



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Jana Jiráska, Ph.D., a Mgr. Petra Pospíšila v právní věci

žalobce: **R. N.**  
bytem X  
zastoupený advokátem Mgr. Ing. Antonínem Továrkem  
sídlem tř. Kpt. Jaroše 1844/28, 602 00 Brno

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 4. 2022, č. j. 13619/22/5200-10421-711501

**takto:**

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 4. 2022, č. j. 13619/22/5200-10421-711501, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Ing. Antonína Továrka, advokáta.

## Odůvodnění:

### I. Vymezení věci

1. V této věci soud posuzoval otázku, zda příjem ze směny spoluvlastnických podílů na pozemcích, v jejímž důsledku došlo v roce 2016 ke zrušení a vypořádání spoluvlastnictví, byl při splnění časového testu osvobozen od daně z příjmů. Soud dospěl k závěru, že ano.
2. Žalovaný rozhodnutím ze dne 14. 4. 2022, č. j. 13619/22/5200-10421-711501, změnil platební výměr Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 16. 6. 2020, č. j. 3091912/20/3020-50521-701510, na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016 tak, že snížil vyměřenou daň z částky 4 423 071 Kč na částku 3 865 011 Kč.
3. Důvody snížení vyměřené daně nejsou pro tento případ podstatné. Předmětem sporu zůstaly výhradně daňové důsledky směny spoluvlastnických podílů na pozemcích. Žalobce byl se svou manželkou v roce 2016 spoluvlastníkem id. 2/5 pozemku parc. č. XA, jehož součástí je budova č. p. X, a pozemků parc. č. XB a parc. č. XC, vše v k. ú. X – m. (dále též „pozemky Z.“); zbývající spoluvlastnický podíl v rozsahu id. 3/5 náležel manželům Ing. J. Z. a L. Z. Kromě toho byl žalobce se svou manželkou spoluvlastníkem id. 1/3 pozemků parc. č. XD, XE, XF, XG, XH, XI, XJ a XK v k. ú. X (dále též „pozemky X“), přičemž zbývající spoluvlastnický podíl v rozsahu 2/3 náležel manželům Z.
4. Mezi žalobcem a manželí Z. došlo k řadě sporů pramenících ze společného podnikání. Tyto spory byly v roce 2016 vyřešeny několika smlouvami, a to mimo jiné směnnou smlouvou ze dne 29. 7. 2016, dle níž žalobce a manželé Z. směnili spoluvlastnické podíly na výše uvedených nemovitých věcech tak, že se žalobce se svou manželkou stali výlučnými vlastníky ve společném jmění manželů pozemků Z. a manželé Z. se stali výlučnými vlastníky ve společném jmění manželů pozemků D.
5. Žalobce podal přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, avšak správce daně řízení zastavil s tím, že směnnou smlouvou došlo k bezúplatnému vypořádání spoluvlastnictví, které této dani nepodléhá dle § 2 odst. 3 zákonného opatření senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí. Odvolání žalobce žalovaný zamítl. Žalobce následně podal přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2016 a oznámení o osvobození příjmu plynoucího ze směny výše uvedených spoluvlastnických podílů dle § 4 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Správce daně nato zahájil daňovou kontrolu a dospěl k závěru, účastníci neuzavřeli směnnou smlouvu, ale dohodu u zrušení a vypořádání spoluvlastnictví, již své spoluvlastnictví bezúplatně vypořádali. Na tento případ se osvobození dle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů nevztahovalo (k tomu došlo až novelou provedenou zákonem č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní). Pozemky Z. byly znalcem oceněny na částku 44 417 250 Kč, příjem žalobce tak činil 3/5 z této částky, tj. 26 650 350 Kč. Oproti tomu správce daně zohlednil výdaj v rozsahu 1/3 z ceny pozemků D., tj. v částce 1 828 433 Kč. Žalobci proto byla vyměřena daň z příjmů z částky 24 821 917 Kč. Žalovaný se v rozhodnutí o odvolání ztotožnil s argumentací správce daně.

### I. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

6. Ve včas podané žalobě žalobce odkázal na úpravu směnné smlouvy a spoluvlastnictví v zákoně č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, s tím, že spoluvlastnický podíl je věcí, která může být předmětem směny. Žalovaný směnnou smlouvu chybně a účelově interpretoval

jako bezúplatnou dohodu o zrušení a vypořádání spoluvlastnictví. Kdyby účastníci směnné smlouvy směnili jen část svých podílů nebo kdyby zde byl ještě třetí spoluvlastník, a směnou podílů mezi účastníky smlouvy by tak k zániku spoluvlastnictví nedošlo, nebylo by jistě pochyb o tom, že šlo o směnu. Žalobci nemůže být kladeno k tíži, že v důsledku provedené směny fakticky došlo k zániku spoluvlastnictví na předmětných nemovitých věcech. Žalobce považuje rovněž za nesprávný závěr žalovaného, že se jednalo o bezúplatný závazek. Strany smlouvy si totiž poskytly nepeněžní úplatu, kterou představovaly spoluvlastnické podíly na směňovaných nemovitých věcech. Pokud si strany smlouvy ujednaly, že žádná z nich nemá nárok na doplatek, neznamená to, že uzavřely bezúplatnou (asynallagmatickou) smlouvu. Znamená to pouze tolik, že vzájemné protiplnění má pro smluvní strany stejnou hodnotu, a proto nebyl žádný doplatek ujednán. Správce daně tak měl postupovat podle § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů, podle něž se příjmy získané směnou posuzují pro účely tohoto zákona obdobně jako příjmy získané prodejem. Příjem žalobce z provedené směny je proto nutno považovat za příjem získaný prodejem nemovitých věcí, který je s ohledem na splnění časového testu osvobozen od daně z příjmů fyzických osob dle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

7. Kormě tohoto žalobce tvrdil, že příjmy z vypořádání spoluvlastnictví byly po splnění časového testu osvobozeny i před novelou provedenou zákonem č. 170/2017 Sb. K tomu dle žalobce vede teleologický výklad § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Příjem plynoucí z vypořádání spoluvlastnictví je z ekonomického hlediska obdobný příjmu z prodeje nemovité věci nebo spoluvlastnického podílu na ní. Pokud by pak tento příjem nepodléhal osvobození od daně z příjmů, bylo by vypořádání spoluvlastnictví jinak než rozdělením věci podle podílů zcela bezdůvodně daňově znevýhodněno od případů, kdy by spoluvlastník svůj podíl převedl na třetí osobu. Pro takové daňové znevýhodnění nebyl žádný ekonomický ani právní důvod; neexistence výslovné úpravy osvobození od daně v těchto případech tak byla zjevnou chybou zákonodárce, kterou napravil novelou č. 170/2017 Sb. K tomu žalobce odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu poukazující na princip *in dubio pro libertate* v případech konkurujících si výkladů právní normy. Žalobce též důrazně nesouhlasil se závěry žalovaného uvedené v bodech 43 a 44 jeho rozhodnutí, podle nichž případné osvobození náleží spoluvlastníkovi, který spoluvlastnický podíl pozbyl, avšak žalobce jej nabyl.
8. Žalobce konečně upozornil na skutečnost, že žalovaný nedostatečně posoudil souvislost směny s celkovým vypořádáním vztahů mezi žalobcem a manželou Z. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil.

### III. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

9. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě odkázal na své rozhodnutí a dále v podstatě beze změny zopakoval svou argumentaci obsaženou v tomto rozhodnutí. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2010, č. j. 1 Afs 11/2010-94, setrval na závěru, že směnnou smlouvu je třeba dle jejího obsahu posoudit jako dohodu o zrušení a vypořádání spoluvlastnictví. Směnná smlouva totiž dle žalovaného představuje vzájemnou výměnu nemovitých věcí, jejímž prostřednictvím každá strana získá nemovitou věc, ke které neměla spoluvlastnický vztah, což není případ žalobce (žalobce a manželé Z. byli do uzavření směnné smlouvy spoluvlastníky všech nemovitých věcí). Zrušení a vypořádání spoluvlastnictví bylo v souzeném případě bezúplatné, neboť dle zákonného opatření č.

340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, není úplatou podíl na vypořádávaných nemovitých věcech, ke kterému spoluvlastník vypořádáním pozbývá vlastnické právo. Úprava osvobození od daně z příjmů se v roce 2016 nevztahovala k vypořádání spoluvlastnictví k nemovité věci. Dvojí výklad práva zde dle žalovaného nepřipadá v úvahu. Další ujednání mezi žalobcem a manželkou Z. nemají dle názoru žalovaného se směnnou smlouvou daňově relevantní souvislost. Žalovaný závěrem navrhl, aby soud žalobu zamítl.

10. K vyjádření žalovaného podal žalobce repliku, v níž zopakoval svoji argumentaci a setrval na svých závěrech.

#### IV. Posouzení věci

11. Soud, v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba je důvodná**.

##### *IV./a) Civilistická východiska*

12. Občanský zákoník v § 489 definuje věc v právním smyslu jako vše, co je rozdílné od osoby a slouží potřebě lidí. Toto široké pojetí věci má za následek skutečnost, že mezi věci je třeba řadit nejen hmotné předměty, ale cokoli, k čemu se vztahují majetková práva. Věcí tak jsou též práva vyplývající z duševního vlastnictví (např. ochranná známka), obchodní podíl či spoluvlastnický podíl. I když může být takové pojetí spoluvlastnického podílu zdánlivě nelogické (věcí je podíl na věci), je podpořeno dalšími ustanoveními občanského zákoníku (srov. např. § 1121, podle něž je každý ze spoluvlastníků úplným vlastníkem svého podílu) jakož i ustálenou judikaturou Nejvyššího soudu (srov. rozsudek ze dne 24. 3. 2009, sp. zn. 30 Cdo 4420/2007, usnesení ze dne 30. 8. 2011, sp. zn. 22 Cdo 2967/2009, nebo rozsudek ze dne 3. 9. 2019, sp. zn. 28 Cdo 4423/2018). Dle názoru soudu nemůže být sporu o tom, že spoluvlastnický podíl na věci je běžně předmětem právních vztahů a právního jednání (např. může být prodán, darován, ale i směněn), a při těchto transakcích má povahu věci.
13. Zrušení a vypořádání spoluvlastnictví upravuje občanský zákoník v § 1140 a násl, přičemž jednoznačně upřednostňuje dohodu spoluvlastníků, která musí obsahovat ujednání o způsobu vypořádání (§ 1141 odst. 1). Způsoby vypořádání jsou dále uvedeny v § 1141 odst. 2 občanského zákoníku; tento výčet není nepochybně taxativní (spoluvlastníci mohou věc darovat, směniti, zničit apod.), ale představuje nejčastější speciální způsoby ukončení spoluvlastnictví. (KRÁLÍK, Michal. § 1141 [Forma a způsoby likvidace spoluvlastnictví dohodou spoluvlastníků]. In: SPÁČIL, Jiří, KRÁLÍK, Michal a kol. Občanský zákoník III. Věcná práva (§ 976–1474). 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 696, marg. č. 55.). Tato úprava dále rovněž neznámá, že spoluvlastníci vždy musí uzavřít ujednání s názvem „dohoda o zrušení a vypořádání spoluvlastnictví“, v níž bude výslovně uvedeno, že se spoluvlastnictví ruší a vypořádává konkrétním způsobem. Judikatura jednoznačně připouští i taková právní jednání, jimiž dochází k převodu spoluvlastnických podílů a zániku spoluvlastnictví, aniž by to z těchto jednání výslovně vyplývalo. Pokud si tedy spoluvlastníci např. vzájemně darují spoluvlastnické podíly, čímž v souladu s jejich vůlí fakticky dojde ke zrušení a vypořádání spoluvlastnictví, neznámá to, že by darovací smlouvy byly zdánlivé pro absenci vážné vůle ve smyslu § 552 občanského zákoníku (dříve absolutně neplatné, srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 24. 5. 2017, sp. zn. 30 Cdo

5799/2016, usnesení Nejvyššího soudu ze dne 11. 7. 2006, sp. zn. 22 Cdo 2476/2005, usnesení Ústavního soudu ze dne 4. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 650/06). Jinými slovy na takové jednání nelze nahlížet jako na simulované jednání, jímž se dissimuluje (zakrývá) zrušení a vypořádání spoluvlastnictví. Tento přístup je důsledkem zásady autonomie vůle v občanském právu, jakož i principu priority výkladu právního jednání, který nezakládá neplatnost smlouvy.

14. Směnná smlouva je upravena v § 2184 a násl. občanského zákoníku, přičemž touto smlouvou se každá ze stran zavazuje převést druhé straně vlastnické právo k věci výměnou za závazek druhé strany převést vlastnické právo k jiné věci. Již z tohoto pojetí je (s odkazem na vše výše uvedené) zřejmé, že předmětem směnné smlouvy mohou být i spoluvlastnické podíly. Na existenci a platnost směnné smlouvy pak nemůže mít vliv ani skutečnost, že důsledkem této smlouvy je zrušení a vypořádání spoluvlastnictví. Opačné závěry správce daně a žalovaného jsou proto nesprávné. Pokud žalovaný argumentoval, že směnná smlouva představuje vzájemnou výměnu nemovitých věcí, jejímž prostřednictvím každá strana získá nemovitou věc, ke které neměla spoluvlastnický vztah, pak tento závěr z právní úpravy nevyplývá.
15. Pro úplnost soud připomíná, že volba způsobu vypořádání spoluvlastnictví je zcela na úvaze spoluvlastníků, neboť každý v úvahu připadající způsob může mít jiné dopady do jejich práv a povinností. Tak např. při vypořádání spoluvlastnictví směnou spoluvlastnických podílů vstupují do úvahy otázky možné odpovědnosti za vady směněných věcí (§ 2188 ve spojení s § 2165 a násl., občanského zákoníku). V případě vzájemného darování spoluvlastnických podílů může být pro spoluvlastníky určující možnost odvolání daru pro nouzi či pro nevděk dle § 2068 a násl. občanského zákoníku apod.

#### *IV./b) Daňové dopady*

16. Směnu spoluvlastnických podílů, která měla za následek zrušení a zánik podílového spoluvlastnictví, reflektovalo v roce 2016 jednak zákonné opatření senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, jednak zákon o daních z příjmů.
17. Podle § 2 odst. 3 zákonného opatření senátu platilo, že v případě zrušení a vypořádání spoluvlastnictví k více nemovitým věcem uvedeným v odstavci 1, jejichž spoluvlastníci jsou totožní, je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí pouze úplatné nabytí vlastnického práva k podílu na těchto nemovitých věcech v rozsahu, v jakém svou hodnotou odpovídá kladnému rozdílu mezi souhrnem hodnot všech podílů spoluvlastníka na těchto nemovitých věcech po vypořádání a před vypořádáním; úplatou není podíl na těchto nemovitých věcech, ke kterému spoluvlastník vypořádáním pozbývá vlastnické právo.
18. Smyslem citovaného ustanovení bylo podrobit dani pouze spoluvlastníka, který v důsledku zrušení a vypořádání spoluvlastnictví zvýšil svůj majetek oproti situaci před vypořádáním, a to ještě pouze v případě, kdy za toto zvýšení svého majetku poskytl úplatu (srov. důvodovou zprávu, tisk č. 185/08, Poslanecká sněmovna Parlamentu, 2013, [www.psp.cz](http://www.psp.cz)). Právě citované ustanovení zjevně dopadalo na projednávanou věc – žalobce sice s ohledem na provedené ocenění směňovaných pozemků svůj majetek zvýšil, avšak neposkytl za to žádnou úplatu (žalobcem poskytnutý podíl na pozemcích D. zákonné opatření výslovně za úplatu nepovažovalo). Pokud tedy žalobce podal daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, pak bylo řízení o ní správně zastaveno a žalobce byl též relevantně

informován o tom, že transakce je předmětem daně z příjmů. Potud byl postup správce daně i žalovaného správný.

19. Při posouzení této věci dle zákona o daních z příjmů je nutno vytknout před závorku, že v roce 2016 znění tohoto zákona nijak výslovně neupravovalo daňové dopady samotného zrušení a vypořádání spoluvlastnictví. Řečeno jinak: to, že došlo ke zrušení a vypořádání spoluvlastnictví, se samo o sobě nijak neodráželo v normách tohoto zákona. Zásadní totiž byl způsob, jaký byl při vypořádání zvolen. To lze odvodit již jen z toho, že § 3 odst. 4 písm. g) bod 1 zákona o daních z příjmů uváděl, že předmětem daně není příjem z vypořádání spoluvlastnictví rozdělením věci podle velikosti spoluvlastnických podílů. Pro vyloučení příjmu z dosahu daně tedy nebylo rozhodné pouze to, že došlo ke zrušení a vypořádání spoluvlastnictví, nýbrž též to, že k tomu došlo rozdělením věci. Toto ustanovení přitom bylo jediné, které vůbec pojem „vypořádání spoluvlastnictví“ v té době zmiňovalo. V případě jiných způsobů zrušení a vypořádání spoluvlastnictví tak bylo pro aplikaci zákona o daních z příjmů určující, jak tento zákon obecně reguluje příjem dosažený tím kterým způsobem vypořádání (prodejem, směnou, darováním apod.).
20. Jak vyplývá již z civilistických východisek, soud odmítá závěry správce daně a žalovaného, že v dané věci došlo k dissimulaci právního jednání. Ustanovení § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, se ostatně v tomto ohledu nijak neliší od pojetí dissimulace v civilním právu. Judikatura Nejvyššího správního soudu nadto zdůrazňuje, že správce daně musí reflektovat projevenou soukromoprávní vůli daňového subjektu (k tomu viz zejména rozsudek ze dne 9. 11. 2006, č. j. 1 Afs 28/2006-77, publ. pod č. 1082/2007 Sb. NSS, kde nastala situace v opačném gardu – byla uzavřena dohoda o zrušení a vypořádání spoluvlastnických podílů, kterou správce daně posoudil jako úkon zakrývající směnnou smlouvu, což soud označil za nepřijatelné). Jestliže úprava občanského zákoníku nevyklučuje a judikatura Nejvyššího soudu aprobejuje, že ke zrušení a vypořádání spoluvlastnictví dojde platně též uzavřením smlouvy o převodu spoluvlastnických podílů, pak ani správce daně není oprávněn tuto převodní smlouvu ignorovat. Tato převodní smlouva byla naopak ve zdaňovacím období roku 2016 pro posouzení daňových dopadů zcela zásadní, neboť zobrazovala způsob vypořádání spoluvlastnictví.
21. V projednávaném případě byla touto převodní smlouvou směnná smlouva. Podle § 3 odst. 1 písm. e) zákona o daních z příjmů jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob též ostatní příjmy uvedené v § 10. Podle § 10 odst. 1 písm. b) bod 1 téhož zákona, jsou ostatními příjmy mimo jiné i příjmy z převodu nemovité věci. Zákon o daních z příjmů dále v § 3 odst. 2 uvádí, že příjmem ve smyslu odstavce 1 se rozumí příjem peněžní i nepeněžní dosažený i směnou. Obdobně dle společných ustanovení v § 23 odst. 6 věta první se za příjmy považuje jak peněžní plnění, tak i nepeněžní plnění, oceněné podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku, pokud tento zákon nestanoví jinak; přitom se příjmy získané směnou posuzují pro účely zákona obdobně jako příjmy získané prodejem (toto ustanovení obsahuje též další úpravu, která však s první větou nesouvisí, srov. podrobně k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2014, č. j. 8 Afs 66/2013-49). Zvýšení majetku daňového subjektu, ke kterému došlo směnou spoluvlastnických podílů na nemovitých věcech za současného zrušení a zániku spoluvlastnictví k těmto nemovitým věcem, je třeba vy smyslu právě citované úpravy považovat za předmět daně z příjmů fyzických osob dle § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Jelikož se směna pro účely zákona posuzuje jako prodej, pak směnou dochází k tomu, že daňový subjekt „prodává“ spoluvlastnický podíl na nemovité věci,

který směnou pozbývá, za což obdrží „kupní cenu“ v podobě hodnoty spoluvlastnického podílu na jiné nemovité věci, kterou směnou nabývá. Majetkový prospěch daňového subjektu, který je předmětem daně, má v takovém případě podobu nepeněžního příjmu, jenž je tvořen hodnotou věci, kterou daňový subjekt směnou nabyt, od níž je třeba odečíst hodnotu věci, kterou daňový subjekt směnou pozbyl.

22. Na tomto místě je třeba vyvrátit mylný závěr správce daně a žalovaného, že převod spoluvlastnických podílů byl bezúplatný. Žalovaný ve vyjádření k žalobě poukazuje na § 2 odst. 3 zákonného opatření senátu č. 340/2013 Sb. s tím, že definici úplaty v tomto ustanovení je třeba v souladu s principem jednoty a bezrozpornosti právního řádu použít i u daně z příjmů. Soud v obecné rovině nezpochybňuje uvedený princip; ten však neznamená, že definici právního pojmu obsaženou v jednom zákoně lze automaticky přenést do poměrů zákona jiného. Takový postup je zcela vyloučen v případech, kdy by převzetí takové definice bylo v rozporu s celkovou konstrukcí a systematikou jiného zákona a vedlo by k absurdním důsledkům.
23. Výše citované ustanovení § 2 odst. 3 zákonného opatření senátu č. 340/2013 Sb., definovalo předmět daně z nabytí nemovitých věcí v případě vypořádání spoluvlastnictví k nemovitým věcem, jejichž spoluvlastníci jsou totožní. Pro tyto účely pak uvádělo, že za úplatu nepovažuje podíl na těchto nemovitých věcech, ke kterému spoluvlastník vypořádáním pozbývá vlastnické právo. Zákon o daních z příjmů neobsahuje samostatnou a ucelenou definici úplaty či pojmů úplatný a bezúplatný. Avšak v § 4a vypočítává, které bezúplatné příjmy jsou osvobozeny od daně. Jedná se přitom ve valné většině o transakce, v nichž daňový subjekt obdrží příjem (zvýší svůj majetek), aniž by za to poskytl jakékoliv protiplnění (typicky dědění, odkaz, darování atd.). Již v tomto ohledu směnná smlouva do tohoto typu transakcí nezapadá, neboť v jejím rámci daňový subjekt musí poskytnout protiplnění (za věc, kterou nabude, jinou věc pozbude). Kromě toho z již dříve citovaného § 23 odst. 6 věta první vyplývá, že pro účely zákona o daních z příjmů je třeba příjem ze směny posuzovat obdobně jako příjem z prodeje; o tom, že je transakce koupě-prodej úplatná, pak snad ani není třeba diskutovat. Pokud by zákonodárce chtěl, aby směna byla obecně považována za bezúplatný typ transakce, musel by zvolit jinou konstrukci (např., že příjem ze směny je třeba posuzovat jako příjem ze vzájemného darování). Úplatnost směnné smlouvy vyplývá též jasně z judikatury Nejvyššího správního soudu. V rozsudku ze dne 23. 10. 2013, č. j. 9 Afs 67/2012-91 Nejvyšší správní soud posuzoval daňové dopady směny dvou pozemků a odmítl názor, že šlo o bezúplatnou transakci: „*Samotná směnná smlouva nevzbuzuje pochybnosti o vůli smluvních stran poskytnout si vzájemně předmětné pozemky, nedá se tedy hovořit o bezúplatnosti, když stěžovatel za nemovitosti obdržené od Statutárního města Liberce městu postoupil svůj pozemek. Pouze poukazem na rozdílnou výši hodnot směňovaných nemovitostí nelze doložit, že šlo o bezúplatné poskytnutí pozemků (darování). Aby šlo o bezúplatnost, nesměl by stěžovatel za obdržené pozemky získat žádnou protihodnotu.*“ Konečně soud v zákoně o daních z příjmů neshledává žádnou indicii, která by ho měla vést k závěru, že směnná smlouva týkající se spoluvlastnických podílů na nemovitých věcech, v jejímž důsledku dojde ke zrušení a vypořádání spoluvlastnictví, je natolik specifická, že by pro ni právě uvedené závěry o úplatnosti neměly platit. Podle názoru soudu tak negativní definici úplaty obsaženou v § 2 odst. 3 zákonného opatření senátu č. 340/2013 Sb. není možné přenést do poměrů zákona o daních z příjmů.
24. Soud tedy konstatuje, že v nyní souzené věci došlo k úplatné směně spoluvlastnických podílů na nemovitostech, přičemž žalobce obdržel za svůj podíl na pozemcích D.

nepeněžní úplatu v podobě (dosud nevlastněného) podílu na pozemcích Z. Ve smyslu § 3 odst. 2 (resp. § 23 odst. 6 věta první) zákona o daních z příjmů je tedy nutno na věc nahlížet tak, že žalobce „prodal“ spoluvlastnický podíl na pozemcích D., za což obdržel „kupní cenu“ v podobě spoluvlastnického podílu na pozemcích Z. Jeho majetek se tak zvýšil o rozdíl hodnot těchto spoluvlastnických podílů, tj. 26 650 350 Kč – 1 828 433 Kč = 24 821 917 Kč. Tento příjem byl ve zdaňovacím období roku 2016 předmětem daně z příjmů fyzických osob.

25. Ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) část věty před středníkem zákona o daních z příjmů v roce 2016 uvádělo, že se od daně osvobozuje příjem z prodeje nemovitých věcí neosvobozený podle písmene a), přesáhne-li doba mezi nabytím vlastnického práva k těmto nemovitým věcem a jejich prodejem dobu 5 let. Další část tohoto ustanovení obsahovala některé podmínky a výjimky, které nejsou pro projednávanou věc podstatné. Citované ustanovení vychází z presumpce, že při splnění časového testu pěti let nejde o pořízení a následný prodej nemovité věci s cílem dosažení zisku (tzv. spekulativní obchod). Jinak řečeno, logika osvobození od daně v těchto případech je založena na tom, že se ve skutečnosti nejedná o příjem ve smyslu přírůstku majetku daňového subjektu, nýbrž toliko o transformaci vlastnictví věci (nemovitosti) v její peněžitý ekvivalent (srov. již. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2008, č. j. 2 Afs 70/2007-55, publ. pod č. 1631/2008 Sb. NSS). Předmětné ustanovení přitom ze své působnosti nijak nevyklučovalo případy, kdy dojde k prodeji spoluvlastnického podílu na nemovité věci. Není rovněž sebemenší důvod z jeho působnosti vyjmout případy, kdy prodejem spoluvlastnického podílu došlo současně (fakticky) ke zrušení a vypořádání spoluvlastnictví. Jestliže je pak třeba směnu podílů na nemovitých věcech posuzovat ve smyslu § 23 odst. 6 věta první zákona o daních z příjmů jako prodej, pak i směna spoluvlastnických podílů na nemovitých věcech je při splnění časového testu osvobozena od daně z příjmů. Tento závěr vyplývá přímo z textu zákona a dle názoru soudu zde není prostor pro jiný výklad.
26. Pokud žalovaný poukazuje na skutečnost, že k osvobození převodů spoluvlastnických podílů od daně z příjmů došlo výslovně až zákonem č. 170/2017 Sb., pak tato skutečnost na právě uvedeném výkladu ničeho nemění. Sám zákonodárce v důvodové zprávě (kterou ve svém vyjádření žalovaný cituje, avšak neúplně) uvádí, že dle dosavadního znění se na ostatní případy vypořádání spoluvlastnictví [vyjma rozdělení věci dle spoluvlastnických podílů ve smyslu § 3 odst. 4 písm. g) zákona o daních z příjmů] použijí obecná ustanovení o příjmech, a to podle povahy vypořádání. Dále v bodu 3. 1. 1. důvodová zpráva konstatuje, že „[z]a současné právní úpravy daně z příjmů dochází k neodůvodněnému rozdílnému zacházení s různými formami vypořádání spoluvlastnictví. V případě prodeje společné věci a následného rozdělení výtěžku by byl tento příjem spoluvlastníků při splnění časového testu 5 let od daně osvobozen, ovšem v případě ponechání společné věci jednomu ze spoluvlastníků a vyplacení ostatních by vyplacený spoluvlastník musel takto získaný příjem zdaňovat, i pokud by spoluvlastnický podíl vlastnil déle než 5 let. Navrhovanou úpravou dochází ke srovnání podmínek pro všechny formy vypořádání spoluvlastnictví.“ Dále je ve zvláštní části důvodové zprávy uvedeno, že „[p]ři převedení vlastnického práva jednomu ze spoluvlastníků s vyplacením ostatních vzniká vyplaceným spoluvlastníkům peněžitý příjem podle § 10 odst. 1 písm. b) bodu 1 zákona o daních z příjmů, který je z ekonomického hlediska obdobný příjmu z prodeje nemovité věci. Jelikož se však nejedná o prodej, nelze aplikovat § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů a vyplacený spoluvlastník nemůže ani v případě, že podíl na nemovité věci vlastnil déle než 5 let, nárokovat osvobození tohoto příjmu od daně. (...) Naopak v případě, kdy se spoluvlastnictví vypořádává prodejem nemovité věci, přičemž

*spoluvlastníci si rozdělí výtěžek prodeje, lze § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů uplatnit, takže pokud je nemovitá věc v jejich spoluvlastnictví déle než 5 let, jsou jejich příjmy od daně osvobozeny. Navrhovaná úprava narovnává podmínky pro osvobození od daně z příjmu pro všechny způsoby vypořádání spoluvlastnictví k nemovitým věcem, a to tak, že pětiletý časový test stanovený v § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů je uplatňován nejen při prodeji nemovité věci, ale při vypořádání spoluvlastnictví k nemovité věci jakýmkoli způsobem, pokud tato nemovitá věc byla ve spoluvlastnictví déle než 5 let.“ (tisk č. 873/0, Poslanecká sněmovna Parlamentu, 2016, www.psp.cz).*

27. Z právě uvedeného je zřejmé, že i zákonodárce poukazoval na nutnost užití obecných ustanovení na případy zrušení a vypořádání spoluvlastnictví dle způsobu vypořádání. To je tedy třeba nepochybně vztáhnout též na § 23 odst. 6 věta první zákona o daních z příjmů. Kromě tohoto je z důvodové zprávy zřetelný neudržitelný přístup k rozlišování mezi jednotlivými způsoby zrušení a vypořádání spoluvlastnictví. Soud pak považuje skutečně za absurdní, že dle výkladu správce daně a žalovaného by v případě prodeje (směny) spoluvlastnických podílů na pozemcích třetí osobě byl dosažený příjem od daně z příjmů osvobozen, avšak v případě prodeje (směny) spoluvlastnických podílů mezi spoluvlastníky nikoliv. Pro takové rozlišování neshledává soud žádný racionální důvod. Soud přitom zdůrazňuje, že zákonodárce ve svých úvahách navíc nijak nerefletoval výše uvedenou civilistickou judikaturu, která považuje za platné i ujednání o vzájemné prodeji (směně, darování apod.) spoluvlastnických podílů, jímž fakticky dojde ke zrušení a vypořádání spoluvlastnictví. Z úpravy přijaté zákonem č. 170/2017 Sb. proto dle názoru soudu nelze dovozovat, že zrušení a vypořádání spoluvlastnictví, ke kterému došlo směnou spoluvlastnických podílů před účinností tohoto zákona, nepodléhalo osvobození od daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.
28. Soud uzavírá, že ve zdaňovacím období roku 2016 byl nepeněžní příjem ze směny spoluvlastnických podílů na pozemcích, v jejímž důsledku došlo v roce 2016 ke zrušení a vypořádání spoluvlastnictví, při splnění časového testu osvobozen od daně z příjmů. Z výpisu z katastru nemovitostí, který je součástí správního spisu, vyplývá, že žalobce byl vlastníkem spoluvlastnického podílu na pozemcích D. od roku 2003. Pokud jej směnil v roce 2016, byl splněn časový test pěti let obsažený v § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, a nepeněžní příjem z této směny byl od daně osvobozen. Pokud žalovaný dospěl k opačnému závěru, je jeho rozhodnutí nezákonné.
29. Za této situace je nadbytečné zabývat se tím, zda se osvobození dle § 4 odst. 1 písm. b) vztahovalo v roce 2016 i na vypořádání spoluvlastnictví obecně, jak dále v žalobě argumentuje žalobce. Tato debata by již byla pouze akademická bez relevantního dopadu na souzený případ. Stejně tak jsou pro věc nerozhodné širší vztahy týkající se vypořádání mezi žalobcem a manželý Z. Těmito otázkami se proto krajský soud pro nadbytečnost nezabýval. Případ směny spoluvlastnických podílů na pozemcích tomuto osvobození podléhal, neboť to přímo vyplývá z ustanovení § 23 odst. 6 věta první ve spojení s § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

#### V. Závěr a náklady řízení

30. Vzhledem k tomu, že soud shledal námitky žalobce důvodnými, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, v němž je vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 1, 4 a 5 s. ř. s.).

31. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož 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.
32. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce jsou tvořeny odměnou jeho zástupce za dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba) podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), přičemž mimosmluvní odměna za jeden úkon právní služby činí částku 3 100 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu]. Dále žalobci náleží náhrada hotových výdajů jeho zástupce v paušální výši 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). K tomu soud připočetl náhradu za daň z přidané hodnoty, kterou je zástupce žalobce povinen odvést z odměny a náhrad ve výši 1 428 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.) a zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč. Soud žalobci nepřiznal odměnu a náhradu hotových výdajů za úkon spočívající v replice k vyjádření žalovaného. Tato replika nepřinesla nad rámec žaloby nic nového, a proto soud náklady s ní spojené nepovažuje za účelně vynaložené. Celkem tedy žalobci na náhradě nákladů řízení náleží částka ve výši 11 228 Kč. Soud žalovanému uložil zaplatit náhradu nákladů řízení k rukám zástupce žalobce v přiměřené lhůtě.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 31. ledna 2023

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.  
předsedkyně senátu