



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **TSM Group s.r.o. v likvidaci**, se sídlem Věžeňská 116/5, Praha 1, zastoupená Mgr. Markem Hejdukem, advokátem se sídlem Jugoslávská 620/29, Praha 2, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 15/7, Praha 1, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 10. 2017, čj. 67276/17/7100-30121-013876, čj. 80732/17/7100-30121-013876, čj. 98932/17/7100-30121-013876, čj. 99036/17/7100-30121-013876, čj. 99038/17/7100-30121-013876, čj. 99040/17/7100-30121-013876, čj. 99046/17/7100-30121-013876, čj. 99053/17/7100-30121-013876, čj. 99056/17/7100-30121-013876, čj. 99059/17/7100-30121-013876, čj. 99064/17/7100-30121-013876, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 11. 2019, čj. 30 Af 84/2017-91,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 4 114 Kč k rukám jejího zástupce, Mgr. Marka Hejduka, advokáta se sídlem Jugoslávská 620/29, Praha 2, do 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] V záhlaví označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 3. 2017, čj. 13106/17/5100-31461-709097, ze dne 20. 4. 2017, čj. 18217/17/5100-31461-709097, ze dne 11. 4. 2017, čj. 15484/17/5100-31461-709097, ze dne 11. 4. 2017, čj. 15862/17/5100-31461-709097, ze dne 11. 4. 2017, čj. 15605/17/5100-31461-709097, ze dne 11. 4. 2017, čj. 15925/17/5100-31461-709097, ze dne 11. 4. 2017, čj. 16431/17/5100-31461-709097, ze dne 11. 4. 2017, čj. 16425/17/5100-31461-709097, ze dne 11. 4. 2017,

čj. 16801/17/5100-31461-709097, ze dne 11. 4. 2017, čj. 16446/17/5100-31461-709097, a ze dne 11. 4. 2017, čj. 16917/17/5100-31461-709097, kterými Odvolací finanční ředitelství na základě podnětu Finančního úřadu pro Středočeský kraj, Územní pracoviště Praha – východ (dále jen „správce daně“), nařídilo přezkoumání platebních výměrů vydaných správcem daně. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně nemohla uplatnit v přiznání k dani z nemovitých věcí osvobození od daně, jelikož § 7 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 10. 2016 (dále jen „zákonné opatření“), se vztahovalo pouze na první úplatné nabytí vlastnického práva k bytové jednotce, nikoli na první úplatné nabytí vlastnického práva k jednotce v rodinném domě.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně u Krajského soudu v Brně (dále „krajský soud“). Namítala, že podnět k přezkoumání rozhodnutí nemohl podle § 121 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), podat stejný správce daně, který rozhodnutí vydal. Rovněž tvrdila, že nebyly splněny podmínky pro nařízení přezkoumání rozhodnutí. Výklad § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření, který zastává žalovaný, je nesprávný, neboť cílem zákonodárce bylo osvobodit všechny nemovité věci sloužící k bydlení. Žalovaný dále pochybil, protože se nezabýval intenzitou rozporu rozhodnutí s právními předpisy. Tato úvaha je dle § 121 odst. 1 daňového řádu základním předpokladem zákonnosti rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí. Rozhodnutí žalovaného je dále v rozporu s principem dobré víry a právní jistoty. Pokud došlo ke změně právního názoru na straně správce daně ke škodě žalobkyně, nemělo by jí to jít k tíži.

[3] Krajský soud rozsudkem označeným v záhlaví žalobě vyhověl, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud dospěl k závěru, že podnět k přezkoumání rozhodnutí mohl podat kterýkoli správce daně, tedy i ten, jehož rozhodnutí má být v rámci přezkumného řízení prověřováno. Pokud jde o samotné osvobození od daně, nelze se podle krajského soudu při výkladu § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření spokojit pouze s jazykovým výkladem. Dle důvodové zprávy je smyslem dané právní úpravy podpořit bytovou výstavbu obecně, nikoli pouze výstavbu bytových domů. K závěru o osvobození od daně krajský soud dovedl také výklad systematický a logický za použití argumentu *a maiori ad minus* (pokud jsou osvobozeny rodinné domy jako celek, musí být osvobozen i převod jednotek, které jsou součástí rodinných domů). Za situace, kdy zákonné opatření připouštělo různý výklad, přiklonil se krajský soud k výkladu směřujícímu k co nejmenší zátěži daňových subjektů.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále „stěžovatel“) kasační stížnost, v níž namítl, že žalobkyni nelze přiznat osvobození od daně v případě jednotek umístěných v rodinném domě. Zdůraznil, že pojmy „bytový dům“ a „rodinný dům“ nelze zaměňovat, neboť se jedná o dva různé typy „stavby pro bydlení“, která je jejich nadřazeným pojmem. Obě uvedené stavby pro bydlení jsou samostatně definovány v § 2 písm. a) vyhlášky č. 501/2006 Sb., o obecných požadavcích na využívání území, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška 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) zákonného opatření (Sněmovní tisk 1003/0).

pokračování

Pokud tedy § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření užívá pojem „bytový dům“, jedná se o termín stavebního práva definovaný v § 2 písm. a) bodu 1. vyhlášky č. 501/2006 Sb. Jestliže totiž nejsou tyto pojmy v zákonném opatření definovány, lze vycházet z vyhlášky č. 501/2006 Sb., která definici těchto pojmů obsahuje.

[5] Cílem § 7 zákonného opatření 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 zejména pro rodinné bydlení. Proto nebyl důvod, aby zákonodárce takový 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, popř. k obcházení stavebně technických norem. Záměrem zákonodárce nebylo přiznat osvobození dle § 7 zákonného opatření 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. Úmysl zákonodárce odlišit od sebe bytové a rodinné domy je patrný také z důvodové zprávy k § 7 odst. 1 zákonného opatření. Pokud by byl akceptován výklad krajského soudu, bylo by 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, nepožívá podle § 7 zákonného opatření osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí. V této souvislosti zákonnou úpravu nikdo nezpochybňuje a nerozporuje ji, přestože se jedná o obdobnou situaci, pouze v opačném směru (tj. *argumentem a minori ad maius*) jako u rodinného domu.

[6] Stěžovatel dále na podporu své argumentace poukázal na skutečnost, že zákon č. 264/2019 Sb., který novelizoval zákonné opatření, rozšířil s účinností od 1. 11. 2019 osvobození od daně také na jednotky v rodinných domech. S ohledem na důvodovou zprávu k tomuto zákonu má za to, že zákonodárce výslovně uznal, že se dosavadní právní úprava věcného osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí netýkala bytových jednotek v rodinných domech. Znění § 7 odst. 1 zákonného opatření po novele je proto třeba pokládat za rozšíření osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí, nikoli pouze za upřesnění stávající právní úpravy. 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 z § 7 odst. 1 písm. b) zákonného opatření. Na zdanění bytových jednotek v rodinných domech však není možné aplikovat ustanovení týkající se zdanění celého domu, neboť zákonodárce v § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření jednoznačně vymezil, kterých jednotek se osvobození od daně týká. V rámci historického výkladu stěžovatel popsal vývoj právní úpravy a uvedl, že nelze srovnávat právní úpravu zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o trojdani“), a úpravu obsaženou v zákonném opatření. V zákoně o trojdani byl totiž poplatníkem primárně převodce, ovšem osvobození bylo možné přiznat pouze v případě splnění celé řady podmínek. 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 zákonného opatření.

[7] Na posuzovanou věc nelze aplikovat § 7 odst. 1 písm. b) zákonného opatření také proto, že žalobkyně nepřevédla 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., občanského zákoníku (dále jen „NOZ“). Ustanovení § 7 zákonného opatření jednoznačně rozlišuje mezi stavbou a jednotkou. Tam, kde předpis používá pojem stavba, nezahrnuje tento pojem bytovou jednotku. Bytová jednotka jako věc nemovitá je tedy sama o sobě předmětem právních vztahů. Vzhledem k tomu, že bytová jednotka je dle NOZ samostatná nemovitá věc, 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) zákonného opatření a na osvobození jednotky v bytovém domě dopadá § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření. 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) zákonného opatření jednoznačně vymezil, které bytové jednotky podléhají osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí. Ke zcela totožným závěrům dospěl např. Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 13. 6. 2019, čj. 11 Af 42/2018-77.

[8] K závěru o osvobození úplatného nabytí jednotky v rodinném domě podle § 7 odst. 1 písm. b) zákonného opatření nelze dospět ani výkladem *a maiori ad minus*. Dle odborné literatury použití tohoto argumentu v praxi není vždy absolutně spolehlivé. 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, administrativu, občanské vybavení či víceúčelové stavbě. S ohledem na to, že osvobození týkající se bytových jednotek v těchto stavbách zákonodárce v § 7 zákonného opatření 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. Je třeba vždy posoudit, zda se skutečně jedná o mezeru v právu, kterou je potřeba překlenout, aby mohlo být zajištěno řádné použití právní normy, nebo zda zákonodárce danou oblast záměrně neupravil. Stěžovatel má za to, že v daném případě zákonodárce vyjádřil jasně svůj úmysl přiznat osvobození od daně pouze vybranému okruhu nemovitých věcí. Pokud by měl úmysl uváděný krajským soudem, nebylo by v § 7 odst. 1 písm. c) a d) zákonného opatření zapracováno omezení, že se jedná o osvobození bytových jednotek v bytovém domě. Není zde ani prostor pro uplatnění zásady *in dubio mitius*, neboť se nenabízejí dvě rovnocenné výkladové možnosti. Stěžovatel poukázal na rozsudky jiných soudů, které se s jeho názorem v obdobných věcech ztotožnily (viz výše již citovaný rozsudek Městského soudu v Praze sp. zn. 11 Af 42/2018, a rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 25. 9. 2019, čj. 50 Af 16/2018-64).

[9] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl. Uvedla, že důsledkem argumentace stěžovatele by bylo nedůvodné vynětí z jednotek v rodinném domě jako jediných staveb pro bydlení z osvobození od daně.

pokračování

Smyslem právní úpravy naopak bylo poskytnout osvobození nemovitým věcem určeným k bydlení. Tvrdí, že „rodinný dům“ lze chápat jako speciální ve vztahu k obecněji vymezenému „bytovému domu“. Dané pojmy nejsou v zákonném opatření definovány. Při existenci dvou možných výkladů je nutné se přiklonit k tomu, který daňovou povinnost nerozšíří, tedy výkladu ve prospěch osvobození od daně. Takový záměr zákonodárce vyplývá i z důvodové zprávy. Úmysl zákonodárce zdůrazňuje také novela zákonného opatření zavádějící osvobození od daně. Naopak nelze uznat výklad, dle kterého přijetím novely zákonodárce uznal, že dosavadní úprava neosvobozovala jednotky v rodinném domě. Finanční správa nejprve osvobození od daně přiznávala a teprve později změnila svůj výklad ke škodě daňových subjektů. I z této skutečnosti plyne nesprávnost tvrzení stěžovatele, dle kterého jazykový výklad nevyvolává pochybnosti. Krajský soud postupoval správně, jestliže při existenci různých výkladových možností upřednostnil teleologický a historický výklad. Tvrzení stěžovatele, dle kterého nelze srovnávat právní úpravu v zákonném opatření a v zákoně o trojdani, je nesprávné, o čemž svědčí i důvodová zpráva k zákonnému opatření dovolávající se dosavadní právní úpravy. Z tohoto důvodu se i na novou právní úpravu uplatní judikatura týkající se právní úpravy k zákonu o trojdani (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, čj. 2 Afs 212/2006-147, a nálezný Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 814/06 ze dne 11. 1. 2008). Jazykový výklad je rovněž v rozporu s výkladem teleologickým. V takové situaci by měla být dána přednost výkladu odpovídajícímu účelu, kterého mělo být zákonem dosaženo. Žalobkyně nesouhlasí ani s tvrzenou nemožností použití analogie. I s ohledem na superficiální zásadu, dle které je stavba součástí pozemku, musí být jednotka jako část stavby osvobozena stejně jako první úplatné nabytí vlastnického práva k rodinnému domu. Zcela irelevantní je také argumentace, dle které nelze aplikovat argument *a maiori ad minus*. Jestliže je osvobozen převod rodinného domu jako celku, musí být osvobozen také převod podílů v podílovém spoluvlastnictví, jakož i převod jednotek, které představují formu bytového spoluvlastnictví. Vzhledem k tomu, že právní norma umožňuje více výkladů, měla by být v konečném důsledku vyložena tedy ve prospěch daňových subjektů. Žalobkyně upozornila také na další rozsudky krajských soudů či odlišných senátů, které sdílejí názor uvedený v nyní přezkoumávaném rozsudku krajského soudu, konkrétně na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 14. 8. 2019, čj. 43 Af 27/2018-200, či rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 19. 12. 2019, čj. 62 Af 66/2018-83.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal vady, k nimž by musel podle § 109 odst. 4 s. ř. s. přihlédnout z úřední povinnosti.

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Stěžovatel uplatnil důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. a vznesl kasační námitky, které se týkají výkladu § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření, ve znění rozhodném pro posuzovanou věc. Konkrétně se jedná o otázku, zda bylo od daně z nabytí nemovitých věcí osvobozeno první úplatné nabytí vlastnického práva k jednotce v rodinném domě.

[13] Vzhledem k tomu, že stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti také důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Shledal, že rozsudek krajského soudu vadou nepřezkoumatelnosti zatížen není, neboť splňuje požadavky judikatury kladené na odůvodnění soudního rozhodnutí (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, či ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, případně rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Azs 47/2003-130, ze dne 29. 7. 2004, čj. 4 As 5/2003-52, ze dne 1. 6. 2005, čj. 2 Azs 391/2004-62, a ze dne 21. 8. 2008, čj. 7 As 28/2008-75). Je z něj především patrné, jak soud o žalobě rozhodl, jaké důvody jej k tomu vedly a na jakých úvahách své závěry založil. Napadený rozsudek není ani vnitřně rozporný. Stěžovatel námitku nepřezkoumatelnosti ostatně nijak blíže neupřesnil, a proto se jí Nejvyšší správní soud mohl zabývat jen v obecné rovině. Lze dodat, že nesouhlas stěžovatele s postupem krajského soudu bez dalšího nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku založit nemůže.

[14] Následně Nejvyšší správní soud přistoupil k posouzení věcné správnosti napadeného rozsudku v souladu s důvodem kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., který tvoří její jádro.

[15] V nyní posuzovaném případě byl § 7 odst. 1 zákonného opatření aplikován v původním znění účinném do 31. 10. 2016:

(1) Od daně z nabytí nemovitých věcí je osvobozeno první úplatné nabytí vlastnického práva k

a) pozemku nebo právu stavby, jejichž součástí je nová stavba rodinného domu,

b) nové stavbě rodinného domu,

c) jednotce, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem,

1. v nové stavbě bytového domu, nebo

2. nově vzniklé nástavbou, přístavbou nebo stavební úpravou, nejde-li pouze o rozdělení nebo sloučení stávajících jednotek, v bytovém domě,

d) jednotce v bytovém domě, která na základě stavební úpravy nebytového prostoru nově nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem.

[16] Nejvyšší správní soud předepisuje, že shora vymezenou spornou právní otázkou týkající se výkladu citovaného ustanovení se nedávno zabýval již v několika rozsudcích (viz rozsudky ze dne 24. 6. 2020, čj. 4 Afs 89/2020-44, ze dne 2. 7. 2020, čj. 9 Afs 5/2020-47, a ze dne 2. 7. 2020, čj. 9 Afs 4/2020-48), ze kterých i v nyní posuzované věci vychází a v podrobnostech na ně odkazuje, neboť v nich reaguje na obdobnou argumentaci, kterou stěžovatel uplatnil i nyní.

[17] Při výkladu pojmů „bytový dům“ a „rodinný dům“ používaných ve vykládaném ustanovení zákonného opatření vyšel Nejvyšší správní soud z definic obsažených ve vyhlášce č. 501/2006 Sb., neboť zákonné opatření ani jiné daňové předpisy vlastní definici těchto pojmů nemají. Dále konstatoval, že cílem právní úpravy v § 7 zákonného opatření je podpora bydlení v bytových domech a v rodinných domech, což zřetelně vyplývá z důvodové zprávy k tomuto ustanovení, přičemž bytové jednotky v rodinných domech nejsou od druhů bydlení v § 7 odst. 1 zákonného opatření výslovně uvedených (rodinného domu a bytové jednotky v bytovém domě) natolik odlišné, aby je zákonodárce vědomě odmítl podporovat. Z důvodové zprávy lze dovodit úmysl zákonodárce osvobodit také

pokračování

tyto jednotky, neboť uvádí jako osvobozené věci bytové jednotky bez výslovného vztažení 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. V odst. [29] výše již citovaného rozsudku sp. zn. 4 Afs 89/2020 proto Nejvyšší správní soud konstatoval: „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.“

[18] I novelizace zákonného opatření provedená zákonem č. 264/2019 Sb., který s účinností od 1. 11. 2019 rozšířil osvobození od daně také na bytové jednotky v rodinných domech, svědčí podle Nejvyššího správního soudu 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 se svým charakterem neliší od nabytí bytových jednotek v bytových domech, jež od této daně výslovně osvobozeno bylo. K neuvedení bytových jednotek v rodinných domech ve výčtu věcí osvobozených od daně z nabytí nemovitých věcí v § 7 odst. 1 zákonného opatření došlo proto, že i s ohledem na nízký počet těchto jednotek zákonodárce jejich existenci mimoděk opomenul. Uvedeným zákonem novelizujícím zákonné opatření se rozhodl tento nedostatek právní úpravy napravit.

[19] Krajský soud v Praze v žalobkyní výše odkazovaném rozsudku sp. zn. 43 Af 27/2018 připomněl, že osvobození bylo po účinnosti zákonného opatření v původním znění uznáno finanční správou ve více než 25 % případů převodu bytových jednotek v rodinných domech. Ani postup správních orgánů v obdobných věcech tedy nebyl zdaleka jednotný, neboť samy 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.

[20] Neuvedení bytových jednotek v rodinných domech ve výčtu nemovitostí osvobozených od daně z nemovitých věcí v § 7 odst. 1 zákonného opatření tedy představuje opomenutí zákonodárce, přičemž z ničeho nevyplývá jeho úmysl tyto nemovité věci z osvobození od daně vyloučit. Znění § 7 odst. 1 písm. b) zákonného opatření ovšem nedává prostor pro natolik extenzivní výklad, který by pod ně 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 je tak nutné vnímat jako neúplnost právního řádu, představující mezeru, kterou je třeba zaplnit cestou analogie. Její nevyplnění by vedlo k nespravedlivému výsledku prostřednictvím nerovného zacházení s nabyvateli bytových jednotek v rodinných domech.

[21] Na těchto základech Nejvyšší správní soud v bodě [37] výše již citovaného rozsudku sp. zn. 4 Afs 89/2020 shledal, že „rekonstrukcí vřle 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 cit. ustanovení ZO.“

[22] Lze tedy uzavřít, že napadený rozsudek krajského soudu posoudil rozhodnou právní otázku shodně jako následně Nejvyšší správní soud mimo jiné ve výše již citovaných rozsudcích sp. zn. 4 Afs 89/2020, sp. zn. 9 Afs 5/2020 a sp. zn. 9 Afs 4/2020.

IV. Závěr a náklady řízení

[23] Nejvyšší správní soud tedy s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[24] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení, které důvodně vynaložil. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Nejvyšší správní soud přiznal úspěšné žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti v podobě odměny jejího zástupce. V souladu s § 7 a § 9 odst. 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen „advokátní tarif“), tato odměna činí 3 100 Kč za jeden úkon právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti) a 300 Kč jako paušální náhrada hotových výdajů (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), celkem tedy 3 400 Kč. Jelikož je advokátní kancelář, jejímž společníkem je Mgr. Marek Hejduk, plátcem daně z přidané hodnoty, odměna zástupce se podle § 57 odst. 2 s. ř. s. zvyšuje o částku odpovídající této dani, která činí 21 % z částky 3 400 Kč, tj. 714 Kč. Celkem tedy náleží na odměně a náhradě hotových výdajů spojených se zastoupením žalobkyně částka 4 114 Kč. Tuto částku je stěžovatel (žalovaný) povinen zaplatit žalobkyni k rukám jejího zástupce Mgr. Marka Hejduka, advokáta se sídlem Jugoslávská 620/29, Praha 2, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 23. července 2020

Milan Podhrázký
předseda senátu

