ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců Mgr. Jany Brothánkové a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **HEMAT TRADE OSTRAVA, a.s.**, se sídlem Tomkova 1072/5, Ostrava – Moravská Ostrava, zastoupeného Ing. Janou Slámovou, daňovou poradkyní, se sídlem Ke Kamenině 453/18, Ostrava – Hrušov, proti žalovanému: **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2014, č. j. 34361/14/5100-31461-701836, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 4. 2017, č. j. 22 Af 14/2015 - 46,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 3 400 Kč do 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupkyně Ing. Janě Slámové, daňové poradkyni, se sídlem Ke Kamenině 453/18, Ostrava – Hrušov.

III. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Včas podanou kasační stížností se žalovaný domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“) ze dne 20. 4. 2017, č. j. 22 Af 14/2015 - 46 (dále „napadený rozsudek“), jímž krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2014, č. j. 34361/14/5100-31461-701836 (dále jen „napadené rozhodnutí“), a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[2] **Napadeným rozhodnutím** žalovaný zamítl odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, Územní pracoviště v Novém Jičíně ze dne 27. 5. 2014, č. j. 2093864/14/3215-24400-804332, kterým byla žalobci podle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z převodu nemovitostí"), ve spojení s ustanovením § 57 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, vyměřena daň z převodu nemovitostí ve výši 120 760 Kč. Žalovaný popsal, že žalobce dne 22. 4. 2013 převedl na paní S. vlastnictví k nemovitostem specifikovaným v čl. I kupní smlouvy (bytová jednotka č. X velikosti 3+KK v 1. nadzemním podlaží budovy č. p. X na pozemku p. č. X, spoluvlastnický podíl o velikosti X na společných částech budovy a spoluvlastnický podíl o velikosti X na pozemku p. č. X); právní účinky vkladu práva do katastru nemovitostí vznikly ke dni 29. 4. 2013. Žalobce ve svém daňovém přiznání uplatnil osvobození dle ustanovení § 20 zákona o dani z převodu nemovitostí. Správci daně však bylo známo, že žalobce nabyl vlastnictví k této bytové jednotce na základě kupní smlouvy ze dne 25. 3. 2011, a to od prodávajícího společnosti PROXON TRADE, s.r.o. Protože podle správce daně nebyly splněny podmínky pro osvobození předmětného převodu od daně z převodu nemovitostí, doměřil tuto daň pomocí pomůcek za využití úředního ocenění. Žalovaný k tomu uvedl, že zákonné podmínky pro využití pomůcek byly v dané věci splněny, jelikož žalobce přes opakované výzvy nedodal příslušný znalecký posudek. K vlastnímu osvobození od daně z převodu nemovitostí žalovaný uvedl, že dle kupní smlouvy 2011 žalobce koupil již rozestavěné bytové jednotky, nikoli stavbu, tudíž se nemůže jednat o první převod dle ustanovení § 20 odst. 7 písm. b) zákona o dani z převodu nemovitostí. Smyslem předmětného osvobození je dle žalovaného motivace investorů ve stavebnictví a realitních společností k výstavbě a převodu nově vzniklých staveb a nově vzniklých bytů, tedy podpora trhu s nemovitostmi. Proto je třeba rozumět bytem dle citovaného ustanovení jak byt rozestavěný, tak byt dokončený, stejně tak i bytovou jednotku. Vzhledem k tomu, že daný pojem není v zákoně o dani z převodu nemovitostí identifikován, definice ze zákona č. 72/1994 Sb., nelze použít, neboť jsou omezeny pouze pro tento předpis, je nutné vyjít ze stavebních předpisů. Žalovaný vyšel z účelu a smyslu právní normy, přičemž dospěl k závěru, že účelem osvobození od daně je zprostit investora, který poprvé převádí nově vzniklou nemovitost na jiného, daňové zátěže, a umožnit mu realizaci prodeje nových nemovitostí za co nejpřijatelnější cenu. Pokud by pod pojem „byt" nebyl zahrnut i podíl na bytu a rozestavěný byt, tak by nebylo ve všech případech prvních převodů vlastnictví rozestavěných bytů možné osvobození od daně z převodu nemovitostí přiznat. Osvobození bytů má podle žalovaného stejný režim jako osvobození staveb, tj. osvobozen je převod nebo přechod bytu, na nějž bylo vydáno pravomocné kolaudační rozhodnutí, nebo je dokončeným bytem nebo rozestavěným bytem a byt nebyl dosud užíván. Žalovaný ke zbývajícím námitkám žalobce stran procesního postupu správce daně uvedl, že postup správce daně vyhodnotil jako správný.

[3] Žalobce podal proti napadenému rozhodnutí **žalobu** ze dne 18. 2. 2015 ke krajskému soudu, v níž vyjádřil názor, že splnil všechny podmínky pro přiznání osvobození od daně z převodu nemovitostí. Nepopíral, že předmětnou stavbu zakoupil v roce 2011, jednalo se však o nedokončenou stavbu, v níž byly vymezeny jednotky jako rozestavěné byty. Teprve následně byla stavba dokončena, zkolaudována a jedna z jednotek i prodána

k trvalému užívání (k bydlení¨). Jednalo se o první převod dle ustanovení zákona o dani z převodu nemovitostí. Převod rozestavěného bytu nelze považovat za převod bytu, jak dovozuje nesprávně žalovaný. Zákon o vlastnictví bytů totiž rozlišuje mezi bytem a rozestavěným bytem. Zákonodárce rovněž zohledňuje rozestavěnost nemovitosti dle ustanovení § 20 odst. 7 písm. a) zákona o dani z převodu nemovitostí. Žalovaný se touto otázkou navíc zabýval nedostatečně a nepřezkoumatelně. Žalobce považuje za absurdní závěr žalovaného, že cílem zákonodárce bylo podpořit převádění nedostavěných bytových domů mezi developery. Cílem zákonodárce naopak byla podle žalobce podpora prodeje dokončených bytů určených k užívání. Převádění nedokončených bytů bytovou výstavbu nijak nepodporuje. Měl za to, že na základě jeho činnosti došlo k dokončení bytu a splnění zákonných podmínek pro osvobození od daně. Žalobce rovněž napadal procesní postup správce daně, neboť nesouhlasil s tím, jak bylo zahájeno předmětné daňové řízení, jelikož mu nebylo sděleno, jaké pochybnosti správce daně vznikly. Správce daně byl podle žalobce pouze motivován snahou nepřiznat předmětné osvobození. Poukazoval rovněž na nezákonný postup správce daně po ukončení postupu k odstranění pochybností, neboť fakticky dále prováděl daňovou kontrolu. Rozporoval dále tvrzení, že ačkoli měly být použity pomůcky, daň byla fakticky stanovena dokazováním z kupní ceny obsažené v kupní smlouvě.

[4] Krajský soud v odůvodnění **napadeného rozsudku** nejprve popsal obsah daňového spisu a zjištění správce daně. Krajský soud nepřisvědčil tomu, že by postup správce daně byl nezákonný, neboť příslušné výzvy obsahovaly s ohledem na okolnosti případu zákonem požadované náležitosti, zejm. vyjádření pochybností správce daně. Žalobce byl s výsledky postupu k odstranění pochybností řádně seznámen; to, že následný platební výměr má jiné odůvodnění, ničeho nedokazuje. V předmětné věci nebyla zahájena daňová kontrola. Úřední ocenění nemovitostí představuje použitou pomůcku. Soud však přisvědčil žalobci, že v projednávané věci šlo o první převod bytu. Vyšel z toho, že zákon č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon vlastnictví bytů“), rozlišuje byt, rozestavěný byt a jednotku. Rozdíl mezi těmito instituty musí být vnímán i při posuzování splnění podmínek pro osvobození od daně z převodu nemovitostí, neboť zákon hovoří o bytu, nikoli o rozestavěném bytu nebo jednotce. Zákon o dani z převodu nemovitostí přitom v příslušném ustanovení výslovně odkazuje na zákon o vlastnictví bytů, tudíž je nutné respektovat jeho pojmosloví. Závěr žalovaného na str. 9 v předposledním odstavci je podle soudu nejen nesprávný, ale i nepřezkoumatelný, neboť žalovaný nevysvětluje, jak k němu dospěl. Odkazem žalovaného na rozsudek městského soudu sp. zn. 9 Ca 281/2007 se soud nemohl zabývat, neboť ten uvedl až ve vyjádření k žalobě, nikoli v napadeném rozhodnutí. Soud sice nevyloučil, že osvobození o předmětné daně může dopadnout i na rozestavěné byty, neboť záleží na konkrétních okolnostech posuzovaného případu, např. převod rozestavěného bytu do vlastnictví finálního uživatele, který si byt svépomocí upraví do konečné podoby. Soud rovněž konstatoval, že při rozhodování o předmětném osvobození je nutné respektovat smysl a celospolečenské cíle. Tím se však žalovaný ve vztahu k danému případu zabýval nedostatečně, neboť jen ocitoval rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 1/2010. Tento rozsudek přitom bez bližšího vyhodnocení vyznívá spíše ve prospěch žalobce. Žalovaný rovněž pochybil, pokud dospěl k blíže

neodůvodněnému závěru, že osvobození od daně v případě bytů je totožné s osvobozením od daně u staveb.

II. Kasační stížnost a vyjádření

[5] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti napadenému rozsudku kasační stížnost ze dne 20. 2. 2017 podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). V jejím doplnění ze dne 4. 7. 2017 nesouhlasil s tím, že krajský soud rozlišil mezi bytem a rozestavěným bytem, a tak dovodil osvobození dopadající na „druhý převod“, ačkoli zákon hovoří o tom, že osvobození se týká pouze prvního převodu. Podle stěžovatele musí být splněny tyto podmínky – jedná se o první úplatný převod, jedná se o převod vlastnictví k bytu v nové stavbě, nebo k bytu, který vznikl změnou dokončené stavby, jedná se o převod bytu podle zvláštního právního předpisu, byt nebyl dosud užíván, převodcem je fyzická či právnická osoba, přičemž převod stavby je prováděn v souvislosti s podnikatelskou činností, jejímž předmětem je výstavba nebo prodej staveb a bytů, anebo je-li převodcem obec. Stěžovatel zdůraznil, že předmětný byt jako rozestavěný byl poprvé převáděn kupní smlouvu v roce 2011, a to na žalobce. Pouze tento první převod byl podle stěžovatele osvobozen od daně. Převod v roce 2013 proto měl být zdaněn. Trval na svém stanovisku, že pro účely zákona o dani z převodu nemovitostí je pod pojem byt zahrnout i rozestavěný byt, stejně tak i bytová jednotka. Odkaz na zákon o vlastnictví bytů v předmětném ustanovení pouze znamená, že k převodu bytu dochází podle zvláštního právního předpisu. Definice v tomto zákoně jsou nadto vymezeny pouze pro účely tohoto zákona. Ke stejným závěrům jako stěžovatel ostatně dospěl i Městský soud v Praze sp. zn. 9 Ca 281/2007. Nelze rovněž odhlížet od reality, kdy je podle stěžovatele běžné, že developerské společnosti jsou někdy nuceny prodávat již rozestavěné byty. Měl přitom za to, že se všemi rozhodnými skutečnostmi řádně zabýval v odůvodnění napadeného rozhodnutí, tudíž nelze toto rozhodnutí považovat za nepřezkoumatelné. Soud pochybil v neposlední řadě v tom, že se nevypořádal s poukazem na výše citovaný rozsudek městského soudu.

[6] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 21. 8. 2017 uvedl, že v jeho případě byly splněny podmínky pro osvobození od daně, neboť se jednalo o první úplatný převod nově dokončeného bytu. Osvobození dopadá podle jeho názoru na byt v materiálním slova smyslu, jako jednotku určenou k bydlení. Při koupi bytu od společnosti PROXON TRADE se nejednalo o převod, který by naplnil smysl citovaného osvobození, neboť jej nepořizoval za účelem uspokojení svých bytových potřeb, ale za účelem dostavění. Trval na stanovisku, že je nutné vycházet z vymezení bytu dle zákona o vlastnictví bytů, neboť na něj zákon o dani z převodu nemovitostí odkazuje. Pokud pojem bytu dle zákona o dani z převodu nemovitostí má jiný význam než byt dle zákona o vlastnictví bytů, bylo by nutné toto v zákoně výslovně upravit. Rozsudek Městského soudu, na který odkazuje stěžovatel, podle žalobce dochází k týmž závěrům, když požaduje, aby byl zkoumán stav rozestavěnosti a právní samostatnosti bytu. Poukaz stěžovatele na postupy některých developerských společností se podle žalobce míjí s obsahem napadeného rozsudku, neboť je v něm konstatováno, že je nutné vážit konkrétní okolnosti případu. Měl za to, že stěžovatel se neřídil závěry obsaženými v judikatuře Nejvyššího správního soudu, kterou

citoval v odůvodnění napadeného rozhodnutí, když se nezabýval účelem a smyslem předmětného osvobození.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti, přičemž zjistil, že je podána včas, osobou oprávněnou, jež splňuje podmínky předpokládané v ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s., a je proti napadenému rozsudku přípustná za podmínek ustanovení § 102 a § 104 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[8] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost stěžovatele 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, 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek takovými vadami netrpí a že kasační stížnost **není důvodná.**

[9] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Má-li rozhodnutí soudu projít testem přezkoumatelnosti, je třeba, aby se ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. jednalo o rozhodnutí srozumitelné, s uvedením dostatku důvodů podporujících výrok rozhodnutí.

[10] V případě napadeného rozsudku Nejvyšší správní soud v prvé řadě posuzoval jeho příp. nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost, nicméně ji neshledal. Ostatně samotný stěžovatel jeho obsahu porozuměl, neboť s tam uvedenými závěry věcně polemizuje v kasační stížnosti, v níž brojí proti tomu, že na předmětný převod bytu dopadá osvobození od daně z převodu nemovitostí.

[11] K poukazu stěžovatele na to, že se krajský soud nesprávně nezabýval jeho odkazem na rozsudek Městského soudu v Praze sp. zn. 9 Ca 281/2007, Nejvyšší správní soud uvádí, že krajský soud se s tímto argumentem žalovaného vypořádal, a to tak, že tento rozsudek městského soudu měl stěžovatel uvést v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud je k tomuto spíše toho názoru, že nešlo ani tak o doplňování odůvodnění napadeného rozhodnutí, jako spíše o podporu závěrů, které v něm byly uvedeny.

[12] Nejvyšší správní soud v této souvislosti také zvažoval, zda je na základě tohoto dílčího zjednodušujícího (procesně nesprávného) závěru krajského soudu ohledně přípustnosti aplikace rozsudku Městského soudu v Praze v dané věci třeba napadený rozsudek zrušit, avšak dospěl k závěru, že takový postup není na místě. Neshledal, že by se jednalo o takovou „nesrozumitelnost“, kterou by nešlo odstranit výkladem s přihlédnutím k obsahu spisu, k úkonům soudu a účastníků řízení. Srov. rozsudek nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 – 25. Závěry krajského soudu jsou i v tomto ohledu z napadeného rozsudku jasně seznatelné, což vyplývá i z toho, že proti těmto závěrům stěžovatel věcně brojí.

[13] Krajský soud svůj rozsudek také náležitě odůvodnil, byť s tímto odůvodněním stěžovatel nesouhlasí. Krajský soud uvedl, z jakého důvodu má za to, že napadené rozhodnutí bylo v rozporu se zákonem. Relevantními žalobními body se zabýval řádně a dostatečně, přičemž vyložil, v čem spatřuje žalobní argumentaci důvodnou. Z faktu, že nepřisvědčil argumentaci stěžovatele a že dospěl k závěrům, se kterými nesouhlasí, nelze dovozovat nepřezkoumatelnost rozsudku. Krajský soud se zabýval relevantními žalobními body řádně a dostatečně, přičemž vyložil, v čem spatřuje žalobní argumentaci důvodnou.

[14] Nejvyšší správní soud proto shledal, že nebyl naplněn důvod kasační stížnosti podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[15] K věci samé a naplnění kasačního důvodu dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. potom Nejvyšší správní soud uvádí následující:

[16] Podle ustanovení § 20 odst. 7 zákona o dani z převodu nemovitostí platí, že „*Od daně z převodu nemovitostí je osvobozen první úplatný převod nebo přechod vlastnictví*
a) ke stavbě, která je novou stavbou, na niž bylo vydáno pravomocné kolaudační rozhodnutí, nebo je dokončenou novou stavbou nebo rozestavěnou novou stavbou a stavba nebyla dosud užívána, s výjimkou zkušebního provozu,12d)
b) k bytu v nové stavbě a k bytu, který vznikl nástavbou, přístavbou nebo stavební úpravou, provedenou formou vestavby a byt nebyl dosud užíván, jde-li o převod bytu podle zvláštního právního předpisu,12f)
jestliže převodcem je fyzická či právnická osoba a převod stavby je prováděn v souvislosti s jejich podnikatelskou činností, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů, nebo jejich předmětem činnosti je výstavba nebo prodej staveb a bytů, anebo je-li převodcem obec.“

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

[18] Nejvyšší správní soud se výkladem citovaného ustanovení zákona o dani z převodu nemovitostí opakovaně zabýval, přičemž v rozsudku ze dne 8. 12. 2016, č. j. 5 Afs 79/2015 – 32, konstatoval, že Nejvyšší správní soud „*vytvořil ustálenou judikaturu zdůrazňující smysl a účel daného osvobození převodu nových staveb a bytů. Za stěžejní účel přitom považoval zejména podporu podnikatelské činnosti v oblasti výstavby a prodeje nemovitostí a naplnění cíle dosažitelnosti a dostupnosti bydlení.*

[19] Dříve se k této problematice Nejvyšší správní soud vyjadřoval např. v rozsudku ze dne 13. 3. 2013, č. j. 5 Afs 73/2012 - 41, kde uvedl, že „*konstantní judikatura k cit. ustanovení klade důraz na smysl a účel osvobození nových staveb a bytů, zejména na motivaci k podnikatelské činnosti v oblasti výstavby a prodeje nemovitostí a naplnění cíle dosažitelnosti a*

dostupnosti bydlení; zákonný text je v judikatuře zdejšího soudu interpretován ve prospěch osvobození převodů či přechodů nových staveb a bytů od daně z převodu nemovitostí.“

[20] Nejvyšší správní soud setrvává na výše uvedené judikatuře, která spatřuje smysl a účel osvobození od daně z převodu nemovitostí dle ustanovení § 20 odst. 7 zákona o dani z převodu nemovitostí v motivaci k podnikatelské činnosti v oblasti výstavby a prodeje nemovitostí a naplnění cíle dosažitelnosti a dostupnosti bydlení. Za stěžejní při zodpovězení otázky, zda se v projednávané věci jednalo o „první úplatný převod“ bytu, tedy Nejvyšší správní soud považuje to, zda byl naplněn účel citovaného ustanovení v podobě zajištění dosažitelnosti a dostupnosti bydlení. Pokud dle výše citované judikatury mělo být cílem zajistit dosažitelnost a dostupnost bydlení, je nutné dovodit, že podmínky „bytu“ dle ustanovení § 20 odst. 7 zákona o dani z převodu nemovitostí splňuje takový byt, který je po svém převodu způsobilý k bydlení fyzických osob, přičemž nelze bez dalšího vycházet jen z toho, že se může jednat pouze o byt dle definice obsažené v ustanovení § 2 písm. b) zákona o vlastnictví bytů.

[21] Nejvyšší správní soud v tomto směru nepopírá, že ačkoli citované ustanovení zákona o dani z převodu nemovitostí ve vztahu k definici bytu neodkazuje na zákon o vlastnictví bytů, neboť výslovně nestanoví, že se musí jednat pouze a jen o byt dle ustanovení § 2 písm. b) zákona o vlastnictví bytů, na druhou stranu s tímto zákonem (a bytem jako předmětem vlastnictví) přímo a nepřímo počítá a vychází z něj. Přímý odkaz na tento zákon je obsažen v jeho textu, a to v části, kde uvádí, že se musí jednat *„o převod bytu podle zvláštního právního předpisu“*; přičemž tuto zmínku Nejvyšší správní soud chápe tak, že spojení zvláštní právní předpis se vztahuje k podmínce převodu dle tohoto předpisu, tj. že musí být splněny podmínky zejm. ustanovení § 6 zákona o vlastnictví bytů (režim smlouvy o převodu vlastnictví jednotky).

[22] Zákon o dani z převodu nemovitostí tedy výslovně neodkazuje na definice uvedené v zákoně o vlastnictví bytů, a zejm. nerozlišuje mezi bytem, rozestavěným bytem či jednotkou. Nejvyšší správní soud proto také nemůže souhlasit s výkladem, podle kterého je nutné vyjít ze zastřešujícího pojmu „jednotka“, která zahrnuje byt i rozestavěný byt a dovodit, že pokud došlo k jednomu převodu rozestavěného bytu, tak již tímto převodem byly automaticky splněny podmínky zákona o dani z převodu nemovitostí pro osvobození tohoto převodu, přičemž každý další převod již musí být automaticky zdaněn. Nejvyšší správní soud má za to, že takový přístup by byl ryze formalistický, odhlížející od výše uvedeného účelu a smyslu předmětného osvobození od daně z převodu nemovitostí – osvobození prvního převodu bytu, kdy po jeho „vytvoření“ došlo ke zvýšení celkového počtu bytů zajišťujících bydlení. Pokud zákonodárce skutečně chtěl zdanit jakýkoli první převod bez zohlednění výše dovozeného účelu a vlastností daného bytu, tedy již rozestavěný byt bez dalšího, mohl a měl toto výslovně uvést v textu zákona.

[23] V posuzované věci stěžovatel své závěry ohledně nemožnosti uznat osvobození od daně z převodu nemovitostí založil pouze na formálním kritériu pořadí převodu bytu jako věci, aniž by se zabýval dalšími okolnostmi případu, tj. zejm. tím, zda předmětný byt byl převáděn za situace, kdy poprvé mohl naplňovat svůj účel, tj. zajistit bytové potřeby jednotlivých osob. S takovýmto postupem se Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené nemůže ztotožnit. Nejvyšší správní soud nepopírá, že v drtivě většině případů

bude předmětné osvobození skutečně dopadat na převod, který byl v pořadí první, tj. na situace, kdy stavební činnost prováděl pouze jen jeden developer, jenž bude předávat byt způsobilý k využití k bydlení. V případě, kdy se na stavební činnosti bude podílet více subjektů, je nutné zkoumat, kdy byl byt dostavěn do takové fáze, kdy je způsobilý k vlastnímu užívání, tj. kdy již došlo k navýšení bytového fondu o další byt způsobilý plnit funkci bytu. Nejvyšší správní soud tedy má za to, že takovýmto výkladem bude dosaženo toho, že osvobození od daně bude vždy aplikováno na ty případy, kdy dochází k „prvnímu“ převodu bytu do vlastnictví „koncového uživatele“, a to bez ohledu na počet předchozích soukromoprávních dispozic s předmětným bytem, tj. bude dosaženo zákonodárcova úmyslu nedanit převod bytu, který navyšuje bytový fond a v němž bude zajištěno bydlení. Akceptace závěrů stěžovatele by naopak vedlo k tomu, že stejný „typ převodu“ koncovému uživateli by byl osvobozen od daně jen tehdy, pokud tentýž byt již předtím nebyl převeden; Nejvyšší správní soud přitom pro takovýto závěr v zákonném textu nenachází oporu.

[24] Těmito okolnostmi se stěžovatel v napadeném rozhodnutí nezabýval, neboť se pouze věnoval celkovému počtu převodů předmětného bytu, aniž by zvažoval celkové okolnosti předmětných převodů a účel citovaného osvobození od daně z převodu nemovitostí, proto napadené rozhodnutí nemůže obstát. Nejvyšší správní soud v tomto směru koriguje závěr krajského soudu, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2006, č. j. 2 Afs 100/2005 - 106); příslušné úvahy v napadeném rozhodnutí stěžovatele vyjádřeny jsou, byť často kuse. Ostatně krajský soud se s těmito úvahami vypořádal a označil je za nezákonné – pokud by napadené rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné, nemohl by z logiky věci zároveň dospět k závěru o nezákonnosti jednotlivých závěrů, zvláště když jak žalobce, tak i krajský soud, včetně stěžovatele, odůvodnění napadeného rozhodnutí a jeho význam ve svém důsledku pochopili naprosto stejně, byť by si i Nejvyšší správní soud dovedl představit místy konkrétnější vysvětlení jednotlivých úvah stěžovatele, kterými se v napadeném rozhodnutí řídil. To však nic nemění o správnosti celkového závěru krajského soudu o nezákonnosti napadeného rozhodnutí.

[25] Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že kasační stížnost je zjevně nedůvodná, a v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. ji zamítl.

IV. Závěr a náklady řízení

[26] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl ve věci úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení; žalobce byl v řízení před Nejvyšším správním soudem úspěšný, proto mu náleží právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Jelikož žalobce zastupovala daňová poradkyně, náleží ji odměna vypočtená dle ustanovení § 35 odst. 2 s. ř. s. podle zvláštního právního předpisu, jímž jsou stanoveny odměny a náhrady advokátům za poskytování právních služeb. Tyto náklady jsou tvořeny částkou 3 100 Kč za 1 úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1966 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), přičemž za jeden úkon přísluší v těchto věcech částka 3 100 Kč

(ustanovení § 9 odst. 4, § 7 advokátního tarifu). Náhrada hotových výdajů činí podle ustanovení § 13 odst. 3 advokátního tarifu částku ve výši 300 Kč za jeden úkon právní služby. Přiznané náklady řízení ve výši 3 400 Kč stěžovatel uhradí k rukám zástupce žalobce do 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 4. ledna 2018

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu