



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **Trezeta, s. r. o.**, IČO: 292 80 460
sídlem Lomená 597/36e, Brno
zastoupená advokátem JUDr. Steve Georgesem
sídlem Lidická 693/5a, Brno

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

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 29. 1. 2018, čj. 5348/18/7100-30121-507884, čj. 105/18/7100-30121-507884 a čj. 5207/18/7100-30121-507884,

takto:

- I. Žaloby **se zamítají**.
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 28. 6. 2017, čj. 28805/17/5100-31462-711180, nařídilo přezkoumání platebního výměru Finančního úřadu pro Jihomoravský

kraj (dále jen „finanční úřad“) ze dne 17. 3. 2015, čj. 1185722/15/3003-00460-703189, kterým byla žalobkyni vyměřena daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 27 676 Kč.

2. Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 28. 6. 2017, čj. 28803/17/5100-31462-711180, nařídilo přezkoumání platebního výměru finančního úřadu ze dne 15. 7. 2015, čj. 3053809/15/3003-00460-703189, kterým byla žalobkyni vyměřena záloha na daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 13 035 Kč a daň z nabytí nemovitých věcí ve výši zálohy 13 035 Kč.
3. Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 28. 6. 2017, čj. 28804/17/5100-31462-711180, nařídilo přezkoumání platebního výměru finančního úřadu ze dne 1. 12. 2015, čj. 4154829/15/3003-00460-703189, kterým byla žalobkyni vyměřena záloha na daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 13 035 Kč a daň z nabytí nemovitých věcí ve výši zálohy 13 035 Kč.
4. Všechna tři rozhodnutí byla vydána s odůvodněním, že v případě uvedených platebních výměrů finančního úřadu nebyly splněny podmínky pro přiznání osvobození od daně ve smyslu § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, v rozhodném znění (dále jen „zákonné opatření o dani z nabytí nemovitých věcí“), tudíž byly vydány v rozporu se zákonem. Odvolací finanční ředitelství k tomuto závěru dospělo na základě zjištění, že v daných případech se nejednalo o jednotky nacházející se v „bytovém domě“, jelikož předmětem převodů byly bytové jednotky č. 1, 2 a 3 (a příslušející spoluvlastnické podíly na společných částech domu a pozemku) nacházející se v budově č. p. 2258, jež je součástí pozemku parcelní č. 301 nacházejícího se v katastrálním území Řečkovice, obec Brno, která byla charakterizována jako „rodinný dům“.
5. Proti všem výše uvedeným rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství podala žalobkyně odvolání, která byla zamítnuta samostatnými rozhodnutími žalovaného, která následně napadla správními žalobami. Vzhledem ke skutkové a právní podobnosti všech tří případů soud spojil podané žaloby ke společnému projednání.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobách

6. V žalobách ze dne 5. 3. 2018 žalobkyně uvedla, že postup žalovaného byl nezákonný a diskriminační. Zákonné opatření o dani z nabytí nemovitých věcí totiž nespecifikuje použitý výraz „bytový dům“, tudíž úvahy žalovaného nepovažuje za správné. Převáděné jednotky splňovaly všechny aspekty jakékoliv jiné bytové jednotky nacházející se ať už v bytovém domě, nebo v domě rodinném. Rozlišování je bezpředmětné a nemá žádný legitimní důvod. Odlišné technické předpoklady a parametry nelze brát v potaz, jelikož tyto parametry nemají žádný vliv na to, zda bude nebo nebude v bytě vymezena jednotka a jakým způsobem bude na tuto jednotku nahlíženo. Z právního hlediska jsou vlastnosti bytové jednotky v bytovém domě a bytové jednotky v rodinném domě totožné.
7. Žalobkyně tak byla diskriminována a to pouze z toho důvodu, že budova je odlišně zapsána v katastru nemovitostí, přestože naplňuje fakticky všechny náležitosti bytového domu. Dle § 2 písm. a) vyhlášky č. 501/2006 Sb., o obecných požadavcích na využívání území, v rozhodném znění (dále jen „vyhláška č. 501/2006 Sb.“), mají rodinný dům i bytový dům stejný účel.
8. Ze zákona nevyplývá teorie žalovaného o tom, že příliš velký okruh nemovitých věcí osvobozených od daně z jejich nabytí bylo nutno zúžit, přičemž osvobození bylo

zachováno pouze u jednotek ve výhradně bytových domech, které představují nejčastěji obchodované jednotky určené pro bydlení. Jelikož existuje nesrovnatelně vyšší počet bytových jednotek vymezených v bytových domech, je zřejmé, že s nimi bude i o to častěji obchodováno. To však dle žalobkyně není důvod pro neosvobození jednotek vymezených v rodinných domech. Finanční úřad navíc tento důvod pro rozdílný postup při vyměření daně neshledal. V tomto ohledu odkázala i na stanovisko zastávané ombudsmankou.

9. Shora popsany diskriminační postup správců daně má navíc dopad do vlastnického práva žalobkyně. Sám finanční úřad uznal osvobození žalobkyně od daně, tudíž měla legitimní očekávání, že její majetek nebude o úhradu této daně ponížen. V tomto ohledu poukázala i na nálezy Ústavního soudu ze dne 3. 12. 2007, sp. zn. I. ÚS 544/06, a nálezy Ústavního soudu ze dne 14. 7. 2004, sp. zn. I. ÚS 185/04, které lze zcela aplikovat. Domnění žalobkyně, že podmínky pro osvobození od daně jsou splněny, byly stvrzeny finančním úřadem prostřednictvím platebních výměrů, dále také časovým odstupem mezi vydáním platebních výměrů a vydáním rozhodnutí o nařízení jejich přezkoumání Odvolacím finančním ředitelstvím.
10. Žalovaný aplikoval pouze formalistický jazykový výklad založený na odlišení detailních technických parametrů pro bytové a rodinné domy, nicméně zcela upustil od výkladu logického. To vedlo k absurdním závěrům o odlišnosti bytového a rodinného domu z hlediska stavebně-technického, ačkoliv v této věci jde o hledisko právní.
11. Závěrem žalobkyně poukázala na existenci tiskové zprávy Generálního finančního ředitelství ze dne 20. 4. 2017, která uvádí, že jednotky v nově postavených rodinných domech od daně osvobozené nejsou. K prodeji dvou jednotek přitom došlo v roce 2014 a jedné jednotky v roce 2015. Mezi převodem jednotek a nařízením přezkumu platebních výměrů je značný časový odstup, přičemž je důvodné se domnívat, že finanční úřad podal podnět na základě předmětné tiskové zprávy. Tento postup označila žalobkyně za libovůli, která navíc působí očividně retroaktivně.
12. Z výše uvedených důvodů navrhl, aby byla napadená rozhodnutí zrušena.

III. Shrnutí obsahu vyjádření žalovaného

13. Žalovaný zaslal soudu svá vyjádření k jednotlivým věcem v rámci tří obsahově obdobných podání ze dne 16. 4. 2018. V nich předně uvedl, že přezkumné řízení má dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), dvě části. První část zahrnuje nařízení přezkoumání po předběžném posouzení věci, druhá část zahrnuje přezkumné řízení jako takové. Předmětem žalob je rozhodnutí o nařízení přezkoumání, tedy rozhodnutí procesního rázu, kterým došlo pouze ke „znovuotevření“ řízení o vyměření daně z nabytí nemovitých věcí. Pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí je rozhodující, zda byly splněny podmínky § 121 a § 122 daňového řádu. Žalobkyně uplatnila námitky, které se především uplatní až v druhé části přezkumného řízení.
14. Bytové jednotky se mohou nacházet i v jiných objektech, než jsou bytové nebo rodinné domy. V katastru nemovitostí je evidováno celkem 19 staveb, které jsou rozděleny na jednotky a v řadě z nich se mohou nacházet obdobné jednotky, které jsou uvedeny v § 7 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí. Právní úprava se vztahovala vždy pouze na první úplatné nabytí vlastnického práva k jednotce v bytovém domě.

15. Ustanovení § 7 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí rozlišuje osvobození pro stavby rodinných domů a pro vyjmenované jednotky v bytovém domě. Tyto pojmy přitom nelze zaměňovat. Z důvodů odlišnosti a jiných technických požadavků ani není možné jednoduše přeměnit stavbu rodinného domu, ve kterém byly vymezeny více než 3 jednotky pro bydlení, nebo nebyla dodržena jiná podmínka podstatná pro určení, že se jedná právě o rodinný dům, na stavbu bytového domu, jelikož nebudou naplněny technologické a další předpoklady, aby mohla stavba být užívána jako bytový dům. Rodinný dům a bytový dům tedy nejsou z právního hlediska totožné.
16. Rovněž je mylná námitka žalobkyně, že se jedná o diskriminaci, neboť na poplatnících, kteří nabývají vlastnické právo ke stejnému typu nemovité věci, vázne stejné daňové břemeno. Rovněž má žalovaný za to, že nemohl zasáhnout do žalobcova práva vlastnit majetek. Zatížení úplatného nabytí vlastnického práva daní z nabytí nemovitých věcí je v právním státě dle judikatury Ústavního soudu zcela legitimní postup.
17. Výklad § 7 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí je od počátku jeho účinnosti stejný, tedy v souladu se zásadou legitimního očekávání. Pokud finanční úřad nesprávně akceptoval osvobození od daně uplatněné žalobcem, šlo o rozpor s právním předpisem, přičemž ve většině obdobných případů osvobození nebylo akceptováno, případně nebylo ani uplatněno. Akceptace finančním úřadem nemůže založit správní praxi, neboť je v rozporu s právní úpravou.
18. Tisková zpráva byla vydána pouze jako nejvhodnější způsob upozornění široké veřejnosti na materiál zveřejněný na stránkách Finanční správy České republiky, aby nedošlo k mylným či zavádějícím výkladům. Tato informace byla žalovaným vydána jako reakce na zavádějící informace ve sdělovacích prostředcích, konkrétně ve věci zdaňování nabytí vlastnického práva k bytové jednotce v rodinném domě.
19. Bez fyzické kontroly jednotlivých daňových spisů v již vyměřených případech správce daně nemůže ověřit, zda se nejedná o případ, u kterého byl nárok na osvobození přiznán neoprávněně. I proto byla v zájmu zajištění upozornění široké veřejnosti zvolena tisková zpráva. Nikoliv z důvodu změny výkladu, ale z důvodu, aby poplatník bez dalšího šetření zjistil, že se ho situace týká a mohl ji řešit podáním dodatečného daňového přiznání.
20. Z uvedených důvodů navrhl, aby žaloby byly zamítnuty.

IV. Shrnutí obsahu replik žalobkyně

21. Žalobkyně zaslala soudu repliky ze dne 16. 5. 2018, kterými reagovala na vyjádření žalovaného. Uvedla, že dle daňového řádu může být přezkum nařízen pouze při existenci nezákonnosti rozhodnutí. Platební výměry však byly bezchybné a vydané zcela v souladu s právními předpisy. Skutečnosti uvedené žalobkyní jsou relevantní již v této fázi přezkumného řízení nařízeného žalovaným.
22. Žalovaný si protiřečí, když uvádí, že poplatníky nabývající vlastnického právo ke stejnému typu nemovitostí tíží stejné daňové břemeno, na druhé straně uvádí, že bytový dům a dům se třemi bytovými jednotkami jsou zcela odlišné stavby. Dále uvedla, že žalovaný nijak nedoložil, žádnou tiskovou zprávu či jiný materiál dokazující, že by předmětný názor zastával již od 1. 1. 2014. Obdobně poukázala na to, že ani ke změně stanoviska ombudsmanky žalovaný nedoložil žádný důkaz.
23. Závěrem žalobkyně setrvala na svém procesním stanovisku.

V. Další vyjádření žalovaného

24. Žalovaný v podáních ze dne 31. 7. 2018 reagoval na repliky žalobkyně. Uvedl, že v rámci nařízení přezkoumání rozhodnutí dochází k předběžnému posouzení zákonnosti rozhodnutí. Teprve ve druhé fázi se posuzuje důvodnost tohoto nařízení. Důvod nařízení přezkumu rozhodnutí byl jednoznačně a bez pochyb formulován.
25. V dalším žalovaný poukázal na konzistentní informace ohledně zastávaného výkladu uváděné na webové stránce www.financnisprava.cz, přičemž uvedl konkrétní umístění informací a datum jejich zveřejnění.

VI. Posouzení věci soudem

26. Krajský soud v Brně (dále také „soud“) ve smyslu § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“), bez nařízení ústního jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů napadená rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že žaloby **nejsou důvodné**.
27. Předně soud uvádí, že dle závěrů plynoucích z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 10. 2006, čj. 1 Afs 21/2006-52, není rozhodnutí o nařízení přezkoumání daňového rozhodnutí vyloučeno ze soudního přezkumu. Tento závěr byl vysloven ve vztahu k již neúčinné právní úpravě obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nicméně lze je vztáhnout i k právní úpravě obsažené v daňovém řádu, čemuž ostatně odpovídá i pozdější judikatura Nejvyššího správního soudu (srov. např. bod 13 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2018, čj. 6 Afs 215/2017-40).
28. V nynějších věcech žalobkyně napadá rozhodnutí o nařízení přezkoumání platebních výměrů (resp. rozhodnutí o odvoláních proti nařízení přezkoumání). Žalovaný správně poukazuje na to, že se přezkumné řízení dle daňového řádu rozpadá na dvě části – nařízení přezkoumání a samotné přezkoumání rozhodnutí.
29. K nařízení přezkoumání rozhodnutí z moci úřední může dojít dle § 121 odst. 1 daňového řádu za předpokladu, že *správce daně dojde po předběžném posouzení věci 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 přitom nepřiblíží*. Dále je důležité upozornit na § 122 odst. 3 daňového řádu, který říká, že *přezkoumání rozhodnutí o stanovení daně lze nařídit, pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně. Přezkoumání rozhodnutí vydaného v řízení při placení daní lze nařídit, pokud neuplynula lhůta pro placení daně. Přezkoumání jiného rozhodnutí lze nařídit do 3 let ode dne právní moci tohoto rozhodnutí*.
30. Z pohledu soudního přezkumu tohoto typu rozhodnutí lze přezkoumat, zda správce daně skutečně dospěl po předběžném posouzení věci k závěru o rozporu rozhodnutí s konkrétním právním předpisem a tento svůj závěr přezkoumatelně odůvodnil. Rovněž lze přezkoumat, zda byly dodrženy příslušné lhůty, v rámci kterých je možné přezkoumání rozhodnutí nařídit.
31. V nynější věci je kompilované odlišit námitky, které by žalobkyně měla uplatňovat již v řízení o nařízení přezkoumání a které by měla uplatňovat až v samotném nařízeném přezkumném řízení. Důvodem pro nařízení přezkoumání bylo to, že došlo k nezákonnému věcnému osvobození od daně u předmětů daně, které dle zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí tomuto věcnému osvobození nepodléhaly. Dle

ustanovení § 123 daňového řádu je *správce daně při (přezkumném) řízení vázán důvody, pro které bylo nařízeno, a právním názorem vyjádřeným v rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí; ve stejném rozsahu může řízení doplňovat a odstraňovat jeho vady*. Vzhledem k formulaci právního názoru Odvolacího finančního ředitelství v nynější věci (srov. body 18 a 19 rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství) je dle soudu zřejmé, že „předběžné posouzení věci“ finanční úřad v zásadě jednoznačně zavazuje rozhodnout určitým způsobem. Přestože by se tedy na první pohled zdálo, že by žalobkyně své „věcné“ námitky měla uplatnit až v samotném přezkumném řízení, nelze odhlédnout od toho, že její námitky v úplnosti rozporují závěry „předběžného posouzení“ věci.

32. Soudu se nejeví jako vhodné, aby žalobkyně byla v nynějším případě nucena uplatnit své námitky věcné povahy až v rámci samotného přezkumného řízení (popřípadě v rámci správní žaloby proti rozhodnutí vydanému v přezkumném řízení), a to i s ohledem na jistou rizikovost takového postupu (v tomto ohledu je nutné upozornit, že správní soudy konstantně kladou žalobcům/stěžovatelům k tíži, pokud nebrojili správní žalobou již proti rozhodnutí o nařízení přezkoumání – srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2015, čj. 8 Afs 9/2015–61, kde bylo vysloveno, že *je-li přitom proti rozhodnutí o povolení či nařízení přezkoumání přípustná žaloba podle § 65 soudního řádu správního, nemůže se soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí o výsledku přezkoumání zabývat podmínkami pro nařízení přezkoumání*). Ve svém důsledku by takový postup soudu mohl vést v podstatě k vyloučení možnosti věcné právní obrany žalobkyně, jelikož při soudním přezkumu rozhodnutí o nařízení přezkoumání by mohly být její věcné námitky vyhodnoceny jako předčasné, přičemž pokud by takovou žalobu nepodala, tak by při soudním přezkumu rozhodnutí vydaného v přezkumném řízení s ohledem na její „pasivitu“ byla shledána opožděnost takových námitek. Soudu se s ohledem na efektivní ochranu veřejných subjektivních práv jeví jako vhodné přezkoumat všechny uplatněné námitky již nyní, ostatně nelze opomíjet, že všechny skutečně směřují výlučně proti výsledku „předběžného posouzení“, který vedl k nařízení přezkoumání rozhodnutí. Neztotožnil se tudíž s názorem žalovaného, že by tyto námitky žalobkyně měly být zohledňovány až v samotném přezkumném řízení.
33. V dané věci je nesporné, že budova, ve které se nacházejí předmětné jednotky, je evidována jako „rodinný dům“. Ostatně i ve správních spisech je obsažen kolaudační souhlas ze dne 18. 9. 2014 o povoleném užívání stavby předmětného „rodinného domu se třemi byty“. Stěžejní sporná otázka tedy spočívá ve výkladu právní úpravy § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí, resp. v tom, zda pod toto ustanovení lze podřadit i jednotky vymezené v „rodinném domě“. V rámci této námítky je nutné vypořádat i související argumentaci žalobkyně – diskriminační přístup správců daně a porušení jejího legitimního očekávání.
34. Dle ustanovení § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí je *od daně z nabytí nemovitých věcí osvobozeno první úplné nabytí vlastnického práva k jednotce, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem, v nové stavbě bytového domu, nebo nově vzniklé nástavbou, přístavbou nebo stavební úpravou, nejde-li pouze o rozdělení nebo sloučení stávajících jednotek, v bytovém domě*.
35. Z hlediska judikatury přitom lze odkázat na nedávné rozhodnutí Městského soudu v Praze ze dne 13. 6. 2019, čj. 11 Af 42/2018-77, který se výkladem citovaného ustanovení za obdobných okolností zabýval. Soud považuje vyjádřené závěry za správné a odkazuje na ně ve vztahu k žalobkyní namítanému diskriminačnímu přístupu správců daně.

Městský soud v Praze dospěl k závěru, že pravidla preference výkladu práva s ohledem na jeho smysl a účel nevedou k závěru o důvodnosti podané žaloby. Neshledal, že by v případě aplikace § 7 odstavce 1 písm. c) zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí bylo k dispozici více výkladů této veřejnoprávní normy. 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. Žalobce tedy pro aplikaci osvobozujícího ustanovení nesplnil základní podmínku a to, že je vlastníkem bytové jednotky v bytovém domě. Jakkoliv má soud pochopení pro komplikovanou životní situaci žalobce, nelze ani při nejlepší vůli výkladem shora uvedeného ustanovení připustit, že by podmínka existence bytové jednotky v rodinném domě mohla vést k osvobození od daně na základě toho, že z hlediska faktického užívání a stavební či projektové dokumentace je možné rodinný dům s bytovou jednotkou žalobce považovat za dům bytový. Možnost posouzení charakteru domu jako domu bytového na základě okolností tvrzených žalobcem a navzdory shromážděným podkladům správce daně nelze z daného ustanovení dovodit ani žalobcem navrhovaným teleologickým výkladem. Posouzením skutkových okolností projednávané věci, o nichž nebylo mezi účastníky řízení sporu, pak dospěl k dalšímu závěru, podle něhož se osvobození od daně z nabytí nemovitostí nevztahuje na bytové jednotky v rodinných domech už proto, že rodinný dům by měl z hlediska stavebního sloužit k jinému účelu, než k tomu, aby v jeho rámci byly vyčleněny jednotlivé bytové jednotky. Jak vyplynulo ze shora uvedeného, stavba byla na základě objektivního zjištění zcela jednoznačně označena rodinným domem a žalobce tak nemohl splnit podmínky osvobození od daně.

Naznačené důvody vedly Městský soud v Praze k závěru, že žaloba není důvodná, a proto nelze přisvědčit názoru žalobce, že v jeho případě došlo k bezdůvodnému odčerpávání jeho finančních prostředků v důsledku nespravedlivého, nezákonného či dokonce protiústavního postupu správních orgánů. Postup správce daně i žalovaného odpovídal potřebným zákonným požadavkům a v takovém legitimním přístupu nelze spatřovat ani náznakem proky přepjatého formalismu. Správním orgánům právní úprava neumožňuje správní uvážení o tom, nakolik lze konkrétního daňového poplatníka od placení daně z nabytí nemovitosti osvobodit, jejich úvaha je zákonem omezena pouze na zkoumání, zda zcela konkrétní zákonem stanovené podmínky osvobození byly či nebyly v tom kterém případě splněny.

Pouze k námitce porušení zásady rovnosti soud považuje za potřebné zdůraznit, že i tato námitka je nedůvodná. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že při vyměření daně z nabytí nemovitosti vycházel správce daně i žalovaný ze zákonem stanovených kritérií a dalších skutečností, kterými se podrobně zabýval. V tomto směru mu nelze ničeho vytknout. Naopak - pokud by soud aproboval právní názor žalobce, porušil by základní zásady daňového práva, vyjádřené v již konstantní a bohaté judikatuře správních soudů. Jedná se především o porušení zásady rovnosti v přístupu daňových orgánů a správních soudů k jednotlivým daňovým subjektům a o porušení zásady legitimního očekávání.

36. Ve vztahu k výše uvedené citaci je nutné dodat, že Městský soud v Praze řešil situaci, kdy bylo brojeno proti rozhodnutí vydanému v nalézacím daňovém řízení. Od nynější věci se tedy případ odlišuje tím, že správce daně osvobození od daně neakceptoval a již na počátku daň vyměřil rozdílně i za první úplatné nabytí jednotky nacházející se v rodinném domě. V podstatném rozsahu jsou ovšem uvedené závěry použitelné a pro soud bylo zásadní, že právní úprava skutečně nevzbuzuje pochybnost. Stanovisko zastávané správcem daně navíc nespočívá pouze na jazykovém výkladu předpisu, ale rovněž

na podrobném výkladu systematickém za současného zohlednění účelu takové právní úpravy. Soud se nemohl ztotožnit s argumentací žalobkyně o tom, že bytová jednotka v bytovém domě a jednotka v rodinném domě jsou svou právní povahou totožné, jelikož tomu výše uvedené výkladové metody nenasvědčují. Ostatně správci daně zastávaný výklad odpovídá i právně-logickému výkladu – logický argument *a contrario* – mluvili dané ustanovení o „bytovém domě“, nemyslí tím nic jiného než bytový dům. Přitom zákonné opatření o dani z nabytí nemovitých věcí zná i pojem rodinný dům a osvobozuje ho od daně (jako celek) na jiném místě v § 7 odst. 1 písm. b). Soud by tedy schválením výkladu žalobkyně v podstatě přeformuloval znění zákona, a to v příkrém rozporu s výsledkem, ke kterému vedou výkladové metody. V podrobnostech lze k této otázce rovněž odkázat na odůvodnění rozhodnutí správců daně v nynější věci.

37. Dále se soud zaměřil na namítané porušení legitimního očekávání žalobkyně, jelikož finanční úřad ve všech třech případech osvobození od daně akceptoval a k nařízení přezkoumání platebních rozhodnutí došlo až se značným časovým odstupem. Žalobkyně poukázala v této části žaloby na dva judikáty Ústavního soudu, které jsou dle jejího názoru plně použitelné, nicméně soud tento názor v úplnosti nesdílí, a to zejména s ohledem na skutkové základy obou případů. Již na první pohled je zřejmé, že jsou značně odlišné od nynější věci, jelikož v obou se Ústavní soud vyslovoval k otázkám vyskytujícím se v oblasti soukromého práva, a to konkrétně práva dědického a práva pracovního. Soud se ovšem ztotožňuje s obecným významem citovaných rozhodnutí a s tím, že legitimní očekávání adresátů práva je zapotřebí zvažovat a případně chránit, jelikož se jedná se o podstatnou garanci fungujícího právního státu.
38. Jelikož v nynější věci základ sporu spočíval ve (veřejnoprávní) oblasti práva daňového, soud nejprve uvádí určitá specifika daňového řízení. Zejména je významné upozornit na tzv. zásadu autoaplikace. Daňový subjekt povinný k příslušné dani totiž sám aplikuje relevantní daňové normy a sám vypočítá svou daňovou povinnost, o které informuje příslušného správce daně („přizná“ daň) a rovněž ji ve zjištěné výši uhradí. Nicméně daňové předpisy logicky počítají i s tím, že tímto postupem nemusí vždy dojít ke „zjištění daně ve správné výši“. To lze demonstrovat na ustanovení § 148 daňového řádu, které upravuje obecnou tříletou lhůtu pro stanovení daně, která zjednodušeně řečeno navazuje na lhůtu pro podání řádného daňového tvrzení (daňového přiznání). V rámci této lhůty může správce daně (ale i daňový subjekt) dojít k závěru, že by daň měla být vyměřena správně v odlišné výši, přičemž pro nynější věc je klíčové, že v této lhůtě lze rovněž nařídit přezkoumání rozhodnutí o stanovení daně.
39. Žalobkyně v rámci autoaplikace uplatnila ve všech třech případech na část převáděných nemovitých věcí osvobození od daně podle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí, přičemž finanční úřad toto osvobození nejprve skutečně akceptoval a daň vyměřil platebními výměry ve výši, která se neodlišovala od daně tvrzené žalobkyní.
40. Aby žalobkyně na základě výše uvedeného mohla legitimně očekávat, že převáděné nemovité věci byly skutečně osvobozené od daně dle předmětného ustanovení (a nedošlo například k pochybení ze strany finančního úřadu), musela by vycházet například z ustálené praxe správních orgánů, popřípadě z výslovného ujištění finančního úřadu, že tento typ nemovitostí standardně považuje za osvobozené dle konkrétního ustanovení. V posuzované věci tomu tak ovšem nebylo. Je tak nepochybné, že se jednalo o pochybení finančního úřadu, přičemž daňový řád upravuje příslušné mechanismy nápravy, ke

kterým může dojít v průběhu plynutí lhůty pro (správné) stanovení daně, resp. lhůty pro nařízení přezkumného řízení. Vzhledem k zákonnému vymezení délky této lhůty nebylo možné nahlížet na časovou prodlevu od vydání platebních výměrů do nařízení jejich přezkoumání jako na nezákonnou.

41. Vzhledem k odpovědnosti daňového subjektu za správné tvrzení daně (autoaplikační mechanismus daňového práva), vzhledem k výše dovozené jednoznačné variantě výkladu právní úpravy a vzhledem k absenci ustálené správní praxe podporující závěr žalobkyně, soud dospěl k tomu, že očekávání žalobkyně nelze označit za legitimní a nařízením přezkoumání platebních výměrů tak nemohlo k narušení jejího legitimního očekávání dojít. Správci daně postupovali v souladu s příslušnou procesní úpravou a na zjištěné pochybení finančního úřadu reagovali právem předvídaným způsobem v příslušné zákonem stanovené lhůtě.
42. Nad rámec soud upozorňuje na úmysl zákonodárce vedoucí k novele č. 264/2019 Sb., kterou bylo v zákonném opatření o dani z nabytí nemovitých věcí rozšířeno osvobození od daně i o jednotky nacházející se v rodinných domech. Z důvodové zprávy je nepochybné, že úmyslem zákonodárce bylo reagovat na nově se rozšiřující trend vymezování jednotek v nově vystavěných rodinných domech, přičemž rovněž zohledňoval skutečnost, že důsledky neosvobození od daně z nabytí nemovitých věcí dopadají (od účinnosti novely č. 254/2016, tedy ode dne 1. 11. 2016) na nabyvatele vlastnického práva k jednotce v rodinném domě, nikoliv na podnikatele, který takový dům postavil. V důvodové zprávě zákonodárce výslovně zdůraznil, že se tento režim uplatní pouze do budoucna. K uvedenému srov. sněmovní tisk 179, Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 8. období, od 2017, dostupný online: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=179&CT1=0>.
43. Závěrem soud uvádí, že důkazní návrhy předložené žalobkyní a žalovaným neprováděl. Dle tvrzení uvedených v žalobě chtěla žalobkyně tiskovou zprávou Generálního finančního ředitelství ze dne 20. 4. 2017 prokázat to, že posuzování osvobození v případě jednotek vymezených v rodinných domech nebylo od počátku účinnosti zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí konzistentní (ke změně výkladu mělo dojít předmětnou tiskovou zprávou). Obdobné chtěla žalobkyně prokazovat dalšími navrženými články. Žalovaná svými důkazními návrhy (starší informace obsažené na webu Finanční správy České republiky) reagovala na tato tvrzení. Soud ovšem s ohledem na jednoznačnou formulaci právní úpravy nemá důvod *a priori* pochybovat o kontinuálním výkladu prosazovaném orgány Finanční správy České republiky. Tyto navržené důkazy tedy soud nepovažoval za relevantní, jelikož jimi mohla být prokázána pouze existence (soudem aprobovaného) výkladu, o němž soud nemá pochybnosti. Žalobkyně naopak nenavrhovala důkazy k prokázání existence výkladu odlišného, popř. odlišné ustálené praxe. Prvotní „akceptaci“ osvobození ze strany finančního úřadu lze ve světle výše uvedeného považovat nanejvýše za nepřesné vyhodnocení podkladů; resp. pochybení, které mělo být v dané věci cestou nařízeného přezkumného řízení napraveno.
44. Pro nadbytečnost soud neprováděl důkaz stanoviskem veřejné ochránkyně práv ani zprávu o hodnocení její činnosti za rok 2017. Těmito důkazními návrhy chtěla žalobkyně prokazovat, že veřejná ochránkyně práv rovněž zastává (soudem neaprobovaný) právní výklad.

VII. Závěr a náklady řízení

45. Při přezkumu napadených rozhodnutí ve smyslu § 75 odst. 2 věta první soudního řádu správního soud neshledal podané žaloby jako důvodné. Proto je v souladu s § 78 odst. 7 soudního řádu správního zamítl.
46. O náhradě nákladů soudního řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 soudního řádu správního, 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.
47. Žalobce neměl ve věci úspěch, tudíž nemá právo na náhradu nákladů. Žalovanému nevznikly náklady nad rámec jeho běžné administrativní činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku 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 dne 11. února 2020

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu