



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., ve věci

žalobce: **L. B.**
zastoupen Mgr. Ivetou Kubica Magnuskovou, advokátkou,
sídlem Ó. Lysohorského 702, 738 01 Frýdek-Místek

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 7. 2021, č. j. 28576/21/5200-10421-712995,
ve věci daně z příjmu fyzických osob

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou došlou zdejšímu soudu dne 23. 9. 2021 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 7. 2021, č. j. 28576/21/5200-10421-712995, (dále „napadené

rozhodnutí“), kterým byla zamítnuta odvolání žalobce a byla potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, a to:

- a. dodatečný platební výměr na daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období – kalendářní rok 2016 - ze dne 8. 6. 2020, č. j. 2516365/20/3211-50525-803042 (dále „platební výměr 1“), a
 - b. dodatečný platební výměr na daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období – kalendářní rok 2017 - ze dne 8. 6. 2020, č. j. 2516586/20/3211-50525-803042 (dále „platební výměr 2“; společně jako „dodatečné platební výměry“).
2. Platebním výměrem 1 byla žalobci doměřena daň ve výši 46 800 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 9 360 Kč. Platebním výměrem 2 byla žalobci doměřena daň ve výši 42 540 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 8 508 Kč.

Žalobní body a vyjádření žalovaného

3. Žalobce s napadeným rozhodnutím nesouhlasí, považuje jej za nezákonné a nepřezkoumatelné. Důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí žalobce spatřuje v nesprávném a restriktivním výkladu § 10 odst. 6 zákona č. 583/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále „ZDP“). Podle žalobce v případě příjmu z prodeje podílu v bytovém družstvu, je možné uplatnit i jiné výdaje než nabývací cenu podílu. Pokud správce daně jiný výdaj neuznal, jedná se o restriktivní výklad daného ustanovení a takový výklad je v rozporu se ZDP.
4. Žalobce dále namítl, že správce daně nevycházel z dostupné judikatury, podle které lze za uznatelný výdaj považovat i náklady na rekonstrukci, přičemž odkázal na rozhodnutí Krajského soudu v Brně, č. j. 30 Af 29/2010-46, [NSS 3399/2012]. V daném rozhodnutí je otázka, zda lze uplatnit výdaje na rekonstrukci družstevního bytu, považována za samozřejmou a jednoznačně se vychází ze skutečnosti, že tyto výdaje uplatnit lze a podrobně se zde řeší pouze otázka formy dokazování těchto vynaložených výdajů.
5. V posledním žalobním bodu žalobce namítá, že u příjmů z prodeje nemovitých věcí jsou uznatelným výdajem též částky prokazatelně vynaložené na technické zhodnocení, opravu a údržbu věci, včetně dalších výdajů souvisejících s uskutečněním prodeje s výjimkou výdajů na osobní potřebu poplatníka. Tedy zákonodárce u vymezení uznatelných výdajů u nemovitostí náklady na rekonstrukci nemovitostí přímo uznává. Pokud správce daně a žalobce uvádí, že nelze zohlednit nájemcem (členem družstva) provedené rekonstrukce, modernizace a opravy bytových jednotek, když tyto zvyšují pouze hodnotu majetku družstva, tak s tímto nelze souhlasit. Opravou dané bytové jednotky dochází nejen ke zhodnocení dané bytové jednotky, ale také samotného členského podílu, když tento se přímo váže k právu nájmu konkrétní bytové jednotky. V tomto ohledu tak žalobce považuje právní úpravu za diskriminační. Navíc žalobce uvádí, že např. v § 28 odst. ZDP počítá s možností, že i nájemce může jako daňově uznatelný výdaj uplatnit náklady na investici do majetku třetí osoby, tedy i když zhodnotí majetek třetí osoby, pak přímý vynaložený výdaj, je uznatelným výdajem. Pokud žalovaný argumentoval, že v případě zhodnocení majetku družstva má žalobce vůči družstvu právo na vyrovnání podle míry zhodnocení, pak tato argumentace je nesprávná. K tomu žalobce odkázal na judikaturu Nejvyššího soudu ČR, konkrétně rozhodnutí velkého senátu občanskoprávního a obchodního kolegia Nejvyššího soudu ČR ve věci sp. zn. 31 Cdo 1147/2012 ze dne 10. 9. 2014. Závěrem navrhl žalobce, aby

soud zrušil napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

6. Žalovaný s podanou žalobou nesouhlasí. Předně uvedl, že všechny námitky žalobce byly již předmětem odvolacího řízení a vyjádřil se k nim již v rámci napadeného rozhodnutí, pročež odkázal na jeho odůvodnění. K námitce restriktivního výkladu žalovaný uvedl, že v případě družstevního podílu se jedná o specifický příklad, protože dochází k převodu práv a povinností vyplývajících z členství v družstvu. Vlastníkem družstevního bytu je družstvo, nikoliv člen družstva. Jelikož při prodeji družstevního bytu nedochází k převodu vlastnictví nemovité věci, ale pouze k převodu členských práv a povinností v družstvu, byť za úplatu, nelze za výdaj považovat zhodnocení bytové jednotky rekonstrukcí, ale pouze původní nabývací cenu podílu. Nabývací cena podílu je pak definovaná v ust. § 24 odst. 7 ZDP, na který žalovaný odkázal. Nabývací cena podílu je pak jediný výdaj předvídaný § 10 odst. 6 ZDP, který lze v případě příjmu z prodeje podílu v družstvu uplatnit. K námitce nesouladu napadeného rozhodnutí s judikaturou žalovaný uvedl, že rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 1. 2012, č. j. 30 Af 29/2010-46, se vůbec nezabýval výkladem toho, co lze považovat za výdaj dle ust. § 10 odst. 6 ZDP. K diskriminaci vlastníků družstevních podílů žalovaný uvedl, že rozlišování mezi nimi a vlastníky nemovitých věcí přistoupil samotný zákonodárce v ustanovení § 10 ZDP a odkázal na body 31 až 39 napadeného rozhodnutí. Závěrem navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

Zjištění z daňového spisu

7. Soud z daňového spisu zjistil mimo jiné, že dne 7. 2. 2019 byla správcem daně zahájena u žalobce daňová kontrola daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roků 2015 až 2017. V rámci kontroly bylo správcem daně zjištěno, že žalobce na základě smlouvy o převodu družstevního podílu ze dne 31. 8. 2016 převedl na nové vlastníky, manžele S., podíl v bytovém družstvu Stavební bytové družstvo Vítkovice, se kterým bylo právo k bytu č. 31, ulice J. 1615/1, O. – P., a to za částku 1 420 000 Kč (dále „Podíl 1“). Oproti příjmu si žalobce uplatnil výdaje za pořízení členského podílu ve výši 920 000 Kč a dále výdaje za provedení kompletní rekonstrukce bytu ve výši 300 000 Kč, jež doložil žalobce fakturou č. 2016038 ze dne 20. 6. 2016 od dodavatele REDACH, s.r.o. Dále bylo zjištěno, že na základě smlouvy ze dne 7. 3. 2017 převedl žalobce na nového vlastníka, paní S. M., podíl v bytovém družstvu Stavební bytové družstvo Nová Huť, se kterým bylo právo k bytu č. 7, ulice H. 2950/18, O. – Z., a to za tento převod obdržel částku 1 550 000 Kč (dále „Podíl 2“). Oproti příjmu si žalobce uplatnil výdaje za pořízení členského podílu ve výši 980 000 Kč a dále výdaje za provedení kompletní rekonstrukce bytu ve výši 283 661 Kč, jež doložil žalobce fakturami a daňovými doklady. Soud dále zjistil, že správce daně se neztotožnil s názorem žalobce, že náklady na rekonstrukci je možno uplatnit jako výdaj na dosažení příjmu. Z toho důvodu vydal dodatečné platební výměry, proti kterým žalobce podal odvolání. O něm bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím, proti kterému žalobce brojil žalobou.

Posouzení krajským soudem

8. Krajský soud poté, co zjistil, že žalobní návrh je věcně projednatelný, přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), v mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době rozhodování žalovaného (ust. § 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná; ve věci rozhodl bez jednání v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s tímto postupem oba účastníci souhlasili.

9. Předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným je posouzení, zda má žalobce v souvislosti s převodem družstevních podílů také nárok na uplatnění výdajů na rekonstrukci těchto družstevních bytů, tedy bytů ve vlastnictví bytového družstva.
10. Podle § 3 odst. 1 písm. e) ZDP *předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou ostatní příjmy (§ 10).*
11. Podle § 10 odst. 1 písm. c) bod ZDP *ostatními příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku, pokud nejde o příjmy podle § 6 až 9, jsou zejména příjmy z převodu účasti na společnosti s ručením omezeným, komanditisty na komanditní společnosti nebo z převodu družstevního podílu.*
12. Podle odst. 4 věty první téhož ustanovení *základem daně (dílčím základem daně) je příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení. Jsou-li výdaje spojené s jednotlivým druhem příjmu uvedeným v odstavci 1 vyšší než příjem, k rozdílu se nepřihlíží.*
13. Podle odst. 6 věty první téhož ustanovení *u příjmů podle odstavce 1 písm. c), f) a g) se za výdaj považuje nabývací cena podílu.*
14. Podle § 24 odst. 7 písm. c) zákona o dani z příjmů *nabývací cenou se v případě podílů v obchodní korporaci pro účely tohoto zákona rozumí pořizovací cena majetkové účasti v případě nabytí podílu koupí nebo cena určená podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku ke dni nabytí v případě nabytí podílu bezúplatně.*
15. Ustanovení § 10 odst. 1 ZDP vyjmenovává ostatní příjmy, které jsou předmětem daně z příjmu a nejsou zdaňovány v jiné skupině příjmů (srov. § 3 odst. 1 ZDP). Písm. c) citovaného ustanovení pak mezi jinými druhy příjmů uvádí, že zdanění podléhá taktéž příjem z převodu družstevního podílu, a to bez ohledu na charakter družstva, s nímž je podíl spojen. Předmětná úprava tak dopadá i na převod družstevního podílu v bytovém družstvu, jenž je předmětem právě projednávané věci.
16. Základ daně z těchto příjmů následně stanovuje § 10 odst. 4 ZDP, který ho vymezuje jako rozdíl mezi příjmem a výdaji vynaloženými na jeho dosažení. Smyslem uvedeného pravidla je tak omezení možného rozsahu výdajů, které lze daňovým subjektem uplatnit. Na něj navazující odst. 6 věty první pak stanovuje, že u příjmů podle odst. 1 písm. c) téhož ustanovení, což je i právě projednávaný případ, se za výdaj považuje nabývací cena podílu. Žalobce s poukazem na výše citovaný odst. 4 téhož ustanovení dovozuje, že nabývací cena podílu je pouze jedním z uplatnitelných výdajů, nikoliv jediným. Krajský soud tento názor nesdílí. S ohledem na systematiku daného ustanovení uvedenou výše je třeba vnímat odst. 6 jako *lex specialis* vůči odst. 4. Jako výdaje vynaložené na dosažení příjmu z převodu podílu podle § 10 odst. 1 písm. c) ZDP je tak možné uplatnit pouze nabývací cenu podílu stanovenou podle § 24 odst. 7 ZDP. Otázkou speciality se zabýval i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 5. 2014, č. j. 1 Afs 37/2014-46, ve kterém se vyjádřil ke vztahu odst. 5 coby *lex specialis* k odst. 4 v případě příjmu z prodeje nemovité věci. Podle názoru krajského soudu jsou pro podobnost úpravy tyto závěry přenositelné i na právě projednávanou věc, tj. vztah odst. 6 a odst. 4. Na místě je dodat, že § 10 odst. 5 ZDP připouští jako uplatnitelný výdaj kromě *ceny, za kterou poplatník věc prokazatelně nabyl* taktéž *částky prokazatelně vynaložené na technické zhodnocení, opravu a údržbu věci, včetně dalších výdajů souvisejících s uskutečněním prodeje s výjimkou výdajů na osobní potřebu poplatníka*. U příjmu z převodu družstevního podílu však odst. 6 považuje za výdaj (pouze) nabývací cenu podílu a žádný další uplatnitelný výdaj nepředpokládá.

17. Nabývací cenou podílu v případě žalobce byla podle § 24 odst. 7 písm. c) ZDP pořizovací cena majetkové účasti v družstvu. Žalobce nabyl Podíl 1 za částku 920 000 Kč a Podíl 2 za částku 980 000 Kč, právě tyto hodnoty tak v případě příjmů z následného převodu obou družstevních podílů představují nabývací ceny podílu, které bylo možné uplatnit jako výdaje pro snížení daňového základu. Krajský soud tak dospěl k závěru, že žalovaný nepochybil, pokud dospěl k závěru, že výdaje na rekonstrukci nebylo možné uplatnit jako výdaj vynaložený na dosažení příjmu podle § 10 odst. 1 písm. c) ZDP. Námitka restriktivního výkladu § 10 odst. 6 ZDP je tak nedůvodná.
18. Pakliže žalobce v rámci druhé námítky poukazoval na nerespektování judikatury správních soudů, pak ani této nemohl krajský soud přisvědčit. Žalobce namítl nerespektování judikatury správních soudů žalovaným ve vztahu k výdajům na rekonstrukci, přičemž odkázal na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 1. 2012, č. j. 30 Af 29/2010-46, a to s názorem, že toto rozhodnutí presumuje uplatnitelnost výdajů na rekonstrukci, navzdory tomu, že se přímo na tuto otázku nezaměřuje. Vycházel přitom z úvahy, že soud se v uvedené věci zabýval pouze prokazováním těchto výdajů. Soud však názor žalobce o nerespektování judikatury ze strany žalovaného nesdílí. Jak uvedl soud výše ve vztahu k námitce restriktivního výkladu § 10 odst. 6 ZDP, jako výdaj v případě příjmu z převodu družstevního podílu se považuje pouze nabývací cena tohoto podílu. Předmětem odkazovaného řízení vedeného před Krajským soudem v Brně byl přezkum rozhodnutí o doměření daně z příjmu při převodu družstevního podílu, který tehdejší žalobce nepřiznal. Výkladem uplatnitelných výdajů se soud v tomto rozhodnutí nezabýval, ostatně toto uznal i žalobce v samotné žalobě. Soud tak neshledal důvod nesouhlasit s žalovaným, pročež i tuto námitku vyhodnotil jako nedůvodnou.
19. Ve vztahu k třetí námitce soud nepovažuje za nutné připomínat specifikum tzv. družstevního bydlení, které není ani mezi stranami sporné. V případě prodeje tzv. družstevního bytu dochází k převodu družstevního podílu, se kterým je spojeno právo k nájmu nebo užívání bytu. Nejedná se tak o převod nemovité věci, který by z hlediska zdanění podléhal úpravě § 10 odst. 1 písm. b) ve spojení s § 10 odst. 5 ZDP.
20. Žalobce nicméně vznesl námitku diskriminačního přístupu správce daně ohledně uplatnitelnosti výdajů na rekonstrukci. Diskriminaci je možné v nejobecnějším rámci vymezit jako rozdílné zacházení s osobami ve shodném, nebo srovnatelném postavení. Toto postavení musí být také v určité míře právně relevantní. V případě, že k rozdílnému zacházení dochází, musí být dán legitimní důvod pro toto odlišné zacházení. K tomu komentářová literatura uvádí, že: *„Rovnoměrnost daňového zatížení neznamena shodnost daňové zátěže pro všechny, ale pouze naplnění postulátu, že s odlišnými je třeba zacházet odlišně, se stejnými stejně, přičemž míře odlišnosti subjektů či situací musí odpovídat právě míra odlišnosti právní regulace (viz Pl. ÚS 15/02). (...) Aby došlo k porušení práva na rovné zacházení, musí se s různými subjekty, které se nacházejí ve stejné nebo srovnatelné situaci, zacházet rozdílným způsobem, aniž by existovaly objektivní a rozumné důvody pro uplatněný rozdílný přístup.“* (TOMOSZEK, Maxim, VOMÁČKA, Vojtěch. Čl. 11 [Ochrana vlastnictví]. In: HUSSEINI, Faisal, BARTOŇ, Michal, KOKEŠ, Marian, KOPA, Martin a kol. Listina základních práv a svobod. 1. vydání (1. aktualizace). Praha: C. H. Beck, 2021, marg. č. 173.)
21. Žalobce spatřuje rozdílné zacházení v přístupu k vlastníkům nemovitých věcí (zejm. vlastníků bytů, resp. jednotek) oproti vlastníkům podílů v bytovém družstvu. Ačkoliv účel vlastnictví bytů, resp. jednotek, a majetkové účasti v bytovém družstvu může být shodný,

tj. zajištění bytových potřeb, nedospěl soud k závěru, že by bylo možné postavit oba způsoby „vlastnictví“ na roveň. Pokud poukazuje žalobce na diskriminační úpravu zdanění tzv. družstevních bytů (tj. podílu v bytových družstvech) ve srovnání s vlastnictvím jednotek a bytů, na které dopadá ustanovení § 10 odst. 5 ve spojení s § 10 odst. 1 písm. b) ZDP, pak je tato úvaha lichá. Krajský soud připomíná, že se v žádném případě nejedná o jednostranné zvýhodnění jedné či druhé skupiny. Lze připomenout, že historicky na tzv. družstevní bydlení nedopadala daň z nabytí nemovitých věcí podle zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb. (zrušena k 26. 9. 2020 – pozn. soudu). Stejně tak žalobce přehlíží i podstatné soukromoprávní rozdíly. Zatímco v případě vlastnického práva je v podstatně jediným myslitelným odnětím tohoto práva vyvlastnění (se všemi předpoklady a konsekvencemi plynoucími z ústavních kautel čl. 11 Listiny základních práv a svobod), v případě družstevního bydlení může členství a s ním spojený nájem zaniknout podle § 734 zák. č. 90/2012 Sb. Ostatně i samotný ZDP stanovuje podmínky zdanění příjmů z převodu družstevních podílů a příjmů z prodeje nemovitých věcí odlišně (k tomu viz vypořádání první námitky). Vzájemnými odlišnostmi se dostatečně vypořádal taktéž žalovaný v napadeném rozhodnutí v bodech 31 až 39, v rámci kterých se dostatečně vyjádřil k námitkám vznášeným žalobcem i zde před soudem. Pokud žalobce upozorňoval na diskriminační přístup vůči vlastníkům podílu v bytovém družstvu, pak ani v tomto mu soud nemohl dát za pravdu. Námitka o diskriminačním přístupu je tak nedůvodná.

22. Jelikož tedy soud z výše uvedených důvodů seznal všechny v žalobě vznesené námitky proti napadenému rozhodnutí za nedůvodné, je nucen uzavřít, že žaloba je jako celek rovněž nedůvodná. Jako takovou pak zdejší soud žalobu výrokem I. tohoto rozsudku zamítl podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s.
23. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalovanému nebyla přiznána náhrada nákladů řízení proti žalobci, neboť jeho náklady nepřesáhly běžnou úřední činnost.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 2. února 2023

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu