



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha a soudkyň JUDr. Hany Veberové a JUDr. Jitky Hroudové v právní věci

žalobce **Mgr. R. V., LL. M.,**
bytem v P.16 – R., N. K. 1672/5
zastoupeného JUDr. Martinem Havelkou, advokátem
se sídlem v Liberci, Gorkého 658/15,

proti
žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství,**
se sídlem v Brně, Masarykova 427/31,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného správního orgánu ze dne 4. 10. 2018, č. j. 44425/18/5100-31461-012952

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění

Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou, podanou u Městského soudu v Praze, domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále též „žalovaný“), jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro hl. m. Prahu („správce

daně“), ze dne 1. 3. 2018, č. j. 389627/18/2005-70462-107074. Uvedenými rozhodnutími byla žalobci vyměřena záloha na daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 251 712 Kč a daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 255 104 Kč.

Žalobní body

2. Žalobce v podané žalobě namítl, že základem sporu je otázka, zda se osvobození od daně z nabytí nemovitosti - ve smyslu ustanovení § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření Senátu České republiky č. 340/2013 Sb., o dani z nemovitých věcí (dále jen „zákonné opatření“), vztahuje i na první úplatné nabytí vlastnického práva k bytové jednotce v rodinném domě, který se v tomto případě typově nijak neliší od bytového domu, stejně jako je tomu v situaci prvního úplatného nabytí vlastnického práva k bytové jednotce v domě bytovém. Zde je tedy podle názoru žalobce nutno zkoumat materiální podstatu věci respektive sledovat účel a smysl zákona, a nikoli aplikovat zákon čistě formalisticky a mechanicky, bez vazby na skutečný stav věci. Žalovaným zvolený druhý případ podle názoru žalobce nemůže při bližším přezkumu obstát, neboť je svým důsledku protiústavní. Zakládá neodůvodněnou nerovnost mezi adresáty veřejné správy a veřejnoprávních povinností. Žalovaný i správce daně se při aplikaci výkladu § 7 odst. 1 písm. b) zákonného opatření omezili pouze na jazykové znění zákonného opatření a nijak nezohlednili smysl a účel právní úpravy ani úmysl zákonodárce při přijetí této právní úpravy. Jinými slovy - žalovaný nesprávně aplikoval platné právo, což má za následek nezákonnost a nesprávnost napadeného rozhodnutí.
3. Žalobce v podané žalobě namítl, že dne 20. 10. 2016 zakoupil bytovou jednotku č. 3 v budově č. p. x, rodinném domě na pozemku parcelní č. x, všechny nemovitosti zapsané na listu vlastnictví č. x pro katastrální území x u Katastrálního úřadu pro hl. m. Prahu. Z kolaudačního souhlasu, jakož i z příslušné evidence katastru nemovitostí vyplývá, že stavba č. p. x, v níž se bytová jednotka nachází, je formálně rodinným domem, který ovšem svými vlastnostmi a charakterem bydlení jednoznačně naplňuje definici bytového domu. Je tomu tak proto, že prostorové členění bytů v domě č. p. x je totožné s prostorovým členěním bytů v sousedních bytových domech č. p. x a č. p. x, které byly součástí stejného projektu. Jediným praktickým rozdílem mezi stavbami je šířka těchto domů, která je ovlivněna vyšším počtem bytů oproti domu, ve kterém se nachází bytová jednotka žalobce. Žalobce v rámci daňového řízení namítal, v jakých konkrétních skutkových a právních okolnostech spatřuje důvody pro závěr, že předmětná bytová jednotka se nachází v rodinném domě a nikoliv v domě bytovém, správní orgány však jeho argumentaci neoslyšely a pouze mechanicky aplikovaly zákonné opatření a související právní předpisy, čímž poukázaly na to, že je třeba žalobci vyměřit doplatek na dani z nabytých nemovitých věcí podle daného zákonného opatření, neboť se podle názoru správních orgánů uplatněného osvobození vztahuje pouze na jednotky v domě bytovém a nikoliv na jednotky v rodinném domě.
4. Žalobce v podané žalobě namítl, že mu není zřejmé, proč se žalovaný omezil pouze na gramatický výklad § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření, když se sám dovolává důvodových zpráv, přičemž zároveň druhým dechem argumentuje a rozhoduje v příkrém rozporu se smyslem zákona, který mimo jiné plyne i ze žalovaným citované důvodové zprávy.
5. Žalobce namítl, že žalovaný neprovedl navržený důkaz místního šetření, které by mělo za cíl zjistit skutečný charakter domu č. p. x a směřovalo by k závěru, že je na místě připustit

osvobození od daně z nabytí nemovitosti, když svojí podstatou jde o jednoznačně o dům bytový.

6. Žalobce v podané žalobě namítl, že osvobození od daně ve smyslu § 7 odst. 1 písm. b) a c) zákonného opatření se vztahovalo i na byty v rodinných domech a není nejmenšího důvodu domnívat se, že by zákonodárce měl v úmyslu právě tyto byty z osvobození od daně vyloučit. Teleologickým výkladem lze jednoznačně dovodit, že opačný závěr jde proti smyslu, který zákonodárce sledoval, a kterým je podpora bytové výstavby. Ustanovení § 7 odst. 1 písm. b) zákonného opatření by mělo být vykládáno tak, že se vztahuje i na první úplatné nabytí bytové jednotky v rodinném domě, což odpovídá logickému výkladu § 7 zákonného opatření. Není žádný věcný rozdíl mezi prvním úplatným nabytím bytové jednotky v rodinném domě a bytovém domě, a opačný závěr, který zastává žalovaný zcela nedůvodně, diskriminuje všechny, kdo si koupí bytové jednotky v rodinném domě. Nelze tak souhlasit se žalovaným, že připuštění osvobození u bytových jednotek by vytvářelo ústavní nerovnost. Naopak - nerovnost je zakládána právě tím, že je přiznáno osvobození od daně pouze jedné ze dvou (prakticky totožných) skupin adresátů veřejnoprávní povinnosti.
7. Žalobce zdůraznil, že gramatický jazykový výklad právní normy je pouze prvotním přiblížením se ke smyslu a skutečnému obsahu právní normy. Daňové zákony je nezbytné vykládat s ohledem na jejich smysl a účel, o čemž svědčí bohatá judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu. Podmínky pro osvobození od daně z nabytí či převodu nemovitosti mají být vykládány podle jejich smyslu a účelu, v souladu se zásadou materiální pravdy a podle skutečného stavu věci. Žalovaný měl vyložit předmětná ustanovení zákonného opatření podle smyslu a účelu a v souladu s faktickým stavem tak, aby ústavně konformně zaplnil tuto mezeru v zákoně a pod pojem „*bytová jednotka v bytovém domě*“ podřadil i bytovou jednotku ve formálně rodinném domě, a to tím spíše, kdy rodinný dům je rozdělen na několik bytových jednotek a od sousedních bytových domů se odlišuje jen v tom směru, že je v příslušných evidencích veden jako rodinný dům.
8. Podle názoru žalobce došlo napadeným rozhodnutím k zásahu do právní sféry žalobce dosahující intenzity, která odpovídá porušení ústavně zaručených práv, zejména ústavně zaručeného práva vlastnit majetek podle čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, a práva na rovné zacházení podle čl. 3 Listiny. Žalobcem namítané porušení zákazu diskriminace a práva na rovné zacházení je evidentní při bližším pohledu na situaci v rámci daného projektu, kdy bytové jednotky v bytových domech A a D byly vymezeny identicky jako bytová jednotka ve vlastnictví žalobce, která se formálně nachází v rodinném domě a oddaně osvobozena nebyla. To vše jen s tím rozdílem, že první úplatný převod těchto bytových jednotek byl od daně osvobozen. Nastává tak paradoxní situace, kdy vedle sebe stojí budovy, které se liší jen počtem bytů a velikostí, a současně bytové jednotky jsou v těchto domech vymezeny prostorově stejně, přesto je osvobozen od daně z nabytí nemovitostí první úplatný převod bytové jednotky pouze v bytovém domě (čistě z formálních důvodů evidence v katastru nemovitostí). Vedle sebe tak bydlí sousedé, kteří si koupili fakticky identickou bytovou jednotku, avšak od povinnosti platit daň z nabytí nemovitosti jsou osvobozeni jen někteří a jiní bez spravedlivého důvodu nikoliv.

Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě uvedl, že napadené rozhodnutí i platební výměr Finančního úřadu pro hl. m. Prahu byly vydány v souladu se zákonem. Žalovaný s právními názory žalobce uvedenými v žalobě nesouhlasí. Skutkový stav a právní posouzení žalovaný již podrobně rozvedl v odůvodnění napadeného rozhodnutí, proto na něj i na celý předložený spisový materiál ve svém vyjádření odkázal.
10. Podle názoru žalovaného nelze přisvědčit námitce žalobce, že je předmět převodu třeba hodnotit podle skutečného stavu a nikoliv podle formálního zápisu v katastru nemovitostí. Žalovaný nevycházel pouze z zápisu v katastru nemovitostí, ale z celé řady dalších listinných prostředků (kolaudační souhlas s užíváním stavby, prohlášení o rozdělení vlastnického práva nemovité věci na vlastnické právo k jednotkám, vyrozumění o provedeném vkladu do katastru nemovitostí a výpis z registru územní identifikace, adres a nemovitostí). Posuzování charakteru převáděných jednotek v rodinných domech podle jejich skutečného stavu by vedlo k neobjektivnímu hodnocení této skupiny poplatníků. Tím by se vytvářela ústavní nerovnost (viz body [41] a [42] napadeného rozhodnutí). Správce daně i žalovaný proto postupovali zcela v souladu s právními předpisy, když žalobci neuznali jím nárokované osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí a vyměřili mu daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 255 104 Kč.
11. K námitce porušení zákazu diskriminace žalovaný poukázal na to, že na poplatnících, kteří nabývají vlastnické právo ke stejnému typu nemovité věci, vázne stejné daňové břemeno. Nedochází tedy k diskriminaci určité skupiny poplatníků, ale pouze k osvobození určitých typů zákonným opatřením vymezených nemovitostních věcí. Cílem je podpora zákonodárcem preferovaného bytového rozvoje. V případě ustanovení § 7 zákonného opatření je legitimním cílem podpora bydlení v bytových domech a v rodinných domech jako nejčastěji obchodovaných nemovitostí určených k bydlení, a nikoliv v rodinných domech rozdělených na jednotky, protože samotné vyčlenění jednotky v rodinném domě sice není v rozporu se zákonem, nicméně se nejedná o předpokládané uspořádání nemovité věci. Rodinný dům má sloužit svou povahou zejména pro rodinné bydlení. Mezi daným cílem a právní výhodnou představovanou věcným osvobozením od daně z nabytí nemovitých věcí je vztah přiměřenosti, proto je předmětné ustanovení ústavně konformní.
12. K otázkám samotného výkladu § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření žalovaný poukázal na to, že z důvodové zprávy k § 7 zákonného opatření nevyplývá, že by úmyslem zákonodárce bylo osvobodit od daně i jednotky v rodinných domech. Zákonodárce sice v důvodové zprávě obecně hovoří o podpoře bytové výstavby, avšak to samo o sobě ještě neznamená, že úmyslem zákonodárce bylo, aby se předmětné osvobození vztahovalo na jednotky bez ohledu na druh stavby, ve které jsou tyto jednotky vymezeny. Zákonodárce jednoznačným způsobem vymezil, které typy nemovitostí budou osvobozeny od daně z nabytí nemovitých věcí, přičemž ani na základě teleologického výkladu nelze dospět k závěru, že by se toto osvobození mělo vztahovat i na jednotky v rodinných domech. Výklad předestřený žalobcem by bylo nutno označit za nepřípustně extenzivní, neboť žalobce se snaží dovodit osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí i na případy, na které předmětná právní norma bezpochyby nedopadá.
13. K námitce aplikace § 7 odst. 1 písm. b) zákonného opatření žalovaný poukázal na to, že jednotka jako věc nemovitá je sama o sobě předmětem právních vztahů a je samostatně převoditelnou věcí bez vazby na stavbu jako celek, v níž je vymezena. Na osvobození jednotky od daně z nabytí nemovitých věcí není možné analogicky aplikovat ustanovení týkající se osvobození celého rodinného domu, neboť zákonodárce jednoznačně vymezil,

pokračování

které jednotky osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí podléhají. Na základě uzavřené kupní smlouvy žalobce nenabyl vlastnické právo k rodinnému domu, ani spoluvlastnický podíl na rodinném domě, ale nabyl vlastnické právo k jednotce, která je nemovitou věcí, je samostatně i předmětem daně z nabytí nemovitých věcí, proto nelze aplikovat § 7 odst. 1 písm. b) zákonného opatření.

14. K námitce novely zákonného opatření žalovaný poukázal na to, že zákonodárce výslovně uznává, že dosavadní právní úprava věcného osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí se netýká jednotek v rodinných domech. Důvodem zamýšleného a navrhovaného rozšíření osvobození i na jednotky v rodinném domě je zmírnění negativních důsledků dopadajících na nabyvatele těchto jednotek ve světle aktuálního vzrůstajícího trendu vymezování jednotek v rodinných domech. S účinností ode dne 1. 11. 2016 je poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí ve všech případech již pouze nabyvatel. Z tohoto pohledu je argumentace žalobce neopodstatněná, neboť jím zmíněná navrhovaná novela zákonného opatření není upřesněním stávající právní úpravy, ani odstraněním výkladových problémů, nýbrž rozšířením osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí nově i na bytové jednotky v rodinných domech - oproti stávající právní úpravě, která jednoznačně stanovuje osvobození pro jednotky pouze v domech bytových.
15. K námitce zásahu do ústavně zaručených práv žalobce žalovaný poukázal na to, že postupoval plně v souladu s právními předpisy, když nárokové osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí žalobci neuznal a vyměřil žalobci daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 255 104 Kč. Na to vyměřená záloha na daň z nabytí nemovitých věcí ani daň z nabytí nemovitých věcí takové intenzity nedosahuje. Do ústavně zaručených práv žalobce dle názoru žalovaného zasaženo nebylo.

Řízení před správními orgány

16. Ze spisového materiálu, který byl soudu předložen žalovaným správním orgánem, byly zjištěny následující, pro rozhodnutí ve věci samé podstatné skutečnosti:
17. Žalobce se stal vlastníkem bytové jednotky č. x v budově č. p. x, na pozemku parc. č. x, včetně spoluvlastnického podílu na společných částech budovy a na pozemku, zapsaných LV x, x a x, to vše v katastrálním území x, a to na základě Smlouvy o převodu vlastnictví bytové jednotky ze dne 20. 10. 2016, kterou žalobce uzavřel se společností VV Servis – REAL spol. s r. o.
18. Žalobce v zákonem stanovené lhůtě do dne 28. 2. 2017 nepodal přiznání k dani z nabytí nemovité věci, proto jej správce daně výzvou ze dne 31. 8. 2017 vyzval k podání tohoto daňového přiznání včetně příloh.
19. Přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí bylo správci daně doručeno dne 15. 9. 2017, žalobce v něm uplatnil osvobození podle § 7 zákonného opatření senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí ve znění pozdějších předpisů, a to na celý předmět převodů vyjma podílů o velikosti 1/18 na pozemku parc. č. x. Žalobce vypočetl a stanovil zálohu ve výši 4% podle § 44 zákonného opatření částkou 120 Kč.
20. Výzvou ze dne 20. 9. 2017 správce daně vyzval žalobce k odstranění pochybností o správnosti a úplnosti údajů tvrzených v daňovém přiznání. Správci daně šlo zejména o správnost uplatněného osvobození podle § 7 zákonného opatření, neboť správcem daně bylo zjištěno, že převáděná jednotka se nachází v rodinném domě a nikoliv v domě bytovém. Z výpisu z katastru nemovitostí vyplývá, že předmětem převodu byla bytová

jednotka nacházející se v dané budově charakterizované jako rodinný dům. Úřad Městské části Praha 16 - stavební úřad, vydal dne 1. 8. 2016 kolaudační souhlas s užíváním stavby, v němž je jednoznačně vymezen účel užívání stavby, mj. rodinného domu č. p. x, o celkové výměře 181 m².

21. Žalobce na výzvu správce daně k odstranění pochybností reagoval podáním ze dne 5. 10. 2017, v němž argumentoval shodně jako v podané žalobě.
22. Dne 23. 1. 2018 sepsal správce daně Úřední záznam o zahájení postupu k odstranění pochybností, zároveň žalobce informoval o tom, že pochybnosti správce daně odstraněny nebyly. Následně žalobce podáním ze dne 14. 2. 2018 navrhl pokračovat v dokazování. Správce daně však důvody pro pokračování v dokazování neshledal a platebním výměrem ze dne 1. 3. 2018 uložil žalobci povinnost zaplatit zálohu na daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 251 712 Kč a vyměřil mu daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 255 104 Kč. Základem daně se stala nabývací hodnota, kterou byla srovnávací daňová hodnota odpovídající 75% směrné hodnoty 6 377 550 Kč, neboť byla vyšší než sjednaná cena bez DPH (6 377 600 Kč).
23. Žalobce podal proti platebnímu výměru dne 3. 4. 2018 včasné odvolání, v němž namítal nesprávnost právního posouzení rozhodných skutkových okolností a nesprávnost výkladu smyslu § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření.
24. O podaném odvolání rozhodl žalovaný odvolací správní orgán žalobou napadeným rozhodnutím, jímž odvolání žalobce jako nedůvodné zamítl a napadené rozhodnutí potvrdil se závěrem, že od daně z nabytí nemovitostí lze 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. Jednotlivé uplatněné odvolací důvody žalovaný neshledal důvodnými a při přezkoumání nezjistil ani žádné nesprávnosti nebo nezákonnosti žalobcem neuplatněné, které by měly vliv na výrok rozhodnutí o odvolání.

Řízení před soudem

25. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí a jemu předcházející řízení před správními orgány obou stupňů z hlediska žalobních námitek uplatněných v podané žalobě a vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí (ustanovením § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s. ř. s.“). Věc soud posoudil takto:
26. Při ústním jednání u Městského soudu v Praze dne 13. 6. 2019 zástupce žalobce setrval na podané žalobě a v podrobnostech odkázal na její písemné vyhotovení a na obsah žalobcem podané dupliky. Zdůraznil hlavní argument podané žaloby, kterým je legitimita cílů daňového zvýhodnění adresátů daňové správy. Podle názoru žalobce měl zákonodárce v úmyslu zvýhodnit pořízení stavby a následný první vlastnický převod ke stavbě, která se týká určitého druhu státem podporovaného bydlení – bytové jednotky v bytovém domě. Toto vymezení však je formálně nesprávné a žalobce se domáhá posouzení věci na základě materiálního pojetí. V případě žalobce je bytová jednotka formálně součástí rodinného domu, avšak materiálně je úplně stejná jako bytové jednotky v sousedním bytovém domě. Podle názoru žalobce není žádný důvod pro to, aby byly činěny rozdíly mezi adresáty veřejné správy podle formálního zařazení totožné nemovitosti.

27. Žalobce u jednání soudu uvedl, že si je plně vědom formálního popisu a stavebního zařazení dané bytové jednotky podle platné právní úpravy, avšak forma by neměla zvítězit nad materiálním posouzením dané problematiky. Žalobce proto požaduje provést komparativní znalecký posudek k otázce totožnosti (rozdílnosti) bytových jednotek, a za stejným účelem i provést šetření na místě samém. Byt žalobce se nachází v jednom z domů komplexu budov A, B, C a D, byt má stejnou garáž, další technické místnosti a příslušenství jako mají i sousedi. Jsou-li bytové jednotky totožné, mělo by být totožné i daňové osvobození. Díky přístupu daňových orgánů vlastní žalobce jedinou bytovou jednotku v budovách B a C, ostatní dosud nebyly prodány, protože lidé od smluv odstoupili právě kvůli doměření daně, úmysl zákonodárce tedy fakticky neodpovídá tomu, co se ve skutečnosti odehrává, napadené rozhodnutí je nesprávné, nespravedlivé a protiústavní.
28. Zástupkyně žalovaného správního orgánu u jednání soudu uvedla, že není sporu o charakteru budovy ani žalobcovy bytové jednotky, proto žalovaný neprovedl navržené důkazy a vycházel z toho, že pouze a jedine stavební úřad je oprávněn posoudit charakter konkrétní stavby. V dané věci nejde o diskriminaci žalobce, protože daňové břemeno vázne na všech poplatnících, kteří vlastní bytové jednotky v konkrétním typu budovy. Zatímco budovy A a D jsou bytovým domem, budovy B a C jsou domem rodinným, konkrétní rozdíly mezi nimi žalovaný popsal v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Ostatně definici bytového a rodinného domu obsahuje i obecně závazný předpis – ustanovení § 2 odstavec 1 písm. a) vyhlášky č. 501/2006 Sb. Žalovaný má za to, že ani z důvodové zprávy k § 7 odstavec 1 zákonného opatření senátu č. 340/2013 Sb. nelze dovodit úmysl zákonodárce směřující k osvobození od daně u vlastníků bytové jednotky v rodinném domě. Žalobcův výklad daného ustanovení je extenzivní, vedený snahou „napasovat“ podmínky osvobození na situaci žalobce, nicméně žalovaný nemůže daňové osvobození přiznat nad rámec zákona, není proto ani důvodu, proč neposoudit žalobcovu situaci striktně formálně, když daňové orgány vycházely z řady důkazních prostředků (rozhodnutí stavebního úřadu o kolaudaci, zápis v katastru nemovitostí, obsah smluv uzavřených mezi developerem a žalobcem), ve které je jednoznačně stanoveno, že žalobce vlastní bytovou jednotku v rodinném domě a právě na druhu stavby záleží při posouzení, zda jsou podmínky osvobození od daně splněny.
29. Pokud jde o právní rámec nyní posuzované věci, podle ustanovení § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření Senátu České republiky č. 340/2013 Sb., o dani z nemovitých věcí, platí, že od daně z nabytí nemovitých věcí je osvobozeno první úplatné nabytí vlastnického práva k dokončené nebo užívané jednotce v bytovém domě, která
1. nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem, vzniklé výstavbou, nástavbou, přístavbou nebo stavební úpravou tohoto domu, nejde-li pouze o rozdělení nebo sloučení stávajících jednotek,
 2. na základě stavební úpravy nebytového prostoru nově nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem
30. Z důvodové zprávy k předmětnému zákonnému opatření Senátu se podává, že uvedené ustanovení § 7 upravuje věcná osvobození při nabytí vlastnického práva k novým stavbám. Dané osvobození bylo převzato z dosavadní právní úpravy, do níž bylo zavedeno s cílem podpořit bytovou výstavbu. Oproti dosavadní úpravě navrhovaný zákonný opatření Senátu nepodmiňuje osvobození u nových staveb podnikatelskou činností, kterou je

výstavba anebo prodej staveb a bytů, na straně převodce. V odstavci 1 je upraveno osvobození od daně prvního úplatného nabytí vlastnického práva k novým stavbám vymezených nemovitých věcí. Jde o nemovité věci určené k bydlení, respektive ty z nich, u nichž lze vzhledem k jejich typu předpokládat, že je k bydlení využije nabyvatel; osvobození se tak vztahuje např. na nabytí bytové jednotky nebo rodinného domu, zatímco se nevztahuje např. na nabytí bytového domu jako celku. V případě rodinných domů navrhovaná právní úprava zohledňuje skutečnost, že podle nového občanského zákoníku nebudou již nově postavené rodinné domy samostatnými věcmi, ale budou buď součástí pozemku, nebo součástí práva stavby; proto je předmětem osvobození i nabytí vlastnického práva k pozemku či právu stavby, jejichž součástí je nová stavba rodinného domu. U jednotek se osvobození vztahuje na ty, které zahrnují pouze byty, garáže, sklepy nebo komory, pokud tyto garáže, sklepy nebo komory jsou užívány společně s bytem, nacházejí-li se tyto jednotky v bytovém domě; tyto garáže, sklepy a komory s ohledem na podmínku užívání společně s bytem rovněž nepřímou slouží k bydlení. Jak vyplývá z ustanovení § 56, vztahuje se osvobození i na ty jednotky, které jsou vymezeny podle zákona o vlastnictví bytů, s nimi spojený podíl na společných částech domu, případně i podíl na pozemku, jehož vlastnictví je spojeno s vlastnictvím této jednotky. I pro osvobození nabytí vlastnického práva k jednotkám vymezeným podle zákona o vlastnictví bytů a s nimi spojeným podílem se obdobně použijí omezující podmínky, tzn., že tyto jednotky nesmí být nebytovým prostorem s výjimkou garáže, sklepu nebo komory užívaných společně s bytem. Za novou stavbu bytových, garážových, sklepních nebo komorových jednotek se považují jak jednotky v nově vystavěném bytovém domě, tak jednotky, které v bytovém domě nově vzniknou nástavbou, přístavbou, nebo stavební úpravou, přičemž stavební úpravou může být jak vestavba nové jednotky, tak stavební úprava již existujícího nebytového prostoru jiného druhu, avšak nikoli pouze rozdělení nebo sloučení stávajících jednotek.

31. Písmeno c) předmětného ustanovení tak osvobozuje jednotky skládající se pouze z bytových prostorů, garáže, sklepa nebo komory užívaných společně s bytem. Pokud tedy jednotka zahrnuje jakýkoliv jiný nebytový prostor, nebo tyto prostory nejsou užívané společně s bytem (ale např. samostatně pronajímány), celá jednotka pozbývá osvobození. Přitom dle historické judikatury krajských a městských soudů (např. 28 Ca 410/2000, 38 Ca 538/2000) bylo pro přiznání osvobození od daně z převodu nemovitostí nezbytné zkoumat podmínky osvobození ke dni vzniku skutečnosti, která je předmětem daně. Existuje však i názor, že cílem zákonodárce bylo osvobození nabytí těch částí bytu, které budou užívány společně s bytem, a že je tak třeba dívat se spíše do budoucnosti, a osvobození se vztáhne i na případy, kdy se nabývá současně samostatná nebytová jednotka - garáž, která bude užívána společně s bytem. Ten, kdo se rozhodne držet tohoto názoru, by měl jasně v kupní smlouvě stanovit, že bude garáž užívat společně s bytem.
32. Pokud písmeno c) daného ustanovení užívá 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, jako je dům, ve kterém více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé bydlení a je k tomuto účelu určena.
33. V souvislosti s výkladem citovaného ustanovení soud připomíná, že z judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2011, č. j. 2Afs 20/2011 - 77, publikovaný pod č. 2372/2011 ve Sbírce NSS, nebo rozsudek ze dne 22. 5. 2014, č. j. 2Afs 4/2014 - 84, oba rovněž dostupné na

www.nssoud.cz) dlouhodobě plyne preference výkladu práva s ohledem na jeho smysl a účel; naopak výklad ryze gramatický či textualistický je upořádován. Rovněž v teorii práva se prosadilo přesvědčení o tom, že doslovné znění zákonného ustanovení ještě nemusí přesně odpovídat způsobu, jakým má být vykládáno. Při výkladu a použití práva je totiž nutno brát v potaz rovněž samotnou funkci práva ve společnosti. Společnost legitimně očekává, že právo bude spravedlivé, efektivní a nastolující stav jistoty. Nepatřičné je naopak právo vykládat izolovaně, mimo celkový kontext řešených problémů a formalisticky. V oblasti daňového práva je třeba navíc zohlednit, že se zde jedná o jednoznačně vrchnostenský vztah mezi státní mocí a daňovým subjektem. Stejná státní moc přitom stanoví i obecná pravidla daňového práva, obsažená v zákonech.

34. Za situace, kdy relevantní zákonná úprava umožňuje vícero argumentačně podložených výkladů směřujících k odlišným výsledkům, je proto zcela namístě přednostně používat ten způsob výkladu, který co nejvíce respektuje zásadu *in dubio mitius*, resp. *in dubio pro libertate*. Jak k tomu uvedl Ústavní soud, „[n]elze připustit, aby se vlivem interpretace zákona stalo předmětem zdanění něco, co zákon za předmět daně s žádoucí mírou určitosti nepředpokládá“ (srov. náleze ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, publikovaný pod č. 211/2008 Sbírky rozhodnutí a stanovisek ÚS, www.usoud.cz). Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06, publ. pod č. 142/2007 Sb. ÚS, www.usoud.cz, přitom platí, že „[j]e-li k dispozici více výkladů veřejnoprávní normy, je třeba volit ten, který vůbec, resp. co nejméně, zasahuje do toho kterého základního práva či svobody. Tento princip *in dubio pro libertate* plyne přímo z ústavního pořádku ... Jde o strukturální princip liberálně demokratického státu, vyjadřující prioritu jednotlivce a jeho svobody před státem“.
35. Soud při úvahách o aplikovatelnosti uvedených závěrů na právě posuzovaný případ dospěl k závěru, že pravidla preference výkladu práva s ohledem na jeho smysl a účel nevedou k závěru o důvodnosti podané žaloby. Městský soud v Praze totiž neshledal, že by v případě aplikace § 7 odstavec 1 písm. c) zákonného opatření Senátu 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 základní 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.

36. Právě s ohledem na to, že skutkový děj, který se stal základem právního posouzení věci správními orgány, nebyl mezi účastníky sporný, postupoval soud podle § 52 odstavec 1 s. ř. s. a rozhodl o tom, že neprovede žalobcem navržené důkazy znaleckým zkoumáním, provedením místního šetření či svědeckými výpověďmi, neboť pro závěr o důvodnosti či nedůvodnosti žaloby je rozhodující posouzení právní, aniž by bylo třeba blíže se zabývat skutkovými okolnostmi posuzované věci.
37. Naznačené důvody vedly městský soud 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 prvky přepjatého formalismu. Svoje závěry přitom žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí řádně odůvodnil, dané rozhodnutí proto nelze označit za nepřezkoumatelné. 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. V daném případě správní orgány obou stupňů důvodně dovodily, že v případě žalobce tyto podmínky splněny nebyly, a protože soud shledal tyto závěry opodstatněné, dalšími žalobními námitkami se již blíže nezabýval, neboť by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé vyřčený výrok změnit.
38. 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. Žalovaný tak posoudil všechny okolnosti, jež mohly mít vliv na závěr o tom, z jakých konkrétních skutkových a právních důvodů žalobce nesplňuje kritéria osvobození od daně, dostatečně přezkoumatelně a zákonným způsobem. 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.
39. Rovnost v právním smyslu vychází z principu svobody a rovnosti každého člověka v důstojnosti a právech jako nejvýznamnějších hodnot a rovnosti stran před zákonem. Princip rovnosti je ukotven v Listině základních práv a svobod, která je součástí ústavního pořádku České republiky. Důležitým vyjádřením požadavku rovnosti je princip rovnosti stran v řízení před orgány veřejné moci. Princip rovnosti práv neboli rovnost před zákonem se jako právní pojem vyskytuje v mnoha formách. V tomto případě se rovností rozumí aplikace stejných možností, práv a povinností na všechny a rovnost člověka a státu před zákonem takovým způsobem, aby bylo uplatňováno právo bez jakéhokoliv popírání práv a diskriminace a nebylo rozlišováno mezi lidmi skrze jejich ekonomický či společenský status, věk, pohlaví, etnickou příslušnost a další diskriminační měřítko. Rovnost procesních stran je jednou z důležitých zásad řízení před správním úřadem, uplatní se tedy bezpochyby i v daňovém řízení. Vyžaduje, aby příslušný orgán jednal se všemi stranami stejně a žádnou z nich během řízení ani v rozhodnutí proti druhé nezvýhodňoval nebo neznevýhodňoval. Tuto rovnost však lze v posuzované věci

vztáhnout nikoli ke skupině vlastníků bytových jednotek v bytových a rodinných domech, ale pouze k části skupiny, do níž patří vlastníci bytové jednotky v rodinném domě. Jen ve vztahu k této podskupině by námitka mohla být důvodná, pokud by bylo v řízení prokázáno či osvědčeno, že existují vlastníci bytové jednotky v rodinném domě, jimž bylo osvobození od daně přiznáno. Takové tvrzení však žaloba neobsahuje a tato skutečnost není patrná ani ze spisového materiálu, ani z úřední činnosti soudu. Je proto nepochybné, že na poplatnících, kteří nabývají vlastnické právo ke stejnému typu nemovité věci, vázne stejné daňové břemeno, nedochází tedy k diskriminaci určité skupiny poplatníků, ale pouze k osvobození určitých typů zákonným opatřením vymezených nemovitostních věcí.

Závěr a náklady řízení

40. Městský soud v Praze po provedeném řízení na základě všech výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že žaloba nebyla podána důvodně a proto ji podle ustanovení § 78 odstavec 7 s. ř. s. zamítl.
41. O nákladech řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odstavec 1 s. ř. s., podle něhož žalobce, který neměl ve věci úspěch, nemá právo na náhradu účelně vynaložených nákladů v řízení a žalovaný správní úřad, jemuž by právo na náhradu účelně vynaložených nákladů podle výsledku řízení náleželo, žádné náklady řízení v jeho konečném stádiu nevznikly. Z uvedených důvodů soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í

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 ustanovení § 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.

pokračování

Podle ustanovení § 104 odstavec 3 písmeno a/ s. ř. s. je kasační stížnost nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

V Praze dne 13. června 2019
h ,

Mgr. Marek B e d ř i c

předseda senátu