



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Hany Ptáčkové a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobce:



sídlem 

zastoupen advokátem JUDr. Mariánem Kováčkem
sídlem Koněvova 54, Praha 3

proti

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

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 6. 2019, č. j. 24366/19/5100-31462-711180; ze dne 19. 6. 2019, č. j. 24361/19/5100-31462-711180; ze dne 20. 6. 2019, č. j. 24367/19/5100-31462-711180; ze dne 20. 6. 2019, č. j. 24363/19/5100-31462-711180; a ze dne 20. 6. 2019, č. j. 24364/19/5100-31462-711180

takto:

- I. Žaloby proti rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 19. 6. 2019,
č. j. 24366/19/5100-31462-711180; ze dne 19. 6. 2019,
č. j. 24361/19/5100-31462-711180; ze dne 20. 6. 2019,
č. j. 24367/19/5100-31462-711180; ze dne 20. 6. 2019,

č. j. 4363/19/5100-31462-711180; a ze dne 20. 6. 2019,
č. j. 24364/19/5100-31462-711180, se zamítají.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobami, které soud ke společnému projednání spojil usnesením ze dne 19. 7. 2019, č. j. 59 Af 30/2019-23, se žalobce domáhá zrušení shora identifikovaných rozhodnutí žalovaného ze dne 19. a 20. 6. 2019, doručených mu dne 20. 6. 2019, jimiž žalovaný shodně zamítnul odvolání žalobce a potvrdil platební výměry Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne ze dne 29. 6. 2018, č. j. 1040072/18/2604-00460-501624, č. j. 1038620/18/2604-00460-501624, č. j. 1042980/18/2604-00460-501624, č. j. 1042981/18/2604-00460-501624 a č. j. 1042982.
2. Uvedenými platebními výměry byla žalobci správcem daně vyměřena daň z nabytí nemovitých věcí, a to v souvislosti s převodem konkrétně jednotek č. [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED] a [REDACTED] (byty) v budově č. p. [REDACTED] a č. p. [REDACTED] na pozemku p. č. XX a příslušných spoluvlastnických podílů na společných částech budov a pozemcích v k. ú. [REDACTED].
3. V důsledku realizovaných prodejů jednotek č. [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED] a [REDACTED] (byty) v budově č. p. [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED] a [REDACTED] a č. p. [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED] a [REDACTED] (uzavření jednotlivých kupních smluv v průběhu roku 2015) podal žalobce jako převodce a tedy poplatník daně jednotlivá daňová přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, a to dne 16. 7. 2015 (ve vztahu k jednotkám č. [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED]), resp. dne 29. 9. 2015 (ve vztahu k jednotkám č. [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED] a [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED]). V přílohách daňových přiznání si žalobce zvolil k určení srovnávací daňové hodnoty zjištěnou cenu a uplatnil si osvobození ve smyslu § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí. S výjimkou daňové povinnosti v souvislosti s převodem jednotky č. x žalobce podal dne 23. 11. 2015 dodatečná daňová přiznání, řízení o nich byla správcem daně zastavena.
4. Správce daně jednotlivými výzvami k odstranění pochybností ze dne 14., resp. 15. a 16. 3. 2018 vyzval žalobce, aby ve vztahu k jednotlivým jednotkám odstranil pochybnosti o správnosti a úplnosti podaných daňových přiznání. Pochybnosti správce daně spočívaly v uplatnění osvobození podle § 7 odst. 1, odst. 2 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí. Správce daně žalobci sdělil, že důkazní prostředky nedokládají oprávněnost osvobození, protože převedené jednotky vznikly v roce 2011 na základě prohlášení vlastníka a byly zapsány do katastru nemovitostí. Žalobce tyto jednotky v roce 2011 nabyl a zmodernizoval je.
5. Žalobce dne 29. 3. 2018 reagoval vyjádřením a předložil přílohy, mj. Zápis změny č. 2 prohlášení vlastníka ze dne 6. 6. 2012 a znalecké posudky týkající se zjištění ceny převáděných jednotek.
6. Sděleními o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 31. 5. 2018, resp. dne 7. 6. 2018, jež byla žalobci doručena do datové schránky, správce daně žalobci sdělil, že stavební úpravy provedené v bytovém domě neměly za následek vznik nových bytových jednotek,

neboť bytové jednotky vznikly zápisem do katastru nemovitostí na základě prohlášení vlastníka budovy o vymezení jednotek ze dne 17. 1. 2011, tyto jednotky byly převedeny na žalobce kupní smlouvou ze dne 16. 12. 2011 společností [XX] jako prodávajícím. Další úplatné nabytí vlastnického práva k jednotce pak již není osvobozeno. Na tato sdělení správce daně zaslal žalobce vyjádření ze dne 15. 6. 2018, resp. 22. 6. 2018 včetně návrhu na pokračování v dokazování. Na žalobcova vyjádření správce daně reagoval tak, že sepsal jednotlivé úřední záznamy o průběhu postupu k odstranění pochybností ze dne 29. 6. 2018, a protože neshledal důvody k pokračování v dokazování téhož dne shora identifikované platební

výměry, kterými žalobci z důvodu neuznání osvobození u nabytí označených jednotek vyměřil podle zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí a podle § 139, § 147 a § 90 zákona

č. 280/2009 Sb., daňového řádu, daň z nabytí nemovitých věcí, a podle § 139 odst. 3 daňového řádu žalobci uložil rozdíl mezi daní stanovenou platebními výměry a daní tvrzenou v daňových přiznání zaplatit ve lhůtě 15 dnů ode dne nabytí právní moci platebního výměru.

7. Žalobcova odvolání proti platebním výměrům žalovaný zamítnul napadenými rozhodnutími

ze dne 19. 6. 2019, resp. 20. 6. 2019, která byla žalobci doručena dne 20. 6. 2019. V odůvodnění rozhodnutí žalovaný shodně nejprve velmi podrobně shrnul průběh vyměřovacích daňových řízení, právní úpravu a závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2012,

č. j. 8 Afs 28/2011-101. Žalovaný konstatoval, že žalobci vznikla jako poplatníkovi daně z nabytí nemovitých věcí podle § 1 odst. 1 písm. a), § 2 odst. 1 písm. a) a písm. c) zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění do 31. 10. 2016, povinnost podat daňové přiznání. Kupní smlouvou ze dne 16. 12. 2011 uzavřenou mezi prodávající společností [XX] a žalobcem jako kupujícím došlo k převodu mj. 23 bytových jednotek v budově č. [XX] p. [XX]

a č. p. [XX], mezi nimi i jednotek č. [XX], [XX], [XX], [XX] a [XX]

8. Žalobce následně provedl v domě stavební práce, a to zbudování střešních vikýřů v podkrovních mezonetových bytech, změnu ve vytápění objektu, odizolování sklepů, pokládku plovoucích podlah, zateplení střechy, zhotovení výtahu, ale těmito stavebními pracemi nevznikly v domě žádné nové bytové jednotky. K otázce novosti bytu žalovaný odkázal na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2012, č. j. 8 Afs 28/2011-101. Přestože tyto závěry Nejvyšší správní soud vyslovil za účinnosti zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, (dále jen „zákon o trojdani“), jsou aplikovatelné i za účinnosti zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí. Podle žalovaného nebyla splněna podmínka stanovená v § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí, tedy že se musí jednat o první úplatné nabytí vlastnického práva k jednotce v nové stavbě bytového domu nebo nově vzniklé nástavbou, přístavbou nebo stavební úpravou. Kupními smlouvami převedené jednotky se nenacházely ani v nové stavbě bytového domu, ani se nejednalo o nově vzniklé jednotky, ani se nejednalo o první úplatný převod vlastnického práva k této jednotce. I za připuštění splnění pětileté časové podmínky stanovené v § 7 odst. 2 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí by nebyla splněna zákonná podmínka uvedená v odst. 1, neboť podmínky stanovené v § 7 odst. 1 a odst. 2 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí musí být splněny kumulativně. Žalovaný poukázal na to, že správce daně

měl již většinu důkazních prostředků k dispozici z předchozího daňového řízení, které s žalobcem vedl se stejným předmětem sporu, včetně Změny č. 2 prohlášení vlastníka. Žalobce tedy nepředkládal žádné nové důkazní prostředky, které by musel správce daně vyhodnotit. Obsah platebních výměrů byl dle žalovaného v souladu se zákonem, odůvodnění platebních výměrů pak shledal žalovaný jako dostačující a přezkoumatelné. Dále žalovaný vysvětlil, že vedeno bylo vyměřovací řízení, které dosud nebylo ukončeno, proto správce daně nemohl postupovat podle § 145 odst. 2 daňového řádu. K námitce týkající se výrazně vyšší finanční hodnoty stavebních úprav než 50 % hodnoty bytové jednotky před jejich započtením žalovaný uvedl, že vznik jednotky, jak je upraven v § 1164 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, i jak byl upraven v § 5 zákona č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé spoluvlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů), je vázán na prohlášení vlastníka a jeho zápis do katastru nemovitostí. Bytové jednotky vznikly zápisem do katastru nemovitostí na základě prohlášení vlastníka budovy ze dne 17. 1. 2011 za účinnosti zákona o vlastnictví bytů, a proto se na ně vztahuje § 56 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí. Následnými kupními smlouvami došlo k převodu těch samých jednotek, nejednalo se již o první převod, resp. první úplné nabytí vlastnického práva k jednotce v nové stavbě bytového domu nebo k jednotce nově vzniklé nástavbou, přístavbou nebo stavební úpravou, přičemž hodnocení splnění pětileté podmínky dle § 7 odst. 2 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí je nepodstatné. Změna č. 2 prohlášení vlastníka je pro věc podle žalovaného irelevantní, i kdyby došlo ke změně společných částí domu a ke změně spoluvlastnického podílu na společných částech domu, nedošlo by ke vzniku nové jednotky, protože ta již existovala. K argumentaci Informací Generálního finančního ředitelství k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1. 1. 2016 (dále jen „Informace GFŘ“) žalovaný uvedl, že tuto informaci nelze aplikovat, neboť se vztahuje na uplatňování DPH.

Za podstatné žalovaný považoval, že modernizací bytových jednotek nevznikly nové jednotky

ve smyslu § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí.

II. Žaloby

9. Ve včasných žalobách uplatnil žalobce žalobní námitky shodného obsahu. Předně namítal zneužití práva správcem daně a žalovaným, které spočívalo v nečinnosti správce daně v době běhu řádné prekluzivní lhůty pro stanovení daně z nabytí nemovitých věcí. Z průběhu řízení vedeného správcem daně a s odkazem na odůvodnění platebního výměru ze dne 13. 3. 2015, č. j. 379092/15/2604-00460-507449, který obsahoval stejnou argumentaci správce daně jako vydané výzvy k odstranění pochybností, žalobce dovozoval, že již v době podání daňového přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí měl správce daně pochybnosti o správnosti a pravdivosti daňového přiznání, přesto žalobci výzvy k odstranění pochybností doručil téměř po třech letech a platební výměry vydal převážně za účelem zachování lhůty pro vyměření daně z nemovitých věcí dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Podle žalobce se ovšem § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu nevztahuje na nepravomocné doručení platebního výměru, při kterém byl navíc porušen zákon. Žalobce namítal, že lhůta pro stanovení daně z nabytí

nemovitých věcí uplynula dne 31. 8. 2018 (jednotky č. [REDACTED] a [REDACTED]), resp. dne 31. 7. 2018 (jednotka č. [REDACTED]), resp. dne 30. 9. 2018 (jednotky č. [REDACTED] a [REDACTED]). Dalším důvodem pro vydání platebního výměru pouze za účelem prodloužení lhůty ke stanovení daně byl postup správce daně, který sepsal úřední záznam o výsledku postupu k odstranění pochybností,

aniž o jeho sepsání žalobce uvědomil a žalobci jej před vydáním platebního výměru nedoručil, resp. se o jeho vydání zmínil v odůvodnění platebních výměrů.

10. Žalovaný porušil § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť žalobce neseznámil s provedenými důkazy a důsledky, které z nich dovodil, neumožnil žalobci vyjádřit se, popřípadě navrhnout další důkazní prostředky. Žalovaný se s některými námitkami a důkazy uplatněnými v odvolání nezabýval, dokazování na rozdíl od správce daně provedl citací rozsudků Nejvyššího správního soudu. Také nezdůvodnil, proč je případný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2013, č. j. 8 Afs 28/2011-101, i když vychází z jiného chápání jednotky (bytu), nereagoval na námitku, že správce daně vydal před vydáním platebních výměrů sdělení k výsledku postupu k odstranění pochybeností a žalobce ke sdělení následně zaslal své vyjádření.
11. Podle žalobce měl správce daně namísto zahájení postupu k odstranění pochybností postupovat dle § 145 odst. 2 daňového řádu, tedy vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání. Správci daně bylo totiž známo, že daň z nabytí nemovitých věcí – bytových jednotek – bude vyšší, což dokládá odůvodnění vydaných výzev k odstranění pochybností. Žalovaný se podstatou námitky nezabýval, jinak by provedl dokazování, zda měl správce daně konkrétní indicie nasvědčující povinnosti podat daňové tvrzení a zda měl správce daně žalobce vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání. Žalovaný neuvedl, že vy byly dány okolnosti, pro které rozšířený senát v usnesení č. j. 1 Afs 183/2014-55 dovodil, že výjimečně lze upustit od vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení. Zahájení postupu k odstranění pochybností bylo nezákonné, proto je i vydání platebních výměrů nezákonné.
12. Napadená rozhodnutí žalovaného označil žalobce za nepřezkoumatelná, neboť žalovaný neprovedl dokazování, zda správce daně měl či neměl konkrétní indicie nasvědčující povinnosti podat daňové tvrzení a zda měl či neměl vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání. Dále žalovaný pochybil, pokud bez dalšího založil svoje rozhodnutí na rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2012, č. j. 8 Afs 28/2011-101, který se k otázce „novosti bytu“ vyjádřil z hlediska stavebně technického dle právních předpisů platných do 31. 12. 2008, nelze tak seznat, podle kterých ustanovení hmotněprávních předpisů žalovaný rozhodoval.
13. Žalobce zopakoval, že rozhodnutí žalovaného jsou nepřezkoumatelná, pokud žalovaný provedl dokazování odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2012, č. j. 8 Afs 28/2011-101. Žalovaný se totiž nevypořádal s jiným právním prostředím v roce 2016, oproti právním předpisům platným do 31. 12. 2008, z nichž rozsudek vycházel. V citovaném rozsudku se Nejvyšší správní soud nezabýval otázkou „novosti bytu“ z hlediska právního. Žalobce následně porovnával právní stav v roce 2008 a v roce 2016, zejména právní úpravu obsaženou v zákoně o vlastnictví bytů a v občanském zákoníku, a dále právní úpravu osvobození od daně obsaženou v zákoně o trojdani a v zákonném

opatření o dani z nabytí nemovitých věcí a zdůraznil odlišnou konstrukce a filozofii osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí.

14. Žalobce dále rozvíjel svůj nesouhlas se závěry správce daně, resp. žalovaného, týkající se splnění podmínky stanovené v § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí a uváděl, že podstatnou změnou danou stavebními úpravami bytového domu č. p. x a č. p. x, resp. jednotlivých jednotek byl přerušen původní běh lhůty pro osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí, a že po dokončení těchto stavebních úprav, které představovaly podstatnou změnu dokončené stavby, začala běžet nová pětiletá lhůta. Žalobce tento právní názor založil na stanovisku, že podstatnou změnu dokončené stavby nebo jednotky lze vedle stavebního pohledu lze určit i finančním hlediskem, a to když finanční hodnota stavební úpravy dokončené stavby, jednotky nebo inženýrské sítě přesáhne hodnotu 50 % zjištěné ceny nebo 50 % směrné hodnoty, žalobce odkazoval na Informaci GFŘ. Žalovaný se s jeho argumentací vypořádal formálně, podstatou argumentu se nezabýval. Dokazování bylo podle žalobce neúplné, orgány finanční správy nezdůvodnily, proč by mělo být počítání předmětné lhůty jiné u DPH a jiné u daně z nabytí nemovitých věcí.
15. K otázce osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí žalobce uvedl, že svůj nárok na osvobození opírá o skutečnost, že předmětnými stavebními úpravami došlo ke změně společných částí domu č. p. XX a č. p. XX a k navazující změně prohlášení vlastníka bytového domu č. p. XX a č. p. XX. V období mezi nabytím a převodem bytových jednotek došlo k takové změně, že byla převáděná jiná nemovitá věc než při jejím nabytí a z hlediska zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí tak vznikla nová jednotka. Správce daně i žalovaný pracují s pojmem „jednotka“ uvedeným v § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření v nesprávném významu, jako kdyby se mělo jednat pouze o byt, ačkoli je jednotka pojmem abstraktním, neboť její nedílnou součástí je spoluvlastnický podíl na společných částech nemovité věci. Žalovaný nesprávně odkazoval na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2012, č. j. 8 Afs 28/2011-101, nezabýval se všemi argumenty žalobce.
16. Z uvedených důvodů žalobce navrhoval, aby soud napadená rozhodnutí žalovaného jakož i platební výměry vydané správcem daně zrušil a rozhodl o nákladech řízení.
17. V doplnění žalob ze dne 20. 8. 2019 žalobce namítal, že ve výrokové části platebních výměrů správce daně nesprávně uvedl lhůtu splatnosti rozdílu daně stanovené a tvrzené. Ustanovení § 139 odst. 3 daňového řádu je úpravou obecnou, podle žalobce však měla být splatnost stanovena podle § 49 odst. 1 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí. S odkazem na nálezy Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 666/02 žalobce namítal neplatnost platebních výměrů pro nesprávné ustanovení procesních předpisu, které je podle § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu základní náležitostí rozhodnutí.

III. Vyjádření žalovaného

18. V písemném vyjádření k žalobám žalovaný především odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí, v nichž se s obdobnými námitkami žalobce vypořádal, s tím, že na svém právním názoru trvá.

19. Žalovaný poukázal na skutečnost, totožnou právní otázkou se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 7. 2019, č. j. 1 Afs 72/2019-31, kterým zamítl kasační stížnost žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 14. 2. 2019, č. j. 6 Af 43/2016-34. Závěry tohoto rozsudku jsou plně relevantní i pro projednávanou věc.
20. K namítané prekluzi žalovaný uvedl, že lhůty pro podání předmětných daňových přiznání dle § 32 písm. a) zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí uplynuly dne 31. 8. 2015 (v případě jednotek č. [XX] a [XX]), resp. dne 31. 7. 2015 (v případě jednotky č. [XX]), resp. dne 30. 9. 2015 (v případě jednotek č. [XX] a [XX]), protože lhůty pro stanovení daně z nabytí nemovitých věcí by dle § 148 odst. 1 daňového řádu uplynuly dne 31. 8. 2018, resp. dne 31. 7. 2018, resp. dne 1. 10. 2018 (s přihlédnutím k § 33 odst. 4 daňového řádu), pokud by však nedošlo k jejich prodloužení. Vzhledem k tomu, že v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadních lhůt pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu [platební výměry byly žalobci doručeny (oznámeny) dne 2. 7. 2018], lhůty pro stanovení daně z nabytí nemovitých věcí tak byly prodlouženy o jeden rok, a to do dne 2. 9. 2019 (s přihlédnutím k § 33 odst. 4 daňového řádu), resp. do dne 31. 7. 2019, resp. do dne 1. 10. 2019. Žalovaný dodal, že dne 20. 6. 2019 byla žalobci doručena (oznámena) napadená rozhodnutí, tj. rozhodnutí ve věci opravného prostředku byla žalobci doručena v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadních lhůt pro stanovení daně, proto se lhůty pro stanovení daně prodloužily o další jeden rok dle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu, a to do dne 2. 9. 2020, resp. do dne 31. 7. 2020, resp. do dne 1. 10. 2020. Žalovaný označil žalobní námitky týkající se uplynutí lhůt pro stanovení daně za nedůvodné a žalobcův odkaz na judikaturu Nejvyššího správního soudu za nepřipadný.
21. Žalovaný odmítnul tvrzení, že § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu se nevztahuje na nepravomocné oznámení platebního výměru. S odkazem na komentářovou literaturu uváděl, že se bude jednat o dosud nepravomocné rozhodnutí, aby byl garantován dostatečný časový prostor pro případnou druhou fázi těchto řízení. Z § 148 odst. 2 písm. b) a písm. d) daňového řádu vyplývá záměr zákonodárce, že § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu se vztahuje zejména na dosud nepravomocné rozhodnutí správce daně, tj. oznámení o stanovení daně, kterým je v rámci vyměřovacího řízení podle § 134 odst. 3 písm. a) bod 1. daňového řádu platební výměr. Ustanovení § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu se zejména vztahuje na rozhodnutí ve věci odvolání.
22. Podle žalovaného měl žalobce možnost domáhat se ochrany svých práv prostřednictvím podnětu na ochranu před nečinností, případně před soudem, což neučinil. Délka řízení byla ovlivněna tím, že správce daně vydal v totožném případě platební výměr ze dne 13. 3. 2015 vztahující se k převodu jednotky č. [XX], proti kterému se žalobce odvolal a následně se domáhal ochrany u Městského soudu v Praze žalobou vedenou pod sp. zn. 6 Af 43/2016. S ohledem na totožný skutkový stav věcí správce daně vyčkával rozhodnutí Městského soudu v Praze. S ohledem na přílišnou délku soudního řízení však správce daně z důvodu blížícího se uplynutí lhůt pro stanovení daně vydal výzvu k odstranění pochybností a následně platební výměry. Délka řízení neměla pro žalobce žádné negativní následky a neměla vliv na zákonnost

napadeného rozhodnutí. Žalovaný pro úplnost dodal, že Městský soud v Praze žalobu rozsudkem ze dne 14. 2. 2019, sp. zn. 6 Af 43/2016, zamítl. Kasační stížnost proti uvedenému rozsudku pak Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem ze dne 18. 7. 2019, sp. zn. 1 Afs 72/2019.

23. Žalovaný nebyl povinen postupovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť žádná z podmínek aplikace předmětného ustanovení nebyla naplněna. Žalovaný neprováděl v odvolacím řízení žádné dokazování, současně nedospěl k odlišnému právnímu názoru než správce daně. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, sp. zn. 9 Afs 275/2016, na který žalobce odkazoval, se týkal jiného skutkového stavu, kdy bylo dokazování soustředěno do odvolacího řízení. K údajnému nedoručení úředních záznamů o výsledcích postupů k odstranění pochybností žalovaný uvedl, že správce daně v souladu s § 90 odst. 2 daňového řádu sdělil žalobci výsledky postupů k odstranění pochybností písemnostmi, které byly žalobci doručeny dne 31. 5. 2018, resp. dne 11. 6. 2018, a bylo na žalobci, aby případně podal návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků dle ustanovení § 90 odst. 2 daňového řádu. Na zaslaná sdělení o výsledcích postupů k odstranění pochybností žalobce reagoval dne 15. 6. 2018, resp. dne 22. 6. 2018, správce daně po přezkoumání podaných návrhů na pokračování v dokazování a návrhů na provedení dalších důkazních prostředků neshledal důvody pro pokračování v dokazování, přistoupil k sepsání úředních záznamů o výsledcích postupů k odstranění pochybností, které jsou svým obsahem v zásadě totožné se sděleními o výsledcích postupů k odstranění pochybností, následně správce daně podle § 90 odst. 3 daňového řádu přistoupil k vydání platebních výměrů.
24. S námitkou týkající se porušení § 145 odst. 2 daňového řádu se žalovaný vypořádal již v napadených rozhodnutích. Zdůraznil, že nebylo vedeno doměřovací řízení. Vyměřovací řízení bylo zahájeno podáním předmětných daňových přiznání podle § 135 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 139 odst. 1 daňového řádu, na základě jehož výsledku byla žalobci platebními výměry vyměřena daň z nabytí nemovitých věcí. Ke shodným závěrům dospěl Městský soud v Praze i Nejvyšší správní soud ve shora označených rozsudcích, a sice že správce daně nemohl postupovat podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Žalobce nepřipadně odkazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, a dále také na § 145 odst. 2 daňového řádu, neboť veškeré tyto argumenty se vztahují k doměřovacímu řízení a nikoliv k řízení vyměřovacímu.
25. Co se týče žalobní námitky týkající se nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí z důvodu aplikace právního názoru obsaženého v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2012, sp. zn. 8 Afs 28/2011, žalovaný uvedl, že nadále setrvává na svém názoru, že i přes to, že Nejvyšší správní soud rozhodoval za účinnosti zákona o trojdani, je tento názor aplikovatelný i za účinnosti zákonného opatření. Neobstojí ani argument žalobce ohledně neaplikovatelnosti výše uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu z toho důvodu, že Nejvyšší správní soud rozhodoval za účinnosti zákona o správě daní a poplatků. Ke zcela totožnému závěru jako žalovaný následně dospěl i Městský soud v Praze. Rovněž Nejvyšší správní soud odmítl námitku žalobce týkající se nemožnosti aplikace právního názoru obsaženého v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2012, sp. zn. 8

Afs

28/2011,

a to v bodech [18] a [20] předmětného rozsudku.

26. K absenci hmotněprávního předpisu ve výroku platebních výměrů, resp. napadených rozhodnutí, žalovaný odkázal na § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu, podle kterého je základní náležitostí rozhodnutí výrok s uvedením právního předpisu, podle něhož bylo rozhodováno. Ve výrocích platebních výměrů, resp. napadených rozhodnutí je v souladu s citovaným ustanovením uvedeno, podle jakého právního předpisu bylo rozhodováno, přičemž konkrétní ustanovení jsou rozvedena v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný odkázal na závěry Městského soudu v Praze, který dovodil, že v rozhodnutích je uvedeno, že je rozhodováno podle zákonného opatření č. 340/2013 Sb. a že byla uvedena procesní ustanovení daňového řádu, když konkrétní uvedení zákonného ustanovení bylo rozvedeno v odůvodnění rozhodnutí. Z rozhodnutí tak bylo seznatelné, o čem a na základě čeho bylo rozhodováno, i Nejvyšší správní soud uvedl, že s danou námitkou Městský soud v Praze řádně vypořádal.
27. K námitkám týkajícím se osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí žalovaný zejména odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí. Setrval na stanovisku, že z předložených listin a dokladů bylo zřejmé, že žalobce provedl u předmětných jednotek stavební práce (střešní vikýře v podkrovních mezonetových bytech, změnu ve vytápění objektu, zateplení střechy apod.), přičemž žádná ze stavebních prací nesplnila podmínky pro osvobození dle § 7 odst. 1 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí, protože předmětné stavební práce neměly za následek vznik nové bytové jednotky, jednalo se pouze o modernizaci (tj. technické zhodnocení) bytových jednotek v bytovém domě č. p. [REDACTED] a č. p. [REDACTED]. Ke shodnému závěru dospěl i Nejvyšší správní soud ve shora označeném rozsudku. Za lichý považoval žalovaný argument žalobce odkazem na Informaci GFŘ, neboť ta se primárně týkala § 48, § 49, § 56 a § 56a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, nikoliv zákonného opatření.
28. Dále žalovaný konstatoval, že § 49 odst. 1 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitostí se nepoužije, neboť přímo v § 42 je výslovně uvedeno, že zvláštní ustanovení pro tvrzení, stanovení a placení daně se použijí, zvolí-li si poplatník, že k určení srovnávací daňové hodnoty použije směrnou hodnotu. To se v projednávaných případech nestalo, žalobce si zvolil pro určení srovnávací daňové hodnoty zjištěnou cenu, potom nelze pracovat s institutem zálohy upraveným v § 44 a násl. zákonného opatření. Správce daně tedy postupoval správně dle § 139 odst. 3 daňového řádu, protože daně z nabytí nemovitých věcí vyměřené správcem daně byly vyšší, než daně z nabytí nemovitých věcí tvrzené daňovým subjektem, rozdíly jsou tak dle § 139 odst. 3 daňového řádu splatné v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci platebních výměrů.
29. Žalovaný navrhoval, aby soud podané žaloby zamítnul jako nedůvodné, náhradu nákladů řízení nepožadoval.

IV. Replika žalobce

30. Žalobce upozornil na to, že proti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2019, č. j. 1 Afs 72/2012-31, jehož se dovolával žalovaný, podal ústavní stížnost, nadto v nynější věci uplatnil jiné žalobní námitky. Argumentaci Informací GFŘ v tehdy řešeném případě žalobce neuplatnil, což připustil i sám Nejvyšší správní soud. Žalobce se znovu dovolával

toho,

že na změnu dokončené stavby či jednotky lze vedle stavebního hlediska použít i finanční hledisko, které zmiňuje právě Informace GFŘ. Finanční hodnota stavebních úprav v domě č. p. x a x, potažmo v předmětných jednotkách byla výrazně vyšší než 50 % hodnoty (ceny pořízení) jednotky před započítáním stavebních úprav. Podle žalobce tedy jednotky č. [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED] a [REDACTED] po provedených stavebních úpravách splňují podmínky kritéria vzniku nové jednotky, která je podmínkou osvobození podle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí.

V. Duplika žalovaného

31. Žalovaný vyjádřil přesvědčení, že závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2019, č. j. 1 Afs 72/2019-31, jsou relevantní, není pravdou, že by žalobce uplatnil zcela odlišné námitky, některé námitky byly doslovně převzaty z žaloby, o níž rozhodoval Městský soud v Praze rozsudkem a následně i Nejvyšší správní soud. Tyto soudy shodně uvedly, že závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2012, sp. zn. 8 Afs 28/2011, jsou plně aplikovatelné i za účinnosti zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí. Žalovaný zopakoval, že argument Informací GFŘ je lichý, neboť ta se primárně týkala § 48, § 49, § 56 a § 56a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, nikoliv zákonného opatření.

VI. Posouzení věci krajským soudem

32. Napadená rozhodnutí a řízení jejich vydání předcházející soud přezkoumal v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a v mezích uplatněných žalobních bodů dle § 75 odst. 2 s. ř. s., vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s.
33. Soud předesílá, že obdobné žaloby týkající se svou podstatou osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí v případech převodu jednotek v bytovém domě č. p. x a č. p. x se krajský soud zabýval v rozsudku ze dne 6. 11. 2019, č. j. 59 Af 6/2019-64, a neshledal důvody se od vyslovených závěrů odchýlit.
34. Nejprve se soud musel zabývat námitkou stanovení daně po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Ve věci není sporu o tom, že žalobce byl poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí podle § 1 odst. 1 písm. a) ve spojení s § 2 odst. 1 písm. a) a c) zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí. Podle § 32 písm. a) zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí byl žalobce povinen podat daňového přiznání nejpozději do konce třetího kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, v němž byl v katastru nemovitostí proveden vklad vlastnického práva k nemovité věci. Vzhledem k tomu, že vklad vlastnického práva k jednotkám č. [REDACTED] a [REDACTED] byl proveden dne 18. 5. 2015, resp. dne 25. 5. 2015, byl žalobce povinen podat daňová přiznání nejpozději do 31. 8. 2015. Protože vklad vlastnického práva k jednotce č. [REDACTED] byl proveden dne 30. 4. 2015, byl žalobce povinen podat daňové přiznání nejpozději do 31. 7. 2015. A vzhledem k tomu, že vklad vlastnického práva k jednotkám č. [REDACTED] a [REDACTED] byl proveden dne 4. 6. 2015, resp. dne 5. 6. 2015, byl žalobce povinen podat daňová přiznání nejpozději do 30. 9. 2015. Tříletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně z nabytí nemovitých věcí by podle § 148 odst. 1 daňového řádu uplynula dne 31. 8. 2018, resp. 31. 7. 2018, resp. dne 1. 10. 2018 (s přihlédnutím k § 33 odst. 4 daňového řádu), pokud by nedošlo k jejímu prodloužení.

35. V souladu s názorem žalovaného má soud za to, že prekluzivní lhůta byla podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu prodloužena o 1 rok, neboť v posledních 12 měsících před uplynutím lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně. Tímto oznámením o stanovení daně bylo jednoznačně ve všech případech oznámení platebních výměrů na daň z nabytí nemovitých věcí, které byly žalobci doručeny dne 2. 7. 2018 do datové schránky. Lhůta pro stanovení daně z nabytí nemovitých věcí tak byla prodloužena o 1 rok do dne 2. 9. 2019 (opět s přihlédnutím k § 33 odst. 4 daňového řádu), resp. do dne 31. 7. 2017, resp. do dne 1. 10. 2019. Žalobci nelze přisvědčit, že by se muselo jednat o doručení pravomocného platebního výměru. Soud shodně s žalovaným odkazuje na závěry komentářové literatury, konkrétně BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A., ŠIMEK, K. a M. ŽIŠKOVÁ. *Daňový řád. Komentář. I. díl.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, s. 875, která uvádí: „Pokud však dochází ke stanovení daně zcela nebo zčásti z moci úřední (tj. nad rámec tvrzení daňového subjektu), půjde o dosud nepravomocné rozhodnutí.“ Jestliže byla žalobci do konce prodloužené lhůty pro stanovení daně doručena napadená rozhodnutí žalovaného, konkrétně dne 20. 6. 2019, lhůta pro stanovení daně se v souladu s § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu prodloužila o další 1 rok. Z uvedeného vyplývá, že k pravomocnému vyměření daně dnem 20. 6. 2019 došlo ve všech případech v zákonné lhůtě v souladu s § 148 odst. 1 daňového řádu. Stejně jako žalovaný má i soud žalobcův odkaz na judikaturu Nejvyššího správního soudu za nepřipadný.
36. Na posouzení věci nemá vliv skutečnost, že § 47 a násl. zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí hovoří o „vyměření daně“, na rozdíl od „stanovení daně“, které je užito v § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Žalobce opomíjí, že i zákonné opatření o dani z nabytí nemovitých věcí hovoří o „stanovení daně“, soud v tomto směru odkazuje zejm. na ustanovení § 41 a § 42. Pokud zákonodárce užil pojem „vyměření“, učinil tak ve vztahu k vyměření záloh (srov. § 47) pro případ, kdy si poplatník pro určení srovnávací daňové hodnoty zvolí použití směrné hodnoty. Daňový řád pak rovněž užívá pojmy oba, z § 134 odst. 3 písm. a) bod. 1, § 139 daňového řádu vyplývá, že cílem nalézacího vyměřovacího řízení je právě stanovení daně v podobě vyměření daně v konkrétní výši formou platebního výměru.
37. K namítané nečinnosti správce daně, kterou žalobce spatřuje v pozdním vydání výzev k odstranění pochybností ohledně správnosti daňového tvrzení ve věci daně z nabytí nemovitých věcí a účelovému vydání platebních výměrů ke konci běhu tříleté prekluzivní lhůty pro stanovení daně, soud především uvádí, že z pohledu zákonnosti napadených rozhodnutí je podstatné, že k pravomocnému vyměření daně došlo v zákonné lhůtě v souladu s § 148 daňového řádu, jak soud zdůvodnil shora. Mezi účastníky není sporu o tom, že správce daně vydal ve skutkově obdobném a právně totožném případě platební výměr ze dne 13. 3. 2015 (soud proto neshledal potřebu tímto platebním výměrem doplnit dokazování), kterým žalobci vyměřil daň z nabytí nemovitých věcí v souvislosti s převodem jednotky č. [REDACTED], proti němuž se žalobce odvolal, odvolání bylo žalovaným zamítnuto a platební výměr ze dne 13. 3. 2015 byl potvrzen rozhodnutím ze dne 24. 3. 2016, č. j. 10097/16/5100-31461-701942. Žalobce uvedené rozhodnutí žalovaného napadl správní žalobou, kterou projednával Městský soud v Praze

pod sp. zn. 6 Af 43/2016. Je tedy zřejmé, že správce daně v ostatních skutkově obdobných a právně shodných případech převodu jednotek žalobcem vyčkával nejprve výsledku odvolacího řízení vedeného žalovaným, později výsledku soudního rozhodnutí Městského soudu v Praze. A pokud správce daně s ohledem na délku vedeného soudního přezkumného řízení počal činit úkony směřující k vyměření daně z nabytí nemovitých věcí z důvodu blížícího se konce lhůty pro stanovení daně, tedy vydal příslušné výzvy k odstranění pochybností a následně na základě výsledků postupu k odstranění pochybností platební výměry, nelze mu ničeho vytknout.

Ve shodě se žalovaným soud uvádí, že délka vyměřovacího řízení neměla jednak pro žalobce žádné negativní následky (např. v podobě úroků z prodlení), jednak neměla vliv na zákonnost platebních výměrů, resp. následně napadených rozhodnutí. Žalobce se postupu správce daně nijak nebránil, nevyužil možnosti domáhat se ochrany svých práv prostřednictvím podnětu na ochranu před nečinností ve smyslu § 38 daňového řádu, popř. domáhat se ochrany proti nečinnosti správního orgánu dle § 79 a násl. s. ř. s. před soudem.

38. Napadená rozhodnutí žalovaného neshledal soud nepřezkoumatelnými. Výroky rozhodnutí žalovaného jsou srozumitelné, jasně z nich vyplývá, jakým způsobem a podle jakého ustanovení daňového řádu žalovaný o odvolání rozhodl. V odůvodnění pak žalovaný rozvedl skutkové okolnosti, ze kterých při posouzení věci vycházel, a rovněž právní úvahy, kterými byl veden při přezkumu napadených platebních výměrů a posouzení uplatněných odvolacích námitek. V části *III. Právní základ* žalovaný citoval konkrétní ustanovení právních předpisů, jež považoval pro posouzení věci za relevantní. Žalovaný odůvodnil, že ve věci bylo aplikováno zákonné opatření o dani z nabytí nemovitých věcí ve znění účinném do 31. 10. 2016. Námitka, že není zřejmé, v jakém znění byla užita hmotněprávní úprava, tedy není důvodná. V další části rozhodnutí *IV. Aplikace práva na skutkový stav* pak žalovaný uvedl právní úvahy ohledně aplikace konkrétních ustanovení zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí na zjištěný skutkový stav. Lze dodat, že napadená rozhodnutí tvoří s platebními výměry vydanými v prvním stupni řízení jeden celek, z něhož je zřejmé, že žalovaný postupoval podle uvedených ustanovení zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí ve znění účinném do 31. 10. 2016 (viz též záhlaví rozhodnutí žalovaného). Nepřezkoumatelnost odůvodnění žalovaného pak nelze spatřovat ani v odkazu a citaci závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2012, č. j. 8 Afs 28/2011-101. Otázka, zda byl odkaz žalovaného na označený rozsudek případný či nikoli, není otázkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pro nedostatek důvodů. Za rozhodující soud považuje, že žalovaný proti odvolací argumentaci postavil své, dostatečně rozvedené a jasné právní úvahy týkající se otázky osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí, včetně konstatování, že předchozí judikaturu lze použít, je-li právní úprava dané problematiky obdobná, nebo zachovává smysl a účel. Jak skutková zjištění, tak právní závěry žalovaného jsou plně přezkoumatelné.
39. Nelze nepřisvědčit žalobci, že žalovaný nereagoval na jeho výtku, že se vyjádřil ke sdělení správce daně o výsledku postupů k odstranění pochybností. Tyto skutečnosti žalovaný v napadených rozhodnutích zaznamenal pod body [7] až [9], z nichž vyplývá, že správce daně postupoval v souladu s § 90 odst. 2 daňového řádu, pokud žalobce seznámil s výsledky postupů k odstranění pochybností, a protože po vyhodnocení žalobcových vyjádřeních neshledal důvody

pro pokračování v dokazování, vydal jednotlivé platební výměry. Z napadených rozhodnutí vyplývá, že žalovaný žádné procesní vady v postupu správce daně neshledal. V bodu [42] napadených rozhodnutí se žalovaný zabýval námitkou týkající se obsahu odůvodnění platebních výměrů správce daně. Tyto shledal přezkoumatelné, obsahující veškeré náležitosti dle § 102 daňového řádu, z čehož *implicitně* vyplývá, že absenci zmínky o vyhotovení úředních záznamů před vydáním platebních výměrů nepovažoval žalovaný za vadu platebních výměrů. Napadená rozhodnutí žalovaného tak nejsou nepřezkoumatelná ani z důvodu pomínutí odvolacích námitek.

40. Lze dodat, že z pohledu realizace procesních práv žalobce v rámci jednotlivých postupů k odstranění pochybností je rozhodující, že správce daně veškeré náležitosti, které by měly být

ve smyslu § 90 odst. 1 daňového řádu zachyceny v protokolu, případně úředním záznamu, vtělil do písemností Sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 31. 5. 2018,

resp. ze dne 7. 6. 2018, které žalobci v souladu s § 90 odst. 2 doručil a žalobce v nich poučil o jeho procesních právech. Správce daně tak žalobci umožnil, aby se seznámil s vyhodnocením důkazů, vyjádřil se k přetrvávajícím pochybnostem o správnosti tvrzené výše daně z nabytí nemovitých věcí v případě převodu jednotek a aby využil svého práva navrhnout pokračování v dokazování a označil důkazní prostředky na podporu svých tvrzení ve smyslu § 90 odst. 2 daňového řádu. Takto žalobce postupoval, protože však správce daně neshledal potřebu pokračovat v dokazování, což žalovaný v napadených rozhodnutích konstatoval, vydal správce daně v souladu s § 90 odst. 3 daňového řádu platebními výměry.

41. Soud dále neshledal, že by v odvolacích řízeních žalovaný porušil § 115 odst. 2 daňového řádu. Uvedené ustanovení ukládá odvolacímu orgánu povinnost, provádí-li v odvolacím řízení dokazování, seznámit odvolatele před vydáním rozhodnutí o odvolání se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožnit mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně odvolací orgán postupuje v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu závěru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Smyslem citovaného ustanovení je nepochybně zajistit realizaci procesních práv daňového subjektu v odvolacím řízení a zabránit překvapivým rozhodnutím odvolacího orgánu. Ze spisového materiálu soud ověřil, že žalovaný v žádném z vedených odvolacích řízení neprováděl dokazování, nedoplňoval skutková zjištění, z nichž vycházel správce daně při vydání platebních výměrů. Za dokazování nelze považovat citace judikатурních závěrů, neboť ty se nevztahují ke zjištění skutkových okolností rozhodných pro správné stanovení daně, ale sloužily na podporu právní argumentace žalovaného. Z tohoto pohledu také nelze považovat žalobcovy návrhy na dokazování za relevantní. Žalobce v odvoláních jako důkazy označil svá vyjádření ze dne 15. 6. 2018, resp. dne 22. 6. 2018 a dále Informaci GŘ. Tyto písemnosti se však nedotýkaly skutkových zjištění, nýbrž právního posouzení věci, a žalovaný se s nimi v napadených rozhodnutích vypořádal. Současně žalovaný nedospěl k odlišnému právnímu názoru, než jaký prezentoval správce daně v platebních výměrech. V posouzení otázky, zda se na žalobce vztahuje osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí podle § 7 odst. 1 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí, která byla podstatou věci, se žalovaný plně s názorem správce daně ztotožnil. Ze závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu, ze dne 5. 12. 2017, sp. zn. 9

Afs 275/2016, pak nelze vycházet, protože v tehdy řešené věci bylo dokazování soustředěno do odvolacího řízení, kdy odvolací orgán zareagoval na návrh žalobkyně ohledně doplnění dokazování a nově zjištěné skutečnosti uvedl až ve svém rozhodnutí, aniž s nimi před jeho vydání žalobkyni seznámil. O takovou procesní situaci se však v právě projednávaném případě nejednalo, žalovanému nevznikla povinnost dle § 115 odst. 2 daňového řádu postupovat, rozhodnutí žalovaného nebyla po skutkové ani právní stránce překvapivá.

42. Soud také neshledal opodstatněným žalobní bod, v němž žalobce správci daně vytýkal, že nepostupoval podle § 145 odst. 2 daňového řádu a namísto zahájení postupu k odstranění pochybností nevyzval žalobce k podání jednotlivých dodatečných daňových přiznání. Obdobnou námitkou se zabýval v bodu [20] rozsudku ze dne 14. 2. 2019, č. j. 6 Afs 43/2016-34, Městský soud v Praze a vyhodnotil ji jako nedůvodnou. Jeho závěry aproboval i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 7. 2019, č. j. 1 Afs 72/2019-31. Zdejší soud nemá důvod se od vyslovených závěrů odchýlit a plně se ztotožňuje s argumentací žalovaného v napadených rozhodnutích, který se případnou povinností správce daně postupovat podle § 145 odst. 2 k odvolací námitce žalobce dostatečným způsobem zabýval. Žalovanému nelze vytýkat, že se danou námitkou nezabýval obsírněji a nevedl tím směrem dokazování, když dospěl k závěru, že postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu nebyl vůbec možný z důvodu neukončení vyměřovacího řízení. Proto nebylo vadou, pokud se žalovaný nezabýval okolnostmi, za nichž lze upustit od výzvy ve smyslu závěrů usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 183/2014-55. Soud tedy pouze stručně konstatuje, že v posuzovaných případech nešlo o zjištění daně v doměřovacím řízení vedeném za účelem doměření daně [tj. dle § 134 odst. 3 písm. a) bod 2. daňového řádu za účelem stanovení změny poslední známé daně], jehož se ustanovení § 145 odst. 2 a rovněž § 143 odst. 3 daňového řádu týká. Jednalo se ve všech případech o řízení vyměřovací podle § 134 odst. 3 písm. a) bod 1., § 135 odst. 1 ve spojení s § 139 odst. 1 daňového řádu, které bylo zahájeno podáním řádného daňového přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí a v době vydání výzev správcem daně nebylo pravomocně ukončeno vyměřením daně. Za situace, kdy nebyla vyměřena daň a nebyla tedy poslední daň známa, nemohly být správcem daně činěny úkony směřující k doměření daně, včetně učinění výzvy k podání dodatečného daňového přiznání.
43. Nyní již k otázce osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí podle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění do 31. 10. 2016. Podle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření je od daně z nabytí nemovitých věcí 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. O případ osvobození zahrnutý pod bodem 1. cit. ustanovení zjevně nešlo, v případě prodeje jednotek v domě č. p. x a č. p. x se nejednalo o novou stavbu bytového domu.
44. Výkladem § 7 odst. 1 písm. c) bod 2. zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí se ve skutkově obdobném případě žalobcova prodeje jednotky č. x v budově č. p. x

a č. p. x zabýval Městský soud v Praze v již zmíněném rozsudku ze dne 14. 2. 2019, č. j. 6 Af 43/2016-34, a následně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 7. 2019, č. j. 1 Afs 72/2019-31. Soudy shodně s orgány finanční správy dovodily, že „z listin předložených stěžovatelkou vyplynulo, že u bytového domu č. p. x byly provedeny stavební práce spočívající v umístění střešních vikýřů v podkrovních bytech, změna ve vytápění objektu, odizolování sklepů, pokládka plovoucích podlah, zateplení střechy. Došlo tedy k celkové modernizaci zmíněného bytového domu, která však nevedla ke vzniku nové jednotky ve smyslu shora citovaného ustanovení. Fakticky totiž nevznikla nová jednotka,

která by mohla být předmětem osvobození od daně. Jak k pojmu „nový“ vysvětlil soud v již zmiňovaném rozsudku č. j. 8 Afs 28/2011 - 101, nelze jej v tomto případě „chápat jako vyjádření kvality tzn. jako protiklad pojmu „starý“, ale jako vyjádření stavu, tzn. ve významu nově vytvořený, dosud neexistující. Adjektivum „nový“ je tedy třeba chápat v objektivním smyslu, jako vyjádření nově vytvořené hodnoty, kdy není sporu o tom, že novou je věc, která tu dříve nebyla. Naopak nelze vycházet ze subjektivního přístupu, kdy se konkrétní stavba či byt může nabyvateli jevit jako nová, bez zřetele k tomu, že ve skutečnosti jde o věc původní, byť mnohdy rozsáhle a nákladně rekonstruovanou“. Není podstatné, že se tento rozsudek vztahoval k předcházející právní úpravě (ať již daně z nabytí nemovitých věcí či bytového spoluvlastnictví), neboť pojem „nový“ (resp. nově vzniklý) byl i v současné právní úpravě zachován a jde právě o klíčovou část zmíněného ustanovení, o jehož odlišný výklad stěžovatelka usiluje. Byť tedy v domě č. p. x proběhla rekonstrukce, která vedla k modernizaci bytů i společných částí, nelze v souzené věci dospět k závěru, že došlo k „vytvoření nové věci, která tu dříve nebyla“. (viz bod [20] rozsudku Nejvyššího správního soudu).

45. V právě přezkoumávané věci jde o skutkově obdobný případ a soud neshledal důvod se od citovaných závěrů odchýlit. Lze dodat, že i v nyní napadených rozhodnutích žalovaný nepominul argumentaci žalobce založenou na odlišné koncepci bytové jednotky zakotvené v novém občanském zákoníku, a jeho tvrzení, že je třeba zohledňovat také změny provedené na společných částech domu, což žalobce dokládal Změnou č. 2. prohlášení vlastníka. Soud se plně ztotožnil se závěry žalovaného, které aprobovaly správní soudy ve shora uvedených rozsudcích, a sice že nikoli každá změna v rozsahu a obsahu společných částí domu vedoucí ke změně v prohlášení vlastníka bytového domu znamená vznik „nové“ jednotky. V podrobnostech si dovolí soud odkázat na odůvodnění napadených rozhodnutí, která v daném směru považuje za správná a vyčerpávající.
46. Žalovaného citace rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2012, č. j. 8 Afs 28/2011-101, pak byla zcela případná. Žalovaný v napadených rozhodnutích dostatečně na žalobcovy výhrady vůči aplikaci této starší judikatury reagoval, když zdůvodnil, že použitelnost judikatury ke starší právní úpravě je možná, pokud je právní úprava obdobná, nebo zachovává shodný smysl a účel, což byl právě posuzovaný případ osvobození od daně. Rovněž Nejvyšší správní soud při výkladu § 7 odst. 1 písm. c) bod 2. zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí z tohoto rozsudku vycházel a shodně jako žalovaný dovozoval, že užitý pojem „nový“ je třeba vykládat shodně jako ve starší

judikatuře (viz shora cit. bod [20]). Stejně tuto otázku posoudil i Městský soud v Praze v bodě [24] rozsudku.

47. Soud má dále za to, že ani žalobcová argumentace Informací GFŘ a finanční hodnotou stavebních úprav nemůže na právě uvedených závěrech nic změnit. Soud za rozhodné považuje vznik bytových jednotek prohlášením jejich vlastníka a zápis tohoto prohlášení do katastru nemovitostí, k čemuž došlo již na základě prohlášení vlastníka předmětného domu ze dne 17. 1. 2011. Jak již bylo uvedeno shora, provedenými stavebními úpravami ke vzniku nových jednotek, přes změny na společných částech domu, nedošlo, nejednalo se o první úplatný převod nově vzniklé jednotky. Právně nezávaznou Informaci GFŘ vztahující se k postupu správce daně při aplikaci příslušných ustanovení zákona o DPH po 1. 1. 2016 nebylo možné k výkladu § 7 odst. 1 písm. c) bod 2. zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí užít, žalovaný správně upozornil na skutečnost, že instrukce se vztahuje k problematice DPH, zatímco podmínky pro osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí nebyly formulovány finančním kritériem. Soud dodává, že ani cit. judikatura, ať již rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2012, č. j. 8 Afs 28/2011-101, ani judikatura správních soudů týkající se žalobcová dříve řešeného případu, ve svých úvahách o tom, zda modernizace dříve nabyté jednotky představuje vznik jednotky nové, nečinila posouzení otázky závislé na finanční hodnotě provedených stavebních prací.
48. Shodně jako v rozsudku ze dne 6. 11. 2019, č. j. 59 Af 6/2019-64, soud dodává, že ačkoli důvodová zpráva k zákonu č. 254/2016 Sb., kterým se mění zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, s účinností od 1. 11. 2016, hovořila o odstranění nedostatků stávající právní úpravy a provedení věcných změn, která si vyžádala praxe, a také o odstranění nejednoznačnosti, neznamená to bez dalšího, že ustanovení § 7 odst. 1 písm. c) bod 2. zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí, kterého se novelizace rovněž dotkla, byla nejasné a umožňovalo dvojí výklad, resp. právě i ten žalobcův. Novelizace § 7 odst. 1 písm. c) a d) zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí představovala podle důvodové zprávy pouze změnu legislativně technickou, novou formulaci v souvislosti se změnou odst. 2, přičemž cílem bylo osvobození od daně vztáhnout pouze na nově dokončené nebo užívané stavby a jednotky, nikoli rozestavěné stavby. O takový případ se nejednalo, přijatá novelizace účinná od 1. 11. 2016 nijak nehovoří ve prospěch žalobcovy argumentace.
49. Žalobní bod uplatněný v doplnění žalob doručeném dne 20. 8. 2019, ve kterém žalobce namítal stanovení lhůty splatnosti vyměřeného rozdílu na dani v rozporu s § 49 odst. 1 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí, byl v právě projednávané věci doplněn ve lhůtě k rozšíření žaloby ve smyslu § 71 odst. 2 věta třetí ve spojení s § 72 odst. 1 s. ř. s., neboť napadená rozhodnutí byla žalobci doručena dne 20. 6. 2019.
50. Soud však žalobní argumentaci ani v tomto případě nepřisvědčil. Správce daně v platebních výměrech vyslovil, že podle § 139 odst. 3 daňového řádu je rozdíl (vždy uvedený v konkrétní výši) mezi daní stanovenou platebním výměrem a daní tvrzenou v daňovém přiznání je splatný do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku. Žalobce namítal, že správce daně měl namísto uvedeného ustanovení daňového řádu aplikovat § 49 odst. 1 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí, podle kterého platí, že je-li daň z nabytí nemovitých věcí vyšší než záloha, je rozdíl mezi daní a zálohou splatný ve lhůtě 30 dnů od doručení platebního výměru. Citované ustanovení systematicky spadá do zvláštních

ustanovení hlavy II zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí, které se týkají tvrzení, stanovení a placení daně. Z § 42 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí jednoznačně vyplývá, že tato zvláštní se použijí pouze tehdy, zvolí-li si poplatník, že k určení srovnávací daňové hodnoty se použije směrná hodnota. Pouze v takovém případě se mj. uplatní speciálně upravená lhůta splatnosti rozdílu mezi stanovenou daní a zálohou. Žalobce si však v přílohách č. 1 k předmětným daňovým přiznáním zvolil k určení srovnávací daňové hodnoty zjištěnou cenu, nikoli směrnou hodnotu, při jejímž zvolení by byl podle § 43 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí povinen v daňových přiznáních vyčíslit zálohu, nikoli daň. V souladu s § 42 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí proto správce daně nemohl postupovat dle zvláštního ustanovení § 49 odst. 1, institut zálohy daně se žalobce vůbec netýkal. Správce daně tedy postupoval v souladu s § 139 odst. 3 daňového řádu, protože daň z nabytí nemovitých věcí vyměřená správcem daně v jednotlivých platebních výměrech byla ve všech případech vyšší než daň tvrzená žalobcem v daňových přiznáních.

VII. Závěr a náklady řízení

51. Soud vzhledem k shora uvedeným argumentům považuje napadená rozhodnutí žalovaného za zákonná, žaloby spojené ke společnému projednání proto jako nedůvodné zamítnul podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
52. V souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. soud ve věci rozhodoval, aniž nařídil ústní jednání, za výslovného souhlasu žalobce i žalovaného.
53. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., dle kterého, 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. Ve věci měl úspěch žalovaný správní orgán, ten ale náhradu nákladů řízení nežádal, ostatně mu ani žádné náklady nad rámec běžné činnosti správního orgánu nevznikly, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty

na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Liberec 5. prosinec 2019

Mgr. Lucie Trejbalová v. r.
předsedkyně senátu