

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **L. N.,** zastoupené Mgr. Tomášem Čermákem, advokátem se sídlem Na Sadech 21, České Budějovice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 27. 1. 2011, č. j. 10 Af 80/2010 - 48,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 27. 1. 2011, č. j. 10 Af 80/2010 - 48, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

[1.] Spornou otázkou projednávaného případu je posouzení nároku na osvobození příjmu z prodeje bytu podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) ve spojení s písm. r) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 586/1992 Sb.).

[2.] Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobkyně jako stěžovatelka domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, kterým byla zamítnuta její žaloba brojící proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „žalovaný“) ze dne 11. 8. 2010, č. j. 4107/10-1100.

[3.] Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Českém Krumlově (dále též „správce daně“) ze dne 17. 5. 2010, č. j. 42137/10/082910301588, kterým byla stěžovatelce dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 0 Kč.

II. Obsah kasační stížnosti

[4.] Stěžovatelka v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a „z opatrnosti“ rovněž pod písm. b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní („s. ř. s.“), tzn. namítá nezákonnost napadeného rozsudku krajského soudu, vady správního řízení a nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu.

[5.] Stěžovatelka namítá, že v daném případě finanční orgány a krajský soud postupovaly formalisticky a jednotlivá zákonná ustanovení aplikovaly izolovaně, bez pochopení jejich vzájemných vazeb. Rozhodly v její neprospěch, ačkoliv daňová povinnost nebyla upravena jednoznačně. Vůbec nebyl zkoumán smysl zákona spočívajícím v tom, že od daně z příjmů mají být osvobozeny jak prodeje nemovitostí, tak i členských práv v družstvu, pokud mezi nabytím a prodejem (převodem) uplyne více než 5 let.

[6.] Stěžovatelka má za to, že zákonodárce sledoval záměr osvobození úplatných převodů bytů, a to v osobním vlastnictví i družstevních, pokud je splněn časový test. Nepamatoval pouze výslovně na situaci, která v daném případě nastala, kdy sice byl časový test splněn, nicméně došlo k tomu, že družstevní byt byl převeden do osobního vlastnictví člena družstva a následně byl prodán další osobě. Absurdním důsledkem výkladu provedeného krajským soudem může být situace, kdy v případě změny právního vztahu k bytu z členství v družstvu na vlastnictví může časový test trvat třeba i 30 let. Pokud totiž došlo k nabytí vlastnického práva k bytu pro bývalého člena družstva, ztratil tento bývalý člen beneficium splnění časového testu a začne běžet test nový. Tento výklad by však měl logiku pouze tehdy, když by byl družstevní byt převeden do vlastnictví jiné osoby, než bývalého člena družstva. Úmysl zákonodárce totiž spočíval ve zdanění spekulativních převodů nemovitostí, nikoliv v nastavení dalšího časového testu.

[7.] Nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného a krajského soudu spatřuje stěžovatelka v tom, že se zcela nevypořádali s její argumentací.

[8.] Z popsaných důvodů stěžovatelka navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit.

III. Vyjádření žalovaného

[9.] Žalovaný ve svém vyjádření zdůrazňuje, že zákon č. 586/1992 Sb. byl aplikován v celém kontextu případu a tedy nikoliv formalisticky. Judikatura Ústavního soudu, kterou argumentuje stěžovatelka, na daný případ zjevně nedopadá. V této věci zákonná úprava nepřipouštěla dvojí výklad a proto byla daň vyměřena zcela v souladu se zákonem. Stěžovatelka totiž nesplnila podmínku nejméně pěti let mezi nabytím a prodejem bytu, přičemž zákon neumožňuje kombinovat důvody pro osvobození daně anebo sčítat doby rozhodné pro splnění časového testu.

[10.] Proto žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou.

IV. Vlastní argumentace soudu

[11.] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[12.] V nyní projednávaném případě jsou mezi účastníky řízení nesporné následující skutkové okolnosti:

- Stěžovatelka dne 27. 11. 2000 nabyla členská práva k blíže specifikovanému družstevnímu bytu v Českém Krumlově a stejného dne uzavřela se stavebním bytovým družstvem nájemní smlouvu o užívání tohoto bytu.

- Tento byt nabyla stěžovatelka do svého vlastnictví na základě „Smlouvy o převodu družstevního bytu do vlastnictví člena družstva“ ze dne 11. 12. 2006; účinky vkladu nastaly ke dni 10. 1. 2007.

- V roce 2007 stěžovatelka tento byt (a také odpovídající spoluvlastnický podíl na nemovitosti a pozemku) kupní smlouvou ze dne 12. 3. 2007 prodala za cenu 885 000 Kč. Právní účinky vkladu nastaly dne 23. 4. 2007.

[13.] Neshoda mezi účastníky řízení naopak panuje ohledně právního posouzení těchto skutkových okolností. Poněkud zjednodušeně řečeno, stěžovatelka setrvale tvrdí, že zákonná úprava nevylučuje součet obou dob, po které měla vztah k předmětnému bytu (nejprve členská práva družstva, později osobní vlastnictví bytu); naopak žalovaný zastává názor, že nájemní vztah nelze zaměňovat se vztahem vlastnickým a protože vlastníkem bytu bylo až do 10. 1. 2007 bytové družstvo, časový test obsažený v zákoně č. 586/1992 Sb. stěžovatelce nesvědčí.

[14.] Relevantní pro posouzení tohoto případu jsou následující ustanovení zákona č. 586/1992 Sb.:

§ 4 Osvobození od daně

(1) Od daně jsou osvobozeny

a) příjmy z prodeje rodinného domu, bytu, včetně podílu na společných částech domu nebo spoluvlastnického podílu, včetně souvisejícího pozemku, pokud v něm prodávající měl bydliště nejméně po dobu 2 let bezprostředně před prodejem. ...

b) příjmy z prodeje nemovitostí, bytů nebo nebytových prostor neuvedených pod písmenem a), přesáhne-li doba mezi nabytím a prodejem dobu pěti let. ...

r) příjmy z převodu členských práv družstva, z převodu majetkových podílů na transformovaném družstvu nebo z převodu účasti na obchodních společnostech, nejde-li o prodej cenných papírů, přesahuje-li doba mezi nabytím a převodem dobu pěti let. ...

[15.] Nejvyšší správní soud respektuje koncepci zákona č. 586/1992 Sb., založenou na principu zdanění všech příjmů poplatníků daně, které nabyli v příslušném kalendářním roce, s výjimkou taxativně uvedených případů. V nyní projednávané věci jde proto o posouzení toho, zda výše popsaný případ stěžovatelky je podřaditelný pod některou z těchto taxativních zákonných výjimek.

[16.] Mezi účastníky řízení není názorové rozepře v tom, že předmětný prodej bytu nespadá pod případ popsaný v ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., a to z toho důvodu, že stěžovatelka v něm neměla nejméně 2 roky před prodejem bydliště. Sporným se proto jeví toliko vymezení vztahu mezi písm. b) a r) citovaného ustanovení.

[17.] K této otázce soud nejprve v obecné rovině uvádí, že z judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu dlouhodobě plyne preference výkladu práva s ohledem na jeho smysl a účel a naopak výklad ryze gramatický či textualistický je upozaďován. 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. Společnost legitimně očekává, že právo bude spravedlivé, efektivní a nastolující stav jistoty. Nepatřičné je naopak právo vykládat izolovaně, mimo celkový kontext řešených problémů a formalisticky.

[18.] V oblasti daňového práva je třeba navíc zohlednit, že se zde jedná o jednoznačně vrchnostenský vztah mezi státní mocí a daňovým subjektem. Stejná státní moc přitom stanoví i obecná pravidla daňového práva, obsažená v zákonech. 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 sp. zn. I. ÚS 531/05 ze dne 6. 2. 2007). 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*“ (nález sp. zn. I. ÚS 643/069).

[19.] V nyní projednávané věci je nesporně možné ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb. s ohledem na jeho gramatické znění aplikovat tak, jak se stalo v případě stěžovatelky. Nejvyšší správní soud má však za to, že stejně tak odpovídá znění citovaného ustanovení i výklad konkurenční, nabídnutý v kasační stížnosti. Nastává tak situace konkurence dvou možných výkladů, z nichž s ohledem na shora uvedené musí být upřednostněn ten, který je pro stěžovatelku coby daňového poplatníka výhodnější.

[20.] Zdejší soud má totiž za to, že ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb. lze vyložit i tak, že pod pojmem „nabytí“ může být rozuměno nutně nejen nabytí do vlastnictví, jak dovodil žalovaný a v rozsudku napadeném kasační stížností rovněž krajský soud, nýbrž že pod toto „nabytí“ lze podřadit též nabytí členských práv k danému bytu, nacházejícímu se v družstevním vlastnictví. Je z povahy věci zřejmé, že nájemní vztah, založený na základě existence dohody o převodu členských práv k družstevnímu bytu, se svojí povahou blíží vlastnickému vztahu k bytu, byť se samozřejmě o vlastnické právo *stricto sensu* nejedná. Tato podoba nájemního vztahu je však kvalitativně odlišná od nájemního vztahu běžného, nepodpořeného zmíněnými členskými právy.

[21.] Tuto realitu ostatně zohledňuje i samotný zákon č. 586/1992 Sb., když v § 4 odst. 1 písm. r) stanoví, že od daně jsou osvobozeny příjmy z převodu členských práv družstva pouze tehdy, přesahuje-li doba mezi nabytím a převodem dobu 5 let. Je tak zcela evidentní,

že zákonná úprava dává mezi příjem z prodeje bytu ve vlastnictví daňového poplatníka a z prodeje členských práv v družstvu faktické rovnítko.

[22.] Za této situace je Nejvyšší správní soud přesvědčen o neudržitelnosti výkladu ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., založeného na jeho zcela izolovaném vnímání. Jestliže totiž v daném případě žalovaný ani krajský soud nikterak nezpochybnili, že když by nedošlo k nabytí předmětného bytu do vlastnictví stěžovatelky, tato by prodala pouze svá členská práva a příslušný příjem (který by byl s největší pravděpodobností stejný či přinejmenším téměř stejný) by s ohledem na časový test svědčící ve prospěch stěžovatelky byl osvobozen od daně z příjmů, nemá žádné rozumné opodstatnění dovozovat, že tato situace se dramaticky v neprospěch stěžovatelky změnila pouze proto, že nabyla předmětný byt do svého vlastnictví.

[23.] Nejvyšší správní soud ve svých úvahách vycházel rovněž z logiky zákona o dani z příjmů, založené na zdanění majetkového přírůstku poplatníka, nikoliv na zdanění stejné hodnoty a pouze jiné formy předmětu jeho vlastnictví. Proto také zákon č. 586/1992 Sb. stanoví zmíněný časový test, jehož účelem je - byť velmi hrubým a v konkrétním případě nezřídka i nepřesným způsobem – podrobit zdanění jen takové případy prodeje nemovitostí, u nichž lze předpokládat, že k nim došlo zejména z důvodů spekulativních (což není myšleno pejorativně). Ostatní případy, pro něž tato domněnka nesvědčí, zdanění nepodléhají. Proto také logicky platí, že u příjmů z prodeje vlastní nemovitosti je výdajem cena, za kterou poplatník věc prokazatelně nabyl (§ 10 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb.). Jinak řečeno, zdaňuje se samozřejmě nikoliv celá prodejní cena, nýbrž pouze skutečný příjem, plynoucí z rozdílu mezi kupní a prodejní cenou.

[24.] Přitom v nyní projednávaném případě z odůvodnění rozhodnutí žalovaného i krajského soudu plyne, že jednání stěžovatelky, která prodala byt poté, co jej nabyla do svého vlastnictví, nebylo vedeno spekulativními úmysly. Stěžovatelka sama ostatně setrvale a logicky uváděla (a toto tvrzení správní orgány nevyvrátily), že k nabytí vlastnického práva krátce před prodejem bytu došlo jen proto, že kupující byla schopna kupní cenu uhradit jen prostřednictvím bankovního úvěru, pro jehož zajištění bylo nutno zřídit zástavní právo k tomuto bytu, což v případě družstevního vlastnictví možné není.

V. Shrnutí

[25.] Lze tak uzavřít, že Nejvyšší správní soud na základě shora předestřené argumentace dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, neboť se krajský soud dopustil nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky výkladu ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb. Byl tak naplněn kasační důvod zakotvený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Proto jej podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm je tento soud vázán shora uvedeným právním názorem. Souhrnně řečeno, časový test způsobující osvobození od daně a obsažený v ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb. je třeba vztáhnout i na případy, kdy doba mezi nabytím a prodejem bytu přesahující 5 let v sobě zahrnuje i dobu, po kterou prodejce nebyl vlastníkem tohoto bytu, nýbrž byl jeho nájemcem na základě smlouvy o užívání družstevního bytu.

[26.] Naopak zbývající dva namítané důvody (vady správního řízení a nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu) Nejvyšší správní soud nezjistil; nicméně

jak plyne z kasační stížnosti, tyto důvody stěžovatel uplatnil pouze „z opatrnosti“ a nikterak je ani nevyložil.

[27.] V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud též o nákladech řízení (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 15. dubna 2011

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu