



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci

žalobců: a) S. H., narozen X, bytem Z., P.,
b) I. H., narozena X, bytem Z., P.,
*oba zastoupení Mgr. Ondřejem Faistem, advokátem, se sídlem Kamenická
2378/1, 301 00 Plzeň - Východní Předměstí,*

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ: 70280043, se sídlem Masarykova 31, 602 00
Brno,

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 8. 2019, č. j. 29174/19/5100-31462-711180,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 8. 2019, č. j. 29174/19/5100-31462-711180, a jemu předcházející rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 2. 7. 2018, č. j. 1403274/18/2301-70462-405047, se zrušují a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku povinen zaplatit žalobcům plnou náhradu nákladů řízení ve výši 25 094 Kč, a to k rukám Mgr. Ondřeje Faista, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

Předmět řízení

1. Žalobci se žalobou domáhali zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 8. 2019, č. j. 29174/19/5100-31462-711180 (dále též „*napadené rozhodnutí*“), a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Napadeným rozhodnutím žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“) změnil k odvolání žalobců rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 2. 7. 2018, č. j. 1403274/18/2301-70462-405047 (dále jen „*prvostupňové rozhodnutí*“), kterým byl platební výměr na daň z nabytí nemovitých věcí, tak, že text ve výroku rozhodnutí: „*Shora uvedený správce daně podle zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákonné opatření“)* a podle ust. § 139, § 147, § 90 a § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“), na základě daňového přiznání ze dne 03. 04. 2018 evidovaného pod č. j. 644278/18/2301-70462-405047 a na základě výsledku postupu k odstranění pochybností

vyměřuje daňovému subjektu

*daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 94 992 Kč,
slovy devadesátčtyřtisícdevětsetdevadesát dva Kč“*

se nahrazuje textem:

Shora uvedený správce daně podle zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákonné opatření“) a podle ust. § 139, § 147 a § 90 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“), na základě daňového přiznání ze dne 03. 04. 2018 evidovaného pod č. j. 644278/18/2301-70462-405047 a na základě výsledku postupu k odstranění pochybností

vyměřuje daňovému subjektu

*daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 94 992 Kč,
slovy devadesátčtyřtisícdevětsetdevadesát dva Kč*

V ostatním zůstal výrok odvoláním napadeného rozhodnutí beze změny.

Žaloba

2. Úvodní námitka žalobců spočívala v nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, neboť argumenty žalovaného pro nepřiznání osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí nevyplynají z provedeného dokazování. K tomu žalobci dodali, že napadené rozhodnutí působí tak, že žalovaný nejprve učinil závěr o tom, že převod bytové jednotky v rodinném domě není osvobozen od daně z nabytí nemovitých věcí, teprve poté začal hledat argumenty k tomuto závěru. Z napadeného rozhodnutí není vůbec zřejmé, jak žalovaný dospěl k závěru, že cílem ust. § 7 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*zákonné opatření*“) je podpora bydlení v bytových domech a rodinných domech, tj. nikoli rodinných domech rozdělených na jednotky. Stejně tak není vůbec odůvodněn závěr, že rodinný dům má sloužit svou povahou pro rodinné bydlení, resp. že se nejedná o předpokládané uspořádání

nemovitosti, a proto neměl zákonodárce takovýto trend důvod podporovat. Žalovaný nijak neodůvodňuje ani svůj závěr o tom, že v současné době je z praxe zjišťováno, že při rozdělování rodinných domů na jednotky bývá vymezováno i více jednotek než je povoleno příslušnými vyhláškami a dochází tak k obcházení pravidel stanovených územním plánem nebo jiným rozhodnutím pro dané zastavitelné území. Všechna výše uvedená tvrzení žalovaný konstatoval, aniž by k těmto provedl důkaz, resp. uvedl, z čeho vycházel.

3. Žalobci v tomto odkázali na své podání ze dne 12. 7. 2019 učiněné v rámci daňového řízení, ve kterém již tyto závěry žalovaného napadali a uvedli, že závěry žalovaného jsou nesrozumitelné, jelikož dodržování závazných pravidel územně právní dokumentace, nemá být vynucováno aplikací daňových předpisů, dohled nad dodržováním územně plánovací dokumentace je v pravomoci stavebních úřadů.
4. Dále žalobci namítli nesprávnou aplikaci zákonného opatření, když žalovaný zcela formalistickým výkladem zákonného opatření dospěl k závěru, který si předem vytýčil a ke kterému se snažil zpětně nalézt argumenty. Žalovaný nepoužil i další metody výkladu zákonného opatření, např. teleologický výklad, historický výklad či výklad komparativní. Žalobci upozornili, že právo má být spravedlivé, efektivní a nastolující stav právní jistoty, Napadené rozhodnutí je s výše uvedenými požadavky v rozporu.
5. Žalovaný při svém rozhodování ignoroval důvodovou zprávu k zákonnému opatření, podle které bylo cílem zákonodárce osvobodit od daně první úplatné nabytí vlastnického práva k novým stavbám vymezených nemovitých věcí. Žalobci poukazují na důvodovou zprávu k zákonnému opatření i z toho důvodu, že při jejím studiu mohl žalovaný s pomocí teleologického výkladu, resp. historického, dospět ke zcela opačnému závěru, neboť v důvodové zprávě se uvádí, že *„daně osvobození bylo převzato z dosavadní právní úpravy, do níž bylo zavedeno s cílem podpořit bytovou výstavbu. Oproti dosavadní úpravě navrhované zákonné opatření Senátu nepodmiňuje osvobození u nových staveb podnikatelskou činností, kterou je výstavba anebo prodej staveb a bytů, na straně převodce.“*
6. Ačkoli žalobci na předchozí právní úpravu, tj. na ust. § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon č. 357/1992 Sb.“) již v průběhu odvolacího řízení upozorňovali, žalovaný jejich argumenty odmítl. Podle předchozí právní úpravy je přitom osvobozen první úplatný převod bytové jednotky v nové stavbě, která mohla být vyčleněna jak z bytového, tak i rodinného domu. Žalobci v souvislosti s tím odkázali na judikaturu Ústavního soudu, pojednávajícího o správném výkladu norem s ohledem na výkladová pravidla.
7. Dále žalobci namítli, že je-li od daně z nabytí nemovitých věcí osvobozeno i nabytí pozemku nebo práva stavby, jejichž součástí je dokončená nebo užívaná stavba rodinného domu, či dokončená nebo užívaná stavba rodinného domu, lze logickou úvahou dovodit, že by mělo být osvobozeno také nabytí bytové jednotky v tomto domě, protože nabyvatel nabývá také podíl na pozemku patřícímu k bytové jednotce, jehož součástí je také rodinný dům, v němž se předmětná bytová jednotka nachází.

8. Žalovaný zároveň porušil ust. § 8 odst. 2 daňového řádu, podle kterého má správce daně dbát na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Z praktického hlediska není žádný rozdíl mezi bytovou jednotkou v bytovém, resp. rodinném domě. Po právní stránce se jedná stejné nemovité věci [viz ust. § 1159 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník“)].
9. Žalobci také poukázali na fakt, že pokud žalovaný v napadeném rozhodnutí odkázal na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 13. 6. 2019 č. j. 11 Af 42/2018 -77, byl tento napaden kasační stížností a řízení se u Nejvyššího správního soudu vede pod sp. zn. 2 Afs 213/2019 (do doby podání této žaloby nebylo ve věci rozhodnuto).
10. Žalobci z výše uvedených důvodů navrhli, aby soud napadené rozhodnutí a i jemu předcházející rozhodnutí správního orgánu I. stupně zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Vyjádření žalovaného

11. Ve vyjádření k žalobě žalovaný na úvod sdělil, že žalobní námitky obsažené v žalobě korespondují s námitkami obsaženými v odvolání, a proto odkázal na napadené rozhodnutí, kde již tyto námitky dostatečně vypořádal a podepřel svou argumentaci.
12. Dále žalovaný odmítl námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí z důvodu nesrozumitelnosti, neboť má za to, že se v intencích judikatury Nejvyššího správního soudu přezkoumatelným způsobem vypořádal se všemi námitkami žalobců. Rovněž správní úvaha žalovaného byla v napadeném rozhodnutí vyjádřena zcela srozumitelným způsobem a v logických návaznostech na skutková zjištění, z nichž při rozhodnutí o odvolání vycházel a tudíž v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu. Dostačujícím způsobem bylo vyjádřeno i vyhodnocení důkazů včetně úvah, které žalovaného k učiněným závěrům vedly. Současně nelze pohlížet na rozdílnost názorů mezi žalovaným a žalobci jako na vadu způsobující nepřezkoumatelnost rozhodnutí.
13. Žalovaný rovněž uvedl, že pro přiznání osvobození dle § 7 zákonného opatření je nezbytné, aby byly všechny podmínky vymezené v tomto ustanovení ke dni vzniku daňové povinnosti, tj. ke dni 16. 11. 2017, kdy nastala skutečnost, která je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí, splněny současně. Jednou z těchto podmínek je, že dle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření lze osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí přiznat pouze v případech prvního úplatného nabytí vlastnického práva k dokončené nebo užívané jednotce v *bytovém domě*. Poté žalovaný přistoupil k vyjasnění pojmu bytový dům pro účely aplikace § 7 zákonného opatření a současně jej konfrontoval s informacemi vztahujícími se k věci žalobců. Termín bytový dům *není pojem nadřazený rodinnému domu, pro oba tyto pojmy je nadřazeným pojmem* stavba pro bydlení. *Oba tyto pojmy jsou výslovně definovány ve vyhlášce č. 501/2006 Sb. o obecných požadavcích na využívání území, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška č. 501/2006 Sb.“).* Rozhodující pro posouzení splnění podmínky pro přiznání osvobození je účel užívání stavby specifikovaný v kolaudačním souhlasu, což se ztotožňuje s názorem prezentovaným v

*nálezu Ústavního soudu Pl. ÚS 58/05 ze dne 8. 6. 2010. Dne 30. 6. 2017 vydal Úřad městského obvodu Plzeň 8 - Černice, odbor výstavby, dopravy a životního prostředí kolaudační souhlas s užíváním stavby, který je dokladem o povoleném účelu užívání stavby Rodinné řadové domy E1 - E3 (...) na pozemcích v katastrálním území Černice. Podle výpisu z LV č. X je budova č.p. X stojící na pozemku p.č. X podle bodu 4 přílohy k vyhlášce č. 357/2013 Sb., o katastru nemovitostí, účinné od 1. 1. 2014 (dále jen „vyhláška č. 357/2013 Sb.“) zaevidována pod kódem 7 jako *rodinný dům*. Dle registru územní identifikace, adres a nemovitostí (RÚIAN) je budova s č.p. X stojící na pozemku p.č. X rovněž vedena se způsobem využití jako *rodinný dům*. Žalovaný na základě všech výše uvedených důkazních prostředků (kolaudačního souhlasu, výpisu z katastru nemovitostí a výpisu z RÚIAN), tedy považuje za prokázané, že jednotka č. X (byt) převedená kupní smlouvou se nachází v rodinném domě č.p. X, a proto tedy nesplňuje jednu z podmínek pro osvobození vymezených v § 7 zákonného opatření. Otázka, zdali byla naplněna i podmínka obsažená v § 7 odst. 2 zákonného opatření, je tedy již dále bezpředmětná, byť z kolaudačního rozhodnutí, resp. dne jeho vydání vyplývá, že tato naplněna byla.*

14. 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 bytové jednotky, která se nachází v rodinném domě a nikoliv bytovém domě. Pojem *bytový dům* nelze považovat za nadřazený pojmu *rodinný dům*, pro oba tyto pojmy je nadřazený pojem *stavba pro bydlení*, jak je uvedeno v § 2 písm. a) vyhlášky č. 501/2006 Sb., a současně v příloze vyhlášky č. 357/2013 Sb. Záměr zákonodárce osvobodit pouze první úplatné nabytí vlastnického práva k jednotkám v bytovém domě je zřejmý i z důvodové zprávy k § 7 odst. 1 zákonného opatření. K uvedenému lze doplnit, že daň z nabytí nemovitých věcí byla nejprve stanovena dle pomůcek (§ 98 daňového řádu). Dle § 114 odst. 4 daňového řádu směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek. Ve shodě se závěry učiněnými Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 17. 10. 2015, č. j. 4 Afs 170/2015 - 42 pak žalovaný uvedl, že z průběhu řízení je patrné, že žalobce a) podal daňové přiznání a rovněž reagoval na písemnost správce daně v rámci postupu k odstranění pochybností, a to buď ve formě písemného podání, nebo osobního jednání u správce daně, což nelze dle žalovaného považovat za pasivitu, s níž je spojován náhradní způsob stanovení daně dle pomůcek. Žalovaný po prověření spisového materiálu pak dospěl k závěru, že správce daně měl k dispozici důkazní prostředky dostatečné pro vyměření daně dokazováním. Důkazní prostředky byly správcem daně získány z daňového přiznání, kupní smlouvy, kolaudačního souhlasu, prohlášení vlastníka, výpisu z katastru nemovitostí a úředního záznamu ze dne 20. 6. 2018, č. j. 1801386505/18/2301-70462-401674, jehož přílohou je mimo jiné výpočet zjištěné ceny. Žalovaný tedy po přezkoumání odvoláním napadeného platebního výměru dle § 114 odst. 4 daňového řádu vyhodnotil skutkový stav tak, že v daném případě nebyly splněny podmínky pro vyměření daně podle pomůcek, protože žalobce a) projevoval součinnost a správce daně měl v době vydání platebního výměru dostatečné důkazy tak, aby bylo možno stanovit daň dokazováním.

15. Žalovaný považuje za vhodné se dále vyjádřit i k otázce osvobození dle § 7 odst. 1 písm. b) zákonného opatření, na něž žalobce a) a b) v žalobě odkázali. Dle citovaného ust. je od daně z nabytí nemovitých věcí osvobozeno první úplatné nabytí vlastnického práva k dokončené nebo užívané stavbě rodinného domu. Žalobce a) a b) však nenabyli rodinný dům, nýbrž bytovou jednotku v rodinném domě. Osvobození jednotek v bytovém domě je poté upraveno v § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření. Podle § 2 odst. 1 písm. a) zákonného opatření je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která je pozemkem, stavbou, nebo jednotkou nacházejícími se na území ČR, nebo spoluvlastnickým podílem na této nemovité věci. Z čl. II kupní smlouvy vyplývá, že předmětem převodu byla bytová jednotka č. X v prvním podlaží (rodinného) domu č.p. X postaveného na pozemku p.č. X, p.č. X a p.č. X a spoluvlastnický podíl o velikosti 11236/25432 na společných částech budovy č.p. X. K tomu žalovaný vyložil výklad vzniku bytové jednotky v rámci občanského zákoníku. Z uvedeného žalovaný vyvodil, že nelze postavit na roveň byt v rodinném domě nerozděleném na jednotky a jednotku v rodinném domě, která vznikla rozdělením rodinného domu prohlášením vlastníka nemovité věci. Z *prohlášení vlastníka rozestavěné budovy* (sp. zn. V-1156/2016-405) vyplývá, že tehdejší vlastník rozestavěné budovy společnost X, jejímž jménem jednal žalobce a), vymezila v tehdy rozestavěné budově E3 dle občanského zákoníku, tři bytové jednotky. Jednou z těchto bytových jednotek pak byla právě kupní smlouvou převedená jednotka č. X. Z vymezení předmětu daně bylo zřejmé, že zákonné opatření ve vztahu k vymezení předmětu daně posuzuje jako samostatný předmět daně stavbu nebo jednotku. Zároveň z kupní smlouvy bylo nepochybné, že předmětem převodu a zároveň tedy i předmětem daně z nabytí nemovitých věcí bylo úplatné nabytí vlastnického práva k jednotce vymezené podle občanského zákoníku, tedy jednotce, která je ve smyslu občanského zákoníku samostatným předmětem občanskoprávních vztahů. Jak je již uvedeno výše, v tomto případě byla předmětem daně bytová jednotka č. X a nikoliv stavba č.p. X. V daném případě pak není sporu o tom, že budova č.p. X v níž se nachází žalobcem a) a b) nabytá bytová jednotka č. X je rodinným domem. Sporem však je, zdali osvobození lze přiznat jednotce vyčleněné v rodinném domě. Cílem § 7 zákonného opatření je podpora bydlení v bytových domech a v rodinných domech jako v nejčastěji obchodovaných nemovitých věcech určených k bydlení, a nikoliv v rodinných domech rozdělených na jednotky. Samotné vyčlenění jednotky v rodinném domě sice není v rozporu se zákonem, nicméně se nejedná o předpokládané uspořádání nemovitosti. Z uvedeného tedy vyplývá, že záměrem zákonodárce nebylo přiznat osvobození podle § 7 zákonného opatření v případě prvního úplatného nabytí vlastnického práva k jednotkám ve všech typech staveb, ale pouze v případě prvního úplatného nabytí vlastnického práva k jednotce v bytovém domě. Pokud by zákonodárce měl úmysl, jehož absence by měla být překlenuta výkladem, nebylo by v § 7 zákonného opatření zapracováno omezení, že se jedná o jednotky v bytovém domě. Žalovaný nezpochybňuje, že ve smyslu daňového zákona je třeba to, co se týká stavby jako celku, aplikovat stejnou mírou i na části stavby, tj. vlastnického podílu na ní. Tato skutečnost nakonec vyplývá i z § 2 odst. 1 písm. c) zákonného opatření. Zároveň však dodává, že jak již bylo uvedeno podle § 2 odst. 1 písm. a) zákonného opatření je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí úplatné nabytí vlastnického práva k

nemovitě věci, která je pozemkem, stavbou, nebo jednotkou nacházejícími se na území ČR. V daném případě pak byla předmětem převodu právě jednotka zahrnující podíl na společných částech nemovité věci a nikoliv spoluvlastnický podíl na rodinném domě.

16. Tento postup zákonodárce se nakonec ukázal jako správný, protože v současné době bylo z praxe zjištěno, že rozdělováním rodinných domů na jednotky, když je dokonce v rodinném domě vymezeno i více jednotek, než je povoleno příslušnými vyhláškami, dochází k obcházení pravidel stanovených územním plánem nebo jiným rozhodnutím pro dané zastavitelné území. K tomu dále žalovaný odkázal na údaje získané z databáze ČÚZK k 1. 1. 2017. Z výše uvedeného tedy vyplývá, že záměrem zákonodárce nebylo přiznat osvobození podle § 7 zákonného opatření v případě prvního úplatného nabytí vlastnického práva k jednotkám ve všech typech staveb, ale pouze v případě prvního úplatného nabytí vlastnického práva k jednotce v bytovém domě, a to po splnění všech podmínek stanovených zákonným opatřením. Vzhledem ke shora uvedenému žalovaný důrazně odmítl tvrzení žalobce a) a b), že závěry žalovaného jsou nesrozumitelné.
17. Pokud žalobci a) a b) uvedli, že dodržování závazných pravidel územně právní dokumentace nemá být vynucováno aplikací daňových předpisů, neboť dohled nad dodržováním územně právní dokumentace je v pravomoci stavebních úřadů, je nutné uvést, že toto tvrzení je vzhledem k předmětu nyní posuzovaného sporu zcela irelevantní.
18. Ze skutečností shora uvedených a z odůvodnění napadeného rozhodnutí je patrné, na základě jakých důkazů dospěl žalovaný k závěru, že předmětná jednotka v rodinném domě nepodléhá osvobození dle § 7 zákonného opatření.
19. K námitce vztahující se k formalistickému výkladu zákonného opatření uvedl žalovaný, že výklad § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření vždy vede k závěru, že osvobození se vztahuje pouze na jednotky v bytových domech, a nikoliv na jednotky v domech rodinných či v jiných druzích staveb, a to bez ohledu na metodu interpretace. Pojmy rodinný dům a bytový dům nelze zaměňovat.
20. K odlišnému závěru nevede ani výklad teleologický. Z důvodové zprávy k § 7 zákonného opatření vyplývá, že smyslem a účelem tohoto ustanovení je podpora bytové výstavby. Na tomto místě je nutné upozornit na skutečnost, že však nejde o podporu jakékoliv bytové výstavby, ale pouze té, která bude realizována v rámci zákonodárcem preferovaných nemovitých věcí. Pokud by zákonodárce danou právní úpravou sledoval cíl podpory jakékoliv bytové výstavby, nebylo by v § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření vymezeno, že se osvobození týká pouze jednotek v bytovém domě.
21. Orgány Finanční správy ČR vykládají § 7 zákonného opatření od počátku jeho účinnosti, tj. od 1. 1. 2014, stále stejně, přičemž ve všech zveřejňovaných materiálech Finanční správy bylo vždy uvedeno, že osvobození podle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření lze uplatnit pouze u nabytí vlastnického práva k jednotce v bytovém domě. Tento výklad je jediným možným výkladem uvedeného ustanovení. Praxí proto nikdy nebylo přiznávat osvobození jednotkám v rodinných domech, neboť zákonné opatření (před novelizací i po ní) toto osvobození

jednotkám umístěným v jiných stavbách než v bytových domech nepřiznávalo (pro srov. rozsudek *Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2017, sp. zn. 4 Afs 88/2017*).

22. K námitce, kde žalobci a) a b) odkázali na předchozí právní úpravu, žalovaný uvedl, že nelze srovnávat úpravu platnou do 31. 12. 2013 v zákoně č. 357/1992 Sb., a úpravu uvedenou v zákonném opatření. V zákoně č. 357/1992 Sb. byl poplatníkem primárně převodce, ovšem osvobození bylo možné přiznat pouze v případě, že náplní jeho činnosti byla výstavba nebo prodej staveb a bytů, další podmínkou bylo, že se jedná o první úplatný převod nebo přechod k nemovitosti, kterou byla stavba v určité fázi dokončenosti nebo byt v nové stavbě, případně byt vzniklý nástavbou, přístavbou nebo stavební úpravou. Další podmínkou bylo, že nemovitost, jejíž převod nebo přechod byl předmětem daně z převodu nemovitostí, nesměla být ke dni právních účinků vkladu do katastru nemovitostí užívána. S účinností od 1. 1. 2014 došlo v souvislosti s předpokládanou změnou v osobě poplatníka k zásadní změně úpravy týkající se osvobození od daně z nabytí vlastnického práva k nemovitým věcem určeným pro bydlení. Zejména došlo k podstatné změně podmínek pro přiznání osvobození. Další, poměrně rozsáhlé rozšíření případů, na které může osvobození podle § 7 zákonného opatření dopadat, přineslo nahrazení podmínky, že předmět daně nebyl užíván, pětiletým časovým testem. Na základě této změny se dalo předpokládat značné rozšíření uživatelů práva spojeného s nárokem na osvobození, a proto bylo v rámci legislativních prací přistoupeno k vymezení užšího okruhu nemovitých věcí, jejichž nabytí vlastnického práva bude přiznáno osvobození. A to v případě nabytí vlastnického práva k rodinnému domu jako takovému nebo podílu na něm, protože takové nabytí je v souladu s povahou této nemovité věci, a nabytí jednotky v bytovém domě za podmínek stanovených zákonem, protože je to nejčastěji obchodovaná jednotka určená pro bydlení a bytový dům svým charakterem naplňuje předpoklad, že jednotky v něm vymezené budou převážně sloužit k bydlení.
23. Žalobce a) a b) dále namítali, že žalovaný porušil ust. § 8 odst. 2 daňového řádu, neboť z praktického hlediska není žádný rozdíl mezi bytovou jednotkou v bytovém, resp. rodinném domě. Po právní stránce se jedná o stejné nemovité věci (viz § 1159 občanského zákoníku). Uvedené námitky shledal žalovaný jako nedůvodné. Správce daně, v případě převodu dokončených nebo užívaných bytových jednotek v rodinném domě postupuje při vyměřování daně shodně, v souladu s příslušnými ust. zákonného opatření, dbá tedy na to, aby při rozhodování shodných nebo podobných případů nevznikaly neodůvodněné rozdíly. Žalovaný proto nemohl porušit ust. § 8 odst. 2 daňového řádu. Okruhy nemovitých věcí, na jejichž nabytí vlastnického práva lze aplikovat osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí jsou taxativně vymezeny v zákonném opatření a nikoliv občanském zákoníku a proto nelze přihlídnout k argumentu žalobce a) a b) o tom, že občanský zákoník nerozlišuje mezi jednotkou v bytovém, resp. rodinném domě a z právního hlediska se tedy jedná o totožné nemovité věci.
24. K námitce žalobce a) a b), že rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 13. 6. 2019 č. j. 11 Af 42/2018 - 77 byl napaden kasační stížností, žalovaný uvedl, že této skutečnosti si je vědom, závěry zde učiněné však považuje za správné.

25. Žalovaný dle výše uvedeného konstatoval, že v průběhu daňového řízení nebylo prokázáno, že by v daném případě byly splněny podmínky dle § 7 zákonného opatření, dle kterých by bylo žalobcem a) a b) nabyté vlastnické právo k předmětným nemovitostem osvobozeno od daně z nabytí nemovitých věcí. S ohledem na výše uvedené žalovaný navrhl, aby soud žalobu **zamítl jako nedůvodnou**.

Ústní jednání

26. Dne 22. 1. 2020 se před zdejším soudem konalo řízení ve výše uvedené věci. Po udělení slova zástupce žalobců odkázal na obsah podané žaloby, přičemž žalovaný v zastoupení učinil obdobně, když odkázal na obsah napadeného rozhodnutí spolu s vyjádřením k žalobě a svou argumentaci stručně zopakoval. Po přednesu shrnutí průběhu správního řízení byly strany vyzvány k předložení návrhů na provedení důkazů. Žádná ze stran tohoto práva nevyužila. Při přednesu svých závěrečných návrhů žalobci i žalovaný setrvali na svých návrzích obsažených v žalobě a ve vyjádření k žalobě.

Posouzení věci krajským soudem

27. Krajský soud při přezkoumávání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů, kterými bylo rozhodnutí správního orgánu řádně a včas napadeno (§ 75 odst. 1 a 2 s.ř.s.).
28. Žaloba **byla** shledána důvodnou.
29. Při rozhodování věci vycházel soud ze správního spisu, z něž vyplývá, že Smlouvou o převodu vlastnictví bytové jednotky uzavřenou mezi IRHOS Partner spol. s r. o. coby prodávající a manželé H. coby kupujícími ze dne 18. 7. 2017 bylo převedeno vlastnické právo k jednotce č. X (byt) v budově č.p. X (rod. dům) stojící na pozemku p.č. X, p.č. X a p.č. X a spoluvlastnický podíl o velikosti 11236/25432 na společných částech budovy č.p. X. Nemovité věci byly v době převodu zapsány na LV č. X pro katastrální území Černice, obec Plzeň, vedeném u Katastrálního úřadu pro Plzeňský kraj, Katastrální pracoviště Plzeň-město. Vklad práva podle shora uvedené kupní smlouvy byl povolen rozhodnutím Katastrálního úřadu pro Plzeňský kraj, Katastrální pracoviště Plzeň město s právními účinky vkladu ke dni 16. 11. 2017, zápis v katastru nemovitostí byl proveden dne 12. 12. 2017. Kupní cena byla sjednána v čl. IV kupní smlouvy ve výši 2 731 000 Kč vč. daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“).
30. Rozhodnutím Katastrálního úřadu pro Plzeňský kraj, Katastrální pracoviště Plzeň-město vedeným pod sp. zn. V-13401/2017-405 byl povolen vklad vlastnického práva dle uvedené kupní smlouvy, a to s účinky vkladu ke dni 16. 11. 2017, zápis byl proveden dne 12. 12. 2017.
31. Poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí je dle § 1 odst. 1 zákonného opatření nabyvatel vlastnického práva k nemovité věci, tedy žalobce a) a b) jako manželé, na které se dle § 30 zákonného opatření vztahuje solidární daňová povinnost. Dne 3. 4. 2018 žalobce a) a podal daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, v němž s odkazem na § 7 zákonného opatření uplatnil osvobození od daně z nabytí

nemovitých věcí. Z úředního záznamu č. j. 881180/18/2301-70462-405047, který byl vypracován v souvislosti s podaným daňovým přiznáním, rovněž vyplývá, že žalobce a) byl správcem daně upozorněn na skutečnost, že předmětné nemovité věci osvobození nepodléhají, že správce daně byl požádán o vyčíslení zálohové výše daně, tak aby došlo k předejití případného úroku z prodlení, a že správce daně rovněž obdržel kopii faktury číslo 3417, dle níž sjednaná cena bez DPH činila 2 374 782,60 Kč.

32. Výzvou k odstranění pochybností ze dne 3. 5. 2018 vydanou dle § 89 odst. 1 daňového řádu vyzval správce daně žalobce a) k tomu, aby odstranil pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti podaného daňového přiznání, které spočívaly v chybně podaném daňovém přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí při nabytí vlastnictví k nemovité věci osvobozené mimo jiné dle § 7 zákonného opatření. Žalobci a) bylo sděleno, že k nabytým nemovitým věcem mělo být podáno běžné daňové přiznání, neboť došlo k převodu jednotky v rodinném domě, která není osvobozena od daně z nabytí nemovitých věcí dle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření. Dne 22. 5. 2018 obdržel správce daně podání žalobce a), v němž bylo uvedeno, že se bytová jednotka nachází v řadovém rodinném domě č.p. X a vzhledem k tomu, že se jednalo o první převod, byla tato nemovitá věc osvobozena dle § 7 odst. 1 písm. b) zákonného opatření. Žalobce a) dále uvedl, že po konzultaci s daňovým poradcem, který mu sdělil, že je osvobozen celý rodinný dům, musí být osvobozena i jeho část a proto má za to, že jeho daňové přiznání ze dne 3. 4. 2018 je správné. V dalším se žalobce a) odkázal na přílohu tohoto podání, kde jsou uvedeny argumenty pro osvobození jednotky v rodinném domě od daně z nabytí nemovitých věcí.
33. Dne 29. 5. 2018 se ke správci daně za účelem projednání výsledku postupu k odstranění pochybností dostavil na výzvu správce daně žalobce a), o čemž byl sepsán protokol č. j. 1331354/18/2301-70462-405047. Z obsahu protokolu vyplývá, že správce daně znovu sdělil žalobci a), že jeho tvrzení není přesvědčivé a s odkazem na znění § 7 zákonného opatření uvedl, že se pro přiznání osvobození musí jednat o jednotku v bytovém domě, kdy termín *bytový dům* není nadřazený pojmu *rodinný dům*, neboť pro oba tyto pojmy je nadřazen pojem *stavba pro bydlení* (viz § 2 písm. a) vyhlášky č. 501/2006 Sb., o obecných požadavcích na využívání území. Bytová jednotka proto nesplňuje jednu z podmínek dle § 7 zákonného opatření a osvobození nelze přiznat. Žalobce a) uvedl, že trvá na osvobození nemovitých věcí, že z jím prostudovaných materiálů nevyplývá, že by bytové jednotky v rodinném domě neměly být osvobozeny a že pokud je osvobozen celek (rodinný dům) musí být osvobozena i jeho část. Závěrem pak uvedl, že v neosvobození bytové jednotky v rodinném domě spatřuje diskriminaci.
34. Platebním výměrem č. j. 1403274/18/2301-70462-405047 ze dne 2. 7. 2018 vyměřil správce daně podle zákonného opatření a podle § 139, § 147, § 90 a § 98 daňového řádu, na základě daňového přiznání a na základě výsledku postupu k odstranění pochybností dle pomůcek daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 94 992 Kč.
35. Proti tomuto platebnímu výměru podal žalobce a) odvolání.
36. V přípise ze dne 16. 5. 2019 seznámil žalovaný (odvolací orgán) žalobce a) s tím, že dospěl k závěru, že během daňového řízení projevoval součinnost a správce daně

měl v době vydání platebního výměru dostatečné důkazy tak, aby bylo možno stanovit daň dokazováním a zároveň jej vyzval k uplatnění práva vyjádřit se ke zjištěným skutečnostem a ke změně právního názoru v rámci odvolacího řízení. Dne 12. 7. 2019 žalovaný obdržel od advokáta Mgr. Ondřeje Faista písemnost, které zaevidoval pod č. j. 28959/19 a které posoudil jako doplnění odvolání, v němž žalobce setrval na své argumentaci. O podaném odvolání bylo rozhodnuto žalobou napadeným rozhodnutím.

37. S jednotlivými žalobními námitkami se soud vypořádal následovně.
38. První žalobní bod se týkal tvrzené nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů napadeného rozhodnutí.
39. Tento žalobní bod není důvodný.
40. Nepřezkoumatelnost je těžkou vadou, která znemožňuje, aby bylo napadené rozhodnutí z hlediska žalobních bodů posouzeno soudem. Typicky se jedná o situaci, kdy napadené rozhodnutí neodpovídá požadavkům kladeným na ně procesním předpisem, v dané věci tedy především § 102 daňového řádu. Konkrétně může být vada nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů způsobena především nedostatkem skutkových důvodů rozhodnutí, např. pokud se správní orgán nezabýval všemi relevantními okolnostmi věci (k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75), není-li zřejmé, z jakých skutkových závěrů žalovaný vycházel, z jakých podkladů učinil své skutkové závěry a jakými úvahami se řídil při jejich hodnocení (k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006-36).
41. Podle § 102 odst. 2 daňového řádu: *„Rozhodnutí obsahuje odůvodnění, nestanoví-li zákon jinak.“* Podle třetího odstavce téhož ustanovení: *„V odůvodnění správce daně uvede důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí.“* Dle čtvrtého odstavce tohoto ustanovení platí: *„V odůvodnění rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dokazování, správce daně dále uvede, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce.“*
42. Ve svých námitkách žalobci jednak tvrdí že žalovaný ve svém rozhodnutí uvádí množství argumentů pro nepřiznání osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí, které nevyplývají z provedeného dokazování, jednak že další závěry, o které žalovaný své rozhodnutí opírá, jsou nepodložené provedeným dokazováním.
43. Je však třeba uvést, že žalobci v tomto směru poněkud směřují skutkový stav projednávaného případu, respektive jeho subsumpci pod právní normu, a výklad právní normy jako takový. Jsou to totiž pouze skutkové okolnosti, které správce daně zjišťuje dokazováním, což reflektuje jeho povinnost uložená mu v § 102 odst. 4 daňového řádu, totiž uvést, které skutečnosti má za prokázané a jakými úvahami se řídil a o které důkazy opřel svá skutková zjištění. V projednávaném případě tvoří jádro skutkových zjištění otázka, zda žalobci nabyli nemovitou věc, a pokud ano, o jaký typ nemovité věci se jedná. Tato otázka přitom není mezi účastníky vůbec sporná; skutečnost, že žalobci nabyli bytovou jednotku vzniklou v rodinném domě, ostatně nikdo nezpochybnil.

44. Vytýkají-li tedy žalobci žalovanému shora rekapitulované úvahy týkající se nepřiznání osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí, napadají nikoli jeho skutkové závěry, ale jeho výklad normy obsažené v § 7 zákonného opatření. I přezkoumatelné a srozumitelné sdělení o způsobu výkladu právní normy, pod kterou je správním orgánem subsumován zjištěný skutkový stav, je coby součást právního hodnocení náležitostí přezkoumatelného odůvodnění rozhodnutí [§ 102 odst. 4 *in fine* daňového řádu], ale soud konstatuje, že své povinnosti vztahující se k náležitému odůvodnění výkladu dotčených právních norem, žalovaný dostál. Představil totiž svůj výklad ustanovení § 7 zákonného opatření a poté vysvětlil důvody, které jej vedou k závěru, proč toto ustanovení na projednávaný případ nedopadá. Tyto důvody, jelikož se jedná o výklad právní normy, tedy o v zásadě abstraktní určení jejího obsahu (které předchází úvaze, zda do rozsahu dané normy spadá zjištěný skutkový stav), pochopitelně nemohou vycházet z dokazování, které je způsobem zjišťování skutkového stavu. Ze žaloby je zřejmé, že se žalobci s právní argumentací žalovaného neztotožňují, nesouhlasí se způsobem, kterým ji správní orgány obou stupňů vyložily, to ji ovšem ještě nečiní nepřezkoumatelnou; jinak by s ní ostatně ani žalobci nemohli polemizovat, což však činí.
45. Druhá žalobní námitka mířící na nesprávnou aplikaci § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření je však důvodná.
46. Podle § 7 zákonného opatření ve znění účinném do 31. 10. 2019 platí: „Od daně z nabytí nemovitých věcí je osvobozeno první úplatné nabytí vlastnického práva k
- a) pozemku nebo právu stavby, jejichž součástí je dokončená nebo užívaná stavba rodinného domu,
- b) dokončené nebo užívané stavbě rodinného domu,
- c) dokončené nebo užívané jednotce v bytovém domě, která
1. nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem, vzniklé výstavbou, nástavbou, přístavbou nebo stavební úpravou tohoto domu, nejde-li pouze o rozdělení nebo sloučení stávajících jednotek,
2. na základě stavební úpravy nebytového prostoru nově nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem.“
47. Podle § 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod: „Každý má právo vlastnit majetek. Vlastnické právo všech vlastníků má stejný zákonný obsah a ochranu. Dědění se zaručuje.
48. Žalobci uvedli, že je-li od daně z nabytí nemovitých věcí osvobozeno i nabytí pozemku nebo práva stavby, jejichž součástí je dokončená nebo užívaná stavba rodinného domu, či dokončená nebo užívaná stavba rodinného domu, lze logickou úvahou dovodit, že by mělo být osvobozeno také nabytí bytové jednotky v tomto domě, protože nabyvatel nabývá také podíl na pozemku patřícímu k bytové jednotce, jehož součástí je také rodinný dům, v němž se předmětná bytová jednotka nachází. Svou argumentaci pak založili mj. na historickém výkladu, protože

předchozí právní úprava obsažená v § 20 odst. 7 písm. b) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a z převodu nemovitosti, od daně z nabytí nemovitosti osvobodila i bytové jednotky vzniklé v rodinných domech, respektive bytové jednotky vytvořené v rodinných domech z osvobození od daně z převodu nemovitostí nevylučovala. Žalobci k tomu dodávají, že z důvodové zprávy k zákonnému opatření vyplývá, že zákonodárce měl po věcné stránce zájem tehdejší širší osvobození od daně z převodu nemovitostí zachovat i v nové úpravě. Žalobci neshledávají žádný relevantní důvod, proč se osvobození od daně z nabytí nemovité věci nevztahuje právě na bytové jednotky vytvořené v rodinných domech.

49. Této argumentaci žalobců je podle názoru Krajského soudu v Plzni třeba přisvědčit, byť částečně i z jiných důvodů, než které žalobci v žalobě zmínili.
50. Krajský soud v Plzni předepisuje, že je mu znám rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 13. 6. 2019, č. j. 11 Af 42/2018-77 a rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 25. 9. 2019, č. j. 50 Af 16/2018-64, které v obdobných věcech zaujaly opačný právní názor. Zdejší soud se však se závěry těchto soudů uvedenými v odůvodnění jejich rozsudků neztotožňuje a naopak se přiklání k závěrům, kterými odůvodnil rovněž obdobné věci Krajský soud v Praze svůj rozsudek ze dne 14. 8. 2019, č. j. 43 Af 27/2018-200.
51. Soud především konstatuje, že závěr žalovaného (a správce daně I. stupně), že osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí na bytové jednotky vymezené v rodinných domech nedopadá, vyplývá z čistého gramatického výkladu daného ustanovení a současně nepřipadného použití analogie. Samo použití gramatického výkladu je vhodným způsobem při exegezi právní normy, zvláště ve složitějších případech je však nutno přihlížet k tomu, že je vhodné doplnit jej i dalšími výkladovými metodami. Ústavní soud již ve svém nálezu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97 (všechna v tomto rozsudku citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná ze stránky nalus.usoud.cz), konstatoval: *„Jazykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad e ratione legis atd.). Mechanická aplikace abstrahující, resp. neuvědomující si, a to buď úmyslně nebo v důsledku nevzdělanosti, smysl a účel právní normy, činí z práva nástroj odcizení a absurdity.“*
52. Zejména tedy ve složitějších případech, mezi které patří i případ právě projednávaný, tedy nutno při výkladu právních pojmů použít i jiné způsoby výkladu a obsah právní normy identifikovat teprve s přihlédnutím k výsledkům takového postupu.
53. Prismatem historického výkladu je třeba přihlédnout k předchozí právní úpravě obsažené v zákoně č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí (dále též: „zákon o trojdani“). Pro projednávaný případ relevantní úprava byla obsažena v jeho § 20 odst. 7 písm. b), podle něhož: *„Od daně z převodu nemovitostí je osvobozen první úplatný převod nebo přechod vlastnictví k bytu v nové stavbě a k bytu, který vznikl nástavbou, přístavbou nebo stavební úpravou, provedenou formou vestavby a byt nebyl dosud užíván, jde-li o převod bytu podle zvláštního právního předpisu, jestliže převodcem je fyzická či právnická osoba a převod stavby je prováděn v souvislosti s jejich podnikatelskou činností, kterou je výstavba nebo prodej*

staveb a bytů, nebo jejich předmětem činnosti je výstavba nebo prodej staveb a bytů, anebo je-li převodcem obec.“ Osvobození od daně z nabytí nemovitostí podle této úpravy tedy dopadalo za stanovených podmínek na bytové jednotky bez ohledu na to, v jakém typu stavby byly vymezeny.

54. Zákonné opatření ve znění, ve kterém bylo přijato a ve kterém bylo účinné až do 31. 10. 2016, přiznávalo osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí vztahující se na bytové jednotky, v § 7 odst. 1 písm. c) v tomto vymezení: *„Od daně z nabytí nemovitých věcí je osvobozeno první úplatné nabytí vlastnického práva k 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.*“ Totéž ustanovení pak v písm. d) stanovilo: *„Od daně z nabytí nemovitých věcí je osvobozeno první úplatné nabytí vlastnického práva k 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.*“
55. Na základě porovnání těchto právních úprav lze konstatovat, že zákonným opatřením došlo k jistému rozšíření přiznání osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí oproti úpravě obsažené v zákoně o trojdani, neboť odpadla dříve uplatňovaná podmínka, aby převod jednotky byl prováděn v souvislosti s podnikatelskou činností převodce, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů, resp. aby předmětem činnosti převodce byla výstavba nebo prodej staveb a bytů, nebo aby byla převodcem obec. To reflektuje i důvodová zpráva k zákonnému opatření (sněmovní tisk č. 185/0 z roku 2013), v níž se uvádí: *„Daně osvobození bylo převzato z dosavadní právní úpravy, do níž bylo zavedeno s cílem podpořit bytovou výstavbu.*“
56. Novelizací provedenou zákonem č. 254/2016 Sb., pak došlo s účinností od 1. 11. 2016 k úpravě ustanovení § 7 odst. 1 upravujícího mj. osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí na bytové jednotky, takže jeho písm. c) znělo: *„Od daně z nabytí nemovitých věcí je osvobozeno první úplatné nabytí vlastnického práva k dokončené nebo užívané jednotce v bytovém domě, která 1. nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem, vzniklé výstavbou, nástavbou, přístavbou nebo stavební úpravou tohoto domu, nejde-li pouze o rozdělení nebo sloučení stávajících jednotek, 2. na základě stavební úpravy nebytového prostoru nově nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem.*“ Toto znění je rozhodné pro projednávaný případ. Provedená změna však byla jen legislativně-technická, což potvrzuje i důvodová zpráva (sněmovní tisk č. 639/0 z roku 2015), která k ní uvádí: *„Jedná se o legislativně technickou změnu v souvislosti s věcnou změnou § 7 odst. 2, jejímž cílem je vztáhnout osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí jen na dokončené nebo užívané jednotky. Ke změně formulace ustanovení § 7 odst. 1 písm. c) a d) dochází zejména za účelem zpřehlednění právní úpravy.*“
57. Přestože tento pohled vybočuje z rámce historického výkladu a přestože si je soud vědom, že z § 75 odst. 1 s. ř. s. vyplývá, že při přezkum napadeného rozhodnutí je třeba vycházet ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, není podle jeho názoru zcela bez zajímavosti, že novelizací provedenou zákonem č. 264/2019 Sb., došlo s účinností k 1. 11. 2019 k další změně

ustanovení § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření, které nadále zní: „*Od daně z nabytí nemovitých věcí je osvobozeno první úplné nabytí vlastnického práva k dokončené nebo užívané jednotce v bytovém domě nebo rodinném domě, která 1. nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem, vzniklé výstavbou, nástavbou, přístavbou nebo stavební úpravou tohoto domu, nejde-li pouze o rozdělení nebo sloučení stávajících jednotek, 2. na základě stavební úpravy nebytového prostoru nově nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem.*“ V této novelizaci tedy zákonodárce přistoupil k výslovnému zakotvení osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí i na bytové jednotky vymezené v rodinných domech.

58. Na tomto místě soud připomíná, že z ani jedné důvodové zprávy (či z jiného relevantního zdroje) není patrné, že by zákonodárce zamýšlel zákonným opatřením v jeho původním znění omezit věcný rozsah osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí, ani k takovému kroku nenabídl jakoukoli argumentaci. Ani ve velmi podrobné důvodové zprávě k zákonnému opatření (již zmíněný sněmovní tisk č. 185/0 z roku 2013) se této otázce zákonodárce vůbec nevěnuje, naopak, jak už bylo shora citováno, uvádí, že rozsah osvobození se přebírá z dosavadní úpravy, ve které osvobození dopadalo na bytové jednotky bez ohledu na to, v jakém typu stavby byly vymezeny. Z tohoto pohledu působí omezení osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí jen na bytové jednotky nacházející se v určitém typu stavby, tj. v bytovém domě, protismyslně.
59. Z hlediska teleologického výkladu je rovněž třeba přihlédnout především k důvodové zprávě k zákonnému opatření (sněmovní tisk č. 185/0 z roku 2013). Z již citované pasáže: „*Dané osvobození bylo převzato z dosavadní právní úpravy, do níž bylo zavedeno s cílem podpořit bytovou výstavbu.*“ je zcela evidentní, že úmyslem zákonodárce bylo podpoření bytové výstavby. Zákonodárce přitom nedal nijak najevo, že má zájem o podporu jen určitého typu bytové výstavby, proto se i z tohoto pohledu jeví jako protichůdné, aby se osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí coby nástroj podpory bytové výstavby vztahovalo jen na jednotky vymezené ve stavbách určitého typu, konkrétně v bytových domech. Pokud žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvádí, že podporou bytové výstavby byla myšlena jen podpora bytové výstavby zákonodárcem preferované s tím, že zákonodárce měl na mysli podporu „*bydlení v bytových domech a v rodinných domech jako v nejčastěji obchodovaných nemovitých věcech určených k bydlení, a nikoliv v rodinných domech rozdělených na jednotky*“, musí soud konstatovat, že toto své tvrzení o údajném zákonodárcově záměru žalobce nijak nedokládá. Je ostatně otázkou, proč by měl zákonodárce podporovat právě jen bydlení v nejčastěji obchodovaných nemovitých věcech a nikoli v nemovitých věcech obchodovaných méně. V této souvislosti je nutno odmítnout argument, který v napadeném rozhodnutí rovněž použil žalovaný, když na straně 11 uvedl, že „*Samotné vyčlenění jednotky v rodinném domě sice není v rozporu se zákonem, nicméně se nejedná o předpokládané uspořádání nemovitosti, když rodinný dům má sloužit svou povahou zejména pro rodinné bydlení, a proto neměl zákonodárce takovýto trend důvod podporovat. Tento postup zákonodárce se nakonec ukázal jako správný, protože v současné době bylo z praxe zjištěno, že rozdělováním rodinných domů na jednotky, když je dokonce v rodinném domě vymezeno i více jednotek, než je povoleno příslušnými vyhláškami, dochází k obcházení pravidel stanovených územním plánem nebo jiným*

rozhodnutím pro dané zastavitelné území.“ Především je třeba uvést, že žalovaný ničím nedokládá, že zákonodárce skutečně takovouto úpravu omezení přiznání osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí zamýšlel; ničím není rovněž doloženo, že je z praxe zjišťováno, že naznačeným způsobem skutečně dochází k obcházení předpisů stavebního práva. Zejména je ale evidentní, že vymáhání norem stavebního práva nemůže být věcí práva daňového. Ostatně nic nesvědčí ani o tom, že by zákonodárce chtěl prostřednictvím omezení rozsahu osvobození od daně zabránit právě tomuto způsobu obcházení stavebních předpisů. Pokud by tomu však tak skutečně bylo, bylo by nutné se tázat po efektivitě takového postupu, když dle názoru žalovaného osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí dle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření na bytové jednotky v rodinných domech již od 1. 1. 2014 nedopadá, a přesto je v současné době z praxe zjišťováno, že k obcházení pravidel stanovených územním plánem nebo jiným rozhodnutím pro dané zastavitelné území prostřednictvím vymezení většího než povoleného počtu jednotek v rodinných domech přesto stále dochází. Tato úvaha žalovaného je tedy zcela nepodložená. Mezi bytovými jednotkami vymezenými v bytových a rodinných domech mohou být rozdíly v podstatě jen technického rázu související s řešením daného typu stavby. Jiný rozdíl, který by mohl racionálně odůvodnit odlišné zacházení s jednotkami v rodinných a bytových domech z pohledu daňového práva, a to takovým způsobem, že nabytí jedné z nich je od daně z nabytí nemovitých věcí osvobozeno, nabytí druhé z nich však nikoli, ale neexistuje; zcela jistě jím podle přesvědčení Krajského soudu v Plzni nemůže být otázka, zda je určité rozdělení rodinného domu „předpokládané“ či nikoli, neboť roli může hrát toliko otázka, zda je rozdělení rodinného domu do bytových jednotek právně možné, což ani žalovaný nerozpоруje.

60. Soud se neztotožnil ani s postupem žalovaného, který vyložil pojmy bytový dům a rodinný dům prostřednictvím vyhlášky č. 501/2006 Sb., o obecných požadavcích na využívání území. Předelat je v tomto směru nutno, že citovaná vyhláška byla vydána ministerstvem pro místní rozvoj podle § 193 a 194 písm. a) zákona č. 183/2006 Sb., stavebního zákona. Dle čl. 79 odst. 3 Ústavy České republiky pak platí, že *„Ministerstva, jiné správní úřady a orgány územní samosprávy mohou na základě a v mezích zákona vydávat právní předpisy, jsou-li k tomu zákonem zmocněny.“* Ministerstvo pro místní rozvoj tedy nebylo zmocněno vydávat podzákonné právní předpisy k výkladu norem daňového práva. Definice obsažené v § 2 písm. a) vyhlášky o obecných požadavcích na využívání území proto nelze užít k výkladu pojmů obsažených v normách zcela jiného právního odvětví, ostatně definice obsažené v tomto ustanovení citované vyhlášky jsou výslovně uvozeny tak, že se jedná o definice pro účely dané vyhlášky. V rozsudku ze dne 24. 10. 2007, č. j. 5 Afs 147/2006-77, uvedl Nejvyšší správní soud: *„Obecně lze konstatovat, že pojmy definované pro účely jednoho zákona je nepřipustné užít při výkladu v jiném právním předpise, nepřipouští-li tento předpis možnost užití analogie legis, resp. analogie iuris.“* Tento závěr lze podle přesvědčení soudu použít i v projednávaném případě. Nepřípadný je pak i odkaz žalovaného na nález Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2010, Pl. ÚS 58/05, který se předmětné materie vůbec nedotýká (mezi účastníky řízení není vůbec sporu o tom, že žalobci nabyli bytové jednotky vymezené v rodinném domě).

61. Přihlédnout je také nutno k výhradě zákona zakotvené v čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, podle kterého „*Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.*“ I z principu dělby moci vyplývá požadavek, aby to byl zákonodárce, kdo má prostor (a jemu odpovídající povinnost) stanovit předmět, míru a rozsah daní, za což nese politickou odpovědnost (k tomu viz Šimáčková K. *Komentář k čl. 11 Listiny základních práv a svobod* in: Eliška WAGNEROVÁ, Vojtěch ŠIMÍČEK, Tomáš LANGÁŠEK, Ivo POSPÍŠIL aj. *Listina základních práv a svobod. Komentář.* Wolters Kluwer, Praha, 2011). Optikou těchto východisek se jeví jako nepřijatelné, aby o rozsahu zdanění bylo rozhodováno na základě definic obsažených v podzákonném předpisu vydaném pro zcela jiné právní odvětví, tím méně definic, které jsou výslovně stanoveny jen pro použití daného podzákonného předpisu.
62. Naopak z logického výkladu, konkrétně výkladem relevantní právní úpravy obsažené v § 7 odst. 1 písm. a) - c) zákonného opatření argumentem *a maiori ad minus*, soud dospěl k závěru, že v případě nové stavby rodinného domu bude osvobozen nejen převod rodinného domu jako celku, ale rovněž převod podílů v podílovém spoluvlastnictví, jakož i převod jednotek, které představují formu bytového spoluvlastnictví, včetně podílů na nich, budou-li určeny k bydlení. Soud by považoval za absurdní, pokud by se osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí vztahovalo na převod rodinného domu s více byty, zatímco na jednotku v takovém domě vymezenou již nikoli. Takový výklad, který vede k absurdním závěrům, je třeba odmítnout.
63. Shora uvedené úvahy pak vedou soud k závěru, že předmětnou otázku rozsahu osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí je naopak nutno odpovídat prizmatem racionálního zákonodárce. Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 13. 5. 2004, č. j. 1 As 9/2003-90: „*V souladu s principem právní jistoty má každý adresát právní normy právo očekávat, že řešení, která zákonodárce zvolí, jsou racionální a směřují k funkčnímu uspořádání společenských vztahů, a nikoliv naopak. Jestliže zákonodárce z nejrůznějších důvodů zvolí řešení jiné, musí je tím spíše přesně, jasně, určitě a srozumitelně vyjádřit v právních předpisech, jimiž jsou právní normy komunikovány svým adresátům. Neučiní-li tak, je zcela na místě dát přednost takovému výkladu, který je rozumný a odpovídá přirozenému smyslu pro spravedlnost.*“ Všechny uvedené výkladové postupy, kromě přísně gramatického, pak nasvědčují tomu, že osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí je třeba poskytnout nejen pro případy úplatného nabytí jednotky vymezené v bytovém domě, ale rovněž i v domě rodinném. Je to právě tento širší výklad, který je dle přesvědčení Krajského soudu v Plzni způsobitý zajistit rozumné, spravedlivé a obecně ospravedlnitelné posouzení rozsahu uvedeného osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí. V této souvislosti je pochybné tvrzení žalovaného uvedené v jeho vyjádření k žalobě, podle něhož: „*Orgány Finanční správy České republiky vykládají ust. § 7 zákonného opatření od počátku jeho účinnosti, tj. od 1. 1. 2014, stále stejně (...).*“ Pověřená zaměstnankyně žalovaného, která se účastnila jednání před Krajským soudem v Plzni dne 22. 1. 2020, totiž na přímý dotaz soudu uvedla, že je jí známo, že v některých případech v minulosti docházelo ze strany finanční správy k přiznání osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí i v obdobných případech, byť nebyla schopna jejich počet kvantifikovat. I tato skutečnost svědčí o tom, že jako možné výklady ustanovení § 7 odst. 1 zákonného opatření byly samotnou finanční správou

v případech obdobných projednávanému považovány jak výklad ve prospěch přiznání osvobození od daně, tak opačný. V takové situaci je ovšem podle přesvědčení soudu nutno dát přednost výkladu pro daňového poplatníka příznivějšímu dle právní zásady *in dubio militus*. Zejména v případě daňových předpisů je nutno trvat na tom, aby případné nejednoznačnosti či pochybení zákonodárce šly k tíži státu, nikoli daňového poplatníka. K tomu srov. nález Ústavního soudu ze dne 2. 2. 2000, sp. zn. I. ÚS 22/99, nebo nález ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06. Jako nepřipadný je naopak nutno vyhodnotit odkaz žalovaného z jeho vyjádření k žalobě na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2017, č. j. 7 Afs 301/2016-70, neboť žalovaný pominul, že v něm šlo o stanovení daňové povinnosti správními orgány nad rámec jejího vymezení dle zákonného opatření, což je situace jiná než v posuzovaném případě, navíc spíše nesvědčící ve prospěch postupu žalovaného a správce daně I. stupně v projednávaném případě. Podobně nepřipadný je i odkaz žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2017, č. j. 4 Afs 88/2017-35, č. 3613/2017 Sb. NSS, v jehož odst. 39 se uvádí: *„Pokud lze podle výše citovaného rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008 dát přednost výkladu ve prospěch soukromé osoby, přestože se v daném případě jednalo o výklad jdoucí proti základním strukturálním principům a ekonomickým funkcím dotčené daně, tím spíše lze dát v posuzovaném případě přednost výkladu, který účel a smysl daně z nabytí nemovitých věcí zachovává. Nejvyšší správní soud také přihlédl ke skutečnosti, že důvodová zpráva k § 13 zákonného opatření zahrnutí DPH do základu daně určeného podle ceny sjednané pouze bez dalšího konstatuje, aniž by tento závěr nad rámec odkazu na § 4 zákonného opatření vysvětlovala. Pokud skutečně Senát zamýšlel na rozdíl od předchozí úpravy do základu daně z nabytí nemovitých věcí daň z přidané hodnoty zahrnout, opomněl tak učinit dostatečně jasným a nepochybným způsobem.“* Rovněž tato citace, měla-li by být v projednávaném případě brána v potaz, přestože se jedná věcně o jiný problém, spíše svědčí pro stanovisko zastávané žalobci, neboť vychází z toho, že má-li existovat určitá daňová povinnost, je nutné, aby byla řádně zakotvena v zákoně, a nelze ji dovozovat nad rámec zákonného textu výkladem daňových orgánů.

64. Za takové situace soud uzavřel, že druhý uplatněný žalobní bod je důvodný. Napadené rozhodnutí je tedy postiženo vadou nezákonnosti, která spočívá v nesprávném výkladu ustanovení § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření. Z toho důvodu soud toto rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. výrokem I. zrušil. Jelikož je stejnou vadou zatíženo i rozhodnutí správce daně I. stupně a v případě vrácení věci žalovanému by tomuto nezbylo při vázanosti právním názorem soudu dle § 78 odst. 5 s. ř. s. než je také zrušit, přikročil soud z hlediska procesní efektivity i ke zrušení i rozhodnutí správce daně I. stupně podle § 78 odst. 3 s. ř. s. Současně vyslovil, že se věc ve smyslu § 78 odst. 4 s. ř. s. věc vrací k dalšímu řízení žalovanému.
65. V dalším řízení bude správce daně vázán v tomto rozhodnutí uvedeným právním názorem soudu a podle toho v řízení i rozhodne.

Náklady řízení

66. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého mají právo na plnou náhradu nákladů řízení ve věci plně úspěšní žalobci, a to vůči podlehnuvšímu žalovanému.
67. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu ve výši 6 000 Kč a odměně advokáta stanovené podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen „advokátní tarif“). Zástupce žalobců, advokát, je plátcem daně z přidané hodnoty, proto se částka odměny zvyšuje o DPH vypočtenou podle zákona č. 235/2004 Sb. za použití sazby platné v době rozhodnutí soudu, tj. 21 %. Sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního činí podle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 ve spojení s § 12 odst. 4 advokátního tarifu 2 480 Kč a podle § 13 odst. 1, 4 advokátního tarifu má advokát za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku 300 Kč. Odměna advokáta sestává ze tří úkonů právní služby za jednu osobu žalobce, a to jednoho úkonu podle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu (převzetí a příprava věci), jednoho úkonu podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu (za podání žaloby) a podle § 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu (účast na jednání před soudem), tj. 14 880 Kč (7 440 Kč x 2). K odměně za tři úkony právní služby přísluší tzv. režijní paušál ve výši 3 x 300 Kč dle § 13 odst. 1, 4 advokátního tarifu, tedy 900 Kč. Náhrada za daň z přidané hodnoty činí 3 314 Kč. Žalobci důvodně vynaložené náklady řízení tak činí 25 094 Kč a v této výši je soud uložil žalované žalobcům nahradit k rukám jejich zástupce dle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. K plnění byla dle § 160 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. stanovena s ohledem na technické možnosti žalovaného správního orgánu třicetidenní lhůta.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

V Plzni dne 22. ledna 2020

JUDr. Václav Roučka v.r.
předseda senátu