



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., v právní věci žalobce **HEMAT TRADE OSTRAVA, a.s.**, se sídlem Ostrava – Moravská Ostrava, Tomkova 1072/5, zastoupeného Ing. J. S., daňovou poradkyní se sídlem v ,proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 427/31, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 19.12.2014 č.j. 34361/14/5100-31461-701836, ve věci daně z převodu nemovitostí,

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 19.12.2014 č.j. 34361/14/5100-31461-701836 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 9.800,- Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Ing. J. S., daňové poradkyně se sídlem v O. – H., Ke K. 453/18.

Odůvodnění:

Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 19.12.2014 č.j. 34361/14/5100-31461-701836, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, Územní pracoviště v Novém Jičíně ze dne 27.5.2014 č.j. 2093864/14/3215-24400-804332, jímž byla žalobci vyměřena daň z převodu nemovitostí ve výši 120.760,- Kč.

V podané žalobě žalobce vymezil tyto žalobní body:

1) Žalobce brojí proti závěru správních orgánů obou stupňů, že neměl nárok na osvobození od daně z převodu nemovitostí. Žalobce zakoupil předmětnou stavbu včetně rozestavěných bytových jednotek v roce 2011, jednalo se však o rozestavěnou nedokončenou stavbu, i když v ní již byly vymezeny jednotlivé jednotky jako rozestavěné byty. Není pravdou, že se jednalo o převod jednotlivých bytů, jak uvádí žalovaný v napadeném rozhodnutí. Ve skutečnosti byla převáděna celá nedokončená stavba včetně pozemků, která obsahovala i nedokončené byty již vymezené jako bytové jednotky. Následně byla stavba včetně bytových jednotek dokončena, zkolaudována a jedna z jednotek byla prodána v roce 2013 k trvalému užívání, tj. k účelu, k němuž je byt určen, tedy k bydlení. V případě tohoto prodeje uplatnil žalobce osvobození od daně z převodu nemovitostí, neboť se jednalo o první převod nového bytu provedený podle zvláštního předpisu, jímž je zákon č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o vlastnictví bytů). Žalovaný zaujal nesprávný názor, když považoval převod rozestavěného bytu mezi developery za totéž, co je převod bytu a účelově shledal, že se nejedná o první, takže osvobozený převod bytu, nýbrž o převod druhý. Žalovaný se mýlí v tom, že byt je totéž, co rozestavěný byt. Žalobce odkázal na ust. § 2 zákona o vlastnictví bytů, který jednoznačně rozlišuje mezi bytem a rozestavěným bytem, přičemž obojí označuje jako jednotku. Dále žalobce poukázal na ust. § 20 odst. 7 písm. a) a b) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon č. 357/1992 Sb.) s tím, že pod písmenem b) je výslovně uveden pojem „byt“ podle zákona o vlastnictví bytů, čímž nemůže být myšlen rozestavěný byt, který je v zákoně o vlastnictví bytů definován samostatně a odlišně. Zákon č. 357/1992 Sb. tedy jednoznačně rozlišuje mezi rozestavěnou a dokončenou stavbou a rozlišuje také mezi pojmy rozestavěný a dokončený byt, stejně jako zákon o vlastnictví bytů. Tvzení žalovaného, že rozestavěný byt je pro účely daně z převodu nemovitostí totéž, co byt dokončený, je zcela proti dikci a smyslu zákona.

2) Žalobce uplatnil osvobození od daně v souladu s dikcí zákona a také v souladu s jeho smyslem a celospolečenským cílem. Žalovaný sice přistoupil k teleologickému výkladu ust. § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb., avšak se skutečným smyslem a účelem zákona se mýlí. Skutečným smyslem a účelem zákona je totiž podpořit první převody nových dokončených bytů právě tím, že se do jejich ceny nebude promítat daň z převodu nemovitostí. Tuto okolnost žalovaný zcela pomíjí, resp. popírá. Žalovaný dokonce zcela neodůvodněně a v rozporu se zněním zákona tvrdí, že osvobození bytů od daně má stejný režim jako osvobození staveb, aniž by však vysvětlil, z jakého důvodu. Dikce ust. § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb. tento závěr jednoznačně popírá. Žalobce dále zdůraznil, že skutečnost, že rozestavěná stavba byla rozdělena na jednotky – nedostavěné byty ještě před převodem na žalobce v roce 2011, jako administrativněprávní úkon nemění nic na podstatě řešeného sporu. Poprvé byla převedena celá rozestavěná stavba a podruhé již jednotlivý dokončený byt. Žalobce poukázal na rozpor v názoru žalovaného se závěry zápisu z jednání

Koordináčního výboru Ministerstva financí a Kontrloky daňových poradců (738/08.10-03). Žalobce dále shrnul, že dostupná judikatura správních soudů dospěla k závěru, že bytem je potřeba rozumět byt nejen v právním ale také v materiálním slova smyslu (rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 85/2008). Z uvedeného vyplývá, že nedokončená jednotka či rozestavěný byt není bytem, a to právně ani v materiálním slova smyslu. Judikatura potvrzuje, že první převod bytu může nastat až v okamžiku, kdy skutečně vznikne byt v pravém slova smyslu.

3) V další části žaloby žalobce namítl tyto procesní vady postupu správce daně:

a) žalobce namítá nezákonnost výzvy ze dne 23.10.2013 č.j. 2617926/13/3215-24400-809519, když z tohoto důvodu postup k odstranění pochybností dle zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen daňový řád) nebyl fakticky ani právně zahájen. Výzva nese znaky řady vad a nesprávností. Žalobce je touto výzvou vyzýván k odstranění pochybností o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti daňového přiznání k dani z převodu nemovitostí, spočívajících v hodnotě nemovitostí osvobozených od daně. Z odůvodnění výzvy není jasné, jaké pochybnosti spočívající v hodnotě nemovitosti by mohly být odstraněny. Jako pochybnost je uváděna pouze správnost výše daně z převodu nemovitostí. Správce daně tedy zpochybňuje nárok na osvobození a nemá pochybnost o hodnotě nemovitostí. Výzva je nesmyslná a objektivně nesplnitelná. Daňový subjekt nemůže odstranit pochybnosti, když mu správce daně nesdělí, v čem konkrétně pochybnosti spočívají. Z postupu správce daně navíc jednoznačně vyplývá, že ve skutečnosti žádné pochybnosti neměl, ale od samého počátku nechtěl přiznat nárok na osvobození od daně. Výzva je tak vadná a zmatečná, nesplňuje základní nároky ust. § 89 odst. 1 a 2 daňového řádu;

b) také dále bylo řízení vedeno nesprávným a nezákonným způsobem, když výzva k prokázání skutečností ze dne 27.11.2013 č.j. 2836992/13/3215-24400-804145 vydaná podle § 92 daňového řádu je opět nezákonná, nesplnitelná a vnitřně rozporná, když jí správce daně vyzývá daňový subjekt k prokázání opaku tvrzení žalobce, že se jedná o převod nemovitosti osvobozený od daně. Fakticky se po žalobci požaduje, aby doložil tvrzení správce daně, které je opakem jeho vlastního tvrzení. Výzva je objektivně nesplnitelná a nezákonná, protože daňový subjekt je povinen prokazovat svá vlastní tvrzení a nikoliv tvrzení správce daně, s nimiž navíc nesouhlasí;

c) písemnost ze dne 31.1.2014 označená „Sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností“ je v rozporu se skutkovým stavem, neboť skutečné pochybnosti správce daně neměl. V tomto sdělení navíc nebylo vůbec uvedeno, že je daň stanovena podle pomůcek, po doručení písemnosti bylo pokračováno v řízení a platební výměr má poněkud odlišné odůvodnění, než sdělení postupu k odstranění pochybností.

d) podle ust. § 90 odst. 3 daňového řádu má správce daně povinnost vydat rozhodnutí o stanovení daně do 15-ti dnů od obdržení vyjádření daňového subjektu, pokud nepokračuje v dokazování. Pokračovat v dokazování může toliko formou daňové kontroly. Podle žalobce správce daně fakticky přešel do režimu daňové kontroly, jinak by musel vydat platební výměr v zákonné lhůtě 15-ti dnů a ne o čtvrt roku později. Řízení v tomto bodě opět trpí vadou, neboť daňová kontrola nebyla ani zahájena. Sporné je pak vyjádření správce daně o stanovení daně podle pomůcek, když platební výměr určuje, že daň byla stanovena podle pomůcek, v odůvodnění však o tom není ani zmínka. Údajná pomůcka – úřední ocenění vykazuje zásadní vady, když absentuje číslo tohoto úředního ocenění i číslo jednacích této písemnosti. Rovněž není uveden pracovník, který toto ocenění

vypracoval. Takto vznesenou odvolací námitku žalovaný pominul. Skutečná daň byla stanovena ze základu, tj. ceny dle kupní smlouvy, a tedy dle konkrétního a určitého podkladu, nikoli podle pomůcky. Také tím se jeví celé rozhodnutí jako nepřezkoumatelné.

Žalovaný ve vyjádření uvedl, že nadále setrvává na svém názoru vyjádřeném v rozhodnutí o odvolání, že v daném případě osvobození od daně žalobci nesvědčilo. Žalovaný odkázal na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 25.3.2009 č.j. 9 Ca 281/2007-64, který se zabýval aplikací označeného zákonného ustanovení a uvedl, že předmětem převodu ve smyslu občanskoprávním může být nesporně i rozestavěný byt. Dále zde bylo uvedeno, že převod vlastnictví nemovitosti je spojen s právními účinky vkladu smlouvy o převodu vlastnictví k nemovitosti do katastru nemovitostí, přičemž pokud k takovému zápisu v katastru nemovitostí došlo, byl prokázán převod bytu v právním smyslu. V posuzované věci na základě kupní smlouvy ze dne 25.3.2011 došlo k převodu vlastnictví k předmětným nemovitostem, tj. i k rozestavěným jednotkám na žalobce, což dokládá výpis z katastru nemovitostí, podle něhož bylo prohlášení vlastníka budovy o vymezení jednotek učiněno již dne 16.12.2009. Podle ust. § 5 odst. 1 zákona o vlastnictví bytů vlastnictví jednotky, tedy i rozestavěného bytu podle § 2 písm. h) tohoto zákona, vzniká vkladem prohlášení vlastníka budovy do katastru nemovitostí. K tomu došlo dne 17.2.2009. Z těchto důvodů je pak nutno na převod vlastnictví k bytové jednotce na základě kupní smlouvy uzavřené mezi developery pohlížet jako na první úplatný převod bytové jednotky. Městský soud v uvedeném rozsudku také konstatoval, že nelze souhlasit s názorem, že bytem, k jehož prvnímu úplatnému převodu dochází ve smyslu § 20 odst. 7 písm. b) zákona č. 357/1992 Sb. je jediné byt, který je stavebně dokončený. Podle žalovaného z označeného rozsudku vyplývá, že aplikace § 20 odst. 7 písm. b) zákona č. 357/1992 Sb. se vztahuje i na převody rozestavěných bytů. Dále žalovaný uvedl, že zákon č. 357/1992 Sb. žádné rozlišení mezi pojmem byt a rozestavěný byt neprovádí. Takže je podle žalovaného nutno pojem byt vykládat v jeho nejobecnější formě, tj. jako jakýkoliv byt, tj. i rozestavěný nebo i jen jeho část. Žalovaný také nesouhlasí s tím, že by svými závěry popřel smysl a účel zákona, neboť bylo již dopředu známo, že dojde k jednomu převodu nemovitosti navíc, přičemž osvobození od daně lze aplikovat pouze jednou. Dále žalovaný zmínil, že případ řešený koordinovaným výborem zahrnoval kombinaci uplatnění osvobození podle § 20 odst. 7 písm. a) a následně podle písm. b). V nyní posuzovaném případě nedošlo k aplikaci osvobození podle písm. a), jelikož již na první úplatný převod bytové jednotky kupní smlouvou mezi developery se aplikovalo osvobození podle písm. b) z toho důvodu, že v předmětné budově již došlo k vymezení jednotek. Dále žalovaný odkázal na str. 13 napadeného rozhodnutí.

Pokud jde o procesní námitky žalobce, žalovaný k nim uvedl následující:

- k námitce proti výzvě ze dne 23.10.2013 č.j. 2617926/13/3215-24400-809519 uvedl, že je nedůvodná, neboť ve výzvě jasně vyjádřil, že pochybnosti vznikly ohledně hodnoty nemovitosti osvobozené od daně, kterou žalobce uvedl v daňovém přiznání. V odůvodnění pak specifikoval důvody těchto svých pochybností spočívající v tom, že podle správce daně došlo k neoprávněnému uplatnění osvobození od daně. Výzva proto netrpí vadami namítanými žalobcem, ani není nezákonná. I touto námitkou se žalovaný zabýval v napadeném rozhodnutí;
- ani námitku týkající se výzvy ze dne 27.11.2013 č.j. 2836992/13/3215-24400-804145 nepovažuje žalovaný za důvodnou, neboť podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém

tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Názor žalobce, že je povinen prokazovat pouze to, co skutečně tvrdí, je mylný. Daňový subjekt je povinen prokazovat to, co je povinen v daňovém tvrzení uvést. Pokud je daňové tvrzení nesprávné, správce daně je oprávněn požadovat po daňovém subjektu prokázání toho, co měl správně v daňovém tvrzení uvést;

- ani námitky k ukončení postupu o odstranění pochybností nejsou odůvodněné, neboť pochybnosti správce daně nebyly odstraněny. Bylo potvrzeno, že žalobce neoprávněně uplatnil osvobození od daně. To, že ve sdělení není výslovně uvedeno, že daň bude stanovena podle pomůcek, není samo o sobě způsobilé zapříčinit nezákonnost postupu správce daně. Sdělení obsahuje vymezení způsobu výpočtu daně, která má být na základě provedeného postupu k odstranění pochybností doměřena. Skutečnost, že pro výpočet daně bylo použito úřední ocenění, sama o sobě postačuje k tomu, aby byl učiněn závěr, že k určení výše daně byla použita pomůcka, kterou si správce daně za tímto účelem obstaral. Žalobce tak nebyl dotčen na svých právech;

- nesprávná je také námitka, že platební výměr obsahuje odlišné odůvodnění než sdělení. Platební výměr sice neobsahuje zcela totožné odůvodnění jako sdělení, ale v podstatném posouzení předmětné právní otázky je totožné;

- irelevantní je také námitka žalobce, že po vydání sdělení bylo pokračováno v řízení. Nalézací řízení, o které se v tomto případě jednalo, není ohraničeno ukončením postupu k odstranění pochybností a podstatným je až vydání platebního výměru. Dříve nemůže být nalézací řízení ukončeno. Je tedy logické, že i po vydání sdělení bylo v nalézacím řízení pokračováno, ale nebylo již provedeno žádné dokazování. Lhůta pro vydání rozhodnutí podle ust. § 90 odst. 3 daňového řádu se uplatní v případě, kdy daňový subjekt podá návrh na pokračování v dokazování, ale správce daně důvody k pokračování dokazování neshledá. V posuzované věci však žalobce žádný takový návrh nepodal. Správce daně ani v tomto postupu nepochybil;

- s odkazem na ust. § 10 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. žalovaný odmítl důvodnost námitky rozporující skutečnost, že daň byla stanovena podle pomůcek. V posuzované věci došlo k naplnění podmínek § 98 odst. 1 daňového řádu, a proto správce daně přistoupil ke stanovení daně tímto způsobem. K námitce žalobce, že žalovaný se nevypořádal s námitkami týkajícími se formálních náležitostí úředního ocenění, žalovaný odkázal na ust. § 114 odst. 4 daňového řádu, podle něhož směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně a přiměřenosti pomůcek. Žalovaný postupoval v souladu s tímto ustanovením.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen s.ř.s.) a byl vázán obsahem žalobních bodů uvedených v žalobě (ust. § 75 odst. 2 s.ř.s.).

Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že kupní smlouvou uzavřenou dne 25.3.2011 mezi společnostmi PROXON TRADE, s.r.o. jako prodávajícím a žalobcem jako kupujícím byly převedeny do vlastnictví žalobce nemovitosti uvedené v čl. I a II této kupní smlouvy, přičemž kromě pozemků se jednalo také o rozestavěné bytové jednotky. Kupní smlouvou ze dne 22.4.2013 došlo k převodu vlastnictví

k jedné z bytových jednotek mezi žalobcem jako prodávajícím a Ing. M. S. jako kupující. Dne 22.7.2013 podal žalobce u správce daně přiznání k dani z převodu nemovitostí, v němž uplatnil osvobození od daně. Dle výpisu z katastru nemovitostí LV č. X, k. ú. Bílovec – město prohlášení vlastníka budovy o vymezení jednotek ze dne 16.12.2009 nabylo právních účinků vkladu dne 17.12.2009. Dne 23.10.2013 pod č.j. 2617926/13/3215-24400-809519 vydal správce daně výzvu k odstranění pochybností, kterou vyzval žalobce k odstranění pochybností o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti daňového přiznání spočívajících v hodnotě nemovitostí osvobozených od daně, jímž se podle správce daně jeví uvedení, na základě kterého ustanovení zákona o zákona č. 357/1992 Sb. je osvobození od daně nárokováno a doložení důkazů k tomuto tvrzení. V odůvodnění výzvy pak správce daně uvedl, že podle jeho názoru se v případě kupní smlouvy uzavřené s fyzickou osobou jedná již o druhý úplatný převod bytu a osvobození k dani tudíž nelze přiznat. Žalobce podáním doručeným správci daně dne 7.11.2013 v odpovědi na výzvu vyjádřil nesouhlas s názorem správce daně a odůvodnil svůj názor, že má nárok na osvobození od daně. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 27.11.2013 č.j. 2836992/13/3215-24400-804145 vyzval správce daně žalobce podle ust. § 92 odst. 4 daňového řádu k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to doložení znaleckého posudku o ceně zjištěné v den nabytí nemovitosti. Žalobce reagoval odpovědí ze dne 11.12.2013 doplněnou podáním ze dne 14.1.2014, kde setrval na svém právním názoru. Sdělením ze dne 31.1.2014 seznámil správce daně žalobce s výsledky postupu k odstranění pochybností. Žalobce se k tomuto sdělení písemně vyjádřil podáním ze dne 18.2.2014. Součástí správního spisu je úřední ocenění nemovitosti ze dne 17.1.2013. Dne 27.5.2014 pod č.j. 2093864/14/3215-24400-804332 vydal správce daně platební výměr, jímž žalobci vyměřil podle pomůcek daň z převodu nemovitostí ve výši 120.760,- Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, o němž bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím žalovaného.

Podle ust. § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb. je od daně z převodu nemovitostí osvobozen první úplatný převod nebo přechod vlastnictví:

a) ke stavbě, která je novou stavbou, na níž bylo vydáno pravomocné kolaudační rozhodnutí, nebo je dokončenou novou stavbou nebo rozestavěnou novou stavbou a stavba nebyla dosud užívána, s výjimkou zkušebního provozu,

b) k bytu v nové stavbě a k bytu, který vznikl nástavbou, přístavbou nebo stavební úpravou, provedenou formou vestavby a byt nebyl dosud užíván, jde-li o převod bytu podle zvláštního právního předpisu,

jestliže převodcem je fyzická či právnická osoba a převod stavby je prováděn v souvislosti s jejich podnikatelskou činností, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů, nebo jejich předmětem činnosti je výstavba nebo prodej staveb a bytů nebo je převodcem obec.

Podle ust. § 2 písm. b), e) a h) zákona o vlastnictví bytů pro účely tohoto zákona se rozumí *bytem* místnost nebo soubor místností, které jsou podle rozhodnutí stavebního úřadu určeny k bydlení, *rozestavěným bytem*, místnost nebo soubor místností, určených v souladu se stavebním povolením k bydlení, pokud je rozestavěn v domě, který je alespoň v takovém stupni rozestavěnosti, že je již navenek uzavřen obvodovými stěnami a střešní konstrukcí; *jednotkou* byt nebo nebytový prostor nebo rozestavěný byt nebo rozestavěný nebytový prostor jako vymezená část domu podle tohoto zákona.

Za zcela zásadní otázku posuzované věci považuje krajský soud posouzení toho, zda žalobce byl oprávněn uplatnit osvobození od daně v souvislosti s převodem bytu na fyzickou osobu či nikoliv. Jelikož však žaloba obsahuje také žalobní tvrzení směřující proti postupu správce daně, považoval krajský soud za nezbytné primárně se vypořádat s námitkami směřujícími proti procesnímu postupu správce daně.

Žalobní námitky obsažené v žalobním bodě 3) namítající procesní pochybení správce daně krajský soud neshledal důvodnými. Krajský soud má za to, že správce daně v rámci nalézacího řízení postupoval v souladu s daňovým řádem a využil právních nástrojů, které mu tento procesní předpis k plnění jeho úkolů poskytuje. Pokud jde o obě výzvy, tj. o výzvu ze dne 23.10.2013 k odstranění pochybností o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti daňového přiznání, jakož i výzvu ze dne 27.11.2013 podle § 92 daňového řádu, neshledal je krajský soud rozpornými ani nezákonnými. Jak výzva podle ust. § 89 odst. 1 daňového řádu, tak výzva podle § 92 daňového řádu představují standardní možnosti postupu správce daně vůči daňovému subjektu v nalézacím řízení. Správce daně je používá za různých skutkových a právních okolností daných specifiky každého jednotlivého případu. Mají-li tyto právní nástroje obecnou použitelnost, nelze vyloučit, že nastanou případy, kdy nebudou bezvýjimečně přiléhavé na konkrétní případ, což však nezpůsobuje vadu procesního postupu správce daně. Z obou výzev je jednoznačné, že pochybnost správce daně je ve vlastní podstatě věci, tj. uplatněném nároku na osvobození od daně a z toho vychází obsahy obou výzev. Krajský soud neshledal, že by tímto postupem byl žalobce jakkoliv krácen na svých procesních právech. Správce daně je oprávněn zastávat opačný názor než daňový subjekt a je třeba respektovat, že z titulu své pravomoci vede celé řízení. Pokud má správce daně za to, že daňový subjekt byl povinen v daňovém tvrzení uvést něco jiného, než uvedl, je správce daně oprávněn vyzvat jej k prokázání toho, co měl podle správce daně v daňovém přiznání uvést. Argumentace žalovaného ust. § 92 odst. 3 daňového řádu je opodstatněná. Ani postup správce daně v souvislosti s ukončením postupu k odstranění pochybností neshledal krajský soud rozporným s ust. § 90 odst. 1 až 4 daňového řádu, když žalobce byl s výsledky postupu prokazatelně seznámen a když ve smyslu ust. § 90 odst. 4 je správce daně oprávněn stanovit daň podle pomůcek. Skutečnost, že obsah sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností se zcela neshoduje s odůvodněním platebních výměrů, sama o sobě nemůže představovat vadu řízení. Žalobce neuvedl, jakým způsobem se tato skutečnost dotkla jeho právní sféry ani blíže nespecifikoval tvrzený rozpor. Krajský soud proto žalobní tvrzení v této části považuje za nedostatečné a pro jeho obecné vyznění se s ním mohl vypořádat také toliko v obecné rovině. Pokud jde o lhůtu, v níž byly vydány dodatečné platební výměry, krajský soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že 15 denní lhůta dle ust. § 90 odst. 3 daňového řádu se uplatní pouze v situaci, kdy daňový subjekt navrhne pokračování v dokazování ve smyslu ust. § 90 odst. 2 daňového řádu. V posuzované věci se tak nestalo. Ze stejného důvodu nebyla ani ve věci zahájena daňová kontrola, jak se mylně domnívá žalobce. Výrokovou část dodatečného platebního výměru, v níž správce daně vyslovil, že daň se stanoví podle pomůcek a odůvodnění rozhodnutí, v němž není výslovně uvedeno označení „pomůcky“, nepovažuje krajský soud za rozporné, když z logiky věci a celého předcházejícího řízení je seznatelné, že úřední ocenění nemovitostí představuje použitou pomůcku. Formální nedostatky listiny namítané žalobcem nemohou tuto skutečnost nijak zpochybnit. Krajský soud proto

uzavírá, že v postupu správce daně neshledal procesní vady, které by způsobily jeho nezákonnost.

V prvním žalobním bodě žalobce namítl nesprávný výklad žalovaného, pokud jde o pojem „převod bytu“, když žalovaný v rozporu s ust. § 2 zákona o vlastnictví bytů má za to, že byt ve smyslu ust. § 2 písm. b) zákona o vlastnictví bytů je totéž, co rozestavěný byt ve smyslu ust. § 2 písm. h) téhož zákona. Krajský soud dospěl k závěru o důvodnosti tohoto žalobního tvrzení. Ust. § 2 zákona o vlastnictví bytů obsahujícího vymezení základních pojmů pro účely tohoto zákona jasně vymezuje, jak byt, tak rozestavěný byt, tak i jednotku. Jednotkou se přitom rozumí jak byt, tak rozestavěný byt. S ohledem na toto vymezení jednotky v ust. § 2 odst. 2 písm. h) zákona o vlastnictví bytů má krajský soud za to, že samotný pojem „jednotka“ není při posouzení věci podstatný a podstatným zůstává rozdíl mezi jednotkou jako bytem a jednotkou jako rozestavěným bytem (§ 2 písm. b) a e) zákona o vlastnictví bytů). Vymezení těchto pojmů má jednoznačnou souvislost s ust. § 20 odst. 7 písm. b) zákona č. 357/1992 Sb., neboť toto ustanovení výslovně uvádí, že daňové osvobození prvního úplatného převodu nemovitosti se vztahuje k bytu, přičemž odkazuje na zvláštní právní předpis, jímž je právě zákon o vlastnictví bytů. Krajský soud přisvědčuje správnosti názoru žalobce, že obsahuje-li označené ustanovení zákona č. 357/1992 Sb. odkaz na zvláštní právní předpis, jímž je zákon o vlastnictví bytů, je třeba respektovat pojmosloví upravené touto právní normou. Je třeba také respektovat rozdíl mezi bytem a rozestavěným bytem. Závěr žalovaného uvedený na str. 9 v předposledním odstavci je podle soudu nejen nesprávný, ale také nepřezkoumatelný, když žalovaný neuvádí, na základě jaké právní úvahy k tomuto závěru dospěl. Následující argumentaci zákonem č. 40/1964 Sb. občanským zákoníkem, ve znění pozdějších předpisů či vyhl. č. 268/2009 Sb., o technických požadavcích na stavby, v platném znění, nelze považovat za příléhavou a s ohledem na dikci obsaženou v zákoně č. 357/1992 Sb. a v zákoně o vlastnictví bytů ji lze označit za nadbytečnou. Pokud žalovaný ve vyjádření k žalobě argumentuje rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 25.3.2009 č.j. 9 Ca 281/2007-64, nemohl krajský soud k uvedenému přihlídnout, neboť skutečnosti uvedené ve vyjádření k žalobě, které však absentují v odůvodnění napadeného rozhodnutí, nejsou pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí relevantní a soud k nim proto nepřihlíží. V obecné rovině soud podotýká, že aplikace § 20 odst. 7 písm. b) zákona č. 357/1992 Sb. na převod rozestavěných bytů nemusí být absolutně vyloučena, záleží však na konkrétních okolnostech posuzovaného případu. Lze si ji představit např. tehdy, kdy rozestavěný byt bude převeden do vlastnictví finálního uživatele, který si byt svépomocí upraví do konečné poboby, což samo o sobě bude mít rovněž dopad na kupní cenu. V posuzované věci je však skutkový stav zcela odlišný.

Na již shora uvedené navazuje úvaha soudu k dalšímu žalobnímu bodu, jímž žalobce namítá rozpor rozhodnutí žalovaného se smyslem a celospolečenským cílem ust. § 20 odst. 7 písm. b) zákona č. 357/1992 Sb. Krajský soud má za to, že s ohledem na rozmanitost konkrétních skutkových okolností, které mohou při aplikaci označeného zákonného ustanovení nastat, čemuž ostatně odpovídá i stávající judikatura správních soudů, je nesporné, že při rozhodování o nároku na osvobození od daně z převodu nemovitostí bude respektování smyslu a celospolečenského cíle uvedené právní normy nezbytným. V posuzované věci žalovaný této povinnosti nedostál očekávaným způsobem. Žalovaný sice na straně 10 až 12 napadeného

rozhodnutí detailně cituje rozsudek NSS ze dne 10.2.2010 č.j. 1 Afs 1/2010-59, kterým se NSS vyjádřil právě k výkladu, účelu a smyslu označeného zákonného ustanovení, závěrem však již nevyhodnotil sám za sebe, jakým způsobem se obsáhle citovaný judikát vztahuje na posuzovanou věc a proč na základě závěrů v judikátu učiněných neshledal v posuzované věci naplnění cíle a smyslu aplikované právní normy. Tímto nedostatkem žalovaný zatížil napadené rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti. Krajský soud sdílí názor žalobce, že bez bližšího vyhodnocení dopadu právních názorů obsažených v citovaném rozsudku na posuzovanou věc vyznívá obsah judikátu sám o sobě spíše ve prospěch žalobce, neboť nelze nevnímat, že fyzická osoba, na niž bylo vlastnictví bytové jednotky převedeno, je prvním faktickým uživatelem dokončeného bytu a že tedy ve vztahu k ní by neměla být cena nemovitosti neúměrně zvýšena v důsledku zdanění převodu. Absentují také jakékoliv úvahy žalovaného k otázce posouzení převáděného bytu z hlediska kritéria materiálního pojetí, ačkoliv stávající judikatura se tímto směrem jednoznačně ubírá (srov. rozsudek NSS ze dne 26.9.2008 č.j. 7 Afs 85/2008-77 publikovaný ve Sb. NSS pod č. 2619/2012). Důvodnou shledal krajský soud také námitku žalobce, že žalovaný zcela nepřezkoumatelně tvrdí, že osvobození převodu bytu od daně má stejný režim jako osvobození u staveb (str. 12 předposlední odstavce napadeného rozhodnutí). Podle názoru krajského soudu je tento nijak odůvodněný závěr v přímém rozporu se zněním ust. § 20 odst. 2 písm. a) a písm. b) zákona č. 357/1992 Sb. Krajský soud také přisvědčuje žalobci v tom, že skutečnost, že rozestavěná stavba byla rozdělena na jednotky - nedostavěné byty ještě před převodem na žalobce, není pro posouzení věci relevantní. Tento závěr krajský soud dovozuje, jak již bylo shora uvedeno, z ust. § 2 písm. h) zákona o vlastnictví bytů, který za jednotku považuje jak byt tak rozestavěný byt.

Na základě shora uvedené argumentace krajský soud shledal žalobní body 1) a 2) důvodnými a proto napadené rozhodnutí zrušil pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí (§ 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s.). Současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalobci vznikly s tímto řízením náklady zaplacením soudního poplatku ve výši 3.000,- Kč a dále v souvislosti se zastoupením daňovou poradkyní, a to za 2 úkony právní služby po 3.100,- Kč a 2krát režijní paušál po 300,- Kč (ust. § 6 odst. 1, § 7, § 9 odst. 1, § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb. advokátního tarifu, v platném znění). Náklady za zastoupení daňovou poradkyní tak činí 6.800,- Kč. Celková částka náhrady nákladů řízení pak činí 9.800,- Kč.

Vzhledem k odlišné úpravě s.ř.s. a zákona č. 99/1963 Sb. občanského soudního řádu (dále jen o.s.ř.) týkající se nabytí právní moci rozhodnutí stanovil soud žalovanému k plnění lhůtu 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (ust. § 54 odst. 5 s.ř.s., § 159 a § 168 o.s.ř.). Podle ust. § 149 odst. 1 o.s.ř. za použití ust. § 64 s.ř.s. zavázal soud žalovaného zaplatit náhradu nákladů řízení k rukám daňové poradkyně, která žalobce v řízení zastupovala.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

V Ostravě dne 20. dubna 2017

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu