



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA v právní věci

žalobce: **HORA STAV s.r.o.**, IČ 26304201
sídlem Kaunicova 62, 688 01 Uherský Brod
zastoupený advokátem Mgr. Jaroslavem Jurášem
sídlem Lešetín IV/777, 760 01 Zlín

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 5. 2018, č. j. 21860/18/5100-31462-711180, č. j. 21859/18/5100-31462-711180, č. j. 21861/18/5100-31462-711180, č. j. 21857/18/5100-31462-711180, č. j. 21858/18/5100-31462-711180, č. j. 21855/18/5100-31462-711180, č. j. 21863/18/5100-31462-711180, č. j. 21864/18/5100-31462-711180, č. j. 21856/18/5100-31462-711180 a č. j. 21862/18/5100-31462-711180,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 5. 2018, č. j. 21860/18/5100-31462-711180, č. j. 21859/18/5100-31462-711180, č. j. 21861/18/5100-31462-711180, č. j. 21857/18/5100-31462-711180, č. j. 21858/18/5100-31462-711180, č. j. 21855/18/5100-31462-711180, č. j. 21863/18/5100-31462-711180, č. j. 21864/18/5100-31462-711180, č. j. 21856/18/5100-31462-711180 a č. j. 21862/18/5100-31462-711180,

21864/18/5100-31462-711180, č. j. 21856/18/5100-31462-711180 a č. j. 21862/18/5100-31462-711180, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 42 342 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce, advokáta Mgr. Jaroslava Juráše, se sídlem Lešetín IV/777, 760 01 Zlín.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se žalobou ze dne 10. 7. 2018 doručenou zdejšímu soudu téhož dne domáhal zrušení celkově 10 rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 5. 2018, č. j. 21860/18/5100-31462-711180, č. j. 21859/18/5100-31462-711180, č. j. 21861/18/5100-31462-711180, č. j. 21857/18/5100-31462-711180, č. j. 21858/18/5100-31462-711180, č. j. 21855/18/5100-31462-711180, č. j. 21863/18/5100-31462-711180, č. j. 21864/18/5100-31462-711180, č. j. 21856/18/5100-31462-711180, a č. j. 21862/18/5100-31462-711180 (dále jen „napadená rozhodnutí“).
2. Napadenými rozhodnutími žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí (dále jen „daňový řád“) zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměry Finančního úřadu pro Zlínský kraj, Územní pracoviště v Uherském Brodě (dále jen „správce daně“) na daň z nabytí nemovitých věcí, a to konkrétně:
 - rozhodnutím č. j. 21860/18/5100-31462-711180 platební výměr ze dne 18. 10. 2017, č. j. 1827929/17/3308-70462-711607, doměřená daň ve výši 55 584 Kč,
 - rozhodnutím č. j. 21859/18/5100-31462-711180 platební výměr ze dne 19. 10. 2017, č. j. 1863905/17/3308-70462-706392, doměřená daň ve výši 57 848 Kč,
 - rozhodnutím č. j. 21861/18/5100-31462-711180 platební výměr ze dne 19. 10. 2017, č. j. 1861596/17/3308-70462-711607, doměřená daň ve výši 57 152 Kč,
 - rozhodnutím č. j. 21857/18/5100-31462-711180 platební výměr ze dne 19. 10. 2017, č. j. 1864545/17/3308-70462-711607, doměřená daň ve výši 59 864 Kč,
 - rozhodnutím č. j. 21858/18/5100-31462-711180 platební výměr ze dne 20. 10. 2017, č. j. 1865997/17/3308-70462-712143, doměřená daň ve výši 57 340 Kč,
 - rozhodnutím č. j. 21855/18/5100-31462-711180 platební výměr ze dne 19. 10. 2017, č. j. 1864295/17/3308-70462-712143, doměřená daň ve výši 47 508 Kč,
 - rozhodnutím č. j. 21863/18/5100-31462-711180 platební výměr ze dne 24. 10. 2017, č. j. 1877589/17/3308-70462-709127, doměřená daň ve výši 59 860 Kč,
 - rozhodnutím č. j. 21864/18/5100-31462-711180 platební výměr ze dne 20. 10. 2017, č. j. 1869235/17/3308-70462-712143, doměřená daň ve výši 65 280 Kč,
 - rozhodnutím č. j. 21856/18/5100-31462-711180 platební výměr ze dne 20. 10. 2017, č. j. 1868297/17/3308-70462-712143, doměřená daň ve výši 61 440 Kč,
 - rozhodnutím č. j. 21862/18/5100-31462-711180 platební výměr ze dne 23. 10. 2017, č. j. 1874519/17/3308-70462-709127, doměřená daň ve výši 60 204 Kč,

(dále jen „platební výměry“).

3. Uvedenými platebními výměry byla žalobci doměřena daň v celkové výši 582 080 Kč, jelikož správce daně žalobci neuznal osvobození podle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění účinném ke dni vkladu vlastnického práva k převáděným nemovitostem, tj. ve všech případech ve znění účinném do 31. 10. 2016 (dále jen „zákonné opatření o dani z nabytí nemovitých věcí“). Žalobce uzavřel jako prodávající kupní smlouvy o prodeji bytových jednotek v rodinných domech včetně spoluvlastnických podílů na společných částech rodinného domu a pozemku, u těchto prodejů si uplatnil nárok na osvobození dle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí, avšak tento nárok mu nebyl uznán.

II. Obsah žaloby

4. Žalobce považuje napadená rozhodnutí za nezákonná. Žalovaný se dopustil nesprávného právního posouzení věci, když nesprávně interpretoval především § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí, tj. otázku, zda bytové jednotky v rodinných domech převedené na základě kupní smlouvy mají být osvobozeny od daně z nabytí nemovitých věcí či nikoliv. Správní orgány nepřiznaly osvobození, neboť se bytové jednotky formálně nenacházely v bytovém domě, ale v rodinném domě, což je dle správních orgánů nutno striktně rozlišovat. Při výkladu pojmu bytový dům vyšly z § 2 písm. a) vyhlášky č. 501/2006 Sb., o obecných požadavcích na využívání území, ve znění účinném ke dni 31. 10. 2016 (dále jen „vyhláška č. 501/2006 Sb.“). Zákonné opatření o dani z nabytí nemovitých věcí tedy pojmy bytový dům a rodinný dům nedefinuje a neodkazuje ani na vyhlášku č. 501/2006 Sb. Žalobce primárně neshledává problém v tom, že byla použita definice uvedená v této vyhlášce, ačkoliv tato vyhláška určuje, že tato definice je jen pro účely této vyhlášky. Avšak použitá definice musí odpovídat smyslu a účelu dané právní normy. Správní orgány vyšly pouze z jazykového výkladu dotčených ustanovení, aniž by zohlednily smysl a účel právní úpravy či důvodovou zprávu k tomuto zákonnému opatření (ta neuvádí, že by osvobození nedopadalo na bytové jednotky v rodinných domech). Navíc ani tento jazykový výklad není správný, neboť v dané vyhlášce není výslovně stanoveno, že rodinný dům (má nejvýše tři samostatné byty a nejvýše dvě nadzemní a jedno podzemní podlaží a podkroví) nemůže být zároveň považován také za bytový dům (ten může mít tři a méně bytových jednotek). Zatímco ne každý bytový dům je zároveň rodinným domem, tak každý rodinný dům je bezpochyby zároveň bytovým domem. Jazykový výklad postrádá smysl i ve světle toho, že osvobozen je pozemek i právo stavby, jejichž součástí je nová stavba rodinného domu, tj. převáděný podíl na pozemku, na kterém se nachází dům, převod vlastnictví samotného rodinného domu nebo převod vlastnictví podílu na rodinném domě je osvobozen od daně, zatímco bytová jednotka v rodinném domě převáděná spolu s podílem na pozemku osvobozena není. K tomu se osvobození od daně vztahovalo na byty v rodinných domech také podle předchozí právní úpravy. Vyloučením osvobození u bytových jednotek podle typu stavby by byl navíc porušen ústavní princip zákazu diskriminace. Současně byla v dané věci porušena zásada daňového řízení „v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu“.

III. Vyjádření žalovaného

5. Žalovaný se k žalobnímu návrhu vyjádřil podáním ze dne 23. 8. 2018. V projednávané věci je nesporné, že se jedná o zdanění jednotek v rodinných domech, přičemž pod ustanovení §

7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí nelze subsumovat všechny druhy jednotek, vč. jednotek v rodinném domě. Toto osvobození lze uplatnit pouze u nabytí vlastnického práva k jednotce v bytovém domě, nikoliv v rodinných domech či jiných typech staveb. Žalovaný odmítl rozšiřující výklad žalobce. Nelze přisvědčit ani žalobci v tom, že by správní orgány nesprávně převzaly definici bytového domu z vyhlášky č. 501/2006 Sb. Aplikace této vyhlášky zcela reflektuje smysl a účel právní úpravy zákonného opatření. Z důvodové zprávy pak vyplývá, že zákonodárce stanovil ono osvobození od daně pouze pro jednotky v bytovém domě, nikoliv jednotky v rodinném domě. O správnosti takového závěru svědčí i návrh novely tohoto zákonného opatření, kterou došlo ke změně § 7 odst. 1 písm. c) tak, že v úvodní části se za slovo „domě“ vkládají slova „nebo rodinném domě“, čímž tak došlo k rozšíření dosavadního osvobození jednotek v bytových domech nově i pro jednotky v domech rodinných. Předchozí právní úpravu není možné srovnávat s úpravou obsaženou v zákonném opatření o dani z nabytí nemovitých věcí, neboť tato úprava doznala řady dalších změn. Žalovaný nesouhlasil ani s tím, že by přijatým výkladem došlo k diskriminaci určité skupiny daňových subjektů. V daném případě neexistovalo více srovnatelných výkladů, proto nebyla porušena ani zásada v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu.

IV. Další procesní vyjádření účastníků řízení

6. Na vyjádření žalovaného reagoval žalobce replikou ze dne 25. 9. 2018. Žalovaný doposud nebyl schopen přesvědčivě zdůvodnit, proč rodinný dům nelze považovat za bytový dům ve smyslu § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí, a tím pádem proč by měly bytové jednotky v rodinném domě podléhat jinému daňovému režimu než bytové jednotky v bytovém domě. Navrhované změny v legislativě svědčí ve prospěch toho názoru, že zákonodárce od počátku neměl v úmyslu rozlišovat tyto pojmy a osvobození přiznávat pouze pro bytové jednotky v bytovém domě. Navrhovanou novelizaci tak lze vnímat jako doslovné upřesnění stávající právní úpravy, nicméně dané osvobození je třeba dovozovat i za stávající právní úpravy ze smyslu a účelu tohoto ustanovení.
7. Na repliku žalobce reagoval žalovaný vyjádřením ze dne 2. 11. 2018, v němž především zopakoval svá předchozí tvrzení. K novelizaci příslušného ustanovení odkázal na důvodovou zprávu této novely, z níž jednoznačně vyplývá závěr o rozšíření dosavadního osvobození, zatímco ve stávající úpravě bylo a stále je jediným záměrem zákonodárce osvobozovat jen bytové jednotky vymezené v bytových domech.
8. Dne 29. 7. 2019 žalovaný adresoval zdejšímu soudu doplnění svého vyjádření, v němž odkázal na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 13. 6. 2019, č. j. 11 Af 42/2018-77, který vyřešil právní otázku osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí dle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí u jednotek, které se nachází v jiném druhu stavby než je bytový dům. Městský soud v Praze dospěl k jasnému závěru, že lze osvobodit pouze jednotky v bytovém domě s tím, že definice pojmu „bytový dům“ vychází z vyhlášky č. 501/2006 Sb. Naopak jednotka v rodinném domě takovému osvobození nepodléhá. S ohledem na totožnost předmětu sporu v projednávané věci jsou tyto závěry plně relevantní a zásadní i ve vztahu k nyní posuzované věci, proto by měly být dle názoru žalovaného aplikovány.

V. Posouzení věci krajským soudem

9. Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě dle ustanovení § 72 odst. 1 s. ř. s. osobou k tomu oprávněnou dle ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. a jde o žalobu přípustnou ve smyslu ustanovení § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.
10. Krajský soud v Brně přezkoumal napadená rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s. ř. s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba je **důvodná**. O žalobě soud rozhodl, aniž by nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 s. ř. s.
11. Podstatou projednávané věci je otázka, zda osvobození podle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí dopadá také na první převod jednotek v rodinném domě či nikoliv.
12. Podle ustanovení § 7 odst. 1 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí 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.
13. V § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí 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.
14. Soudu je známo, že interpretaci 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 o dani z nabytí nemovitých věcí, nebo jednotky v bytovém domě podle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí, nikoliv však bytové jednotky v rodinném domě. Městský soud v Praze odmítl, že by bylo k dispozici více výkladů ustanovení § 7 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí. 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 o dani z nabytí nemovitých věcí 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). Oba výše uvedené rozsudky byly napadeny kasační stížností u Nejvyššího správního soudu.

15. Krajský soud v Brně se touto otázkou již také zabýval. Shodný závěr jako Městský soud v Praze zaujal v rozsudku ze dne 11. 2. 2020, č. j. 29 Af 32/2018-124, zatímco v rozsudcích ze dne 20. 11. 2019, č. j. 30 Af 84/2017-91, ze dne 27. 2. 2018, č. j. 30 Af 45/2018-111, ze dne 19. 12. 2019, č. j. 62 Af 16/2018-70, ze dne 19. 12. 2019, č. j. 62 Af 66/2018-83, a ze dne 19. 12. 2019, č. j. 62 Af 68/2018-128, argumentoval shodně jako Krajský soud v Praze. I všechny tyto rozsudky byly napadeny kasační stížností u Nejvyššího správního soudu.
16. S ohledem na datum, kdy byla předmětná žaloba podána, 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. Přiklonil se přitom k závěrům vysloveným v rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 14. 8. 2019, č. j. 43 Af 27/2018-200, a rozsudkům zdejšího soudu ze dne 20. 11. 2019, č. j. 30 Af 84/2017-91, ze dne 27. 2. 2018, č. j. 30 Af 45/2018-111, ze dne 19. 12. 2019, č. j. 62 Af 16/2018-70, ze dne 19. 12. 2019, č. j. 62 Af 66/2018-83, a ze dne
17. Jazykovým výkladem § 7 odst. 1 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí 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 o dani z nabytí nemovitých věcí 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.
18. Podle názoru soudu se však při interpretaci § 7 odst. 1 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí 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 ve věci sp. zn. Pl. ÚS 33/97, ze dne 6. 5. 2004 ve věci sp. zn. III. ÚS 258/03, ze dne 11. 1. 2008 ve věci sp. zn. IV. ÚS 814/06, ze dne 30. 9. 2009 ve věci sp. zn. III. ÚS 384/08, 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 větách 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). Soud se proto dále zabýval interpretací uvedeného ustanovení i pomocí jiných výkladových metod.
19. Podle důvodové zprávy upravuje zákonné opatření o dani z nabytí nemovitých věcí „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 zákonný 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). Zákonnodárce tak při formulaci § 7 odst. 1 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí 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 o dani z nabytí nemovitých věcí 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 o dani z nabytí nemovitých věcí nabytí jako celku [respektive dle § 7 odst. 1 písm. a) zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí je osvobozeno nabytí pozemku či práva stavby, jichž je nová stavba rodinného domu součástí].*

20. Ustanovení § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí 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 o dani z nabytí nemovitých věcí 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 zákona č. 89/2012 Sb., 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).
21. 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 o dani z nabytí nemovitých věcí], 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 o dani z nabytí nemovitých věcí), by osvobození přiznáno nebylo. V souladu se smyslem právní úpravy je pak třeba ustanovení § 7 odst. 1 písm. b) a c) zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí 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.

22. Jak již uvedl Krajský soud v Praze v rozsudku ze dne 14. 8. 2019, 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.
23. Z výše uvedeného je zřejmé, že různými interpretačními metodami lze dospět k rozdílným výkladům § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí. 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). Soud proto uzavírá, že osvobození podle § 7 odst. 1 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí 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 o dani z nabytí nemovitých věcí.
24. Lze doplnit, že od 1. 11. 2019 nabyla účinnost novela č. 264/2019 Sb., kterou se mění zákonné opatření o dani z nabytí nemovitých věcí právě v části věcného osvobození u nových staveb. Konkrétně byly v § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí 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 žalobci osvobození prvního úplatného převodu jednotky v rodinném domě s odkazem na striktní jazykový výklad § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí účinný od 1. 1. 2014 do 31. 10. 2019, který je v rozporu s úmyslem zákonodárce i systematickým výkladem daného ustanovení.
25. Námitka nesprávného posouzení interpretace § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí tak je důvodná.

VI. Shrnutí a náklady řízení

26. S ohledem na vše shora uvedené dospěl krajský soud k závěru, že napadená rozhodnutí žalovaného nebyla vydána v souladu se zákonem a žalobní námitky uplatněné žalobcem jsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než napadené rozhodnutí zrušit podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení dle § 78 odst. 4 s. ř. s., ve kterém bude správní orgán vázán právním názorem zdejšího soudu dle § 78 odst. 5 s. ř. s.

27. Výrok o nákladech řízení má oporu v § 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. Žalobce byl ve věci úspěšný, soud mu proto přiznal právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému.
28. Na náhradě nákladů za právní zastoupení advokátem přísluší dle vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, v platném znění [tarifní hodnota dle § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], odměna za 3 úkony právní služby dle § 11 odst. 1 advokátního tarifu (převzetí a příprava právního zastoupení, sepsání žaloby, replika), a to za každý tento úkon částka ve výši 3 100 Kč [§ 7 bod 5. ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu]. Náhrada hotových výdajů činí za každý učiněný úkon podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu 300 Kč. Náhrada nákladů za právní zastoupení tak činí částku 10 200 Kč. Protože ustanovený zástupce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se tento jeho nárok o částku 2 142 Kč, kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona o dani z přidané hodnoty. Dále pak žalobci náleží zaplacený soudní poplatek ve výši 30 000 Kč (3 000 Kč za každé z deseti napadených rozhodnutí). Celkově tak žalobci na náhradě nákladů řízení přísluší částka ve výši 42 342 Kč, kterou je žalovaný povinen uhradit v soudem stanovené třicetidenní lhůtě.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí 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 29. dubna 2020

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu