



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobkyně: **Ing. O. Š.**, zastoupená JUDr. Tomášem Farou, advokátem se sídlem Na Květnici 713/7, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soud v Praze ze dne 19. 12. 2014, č. j. 11 Af 31/2014 – 39,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 19. 12. 2014, č. j. 11 Af 31/2014 – 39, zamítl žalobu, kterou se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhala zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 16. 5. 2014, č. j. 12657/14/5000-14103-701743, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky a potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 28. 8. 2013, č. j. 4323016/13/2010-24801-110158, jímž byla stěžovatelce doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 150 Kč a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 30 Kč. Městský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že podle ust. § 4 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2010 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), pro posouzení vzniku povinnosti platit daň z příjmů fyzických osob je nezbytné zabývat se otázkou splnění zákonného časového testu uplynutí doby pěti let mezi nabytím a prodejem nemovitosti. Stanovil-li zákonodárce výslovně povinnost podrobit časovému testu příjmy z prodeje nemovitosti, není podle názoru městského soudu možné dovozovat z citovaného ustanovení výjimky a tomuto testu podrobovat pouze částečný podíl na nemovitosti s tím, že druhou část podílu testovat není třeba, popř. testovat celou nemovitost způsobem tak, že pro ni platí výhody vyplývající pouze z jedné její části, jak

dovozuje stěžovatelka. Pokud by zákonodárce požadoval, aby časový test byl aplikován ve vztahu k nabytí prvního spoluvlastnického podílu, takto by formuloval citované ustanovení. Jestliže tak neučinil, je třeba vycházet ze zjištění konkrétních skutkových okolností. Nabyla-li stěžovatelka jednu polovinu nemovitostí děděním ke dni 10. 6. 1974 a druhou polovinu darem ke dni 14. 5. 2010, nelze daňové výhody, které se na základě provedeného časového testu vztahují pouze k polovině nabyté děděním, automaticky vztahovat i na polovinu druhou nabytou darem, která zákonné podmínky časového testu nespĺňuje. Městský soud proto dospěl k závěru, že daň z příjmů včetně penále byla stěžovatelce doměřena v souladu se zákonem, neboť tato nespĺnila jednu z podmínek pro osvobození od této daně uvedenou v ust. § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

Proti tomuto rozsudku podala stěžovatelka v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., ve které namítala, že předmětem převodu byla jedna nemovitost, a tedy realizovala ekonomicky i právně jediný příjem, který má mít stejný daňový režim. V zákoně o daních z příjmů nelze nalézt ustanovení, které ukládá poplatníkům povinnost příjem z prodeje nemovitostí klíčovat a testovat příjem z prodeje každého ideálního podílu samostatně. Absenci takového ustanovení není možné překlenout extenzivním výkladem zákona, tak jako to udělal správce daně. Ten vyšel zřejmě z předpokladu, že stěžovatelka vlastnila dvě ideální poloviny nemovitostí. Proto celkový příjem rozdělil na poloviny a každou podrobil samostatnému časovému testu. Takový přístup je intuitivním řešením problému a nemá oporu v zákoně o daních z příjmů ani v obecných ustanoveních občanského zákoníku vztahujících se ke spoluvlastnictví. Nemovitost, a ostatně jakákoli věc v právním slova smyslu, může být v podílovém spoluvlastnictví více vlastníků. Spoluvlastníci mají vlastnické právo ke společné věci a míru tohoto práva vyjadřuje právě spoluvlastnický podíl, jehož velikost se v průběhu doby může měnit. Z této koncepce jednoznačně vyplývá, že spoluvlastník má v každém okamžiku pouze jeden spoluvlastnický podíl na společné nemovitosti a při prodeji realizuje tedy jeden příjem. Předmětem vlastnického práva je společná nemovitost, a to od nabytí prvního podílu, nikoli sám spoluvlastnický podíl, který je pouze mírou. Časovému testu, který zákon o daních z příjmů vyžaduje pro osvobození, je proto nutné podrobit příjem jako celek. Argumentaci Odvolacího finančního ředitelství rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 5 Afs 91/2004 - 47, nepovažuje stěžovatelka za relevantní. Skutkově se jednalo o účelové rozdělení kupní ceny pozemku ve spoluvlastnictví manželů a procesně šlo o to, zda daňový subjekt unese svá tvrzení o rozdělení kupní ceny. Způsobem počítání časového testu při prodeji postupně nabývané nemovitosti se soud nezabýval. Stěžovatelka pro srovnání upozornila na analogickou situaci při posuzování prodejů obchodních podílů (majetkových účastí na obchodních společnostech). V pokynu GFŘ D-6 je výslovně uvedeno, že dnem nabytí obchodního podílu je den účinnosti smlouvy o převodu, a to i v případě, že společník později zvýší svůj obchodní podíl, např. převodem podílu od jiného společníka. Vzhledem k tomu, že se jedná o analogickou situaci, pak by se stejným způsobem mělo postupovat i v případě podílového spoluvlastnictví nemovitostí. Rovněž v případě daně z přidané hodnoty existoval obdobný problém, který byl řešen na Koordinačním výboru Komory daňových poradců a Ministerstva financí dne 21. 4. 2004 (dále jen „koordinační výbor“), kde byl přijat sjednocující názor, že *„Osvobození převodu staveb, bytů a nebytových prostor podle § 56 odst. 1 vztahuje i na nabytí o převod spoluvlastnického podílu. Pokud po nabytí prvního spoluvlastnického podílu pořídí plátce další spoluvlastnický podíl, pak v případě*

pokračování

prodeje celého výsledného spoluvlastnického podílu nebo celé stavby (jednotky) je pro osvobození převodu podle § 56 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty rozhodný okamžik nabytí prvního spoluvlastnického podílu. Přesto, že se jedná o problematiku daně z přidané hodnoty, smysl obou zákonných ustanovení byl naprosto stejný, tj. pokud poplatník prodává nemovitost tři, resp. pět, let po nabytí, má být prodej od daně osvobozen. V právním státě by postupy daňové správy měly být předvídatelné. Stěžovatelka se proto domnívá, že vzhledem ke stejnému smyslu a prakticky identické textaci obou ustanovení, je třeba sjednocující závěr použít i v případě daně z příjmů. Podmínky v ust. § 4 zákona o daních z příjmů nelze vykládat restriktivně. Úmyslem zákonodárce bylo podrobit zdanění pouze spekulativní prodeje nemovitostí, které poplatníci uskutečňují za účelem dosažení zisku a nikoli prodeje, při kterých dochází pouze k transformaci vlastnictví nemovitosti v peněžní ekvivalent. Záměrem stěžovatelky a její matky bylo prodat nemovitosti, které společně vlastnily řadu let a výtěžek prodeje ponechat stěžovateli. Pokud by každá z nich prodala svůj spoluvlastnický podíl a matka by následně darovala výtěžek dceři, tak by nepochybně žádná daň z příjmu vybrána nebyla. I v tomto spatřuje stěžovatelka rozpor s původním smyslem ust. § 4 zákona o daních z příjmů. Na závěr kasační stížnosti stěžovatelka zdůraznila, že obecně respektovanou zásadou daňového práva je princip „v pochybnostech mírněji“. Je-li tedy k dispozici více výkladů veřejnoprávní normy, je třeba volit ten, který vůbec, resp. co nejméně, zasahuje do toho kterého základního práva a svobody. Ze shora uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc byla vrácena městskému soudu k dalšímu řízení.

Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti vyslovilo nesouhlas s právním názorem stěžovatelky. Co se týče podrobného vylíčení skutkového a právního stavu, odkázalo na napadené správní rozhodnutí, na přiložený spisový materiál a na napadený rozsudek, se kterým se plně ztotožňuje. K námitkám stěžovatelky uvedlo, že tato nabyla polovinu nemovitostí necelé 3 měsíce před prodejem a nebyl tedy splněn časový test ohledně této poloviny. Odvolací finanční ředitelství také vyjádřilo nesouhlas s tvrzením stěžovatelky, že pokud by zákonodárce měl v úmyslu zkoumat vývoj míry vlastnických práv, bylo by toto v zákoně explicitně vyjádřeno. Je to totiž právě naopak. Pokud by zákonodárce chtěl, aby byl časový test počítán od nabytí prvního spoluvlastnického podílu, formuloval by takto přímo i zákonné ustanovení. Časovému testu je proto nutno podrobit nabytí každého spoluvlastnického podílu zvlášť. Nelze připustit ani argument stěžovatelky, že v případě prodeje pouze jedné poloviny nemovitostí by při užití postupu, který zvolil správce daně, nebylo možné určit, kterou z polovin vlastník prodává a jestli tento příjem podléhá zdanění či nikoli. V takové situaci by bylo nutno užít zásadu „in dubio mitius“ a mít za to, že časový test byl splněn. V daném případě je však jednoznačné, že prodány byly celé nemovitosti, tedy jak jejich část, která byla ve vlastnictví stěžovatelky déle než 5 let, tak jejich část, kterou stěžovatelka získala méně než 5 let před jejich prodejem. Odvolací finanční ředitelství nepovažuje stěžovatelčinu argumentaci ohledně znění ust. § 56 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), pro daný případ za relevantní. Citované ustanovení bylo v obdobném znění jako předmětné ustanovení zákona o daních z příjmů pouze do konce roku 2008 a k převodu předmětných nemovitostí došlo v roce 2010. Osvobození od daně z přidané hodnoty navíc vychází ze směrnice Evropské unie, která toto přímo nařizuje. Osvobození od daně podle zákona o daních z příjmů však má odlišný účel i principy než zákon o DPH. Z tohoto důvodu také nepovažovalo Odvolací finanční ředitelství pro daný případ za

relevantní názor vyjádřený koordinačním výborem. Podle Odvolacího finančního ředitelství nelze v případě stěžovatelky použít mírnější výklad, neboť ze zákona o daních z příjmů jasně vyplývá, že splnění časového testu se má posuzovat od nabytí vlastnického práva k nemovitostem. Protože časový test pro osvobození od daně z příjmů z prodeje nemovitostí byl splněn pouze u poloviny příjmu, podléhá druhá polovina zdanění. Odvolacímu finančnímu ředitelství nepřísluší posuzovat, zda stěžovatelka zvolila nejvýhodnější postup při prodeji předmětných nemovitostí a k tomuto přihlédnout. Proto navrholo, aby kasační stížnost byla zamítnuta a byla mu přiznána náhrada nákladů řízení v paušální částce 300 Kč na základě ust. § 11 odst. 1 písm. d) a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“), a to s poukazem na ust. § 36 odst. 1 s. ř. s. a nálezy Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Sporným v dané věci je, zda osvobození od daně z příjmů se vztahuje na příjem z prodeje nemovitostí [rekreační chata č.ev. 558 na pozemku p. č. st. 438, pozemek p. č. st. 438 (zastavěná plocha a nádvoří) a pozemek p.č. 161/4 (zahrada), vše v k.ú. Vrané nad Vltavou] jako celku nebo na příjem z prodeje poloviny z nich. Stěžovatelka nabyla ideální polovinu předmětných nemovitostí na základě rozhodnutí Státního notářství pro Prahu 5 ze dne 10. 6. 1974, kterým jí bylo potvrzeno dědictví po otci Ing. L. K. a druhou ideální polovinu na základě darovací smlouvy ze dne 12. 5. 2010 s právními účinky vkladu práva ke dni 14. 5. 2010. Následně stěžovatelka dne 11. 8. 2010 uzavřela kupní smlouvu o prodeji předmětných nemovitostí za kupní cenu 4.686.000 Kč. V řádném daňovém přiznání podaném dne 29. 3. 2011 stěžovatelka vykazovala pouze dílčí základ daně podle ust. § 7 zákona o daních z příjmů (činnost soudního znalce). Na základě tohoto přiznání správce daně vyměřil daň v přiznané výši platebním výměrem ze dne 16. 8. 2011. V dodatečném daňovém přiznání podaném dne 5. 4. 2012 stěžovatelka kromě stejného dílčího základu daně podle ust. § 7 zákona o daních z příjmů uvedla dílčí základ daně podle ust. § 10 citovaného zákona z prodeje nemovitostí 1.751.280 Kč (tj. příjem 2.343.000 Kč a výdaje 591.720 Kč). Na základě tohoto přiznání jí správce daně doměřil daň v přiznané výši dodatečným platebním výměrem ze dne 12. 9. 2012. V dalším dodatečném daňovém přiznání podaném dne 9. 4. 2013 stěžovatelka uvedla kromě nezměněného dílčího základu daně podle ust. § 7 zákona o daních z příjmů nově dílčí základ daně z kapitálového majetku podle ust. § 8 zákona o daních z příjmů (úroky z půjčky) a s poukazem na splnění podmínky pro osvobození podle ust. § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů vynulovala příjmy a výdaje dílčího základu daně podle ust. § 10 citovaného zákona. Správce daně postupem podle ust. § 89 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů, vyzval stěžovatelku k odstranění pochybností a poté vydal dne 28. 8. 2013 dodatečný platební výměr, kterým doměřil stěžovatelce daň ve výši 150 Kč a penále v částce 30 Kč.

Podle ust. § 4 odst. 1 písm. b) věta první zákona o daních z příjmů jsou od daně osvobozeny příjmy z prodeje nemovitostí, bytů nebo nebytových prostor neuvedených pod písmenem a), přesáhne-li doba mezi nabytím a prodejem dobu pěti let.

pokračování

Citované ustanovení vychází z presumpce, že přesáhne-li doba mezi nabytím a prodejem dobu pěti let, nejde o pořízení a následný prodej s cílem dosažení zisku, tj. spekulativní obchod. Nejedná se tak o příjem ve smyslu přírůstku majetku daňového subjektu, ale o transformaci vlastnictví nemovitosti v její peněžitý ekvivalent. Proto při splnění podmínky trvání stanovené doby vlastnictví nemovitosti je příjem z jejího prodeje osvobozen od daně z příjmů.

S ohledem na to, že předmětné nemovitosti byly v podílovém spoluvlastnictví stěžovatelky a její matky A. K., každé k ideální polovině, od roku 1974, je ve vztahu k ideální polovině těchto nemovitostí nesporné, že stěžovatelka zákonitou podmínku pro osvobození od daně z příjmů splnila. Vlastníci druhé ideální poloviny nemovitostí se stěžovatelka stala teprve na základě darovací smlouvy ze dne 12. 5. 2010 s právními účinky k 14. 5. 2010. Její vlastnické právo k předmětným nemovitostem se tak změnilo co do jeho rozsahu, a proto jejich prodejem došlo k přírůstku majetku stěžovatelky, a to o příjem z prodeje spoluvlastnického podílu, který původně náležel její matce, což mělo následně daňový dopad.

Vzhledem k tomu, že podle judikatury Nejvyššího soudu (viz rozsudek ze dne 14. 3. 2001, sp. zn. 26 Cdo 2864/2000) má ideální podíl na spoluvlastnictví nemovitosti charakter samostatné věci, musí být časovému testu podroben každý nabytý spoluvlastnický podíl zvlášť.

Protože stěžovatelka nabyla druhou ideální polovinu nemovitostí na základě darovací smlouvy až dne 14. 5. 2010 a nemovitosti jako celek prodala dne 11. 8. 2010, tj. cca o 3 měsíce později, nebyla ve vztahu k této ideální polovině splněna podmínka pro osvobození od daně ve smyslu ust. § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

Na podporu uvedeného právního názoru lze odkázat i na rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 5 Afs 91/2004 – 47, publ. pod č. 1414/2007 Sb. NSS, v obdobné skutkové věci, ve kterém Nejvyšší správní soud vyslovil názor, že osvobození od daně z příjmů se vztahuje pouze na příjem za prodej ideální 1/4 pozemku, kterou poplatník nabyt v roce 1985 dědictvím a nikoliv již na zbývající ideální 3/4 pozemku, která byla nabyta v době kratší pěti let před jeho prodejem.

Stěžovatelka také namítala rozpor s původním smyslem ust. § 4 zákona o daních z příjmů v tom, že pokud by ona i její matka prodaly svůj spoluvlastnický podíl zvlášť a matka by jí následně darovala výtěžek z prodeje, tak by nepochybně žádná daň z příjmu vybrána nebyla. Nejvyšší správní soud v tom však žádný rozpor neshledává, neboť v takovém případě by byl u obou spoluvlastnických podílů splněn časový test a příjem z jejich prodeje by tak byl osvobozen od daně z příjmů v plném rozsahu. Způsob, jaký stěžovatelka zvolila při prodeji předmětných nemovitostí, byl plně v její dispozici, a musí proto nést daňové důsledky, které jsou s ním spojeny.

Pokud stěžovatelka na podporu svého názoru poukázala na pokyn GFŘ D-6 a na sjednocující názor přijatý koordinačním výborem, jedná se o odkazy nepřipadné. Pokyn GFŘ D-6 se týkal nabývání obchodního podílu, který je však jinou majetkovou

hodnotou a odlišný je i právní způsob nabytí těchto podílů oproti nemovitostem. Sjednocující názor koordinálního výboru se pak týkal zákona o DPH, který má jiný účel a principy než zákon o daních z příjmů.

Podle názoru Nejvyššího správního soudu tedy finanční orgány i městský soud posoudily uvedenou právní otázku v souladu se zákonem, a proto napadený rozsudek není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti.

S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je nedůvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.). Ve věci rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatelka v řízení úspěch neměla a Odvolacímu finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

Odvolací finanční ředitelství požadovalo přiznání paušální náhradu nákladů ve výši 300 Kč podle ust. § 13 odst. 3 advokátního tarifu v souvislosti s jedním úkonem právní služby (písemné vyjádření ke kasační stížnosti) s poukazem na ust. § 36 odst. 1 s. ř. s. a na nález Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13. Podle názoru Nejvyššího správního soudu není rovnost účastníků řízení ve smyslu citovaného ustanovení narušena, pokud správnímu orgánu není v řízení, ve kterém měl plný úspěch, přiznána paušální náhrada nákladů řízení. Ve smyslu ust. § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu náleží advokátovi náhrada hotových výdajů účelně vynaložených v souvislosti s poskytnutím právní služby, přičemž nedohodl-li se s klientem na jiné paušální částce, činí tato částka 300 Kč za jeden úkon právní služby. Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13, „[z]ásadu rovnosti účastníků řízení ve smyslu článku 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod naplňuje přiznání paušální náhrady coby náhrady hotových výdajů podle jejich demonstrativního výčtu v § 137 odst. 1 občanského soudního řádu i účastníkovi řízení, který advokátem zastoupen není, a to v situacích, v nichž by účastníkovi řízení zastoupenému advokátem byla přiznána taková náhrada podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu.“ A contrario z citovaného nálezu vyplývá, že paušální náhradu nákladů nelze přiznat účastníkovi řízení, pokud by mu paušální náhrada nákladů nepřislušela ani při zastoupení advokátem (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2015, č. j. 10 Afs 259/2014 - 56, ze dne 17. 12. 2014, č. j. 1 Afs 226/2014 - 33, a ze dne 27. 11. 2014, č. j. 4 As 220/2014 - 20). Taková situace jednoznačně v dané věci nastala. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, č. j. 6 As 40/2006 - 87, publ. pod č. 1260/2007 Sb. NSS, „v případě, že v soudním řízení správním vystupuje jako účastník orgán veřejné správy v oboru své působnosti, není v zásadě důvodně vynaloženým nákladem, pokud se v takovém řízení nechá zastoupit. [...] Stejně tak Vrchní soud v Praze konstatoval, že povinnost správního úřadu jím vydané rozhodnutí hájit na soudě proti správní žalobě představuje samozřejmou součást povinností plynoucí z běžné správní agendy. Nelze proto spravedlivě žádat na žalobci, aby bránil náklady, vzniklé tím, že správní úřad udělil k zastupování plnou moc advokátovi.“

pokračování

Podle citovaného rozsudku by Odvolacímu finančnímu ředitelství nemohla být přiznána paušální náhrada nákladů, pokud by bylo zastoupeno advokátem, a proto ve smyslu citovaného nálezu mu tato náhrada nemůže být přiznána ani v případě, že zastoupeno není. Pro podporu výše uvedeného postupu viz také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2015, č. j. 10 Afs 259/2014 - 56, ze dne 17. 12. 2014, č. j. 1 Afs 226/2014 - 33, a ze dne 27. 11. 2014, č. j. 4 As 220/2014 - 20.

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

V Brně dne 11. června 2015

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu