



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., v právní věci

žalobkyně: **JIHOSTAVBY, s.r.o.**, IČO: 03815242
sídlem nám. Přemysla Otakara II. 123/36, 370 01 České Budějovice
zastoupený advokátem Mgr. Ondřejem Trnkou, LL.M.
sídlem nám. Přemysla Otakara II. 123/36, 370 01 České Budějovice

proti
žalovanému: **Generální finanční ředitelství**
sídlem Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 31. 7. 2018, č. j. 60221/18/7100-30121-507884, č. j. 59981/18/7100-30121-507884, č. j. 59304/18/7100-30121-507884, č. j. 59214/18/7100-30121-507884, č. j. 55671/18/7100-30121-507884 a č. j. 58875/18/7100-30121-507884

takto:

- I. Rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 31. 7. 2018, č. j. 60221/18/7100-30121-507884, č. j. 59981/18/7100-30121-507884, č. j. 59304/18/7100-30121-507884, č. j. 59214/18/7100-30121-507884, č. j. 55671/18/7100-30121-507884 a č. j. 58875/18/7100-30121-507884, se **ruší** a věc se **vrací** k dalšímu řízení žalovanému.

- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 53 574 Kč, a to k rukám jejího advokáta Mgr. Ondřeje Trnky, LL.M., do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně se podanými žalobami ze dne 27. 9. 2018 domáhala zrušení v záhlaví označených rozhodnutí žalovaného, kterými byla zamítnuta její odvolání proti rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „správní orgán I. stupně“) o nařízení přezkoumání rozhodnutí (platebních výměrů na daň z nabytí nemovitých věcí). Konkrétně se jedná o následující rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 7. 2018:
 - i. č. j. 60221/18/7100-30121-507884, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 12. 2017, č. j. 55243/17/5100-31461-709827, jímž nařídil přezkoumání rozhodnutí (platebního výměru na daň z nabytí nemovitých věcí) vydaného Finančním úřadem pro Jihočeský kraj dne 28. 11. 2016, pod č. j. 2190423/16/2201-70461-303754 (řízení původně samostatně vedeno pod sp. zn. 29 Af 103/2018);
 - ii. č. j. 59981/18/7100-30121-507884, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 12. 2017, č. j. 55170/17/5100-31461-709827, jímž nařídil přezkoumání rozhodnutí (platebního výměru na daň z nabytí nemovitých věcí) vydaného Finančním úřadem pro Jihočeský kraj dne 28. 11. 2016, pod č. j. 2190436/16/2201-70461-303754 (řízení původně samostatně vedeno pod sp. zn. 29 Af 104/2018);
 - iii. č. j. 59304/18/7100-30121-507884, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 12. 2017, č. j. 55146/17/5100-31461-709827, jímž nařídil přezkoumání rozhodnutí (platebního výměru na daň z nabytí nemovitých věcí) vydaného Finančním úřadem pro Jihočeský kraj dne 28. 11. 2016, pod č. j. 2228723/16/2201-70461-303754 (řízení původně samostatně vedeno pod sp. zn. 29 Af 105/2018);
 - iv. č. j. 59214/18/7100-30121-507884, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 12. 2017, č. j. 55133/17/5100-31461-709827, jímž nařídil přezkoumání rozhodnutí (platebního výměru na daň z nabytí nemovitých věcí) vydaného Finančním úřadem pro Jihočeský kraj dne 28. 11. 2016, pod č. j. 2178300/16/2201-70461-303754 (řízení původně samostatně vedeno pod sp. zn. 29 Af 107/2018);
 - v. č. j. 55671/18/7100-30121-507884, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 12. 2017, č. j. 55109/17/5100-31461-709827, jímž nařídil přezkoumání rozhodnutí (platebního výměru na daň z nabytí nemovitých věcí) vydaného Finančním úřadem pro Jihočeský kraj dne 28. 11. 2016, pod č. j. 2178302/16/2201-70461-303754 (řízení původně samostatně vedeno pod sp. zn. 29 Af 107/2018);
 - vi. č. j. 58875/18/7100-30121-507884, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 12. 2017, č. j. 55119/17/5100-31461-709827, jímž nařídil přezkoumání rozhodnutí (platebního výměru na daň z nabytí nemovitých věcí) vydaného Finančním úřadem pro Jihočeský kraj dne 28. 11.

2016, pod č. j. 2190381/16/2201-70461-303754 (řízení původně samostatně vedeno pod sp. zn. 29 Af 108/2018).

2. Ve všech případech se jedná z hlediska meritorního i skutkového o obdobné věci, kdy žalobkyně jednotlivými kupními smlouvami převedla na různé nabyvatele (kupující) bytové jednotky v rodinných domech nacházejících se v kat. území x a dne 26. 7. 2016 podala přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, ve kterých uplatnila osvobození podle § 7 zákonného opatření senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále jen „zákonné opatření“). Finanční úřad pro Jihočeský úřad její postup akceptoval a vyměřil jí daň v souladu s podanými daňovými přiznáními. S ohledem na tuto skutečnost krajský soud podle § 39 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) rozhodl usnesením ze dne 12. 8. 2019 o spojení těchto věcí ke společnému projednání, s čímž byli ostatně účastníci řízení i srozuměni, jak vyplývá z jejich podání adresovaných soudu.
3. Ze správního spisu konkrétně vyplývá, že ve věci původně samostatně vedené pod sp. zn. 29 Af 103/2018 žalobkyně kupní smlouvou ze dne 19. 4. 2016 převedla na manžele J. a B. J. vlastnické právo k bytové jednotce č. x, nacházející se v domě označeném jako rodinný dům č. p. x, stojícího na parc. č. x, vč. příslušných spoluvlastnických podílů na společných částech budovy a pozemcích parc. č. x, x a x, to vše v katastrálním území x, obec x. Finanční úřad platebním výměrem ze dne 28. 11. 2016, č. j. 2190423/16/2201-70461-307354, vyměřil žalobkyni daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 0 Kč.
4. Žalobkyně dále ve věci původně samostatně vedené pod sp. zn. 29 Af 104/2018 kupní smlouvou ze dne 8. 4. 2016 převedla na I. T. vlastnické právo k bytové jednotce č. x, nacházející se v domě označeném jako rodinný dům č. p. x, stojícího na parc. č. x, vč. příslušných spoluvlastnických podílů na společných částech budovy a pozemcích parc. č. x, x a x, to vše v katastrálním území x, obec x. Finanční úřad platebním výměrem ze dne 28. 11. 2016, č. j. 2190436/16/2201-70461-307354, vyměřil žalobkyni daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 0 Kč.
5. Žalobkyně dále ve věci původně samostatně vedené pod sp. zn. 29 Af 105/2018 kupní smlouvou ze dne 6. 5. 2016 převedla na M. M. vlastnické právo k bytové jednotce č. x, nacházející se v domě označeném jako rodinný dům č. p. x, stojícího na parc. č. x, vč. příslušných spoluvlastnických podílů na společných částech budovy a pozemcích parc. č. x, x a x, to vše v katastrálním území x, obec x. Finanční úřad platebním výměrem ze dne 13. 12. 2016, č. j. 2228723/16/2201-70461-307354, vyměřil žalobkyni daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 0 Kč.
6. Žalobkyně dále ve věci původně samostatně vedené pod sp. zn. 29 Af 106/2018 kupní smlouvou ze dne 1. 4. 2016 převedla na A. R. vlastnické právo k bytové jednotce č. x, nacházející se v domě označeném jako rodinný dům č. p. x, stojícího na parc. č. x, vč. příslušných spoluvlastnických podílů na společných částech budovy a pozemcích parc. č. x, x a x, to vše v katastrálním území x, obec x. Finanční úřad platebním výměrem ze dne 25. 11. 2016, č. j. 2178300/16/2201-70461-307354, vyměřil žalobkyni daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 0 Kč.
7. Žalobkyně dále ve věci původně samostatně vedené pod sp. zn. 29 Af 107/2018 kupní smlouvou ze dne 13. 4. 2016 převedla na manžele J. a M. B. vlastnické právo k bytové jednotce č. x, nacházející se v domě označeném jako rodinný dům č. p. x, stojícího na parc. č. x, vč. příslušných spoluvlastnických podílů na společných částech budovy a pozemcích

parc. č. x, x a x, to vše v katastrálním území x, obec x. Finanční úřad platebním výměrem ze dne 25. 11. 2016, č. j. 2178302/16/2201-70461-307354, vyměřil žalobkyni daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 0 Kč.

8. Žalobkyně dále ve věci původně samostatně vedené pod sp. zn. 29 Af 108/2018 kupní smlouvou ze dne 15. 4. 2016 převedla na J. S. vlastnické právo k bytové jednotce č. x, nacházející se v domě označeném jako rodinný dům č. p. x, stojícího na parc. č. x, vč. příslušných spoluvlastnických podílů na společných částech budovy a pozemcích parc. č. x, x a x, to vše v katastrálním území x, obec x. Finanční úřad platebním výměrem ze dne 28. 11. 2016, č. j. 2190381/16/2201-70461-307354, vyměřil žalobkyni daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 0 Kč.
9. Na základě podnětu finančního úřadu z října 2017 podaného podle § 121 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“). Odvolací finanční ředitelství prověřilo postup finančního úřadu ve výše zmiňovaných věcech a dospělo k závěru, že platební výměry byly vydány v rozporu s právním předpisem a že okolnosti nasvědčují tomu, že daň z nabytí nemovitých věcí byla stanovena v nesprávné výši, neboť nebylo možné uplatnit osvobození podle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření. Odvolací finanční ředitelství proto nařídilo přezkoumání výše uvedených rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj a žalovaný jeho postup v odvolacím řízení potvrdil.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

10. Ve včas podaných žalobách (§ 72 odst. 1 s. ř. s.), splňujících též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobkyně navrhuje, aby krajský soud předmětná rozhodnutí žalovaného zrušil.
11. Žalobkyně v podaných žalobách namítala, že rozhodnutí jsou nezákonná z důvodu nesprávného právního posouzení věci. Správní orgány nesprávně používají pojem jednotka a související terminologii práva občanského a katastrálního. Skutková zjištění, že jednotky byly vymezeny podle zákona o vlastnictví bytů, nikoli podle občanského zákoníku, nejsou v souladu se skutečností. Tato skutečnost vede k nesprávnému posouzení věci a způsobuje nedostatečnou odůvodněnost a nesrozumitelnost odůvodnění rozhodnutí správních orgánů obou stupňů.
12. Žalobkyně daňová přiznání podala řádně a včas, doložila k nim potřebné přílohy, z nichž bylo zcela zřejmé, co je předmětem převodu. Převáděny byly jednotky v rodinném domě. Postup při podání daňového přiznání a uplatnění osvobození podle § 7 odst. 1 zákonného opatření se správcem daně žalobkyně předem konzultovala, přičemž vycházela z tehdy dostupných metodik žalovaného. Právní názor žalobkyně byl správcem daně výslovně aprobevován.
13. Správní orgány při výkladu vycházejí striktně z relevantních ustanovení zákonného opatření (včetně pojmů zde použitých) a opomíjí systematický, historický a teleologický výklad. Nebylo zohledněno celé znění § 7 odst. 1 zákonného opatření, podle něhož je krom jiného osvobozen též převod pozemku, jehož součástí je rodinný dům, a převod stavby rodinného domu. Totéž platí pro převod spoluvlastnického podílu na nich (argument *a maiori ad minus*). Zůstalo zcela opomenuto, že jednotka vymezená podle občanského zákoníku v sobě zahrnuje podíl na těchto nemovitých věcech, kdežto u

jednotky vymezené podle zákona o vlastnictví bytů se jedná o vymezenou část stavby spojenou s příslušnými spoluvlastnickými podíly na ní, příp. na souvisejícím pozemku či pozemcích. I tyto podíly, resp. spoluvlastnické podíly, jsou přitom součástí předmětu převodu při úplatných prodejích jednotek.

14. Převod pozemku pod domem, stejně jako převod domu, je od daně z nabytí nemovitých věcí osvobozen [§ 7 odst. 1 písm. a) a b) zákonného opatření]. Logickým výkladem je nutné dojít k závěru, že je-li osvobozen převod určitého celku, pak musí být osvobozen též převod určitého podílu na něm. Ke stejnému závěru vede teleologický a historický výklad. Žalovaný se neměl zabývat tím, jak předmětnou stavbu definuje vyhláška Ministerstva pro místní rozvoj nebo Českého úřadu zeměměřického a katastrálního, ale tím, zda jde o novou stavbu určenou k bydlení.
15. Žalobkyně se ztotožňuje s názorem veřejné ochránkyně práv, že se jedná o nezamýšlené znevýhodnění určité skupiny převodců i nabyvatelů bytových jednotek, tedy o nezamýšlenou mezeru v zákoně (či jeho nedostatečnost) spočívající ve vnitřní rozpornosti § 7 odst. 1 zákonného opatření. Tento nedostatek právní úpravy však lze překlenout výkladem. Správní orgány ze všech výkladových alternativ vybraly tu nejméně příznivou, čímž vybočily ze zásady *in dubio mitius* (a v důsledku tak i ze zásady *nullum tributum sine lege*) aplikované Ústavním soudem (např. náleze ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06, dostupný rovněž na <http://nalus.usoud.cz>).
16. Žalobkyně dále měla za to, že nebyly naplněny podmínky pro nařízení přezkoumání rozhodnutí. Daňový řád umožňuje nařídit přezkum rozhodnutí pouze tehdy, je-li závěr o nezákonnosti rozhodnutí podložený (§ 121 odst. 1 daňového řádu). Nedovoluje provést přezkoumání rozhodnutí na podkladu pouhých pochybností či domněnek o jeho nezákonnosti [na rozdíl od obdobné úpravy ve správním řízení (§ 94 a násl. zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu)]. Již k okamžiku vydání rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí daňový řád vyžaduje ze strany nadřízeného správce daně prakticky jistotu o tom, že se jedná o nezákonné rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že žalobkyně se s právním názorem správních orgánů neztotožňuje a má za to, že platební výměr byl vydán v souladu s právními předpisy, nebyly dány důvody pro nařízení přezkoumání rozhodnutí podle § 121 odst. 1 daňového řádu.
17. Napadená rozhodnutí jsou též nepřezkoumatelná, a to jak pro nedostatek důvodů, tak pro nesrozumitelnost. Není z nich seznatelné, jaký význam by měly mít některé úvahy žalovaného pro výrok rozhodnutí, o jaké podklady či důkazy se jeho závěry týkající se úmyslu zákonodárce opírají, ani jakým způsobem dovozuje své závěry z provedených citací důvodové zprávy nebo toho, co v ní nalézt nelze. Přitom dle žalobkyně nelze mít jakýchkoli pochyb o tom, že z hlediska praktického fungování rodinných domů s vícero bytovými jednotkami i z hlediska dispozic s těmito byty a z hlediska právní jistoty jejich vlastníků, resp. uživatelů těchto bytů je vhodnějším způsobem vlastnického uspořádání spoluvlastnictví bytové (§ 1158 a násl. občanského zákoníku), nikoli „obecné“ spoluvlastnictví podílové (§ 1115 a násl. občanského zákoníku), a to bez ohledu na to, zdali je se spoluvlastnickým podílem spojeno zákonné předkupní právo (situace do konce roku 2017) či nikoli (situace po novele občanského zákoníku účinné od začátku roku 2018). Rozhodnutí žalovaného rovněž trpí terminologickými nedostatky.

III. Vyjádření žalovaného

18. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že byly naplněny podmínky pro vydání rozhodnutí o nařízení přezkumu podle § 121 a § 122 daňového řádu. Správní orgán I. stupně zjistil porušení podmínek pro přiznání osvobození podle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření, proto existoval legitimní důvod pro vydání rozhodnutí o nařízení přezkoumání platebních výměrů. Úprava obsažená v § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření se vztahovala pouze na první úplatné nabytí vlastnického práva k jednotce v bytovém domě, nikoliv v domě rodinném. Zákonné opatření rozlišuje osvobození pro stavby rodinných domů a pro vyjmenované jednotky v bytovém domě. Nevztahuje se na jakékoliv jednotky v rodinném domě či v jiném typu stavby.
19. Nelze vycházet z předchozí právní úpravy, jak míní žalobkyně. Je pravdou, že podstata věcného osvobození byla z původní právní úpravy převzata, avšak podmínky pro uplatnění osvobození od daně z převodu nemovitosti a od daně z nabytí nemovitých věcí jsou zcela odlišné. Pokud by měl zákonodárce úmysl osvobodit rovněž první úplatné nabytí jednotky v rodinném domě, výslovně by to v zákonném opatření uvedl. Nelze ani tvrdit, že došlo ke změně právního výkladu ze strany správce daně. Od počátku účinnosti § 7 zákonného opatření (od 1. 1. 2014) vykládá žalovaný předmětné ustanovení totožně.
20. Žalovaný nezpochybňuje, že žalobkyně podala daňové přiznání řádně a včas a že její postup byl správcem daně schválen. Tato skutečnost však nic nemění na závěru, že přiznání osvobození od daně bylo neoprávněné. Povinností nadřízeného správního orgánu je zajistit zákonnost činnosti podřízených správních orgánů. Pokud správce daně postupoval v rozporu se zákonným opatřením, neznamená to, že by tím založil správní praxi, kterou nelze změnit.

IV. Replika žalobkyně

21. Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného setrvala na argumentaci obsažené v žalobách. Má za to, že napadená rozhodnutí spočívají na nesprávném právním posouzení věci, nesprávně zjištěném skutkovém stavu a jsou nepřezkoumatelná. Nelze souhlasit s argumentací žalovaného, že žalobkyni bylo přiznáno dobrodiní osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí, přičemž většině daňových subjektů v obdobných případech toto právo přiznáno nebylo. Žalovaný neprokazuje ani neuvádí, z čeho při tomto svém úsudku vycházel. Žalobkyni není znám případ, kdy by první převod bytové jednotky vymezené v rodinném domě (příp. pozemku, jehož součástí je rodinný dům) v předmětném období od daně osvobozen nebyl.
22. Pouze jazykovým výkladem § 2 vyhlášky č. 501/2006 Sb., lze dovodit, že předmětné pojmy (rodinný dům, bytový dům) byly vymezeny pro účely předmětné vyhlášky, která byla vydána k provedení stavebního zákona. Nelze ji však v řešených případech aplikovat způsobem zastávaným správními orgány.
23. Žalobkyně má za to, že žalovaný zcela nesprávně vykládá úmysl zákonodárce promítnutý do úpravy osvobození od daně z nabytí nemovitosti ve smyslu předmětné úpravy v § 7 odst. 1 zákonného opatření. Z důvodové zprávy však podle žalobkyně vyplývá, že primárním úmyslem zákonodárce bylo podpořit bytovou výstavbu ve vztahu k

nemovitým věcem určeným k bydlení. Nelze z ní však vyvodit, že by takové osvobození mělo být podmíněno dodržáním předpokládaného uspořádání nemovitosti. Jedinou podmínkou pro osvobození je předpoklad, že nemovitá věc bude nabyvatelem využita k bydlení. Tento požadavek je vymezením bytových jednotek v rodinném domě splněn. Takové uspořádání rodinného domu je právním řádem nejen dovoleno, nýbrž též výslovně předvídáno [v tomto směru lze odkázat zejména na § 1159 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, ve spojení s § 2 písm. a) bod 1 vyhlášky č. 501/2006 Sb.]. Pokud by žalovaný přiznal osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí rovněž při prvním úplatném nabytí jednotek v rodinných domech, postupoval by v souladu s úmyslem zákonodárce

V. Posouzení věci krajským soudem

24. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadená rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, včetně řízení předcházejících jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba je **důvodná** (§ 78 odst. 1 s. ř. s.).
25. Úvodem krajský soud uvádí, že rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí v daňovém řízení není vyloučeno ze soudního přezkumu, neboť důsledky, které takové rozhodnutí vydané z moci úřední způsobuje, ve svém souhrnu zakládají žalobní legitimaci daňového subjektu podle § 65 odst. 1 s. ř. s. (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 10. 2006, č. j. 1 Afs 21/2006-52, nebo nověji ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 165/2016-27, či ze dne 6. 4. 2017, č. j. 9 Afs 257/2016-62). Závěry napadených rozhodnutí tak lze věcně přezkoumat v řízení o nyní podaných žalobách.
26. Obsah žalobních námitek a tedy i podstatu nyní projednávané věci totiž tvoří nesouhlasná polemika žalobkyně jednak s procesním postupem žalovaného při nařízení přezkumného řízení, jednak s následně přijatými právními závěry správního orgánu I. stupně, aprobované žalovaným, založené dle žalobkyně na nesprávné interpretaci § 7 odst. 1 zákonného opatření. Krajský soud se konkrétně nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí [bod V. A) rozsudku]. Poté se zabýval námitkou nesprávné interpretace § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření [bod V. B) rozsudku] a námitkou nenaplnění podmínek pro nařízení přezkoumání rozhodnutí [bod V. C) rozsudku]. Závěrem se věnoval dalším namítaným pochybením [bod V. D) rozsudku]. Vzhledem k tomu, že argumentace obsažená v jednotlivých žalobách je totožná a liší se toliko konkrétními skutkovými okolnostmi, vyjadřuje se soud v rámci vypořádání jednotlivých žalobních námitek souhrnně ke všem podaným žalobám.
27. Předtím, než krajský soud přistoupí k vypořádání těchto námitek, považuje za nezbytné zdůraznit, že se v minulosti zabýval co do podstaty věci v podstatě totožnou věcí v řízení vedeném pod sp. zn. 30 Af 45/2018 (k níž nadto byla spojena ke společnému projednání další řízení ve věcech vedených po sp. zn. 30 Af 46/2018, sp. zn. 30 Af 47/2018, sp. zn. 30 Af 48/2018, sp. zn. 30 Af 49/2018 a sp. zn. 30 Af 50/2018), ve které žalobkyně (Dřevospol Šťastný Záhoří, spol. s r. o.), za použití téměř shodné žalobní argumentace, jako v nyní projednávané věci žalobkyně (což je nepochybně dáno totožnou osobou advokáta), rovněž zpochybňovala zákonnost shodného procesního postupu žalovaného i Odvolacího finančního ředitelství i způsobu právního posouzení otázky osvobození od daně z nabytí

č. j. 30 Af 45/2018-111, kterým žalobou napadená rozhodnutí žalovaného zrušil pro nezákonnost dle § 78 odst. 1 s. ř. s. Krajský soud se s právními závěry i dílčí argumentací obsaženými v citovaném rozsudku ztotožňuje a v nyní projednávané věci (i s ohledem na vysokou míru podobnosti skutkového stavu obou předmětných případů) neshledal důvod, proč by se měl od nich odchylovat či je jakkoliv revidovat.

V. A) Námitka nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí

28. Žalobkyně v podané žalobě uplatnila mj. námitku nepřezkoumatelnosti, proto se krajský soud nejprve zabýval otázkou, zda jsou napadená rozhodnutí žalovaného způsobilá soudního přezkumu, neboť případná nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí (ať už pro jeho nesrozumitelnost či pro nedostatek důvodů) by totiž byla vadou natolik závažnou, k níž je soud povinen přihlížet z úřední povinnosti a pro kterou by musela být rozhodnutí žalovaného dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zrušena (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002-35).
29. Žalobkyně spatřuje nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí ve skutečnosti, že se žalovaný nezabýval tím, zda lze pro účely zákonného opatření vyjít při výkladu některých pojmů z právních předpisů ministerstev a jiných správních úřadů (konkrétně vyhlášky č. 501/2006 Sb., o obecných požadavcích na využívání území, a vyhlášky č. 357/2013 Sb., o katastru nemovitostí) Nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí spatřuje rovněž v tom, že část odůvodnění nemá relevantní vztah k výroku rozhodnutí. S těmito námitkami se nicméně krajský soud neztotožňuje a považuje je za nedůvodné.
30. K prvnímu namítanému důvodu nepřezkoumatelnosti soud uvádí, že žalovaný vycházel při svém rozhodování především z § 7 zákonného opatření, které užívá pojmy „bytový dům“ a „rodinný dům“. Jelikož se jedná o termíny stavebního práva a zákonné opatření tyto pojmy blíže nedefinuje, vycházely správní orgány správně z § 2 písm. a) bodu 1 vyhlášky č. 501/2006 Sb. Lze souhlasit se žalobkyní, že citovaná vyhláška byla vydána k provedení zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebního řádu. To však neznamená, že z ní nelze vycházet při výkladu jiných právních předpisů. Ostatně žalobkyně v podaných odvoláních užití citované vyhlášky nijak nezpochybňovala. Žalovaný proto nebyl povinen výslovně se v napadených rozhodnutích zabývat tím, zda je možné z vyhlášky vycházet i při výkladu § 7 zákonného opatření.
31. Žalovaný podle soudu v napadených rozhodnutích dostatečně určitě reagoval na odvolací námitky žalobkyně. Žalobkyně v odvoláních tvrdila, že v daňovém řízení uplatnila osvobození od daně z převodu nemovitých věcí chybně podle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření, místo podle § 7 odst. 1 písm. b) zákonného opatření. Místo jednoho rodinného domu se dvěma jednotkami byly fakticky postaveny dva rodinné domy odděleny pouze dilatační mezerou. Tento postup byl zvolen s ohledem na omezení vycházející z územního plánu. Žalovaný na tuto námitku reagoval tak, že označil jednání žalobkyně za zřejmou snahu o obejítí územního plánu. Neakceptoval tvrzení o existenci samostatných rodinných domů, kterým by svědčilo osvobození podle § 7 odst. 1 písm. b) zákonného opatření. Tato úvaha žalovaného však nijak nesouvisí s podstatou žalobní argumentace, tj. zda svědčí žalobkyni osvobození od daně z převodu nemovitých věcí podle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření.

32. Krajský soud proto uzavírá, že z napadených rozhodnutí je zřejmé, jakým způsobem se žalovaný vypořádal s argumentací žalobkyně obsaženou v odvolání a jakými úvahami byl veden. Jeho závěry jsou srozumitelné, ostatně žalobkyně s nimi v podané žalobě věcně polemizuje. Případné dílčí nedostatky odůvodnění pak nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí nezpůsobují.

V. B) Námitka nesprávné interpretace § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření

33. Žalobkyně namítla, že doslovný výklad § 7 odst. 1 zákonného opatření je nesprávný. Za užití jiných výkladových metod (logické, teleologické a historické) je nutné dojít k závěru, že je-li osvobozen převod určitého celku (rodinného domu), pak musí být osvobozen též převod podílu na něm (jednotek v něm umístěných).
34. V projednávané věci je předmětem sporu výklad a aplikace ustanovení § 7 zákonného opatření. Podle ustanovení § 7 odst. 1 zákonného opatření je od daně z nabytí nemovitých věcí osvobozeno první úplatné nabytí vlastnického práva k a) pozemku nebo právu stavby, jejichž součástí je nová stavba rodinného domu, b) nové stavbě rodinného domu, c) jednotce, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem 1. v nové stavbě bytového domu, nebo 2. nově vzniklé nástavbou, přístavbou nebo stavební úpravou, nejde-li pouze o rozdělení nebo sloučení stávajících jednotek, v bytovém domě, d) jednotce v bytovém domě, která na základě stavební úpravy nebytového prostoru nově nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem.
35. V § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření je užit pojem „bytový dům“. Jedná se o termín ze stavebního práva definovaný v § 2 písm. a) bodě 1 vyhlášky č. 501/2006 Sb. Dle této vyhlášky je nutné rozlišovat pojmy „bytový dům“ a „rodinný dům“. Oba tyto druhy staveb jsou podle vyhlášky stavbami pro bydlení, avšak „rodinný dům“ může mít nejvýše tři samostatné byty, nejvýše dvě nadzemní a jedno podzemní podlaží a podkroví.
36. Interpretací uvedeného ustanovení se zabýval již Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 13. 6. 2019, č. j. 11 Af 42/2018 - 77, a také Krajský soud v Praze v rozsudku ze dne 14. 8. 2019, č. j. 43 Af 27/2018 - 200. Městský soud v Praze vyslovil názor, že od daně z nabytí nemovitostí lze podle uvedeného ustanovení osvobodit rodinný dům jako celek podle § 7 odst. 1 písm. b) zákonného opatření, nebo jednotky v bytovém domě podle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření, nikoliv však bytové jednotky v rodinném domě. Městský soud v Praze odmítl, že by bylo k dispozici více výkladů ustanovení § 7 zákonného opatření. S tímto názorem se Krajský soud v Praze neztotožnil a uvedl, že je na místě ustanovení § 7 odst. 1 písm. b) a c) zákonného opatření vykládat ve svém souhrnu tak, že osvobození je třeba přiznat nejen při převodu nové stavby rodinného domu jako celku, ale argumentem od většího k menšímu též v případě převodu jednotek v něm vymezených, jsou-li určeny k bydlení, které představují formu spoluvlastnictví (resp. vlastnictví reálné části domu a podílu na jeho společných částech). Krajský soud v Brně se interpretací uvedeného ustanovení zabýval v rozsudku ze dne 20. 11. 2019, č. j. 30 Af 84/2017-91, a v citovaném rozsudku č. j. 30 Af 45/2018-111, v nichž se přiklonil k závěrům vysloveným v rozsudku Krajského soudu v Praze č. j. 43 Af 27/2018-200. Uzavřel, že osvobození podle § 7 odst. 1 zákonného opatření je nutné přiznat nejen při převodu nové stavby rodinného domu jako celku, ale též v případě prvního úplatného převodu jednotek v něm vymezených, jsou-li určeny k bydlení, za splnění podmínek specifikovaných v § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření.

37. Všechny výše zmíněné rozsudky krajských soudů byly napadeny kasační stížností u Nejvyššího správního soudu. S ohledem na datum, kdy byly předmětné žaloby podány, soud akcentoval zásadu rychlosti řízení a nerozhodl o přerušení řízení podle § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. do rozhodnutí Nejvyššího správního soudu o kasačních stížnostech proti citovaným rozsudkům. Namísto toho žalobu posoudil věcně, vědom si rizika, že jeho závěry mohou být v budoucnosti Nejvyšším správním soudem překonány.
38. V projednávané věci je skutkový stav obdobný jako ve výše uvedených rozsudcích. Magistrát města České Budějovice vydal dne 30. 3. 2016 kolaudační souhlasy s užíváním předmětných staveb, které jsou dokladem o povoleném účelu užívání rodinných domů. Výše citovanými kupními smlouvami pak došlo k převodu jednotek (bytů), vč. příslušných spoluvlastnických podílů na společných částech budov nacházejících se v rodinných domech. Správní orgán I. stupně dospěl k závěru, že nebyly splněny podmínky pro přiznání osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí podle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření, neboť osvobození podle předmětného ustanovení se nevztahuje na jednotky v rodinném domě, ale pouze v domě bytovém. Žalovaný se s uvedeným názorem ztotožnil.
39. K tomu krajský soud uvádí, že jazykovým výkladem § 7 odst. 1 zákonného opatření lze dospět k závěru, že zákonodárce osvobodil od daně z nabytí nemovitých věcí pouze první úplatné nabytí vlastnického práva k jednotce v bytovém domě, nikoliv v domě rodinném. Vyhláška č. 501/2006 Sb. rozlišuje mezi rodinnými domy a bytovými domy. Pokud § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření hovoří pouze o osvobození prvního úplatného nabytí jednotky v bytových domech, *a contrario* by se mohlo zdát, že první úplatné nabytí jednotky v rodinném domě od daně z nabytí nemovitých věcí osvobozeno není.
40. Podle názoru soudu se však při interpretaci § 7 odst. 1 zákonného opatření nelze spokojit pouze s jazykovým výkladem. Interpretace právní normy předpokládá učinit různé druhy výkladu, jež v daném případě připadají v úvahu (jazykový, historický, autentický, systematický, teleologický, apod.). Povinností soudu je tyto výklady zvážit. Dojde-li soud na základě různých výkladových metod k odlišným závěrům, je třeba aplikovat takový výklad, který vedle samotného znění předpisu zohledňuje rovněž širší souvislosti jeho přijetí, zejména pak jeho účel (srov. obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2007, č. j. 4 Ads 49/2007-71). K uvedeným závěrům opakovaně dospěl i Ústavní soud (viz např. nálezy ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97, ze dne 6. 5. 2004, sp. zn. III. ÚS 258/03, ze dne 11. 1. 2008, či ze dne 31. 8. 2015, sp. zn. II. ÚS 1287/14). V posledně uvedeném Ústavní soud konstatoval, že „[p]ři výkladu a aplikaci právních předpisů nelze pomíjet jejich účel a smysl, který není možné hledat jen ve slovech a větech toho kterého předpisu, v němž je třeba vždy nalézat i principy uznávané demokratickými právními státy.“ Obdobně lze poukázat na judikaturu Nejvyššího správního soudu (např. rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 1 Afs 86/2004-54, rozsudek ze dne 12. 10. 2016, č. j. 3 Ads 258/2015-30, ze dne 15. 4. 2011, č. j. 2 Afs 20/2011-77, nebo ze dne 22. 5. 2014, č. j. 2 Afs 4/2014-84).
41. Krajský soud je přesvědčen, že právo nelze interpretovat izolovaně, formalisticky, mimo celkový kontext řešených problémů. Uspokojivého výsledku interpretace nelze dosáhnout pouze za použití jedné z výkladových metod práva, nabízí-li ostatní metody výkladu pohled odlišný. Jazykový výklad představuje prvotní přiblížení se k normě či pomyslný první krok k odhalení skutečného významu slov použitých v právním textu (srov. Melzer, F.: *Metodologie nalézání práva, Úvod do právní argumentace*. C. H. Beck, Praha, 2010, s. 90).

Krajský soud se proto dále zabýval interpretací uvedeného ustanovení i pomocí jiných výkladových metod.

42. Podle důvodové zprávy upravuje zákonné opatření „*věcná osvobození při nabytí vlastnického práva k novým stavbám. Úprava byla převzata z dosavadní právní úpravy, do níž bylo osvobození prvního úplatného převodu vlastnictví zavedeno s cílem podpořit bytovou výstavbu. Oproti dosavadní úpravě navržený zákonné opatření Senátu nepodmiňuje osvobození u nových staveb podnikatelskou činností, kterou je výstavba anebo prodej staveb a bytů, na straně převodce*“ (viz důvodová zpráva k zákonnému opatření, sněmovní tisk č. 185/0, dostupný na digitálním repozitáři www.psp.cz). Zákonodárce tak při formulaci § 7 odst. 1 zákonného opatření vycházel z předchozí právní úpravy. Podle ní byl první úplatný převod nebo přechod vlastnictví k bytu v nové stavbě (tj. i k bytové jednotce v rodinném domě) od daně z převodu nemovitostí osvobozen [srov. § 20 odst. 7 písm. b) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí]. Smyslem právní úpravy obsažené v § 7 zákonného opatření bylo „*osvobodit od daně první úplatné nabytí vlastnického práva k novým stavbám vymezených nemovitých věcí. Jde o nemovité věci určené k bydlení, resp. ty z nich, u nichž lze vzhledem k jejich typu předpokládat, že je k bydlení využije nabyvatel (...)*“. Osvobození prvního úplatného nabytí rodinných domů či jednotek mělo za cíl podpořit bytovou výstavbu obecně, nikoliv pouze výstavbu bytových domů, jak se domnívá žalovaný. Z právní úpravy je patrný smysl poskytnout osvobození v případě nemovitých věcí určených k bydlení, u nichž lze vzhledem k jejich typu předpokládat, že je k bydlení využije nabyvatel. Typickými stavbami pro bydlení jsou bytové domy, u nichž je s ohledem na cíl právní úpravy osvobozeno toliko nabytí jednotek, a rodinné domy, u nichž je s ohledem na jejich povahu výslovně osvobozeno podle § 7 odst. 1 písm. b) zákonného opatření nabytí jako celku [respektive dle § 7 odst. 1 písm. a) zákonného opatření je osvobozeno nabytí pozemku či práva stavby, jichž je nová stavba rodinného domu součástí].
43. Ustanovení § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření je nutné vykládat rovněž systematicky, ve vazbě na další pravidla obsažená v § 7 odst. 1 zákonného opatření. Podle § 7 odst. 1 písm. a) zákonného opatření je za blíže stanovených podmínek od daně osvobozeno první úplatné nabytí vlastnického práva k „*pozemku nebo právu stavby, jejichž součástí je dokončená nebo užívaná stavba rodinného domu*“. S ohledem na znovuobnovenou superficiální zásadu, podle níž je stavba součástí pozemku (§ 506 občanského zákoníku), se daňové osvobození nutně musí vztahovat na vše, co je součástí pozemku, tedy i na stavby (resp. bytové jednotky) na pozemku zřízené (srov. § 1159 občanského zákoníku).
44. Obdobně při zohlednění argumentu *a maiori ad minus* lze dovodit, že pokud je v případě nové stavby rodinného domu osvobozen převod rodinného domu jako celku [§ 7 odst. 1 písm. b) zákonného opatření], musí být nutně vzato osvobozen rovněž převod jednotek, které jsou součástí rodinného domu a jsou určené k bydlení. Vedlo by k absurdnímu závěru odporujícímu cíli právní úpravy, pokud by v případě úplatného převodu rodinného domu s více byty bylo osvobození poskytnuto, zatímco při převodu jednotky určené k bydlení vymezené podle občanského zákoníku nebo jednotky vymezené podle zákona o vlastnictví bytů, s níž je spojen podíl na společných částech domu (§ 56 zákonného opatření), by osvobození přiznáno nebylo. V souladu se smyslem právní úpravy je pak třeba ustanovení § 7 odst. 1 písm. b) a c) zákonného opatření ve vztahu k jednotkám v rodinných domech vykládat ve svém souhrnu tak, že i na jednotky v rodinných domech

bude dopadat omezující podmínka pro přiznání osvobození spočívající v tom, že nemohou zahrnovat nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem.

45. Jak již uvedl Krajský soud v Praze v citovaném rozsudku č. j. 43 Af 27/2018 - 200, nepřiznání osvobození převodu jednotek vymezených ve stavbách rodinných domů, u nichž většina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé bydlení a je k tomuto účelu určena, by představovalo nerovnost, která není z hlediska sledovaného smyslu a cíle právní úpravy, nikterak odůvodněna. Správně připomněl, že právní předpisy existenci rodinných domů s více byty předpokládají [§ 2 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 501/2006 Sb.], přičemž je zejména věcí územního plánování a územních řízení, jaké stavby budou v území umístěny. S úvahou žalovaného, že první převody jednotek v rodinných domech nemají být od daně osvobozeny, neboť rozdělováním rodinných domů na jednotky dochází k účelovému obcházení pravidel stanovených územním plánem nebo jiným rozhodnutím pro dané zastavitelné území, se soud neztotožnil. Jak již bylo výše uvedeno, vyhláška č. 501/2006 Sb. stanoví maximální počet jednotek v rodinném domě. Je-li tedy územním plánem určitá plocha předpokládána k zastavení rodinnými domy, může se jednat rovněž o rodinné domy s maximálně třemi vymezenými jednotkami.
46. Z výše uvedeného je zřejmé, že různými interpretačními metodami lze dospět k rozdílným výkladům § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření. Za situace, kdy zákon připouští dva možné výklady, je soud povinen respektovat výklad příslušných ustanovení, který směřuje k co nejmenší zátěži daňových subjektů (srov. nálezy Ústavního soudu 16. 8. 2007, sp. zn. IV. ÚS 650/05). Krajský soud proto uzavírá, že osvobození podle § 7 odst. 1 zákonného opatření je nutné přiznat nejen při převodu nové stavby rodinného domu jako celku, ale též v případě prvního úplatného převodu jednotek v něm vymezených, jsou-li určeny k bydlení, za splnění podmínek specifikovaných v § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření.
47. Lze doplnit, že od 1. 11. 2019 nabyla účinnost novela č. 264/2019 Sb., kterou se mění zákonné opatření právě v části věcného osvobození u nových staveb. Konkrétně byly v § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření za slovo „domě“ vložena slova „nebo rodinném domě“. Novela tak výslovně vztáhla osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí i na první úplatné nabytí vlastnického práva k dokončené nebo užívané jednotce v rodinném domě. Z rozpravy ke sněmovnímu tisku č. 179 (dostupná na <http://www.psp.cz/eknih/2017ps/stenprot/026schuz/bqbs/b31302101.htm>), vyplývá, že předmětná novela byla přijata z důvodu narovnání nerovnosti a odstranění chyby. Zmíněná novelizace podle soudu jednoznačně dokresluje úmysl zákonodárce a smysl právní úpravy, kterým již od roku 1992 do současnosti bylo podpořit bytovou výstavbu osvobozením prvního úplatného převodu rodinných domů či jednotek určených k bydlení nacházejících se v bytových či rodinných domech. Postrádalo by proto logiku nepřiznat žalobkyni osvobození prvního úplatného převodu jednotky v rodinném domě s odkazem na striktní jazykový výklad § 7 odst. 1 písm. c) účinný od 1. 1. 2014 do 31. 10. 2019, který je v rozporu s úmyslem zákonodárce i systematickým výkladem daného ustanovení.
48. Argumentaci žalobkyně ochranou legitimního očekávání soud neshledal důvodnou. Pokud správce daně původně vydal rozhodnutí, jimiž bylo osvobození přiznáno, nelze bránit správním orgánům následně taková rozhodnutí v rámci dozorcího prostředku přehodnotit nařízením přezkoumání rozhodnutí (při dodržení podmínek stanovených daňovým řádem). Legitimní očekávání nemůže založit rozhodování finančního úřadu, jež může být zákonem předpokládaným postupem ve lhůtě pro stanovení daně změněno v přezkumném řízení. Na druhou stranu je však důležité zopakovat, že postup správce daně, který

původně výklad § 7 zákonného opatření zastávaný žalobkyní akceptoval a až následně jej změnil, svědčí o možnosti více různých výkladů předmětného ustanovení (podrobněji viz přiměřeně body 63 – 66 rozsudku č. j. 43 Af 27/2018-200). Na místě, je proto zvolit takový výklad, který odpovídá smyslu a logickému výkladu § 7 zákonného opatření, jakož i zásadě *in dubio mitius* (viz výše).

49. Námitka nesprávného posouzení interpretace § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření je proto důvodná.

V. C) Námitka nenaplnění podmínek pro nařízení přezkoumání rozhodnutí

50. Žalobkyně dále tvrdila, že nebyly naplněny podmínky § 121 odst. 1 daňového řádu pro nařízení přezkoumání rozhodnutí.
51. Podle § 121 odst. 1 daňového řádu správce daně z moci úřední nařídí přezkoumání rozhodnutí, jestliže po předběžném posouzení věci dojde k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem. K vadám řízení, o nichž nelze mít důvodně za to, že mohly mít vliv na soulad napadeného rozhodnutí s právními předpisy, se nepřihlíží.
52. Přezkumné řízení podle § 121 daňového řádu je tradičním dozorčím prostředkem sloužícím k ochraně objektivního práva (objektivní zákonnosti rozhodnutí správních orgánů), jehož prostřednictvím dochází k nápravě zásadních právních vad způsobujících nezákonnost rozhodnutí, a to i na újmu účastníkům řízení (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2018, č. j. 8 Afs 28/2017 - 47).
53. Řízení o přezkoumání rozhodnutí se rozpadá do dvou fází: v první dochází k iniciaci (vyvolání) přezkumného řízení; v následující k samotnému přezkumu rozhodnutí. Řízení se zahajuje z moci úřední, zpravidla však na podnět, který může podat kterýkoliv správce daně či jakákoliv osoba zúčastněná na správě daní. V rámci první fáze přezkumného řízení dochází k předběžnému posouzení zákonnosti rozhodnutí - zjištění (ne)souladu s právními předpisy. Dospěje-li nadřízený správce daně k závěru, že dané rozhodnutí je v rozporu s právními předpisy, nařídí jeho přezkoumání. Ve druhé fázi řízení dochází k přezkumu samotnému, tedy učinění si závěru o důvodnosti či nedůvodnosti nařízení přezkoumání zákonnosti rozhodnutí (srov. rozsudek ze dne 2. 11. 2016, č. j. 6 Afs 161/2016 - 38).
54. Zákonnou podmínkou pro nařízení přezkoumání rozhodnutí (iniciační fáze) je rozpor s právním předpisem, který musí být v rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí vymezen. Vydání rozhodnutí předchází předběžné posouzení, které je procesem, v rámci něhož správce daně rozhoduje, zdali v dané věci nařídí či nenařídí přezkoumání rozhodnutí. Z odůvodnění nařízení přezkoumání rozhodnutí proto musí být posléze patrné, v čem je správcem daně spatřován rozpor s právními předpisy, tedy jaká úvaha jej vedla (jak věc předběžně posoudil) k nařízení přezkoumání rozhodnutí. (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2017, č. j. 1 Afs 198/2016-62).
55. V projednávané věci Odvolací finanční ředitelství v rozhodnutích o nařízení přezkoumání platebních výměrů na daň z nabytí nemovitých věcí výslovně stanovilo: „Vzhledem k tomu, že zákonné opatření v § 7 odst. 1 písm. c) výslovně stanoví jako jednu z podmínek pro přiznání osvobození, že se musí jednat o jednotku v bytovém domě, nelze v dané věci osvobození přiznat, neboť se jedná o nabytí vlastnického práva k jednotkám, které se nachází v rodinném domě a nikoliv v bytovém domě.“ Jeho rozhodnutí bylo následně argumentačně doplněno žalovaným v napadených rozhodnutích.

56. Podle soudu důvody pro nařízení přezkoumání rozhodnutí obsažené v prvostupňových rozhodnutích [nesprávné přiznání osvobození podle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření] byly formulovány dostatečně určité a postačovaly pro zahájení řízení o tomto dozorčím prostředku. Navíc byly dále rozvedeny v napadených rozhodnutích. Přestože soud v části V. B) tohoto rozsudku dospěl k jinému závěru o výkladu § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření než správní orgány, je nutné mít za to, že podmínky pro nařízení přezkoumání rozhodnutí podle § 121 odst. 1 daňového řádu byly v projednávaných případech splněny.
57. Námitka je proto nedůvodná.

V. D) Ostatní namítané nedostatky napadených rozhodnutí

58. Žalobkyně dále namítala nedostatečné zjištění skutkového stavu a formální nedostatky napadených rozhodnutí spočívající v nejednoznačné terminologii.
59. Krajský soud tyto námitky nicméně neshledal důvodnými, neboť má za to, že žalovaný v napadených rozhodnutích vycházel z toho, že se ve všech projednávaných věcech jedná o stavby rodinných domů, ve kterých byly prohlášením vlastníka vymezeny vždy tři bytové jednotky (byty). Tato skutková zjištění jsou pro posouzení věci dostatečná, ani nejsou sporná mezi účastníky. Není již dále rozhodné, vycházel-li žalovaný z § 2 písm. h) zákona o vlastnictví bytů či z §1159 občanského zákoníku. Zásadní je určit, zda na jednotky dopadá osvobození podle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření, k čemuž se krajský soud vyjádřil v části V. B) rozsudku. Žalobkyní namítané terminologické nejednoznačnosti do značné míry souvisí s žalovaným a správním orgánem I. stupně přijatou, nicméně dle krajského soudu nesprávnou interpretací § 7 odst. 1 zákonného opatření, přičemž, jak již bylo výše uvedeno, nedosahují takové intenzity, která by napadená rozhodnutí zatížila vadou nepřezkoumatelnosti.

VI. Závěr a náklady řízení

60. Soud tak z výše uvedených důvodů napadená rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost zrušil (§ 78 odst. 1 s. ř. s.) a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení je správní orgán vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Dokazování listinami připojenými k žalobám (Informace Generálního finančního ředitelství, článek „6 mýtů o zdanění nabytí bytové jednotky v rodinném domě“, Informace k možnosti požádat o posečkáni daně, Informace k možnosti žádat o prominutí příslušenství daně z nabytí nemovitých věcí, Informace ke zdanění nabytí vlastnického práva k jednotce v rodinném domě, Návrh poslance Andreje Babiše na vydání zákona, Vládní návrh zákonného opatření včetně důvodové zprávy, Tisková zpráva Veřejného ochránce práv) soud pro nadbytečnost neprováděl. Měl za to, že k posouzení věci postačují podklady založené v příslušných správních spisech.
61. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl 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. Žalobkyně byla ve věci úspěšná, soud jí proto přiznal právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému.
62. Náklady řízení žalobkyně se skládají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 18 000 Kč (3 000 Kč za každou z šesti podaných žalob) a z odměny a náhrady hotových výdajů jejího

zástupce. Soud přiznal zástupci žalobkyně odměnu podle § 12 odst. 3, § 9 odst. 4 písm. d), § 7 bod 6 a § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb. za tři úkony právní služby (příprava a převzetí věci, sepsání žaloby, podání repliky) $3 \times 9\,500$ Kč a náhradu hotových výdajů s těmito úkony spojených 3×300 Kč (§ 13 odst. 4 citované vyhlášky); celkem tedy 29 400 Kč. Protože advokát žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 6 174 Kč odpovídající této dani (§ 57 odst. 2 s. ř. s.).

63. Celkem tedy zástupci žalobkyně náleží náhrada nákladů řízení ve výši 53 574 Kč. K jejímu zaplacení soud určil žalovanému přiměřenou lhůtu.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 31. března 2020

JUDr. Zuzana Bystřická, v. r.
předsedkyně senátu