



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Karla Ulíka a Mgr. Josefa Straky ve věci

žalobkyně: **Mgr. R. A. M.**
bytem X
zastoupená MUDr. Mgr. Danielelem Mališem, LL.M., advokátem
sídlem Kováků 554/24, 150 00 Praha 5

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**
sídlem Na Pankráci 1685/17, 140 21 Praha 4

o **žalobě proti rozhodnutí žalovaného** ze dne 10. 12. 2018, č. j. 5057020/18/2102-70462-110009,

takto:

- I.** Rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 12. 2018, č. j. 5057020/18/2102-70462-110009, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II.** Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 23 570 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně, MUDr. Mgr. Daniela Mališe, LL.M., advokáta.

Odůvodnění:

I. Průběh daňového řízení

1. Dne 18. 7. 2018 žalobkyně uzavřela kupní smlouvu, na základně níž nabyla do svého vlastnictví jednotku č. X (byt) na pozemku parc. č. X, jehož součástí je stavba čp. X, zahrnující jednotku č. X jako prostorově oddělenou část domu, a spoluvlastnický podíl na společných částech nemovité věci o velikosti id. ½ a pozemek parc. č. X, vše k. ú. M. P. B., za částku 6 090 000 Kč. Vklad vlastnického práva žalobkyně do katastru nemovitostí byl proveden 16. 8. 2018 s účinky ke dni 23. 7. 2018.
2. Dne 29. 11. 2018 žalobkyně podala přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí podle zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 10. 2019 (dále jen „zákonné opatření“). V přiznání uvedla výši daně v částce 243 600 Kč, tedy 4 % z výše uvedené kupní ceny.
3. Současně s daňovým přiznáním požádala o rozložení úhrady daně, v níž mj. uvádí, že se řídí stanoviskem Generálního finančního ředitelství (dále jen „GFŘ“), podle něhož se na zakoupenou bytovou jednotku v domě osvobození od daně nevztahuje, které jí sice připadá nespravedlivé, ale respektuje, že má finanční správa jiný právní názor.
4. Žalobou napadeným platebním výměrem žalovaný vyměřil daň ve výši 243 600 Kč, tedy ve shodě s daňovým přiznáním žalobkyně. Na platebním výměru je uvedeno, že byl elektronicky podepsán 10. 12. 2018 a jako datum nabytí právní moci je uvedeno 30. 11. 2018. V poučení je s odkazem na § 140 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) uvedeno, že proti tomuto rozhodnutí se nelze odvolat.

II. Obsah žaloby

5. Dne 30. 1. 2019 žalobkyně podala proti platebnímu výměru žalobu ke Krajskému soudu v Praze (dále jen „soud“ nebo též „zdejší soud“). V ní uvádí, že kupovaná nemovitost byla vymezena jako rodinný dům rozdělený na dvě jednotky. Během jednání o smlouvě byla informována o nejasnostech ve výkladu toho, zda se na nové bytové jednotky v rodinném domě vztahuje osvobození od daně. Domnívala se, že by bylo absurdní, aby se na ni osvobození od daně nevztahovalo. Nepočítala s tím, že by měla daň hradit, když nejasný výklad měl být nadto vyřešen legislativně.
6. V rámci přípravy daňového přiznání s termínem 30. 11. 2018 žalobkyně zjistila, že existuje závazný výklad GFŘ z 20. 4. 2017, podle kterého se osvobození od daně vztahuje pouze na jednotky v bytovém domě, nikoliv též na jednotky v rodinném domě. Žalobkyni bylo zřejmé, že změny výkladu se nedomůže v rámci finanční správy, neboť výklad GFŘ byl závazný pro finanční úřady i Odvolací finanční ředitelství. V případě, že by výklad GFŘ nerespektovala, vystavovala by se riziku daňové delikvence a úrokům z prodlení. Proto podala daňové přiznání dle výkladu GFŘ a osvobození od daně v něm neuplatňovala.
7. Napadený platební výměr je založen na názoru, že věcné osvobození od nabývací daně

podle § 7 zákonného opatření se nevztahuje na bytové jednotky v rodinném domě. Dle žalobkyně jde o výklad nesprávný, opřený pouze o gramatický výklad. V žalobě poté podrobně rozebírá citované ustanovení a jeho souvislosti z hlediska výkladu gramatického, teleologického, historického, logického a ústavně konformního. Uzavírá, že podle ní je nepřípustné vylučovat nabytí nových bytových jednotek v rodinných domech z osvobození od daně. Podle žalobkyně je třeba pojem „bytový dům“ užitý v § 7 odst. 1 zákonného opatření vykládat jako stavbu pro bydlení, ve které více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé bydlení a je k tomuto účelu určena, aniž by z této skupiny staveb byly v neprospěch daňového poplatníka uměle vyčleňovány rodinné domy. Navrhuje proto, aby soud platební výměr zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že daň byla v této věci vyměřena konkludentně. Při vyměření správce daně nezkoumá, z jakých pohnutek daňový subjekt vycházel, ale přezkoumá pouze, zda je daňové tvrzení úplné a doložené stanovenými přílohami a zda nevzbuzuje pochybnosti o správnosti a průkaznosti tvrzené daně. V tomto případě žádné pochyby nevznikly, a proto vyměřil daň podle § 140 odst. 1 daňového řádu a vydal platební výměr, který založil do spisu.
9. Žalobkyni nevznikl nárok na osvobození od daně podle § 7 odst. 1 zákonného opatření, jak tvrdí v žalobě. Z daňového přiznání a listin k němu připojených není patrné, že se jedná o první úplatné nabytí vlastnického práva k nemovitosti a že k úplatnému nabytí došlo v době 5 let ode dne dokončení stavby nebo započetí užívání nemovitosti.
10. Žalobkyně zpochybňuje své vlastní daňové tvrzení. Osvobození se domáhá, aniž by tento nárok uplatnila před příslušným správním orgánem. Pokud se žalobkyně domnívá, že její přiznání a na to navazující vyměřená daň byla vyměřena v nesprávné výši, byla oprávněna nejdříve využít právní prostředky dle daňového řádu, a teprve poté by se mohla domáhat soudní ochrany. Výklad GFR není součástí napadeného platebního výměru, který neobsahuje odůvodnění. Vzhledem k tomu, že žalovaný v rozhodnutí o stanovení daně svůj právní názor na § 7 odst. 1 zákonného opatření nesdělil, nemůže žalobkyně s právním názorem žalovaného polemizovat, žalovaný se nemůže k žalobním argumentům vyjádřit a soud nemůže právní názor žalovaného přezkoumat. Žalobkyně svým postupem popřela subsidiaritu soudní ochrany ve správní soudnictví. Návrh na osvobození uplatňuje poprvé až v žalobě. Podle žalovaného není správní soud oprávněn o osvobození od daně rozhodnout před tím, než by bylo o věci rozhodnuto příslušnými správci daně v daňovém řízení. Žalovaný navrhuje žalobu zamítnout.

IV. Replika žalobkyně

11. Dle žalobkyně pokud v daňovém přiznání tvrdila ke své škodě vyšší daň, než jí plynula ze zákona, správce daně nebyl povinen ji vyměřit dle jejího tvrzení, ale s ohledem na § 5 a § 1 odst. 2 daňového řádu zjistit správnou výši daně. Přitom žalobkyně dala v připojené žádosti k daňovému přiznání jasně najevo, že by se osvobození mělo vztahovat též na její případ.

12. K tvrzení žalovaného, že z předložených písemností nevyplývá, že by měla nárok na osvobození, žalobkyně odkazuje na kupní smlouvu z 18. 7. 2018 (připojenou jako přílohu č. 4 k přiznání). Konkrétně zmiňuje čl. I. odst. 1 a 3 smlouvy, kde je uvedeno, že převáděná jednotka vznikla na základě prohlášení vlastníka ze dne 31. 5. 2018, tedy 1,5 měsíce před uzavřením smlouvy. Již z toho je minimálně patrné, že se jednalo o první úplatné nabytí vlastnického práva k takto vzniklé jednotce. Tato „patrnost“ se dle žalobkyně mění v jistotu po přečtení čl. III. odst. 2 kupní smlouvy, z kterého vyplývá, že druhá část kupní ceny byla žalobkyní uhrazena na základě smlouvy o svěřenství finančních prostředků uzavřené 31. 1. 2018, tedy 4 měsíce před prohlášením vlastníka, na základě kterého převáděná jednotka teprve vznikla. Z týchž důvodů je též jisté, že k nabytí předmětné jednotky došlo v době 5 let ode dne jejího dokončení nebo započetí užívání, což je druhá podmínka osvobození podle § 7 zákonného opatření.
13. Žalobkyně dále zpochybňuje vyjádření žalovaného ohledně jejího procesního postupu s tím, že podle ní bylo naopak podání správní žaloby v souladu se zásadou subsidiarity soudní ochrany, nikoliv v rozporu s ní. Žalobkyně zdůrazňuje podřízenost finančních úřadů i Odvolacího finančního ředitelství vůči GFŘ. Dále trvá na tom, že nerespektování stanoviska GFŘ by případně vedlo k vysokým úrokům z prodlení s tím, že nebylo účelné s ohledem na obsah stanoviska takto postupovat. Není ani pravdou, že by se v důsledku postupu žalobkyně otázkou osvobození zabýval jako první až správní soud, neboť na str. 2 předmětného výměru je uveden výpočet žalovaného, v rámci něhož v řádku 1a počítal s osvobozením v rozsahu „0 Kč“, tedy s nulovým osvobozením.
14. Žalobkyně ještě před jednáním zaslala soudu dne 19. 1. 2021 své vyjádření, kde (v reakci na předběžný názor soudu vyjádřený v předvolání) argumentuje ve prospěch závěrů o naplnění podmínek podle § 7 zákonného opatření a odvozuje počátek lhůty podle § 7 odst. 2 zákonného opatření od právních účinků zápisu jednotky do katastru nemovitostí.

V. Ústní jednání

15. Soud přistoupil k nařízení ústního jednání, neboť ve věci bylo třeba provést dokazování k ověření splnění podmínek pro osvobození podle § 7 zákonného opatření. Žalovaný totiž ve vyjádření namítal, že z daňového přiznání a listin k němu připojených není patrné, zda šlo o první úplatné nabytí vlastnického práva a zda k nabytí došlo v době 5 let ode dne dokončení stavby nebo započetí jejího užívání.
16. Žalobkyně při jednání setrvala na svém stanovisku. Žalovaný oproti písemnému vyjádření uvedl, že zastával názor, že osvobození se na jednotky v rodinném domě nevztahuje, bránil se však, že judikatura ve prospěch opačného závěru byla vydána až podstatně později.
17. Soud provedl při jednání důkaz listinami, které si opatřil z katastru nemovitostí, konkrétně výpis z katastru nemovitostí ke dni 30. 11. 2018, rozhodnutí Městského úřadu Mníšek pod Brdy ze dne 16. 9. 2016 o umístění stavby, návrh na vklad vlastnického práva M. V., doručený katastrálnímu úřadu dne 1. 6. 2018, prohlášení o rozdělení práva k nemovité věci ze dne 31. 5. 2018, sdělení k dělení pozemků ze dne 22. 5. 2018 a čestné prohlášení M. V. ze dne 30. 5. 2018. Návrh žalobkyně na provedení důkazu stanoviskem

GFŘ soud shledal z hlediska posouzení žaloby nadbytečným, pročez jej zamítl. Jiné návrhy na doplnění dokazování účastníci nevznegli.

VI. Splnění procesních podmínek

18. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené.
19. Soud se musel blíže vypořádat s otázkou přípustnosti žaloby, neboť žalobkyně podala žalobu podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) přímo proti platebnímu výměru a žalovaný namítal, že o věci mělo být nejprve rozhodnuto správcí daně v daňovém řízení a že žalobkyně svým postupem popřela subsidiaritu soudní ochrany.
20. Podle § 5 s. ř. s. nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak, lze se ve správním soudnictví domáhat ochrany práv jen na návrh a po vyčerpání řádných opravných prostředků, připouští-li je zvláštní zákon.
21. Podle § 65 odst. 1 s. ř. s. kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, (dále jen "rozhodnutí"), může se žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak.
22. Podle § 68 písm. a) s. ř. s. je žaloba nepřipustná, nevyčerpal-li žalobce řádné opravné prostředky v řízení před správním orgánem, připouští-li je zvláštní zákon, ledaže rozhodnutí správního orgánu bylo na újmu jeho práv změněno k opravnému prostředku jiného.
23. Podle § 140 odst. 4 daňového řádu neodchyluje-li se vyměřená daň od daně tvrzené daňovým subjektem, nelze se proti platebnímu výměru, kterým je tato daň stanovena, odvolat; to neplatí, pokud byl platební výměr vydán na základě rozhodnutí o závazném posouzení.
24. V nyní posuzované věci byla žalobkyně poučena o nepřipustnosti odvolání proti napadenému platebnímu výměru. Ve věci nebylo vydáno rozhodnutí o závazném posouzení (§ 132 a § 133 daňového řádu), vyměřená daň se neodchýlila od tvrzené daně a správcí daně nevznikly pochybnosti o správnosti, průkaznosti či úplnosti daňového tvrzení [viz rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 3. 9. 2020, č. j. 1 Afs 313/2019 - 83, odst. 28–37]. Odvolání proti napadenému platebnímu výměru tedy skutečně nebylo přípustné podle § 140 odst. 4 daňového řádu. Žaloba proto nemůže být odmítnuta pro nepřipustnost z důvodu nepodání odvolání.
25. Soud se dále zabýval otázkou, zda žalobkyně měla k dispozici jiný řádný opravný prostředek, který byla povinna před podáním žaloby vyčerpat podle § 68 písm. a) a § 5 s. ř. s. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že žalobkyně před podáním žaloby nejprve měla využít právní prostředky podle daňového řádu, konkrétní ale nebyl. U ústního jednání

zmínil možnost dodatečného daňového přiznání.

26. Při zodpovězení položené otázky vycházel soud z judikatury NSS, jmenovitě z rozsudku ze dne 10. 12. 2015, č. j. 7 Afs 241/2015 - 38, v němž byla řešena věc, v níž žalobkyně podala přiznání k odvodu z loterie, jehož přiznávanou výši ale současně připojeným vyjádřením zpochybnila z důvodu svého přesvědčení o její protiústavnosti. Správce odvodu vydal platební výměr, kterým stanovil odvod ve shodné výši, v jaké jej tvrdila žalobkyně v přiznání. Současně platební výměr s ohledem na připojené výhrady stěžovatelky odůvodnil a uvedl, že „*pro tento zvláštní případ... správce odvodu odvolání připouští*“. NSS tento postup správce odvodu zkritizoval. Uvedl, že s ohledem na shodnou výši odvodu se jednalo o konkludentní platební výměr ve smyslu § 140 odst. 1 daňového řádu, který nebylo třeba odůvodňovat a zejména proti němu nebylo ze zákona odvolání přípustné (v tomto ohledu tedy správce daně v nyní posuzované věci postupoval souladně s citovaným rozsudkem NSS, když napadený platební výměr neodůvodnil a žalobkyni poučil o nepřípustnosti odvolání). NSS dále dovodil, že žalobkyně měla k dispozici jiné prostředky ochrany než právě odvolání, přičemž odkázal na obsah kasační stížnosti, kde byly podle NSS tyto možnosti správně uvedeny.

27. Relevantní pasáž kasační stížnosti, na kterou NSS odkázal, je v rozsudku citovaná takto: „*Stěžovatel se v kasační stížnosti vyslovuje i k možnostem, které žalobkyně měla v případě, že nesouhlasila s výší odvodu a hodlala vznést námitku neústavnosti pevné části odvodu, aniž by byla v daňovém řízení sankcionována (úrokem z prodlení či penále) za to, že nesplnila řádně svoji povinnost zaplatit odvod v zákonné (byť podle žalobkyně neústavní) výši. Podle stěžovatele bylo možno přiznat celou částku odvodu (s níž žalobkyně nesouhlasí), odvod uhradit a po právní moci platebního výměru podat dodatečné přiznání k odvodu s vyčíslenou nižší částkou odvodu. V takovém případě by správce odvodu zahájil postup k odstranění pochybností, který by vyústil ve snížení odvodové povinnosti (pokud by správní orgán I. stupně výhrady žalobkyně uznal), nebo k doměření nulové výše odvodu. Žalobkyně by v takovém případě neměla povinnost hradit úrok z prodlení, neboť by zde nebyl daňový nedoplatek, ani povinnost hradit penále. Dodatečný platební výměr vydaný v návaznosti na dodatečné daňové přiznání mohl být předmětem přezkumu odvolacím orgánem, popřípadě i soudem. Další možnosti při nesouhlasu s výší tvrzeného odvodu bylo podat daňové přiznání na částku odvodu, která podle žalobkyně byla ve správné (nižší) výši a současně uhradit celý odvod (ve výši, s níž nesouhlasí). V takovém případě by byl zahájen postup k odstranění pochybností či daňová kontrola, která by vedla k vydání rozhodnutí, nevznikla by však opět povinnost hradit úrok z prodlení, ani penále a proti platebnímu výměru by opět bylo možno podat odvolání a následně i správní žalobu. Nakonec bylo možno, chtěla-li žalobkyně dosáhnout soudního (popř. následně ústavního) přezkumu, podat žalobu přímo proti platebnímu výměru, který byl vydán podle § 140 odst. 1 daňového řádu*“ (podtržení doplněno krajským soudem).

28. Obdobnou situací se zabýval NSS též v rozsudku ze dne 13. 7. 2016, č. j. 6 Afs 87/2016 - 42. V něm žalobkyně podala přiznání k odvodu z loterií, jejíž výši však následný den podáním k finančnímu úřadu zpochybnila z důvodu svého přesvědčení o její protiústavnosti. I v tomto případě finanční úřad vydal platební výměr, který přesto, že se vyměřená výše neodchylovala od výše uvedené v přiznání, odůvodnil a poučil žalobkyni o přípustnosti odvolání. Řízení o následně podaném odvolání však bylo zastaveno pro nepřípustnost odvolání podle § 140 odst. 4 daňového řádu. NSS se v této věci nakonec

přiklonil k závěrům právě citovaného rozsudku č. j. 7 Afs 241/2015 - 38 ohledně nepřipustnosti odvolání (viz zejm. odst. 23–25).

29. Současně se NSS i v tomto rozsudku věnoval procesním cestám, které může poplatník odvodu, který nesouhlasí s jeho výší, využít k tomu, aby se jeho námitkami zabýval soud, aniž by poplatník byl současně vystaven negativním důsledkům plynoucím z neuhrazení odvodu v plné výši. Tato cesta podle NSS spočívá v podání dodatečného odvodového tvrzení, což NSS vysvětlil takto: *„Jak uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v odkazovaném usnesení č. j. 2 Afs 68/2012 - 34, proti rozhodnutí podle § 140 odst. 1 daňového řádu se nelze odvolat, což mj. znamená, že daň (odvod) je stanovena pravomocně a již následující den může daňový subjekt měnit svoji poslední známou daňovou povinnost prostřednictvím dodatečného daňového přiznání. Jestliže správce daně dodatečně tvrzenou daňovou povinnost nevyměří ve výši deklarované v dodatečném přiznání, je povinen rozdíl v rozhodnutí o stanovení daně odůvodnit. Proti takovému rozhodnutí je pak odvolání přípustné (§ 109 odst. 1 daňového řádu). V případě nesouhlasu s odvolacím rozhodnutím může poplatník iniciovat jeho přezkum ve správním soudnictví. Krajský soud variantu založenou na podání dodatečného odvodového přiznání vyloučil s tím, že § 141 odst. 2 daňového řádu váže možnost podání dodatečného daňového (odvodového) přiznání na nižší daň na podmínku, že vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nasvědčují tomu, že daň byla stanovena v nesprávné výši. Tato podmínka však byla z daňového řádu odstraněna zákonem č. 458/2011 Sb. s účinností od 1. ledna 2013. Nové znění § 141 odst. 2 daňového řádu tak již nepochybně umožňuje, aby daňový subjekt podal dodatečné daňové přiznání i v případech, kdy se domnívá, že v řádném daňovém přiznání přiznal více, než měl (srov. důvodovou zprávu k zákonu č. 458/2011 Sb., dostupná na www.psp.cz), tedy i na základě důvodů právních.“* (odst. 24).
30. NSS se v rozsudku č. j. 6 Afs 87/2016 - 42 taktéž zabýval dalšími možnými procesními cestami obrany při nesouhlasu s výší odvodu: *„Šestý senát Nejvyššího správního soudu (...) považoval za vhodné se v zájmu předvídatelnosti práva a právní jistoty poplatníků odvodu vyjádřit i k ostatním možnostem procesní obrany proti výši odvodu. Zbylé dvě možnosti uváděné stěžovatelem, tedy podání správní žaloby podle § 65 s. ř. s. přímo proti platebnímu výměru vydanému prvostupňovým správcem daně podle § 140 odst. 1 daňového řádu a podání odvodového tvrzení znějícího na nižší částku za současného uhrazení celé výše odvodu, tedy včetně údajně protiústavní složky, Nejvyšší správní soud nepovažuje za vhodné (jakkoli to neznámá, že jsou právně vyloučeny!). V případě správní žaloby přímo proti platebnímu výměru se jedná o postup nekoncepční a rozporný s ideou subsidiarity soudněsprávního přezkumu činnosti veřejné správy. V případě tvrzení nižší částky odvodu za současného uhrazení celé částky se jedná o variantu kontraintuitivní, obtížně srozumitelnou a závislou na „dobré vůli“ správce daně, jak poznamenala žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti, nehledě na to, že tato varianta značně komplikuje automatismus formulářových podání, což je hodnota, kterou bránil sám žalovaný v případě žalobkyní uplatněného postupu (podání výhrady). Nejvyšší správní soud proto dovozuje, že vhodnou cestou ke zpochybnění (ústavní konformity) výše odvodu, když dříve jeho sedmý senát vyloučil právě cestu vyplývající z přezkoumávaného rozsudku krajského soudu, je podání řádného odvodového přiznání na celou částku odvodu (tj. včetně tvrzené protiústavní pevné složky), její uhrazení a následné podání dodatečného odvodového přiznání znějícího na částku sníženou o údajně protiústavní složku odvodu. V takovém případě jsou zachovány standardní zákonné postupy podle daňového řádu, poplatníkovi odvodu nehrozí negativní důsledky neuhrazení odvodu, a současně má poplatník*

zachovanou možnost podat odvolání proti následně vydanému odůvodněnému a jemu doručenému platebnímu výměru, popř. se soudně bránit proti navazujícímu odvolacímu rozhodnutí včetně uplatnění námitek o protiústavnosti odvodu.“ (odst. 26; podtržení doplněno krajským soudem).

31. Závěry těchto citovaných rozsudků plně dopadají i na nyní projednávanou věc. Byť i podle zdejšího soudu žalobkyně nezvolila nejvhodnější procesní cestu k ochraně svých práv, která nadto odporuje principu subsidiarity soudního přezkumu, zdejší soud po důkladné úvaze neshledal přesvědčivý důvod se od citované judikatury NSS odchýlit, třebaže z ní vyplývá, že postup zvolený žalobkyní (obdobný tomu, jímž se NSS ve výše odkazovaných rozsudcích zabýval) sice není zcela vhodný, nicméně podle NSS není zcela zapovězený. Ostatně, tyto alternativní cesty nepředstavují řádné opravné prostředky ve smyslu § 68 písm. a) s. ř. s., neboť napadené rozhodnutí je již pravomocné a řádnými opravnými prostředky jsou dle § 108 odst. 1 písm. a) daňového řádu pouze odvolání a rozklad (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2019, č. j. 1 Afs 271/2016 - 53). Byť jsou tedy žalobci obecně povinni vyčerpat všechny řádné opravné prostředky, výše naznačené procesní cesty řádné opravné prostředky nepředstavují, a tudíž jejich nevyčerpání nemůže být důvodem pro odmítnutí žaloby pro nepřipustnost (srov. též rozsudek zdejšího soudu ze dne 28. 4. 2020, č. j. 54 Af 16/2018- 30, odst. 18, jímž byla z obdobných důvodů připuštěna žaloba proti dodatečnému platebnímu výměru za situace, kdy nebylo přípustné odvolání, protože doměřená daň se neodchylovala od dodatečně tvrzené daně).
32. Soud dále připomíná, že ani *„k vyměření nebo doměření daně postupem dle § 140 odst. 1 či dle § 144 odst. 1 daňového řádu tak správce daně nemůže přistoupit automaticky a bez provedení jakékoli úvahy o tom, zda lze daň vyčíslenou v řádném či dodatečném daňovém přiznání akceptovat a takto vyměřit či doměřit. Za správné stanovení daně je správce daně odpovědný i tehdy, pokud se jeho rozhodnutí neodchyluje od žalobcem tvrzené daně (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017-45, nebo ze dne 28. 11. 2018, č. j. 3 Afs 12/2017- 51). Pokud tedy správce daně stvrdí postupem dle § 140 odst. 1 nebo § 144 odst. 1 daňového řádu tvrzení daňového subjektu, které je v rozporu s právní úpravou (např. zdaní příjem, který není předmětem daně nebo je od daně osvobozen), pak se jeho rozhodnutí může dotknout právní sféry daňového subjektu ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s.“* (viz již citovaný rozsudek zdejšího soudu č. j. 54 Af 16/2018- 30, odst. 18).
33. Z výše uvedených důvodů soud proto přistoupil k věcnému přezkumu napadeného platebního výměru.

VII. Věcné posouzení žaloby

34. Při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí vycházel soud ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
35. Z napadeného rozhodnutí nelze s jistotou zjistit, z jakého důvodu žalovaný akceptoval daň tvrzenou žalobkyní jako správnou, neboť v souladu s právní úpravou neobsahuje

žádné odůvodnění (§ 147 odst. 2 daňového řádu *a contrario*). Žalobkyně v žalobě předpokládala, že důvodem pro stanovení daně v tvrzené výši byl právní názor žalovaného o nemožnosti aplikace osvobození podle § 7 zákonného opatření též na jednotky v rodinném domě, proti čemuž v žalobě podrobně argumentuje. Žalovaný se k tomuto názoru ve vyjádření k žalobě výslovně nepřihlásil, nicméně z jeho vyjádření při ústním jednání vyplynulo, že tehdy tento právní názor zastával.

36. Na každý pád soud připomíná, že tuto právní otázku zodpověděl NSS v rozsudku ze dne 24. 6. 2020, č. j. 4 Afs 89/2020 - 44, publ. pod č. 4057/2020 Sb. NSS, a na něj navazujících rozsudcích (ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 4/2020 - 48, a č. j. 9 Afs 5/2020 - 47, ze dne 9. 7. 2020, č. j. 2 Afs 213/2019 - 120, či ze dne 23. 7. 2020, č. j. 8 Afs 359/2019 - 49). Skutečnost, že v době vydání napadeného rozhodnutí ještě nebyl právní názor NSS vyjádřený v citovaných rozsudcích znám, není z hlediska posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí relevantní (viz rozsudek NSS ze dne 18. 4. 2019, č. j. 9 Afs 446/2017 - 33, odst. 17; nebo Kühn, Z.: Časová působnost judikatury. In: Bobek, M., Kühn, Z. a kol.: Judikatura a právní argumentace. 2. vydání. Auditorium, Praha 2013).
37. V citovaných rozsudcích NSS dospěl k závěru, že je § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření třeba analogicky aplikovat i na případy prvního úplatného nabytí vlastnického práva k bytové jednotce v rodinném domě (třebaže citované ustanovení hovoří pouze o jednotkách v bytovém domě). NSS shledal, že zákonodárce osvobozením sledoval podporu bydlení, přičemž i bytová jednotka v rodinném domě je nepochybně nemovitá věc určená k bydlení, její vlastníci si ji za tímto účelem pořízují a také ji tímto způsobem zpravidla užívají. V tomto důležitém aspektu je podle NSS nabytí vlastnictví bytové jednotky v rodinném domě naprosto srovnatelné s nabytím vlastnictví dalších věcí určených k bydlení uvedených výslovně v § 7 odst. 1 zákonného opatření a nepřiznání osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí pouze u bytových jednotek v rodinných domech by představovalo nelogickou, nedůvodnou a neopodstatněnou nerovnost v rozporu se smyslem a účelem zákonného opatření.
38. Osvobození od daně podle citovaného ustanovení tedy připadá v úvahu i v případě žalobkyně.
39. Žalovaný ve vyjádření k žalobě namítal, že z listin připojených žalobkyní k daňovému přiznání nevyplývalo, že by jí vznikl nárok na osvobození. Z daňového přiznání a připojených listin totiž není patrné, že se jedná o první úplatné nabytí vlastnického práva k nemovitosti a že k úplatnému nabytí došlo v době 5 let ode dne dokončení stavby nebo započetí užívání nemovitosti.
40. Podle § 7 odst. 1 zákonného opatření „[o]d daně z nabytí nemovitých věcí je osvobozeno první úplatné nabytí vlastnického práva k
(...)
c) 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.“

41. Podle § 7 odst. 2 zákonného opatření „[n]abytí vlastnického práva k nemovité věci podle odstavce 1 je od daně osvobozeno pouze tehdy, dojde-li k němu v době 5 let ode dne dokončení nebo započetí užívání rodinného domu, jednotky v bytovém domě nebo jednotky v bytovém domě změněné stavební úpravou, a to od toho dne, který nastane dříve.“
42. Soud z územního rozhodnutí zjistil, že bylo vydáno dne 16. 9. 2016 a nabylo právní moci 20. 10. 2016, přičemž již tehdy se počítalo s tím, že půjde o rodinný dům o dvou bytových jednotkách. Z čestného prohlášení M. V. soud zjistil, že ten byl ke dni 30. 5. 2018 vlastníkem nemovitosti a v té době byl dům rozestavěn s tím, že navenek byl již uzavřen obvodovými stěnami a střešní konstrukcí. Z prohlášení o rozdělení práva k nemovité věci M. V. ze dne 31. 5. 2018 soud zjistil, že v domě jsou rozestavěny dvě jednotky, které svým prohlášením vymezil. Jmenovaný následně podal návrh na vklad svého vlastnického práva k oběma rozestavěným jednotkám. Z výpisu z katastru nemovitostí soud zjistil, že toto vlastnické právo M. V. bylo zapsáno do katastru s účinky ke dni 1. 6. 2018. Z kupní smlouvy ze dne 18. 7. 2018 soud zjistil, že M. V. jednu z těchto jednotek spolu s pozemkem parc. č. X prodal žalobkyni. Její vlastnické právo bylo zapsáno do katastru s účinky ke dni 23. 7. 2018.
43. Z výše uvedeného vyplývá, že rodinný dům byl umístěn teprve v roce 2016 a v roce 2018 nebyl ještě dokončen. Žalobkyně tvrdila, že M. V. byl originárním vlastníkem předmětné stavby a následně vzniklé jednotky č. X, což odpovídá provedeným důkazům. Současně z žádného provedeného důkazu nevyplývalo, že by kupní smlouva ze dne 18. 7. 2018 nepředstavovala první úplatné nabytí vlastnického práva k jednotce.
44. Soud se neztotožňuje s právním názorem žalobkyně, že dobu 5 let je třeba vždy počítat až od formálního vzniku jednotky na základě prohlášení vlastníka podle občanského zákoníku. Smyslem osvobození je podpora nového bydlení (srov. již citovaný rozsudek NSS č. j. 4 Afs 89/2020 - 44, odst. 27, a tam citovanou důvodovou zprávu k zákonnému opatření). Formálním rozdělením rodinného domu na jednotky však žádné nové prostory pro bydlení fakticky vytvořeny nebyly. Výklad žalobkyně by také vedl k tomu, že by bylo možné osvobodit od daně jednotku, která by vznikla prohlášením vlastníka například v padesát let starém domě, aniž by tímto právním úkonem fakticky nové prostory pro bydlení skutečně vznikly. Nadto by mohl být převod týchž prostor fakticky osvobozen od daně vícekrát, a to v případě, kdy by byl nejprve převáděn rodinný dům a před dalším převodem, který by jinak osvobozen nebyl, by byl dům prohlášením vlastníka rozdělen na jednotky. Soud proto dospívá k závěru, že dobu pěti let podle § 7 odst. 2 zákonného opatření je v tomto případě třeba počítat ode dne dokončení či započetí užívání samotného rodinného domu, neboť již jeho stavbou vznikly nové prostory pro bydlení. Jeho následné rozdělení na jednotky ve skutečnosti žádné nové prostory pro bydlení, které zákonodárce osvobozením zamýšlel podpořit, nepřineslo (srov. rozsudky NSS ze dne 30. 4. 2012, č. j. 8 Afs 28/2011 - 101, č. 2655/2012 Sb. NSS, či ze dne 26. 9. 2008, č. j. 7 Afs 85/2008 - 77, č. 2619/2012 Sb. NSS).
45. V nyní posuzované věci však tato otázka není rozhodná, neboť z výše popsané historie je zjevné, že i k nabytí vlastnického práva žalobkyně došlo v době 5 let ode dne dokončení

nebo započetí užívání rodinného domu. Současně z dokazování vyplynulo, že šlo o první úplatné nabytí vlastnického práva.

46. Soud proto uzavírá, že žalovaným namítané důvody pro závěr o neosvobození předmětné jednotky od daně z nabytí nemovitých věcí podle § 7 zákonného opatření v řízení před soudem neobstály. Napadené rozhodnutí je tudíž nezákonné. Soud znovu připomíná, že žalovaný byl odpovědný za správné stanovení daně i v tomto případě, kdy se vyměřenou daní neodchýlil od žalobkyní tvrzené daně (viz odst. 32 výše).

VIII. Závěr a náklady řízení

47. Soud proto podle § 78 odst. 1 s. ř. s. napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost a podle § 78 odst. 4 s. ř. s. současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Soud si je vědom judikatury, která zapovídá zrušení prvostupňového platebního výměru soudem a vrácení věci správci daně k dalšímu řízení, ta se však vztahuje na jinou procesní situaci, totiž na situaci, kdy soud přezkoumává rozhodnutí odvolacího orgánu v daňovém řízení, přičemž odvolací orgán může v takovém případě vady prvostupňového rozhodnutí napravit (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, č. 1997/2010 Sb. NSS, a jeho druhá právní věta). V nyní posuzované věci však žádné odvolací řízení neproběhlo, vytčenou nezákonnost nelze tímto způsobem napravit, a tudíž je nutno věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení podle § 78 odst. 4 s. ř. s. Vedení dalšího řízení přitom má svůj význam, neboť žalobkyně podávala přiznání k dani z nabytí všech nemovitých věcí, které kupní smlouvou nabyla, tj. nejen předmětné jednotky v rodinném domě, ale též pozemku parc. č. X, druhově vymezeném jako orná půda, na němž předmětná stavba nestojí (k tomu viz rozsudek NSS ze dne 23. 4. 2020, č. j. 7 Afs 437/2018 - 47). Pro úplnost soud dodává, že platební výměr je třeba vydat i v případě, kdy žalovaný dospěje k závěru o úplném osvobození předmětných nemovitostí od daně. Žalovaný je právním názorem vysloveným v tomto rozsudku v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Soudem provedené důkazy žalovaný zahrne mezi podklady pro své nové rozhodnutí (§ 78 odst. 6 s. ř. s.).

48. O nákladech řízení účastníků soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně měla se svojí žalobou úspěch, a náleží jí proto náhrada důvodně vynaložených nákladů řízení podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Ty spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3 000 Kč a nákladech souvisejících se zastoupením žalobkyně advokátem. Výše odměny advokáta za zastupování se stanoví v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Zástupci žalobkyně náleží odměna za jeden úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu (převzetí a příprava zastoupení), tři úkony právní služby dle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu (sepis žaloby, repliky a vyjádření z 19. 1. 2021) a za jeden úkon právní služby dle § 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu (účast u soudního jednání nepřekračujícího dvě hodiny), vše po 3 100 Kč za úkon. Vedle odměny přísluší zástupci žalobce též náhrada hotových výdajů v paušální výši 300 Kč za každý z úkonů právní služby dle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu, tj. 1 500 Kč, v součtu tedy 17 000 Kč, vše dále zvýšeno o částku 3 570 Kč, odpovídající 21 % DPH, celkem tak odměna a náhrady činí 20 570 Kč. Soud proto uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobkyni náhradu nákladů

řízení v celkové výši 23 570 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně (§ 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

Praha 28. ledna 2021

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu