



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobkyně: **Ing. D. V.**, zastoupená JUDr. Ivetou Greckou, advokátkou se sídlem U Chmelnice 2/745, Praha 4, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 1. 2005, č. j. FŘ-4552/11/04, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 9. 2006, č. j. 6 Ca 54/2005 - 46,

**t a k t o :**

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 21. 9. 2006, č. j. 6 Ca 54/2005 - 46, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

### O d ů v o d n ě n í :

#### I.

Shora označeným rozhodnutím ze dne 3. 1. 2005 žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 29. 12. 2003 - platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998.

Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného; důvody žaloby směřovala především do nesprávné interpretace § 4 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro uvedené zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Trvala na tom, že její příjem z prodeje bytové jednotky v roce 1998 měl být osvobozen od daně z příjmů fyzických osob.

Městský soud tuto její námitku zamítl; uvedl, že v době převodu předmětné bytové jednotky (leden 1998) byly od daně z příjmů osvobozeny příjmy z prodeje

bytů nebo obytného domu s nejvýše dvěma byty, včetně souvisejících pozemků, pokud je prodávající vlastnil a současně v něm měl bydliště nejméně po dobu dvou let bezprostředně před prodejem.

Stavební bytové družstvo Praha 8 a žalobkyně (členka družstva) uzavřely dne 14. 3. 1997 „Smlouvu o převodu družstevního bytu do vlastnictví člena“. Předmětem převodu byla zejména bytová jednotka č. 494/17 (3 + 1) č. bytu 17 v 6. podlaží domu č. 494 v Praze 8, ulice Řešovská. Dne 19. 1. 1998 uzavřela žalobkyně jako prodávající kupní smlouvu s kupujícím Ing. M. P. a P. S. o prodeji předmětné bytové jednotky za kupní cenu 1 200 000 Kč. Správce daně vyhotovil dne 8. 11. 2002 výzvu č. j. 3720-18/02/005522/5271, jíž žalobkyni vyzval k podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 1998. Dne 29. 12. 2003 pak vydal platební výměr, kterým předmětnou daň žalobkyni vyměřil.

Soud uzavřel, že žalobkyně před uskutečněním převodu bytové jednotky nebyla jejím vlastníkem po dobu nejméně dvou let, nesplnila tak jednu z podmínek pro osvobození od daně. Dobu členství v družstvu a užívání bytu v družstevním vlastnictví nelze hodnotit jako vlastnictví k bytu. Skutečnost, že podmínka vlastnit byt po určitou dobu pro účely osvobození v pozdější právní úpravě odpadla, nelze zohlednit. Tehdy účinná právní úprava nepřipouštěla z pravidel v zákoně stanovených žádných výjimek.

Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) včas kasační stížnost. Podstata jejích námitek spočívala v tvrzení, že vlastnictví členského podílu v bytovém družstvu bylo neoddělitelně spojeno s právem užívání bytu, neboť vlastnit byt před vydáním zákona č. 72/1994 Sb. nebylo možné. Žalobkyně splnila veškeré podmínky dané tímto zákonem, podala žádost o vydání bytu ve stanovené lhůtě, uhradila veškeré požadované platby ve stanovených termínech a tak přímo ze zákona fakticky došlo ke změně vlastnictví k bytu. Kdyby družstvo reagovalo včas, k administrativnímu potvrzení tohoto stavu mohlo dojít do 31. 12. 1995. Soud nevzal v potaz ani vyvíjející se názor zákonodárce, který v pozdějších úpravách od podmínky trvání dvou let vlastnictví bytu upustil. Nadto daň neměla být žalobkyni doměřena vůbec, neboť k jejímu doměření došlo již po uplynutí prekluzivní lhůty. Důvody kasační stížnosti pak doplnila odkazy na publikovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, podle nichž uplynutím lhůty uvedené v § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), již zaniká právo státu daň vyměřit; nadto je podstatné, že v této lhůtě musí být daň stanovena pravomocně, přičemž vydání platebního výměru není tím úkonem, který byl přerušoval běh prekluzivní lhůty a od něhož by se odvíjel běh lhůty nové. Navrhla proto zdejšímu soudu, aby napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud svým rozhodnutím ze dne 28. 3. 2007, č. j. 1 Afs 139/2006 - 75 (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou přístupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)), kasační stížnost zamítl. Ve vztahu k první ze stěžovatelčiných námitek plně aproboval závěr městského soudu, podle něž příjem z prodeje bytové jednotky získaný v roce 1998 podléhal dani z příjmů. Druhou z námitek, podle níž došlo k doměření daně po uplynutí prekluzivní lhůty, považoval rovněž za nedůvodnou. Jestliže k prodeji bytu, jakož i k příjmu za něj došlo v roce 1998, pak daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 měla stěžovatelka podat v roce

1999 (v obvyklé zákonné lhůtě do 31. 3. 1999, popřípadě do 30. 6. 1999). Od konce tohoto roku běžela tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření daně. Správce daně měl možnost vyměřit daň pravomocně za toto období nejpozději do 31. 12. 2002. V průběhu roku 2002 však správce daně učinil úkon směřující k vyměření daně z příjmů fyzických osob - vyzval totiž stěžovatelku k podání daňového přiznání za zmíněné zdaňovací období. Výzvu stěžovatelka obdržela dne 20. 11. 2002, to znamená, že od konce roku 2002 počala běžet nová tříletá lhůta pro vyměření této daně a skončila dnem 31. 12. 2005. Do konce tohoto roku měla být daň pravomocně vyměřena (§ 47 odst. 1 a 2 daňového řádu). Rozhodnutí žalovaného (pravomocné rozhodnutí o vyměření daně) bylo vydáno v lednu roku 2005 a stěžovateli bylo rovněž doručeno dne 5. 1. 2005; daň tak byla vyměřena v zákonné lhůtě, k prekluzi práva daň vyměřit nedošlo.

## II.

Proti tomuto rozsudku Nejvyššího správního soudu podala žalobkyně ústavní stížnost, na jejímž základě Ústavní soud uvedené rozhodnutí zrušil (nálezem ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07; všechna zde citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>), neboť jím bylo porušeno základní právo žalobkyně vlastnit majetek, garantované čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Ústavní soud v odůvodnění citovaného nálezu nejprve odkázal na svou dřívější judikaturu a z ní vyplývající základní principy týkající se aplikace a interpretace daňového práva – zejména princip *in dubio pro libertate* či princip zákazu libovůle při výkonu státní moci. Následně aplikoval uvedené principy na stěžovatelčin případ a dospěl k závěru, že v předchozích řízeních došlo k jejich porušení ve vztahu k oběma namítaným otázkám – jak ve vztahu k otázce osvobození od daně, tak k otázce zániku lhůty k vyměření daně.

Ve vztahu k druhé otázce, tedy k prekluzi daně, Ústavní soud *de facto* popřel dosavadní model počítání lhůt označovaný také „1 + 3“, přičemž za správný považoval model, jež by bylo možné označit „0 + 3“. Podle něj k daňové prekluzi dochází po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nikoliv od konce roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Za absurdní tedy považoval výklad § 47 daňového řádu podaný Nejvyšším správním soudem, protože „*složitým výkladem prodlužuje jasně stanovenou tříletou lhůtu na lhůtu čtyřletou. Výsledkem je prodloužení nejistoty daňového subjektu (...)*“. Dle Ústavního soudu tak Nejvyšší správní soud v daném případě „*zaujal výklad, který potvrdil jako správný postup správce daně, který „otevřel“ lhůtu k vyměření daně (jejíž maximální délka byla vyložena extenzivně), v samém jejím konci, po předchozí nečinnosti. Ústavnímu soudu není zřejmé, na základě jakých faktů Nejvyšší správní soud považoval postup správce daně za postup neporušující zákaz libovůle.*“

Nejvyšší správní soud dle Ústavního soudu pochybil také při výkladu toho, zda na případ stěžovatelky dopadá ustanovení o osvobození od daně. Při výkladu uvedených relevantních zákonných ustanovení je totiž nutno reflektovat také účel daně a specifika transformačního procesu.

## III.

Z výše uvedených závěrů Ústavního soudu vyšel Nejvyšší správní soud v dalším řízení a shledal, že kasační stížnost je důvodná. Nejprve se vyjádřil k první ze stěžovatelkou uplatněných námitek, podle níž měla být osvobozena od daně, následně k její námitce prekluze daně.

Zákon o daních z příjmů člení příjmy fyzických osob podle jejich předmětu. Předmětem daně z příjmů fyzických osob (dále jen „daň“) jsou podle současné právní úpravy, ale i podle úpravy účinné v roce 1998 příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky, příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti, příjmy z kapitálového majetku, příjmy z pronájmu a příjmy ostatní. Ostatním příjmem jsou pak ty, které nelze podřadit pod žádný z dříve jmenovaných okruhů příjmů, vyjádřených v § 6 až § 9 zákona. Přičemž za příjem se rozumí příjem peněžní i nepeněžní dosažený i směnou.

Veškeré zde vyjmenované příjmy podléhají dani z příjmů, ledaže by byl takový příjem od daně osvobozen. Zákon o daních z příjmů (ve znění účinném k 31. 12. 1998) ve svém § 4 vyjmenoval případy a okolnosti, za nichž je ten který příjem od daně osvobozen. Podle jeho odst. 1 písm. a) byly od daně osvobozeny (v roce, kdy došlo k převodu předmětné bytové jednotky a získání příjmu za ni) příjmy z prodeje bytů nebo obytného domu s nejvýše dvěma byty, včetně souvisejících pozemků, pokud je prodávající vlastnil a současně v něm měl bydliště nejméně po dobu dvou let bezprostředně před prodejem. Osvobození se nevztahovalo na příjmy z prodeje těchto bytů nebo domů, pokud byly zahrnuty do obchodního majetku pro výkon podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, a to do dvou let od jejich vyřazení z obchodního majetku.

Při výkladu uvedených ustanovení je však nutno reflektovat účel daně a specifika transformačního procesu (viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 3. 6. 2003, sp. zn. II. ÚS 487/01) a usilovat o to, aby formalistická interpretace podmínek pro osvobození od daně nevedla k zásahu do základních ústavně garantovaných práv daňového subjektu (nálezy ze dne 11. 1. 2008, sp. zn. IV. ÚS 814/06). Účelem ustanovení o osvobození od daně (s ohledem na výše citovaný nálezy sp. zn. I. ÚS 1611/07) přitom nebylo vyjmout z osvobození převody bytů osob, které je dlouhodobě po právu užívaly.

V posuzovaném případě tak sice došlo k převedení bytu do vlastnictví stěžovatelky až dne 20. 6. 1997, ale podmínky převodu, k němuž družstvo nutil zákon (§ 23 odst. 2 zákona č. 72/1994 Sb.), stěžovatelka splnila nejpozději dne 26. 6. 1995. Ta navíc v bytě, který jí byl družstvem předán 21. 3. 1995, bydlela od svého narození (r. 1976). Podle Ústavního soudu tak „podmínku dvouletého bydliště stěžovatelka splňovala (vrchovatě). Podmínku vlastnictví nesplňovala, jen když správce daně ignoroval specifika transformačního procesu a za okamžik nabytí vlastnictví považoval den 20. 6. 1997, kdy se družstvo uvolilo převod uskutečnit, ačkoli se předtím samo zavázalo, že byt převede nejpozději do 31. 12. 1996. Pokud by při posuzování daného případu nebyly uvedené skutečnosti zohledněny, pak by stěžovatelka byla de facto donucena vzdát se části svého majetku jen proto, že družstvo nesplnilo svou zákonnou povinnost převést byt včas.“

Námitka stěžovatelky, že její příjem z prodeje bytové jednotky v roce 1998 byl osvobozen od daně, je proto důvodná.

Ve vztahu k námitce zániku lhůty k vyměření daně Nejvyšší správní soud uvádí, že v posuzovaném případě je třeba s ohledem na absolutní povahu kasační závaznosti nálezů Ústavního soudu (k tomu blíže viz náleze ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05, body 57 - 58) respektovat právní názor, podle nějž došlo k prekluzi daně ve smyslu § 47 daňového řádu již k 31. 12. 2001. Jestliže správce daně učinil v průběhu roku 2002 úkon směřující k vyměření daně, pak na této skutečnosti nemohl nic změnit a k vydání platebního výměru v roce 2005 došlo neoprávněně.

Podle § 47 odst. 1 daňového řádu: *„Pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.“* Uvedené ustanovení je nutno interpretovat ve světle principu *in dubio pro libertate*, tzn. v případě pochybností se přiklonit k takovému výkladu citované normy, který nejméně zasahuje do ústavně garantovaných práv jednotlivce. Jestliže stěžovatelka předmětný byt prodala dne 20. 1. 1998, pak by bylo (dle dikce Ústavního soudu) „v rozporu s racionálním výkladem“, kdyby se lhůta založená zákonným pojmem „konec zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání“ odvíjela až ode dne 31. 12. 1999, a nikoli ode dne 31. 12. 1998.

Námitka prekluze daně je tedy rovněž důvodná.

#### IV.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V tomto řízení je městský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, který byl vysloven v odůvodnění tohoto rozsudku.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

**P o u č e n í :** Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 4. února 2009

JUDr. Marie Žišková  
předsedkyně senátu