



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců Mgr. Petry Weissové a JUDr. Jiřího Pally v právní věci žalobců: a) S. H., b) I. H., oba zast. Mgr. Ondřejem Faistem, advokátem, se sídlem Kamenická 2378/1, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 8. 2019, č. j. 29175/19/5100-31462-711180, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 23. 1. 2020, č. j. 30 Af 24/2019 - 54,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 23. 1. 2020, č. j. 30 Af 24/2019 - 54, **se ruší** v části výroku I., kterou bylo zrušeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 2. 7. 2018, č. j. 1402519/18/2301-70462-405047.
- II. Ve zbylé části **se** kasační stížnost **z a m í t á**.
- III. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

[1] Žalobci nabyli kupní smlouvou ze dne 18. 7. 2017 vlastnické právo k bytové jednotce č. X nacházející se v budově č. p. X (rodinný dům) stojící na pozemku p. č. X, p. č. X a p. č. X a spoluvlastnický podíl o velikosti 5197/25432 na společných částech této budovy, vše v katastrálním území Č., obec P. Rozhodnutím Katastrálního úřadu pro Plzeňský kraj, katastrální pracoviště Plzeň-město, byl povolen vklad vlastnického práva žalobců podle kupní smlouvy s účinky k 16. 11. 2017.

[2] Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále též „správce daně“) platebním výměrem ze dne 2. 7. 2018, č. j. 1402519/18/2301-70462-405047 (dále též „platební výměr“), vyměřil

žalobcům podle zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále jen „ZO“), a podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 44.280 Kč.

[3] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) pouze formulačně částečně změnil uvedený platební výměr a v ostatním ponechal výrok platebního výměru, včetně částky vyměřené daně, beze změny.

II.

[4] Žalobci brojili proti napadenému rozhodnutí žalobou u Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), který shora označeným rozsudkem zrušil napadené rozhodnutí i platební výměr a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[5] Napadené rozhodnutí krajský soud neshledal nepřezkoumatelným. Naproti tomu soud přisvědčil žalobní námitce nesprávného výkladu § 7 odst. 1 písm. c) ZO. Krajský soud předeslal, že je mu znám rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 13. 6. 2019, č. j. 11 Af 42/2018 - 77, a rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 25. 9. 2019, č. j. 50 Af 16/2018 - 64, avšak se závěry těchto soudů se neztotožňuje, a naopak se přiklání k závěrům, učiněným v obdobné věci Krajským soudem v Praze v rozsudku ze dne 14. 8. 2019, č. j. 43 Af 27/2018 - 200. Vyslovil, že závěr správních orgánů, že osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí na bytové jednotky vymezené v rodinných domech nedopadá, vyplývá z čistě gramatického výkladu daného ustanovení a současně nepřipadného použití analogie. V posuzované věci je však na místě použít i jiné metody výkladu.

[6] V rámci historického výkladu krajský soud poukázal na úpravu obsaženou v § 20 odst. 7 písm. b) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí (dále též „zákon o trojdani“), a v § 7 odst. 1 písm. c) a d) ZO ve znění účinném do 31. 10. 2016, důvodovou zprávu k tomuto ZO, novelizaci § 7 odst. 1 písm. c) ZO provedenou zákonem č. 254/2016 Sb., důvodovou zprávu k této novelizaci a další novelizaci tohoto ustanovení ZO provedenou zákonem č. 264/2019 Sb., v níž zákonodárce již přistoupil k výslovnému zakotvení osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí i na bytové jednotky vymezené v rodinných domech.

[7] Krajský soud uvedl, že z žádné z uvedených důvodových zpráv nevyplývá, že by zákonodárce zamýšlel zákonným opatřením v jeho původním znění omezit věcný rozsah osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí, ani k takovému kroku nenabídl jakoukoli argumentaci. Naopak uvádí, že rozsah osvobození se přebírá z dosavadní úpravy, ve které osvobození dopadalo na bytové jednotky bez ohledu na to, v jakém typu stavby byly vymezeny. Omezení osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí jen na bytové jednotky nacházející se v bytovém domě tak působí protismyslně.

[8] Z hlediska teleologického výkladu krajský soud poukázal na důvodovou zprávu k ZO, z níž je patrné, že úmyslem zákonodárce bylo podpoření bytové výstavby. Zákonodárce přitom nedal nijak najevo, že má zájem o podporu jen určitého typu bytové výstavby, krajskému soudu se tedy jevilo nesmyslné, aby se osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí, coby nástroje podpory bytové výstavby, vztahovalo pouze na jednotky v bytových domech. Argumentaci žalovaného, který vyložil pojmy bytový dům a rodinný

pokračování

dům prostřednictvím vyhlášky č. 501/2006 Sb., o obecných požadavcích na využívání území, shledal krajský soud nepřipadnou. Ministerstvo pro místní rozvoj totiž nebylo zmocněno vydávat podzákonné právní předpisy k výkladu norem daňového práva. Definice obsažené v § 2 písm. a) uvedené vyhlášky proto nelze užít k výkladu norem jiného právního odvětví. V této souvislosti krajský soud poukázal na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2007, č. j. 5 Afs 147/2006 - 77, a výhradu zákona zakotvenou v čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Také s přihlédnutím k principu racionálního zákonodárce dospěl krajský soud k závěru, že osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí je třeba poskytnout nejen pro případy úplatného nabytí jednotky vymezené v bytovém domě, ale rovněž v domě rodinném.

[9] Pověřená zaměstnankyně žalovaného, která se účastnila jednání před krajským soudem, na dotaz soudu uvedla, že je jí známo, že v některých obdobných případech v minulosti docházelo ze strany finanční správy k přiznání osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí u bytů v rodinných domech, což svědčí o možnosti vykládat § 7 odst. 1 ZO ve prospěch přiznání osvobození od daně. V takové situaci je podle přesvědčení krajského soudu nutno dát přednost výkladu pro daňového poplatníka příznivějšímu dle právní zásady *in dubio mitius*. Zejména v případě daňových předpisů je totiž nutno trvat na tom, aby případné nejednoznačnosti či pochybení zákonodárce šly k tíži státu, nikoli daňového poplatníka. V této souvislosti krajský soud poukázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 2. 2. 2000, sp. zn. I. ÚS 22/99, a ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06.

III.

[10] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) nyní napadá rozsudek krajského soudu (dále též „napadený rozsudek“) kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), a d) s. ř. s. Navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[11] Stěžovatel především označuje za nesporné, že předmětem sporu je zdanění bytové jednotky v rodinném domě. Zdůrazňuje, že pojmy „bytový dům“ a „rodinný dům“ nelze zaměňovat, neboť se jedná o dva různé typy „stavby pro bydlení“, která je jejich nadřazeným pojmem, přičemž obě uvedené stavby pro bydlení jsou samostatně definovány v § 2 písm. a) vyhlášky č. 501/2006 Sb. a v příloze vyhlášky č. 357/2013 Sb., o katastru nemovitostí. Skutečnost, že pojmem „rodinný dům“ se pro účely zákonného opatření rozumí rodinný dům definovaný ve vyhlášce č. 501/2006 Sb., vyplývá z důvodové zprávy k § 15 odst. 3 písm. a) ZO (Sněmovní tisk 1003/0). Pokud tedy § 7 odst. 1 písm. c) ZO užívá pojem „bytový dům“ jedná se o termín stavebního práva definovaný v § 2 písm. a) bod 1 vyhlášky č. 501/2006 Sb. Jestliže totiž nejsou předmětné pojmy v daňovém zákoně definovány, lze dle názoru stěžovatele vycházet z vyhlášky č. 501/2006 Sb., která definici těchto pojmů obsahuje. S poukazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2019, sp. zn. 10 Afs 115/2018, a ze dne 6. 8. 2019, sp. zn. 8 Afs 122/2019, označuje stěžovatel odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2007, č. j. 5 Afs 147/2006 - 77, za nepřipadný. Stěžovatel naopak má za to, že sám správně vyšel z nálezu Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2010, Pl. ÚS 58/05.

[12] Stěžovatel dále namítá, že cílem § 7 ZO je podpora bydlení v bytových domech a v rodinných domech jako v nejčastěji obchodovaných nemovitých věcech určených k bydlení, nikoliv však v rodinných domech rozdělených na jednotky. Samotné vyčlenění

jednotky v rodinném domě sice není v rozporu se zákonem, nicméně se nejedná o předpokládané uspořádání této nemovité věci. Rodinný dům má sloužit svou povahou zejména pro rodinné bydlení. Proto nebyl důvod, aby zákonodárce takovýto trend podporoval. V současné době bylo z praxe zjištěno, že rozdělováním rodinných domů na jednotky je v rodinných domech vymezováno i více jednotek, než je povoleno příslušnými předpisy, a dochází k obcházení pravidel stanovených pro dané území územním plánem, který nedovoluje stavbu bytových domů, popř. k obcházení stavebně-technických norem. Z toho vyplývá, že záměrem zákonodárce nebylo přiznat osvobození dle § 7 ZO v případě prvního úplatného nabytí vlastnického práva k jednotkám ve všech typech staveb, ale pouze v případě prvního úplatného nabytí vlastnického práva k bytové jednotce v bytovém domě, a to po splnění všech podmínek stanovených ZO.

[13] Úmysl zákonodárce od sebe odlišit bytové a rodinné domy je patrný také z důvodové zprávy k § 7 odst. 1 ZO (Sněmovní tisk č. 1003/0). Pokud by byl navíc akceptován výklad krajského soudu, bylo by potom třeba napravit stejnou nerovnost u bytových domů jako celku (pokud nejsou rozděleny prohlášením vlastníka na jednotky). Pokud je nabýván bytový dům nerozdělený na jednotky nebo jeho část, nepoživá podle § 7 ZO osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí. V této souvislosti zákonnou úpravu nikdo nezpochybňuje a nerozporuje ji, přestože se jedná o obdobnou situaci, pouze opačným směrem (tj. argumentem *a minori ad maius*), jako u rodinného domu.

[14] Stěžovatel dále na podporu své argumentace poukazuje na skutečnost, že zákon č. 264/2019 Sb., který novelizoval ZO, s účinností od 1. 11. 2019 rozšířil osvobození od daně také na jednotky v rodinných domech. S ohledem na důvodovou zprávu k zákonu č. 264/2019 Sb. má stěžovatel za to, že zákonodárce výslovně uznává, že se dosavadní právní úprava věcného osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí netýkala bytových jednotek v rodinných domech. Stěžovatel dále uvádí, že § 7 odst. 1 ZO vykládá stále stejně a v ZO jsou taxativně vymezeny okruhy nemovitých věcí, na jejichž nabytí lze aplikovat osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí, přičemž z části důvodové zprávy k § 7 odst. 1 ZO jednoznačně vyplývá, že záměrem zákonodárce nikdy nebylo osvobodit bytovou jednotku v rodinném domě, což zřetelně vyjádřil v § 7 odst. 1 ZO.

[15] Podle stěžovatele neexistují dva srovnatelné výklady § 7 odst. 1 ZO. Již jazykový výklad plně postačuje k výkladu tohoto ustanovení a není možné jinými výkladovými metodami dospět k jinému závěru. Krajský soud se nesprávně snažil dovodit osvobození jednotek v rodinném domě dle § 7 odst. 1 písm. b) ZO. Na zdanění bytových jednotek v rodinných domech daní z nabytí nemovitých věcí není možné aplikovat ustanovení týkající se zdanění celého domu, neboť zákonodárce v § 7 odst. 1 písm. c) ZO jednoznačně vymezil, kterých jednotek se osvobození od daně týká. Ve vztahu k historickému výkladu stěžovatel popsal vývoj právní úpravy a uvedl, že nelze srovnávat právní úpravu zákona o trojdani a úpravu uvedenou v ZO. V zákoně o trojdani byl totiž poplatníkem primárně převodce, ovšem osvobození bylo možné přiznat pouze v případě, že naplní jeho činnosti byla výstavba nebo prodej staveb a bytů, další podmínkou bylo, že se jedná o první úplatný převod nebo přechod práva k nemovitosti, kterou byla stavba v určité fázi dokončenosti nebo byt v nové stavbě, případně byt vzniklý nástavbou, přístavbou nebo stavební úpravou. Další podmínkou bylo, že nemovitost, jejíž převod nebo přechod byl předmětem daně z převodu nemovitostí, nesměla být ke dni právních účinků vkladu do katastru

pokračování

nemovitostí užívána. S poukazem na nález Ústavního soudu ze dne 28. 5. 2002, sp. zn. I. ÚS 468/2000, a odbornou literaturu má stěžovatel za to, že nejsou dány ani podmínky užití teleologického výkladu, neboť v posuzované věci neexistuje více srovnatelných výkladů § 7 odst. 1 ZO.

[16] Stěžovatel upozorňuje na to, že správní orgány jsou povinny postupovat v souladu se zákonem a jinými právními předpisy, jak jim ukládá § 5 odst. 1 daňového řádu, přičemž tuto svou povinnost splnily. Stěžovatel dále s poukazem na čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod zdůrazňuje, že tak, jak správce daně není oprávněn daňovému subjektu stanovit daňovou povinnost nad rámec zákona, není ani oprávněn nad rámec zákona stanovit daňové osvobození.

[17] Ustanovení § 7 odst. 1 písm. b) ZO nelze na posuzovanou věc aplikovat proto, že žalobci nepřevodili vlastnické právo k rodinnému domu ani spoluvlastnický podíl na rodinném domě, nýbrž k bytové jednotce, která je nemovitou věcí a která je samostatně předmětem daně z nabytí nemovitých věcí. Převod spoluvlastnického podílu k rodinnému domu a převod vlastnického práva k jednotce v rodinném domě nejsou skutkově shodné ani obdobné případy. Bytová jednotka je samostatnou nemovitou věcí definovanou v § 1159 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník“). Ustanovení § 7 ZO jednoznačně rozlišuje mezi stavbou a jednotkou. Je proto zřejmé, že tam, kde předpis používá pojem stavba, nezahrnuje tento pojem bytovou jednotku. Bytová jednotka jako věc nemovitá je tedy sama o sobě předmětem právních vztahů.

[18] Vzhledem k tomu, že bytová jednotka je dle občanského zákoníku samostatnou nemovitou věcí, nelze ji postavit na roveň bytu v rodinném domě nerozděleném na jednotky. Na osvobození spoluvlastnického podílu k rodinnému domu od daně z nabytí nemovitých věcí dopadá § 7 odst. 1 písm. b) ZO a na osvobození jednotky v bytovém domě dopadá § 7 odst. 1 písm. c) ZO. Nelze proto dovozovat osvobození jednotky v rodinném domě podle § 7 odst. 1 písm. b) ZO užitím metody analogie se stavbou celého rodinného domu. Krajský soud se snaží nesprávně tyto převody směřovat, ačkoliv se jedná o naprosto odlišné případy. Na osvobození bytové jednotky v rodinném domě od daně z nabytí nemovitých věcí není možné analogicky aplikovat ustanovení týkající se osvobození celého rodinného domu, neboť zákonodárce v § 7 odst. 1 písm. c) ZO jednoznačně vymezil, které bytové jednotky podléhají osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí. Ke zcela totožným závěrům dospěl např. Městský soud v Praze v bodě 35 rozsudku ze dne 13. 6. 2019, č. j. 11 Af 42/2018 - 77.

[19] Podle stěžovatele k závěru o osvobození úplatného nabytí jednotky v rodinném domě podle § 7 odst. 1 písm. b) ZO nelze dojít ani výkladem *a maiori ad minus*. Podle odborné literatury použití tohoto argumentu v praxi není vždy absolutně spolehlivé. Stěžovatel znovu zmiňuje, že jednotky, včetně jednotek bytových, mohou být vymezeny v celé řadě dalších staveb. Kromě bytových domů a rodinných domů se mohou nacházet rovněž například ve stavbě pro rodinnou rekreaci, stavbě pro administrativu, občanské vybavení či ve víceúčelové stavbě. S ohledem na to, že osvobození týkající se bytových jednotek v těchto stavbách zákonodárce v § 7 ZO rovněž neupravil, nelze bez dalšího dovozovat, že mezeru překonatelnou logickým výkladem *a maiori ad minus* představuje právě absence osvobození týkajícího se bytových jednotek v rodinných domech.

[20] Podle stěžovatele je třeba vždy posoudit, zda se skutečně jedná o mezeru v právu, kterou je potřeba překlenout, aby mohlo být zajištěno řádné použití a aplikace právní normy, nebo zda zákonodárce záměrně danou oblast neupravil, tudíž použití logického výkladu nepřichází v úvahu. Stěžovatel má za to, že v daném případě zákonodárce vyjádřil jasně svůj úmysl přiznat osvobození od daně pouze vybranému okruhu nemovitých věcí. Pokud by zákonodárce měl úmysl uváděný krajským soudem, nebylo by v § 7 odst. 1 písm. c) a d) ZO zapracováno omezení, že se jedná o osvobození bytových jednotek v bytovém domě.

[21] Ustanovení § 7 odst. 1 zákonného opatření lze vyložit pouze způsobem předestřeným stěžovatelem, a není proto prostor ani pro uplatnění zásady *in dubio mitius*. V této souvislosti stěžovatel poukazuje na skutečnost, že většina poplatníků sama nebo na základě konzultace se správcem daně došla k závěru, že podmínky pro přiznání osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí nejsou v obdobném případě naplněny.

[22] Závěrem stěžovatel namítá, že krajský soud nedostatečně zdůvodnil, proč se neztotožnil s opačným závěrem Městského soudu v Praze v obdobné věci vysloveným v rozsudku ze dne 13. 6. 2019, č. j. 11 Af 42/2018 - 77. Z tohoto rozsudku přitom posléze vycházel také Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 11. 2. 2020, č. j. 29 Af 32/2018 - 124 a Krajský soud v Českých Budějovicích v rozsudku ze dne 25. 9. 2019, č. j. 50 Af 16/2018 - 64. Pro úplnost stěžovatel zmiňuje, že navrhl krajskému soudu přerušení řízení do doby rozhodnutí Nejvyššího správního soudu o kasační stížnosti ve skutkově totožných věcech.

[23] Stěžovatel nakonec krajskému soudu vytýká to, že kromě napadeného rozhodnutí zrušil i platební výměr, neboť i pokud by v případě osvobození bytové jednotky v rodinném domě bylo plně přiznáno osvobození a daňová povinnost stanovena na 0 Kč, měl být předmětný platební výměr i přes tuto skutečnost vydán, jelikož daňová povinnost žalobcům vznikla.

IV.

[24] Žalobci se ke kasační stížnosti nevyjádřili.

V.

[25] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[26] Kasační stížnost je částečně důvodná.

[27] Nejvyšší správní soud předesílá, že skutkově i právně obdobný případ týkající se jiného bytu (č. X) týchž žalobců ve stejném rodinném domě na adrese Č. č. p. X posuzoval již v rozsudku ze dne 24. 6. 2020, č. j. 4 Afs 89/2020 - 44. Jelikož stěžovatel v této věci vznesl v podstatných ohledech prakticky totožné kasační námitky a Nejvyšší správní soud neshledal důvod se od závěrů uvedených v citovaném rozsudku odchýlit, vycházel z nich také v nyní posuzovaném případě.

pokračování

[28] Z výše provedené rekapitulace je zřejmé, že v posuzované věci se jedná o to, zda na první úplatné nabytí bytové jednotky v rodinném domě dopadá osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí dle § 7 odst. 1 ZO, ve znění účinném do 31. 10. 2019.

[29] Podle § 7 odst. 1 ZO, ve znění účinném do 31. 10. 2019, je *od daně z nabytí nemovitých věcí je osvobozeno první úplatné nabytí vlastnického práva k a) pozemku nebo právu stavby, jejichž součástí je dokončená nebo užívaná stavba rodinného domu, b) dokončené nebo užívané stavbě rodinného domu, 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.*

[30] Nejvyšší správní soud předepisuje, že v posuzované věci nic nebrání tomu vycházet při výkladu pojmů „bytový dům“ a „rodinný dům“ používaných ve vykládaném ustanovení ZO z definic obsažených ve vyhlášce č. 501/2006 Sb., neboť ZO ani jiné daňové předpisy vlastní definici těchto pojmů nemají. Stěžovatel přílehavě poukázal na skutečnost, že v důvodové zprávě k § 15 odst. 3 písm. a) ZO i k zákonu č. 264/2019 Sb. je uvedeno, že při vymezení pojmů „bytový dům“ a „rodinný dům“ je třeba vycházet ze stavebních předpisů (především z vyhlášky č. 501/2006 Sb.) V tomto směru je tudíž třeba korigovat závěr krajského soudu, že nebylo na místě při výkladu těchto pojmů z uvedené vyhlášky vycházet. Vzhledem k tomu, že mezi účastníky je nesporné, že žalobci nabyli bytovou jednotku v rodinném domě, mezi účastníky není sporu ani o obsahu výše uvedených pojmů a v posuzované věci se jedná především o posouzení, zda je první úplatné nabytí vlastnického práva k bytové jednotce v rodinném domě osvobozeno od daně z nabytí nemovitých věcí, nebylo třeba se podrobněji zabývat výkladem pojmů „bytový dům“ a „rodinný dům“, uvedených v § 7 odst. 1 ZO.

[31] Stěžovateli je třeba přisvědčit v tom, že cílem právní úpravy v § 7 ZO je podpora bydlení v bytových domech a v rodinných domech. Toto zřetelně vyplývá z důvodové zprávy k § 7 ZO, v níž je mimo jiné uvedeno, že *„osvobození bylo převzato z dosavadní právní úpravy, do níž bylo zavedeno s cílem podpořit bytovou výstavbu. Oproti dosavadní úpravě navrhan[é] zákonné opatření Senátu nepodmiňuje osvobození u nových staveb podnikatelskou činností, kterou je výstavba anebo prodej staveb a bytů, na straně převodce. V odstavci 1 se navrhuje osvobodit od daně první úplatné nabytí vlastnického práva k novým stavbám vymezených nemovitých věcí. Jde o nemovité věci určené k bydlení, resp. ty z nich, u nichž lze vzhledem k jejich typu předpokládat, že je k bydlení využije nabyvatel; osvobození se tak vztahuje např. na nabytí bytové jednotky nebo rodinného domu, zatímco se nevztahuje např. na nabytí bytového domu jako celku.“* (Srov. senátní tisk č. 185, 9. funkční období, digitální repozitář na www.senat.cz).

[32] Na rozdíl od stěžovatele však má Nejvyšší správní soud za to, že bytové jednotky v rodinných domech nejsou od druhů bydlení v § 7 odst. 1 ZO výslovně uvedených (rodinného domu a bytové jednotky v bytovém domě) natolik odlišné, aby je zákonodárce vědomě odmítl podporovat. Skutečnost, že je rodinný dům rozdělen na jednotlivé bytové

jednotky, totiž sama o sobě neznámá, že již není určen pro rodinné bydlení. Takovéto rozdělení rodinného domu na bytové jednotky naopak může přispět ke zvýšení standardu bydlení a pohodlí rodinného života širší rodiny, neboť může umožnit hladké soužití více generací umožňující vzájemnou pomoc, zvyšující kvalitu vzájemného soužití a respektující jejich soukromí a odlišné potřeby. I v případě, kdy tomu tak není a jednotlivé bytové jednotky v rodinném domu jsou obývány osobami, které nejsou příbuzné, jedná se stále o druh bydlení, který se nijak zásadně neliší od bydlení v rodinném domě či od bydlení v bytové jednotce v bytovém domě. Stěžovateli tudíž nelze přisvědčit, že bydlení v bytové jednotce v rodinném domě představuje trend, který zákonodárce neměl důvod podporovat. Ke skutečnosti zmíněné stěžovatelem v kasační stížnosti, že fakticky může dojít k rozdělení domů na vyšší počet bytových jednotek, než stanoví § 2 písm. a) bod 2 vyhlášky č. 501/2006 Sb., dle kterého mohou být v bytovém domě maximálně 3 jednotky, a tím může dojít k obcházení pravidel stanovených v územně plánovací dokumentaci, není na místě při výkladu ZO přihlížet, neboť se jedná o předpis daňového práva, nikoli stavebního práva. Bylo by neracionální, nepraktické a nesystematické řešit pomocí daňového práva nebezpečí obcházení předpisů v oblasti územního plánování a stavebního řádu. Ostatně v důvodové zprávě k zákonu č. 264/2019 Sb., kterým se mění ZO, zákonodárce v souvislosti s rozšířením osvobození dle § 7 ZO na bytové jednotky zmiňuje to, že dodržování stavebních předpisů je věcí stavebních úřadů. Nejvyšší správní soud ověřil ze správního spisu, že ani v posuzované věci k takovému obcházení stavebních předpisů nedošlo, neboť v rodinném domě, v němž se nachází jednotka, k níž žalobci nabyli vlastnické právo, jsou vymezeny pouze tři bytové jednotky.

[33] Z toho, že zákonodárce v důvodové zprávě k § 7 odst. 1 ZO zmiňuje rodinné domy a bytové jednotky, podle Nejvyššího správního soudu nijak nevyplývá jeho úmysl vyčlenit z výčtu nemovitých věcí určených k bydlení, které jsou dle § 7 odst. 1 ZO osvobozeny od daně z nabytí nemovitých věcí, bytové jednotky v rodinných domech. Naopak z této důvodové zprávy lze dovodit úmysl zákonodárce osvobodit také tyto jednotky, neboť uvádí jako osvobozené věci bytové jednotky bez výslovného vztahení pouze k bytovým domům, naopak uvádí, že osvobození nedopadá na bytové domy nerozčleněné na bytové jednotky (a neuvádí bytové jednotky v rodinných domech jako vyloučené z osvobození). Osvobození od daně je v důvodové zprávě uvedeno v souvislosti s nemovitými věcmi určenými k bydlení, resp. s těmi z nich, u nichž lze vzhledem k jejich typu předpokládat, že je jejich nabyvatel využije k bydlení. Zákonodárce tedy, byť to nevtělil do znění § 7 odst. 1 ZO, vycházel z předpokladu, že nabyvatel nemovité věci určené k bydlení bude tuto věc k bydlení také užívat, a proto první převody těchto věcí podpořil osvobozením od daně. Bytová jednotka v rodinném domě je nepochybně nemovitá věc určená k bydlení, její vlastníci si ji za tímto účelem pořizují a také ji tímto způsobem zpravidla užívají. V tomto důležitém aspektu je nabytí vlastnictví bytové jednotky v rodinném domě naprosto srovnatelné s nabytím vlastnictví dalších věcí určených k bydlení uvedených výslovně v § 7 odst. 1 ZO 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 ZO. Právní úprava přitom existenci rodinných domů s více byty předpokládá a umožňuje, viz již zmíněný § 2 písm. a) bod 2 vyhlášky č. 501/2006 Sb.

pokračování

[34] Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že nabyvatel bytové jednotky v bytovém domě nemusí jednotku sám užívat k bydlení, ale může ji např. pronajmout. Většina vlastníků bytových jednotek v rodinných domech bude nicméně užívat tyto jednotky k vlastnímu bydlení, kdežto v případě majitele bytového domu toto nelze reálně předpokládat. Nejvyšší správní soud proto nespatřuje žádný důvod, pro který by nabytí bytové jednotky v rodinném domě mělo mít od nabytí jiných nemovitých věcí uvedených v § 7 odst. 1 ZO daňově odlišný režim, tj. aby nebylo od daně osvobozeno. Nabytí celého bytového domu nebo spoluvlastnického podílu k němu tedy nepředstavuje ve srovnání s nabytím výše uvedených věcí určených k bydlení obdobnou situaci, jak tvrdí stěžovatel v kasační stížnosti, neboť bytový dům se odlišuje tím, že zpravidla obsahuje poměrně velký počet bytových jednotek, a jeho (spolu)vlastník jej tudíž z povahy věci nebude sám užívat k bydlení. Není proto důvod jej podporovat osvobozením od daně z nabytí nemovitých věcí.

[35] Skutečnost, že zákon č. 264/2019 Sb., který novelizoval ZO, s účinností od 1. 11. 2019 rozšířil osvobození od daně výslovně také na bytové jednotky v rodinných domech, nesvědčí ve prospěch argumentace stěžovatele, tj. o tom, že bytové jednotky v rodinných domech nebyly dle předchozí úpravy osvobozeny od daně z nabytí nemovitých věcí, ale je tomu přesně naopak. Tato novelizace svědčí o tom, že zákonodárce se rozhodl odstranit nedostatek právní úpravy spočívající v tom, že v ní chybělo výslovné osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí pro nabytí bytových jednotek v rodinných domech, které, jak bylo zdůvodněno výše, se svým charakterem neliší od nabytí bytových jednotek v bytových domech, které od této daně výslovně v § 7 odst. 1 ZO osvobozeno bylo.

[36] Z toho, že v důvodové zprávě k zákonu č. 264/2019 Sb. je uvedeno, že se dosavadní právní úprava věcného osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí netýkala bytových jednotek v rodinných domech, podle Nejvyššího správního soudu nevyplývá, že zákonodárce vědomě zamýšlel v předchozí úpravě odlišit bytové jednotky v rodinných domech od ostatních nemovitých věcí určených k bydlení uvedených v § 7 odst. 1 ZO. V důvodové zprávě totiž zákonodárce zmiňuje, že vymezení jednotek v rámci rodinných domů bylo v minulosti v praxi spíše výjimečné, jedná se však o stoupající trend, a to i v nově vystavěných rodinných domech. Z toho podle Nejvyššího správního soudu spíše vyplývá, že k neuvedení bytových jednotek v rodinných domech ve výčtu věcí osvobozených od daně z nabytí nemovitých věcí v § 7 odst. 1 ZO došlo proto, že i s ohledem na nízký počet těchto jednotek jejich existenci zákonodárce mimoděk opomenul. Uvedeným zákonem novelizujícím ZO se následně rozhodl tento nedostatek právní úpravy napravit. To, že se rozhodl od daně osvobodit také tyto jednotky zařazením do výčtu bytových jednotek osvobozených od daně z nabytí nemovitých věcí, považuje Nejvyšší správní soud za vodítko k interpretaci dřívější právní úpravy, která je rozhodná v posuzované věci.

[37] K poukazu stěžovatele na důvodovou zprávu k ZO, v níž je uvedeno, že „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“, Nejvyšší správní soud uvádí, že z toho, že důvodová zpráva zmínila pouze tento druh bytových jednotek, při zohlednění smyslu a účelu ZO,

kterým je podpora bydlení, nevyplývá, že bytové jednotky v rodinných domech nemíní zákonodárce od daně osvobodit, jak tvrdí stěžovatel. Uvedený obsah důvodové zprávy, stejně jako neuvedení bytových jednotek v rodinných domech v § 7 odst. 1 ZO lze vysvětlit tím, že zákonodárce nevěnoval bytovým jednotkám v rodinném domě pozornost. Ostatně i v této důvodové zprávě zákonodárce akcentuje způsob užívání nemovitosti – k bydlení, a je tudíž zřejmé, že při výkladu relevantní právní úpravy je třeba vycházet primárně z tohoto hlediska, nikoli pouze jazykovým výkladem z § 7 odst. 1 ZO dovozovat nemožnost osvobodit od daně z nabytí nemovitých věcí bytové jednotky v rodinných domech, jak to v podstatě činí stěžovatel.

[38] Nejvyšší správní soud připouští, že znění § 7 odst. 1 ZO nasvědčuje výkladu zastávanému stěžovatelem. Tento závěr ovšem nepovažuje s ohledem na okolnosti posuzovaného případu a smysl a účel vykládané právní normy za dostačující, neboť je formální, příliš restriktivní a v rozporu se smyslem a účelem ZO (podpora bydlení) a ve svém důsledku též neodůvodněně diskriminující určitou skupinu osob, které kupují novou bytovou jednotku. Náзор, že od daně z nabytí nemovitých věcí nejsou osvobozeny rovněž bytové jednotky v rodinných domech, považuje Nejvyšší správní soud za nespravedlivý a rozporný s principem rovnosti.

[39] Zároveň je však třeba uvést, že bytové jednotky v rodinných domech vskutku nebyly ke dni posuzovaného převodu uvedeny ve výčtu nemovitých věcí, jejichž první převod je osvobozen od daně z nabytí nemovitých věcí. Jak již bylo vyloženo výše, neuvedení bytových jednotek v rodinných domech ve výčtu nemovitostí osvobozených od daně z nemovitých věcí v § 7 odst. 1 ZO představuje opomenutí zákonodárce, přičemž z ničeho nevyplývá úmysl zákonodárce tyto nemovité věci z osvobození od daně vyloučit. Nejvyšší správní soud rovněž dává zapravdu stěžovateli v tom, že znění § 7 odst. 1 ZO nedává prostor pro natolik extenzivní výklad, který by pod ustanovení § 7 odst. 1 písm. b) ZO zahrnul i nabytí bytové jednotky v rodinném domě. Absenci úpravy týkající se osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí u bytových jednotek v rodinných domech tak je nutné vnímat jako neúplnost právního řádu, představující mezeru, kterou je třeba zaplnit. Nevyplnění této mezery by vedlo k nespravedlivému výsledku prostřednictvím nerovného zacházení s nabyvateli bytových jednotek v rodinných domech.

[40] Problematikou mezer v zákoně (v právu) se již Nejvyšší správní soud mnohokrát zabýval. Poukázat lze např. na rozsudek ze dne 31. 8. 2009, č. j. 8 As 7/2008 - 116, v němž uvedl: „*Nejvyšší správní soud se tedy zabýval situací, kterou psané právo nebere na zřetel. Dále je proto třeba posoudit, zda se jedná o mezeru v zákoně (srov. Melzer, F., Metodologie nalézání práva, Brno: služba Knihovnička, 2008, s. 174 a násl., který hovoří o teleologické mezeře; resp. Kühn, Z., Aplikace práva ve složitých případech, k úloze právních principů v judikatuře, Praha: Karolinum, 2002, s. 205 a násl., který hovoří o axiologické mezeře), nebo o úmysl zákonodárce. Existence mezery v zákoně je podmíněna nezamýšlenou neúplností právního řádu. Ta nastává tehdy, když zákonodárce nevzal v potaz hodnoty, principy, či argumenty, které jsou imanentní právnímu řádu jako celku. Nelze jí rozumět rozpor s principem účelnosti nebo právně politickými představami interpreta, ale s teleologickým pozadím celého právního řádu. Prvně zmíněný rozpor je řešitelný pouze změnou právní úpravy, zatímco teleologická mezera v zákoně obecně připouští její vyplnění, podle charakteru mezery buď analogií, nebo teleologickou redukcí.*“ Je nutné rozlišovat mezi tzv. mezerou pravou a nepravou. O mezeru pravou se

pokračování

jedná v situaci, kdy aplikace jedné právní normy logicky předpokládá jinou právní normu, která však chybí a bez jejíhož doplnění je dané ustanovení neaplikovatelné (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 12. 3. 2013, č. j. 1 As 21/2010 - 65). Obsahem mezery nepravé je pak neúplnost psaného práva ve srovnání s explicitní úpravou obdobných případů, tj. neúplnost z pohledu principu rovnosti anebo z pohledu obecných právních principů (srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 12. 3. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 83/06). Také je nutno vzít v úvahu rozdíl mezi mezerou vědomou, u níž je vyloučeno její vyplnění interpretací soudu, a nevědomou, u níž aktivita soudu vyloučena není (srov. výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 As 7/2008 - 116).

[41] Nejvyšší správní soud k zaplnění popsané mezery v právu, kterou považuje za nepravou a nevědomou, využil analogie legis, kterou lze připustit „*pouze v případě, že se nedostane do rozporu s jasnou a jednoznačně vyjádřenou vůlí zákonodárce, neboť tím by soud narušil princip dělby moci*“ (rozsudek Nejvyššího právního soudu ze dne 23. 4. 2014, č. j. 6 Ads 99/2013 - 18). Jak již bylo ukázáno především z důvodové zprávy, rekonstrukcí vůle historického zákonodárce nelze dovodit jednoznačný záměr vyloučit z osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí bytové jednotky v rodinných domech, a proto lze k analogii přistoupit, neboť je to potřebné pro dosažení účelu právní úpravy (podpora bydlení) a pro zabránění nerovnému zacházení s daňovými subjekty ve zcela srovnatelné situaci (tj. při nabytí bytové jednotky v bytovém domě, resp. při nabytí bytové jednotky v rodinném domě). Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud popsanou mezeru v zákoně uzavřel analogickou aplikací § 7 odst. 1 písm. c) ZO na případy prvního úplatného nabytí vlastnického práva k bytové jednotce v rodinném domě. Jinak řečeno, na první úplatné nabytí k bytovým jednotkám v rodinných domech bylo i v době rozhodování stěžovatele v posuzované věci třeba nahlížet jako na osvobozené od daně z nabytí nemovitých věcí podle citovaného ustanovení ZO.

[42] Nejvyšší správní soud v této souvislosti uvádí, že krajský soud správně poukázal na logický argument *a maiori ad minus* a s jeho pomocí dospěl k závěru, že by měl být osvobozen nejen převod rodinného domu jako celku, ale i převod bytových jednotek v takovém domě, a rovněž na argument *ad absurdum*, neboť dle názoru stěžovatele by se osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí vztahovalo na převod rodinného domu s více byty, zatímco na jednotku v takovém domě vymezenou již nikoli. Nejvyšší správní soud v této souvislosti konstatuje, že závěr krajského soudu o osvobození bytových jednotek v rodinných domech podle § 7 odst. 1 ZO od daně z nabytí nemovitých věcí je správný a plně obстоjí, přestože k němu dospěl na základě extenzivního výkladu tohoto ustanovení ZO za použití různých výkladových metod, nikoli vyplněním mezery v předmětné právní úpravě, což Nejvyšší správní soud považuje za dané situace za metodologicky správnější.

[43] K námitce stěžovatele, v níž zpochybňuje historický výklad použitý krajským soudem s tím, že nelze srovnávat právní úpravu zákona o trojdani a úpravu uvedenou v ZO, Nejvyšší správní soud uvádí, že rozdíly v právní úpravě, na které stěžovatel poukazuje (poplatníkem byl primárně převodce a další podmínky osvobozeného převodu) se netýkají výčtu nemovitých věcí osvobozených od daně. Závěr krajského soudu učiněný v rámci historického výkladu, že osvobození od daně z nabytí nemovitostí podle zákona o trojdani dopadalo na bytové jednotky bez ohledu na to, v jakém typu stavby byly

vymezeny, je tudíž zcela správný. Za přílehlavý považuje Nejvyšší správní soud rovněž poukaz krajského soudu na skutečnost, že následnou novelizací ZO provedenou zákonem č. 264/2019 Sb. došlo ke změně § 7 odst. 1 písm. c) ZO, kterou zákonodárce přistoupil k výslovnému zakotvení osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí i u bytové jednotky vymezené v rodinném domě.

[44] K poukazu stěžovatele na zásadu zákonnosti zakotvenou v § 5 odst. 1 daňového řádu, která je promítnutím výhrady zákona obsažené v čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, Nejvyšší správní soud konstatuje, že zaplnění mezery ve vztahu k bytovým jednotkám v rodinných domech v § 7 odst. 1 ZO není v rozporu s uvedenými ustanoveními daňového řádu a Listiny a nepopírá právní úpravu obsaženou v zákoně (resp. zde v zákonném opatření Senátu). Nejvyšší správní soud se plně ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že zejména v případě daňových předpisů je nutno trvat na tom, aby případné nejednoznačnosti či nesrovnalosti v zákoně šly k tíži státu a nikoli daňového poplatníka, přílehlavě opřený o nálezy Ústavního soudu ze dne 2. 2. 2000, sp. zn. I. ÚS 22/99, a ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06. Poukázat lze rovněž na nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, v němž ve vztahu k daňovému právu Ústavní soud uvedl, že *„za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad, nelze pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje; z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní dle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny), tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod - tedy v případě pochybností postupovat mírněji (in dubio mitius).“* (shodně viz také nálezy sp. zn. III. ÚS 667/02, či sp. zn. I. ÚS 621/02). K obdobnému případu (jako v nyní posuzované věci) rozšíření zákonného osvobození od daně pomocí analogie Ústavní soud přistoupil právě v již citovaném nálezu ze dne 2. 2. 2000, sp. zn. I. ÚS 22/99. Zmínit lze také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, v němž tento soud s poukazem na principy legální licence a enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí, právní jistoty a předvídatelnosti právní regulace, z nichž plyne zákaz analogie v neprospěch daňového subjektu, vyslovil, že *„v případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo ‘mezery v zákoně’ umožňuje vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější (neboť je věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti; v opačném případě by se jednalo o nepřipustnou libovůli zákonodárce).“*

[45] Stěžovatel dále argumentuje tím, že jednotky, včetně jednotek bytových, mohou být kromě rodinných a bytových domů vymezeny v celé řadě dalších staveb (např. ve stavbě pro rodinnou rekreaci, stavbě pro administrativu, stavbě občanského vybavení či víceúčelové stavbě) a osvobození týkající se jednotek v těchto stavbách zákonodárce v § 7 ZO rovněž neupravil. Proto stěžovatel tvrdí, že nelze bez dalšího dovozovat, že mezeru překonatelnou logickým výkladem *a maiori ad minus* představuje právě absence osvobození týkajícího se jednotek v rodinných domech. Ani tato argumentace však nevyvrací výše uvedené závěry o tom, že první úplatné nabytí vlastnického práva k bytovým jednotkám v rodinných domech má být osvobozeno od daně z nabytí nemovitých věcí, jelikož stěžovatelem zmiňované stavby na rozdíl od rodinných domů a bytových domů neslouží, resp. nemají sloužit primárně k uspokojení potřeby bydlení,

pokračování

jakožto jedné ze základních lidských potřeb. Proto není na místě první úplatné nabytí vlastnického práva u těchto staveb, popř. jednotek v nich, podporovat prostředky daňového práva a je smysluplné a logické, že zákonodárce k takovému kroku nepřistoupil. Nejvyšší správní soud ostatně v nedávném rozsudku z 28. 5. 2020, č. j. 4 Afs 92/2020 - 42, aproboval názor, že bytové jednotky mohou být osvobozeny podle vykládaného ustanovení ZO od daně z nabytí nemovitých věcí pouze, jsou-li vymezeny ve stavbách, které z větší části slouží pro účely bydlení, jako jsou právě bytové domy.

[46] Nejvyšší správní soud tak neshledal žádný důvod, který by bránil uzavření mezery v zákoně analogickou aplikací § 7 odst. 1 písm. c) ZO v rozhodném znění rovněž na bytové jednotky v rodinném domě. Stěžovatel žádný takový důvod neuvádí, jeho argumentace spočívá v podstatě pouze v jazykovém výkladu tohoto ustanovení bez patřičného přihlédnutí ke smyslu a účelu ZO a hodnotám, na nichž je založeno.

[47] Nejvyšší správní soud v této souvislosti považuje za vhodné poukázat na již zmíněný rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 14. 8. 2019, č. j. 43 Af 27/2018 - 200, z nějž vyplývá (body 65 a 66 odůvodnění), že osvobození bylo finanční správou uznáno ve více než 25 % případů převodu bytových jednotek v rodinných domech v rozhodném období. Z uvedeného je zřejmé, že ani postup správních orgánů v obdobných věcech nebyl zdaleka jednotný a že i správní orgány ve značné míře vnímaly nelogičnost až absurdnost opomenutí zákonodárce zahrnout bytové jednotky v rodinných domech do výčtu nemovitých věcí, jejichž první úplatné nabytí je osvobozeno od daně.

[48] Závěrem stěžovatel namítá, že krajský soud nedostatečně zdůvodnil, proč se neztotožnil s opačnými závěry uvedenými ve výše již zmíněných rozsudcích krajských soudů. Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani tuto námitku stěžovatele, neboť krajský soud své závěry řádně zdůvodnil, rozdílné právní názory obsažené v rozhodnutích krajských soudů refleктоval a vysvětlil, proč se přiklonil k té linii judikatury, která osvobození od daně v případě nabytí bytové jednotky v rodinném domě přiznává. K poukazu stěžovatele na skutečnost, že navrhl krajskému soudu přerušení řízení do doby rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve skutkově totožných věcech, Nejvyšší správní soud uvádí, že ani z tohoto hlediska krajský soud nepochybil. Tato řízení o kasačních stížnostech by sice mohla mít vliv na rozhodování soudu o věci samé, jedná se však o důvod uvedený v § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. stanovící fakultativní důvody pro přerušení řízení. Bylo tudíž pouze na úvaze krajského soudu, zda vyčká rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a řízení přeruší, či nikoli. Pokud tak neučinil a ve věci rozhodl, nepředstavuje to pochybení krajského soudu.

[49] K námitce stěžovatele na nesprávný postup krajského soudu spočívající ve zrušení platebního výměru Nejvyšší správní soud v první řadě uvádí, že podmínkami pro postup podle § 78 odst. 3 s. ř. s., dle kterého krajský soud může podle okolností zrušit i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, které předcházelo vydání rozhodnutí správního orgánu napadeného žalobou, se zabýval rozšířený senát v usnesení ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76. V tomto rozhodnutí se uvádí: „[O]becně daná pravomoc krajského soudu zrušit podle okolností nejen odvolací rozhodnutí, ale i rozhodnutí orgánu I. stupně, je tak nutně spjata s možnostmi procesní úpravy správního řízení, jehož zákonnost se přezkoumává, a to jen tehdy, kdy celé řízení bylo prováděno procesními pochybeními. Zde jsou

jednoznačně naplněny podmínky pro současné zrušení prvostupňového rozhodnutí jen v případě, že procesní vady nejsou v dalším řízení vůbec odstranitelné, např. za situace, kdy důkazy nezbytné pro rozhodnutí již nejsou objektivně proveditelné. V ostatních případech procesních vad krajský soud váží, zda je na místě, aby tyto vady byly odstraněny v odvolacím řízení, či zda další správní řízení přesahuje svým rozsahem možnosti doplnění v rámci odvolacího řízení. Jeho úvaha však musí vycházet nejen z rozsahu vad a snahy o urychlení dalšího postupu, ale také z toho, zda zrušení prvostupňového rozhodnutí spojené s pokračováním řízení umožňuje příslušný procesní předpis. Možnost zrušení prvostupňového rozhodnutí totiž není výslovnou pravomocí soudu odhlízející od procesního prostředí; krajský soud sám je oprávněn za odvolací orgán uvážit, zda řízení lze doplnit a vady odstranit v rámci odvolacího řízení či v rámci řízení před správním orgánem I. stupně. To však předpokládá, že procesní správní předpis umožňuje, aby správní rozhodnutí I. stupně bylo zrušeno, aniž by to mělo za následek nemožnost pokračovat v řízení. Soud totiž nemůže dostat správní orgán I. stupně do jiné situace, než odvolací orgán.“ Postup krajského soudu při zrušení platebního výměru tak musí být s ohledem na zásadu subsidiarity soudního přezkumu podmíněn vážnými procesními pochybeními, která není možné odstranit v řízení před odvolacím orgánem, a zrušení platebního výměru musí být přípustné podle příslušného procesního předpisu. Není možné, aby krajský soud svým rozhodnutím zavázal správní orgán prvního stupně k postupu, ke kterému by jej podle příslušného procesního předpisu nemohl zavázat odvolací orgán.

[50] Nejvyšší správní soud dále v rozsudku ze dne ze dne 5. 8. 2016, č. j. 4 Afs 91/2016 - 38, vyslovil, že „v daňovém řízení odvolacímu orgánu nenáleží pravomoc na základě vlastního uvážení vrátit správci daně věc k dalšímu řízení a zavázat jej závazným právním názorem“, a uvedl, že „zrušení prvostupňového rozhodnutí nebylo rovněž přípustné s ohledem na procesní úpravu obsaženou daňovém řádu, která neumožňuje za daných okolností vrátit po zrušení rozhodnutí správce daně tomuto věc k dalšímu řízení a zavázat jej závazným právním názorem.“ V posuzovaném případě krajský soud zrušil platební výměr spolu s napadeným rozhodnutím s odůvodněním, že oba správní orgány založily svá rozhodnutí na nesprávném právním názoru, a vrátil věc stěžovateli k dalšímu řízení. S ohledem na výše uvedené je zřejmé, že nebyly dány důvody pro zrušení platebního výměru, jelikož stěžovatel byl oprávněn v odvolacím řízení rozhodnutí správce daně s ohledem na závazný právní názor vyslovený krajským soudem sám změnit.

[51] Další důvod, pro který nebylo na místě rušit rovněž platební výměr, spočívá v tom, že platební výměr je vydáván i v případě, kdy je nabytí nemovité věci osvobozeno od daně. V takovém případě je v platebním výměru stanovena daňová povinnost ve výši 0 Kč. V posuzované věci tedy (při ověření všech podmínek pro osvobození nabytí předmětného bytu od daně) měl být vydán platební výměr stanovící žalobcům daň ve výši 0 Kč, a stěžovateli je proto třeba přisvědčit v tom, že nebylo na místě, aby krajský soud zrušil spolu s napadeným rozhodnutím rovněž platební výměr. Pochybení správce daně spočívající ve výši vyměřené daně bylo odstranitelné v rámci odvolacího řízení. V této části je tedy kasační stížnost důvodná.

VI.

[52] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost částečně důvodnou. Zrušil proto podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. rozsudek krajského soudu v části výroku I., kterou

pokračování

krajský soud zrušil platební výměr, protože krajský soud přistoupil k jeho zrušení, aniž pro takový postup byly splněny podmínky. Jelikož není z povahy věci možné, aby krajský soud pokračoval v řízení ohledně zrušené části rozsudku, nebyla věc současně krajskému soudu vrácena k dalšímu řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2011, č. j. 6 As 19/2011 - 728, a cit. rozsudek č. j. 4 Afs 91/2016 - 38).

[53] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Při zvážení míry úspěchu má Nejvyšší správní soud za to, že z větší části byli úspěšní žalobci. Ti však právo na náhradu nákladů řízení před Nejvyšším správním soudem nemají, neboť jim v tomto řízení žádné uplatnitelné náklady nevznikly. Soud tedy rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. července 2020

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu