

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **Mgr. H. E.,** bytem Poděbradská 777/9, Praha 9, zastoupena Mgr. Ivo Suchomelem, advokátem se sídlem Ladová 2045/1, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno (dříve Finanční ředitelství v Praze), proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 18. 4. 2011, č. j. 1801/11-1100/205222, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 12. 2013, č. j. 11 Af 47/2011 - 61,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně jako stěžovatelka domáhá přezkoumání a zrušení shora nadepsaného rozsudku Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze (dále též jen „odvolací orgán“) ze dne 18. 4. 2011, č. j. 1801/11-1100/205222 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž byl změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu ve Vlašimi (dále „správce daně“) ze dne 12. 11. 2010, č. j. 35744/10/022971204738, tak, že se stěžovatelce vyměřuje daň z příjmů ve výši 127 324 Kč a sděluje penále z dodatečně vyměřené daně ve výši 25 464 Kč.

Stěžovatelka nabyla jako dědictví po své sestře ke dni 3. 1. 2004 nemovitosti nacházející se v katastrálním území Vlašim, a to budovu č. p. 896 na pozemku st. parc. č.

982, pozemek st. p. č. 982 o výměře 188 m², pozemek parc. č. 1097/4 o výměře 269 m² a pozemek parc. č. 1097/11 o výměře 445 m² (dále též jen „předmětný pozemek“). V roce 2007 tyto nemovitosti postupně prodala a to tak, že posledně zmíněný pozemek parc. č. 1097/11 prodala na základě kupní smlouvy uzavřené dne 4. 9. 2007 (datum vkladu do katastru nemovitostí dne 10. 10. 2007) panu A. Č. a paní H. S. za dohodnutou kupní cenu ve výši 600 000 Kč a zbylé nemovitosti na základě kupní smlouvy ze dne 19. 10. 2007 manželům G. za částku ve výši 2 080 000 Kč (datum vkladu do katastru nemovitostí dne 18. 12. 2007). Předmětem daňového řízení, v němž byla stěžovatelce doměřena daň z příjmů fyzických osob, bylo posouzení otázky, zda stěžovatelka požívá osvobození od daně z příjmů fyzických osob podle § 4 odst. 1 písm. a), zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pro rozhodné období roku 2007 (dále jen „zákon o daních z příjmů“) z titulu kupní smlouvy ze dne 4. 9. 2007, jejímž předmětem byl prodej (pouze) předmětného pozemku. Městský soud, vycházeje z toho, že předmětem kupní smlouvy nebyl ani prodej rodinného domu ani prodej bytu, dospěl k závěru, že se stěžovatelka nemohla dovolávat osvobození podle uvedeného ustanovení. Osvobození od daně z příjmů při prodeji souvisejícího pozemku je osvobozením sekundárním, jež se váže na osvobození od daně z titulu prodeje rodinného domu či bytu, resp. příjmů z jejich prodeje. Městský soud dovodil, že se v případě předmětného pozemku nemůže jednat o tzv. související pozemek z pohledu uvedeného právního ustanovení, neboť tento byl prodán zcela samostatnou kupní smlouvou, bez vztahu k rodinnému domu, a proto na příjem z jeho prodeje nebylo lze vztáhnout osvobození od daně z příjmů.

Stěžovatelka v kasační stížnosti uplatňuje důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“); namítá tedy nesprávné posouzení právní otázky městským soudem a nepřezkoumatelnost jeho rozsudku spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Stěžovatelka předně odmítá názor městského soudu, že osvobození příjmů z prodeje souvisejícího pozemku od daně je osvobozením sekundárním, které se uplatní pouze v případě, kdy příjem tvoří příjem z prodeje rodinného domu nebo bytu a teprve, je-li v souvislosti s prodejem rodinného domu nebo bytu prodáván i pozemek, vztahuje se osvobození i na příjem z prodeje takového pozemku. Stěžovatelka se domnívá, že takto provedená interpretace § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů je nesprávná, odporuje vlastnímu smyslu a účelu tohoto zákonného ustanovení a neodpovídá ani jeho jazykovému vyjádření – *„[o]d daně se osvobozuje příjem z prodeje rodinného domu a souvisejícího pozemku (...)*“. Stěžovatelka je toho názoru, že prodej rodinného domu a souvisejícího pozemku je v předmětném ustanovení v poměru slučovacím a nikoliv podmiňovacím, čili prodej rodinného domu není podmínkou pro uplatnění osvobození od daně v případě příjmu z prodeje souvisejícího pozemku. Stěžovatelka je přesvědčena, že souvislost rodinného domu a pozemku je v uvedeném ustanovení míněna ve funkčním smyslu a nikoliv tím, že rodinný dům a pozemek musí být zcizovány v rámci jednoho právního jednání. Stanovením takové podmínky překročily daňové orgány i městský soud zákonem vymezený rámec a porušily tím čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Stěžovatelka považuje uvedený výklad za nezákonný rovněž z toho důvodu, že i v situaci, kdy se osoba vlastnící několik nemovitostí rozhodne k jejich prodeji po částech, bude

takový prodej zdaněn, byť předmětné nemovitosti tvoří jeden funkční celek, resp. související pozemky. Tímto formalistickým výkladem došlo mj. k porušení zásady *in dubio mitius*. Stěžovatelka dále upozorňuje, že prokázala, že předmětný pozemek spolu s dalšími nemovitostmi tvořil z daňového hlediska jeden funkční celek. Pouhá skutečnost, že byl prodán odlišné osobě, než ostatní nemovitosti, nemůže být důvodem nemožnosti uplatnění osvobození od daně na tento prodej.

Z výše uvedených důvodů navrhuje stěžovatelka rozsudek městského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný se ve svém vyjádření plně ztotožnil s rozsudkem městského soudu a právní názor z něho plynoucí má za jediný možný. Žalovaný za prvé považuje rozsudek městského soudu za přezkoumatelný, neboť se v něm řádně vypořádal s žalobními námitkami stěžovatelky a své závěry řádně odůvodnil s odkazem na příslušná zákonná ustanovení, přičemž vycházel z prokázaného skutkového stavu, jak vyplývá z předloženého spisového materiálu. Stejně tak jej považuje za zákonný, když souhlasí, že osvobození příjmů z prodeje pozemku, resp. souvisejícího pozemku, se uplatní pouze v případě, kdy příjem tvoří příjem z prodeje rodinného domu nebo bytu a teprve pak, je-li v souvislosti s prodejem rodinného domu či bytu prodáván i pozemek, vztahuje se osvobození i na příjem z prodeje tohoto souvisejícího pozemku. Pokud jde o otázku, zda pozemky spolu s rodinným domem tvořily jeden funkční celek, ta je pro posouzení osvobození od daně v tomto případě nepodstatná. Vzhledem k uvedenému navrhuje žalovaný kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Stěžovatelka doplnila svou kasační stížnost o podání, v němž popisuje stav nemovitostí, tj. rodinného domu a tří parcel, které tvořily jeden funkční celek, jak to dokládají i znalecké posudky z roku 1997 a 2007 a též stěžovatelkou předložené vyjádření Prof. Ing. A. B., DrSc. ze dne 10. 3. 2014. O tom, že se skutečně jednalo o jeden celek, svědčí též vedlejší stavby, které propojovaly stavební parcelu s parcelou prodanou jinému kupci; tyto vedlejší stavby jsou vidět mj. na leteckém snímku, ke kterému městský soud nezaujal žádné stanovisko. Nemovitosti tak sice byly prodány dvěma kupcům, dvěma kupními smlouvami, ale se stejným znaleckým posudkem, kde jsou popsány a oceněny též vedlejší stavby. Stěžovatelka uhradila daň z prodeje nemovitosti v jedné položce za oba prodeje; měl-li tedy správce daně za to, že se jednalo o dvě samostatné nemovitosti, měl žádat o dva znalecké posudky. Stěžovatelka tedy setrvává na svém závěru, že se u všech nemovitostí jednalo o jeden celek (tři parcely a rodinný dům spolu s vedlejšími stavbami), a žádá Nejvyšší správní soud o potvrzení tohoto závěru.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná a stěžovatelka je v řízení o kasační stížnosti zastoupena advokátem. V daném případě je tak kasační stížnost přípustná.

Důvodnost kasační stížnosti pak zdejší soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Z uplatněných kasačních námitek je nutné posoudit nejprve námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí je zpravidla způsobilé být předmětem hodnocení z hlediska tvrzených nezákonností a vad řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Azs 47/2009 - 71; všechna zde citovaná rozhodnutí NSS jsou dostupná rovněž na www.nssoud.cz). Stěžovatelka však tuto svou námitku nepodpořila žádnými tvrzeními, proto se k ní zdejší soud rovněž vyjádří pouze obecně.

Nepřezkoumatelnost je vadou natolik závažnou, že se jí soud musí zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatelka nenamítala, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 3 s. ř. s.). Má-li jakékoli rozhodnutí soudu projít testem přezkoumatelnosti, je třeba, aby se ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. jednalo o rozhodnutí: 1) srozumitelné a 2) s uvedením dostatku důvodů podporujících jeho výrok. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudek ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 - 58, rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74). Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti; z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto; která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek); jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním; která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, publikovaný pod č. 244/2004 Sb. NSS, www.nssoud.cz). Popsaná pochybení však zdejší soud v projednávané věci neshledal. Z rozsudku městského soudu je zcela jednoznačně seznatelné, jakými úvahami se řídil a k jakým závěrům dospěl. Zcela srozumitelným způsobem se také vypořádal se všemi stěžovatelkou uplatněnými žalobními námitkami a jeho rozhodnutí proto nelze hodnotit jako nepřezkoumatelné ani pro nesrozumitelnost ani pro nedostatek důvodů.

S ohledem na to, že Nejvyšší správní soud shledal rozsudek městského soudu přezkoumatelným, lze přistoupit k posouzení dalších stěžovatelčiných námitek.

Pro věc jsou podstatné tyto skutečnosti zjištěné ze spisového materiálu. Stěžovatelka nabyla ke dni 3. 1. 2004 dědictvím po své sestře paní A. K. majetek v katastrálním území obce Vlašim zahrnující stavební pozemek parc. č. 982, spolu s na něm umístěnou budovou – rodinný dům č. p. 896, a dále zahrady – pozemky s parc. č. 1097/4 a parc. č. 1097/11. Stěžovatelka v roce 2007 tento nabytý majetek prodala. Kupní smlouvou ze dne 28. 1. 2007 prodala stavební pozemek parc. č. 982 spolu s rodinným domem p. č. 896 a zahradou parc. č. 1097/4, všechno dohromady jako funkčně sloužící souvislý celek. U příjmu z tohoto prodeje uznal správce daně osvobození podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Předmětem daňové kontroly a následného doměření daně byl prodej předmětného pozemku, jenž byl prodán samostatně na základě

kupní smlouvy ze dne 4. 9. 2007. S ohledem na to, že byl tento pozemek prodán nezávisle na osudu zbylých nemovitostí, u kterých nebyla dotčena jejich funkční souvislost, bylo daňovými orgány a posléze městským soudem rozhodnuto tak, že stěžovatelka neprokázala, že by se v případě příjmu z jeho prodeje mělo jednat o příjem osvobozený podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

Stěžovatelka nesouhlasí s výkladem ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, jak byl proveden daňovými orgány a městským soudem. Dle uvedeného ustanovení platí, že „*od daně jsou osvobozeny příjmy z prodeje rodinného domu, bytu, včetně podílu na společných částech domu nebo spoluvlastnického podílu, včetně souvisejícího pozemku* (podtrženo NSS), *pokud v něm prodávající měl bydliště nejméně po dobu 2 let bezprostředně před prodejem. Obdobně se postupuje také u příjmů z prodeje rodinného domu, bytu, včetně podílu na společných částech domu nebo spoluvlastnického podílu, včetně souvisejícího pozemku, pokud v něm prodávající měl bydliště bezprostředně před prodejem po dobu kratší dvou let a použije-li získané prostředky na uspokojení bytové potřeby.*“

Městský soud výkladem dovodil, že osvobození od daně z příjmu při prodeji souvisejícího pozemku je osvobozením sekundárním a uplatní se pouze v případě, kdy je prodáván také rodinný dům nebo byt (dále jen „rodinný dům“). Stěžovatelka je naopak toho názoru, že příjem z prodeje „souvisejícího pozemku“ je osvobozen vždy, jedná-li se o pozemek, jenž tvoří s rodinným domem fakticky funkční celek. Stěžovatelka se domnívá, že výklad provedený městským soudem překračuje rámec daný zákonem a je v rozporu se zásadou *in dubio mitius.*

K této otázce Nejvyšší správní soud uvádí, že se ztotožňuje s výkladem provedeným městským soudem, tedy, že osvobození od daně z příjmu při prodeji souvisejícího pozemku je osvobozením sekundárním, akcesorickým, a váže se na příjem (osvobození od daně z příjmu) z prodeje rodinného domu, s nímž tento pozemek souvisí. Již ze samotného znění uvedeného ustanovení plyne, že se osvobození vztahuje na příjem z prodeje rodinného domu „*včetně souvisejícího pozemku*“, tedy je-li spolu s rodinným domem prodáván také související pozemek, vztahuje se toto osvobození rovněž na příjem z prodeje takového pozemku. Zásadní je právě výraz „*včetně*,“ jenž vypovídá o tom, že má-li být uplatněno osvobození na příjem z prodeje souvisejícího pozemku, musí být prodáván spolu s rodinným domem. Jiný výklad tohoto ustanovení není možný, a to též s ohledem na dovětek první věty tohoto ustanovení, jenž zní „*pokud v něm prodávající měl bydliště nejméně po dobu 2 let bezprostředně před prodejem.*“ Z tohoto dovětku je totiž patrno, že se vztahuje k rodinnému domu a nikoliv k souvisejícímu pozemku, neboť trvalý pobyt (ani bydliště) k pozemku vázat nelze (srov. např. § 10 odst. 1 zákona č. 133/2000 Sb., o evidenci obyvatel). Nelze tedy akceptovat závěr stěžovatelky, že je možné osvobození podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů vztáhnout též na příjem z prodeje „*souvisejícího*“ pozemku, který se sice fakticky nachází v bezprostřední blízkosti rodinného domu a je funkčně určen k tomu, aby byl s rodinným domem užíván, není však prodáván spolu s tímto rodinným domem. Takový závěr nemá oporu v textu zákona a je tedy na místě aprobovat názor městského soudu, že příjem z prodeje souvisejícího pozemku musí souviset s příjmem z prodeje rodinného domu, který je pro uplatnění osvobození podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů podmínkou. Lze proto uzavřít, že nebyl-li v projednávané věci spolu s předmětným pozemkem prodáván rovněž rodinný dům,

nebylo lze příjem z takového prodeje osvobodit od daně z příjmů podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, neboť nebyla splněna esenciální zákonná podmínka pro takové osvobození.

Stěžovatelka ve své kasační stížnosti odkázala též na rozsudek zdejšího soudu ze dne 4. 2. 2009, č. j. 1 Afs 139/2006 - 108, v němž je uvedeno, že při výkladu § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů *„je nutno reflektovat účel daně a specifika transformačního procesu a usilovat o to, aby formalistická interpretace podmínek pro osvobození od daně nevedla k zásahu do základních a ústavně garantovaných práv daňového subjektu.*“ Tento rozsudek pojednává sice o zcela odlišné otázce, a to o rozdílu mezi členstvím v družstvu a užíváním bytu v družstevním vlastnictví v době transformačního procesu; pro tuto věc je z něj ale aplikovatelné to, že se musí zohlednit nejen znění uvedeného ustanovení ale též jeho zamýšlený účel. Ostatně, preference výkladu práva s ohledem na jeho smysl a účel dlouhodobě plyne také z judikatury Ústavního soudu. Rovněž v teorii práva se prosadilo přesvědčení o tom, že doslovné znění zákonného ustanovení ještě nemusí přesně odpovídat způsobu, jakým má být vykládáno. Při výkladu a použití práva je totiž nutno brát v potaz rovněž samotnou funkci práva ve společnosti. V tomto případě se však výklad gramatický od teleologického neliší, ale dospívá ke shodnému závěru o akcesorickém vztahu mezi osvobozením příjmu z prodeje rodinného domu a příjmu z prodeje souvisejícího pozemku. Účelem osvobození od daně z příjmů v případě ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů je, jak již ostatně uvedl též odvolací orgán, zejména umožnění mobility občanů, tj. umožnění rychlejšího uspokojení bytové potřeby při přestěhování, jak z důvodu změny zaměstnání, tak z jiných např. sociálních či osobních důvodů. Lze tedy dovodit, že důvodem tohoto osvobození je podpora možnosti jednoduššího stěhování za prací (a tím i zaměstnanosti) při současné eliminaci spekulativního prodeje. Toto osvobození se proto vztahuje na příjmy z prodeje rodinných domů a nikoliv toliko samostatných pozemků. Nezatížení příjmů z prodeje rodinného domu včetně pozemku s ním souvisejícího daňovou povinností dává subjektům možnost plynulé investice nabytého příjmu do nového bydlení bez ztráty za vynaloženou daň z příjmů. Městský soud tak uvážil správně, konstatoval-li, že se v případě osvobození příjmu z prodeje souvisejícího pozemku jedná o osvobození sekundární, které je svou povahou závislé na osvobození příjmu z prodeje rodinného domu. Na osvobození příjmů z prodejů ostatních nemovitostí, tedy též samostatně prodávaných pozemků, od daně z příjmu, nutno aplikovat ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, které umožňuje osvobodit od daně též příjmy z prodejů jiných nemovitostí, nesmí se ale opět jednat o převod spekulativní, uskutečněný pouze za účelem dosažení zisku. Pro toto osvobození je proto vymezena delší doba mezi koupí nemovitosti a jejím prodejem, než v ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) stejného zákona. Tato doba (tzv. časový test) je zde stanovena na pět let, což, jak správně shledaly i daňové orgány, stěžovatelka nesplnila, když předmětný pozemek nabyla ke dni 3. 1. 2004 a prodala jej kupní smlouvou ze dne 4. 9. 2007 (datum vkladu do katastru nemovitostí dne 10. 10. 2007), tedy po necelých čtyřech letech od jeho nabytí. Rozhodnutí daňových orgánů, že stěžovatelka nesplnila předpoklady pro osvobození příjmu z prodeje předmětného pozemku od daně, bylo proto na místě.

S ohledem na uvedené, zdejší soud nemůže souhlasit ani se stěžovatelkou namítaným porušením zásady *in dubio mitius*. Obecně platí, že v oblasti daňového práva je potřebné zohlednit, že se zde jedná o jednoznačně vrchnostenský vztah mezi státní mocí a

daňovým subjektem. Za situace, kdy relevantní zákonná úprava umožňuje vícero argumentačně podložených výkladů směřujících k odlišným výsledkům, je proto zcela namístě přednostně používat ten způsob výkladu, který co nejvíce respektuje zásadu *in dubio mitius*, resp. *in dubio pro libertate*. Jak k tomu uvedl Ústavní soud, „*nelze připustit, aby se vlivem interpretace zákona stalo předmětem zdanění něco, co zákon za předmět daně s žádoucí mírou určitosti nepředpokládá*“ (srov. bod 30 nálezu ze dne 6. 2. 2007, sp. zn. I. ÚS 531/05). Platí, že „*je-li k dispozici více výkladů veřejnoprávní normy, je třeba volit ten, který vůbec, resp. co nejméně, zasahuje do toho kterého základního práva či svobody. Tento princip in dubio pro libertate plyne přímo z ústavního pořádku … Jde o strukturální princip liberálně demokratického státu, vyjadřující prioritu jednotlivce a jeho svobody před státem*“ [srov. např. nález ze dne 20. 11. 2002, sp. zn. I. ÚS 512/ (N 143/28 SbNU 271) nebo nález ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02 (N 145/31 SbNU 291), vše dostupné na http://nalus.usoud.cz/]. Jak již ale bylo objasněno výše, v daném případě dotčené ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů nevzbuzuje pochybnosti a jeho jiný možný výklad se zde nenabízí. Interpretaci, jak byla provedena stěžovatelkou, nelze jakkoli rozumně argumentačně podepřít, nemá oporu ani v textu ani v účelu a smyslu předmětného ustanovení, a proto je nutné ji jako takovou odmítnout.

Stěžovatelka konečně v kasační stížnosti věnuje dlouhou pasáž také přesvědčování soudu, že se u všech shora uvedených nemovitostí jednalo o jeden funkční celek. Má za to, že tuto skutečnost dostatečně prokázala a vytýká městskému soudu, že se nezabýval jí předloženým leteckým snímkem toto prokazujícím. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že ani daňové orgány ani městský soud žádným způsobem nevyvracely, že by se v případě uvedených nemovitostí nemělo v době, kdy byla jejich vlastnicí stěžovatelka, jednat o jeden funkční celek. Zaujaly však názor, že tato skutečnost je pro posouzení předmětné daňové věci bezpředmětná a zdejší soud jejich názor sdílí. Nebylo proto nutné, aby městský soud tuto funkční souvislost předmětného pozemku s ostatními nemovitostmi jakkoli prokazoval a prováděl důkaz leteckým snímkem. Pokud by došlo k prodeji celého funkčního celku, tudíž předmětného pozemku spolu s rodinným domem a dalšími souvisejícími pozemky, a pokud by stěžovatelka správci daně prokázala, že se u těchto pozemků jedná o pozemky související se zmíněným rodinným domem, bylo by na příjem z tohoto prodeje aplikovatelné osvobození podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. To se ale nestalo a stěžovatelka, bez ohledu na to, jaké důvody ji k tomu vedly, vyčlenila jeden pozemek z tohoto funkčního celku a prodala jej samostatně. Tímto vyčleněním k samostatnému prodeji došlo k jeho oddělení od ostatních nemovitostí, a nebyl tudíž prodáván jako pozemek související s rodinným domem, se kterým tvořil do doby jeho prodeje jeden funkční celek, nýbrž jako pozemek zcela samostatný. Na příjem z jeho prodeje tak nemohlo být nahlíženo způsobem, který předestřela stěžovatelka a nemohlo být tedy aplikováno ani předmětné osvobození od daně z příjmu.

Závěrem zdejší soud pouze upozorňuje, že stěžovatelka v kasační stížnosti argumentuje ustanovením § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů v nesprávném znění, tj. nikoliv ve znění účinném pro projednávanou věc, ale ve znění účinném od 1. 1. 2014, dle kterého se od daně osvobozuje mj. „*příjem z prodeje rodinného domu a souvisejícího pozemku nebo jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor, a souvisejícího pozemku, pokud v něm prodávající měl bydliště nejméně po dobu 2 let bezprostředně před prodejem (...)*“. Tato změna reaguje na nový občanský zákoník a návrat k zásadě *superficies solo cedit* a na

stěžovatelčin případ nedopadá. Soud proto vycházel ze znění zákona o daních z příjmů, které bylo účinné v době vzniku stěžovatelčiny daňové povinnosti.

Ze všech shora vyložených důvodů soud uzavírá, že kasační stížnost není důvodná, a nezbylo mu, než ji zamítnout (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 22. května 2014

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu