



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **ALVEA s.r.o.** (dříve GTL Realities, spol. s r.o.), se sídlem Korunní 2569/108, Praha 10, zast. JUDr. Mariánem Kováčikem, advokátem se sídlem Koněvova 1107/54, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 6. 11. 2019, č. j. 59 Af 6/2019 – 64,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I.

Průběh dosavadního řízení

[1] Kasační stížností se žalobce domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku krajského soudu, kterým byly zamítnuty jeho žaloby proti rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 10. 2018, č. j. 45893/18/5100-31462-711180, č. j. 45892/18/5100-31462-711180 a č. j. 45891/18/5100-31462-711180, jimiž žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměry ze dne 14. 5. 2018, č. j. 883013/18/2604-00460-501624, ze dne 29. 3. 2018, č. j. 473490/18/2604-00460-501624, a ze dne 12. 12. 2017, č. j. 1471643/17/2604-00460-507449, kterými Finanční úřad pro Liberecký kraj vyměřil žalobci daň z nabytí nemovitých věcí v celkové výši 123 636 Kč v souvislosti s převody jednotek č. 327/10, č. 327/6 a č. 327/1 v budově č. p. 327 a č. p. 328 na pozemku p. č. 1169 a příslušných spoluvlastnických podílů na společných částech budov a pozemcích v k. ú. Mšeno nad Nisou. Daňové orgány dospěly k závěru, že v posuzovaném případě nebyly splněny podmínky pro osvobození převodu těchto jednotek od daně z nabytí nemovitých věcí dle § 7 odst. 1 písm. c)

zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 10. 2016 (dále jen „zákonné opatření o dani z nabytí nemovitých věcí“), neboť jednotky vznikly na základě prohlášení tehdejšího vlastníka nemovitosti již v roce 2011. Žalobce následně tyto jednotky, které již byly zapsány v katastru nemovitostí, nabyt na základě kupní smlouvy ze dne 16. 12. 2011, zmodernizoval je a poté je prodal, nejednalo se tedy o první úplatné nabytí vlastnického práva k jednotce v nové stavbě bytového domu či k jednotce nově vzniklé nástavbou, přístavbou nebo stavební úpravou.

[2] Krajský soud nepřisvědčil žalobní námitce, podle níž byla v posuzovaných případech daň vyměřena až po uplynutí prekluzivní lhůty pro její stanovení, jelikož se ztotožnil se závěrem žalovaného, podle něhož byla tříletá prekluzivní lhůta dle § 148 odst. 2 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), u všech tří převodů prodloužena o 1 rok, neboť vždy v posledních 12 měsících před uplynutím lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně. Napadená rozhodnutí shledal krajský soud přezkoumatelnými. Žalobce uplatnil rovněž celou řadu námitek týkajících se postupu daňových orgánů, krajský soud však žádnou z nich neshledal důvodnou, přičemž ve vztahu k těmto závěrům neuplatnil žalobce žádnou kasační námitku, Nejvyšší správní soud tedy neshledal důvod tyto námitky či jejich vypořádání zevrubně rekapitulovat.

[3] Pokud se jedná o otázku naplnění důvodů pro osvobození posuzovaného převodu jednotek od daně z nabytí nemovitých věcí, krajský soud nepřisvědčil žalobní argumentaci, podle níž provedenými stavebními úpravami došlo ke vzniku nových jednotek, neboť došlo ke změně společných částí domu a jednotky prošly natolik zásadní změnou, že se jednalo o jinou nemovitou věc. Soud zejména odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2019, č. j. 1 Afs 72/2019 – 31 (všechna zde zmiňovaná rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz), jímž byla zamítnuta kasační stížnost žalobce podaná proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 14. 2. 2019, č. j. 6 Af 43/2016 – 34, který se týkal skutkově obdobného případu, kdy tentýž žalobce prodal jednotku č. 327/7 nacházející se v těže budově jako nyní posuzované jednotky. Krajský soud konstatoval, že se jedná o případ skutkově obdobný, přičemž neshledal důvod odchýlit se od závěrů uvedených rozsudků. Ztotožnil se tedy se závěrem žalovaného a probouvaným uvedenými rozsudky, podle něhož nikoli každá změna společných částí domu vedoucí ke změně v prohlášení vlastníka bytového domu znamenala vznik „nové“ jednotky. V podrobnostech soud odkázal na zmiňované rozsudky. Krajský soud se (opět s odkazem na již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2019, č. j. 1 Afs 72/2019 – 31) neztotožnil s názorem žalobce, podle něhož nelze v posuzovaném případě vyjít ze závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2012, č. j. 8 Afs 28/2011 – 101, publ. pod č. 2655/2012 Sb. NSS.

[4] Na uvedeném nemůže podle krajského soudu nic změnit ani argumentace, v níž žalobce poukazuje na Informaci Generálního finančního ředitelství k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1. 1. 2016 (č. j. 6717/15/7000-20116-101206), podle níž bylo možné za „podstatnou změnu stavby“ považovat rovněž stavební úpravu dokončené stavby, která podléhala udělení kolaudačního souhlasu nebo ohlášení a zároveň její finanční hodnota přesahovala 50 % zjištěné ceny nemovité věci ve smyslu § 16 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí nebo směrné hodnoty nemovité věci ve smyslu § 15 téhož zákonného opatření, bylo-li možné ji stanovit před provedením stavební úpravy.

pokračování

Uvedenou informaci nebylo možné při výkladu § 7 odst. 1 písm. c) bodu 2. zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí použít, neboť se jednalo o právně nezávaznou informaci vztahující se k postupu správce daně při aplikaci zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), přičemž podmínky pro osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí nebyly formulovány finančním kritériem. Ani zmiňovaná judikatura správních soudů týkající se žalobcova dříve řešeného případu nevycházela při úvahách o tom, zda modernizace dříve nabyté jednotky představovala vznik nové jednotky, z finanční hodnoty provedených stavebních prací. Pro posouzení novosti jednotek bylo tedy rozhodující prohlášení jejich vlastníka a jejich zápis do katastru nemovitostí; provedenými stavebními úpravami tedy ke vzniku nových jednotek nedošlo.

[5] Krajský soud neshledal důvodnou ani žalobní argumentaci, podle níž byl § 7 odst. 1 písm. c) bod 2. zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí nejednoznačný, a bylo tedy zapotřebí vykládat jej ve prospěch žalobce jakožto daňového subjektu. Krajský soud dále konstatoval, že se po věcné stránce nezabýval žalobním bodem, v němž žalobce namítal stanovení lhůty splatnosti vyměřeného rozdílu na dani v rozporu s § 49 odst. 1 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí, neboť jej žalobce uplatnil až v doplnění žalob doručeném soudu dne 20. 8. 2019, tedy po uplynutí žalobní lhůty.

II.

Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Žalobce (stěžovatel) napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž namítá především nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spočívající v jeho nedostatečném odůvodnění a nedostatečném vypořádání některých žalobních námitek.

[7] Dle stěžovatele krajský soud mechanicky přejal závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2019, č. j. 1 Afs 72/2019 – 31, aniž by zohlednil odlišnost nyní uplatněné žalobní argumentace. Konkrétně stěžovatel poukazuje na to, že v čl. II písm. d) a e) žalob uplatnil argumentaci, podle níž kritérium „*novosti bytu*“ nebylo možné redukovat toliko na stavebně technické hledisko, ale bylo zapotřebí ho posuzovat rovněž z hlediska právního či finančního.

[8] Stěžovatel opakuje, že na věc nelze uplatnit závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2012, č. j. 8 Afs 28/2011 – 101, neboť ten se vztahuje k zákonu č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, který definoval pojem „*stavební úprava*“ úžeji, než zákonné opatření o dani z nabytí nemovitých věcí. Nejvyšší správní soud tedy v uvedeném rozsudku vycházel z toho, že byl možný pouze jeden způsob stavební úpravy dokončeného bytu, tj. stavební úprava provedená formou vestavby, aby následný převod mohl být osvobozen o daně. Stěžovatel upozorňuje, že daňové předpisy přejímaly pojem „*stavební úprava*“ ze zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*stavební zákon*“). Soud se tedy měl dle stěžovatele zabývat výkladem pojmu „*stavební úprava dokončené jednotky, která má za následek vznik nové jednotky, splňující nárok na osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí*“, ve smyslu § 7 odst. 1 písm. c) bodu 2. zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí; soud se však nezabýval tím, co se rozumělo „*jednotkou změněnou stavební úpravou*“. Ani v tomto směru tedy soud své závěry

dostatečně neodůvodnil, pouhé odkazy na jiná rozhodnutí a vyjádření žalovaného nejsou dle stěžovatele dostačující.

[9] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, podle něhož nebylo možné pro výklad § 7 odst. 1 písm. c) bodu 2. zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí použít Informaci Generálního finančního ředitelství k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1. 1. 2016. Dle stěžovatele soud „*argumentuje formou (předmětná Informace GFR se primárně týká oblasti DPH), avšak neřeší obsah argumentace žalobce*“. Stěžovatel poukazuje na to, že osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí bylo podmíněno splněním časového testu, přičemž zákonodárce volil pětiletou lhůtu záměrně ve vazbě na pětiletou lhůtu stanovenou v „§ 56 odst. 1 zákona o DPH“ v relevantním znění (pozn.: stěžovatel má zjevně na mysli odst. 3 zmiňovaného ustanovení). Ve výsledku byl tedy do pěti let od kolaudace první úplatný převod stavby zdaněn DPH, nikoliv však daní z nabytí nemovitých věcí, po pěti letech od kolaudace byl první úplatný převod stavby zatížen daní z nabytí nemovitých věcí, nikoliv však DPH. Dle stěžovatele tedy nebyl žádný důvod, aby kritérium novosti změněné dokončené stavby (jednotky) bylo jiné u DPH než u daně z nabytí nemovitých věcí. Krajský soud se touto skutečností nezabýval a nekriticky převzal argumentaci žalovaného. Dle stěžovatele, znamená-li podstatná změna dokončené stavby nový běh pětileté lhůty pro uplatnění DPH a „*když DPH a daň z nabytí nemovitých věcí mají shodnou skutečnost pro začátek a konec předmětných pětiletých lhůt*“, pak podstatná změna dokončené stavby (jednotky) musela také znamenat u daně z nabytí nemovitých věcí nový běh pětileté lhůty pro uplatnění nároku na osvobození od daně. Ani touto argumentací se však krajský soud dle stěžovatele nezabýval.

[10] K závěru soudu o opožděnosti žalobní námítky, podle níž správce daně v dané věci aplikoval nesprávný právní předpis, neboť se měl řídit § 49 odst. 1 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí jako zvláštním ustanovením ve vztahu k § 139 odst. 3 daňového řádu, stěžovatel uvedl, že soud i žalovaný měli tuto skutečnost zkoumat z úřední povinnosti, neboť uvedení správného ustanovení procesního předpisu je základní náležitostí rozhodnutí správce daně.

[11] Stěžovatel opětovně namítá, že zákonné opatření o dani z nabytí nemovitých věcí připouštělo více možných výkladů podmínek pro osvobození od daně dle § 7 odst. 1 písm. c) bodu 2. tohoto opatření, krajský soud tedy pochybil, když nezvolil výklad ve prospěch stěžovatele.

[12] Závěrem stěžovatel citoval náleží Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2013, sp. zn. II. ÚS 1842/12, zabývající se požadavky na přezkoumatelnost soudních rozhodnutí a dodal, že se tento náleží v různé míře týká těch kasačních námitek, v nichž dovozuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[13] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu a setrval na svých dosavadních závěrech. Zdůraznil, že zcela totožnou právní otázkou se Nejvyšší správní soud ve věci téhož stěžovatele zabýval v již zmiňovaném rozsudku ze dne 18. 7. 2019, č. j. 1 Afs 72/2019 – 31. Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel rovněž ústavní stížnost, která však byla Ústavním soudem odmítnuta pro zjevnou neopodstatněnost, nelze tedy než uzavřít, že judikatura, na níž je založen zmiňovaný rozsudek i jemu předcházející rozsudek městského soudu, je relevantní i ve vztahu k nyní posuzované věci. Krajský soud

pokračování

v napadeném rozsudku netvrdil, že v předcházející věci týkající se stěžovatele byly uplatněny veškeré nynější námitky, nejzásadnější z nich však uplatněny byly, je přitom podstatné, že se krajský soud při jejich posouzení neodchyloval od názoru Nejvyššího správního soudu. Napadený rozsudek je dle žalovaného přezkoumatelný a krajský soud se vypořádal se všemi žalobními námitkami. Pokud se jedná o definici požadavku novosti jednotky ve smyslu § 7 odst. 1 písm. c) bodu 2. zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí, uvedl žalovaný zejména, že setrvává na svém stanovisku a probíraným zmiňovanými soudními rozhodnutími - stěžovatel provedl u bytového domu č. p. 327 a č. p. 328 stavební práce (střešní vikýře v podkrovních mezonetových bytech, změnu ve vytápění objektu, zateplení střechy apod.), tyto stavební práce však neměly za následek vznik nové bytové jednotky, podmínky pro osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí tedy nebyly v posuzované věci naplněny, námitka týkající se posouzení novosti daných jednotek tedy není důvodná.

[14] Z uvedených důvodů považuje žalovaný za lichou i stížní argumentaci týkající se Informace Generálního finančního ředitelství k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1. 1. 2016. Touto argumentací se soud zabýval v bodě 46 napadeného rozsudku. Pokud se jedná o žalobní námitku uplatněnou v doplnění žalob dne 20. 8. 2019, ztotožnil se žalovaný se závěrem krajského soudu o její opožděnosti a dodal, že ani v případě jejího včasného uplatnění by nebyla důvodná, neboť si stěžovatel zvolil k určení srovnávací daňové hodnoty zjištěnou cenu, v takovém případě se však ustanovení hlavy II části druhé zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí nepoužila, neboť ta se dle § 42 tohoto předpisu použila pouze, zvolil-li si poplatník, že k určení srovnávací daňové hodnoty použije směrnou hodnotu. V posuzovaných případech tedy nebylo na místě postupovat dle § 49 odst. 1 uvedeného zákonného opatření. V dané souvislosti žalovaný poukázal na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 5. 12. 2019, č. j. 59 Af 30/2019 – 55. Pokud se jedná o uplatnění zásady *in dubio pro libertate*, konstatoval žalovaný, že § 7 odst. 1 písm. c) bod 2. zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí bylo možné vyložit pouze jediným způsobem. Výklad, jímž se stěžovatel snažil rozšířit dopad daného ustanovení i na modernizaci již jednou nabyté jednotky, je účelový a nejedná se tedy o rovnocenný výklad s výkladem přijatým žalovaným. Z textu zákonného opatření ani z jeho důvodové zprávy nevyplývalo, že by záměrem zákonodárce bylo umožnit osvobození zmodernizované, již jednou nabyté jednotky v bytovém domě.

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[16] Nejvyšší správní soud dále přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené

rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[17] Stěžovatel v podstatné části uplatněných kasačních námitek zpochybňuje přezkoumatelnost napadeného rozsudku. K požadavkům na přezkoumatelnost soudních rozhodnutí se Nejvyšší správní soud vyjádřil ve své judikatuře již mnohokrát. Má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí být z jeho odůvodnění zřejmé, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný a jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Povinností soudu je řádně se vypořádat s žalobní argumentací (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 – 62, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 – 76, či ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 Afs 69/2015 – 45). Současně je ovšem nutné zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 – 74, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se soud podstatou námitky žalobce řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje jeho argumentaci za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené argumentace a případně se dopustí dílčího nedostatku odůvodnění. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat.

[18] Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomene-li soud na stěžejní námitku či argument žalobce zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 – 45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 – 64). Přehlédnout pak nelze ani fakt, že soudy nemají povinnost vypořádat se s každým dílčím argumentem, pokud proti tvrzení žalobce postaví právní názor, v jehož konkurenci žalobní argumentace jako celek neobstojí. Takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08: *„Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“* (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 – 43)

[19] Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek v kontextu výše uvedené judikatury nepřezkoumatelným, neboť z jeho odůvodnění jsou patrné důvody, které krajský soud vedly k zamítnutí podaných žalob. Skutečnost, že stěžovatel nesouhlasí se závěry judikatury, z níž krajský soud při posouzení věci vyšel, resp. že má stěžovatel za to, že tuto judikaturu na posuzovanou věc uplatnit nelze, nezakládá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Ke stěžovatелеm tvrzeným nedostatkům vypořádání některých žalobních námitek se Nejvyšší správní soud vyjádří níže.

[20] Podstatou nyní posuzované věci je otázka naplnění podmínek pro osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí dle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření o dani z nabytí

pokračování

nemovitých věcí, podle něhož bylo od daně z nabytí nemovitých věcí osvobozeno první úplatné nabytí vlastnického práva k jednotce, která nezahrnovala 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, nešlo-li pouze o rozdělení nebo sloučení stávajících jednotek, v bytovém domě. Dle odstavce 2 téhož ustanovení bylo nabytí vlastnického práva k nemovité věci podle odstavce 1 od daně osvobozeno pouze tehdy, došlo-li k němu nejpozději do 5 let ode dne, od kterého bylo podle stavebního zákona možné novou stavbu, nově vzniklou jednotku nebo jednotku změněnou stavební úpravou užívat.

[21] Mezi účastníky není sporu o tom, že se posuzované jednotky nenacházejí v nové stavbě bytového domu a že byly do katastru nemovitostí zapsány již před tím, než je na základě kupní smlouvy ze dne 16. 12. 2011 nabyt stěžovatel, ten má však za to, že stavební úpravy, kterými jednotky následně prošly, z nich fakticky učinily novou nemovitou věc, a následný převod těchto jednotek tedy představoval první úplatné nabytí vlastnického práva k těmto jednotkám vzniklým stavebními úpravami. Důvody pro osvobození této transakce od daně dle § 7 odst. 1 písm. c) bodu 2. zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí tedy dle stěžovatele byly naplněny.

[22] Jak již bylo zmíněno výše, Nejvyšší správní soud se skutkově obdobnou situací týkající se převodu jiné jednotky nacházející se v témže domě již zabýval v rozsudku ze dne 18. 7. 2019, č. j. 1 Afs 72/2019 – 31, v němž zejména konstatoval: „*V nyní posuzované věci z listin předložených stěžovatelkou vyplynulo, že u bytového domu č. p. 327 byly provedeny stavební práce spočívající v umístění střešních vikýřů v podkrovních bytech, změna ve vytápění objektu, odizolování sklepů, pokládka plovoucích podlah, zateplení střechy. Došlo tedy k celkové modernizaci zmíněného bytového domu, která však nevedla ke vzniku nové jednotky ve smyslu sbora citovaného ustanovení. Fakticky totiž nevznikla nová jednotka, která by mohla být předmětem osvobození od daně. Jak k pojmu ‚nový‘ vysvětlil soud v již zmiňovaném rozsudku č. j. 8 Afs 28/2011 - 101, nelze jej v tomto případě ‚chápat jako vyjádření kvality tzn. jako protiklad pojmu ‚starý‘, ale jako vyjádření stavu, tzn. ve významu nově vytvořený, dosud neexistující. Adjektivum ‚nový‘ je tedy třeba chápat v objektivním smyslu, jako vyjádření nově vytvořené hodnoty, kdy není sporu o tom, že novou je věc, která tu dříve nebyla. Naopak nelze vycházet ze subjektivního přístupu, kdy se konkrétní stavba či byt může nabyvateli jevit jako nová, bez zřetele k tomu, že ve skutečnosti jde o věc původní, byť mnohdy rozsáhle a nákladně rekonstruovanou. Není podstatné, že se tento rozsudek vztahoval k předcházející právní úpravě (ať již daně z nabytí nemovitých věcí či bytového spoluvlastnictví), neboť pojem ‚nový‘ (resp. nově vzniklý) byl i v současné právní úpravě zachován a jde právě o klíčovou část zmíněného ustanovení, o jehož odlišný výklad stěžovatelka usiluje. Byť tedy v domě č. p. 327 proběhla rekonstrukce, která vedla k modernizaci bytů i společných částí, nelze v souzené věci dospět k závěru, že došlo k ‚vytvoření nové věci, která tu dříve nebyla.‘“*

[23] Nejvyšší správní soud připouští, že stěžovatel v nyní posuzovaném případě uplatnil rovněž námitky, které nebyly v citovaném rozsudku zohledněny, neboť je stěžovatel tehdy nevzněl, nelze mu však přisvědčit v tom, že by krajský soud „*mechanicky přejímal*“ závěry citovaného rozsudku, aniž by zohlednil odlišnost nyní uplatněné argumentace. K nově uplatněným argumentům, jimiž se stěžovatel pokoušel zpochybnit správnost citovaných závěrů, se krajský soud vyjádřil v bodě 46 napadeného rozsudku: „*Soud má dále za to, že ani žalobcova argumentace Informací GŘŘ a finanční hodnotou stavebních úprav nemůže na právé*

uvedených závěrech nic změnit. Rovněž soud uvádí, že za rozhodné považuje vznik bytových jednotek prohlášením jejich vlastníka a zápis tohoto prohlášení do katastru nemovitostí, k čemuž došlo již na základě prohlášení vlastníka předmětného domu ze dne 17. 1. 2011. Jak již bylo uvedeno shora, provedenými stavebními úpravami ke vzniku nových jednotek, přes změny na společných částech domu, nedošlo, nejednalo se o první úplatný převod nově vzniklé jednotky. Právně nezávaznou Informaci GFR vztahující se k postupu správce daně při aplikaci příslušných ustanovení zákona o DPH po 1. 1. 2016 nebylo možné k výkladu § 7 odst. 1 písm. c) bod 2. zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí užít, žalovaný správně upozornil na skutečnost, že instrukce se vztahuje k problematice DPH, zatímco podmínky pro osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí nebyly formulovány finančním kritériem. Soud dodává, že ani cit. judikatura, ať již rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2012, č. j. 8 Afs 28/2011 - 101, ani judikatura správních soudů týkající se žalobcova dříve řešeného případu, ve svých úvahách o tom, zda modernizace dříve nabyté jednotky představuje vznik jednotky nové, nečinila posouzení otázky závislé na finanční hodnotě provedených stavebních prací.“ (pozn.: podtržení doplněno soudem)

[24] V citované pasáži rozsudku krajský soud vypořádal mimo jiné rovněž námitky, které stěžovatel uplatnil v čl. II písm. d) žalob. Podstatou tohoto žalobního bodu bylo, že provedenými stavebními úpravami došlo k podstatné změně jednotek, která měla za následek „přerušení běhu lhůty“ pro osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí, podstatnou změnu dokončené jednotky bylo totiž dle stěžovatele možné určit rovněž „finančním hlediskem“ – když finanční hodnota stavební úpravy dokončené jednotky přesáhla 50 % zjištěné ceny nebo směrné hodnoty. Krajský soud v citované pasáži rozsudku srozumitelně vyložil svůj náhled na danou žalobní argumentaci – podstatnou skutečností pro osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí byl vznik nové bytové jednotky, k čemuž však provedenými stavebními úpravami nedošlo. Informace Generálního finančního ředitelství k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1. 1. 2016 nebyla pro výklad § 7 odst. 1 písm. c) bodu 2. zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí relevantní, neboť se vztahovala k zákonu o DPH, jenž definoval podmínky pro osvobození od daně jinak než zákonné opatření o dani z nabytí nemovitých věcí, které v tomto směru „finanční kritérium“ neobsahovalo.

[25] V čl. II. písm. e) žalob pak stěžovatel namítal nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného spočívající v tom, že vycházejí pouze z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2012, č. j. 8 Afs 28/2011 – 101. Namítá-li stěžovatel nevypořádání této argumentace, je zapotřebí uvést, že k otázce uplatnění zmiňovaného rozsudku při výkladu zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí se krajský soud vyjádřil jednak odkazem na již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2019, č. j. 1 Afs 72/2019 – 31, který tuto možnost akceptoval, v podrobnostech se pak krajský soud k dané otázce vyjádřil rovněž v bodě 45 napadeného rozsudku, jehož odůvodnění lze tedy i v tomto směru považovat za zcela dostačující a přezkoumatelné. Pro úplnost lze k dané námitce uvést, že se nejednalo o námitku, kterou stěžovatel neuplatnil v předchozím řízení, jež vyústilo ve vydání rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2019, č. j. 1 Afs 72/2019 – 31. Jak již bylo uvedeno výše, Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku naopak jasně konstatoval, že ze závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2012, č. j. 8 Afs 28/2011 – 101, týkajících se výkladu obratu „nově vzniklá jednotka“ bylo možné vyjít i při výkladu § 7 odst. 1 písm. c) bodu 2. zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí. Krajskému soudu tedy nelze vyčítat, pokud v posuzovaném

pokračování

případě postupoval v souladu s uvedeným názorem Nejvyššího správního soudu. Nebylo přitom zapotřebí obsírně vypořádávat argumentaci týkající se dle stěžovatele „*odlišné filozofie a konstrukce*“ zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí, neboť ta vedle názoru vyřčeného Nejvyšším správním soudem neobstojí.

[26] Se závěry krajského soudu týkajícími se výkladu § 7 odst. 1 písm. c) bodu 2. zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí zastávaného stěžovatelem se Nejvyšší správní soud ztotožnil rovněž po věcné stránce. Uvedené ustanovení osvobozovalo od daně z nabytí nemovitých věcí toliko první úplatné nabytí vlastnického práva k jednotce nově vzniklé nástavbou, přístavbou nebo stavební úpravou, nejde-li pouze o rozdělení nebo sloučení stávajících jednotek, v bytovém domě. Ať se tedy již jednalo o jakoukoliv změnu dokončené stavby (nástavbu, přístavbu či stavební úpravu), z hlediska osvobození následného úplatného nabytí jednotky nacházející se v této stavbě od daně z nabytí nemovité věci bylo klíčové to, zda daná jednotka změnou stavby fakticky nově vznikla, nebo zda již dříve existovala. Jak vyplývá z opakovaně zmiňovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2019, č. j. 1 Afs 72/2019 – 31, modernizace již existující jednotky či její zhodnocení, byť by bylo spojeno se značnými náklady, nepředstavovalo důvod pro osvobození následného úplatného nabytí takové jednotky od daně z nabytí nemovitých věcí.

[27] Argumentace stěžovatele představuje spíše polemiku se závěry citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu opřenou zejména o zcela nepřipadný odkaz na Informaci Generálního finančního ředitelství k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1. 1. 2016, na jejímž podkladu stěžovatel staví svůj nový alternativní výklad § 7 odst. 1 písm. c) bodu 2. zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí. Uvedená informace vskutku nebyla relevantní pro výklad posuzovaného ustanovení, neboť se týkala uplatňování zákona o DPH, ve znění účinném po 1. 1. 2016, přičemž stěžovatel argumentoval konkrétně závěry týkajícími se výkladu § 56 odst. 3 písm. a) uvedeného zákona, ve znění účinném od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2017: „*Dodání vybrané nemovité věci je osvobozeno od daně po uplynutí 5 let od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo kolaudačního souhlasu po podstatné změně dokončené stavby, jednotky nebo inženýrské sítě.*“ (důraz doplněn). Je tedy zřejmé, že právní úprava interpretovaná uvedenou informací byla zcela odlišná od právní úpravy dopadající na nyní posuzovaný případ. Zákon o DPH osvobozoval (za dalších v něm stanovených podmínek) od daně mimo jiné i dodání jednotky, která prošla podstatnou změnou. Generální finanční ředitelství tedy v dané informaci vykládalo pojem „*podstatná změna dokončené stavby, jednotky nebo inženýrské sítě*“ s tím, že za takovou změnu považovalo mimo jiné rovněž opravy, údržby a jiné stavební úpravy, které podléhaly udělení kolaudačního souhlasu nebo ohlášení a zároveň jejich finanční hodnota přesahovala 50 % zjištěné tržní ceny nebo 50 % směrné hodnoty. Stěžovatelem zmiňované „*finanční hledisko*“ tedy Generální finanční ředitelství použilo zjevně toliko při posuzování toho, zda došlo k podstatné změně jednotky (či stavby), nikoliv při posouzení, zda došlo k jejímu vzniku. Ustanovení § 7 odst. 1 písm. c) bodu 2. zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí však s osvobozením jednotek, které prošly toliko „*podstatnou změnou*“, nepočítalo, osvobozovalo pouze jednotky nově vzniklé. Nelze tedy přisvědčit tvrzení stěžovatele o nutnosti zohledňování „*finančního hlediska*“ při výkladu § 7 odst. 1 písm. c) bodu 2. zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí. Citované ustanovení zákona o DPH bylo založeno na jiných kritériích, než § 7 odst. 1 písm. c) bod 2. zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí, informace

Generálního finančního ředitelství týkající se jeho uplatňování tedy nemohla být při výkladu zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí určující.

[28] Pokud se jedná o námitku směřující proti závěru krajského soudu o opožděnosti žalobního bodu uplatněného v doplnění žalob zaslaném krajskému soudu dne 20. 8. 2019, podle něhož správce daně na věc aplikoval nesprávný právní předpis, když při stanovení splatnosti rozdílu mezi daní vyměřenou platebními výměry a daní tvrzenou v daňovém priznání vyšel z § 139 odst. 3 daňového řádu, ač měl použít zvláštní úpravu obsaženou v § 49 odst. 1 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí, je zapotřebí odkázat na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2009, č. j. 8 Afs 51/2007 – 87, publ. pod č. 1926/2009 Sb. NSS. V něm se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou, zda (resp. kdy) je soud povinen přihlídnout bez námitek k aplikaci nesprávného právního předpisu, přičemž uzavřel: „*[P]řezkumný soud (tj. krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. a Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti) je povinen k použití nesprávného právního předpisu nebo nesprávného ustanovení právního předpisu přihlídnout, nejde-li o případy, kdy je tak povinen učinit z úřední povinnosti, je-li součástí žalobních bodů (stížních důvodů) výtky nesprávného posouzení takové právní otázky, pro kterou bylo podle právního názoru orgánu, jehož rozhodnutí je přezkoumáváno, použití daného právního předpisu (daného ustanovení právního předpisu) rozhodné.*“ O takovou situaci se však v posuzovaném případě nejednalo, neboť stěžovatel neuplatnil včas žádnou námitku týkající se stanovení splatnosti vyměřené daně, krajský soud tedy ve vztahu k dané námitce postupoval zcela správně, což ostatně uznává i stěžovatel.

[29] K argumentaci, podle níž se měl krajský soud v souladu se zásadou *in dubio pro libertate* přiklonit k výkladu § 7 odst. 1 písm. c) bodu 2. zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí zastávanému stěžovatelem, lze pouze uvést, že toto ustanovení nepřipouštělo žádný jiný výklad než ten, z něhož vyšly daňové orgány a krajský soud. Jak již bylo uvedeno výše, výklad zastávaný stěžovatelem je založen na jeho nesprávném právním názoru, proto jej nelze uplatnit, a to ani na základě výše uvedené právní zásady.

IV.

Závěr a náklady řízení

[30] Vzhledem k uvedenému Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[31] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy vůči stěžovateli právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložil (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Žalovanému však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

pokračování

V Brně dne 30. května 2022

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu