



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Ing. Venduly Sochorové a JUDr. Petra Polácha ve věci

žalobkyně: **TSM GROUP s.r.o. v likvidaci**
sídlem Vězeňská 116/5, Praha 1
zastoupena advokátem Mgr. Markem Hejdukem
sídlem Jugoslávská 620/29, Praha 2

proti
žalovanému: **Generálnímu finančnímu ředitelství**
sídlem Lazarská 15/7, Praha 1

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 10. 2017,
č. j. 67276/17/7100-30121-013876, č. j. 80732/17/7100-30121-013876,
č. j. 98932/17/7100-30121-013876, č. j. 99036/17/7100-30121-013876,
č. j. 99038/17/7100-30121-013876, č. j. 99040/17/7100-30121-013876,
č. j. 99046/17/7100-30121-013876, č. j. 99053/17/7100-30121-013876,
č. j. 99056/17/7100-30121-013876, č. j. 99059/17/7100-30121-013876,
č. j. 99064/17/7100-30121-013876

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 10. 2017, č. j. 67276/17/7100-30121-013876, č. j. 80732/17/7100-30121-013876, č. j. 98932/17/7100-30121-013876, č. j. 99036/17/7100-30121-013876, č. j. 99038/17/7100-30121-013876, č. j. 99040/17/7100-30121-013876, č.

j. 99046/17/7100-30121-013876, č. j. 99053/17/7100-30121-013876, č. j. 99056/17/7100-30121-013876, č. j. 99059/17/7100-30121-013876, č. j. 99064/17/7100-30121-013876, se ruší a věci se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 45 342 Kč, a to k rukám jejího advokáta Mgr. Marka Hejduka, sídlem Jugoslávská 620/29, Praha 2, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně 11 kupními smlouvami převedl bytové jednotky včetně spoluvlastnických podílů nacházející se v domech označených jako rodinný dům. Poté podal podle § 1 a § 32 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění platném do 31. 10. 2016 (dále jen „zákonné opatření“), přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, v nichž uplatnil osvobození od daně podle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření. Daň byla stanovena v souladu s jeho daňovými přiznáními platebními výměry Finančního úřadu pro Středočeský kraj, Územní pracoviště Praha – východ (dále jen „správce daně“), které byly založeny do spisu.
2. Ve dnech 10. 3. 2017 a 24. 3. 2017 obdrželo Odvolací finanční ředitelství podněty správce daně k nařízení přezkoumání platebních výměrů ve smyslu § 121 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Odvolací finanční ředitelství prověřilo postup správce daně a došlo k závěru, že platební výměry byly vydány v rozporu s právním předpisem, neboť v těchto případech nebylo možno uplatnit osvobození od daně podle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření. Daň z nabytí nemovitých věcí tak byla stanovena v nesprávné výši.
3. Odvolací finanční ředitelství proto rozhodnutími ze dne 21. 3. 2017, č. j. 13106/17/5100-31461-709097, ze dne 20. 4. 2017, č. j. 18217/17/5100-31461-709097, ze dne 11. 4. 2017, č. j. 15484/17/5100-31461-709097, ze dne 11. 4. 2017, č. j. 15862/17/5100-31461-709097, ze dne 11. 4. 2017, č. j. 15605/17/5100-31461-709097, ze dne 11. 4. 2017, č. j. 15925/17/5100-31461-709097, ze dne 11. 4. 2017, č. j. 16431/17/5100-31461-709097, ze dne 11. 4. 2017, č. j. 16425/17/5100-31461-709097, ze dne 11. 4. 2017, č. j. 16801/17/5100-31461-709097, ze dne 11. 4. 2017, č. j. 16446/17/5100-31461-709097, a ze dne 11. 4. 2017, č. j. 16917/17/5100-31461-709097, nařídilo přezkoumání jednotlivých platebních výměrů vydaných správcem daně podle § 121 odst. 1 daňového řádu. Proti výše uvedeným rozhodnutím podala žalobkyně odvolání.
4. Napadenými rozhodnutími žalovaný jednotlivá odvolání žalobkyně zamítl a rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství potvrdil. V odůvodnění svých rozhodnutí žalovaný konstatoval, že osvobození dle § 7 zákonného opatření se vždy vztahovalo pouze na první úplatné nabytí vlastnického práva k bytové jednotce, nikoliv na první úplatné nabytí vlastnického práva k jednotce v rodinném domě. Ustanovení § 7 zákonného opatření zcela jasně rozlišuje osvobození pro stavby rodinných domů, ať již se jedná o rodinné domy jako stavby samostatné nebo jako součást pozemku či práva stavby, a pro vyjmenované jednotky v bytovém domě, nikoliv pro jakékoliv jednotky nebo jednotky v rodinném domě či jiném typu stavby.

II. Obsah žaloby

5. Žalobkyně v podané žalobě popsala průběh dosavadního řízení před správními orgány a namítala, že správní orgán I. stupně pochybil, vydal-li rozhodnutí o nařízení přezkoumání na podnět správce daně, který rozhodnutí vydal. Z ustanovení § 121 odst. 3 daňového řádu lze dovodit, že správce daně, který podává podnět k přezkoumání rozhodnutí, nemůže být stejným správcem daně, který rozhodnutí vydal, neboť by podnět dával sám sobě.
6. Namítla, že nebyly splněny podmínky pro nařízení přezkoumání rozhodnutí. Při výkladu § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření žalovaný vychází z jazykového výkladu právní normy, z něž dovozuje, že dané osvobození se netýká rodinných domů, přestože i rodinný dům může být rozdělen na bytové jednotky. Uvedený výklad žalovaného je nesprávný, neboť cílem zákonodárce bylo osvobození u všech nemovitých věcí sloužící k bydlení. Legislativní chybu týkající se opomenutí zahrnout rodinné domy do okruhu věcného osvobození uznal i předseda Senátu. V případě rozporu úmyslu zákonodárce s jazykovým výkladem by měl mít přednost výklad teleologický. Výsledek jazykové interpretace zastávaný žalovaným neodpovídá účelu, kterého mělo být zákonem dosaženo.
7. Správní orgány podle žalobkyně pochybily tím, že opomněly přezkoumat intenzitu rozporu rozhodnutí s právními předpisy. Tato úvaha je podle § 121 odst. 1 daňového řádu základním předpokladem zákonnosti rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí. V případě, že by se správní orgány splněním této podmínky zabývaly, musely by konstatovat, že v daném případě nebyla splněna. Jsou-li možné dva výklady na základě různých interpretačních metod, je evidentní, že zákonem požadované intenzity porušení právních předpisů nemůže být dosaženo.
8. Má za to, že napadená rozhodnutí nejsou v souladu s principem dobré víry a právní jistoty. Pokud dojde ke změně právního výkladu na straně správce daně ke škodě daňového subjektu, nový výklad by neměl jít k jeho tíži.
9. Žalobkyně tak navrhl, aby soud napadená rozhodnutí zrušil a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný ve vyjádření k žalobě nejprve uvedl, že podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí může učinit kterýkoliv správce daně, zjistí-li, že jsou pro nařízení přezkoumání splněny zákonné podmínky. S ohledem na zásadu oficiality takto správce daně musí postupovat, jakmile zjistí příslušné skutečnosti. Závěr učiněný žalobkyní by měl v praxi velký dopad na aplikaci postupu podle § 121 a násl. daňového řádu. Správce daně v projednávaném případě postupoval v souladu se zákonem.
11. Osvobození upravené v § 7 zákonného opatření se vždy vztahovalo pouze na první úplatné nabytí vlastnického práva k jednotce v bytovém domě, nikoliv v domě rodinném. Uvedené ustanovení jednoznačně rozlišuje osvobození pro stavby rodinných domů a pro vyjmenované jednotky v bytovém domě, nikoliv pro jakékoliv jednotky nebo jednotky v rodinném domě či jiném typu domu. Pokud by cílem zákonodárce bylo osvobození u všech nemovitých věcí, jež k bydlení užije nabyvatel, byly by všechny podmínky uvedené v § 7 zákonného opatření obsaženy zcela nadbytečně. Cílem byla podpora bydlení v bytových domech a v rodinných domech, nikoliv v rodinných domech rozdělených na

jednotky. Pokud by zákonodárce měl zájem osvobodit první úplatné nabytí vlastnického práva k jednotce v rodinném domě, uvedl by to přímo v textu zákonného opatření.

12. Pojmy „rodinný dům“ a „bytový dům“ nelze zaměňovat. Jejich nadřazeným pojmem je „stavba pro bydlení“ a každý typ stavby je výslovně definován v § 2 písm. a) vyhlášky č. 501/2006 sb., o obecných požadavcích na využívání území. Znění § 7 zákonného opatření jednoznačně vystihuje úmysl zákonodárce a nevzbuzuje pochybnosti.
13. Žalovaný má za to, že ke změně právního výkladu na straně správce daně nedošlo. Od počátku účinnosti § 7 zákonného opatření (od 1. 1. 2014) vykládá žalovaný předmětné ustanovení stále totožně. Nedošlo ani k judikатурnímu odklonu či ke změně právního výkladu.
14. Navrhl proto, aby soud žalobu zamítl.

IV. Replika žalobkyně

15. Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného setrvala na argumentaci, že správní orgán nemůže podat podnět k přezkoumání rozhodnutí sám sobě. Připouští, že správce daně má mít možnost revize vlastního rozhodnutí, nicméně nemá se tak stát formou přezkumného řízení, ale prostřednictvím jiných prostředků.
16. Nesouhlasí s výkladem žalovaného, že osvobození od daně lze uznat pouze v případě nabytí vlastnického práva k jednotce v bytovém domě. Podle důvodové zprávy k zákonnému opatření je úprava osvobození převzata z dosavadní právní úpravy. Tehdejší právní úprava, konkrétně zákon č. 357/1992 sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, osvobozoval od daně převod bytových jednotek bez ohledu na to, v jakém druhu stavby se tyto jednotky nacházely. V případě existence dvou rovnocenných výkladů je nutné se přiklonit k výkladu, který daňovou povinnost nerozšíří.
17. Vedle nesplnění podmínek pro nařízení přezkumu rozhodnutí je nutné vzít v úvahu i princip dobré víry a právní jistoty. Správce daně dva roky přiznával osvobození i v případě bytových jednotek v rodinných domech. Byly proto splněny podmínky pro vytvoření ustálené, jednotné a dlouhodobé správní praxe (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2017, č. j. 1 Afs 198/2016-62).

V. Posouzení věci soudem

18. Soud přezkoumal napadená rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů. Ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného.
19. Soud rozhodl o žalobě bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále též „s. ř. s.“).
20. Dospěl k závěru, že **žaloba je důvodná**.
21. Úvodem soud uvádí, že rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí v daňovém řízení není vyloučeno ze soudního přezkumu, neboť důsledky, které takové rozhodnutí vydané z moci úřední způsobuje, ve svém souhrnu zakládají žalobní legitimaci daňového subjektu podle § 65 odst. 1 s. ř. s. (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 10. 2006, č. j. 1 Afs 21/2006-52, nebo nověji ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 165/2016-27, či ze dne 6. 4.

2017, č. j. 9 Afs 257/2016-62). Závěry napadených rozhodnutí tak lze věcně přezkoumat v řízení o nyní podané žalobě.

22. V rámci věcného posouzení se soud nejprve zabýval námitkou vydání rozhodnutí v rozporu s § 121 odst. 3 daňového řádu [bod V. A) rozsudku], poté hodnotil námitku nenaplnění podmínek pro nařízení přezkoumání rozhodnutí podle § 121 odst. 1 daňového řádu – tj. otázku interpretace § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření [bod V. B) rozsudku].

V. A) Námitka vydání rozhodnutí v rozporu s § 121 odst. 3 daňového řádu

23. Žalobkyně namítala, že správce daně nebyl oprávněn podat sám sobě podnět k přezkoumání rozhodnutí.
24. Podle § 121 odst. 3 daňového řádu „[p]odnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí podá u správce daně, který rozhodl v řízení v posledním stupni, kterýkoli správce daně, jakmile zjistí, že pro nařízení přezkoumání rozhodnutí jsou dány zákonné podmínky.“
25. Citované ustanovení upravuje interní postup správce daně při podávání podnětu k přezkoumání rozhodnutí. Určuje, kdo je oprávněn podat podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí (kterýkoli správce daně), a rovněž u kterého orgánu se takový podnět podává (u správce daně, který rozhodl v posledním stupni). Jasně z něj vyplývá, že podnět k přezkoumání rozhodnutí je oprávněn podat kterýkoli správce daně – tj. nepochybně i ten správce daně, jehož rozhodnutí má být v rámci přezkumného řízení prověřováno. Ostatně jak příhodně uváděl žalovaný ve vyjádření k žalobě, často je to právě správce daně, jehož rozhodnutí má být předmětem přezkoumání, kdo má k věci nejbližší a do jehož sféry se prvně dostanou informace o skutečnostech svědčících o splnění podmínek pro nařízení přezkoumání rozhodnutí. Argumentace žalobce nemá oporu v dikci § 121 odst. 3 daňového řádu.

26. Námitka není důvodná.

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

27. Žalobkyně dále namítla, že nebyly dodrženy podmínky pro zahájení přezkumného řízení podle § 121 odst. 1 daňového řádu. Má za to, že platební výměry nebyly vydány v rozporu se zákonem, neboť správní orgány při nařízení přezkoumání rozhodnutí chybně interpretovaly § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření.
28. V projednávané věci je předmětem sporu výklad a aplikace ustanovení § 7 zákonného opatření. Podle ustanovení § 7 odst. 1 zákonného opatření je od daně z nabytí nemovitých věcí osvobozeno první úplatné nabytí vlastnického práva k a) pozemku nebo právu stavby, jejichž součástí je nová stavba rodinného domu, b) nové stavbě rodinného domu, c) jednotce, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem 1. v nové stavbě bytového domu, nebo 2. nově vzniklé nástavbou, přístavbou nebo stavební úpravou, nejde-li pouze o rozdělení nebo sloučení stávajících jednotek, v bytovém domě, d) jednotce v bytovém domě, která na základě stavební úpravy nebytového prostoru nově nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem.
29. V § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření je užit pojem „bytový dům“. Jedná se o termín ze stavebního práva definovaný v § 2 písm. a) bodě 1 vyhlášky č. 501/2006 Sb., o obecných požadavcích na využívání území. Dle této vyhlášky je nutné rozlišovat pojmy

„bytový dům“ a „rodinný dům“. Oba tyto druhy staveb jsou podle vyhlášky stavbami pro bydlení, avšak „rodinný dům“ může mít nejvýše tři samostatné byty, nejvýše dvě nadzemní a jedno podzemní podlaží a podkroví.

30. Soudu je známo, že interpretací uvedeného ustanovení se zabýval již Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 13. 6. 2019, č. j. 11 Af 42/2018-77, a také Krajský soud v Praze v rozsudku ze dne 14. 8. 2019, č. j. 43 Af 27/2018-200. Městský soud v Praze vyslovil názor, že od daně z nabytí nemovitostí lze podle uvedeného ustanovení osvobodit rodinný dům jako celek podle § 7 odst. 1 písm. b) zákonného opatření, nebo jednotky v bytovém domě podle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření, nikoliv však bytové jednotky v rodinném domě. Městský soud v Praze odmítl, že by bylo k dispozici více výkladů ustanovení § 7 zákonného opatření. S tímto názorem se Krajský soud v Praze neztotožnil a uvedl, že je na místě ustanovení § 7 odst. 1 písm. b) a c) zákonného opatření vykládat ve svém souhrnu tak, že osvobození je třeba přiznat nejen při převodu nové stavby rodinného domu jako celku, ale argumentem od většího k menšímu též v případě převodu jednotek v něm vymezených, jsou-li určeny k bydlení, které představují formu spoluvlastnictví (resp. vlastnictví reálné části domu a podílu na jeho společných částech). Oba výše uvedené rozsudky byly napadeny kasační stížností u Nejvyššího správního soudu. S ohledem na datum, kdy byla předmětná žaloba podána, soud akcentoval zásadu rychlosti řízení a nerozhodl o přerušení řízení podle § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. do rozhodnutí Nejvyššího správního soudu o kasačních stížnostech proti citovaným rozsudkům. Namísto toho žalobu posoudil věcně, vědom si rizika, že jeho závěry mohou být v budoucnosti Nejvyšším správním soudem překonány. Přiklonil se přitom k závěrům vysloveným v rozsudku Krajského soudu v Praze č. j. 43 Af 27/2018-200.
31. Jazykovým výkladem § 7 odst. 1 zákonného opatření lze dospět k závěru, že zákonodárce osvobodil od daně z nabytí nemovitých věcí pouze první úplatné nabytí vlastnického práva k jednotce v bytovém domě, nikoliv v domě rodinném. Vyhláška č. 501/2006 Sb. rozlišuje mezi rodinnými domy a bytovými domy. Pokud § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření hovoří pouze o osvobození prvního úplatného nabytí jednotky v bytových domech, *a contrario* by se mohlo zdát, že první úplatné nabytí jednotky v rodinném domě od daně z nabytí nemovitých věcí osvobozeno není.
32. Podle názoru soudu se však při interpretaci § 7 odst. 1 zákonného opatření nelze spokojit pouze s jazykovým výkladem. Interpretace právní normy předpokládá učinit různé druhy výkladu, jež v daném případě připadají v úvahu (jazykový, historický, autentický, systematický, teleologický, apod.). Povinností soudu je tyto výklady zvážit. Dojde-li soud na základě různých výkladových metod k odlišným závěrům, je třeba aplikovat takový výklad, který vedle samotného znění předpisu zohledňuje rovněž širší souvislosti jeho přijetí, zejména pak jeho účel (srov. obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2007, č. j. 4 Ads 49/2007-71). K uvedeným závěrům opakovaně dospěl i Ústavní soud (viz např. nálezy ze dne 17. 12. 1997 ve věci sp. zn. Pl. ÚS 33/97, ze dne 6. 5. 2004 ve věci sp. zn. III. ÚS 258/03, ze dne 11. 1. 2008 ve věci sp. zn. IV. ÚS 814/06, ze dne 30. 9. 2009 ve věci sp. zn. III. ÚS 384/08, či ze dne 31. 8. 2015, sp. zn. II. ÚS 1287/14). V posledně uvedeném Ústavní soud konstatoval, že „[p]ři výkladu a aplikaci právních předpisů nelze pomíjet jejich účel a smysl, který není možné hledat jen ve slovech a větách toho kterého předpisu, v němž je třeba vždy nalézat i principy uznávané demokratickými právními státy.“ Obdobně lze poukázat na judikaturu Nejvyššího správního soudu (např. rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 1 Afs 86/2004-54, rozsudek ze dne

12. 10. 2016, č. j. 3 Ads 258/2015-30, ze dne 15. 4. 2011, č. j. 2 Afs 20/2011-77, nebo ze dne 22. 5. 2014, č. j. 2 Afs 4/2014-84).

33. Soud je přesvědčen, že právo nelze interpretovat izolovaně, formalisticky, mimo celkový kontext řešených problémů. Uspokojivého výsledku interpretace nelze dosáhnout pouze za použití jedné z výkladových metod práva, nabízí-li ostatní metody výkladu pohled odlišný. Jazykový výklad představuje prvotní přiblížení se k normě či pomyslný první krok k odhalení skutečného významu slov použitých v právním textu (srov. Melzer, F.: Metodologie nalézání práva, Úvod do právní argumentace. C. H. Beck, Praha, 2010, s. 90). Soud se proto dále zabýval interpretací uvedeného ustanovení i pomocí jiných výkladových metod.

34. Podle důvodové zprávy upravuje zákonné opatření *„věcná osvobození při nabytí vlastnického práva k novým stavbám. Úprava byla převzata z dosavadní právní úpravy, do níž bylo osvobození prvního úplatného převodu vlastnictví zavedeno s cílem podpořit bytovou výstavbu. Oproti dosavadní úpravě navrhouvaný zákonné opatření Senátu nepodmiňuje osvobození u nových staveb podnikatelskou činností, kterou je výstavba anebo prodej staveb a bytů, na straně převodce“* (viz důvodová zpráva k zákonnému opatření, sněmovní tisk č. 185/0, dostupný na digitálním repozitáři www.psp.cz). Zákonnodárce tak při formulaci § 7 odst. 1 zákonného opatření vycházel z předchozí právní úpravy. Podle ní byl první úplatný převod nebo přechod vlastnictví k bytu v nové stavbě (tj. i k bytové jednotce v rodinném domě) od daně z převodu nemovitostí osvobozen [srov. § 20 odst. 7 písm. b) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí]. Smyslem právní úpravy obsažené v § 7 zákonného opatření bylo *„osvobodit od daně první úplatné nabytí vlastnického práva k novým stavbám vymezených nemovitých věcí. Jde o nemovité věci určené k bydlení, resp. ty z nich, u nichž lze vzhledem k jejich typu předpokládat, že je k bydlení využije nabyvatel (...)“*. Osvobození prvního úplatného nabytí rodinných domů či jednotek mělo za cíl podpořit bytovou výstavbu obecně, nikoliv pouze výstavbu bytových domů, jak se domnívá žalovaný. Z právní úpravy je patrný smysl poskytnout osvobození v případě nemovitých věcí určených k bydlení, u nichž lze vzhledem k jejich typu předpokládat, že je k bydlení využije nabyvatel. Typickými stavbami pro bydlení jsou bytové domy, u nichž je s ohledem na cíl právní úpravy osvobozeno toliko nabytí jednotek, a rodinné domy, u nichž je s ohledem na jejich povahu výslovně osvobozeno podle § 7 odst. 1 písm. b) zákonného opatření nabytí jako celku [respektive dle § 7 odst. 1 písm. a) zákonného opatření je osvobozeno nabytí pozemku či práva stavby, jichž je nová stavba rodinného domu součástí].

35. Ustanovení § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření je nutné vykládat rovněž systematicky, ve vazbě na další pravidla obsažená v § 7 odst. 1 zákonného opatření. Podle § 7 odst. 1 písm. a) zákonného opatření je za blíže stanovených podmínek od daně osvobozeno první úplatné nabytí vlastnického práva k *„pozemku nebo právu stavby, jejichž součástí je dokončená nebo užívaná stavba rodinného domu“*. S ohledem na znovuobnovenou superficiální zásadu, podle níž je stavba součástí pozemku (§ 506 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku), se daňové osvobození nutně musí vztahovat na vše, co je součástí pozemku, tedy i na stavby (resp. bytové jednotky) na pozemku zřízené (srov. §1159 občanského zákoníku).

36. Obdobně při zohlednění argumentu *a maiori ad minus* lze dovodit, že pokud je v případě nové stavby rodinného domu osvobozen převod rodinného domu jako celku [§ 7 odst. 1 písm. b) zákonného opatření], musí být nutně vzato osvobozen rovněž převod jednotek,

které jsou součástí rodinného domu a jsou určené k bydlení. Vedlo by k absurdnímu závěru odporujícímu cíli právní úpravy, pokud by v případě úplatného převodu rodinného domu s více byty bylo osvobození poskytnuto, zatímco při převodu jednotky určené k bydlení vymezené podle občanského zákoníku nebo jednotky vymezené podle zákona o vlastnictví bytů, s níž je spojen podíl na společných částech domu (§ 56 zákonného opatření), by osvobození přiznáno nebylo. V souladu se smyslem právní úpravy je pak třeba ustanovení § 7 odst. 1 písm. b) a c) zákonného opatření ve vztahu k jednotkám v rodinných domech vykládat ve svém souhrnu tak, že i na jednotky v rodinných domech bude dopadat omezující podmínka pro přiznání osvobození spočívající v tom, že nemohou zahrnovat nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem.

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

nepřiznat žalobkyni osvobození prvního úplatného převodu jednotky v rodinném domě s odkazem na striktní jazykový výklad § 7 odst. 1 písm. c) účinný od 1. 1. 2014 do 31. 10. 2019, který je v rozporu s úmyslem zákonodárce i systematickým výkladem daného ustanovení.

40. Námitka nesprávného posouzení interpretace § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření tak je důvodná.
41. Argumentaci žalobkyně ochranou legitimního očekávání soud neshledal důvodnou. Pokud správce daně původně vydal rozhodnutí, jimiž bylo osvobození přiznáno, nelze mu bránit následně taková rozhodnutí v rámci dozorčího prostředku nařízením přezkoumání rozhodnutí přehodnotit (při dodržení podmínek stanovených daňovým řádem), pokud shledá, že původní rozhodnutí byla vydána v rozporu se zákonem. Legitimní očekávání nemůže založit rozhodování finančního úřadu, jež může být zákonem předpokládaným postupem ve lhůtě pro stanovení daně změněno v přezkumném řízení. Na druhou stranu je však důležité zopakovat, že postup správce daně, který původně výklad § 7 zákonného opatření zastávaný žalobkyní akceptoval a změnil ho až po vydání metodiky žalovaného, svědčí o možnosti více různých výkladů předmětného ustanovení (podrobněji viz přiměřeně body 63 – 66 rozsudku č. j. 43 Af 27/2018-200). Na místě, je proto zvolit takový výklad, který odpovídá smyslu a logickému výkladu § 7 zákonného opatření, jakož i zásadě *in dubio mitius* (viz bod 38 shora).

VI. Závěr a náklady řízení

42. Soud tak z výše uvedených důvodů rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost zrušil (§ 78 odst. 1 s. ř. s.) a věci mu vrátil k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V nich bude žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
43. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně byla ve věci úspěšná, soud jí proto přiznal právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému.
44. Náklady řízení žalobkyně se skládají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 33 000 Kč a z odměny a náhrady hotových výdajů jejího zástupce. Soud přiznal zástupci žalobkyně odměnu podle § 9 odst. 4 písm. d), § 7 bod 5. a § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb. za tři úkony právní služby (příprava a převzetí věci, sepsí žaloby, podání repliky) 3 × 3 100 Kč a náhradu hotových výdajů s těmito úkony spojenými 3 × 300 Kč (§ 13 odst. 3 citované vyhlášky); celkem tedy 10 200 Kč. Protože advokát žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 2142 Kč odpovídající této dani (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Celkem tedy zástupci žalobkyně náleží náhrada nákladů řízení ve výši 45 342 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

Brno 20. listopadu 2019

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu