



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **FINEP & AKRO development, a. s.**, se sídlem Václavské nám. 1/846, Praha 1, zast. JUDr. Marií Oswaldovou, advokátkou se sídlem v Praze 1, Bílkova 4, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hl. město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 12. 2005, č. j. FŘ-14850/14/05, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 5. 2007, č. j. 10 Ca 52/2006 - 102,

takto:

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náklady řízení o kasační stížnosti v částce 2856 Kč k rukám jeho zástupkyně JUDr. Marie Oswaldové, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku městského soudu, kterým bylo zrušeno jeho výše specifikované rozhodnutí, jímž byl změněn platební výměr na daň z převodu nemovitostí ze dne 3. 2. 2004, č. j. 44724/04/005964/7074, vydaný správcem daně na částku 56 610 Kč tak, že částka byla zvýšena na 161 550 Kč. Důvodem změny byla mj. skutečnost, že zatímco správce daně dospěl k závěru, že osvobození od daně z nemovitostí ve smyslu zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon o trojdani“), nenáleží žalobci za převod spoluvlastnických podílů k jednotce garáž a k jednotce sklep, odvolací orgán dospěl nadto k závěru, že osvobození od daně z převodu nemovitostí nenáleží žalobci ani za převod jednotky byt. Městský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil, neboť dospěl k závěru, že žalobce měl nárok na osvobození od daně z převodu nemovitostí za všechny uvedené jednotky.

Stěžovatel uvádí v kasační stížnosti důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), d) s. ř. s.; namítá tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky městským soudem a nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí.

Nesprávné posouzení právní otázky spatřuje stěžovatel v posouzení toho, zda byla splněna podmínka prvního úplatného převodu nemovitostí. Předmětem daně z převodu nemovitostí je totiž úplatný převod či přechod vlastnictví k nemovitostem. Nemovitostmi pro posuzované účely jsou věci nemovité, byty a nebytové prostory. Pro posouzení toho, zda došlo převodem rozestavěné stavby k naplnění předmětu daně z převodu nemovitostí, je podle názoru stěžovatele v daném případě rozhodující, zda byla převáděna stavba jako věc nemovitá. Vznik předmětu daně není vázán na skutečnost, zda se jedná o úplatný převod nebo přechod vlastnictví zapisovaný do katastru nemovitostí.

Podle stěžovatele je jednoznačné, že integrovaný dům DOMINO byl ke dni 21. 4. 2000 převeden na žalobce. V ten den byly vybudovány základy včetně izolací, čtyři suterény pro parkovací a odstavná stání, přízemí, svislé nosné konstrukce v sekci A do úrovně 3. patra v sekci B a C částečně do úrovně 1. patra, stropy v sekci A do úrovně 3. patra, v části sekce B a C do úrovně 1. patra apod. Tento převod byl osvobozen od daně z převodu nemovitostí; následující převody však již osvobození nepodléhají.

Stěžovatel uvádí, že podle judikatury pro posouzení okamžiku vzniku stavby jako věci je rozhodný okamžik, v němž je stavba vybudována minimálně do takového stadia, od něhož všechny další stavební práce směřují již k dokončení takto druhově a individuálně určené věci. Tímto okamžikem je u nadzemních staveb stav, kdy je již jednoznačně a nezaměnitelně patrné alespoň dispoziční řešení prvního nadzemního podlaží. V této fázi nemusí být ještě patrné dispoziční rozmístění vnitřních prvků (např. příček, které jsou mnohdy ze sádrokartonu, a jsou zabudovány až ve fázi dokončovaných prací). Obdobně z hlediska katastru nemovitostí je rozestavěnou budovou ta, která je alespoň v takovém stupni rozestavěnosti, že již je patrné stavebně technické a funkční uspořádání prvního nadzemního podlaží.

Z provedených prací na integrovaném domě DOMINO je zřejmé, že stavba ke dni převodu vlastnictví na žalobce byla v takovém stupni rozestavěnosti, kdy bylo patrné dispoziční řešení prvního nadzemního podlaží ve shora uvedeném smyslu. Rozestavěná stavba tedy byla věcí v právním smyslu, a tedy způsobilým předmětem občanskoprávních vztahů a práva vlastnického.

V katastru nemovitostí se pozemky evidují jako parcely členěné podle druhů. Na výpisu z katastru nemovitostí ze dne 10. 5. 2000, LV č. 1201 pro k. ú. Hlubočepy, je u pozemků, které byly předmětem převodu, uveden druh pozemku „zastavěná plocha bez stavby“ s tím, že nebyla doložena kolaudace k provedení zápisu stavby. Podle přílohy č. 1 vyhlášky ČÚZK č. 190/1996 Sb., ve znění do 2. 5. 2000, je druh pozemku „zastavěná plocha a nádvoří“ určen pro pozemky, na kterých jsou postaveny vymezené budovy. Pozemky neuvedené pod touto položkou by měly být zapsány pod položkou „ostatní plocha“ a „nikoliv zastavěná plocha“. Kolaudační rozhodnutí, na základě kterého se povoluje užívání stavby, je podkladem pro zápis nové stavby do katastru nemovitostí; u rozestavěné stavby se vlastník zapisuje na základě stavebního povolení. Je tedy nepochybné, že u rozestavěné stavby nemohla být doložena kolaudace stavby. Pokud ovšem převodce před převodem nezajistí v rozporu se zákonem zapsání rozestavěné stavby do katastru nemovitostí, což se velmi často účelově děje, není ze strany katastrálního úřadu ani jiného kontrolního orgánu vedena žádná kontrolní činnost, která by nesplnění této povinnosti postihovala. Ovšem v daňovém řízení je potřeba vycházet ze stavu skutečného, přestože je v rozporu se stavem formálním.

Vzhledem k tomu, že ustanovení § 20 odst. 7 zákona o trojdani neobsahuje zvláštní úpravu pro převod nebytového prostoru (pamatuje jen na byty či stavby), bylo potřeba v zájmu systémového přístupu převod vlastnických práv k nebytovým prostorům zařadit do režimu staveb. V daném případě ovšem stavba jako celek již jednou byla převedena, a proto nelze, podle názoru stěžovatele, převod nebytových prostor posoudit jako první převod, který by požíval osvobození podle § 20 odst. 7 písm. a) zákona o trojdani.

Stěžovatel dále uvádí, že v daném případě nebyla správně městským soudem posouzena otázka, zda stavba (společné nebytové prostory a garáže) nebyla doposud užívána. Stěžovatel vycházel při posouzení dané věci z úpravy uvedené v občanském zákoníku týkající se podílového spoluvlastnictví. Pokud by celá nebytová jednotka, tzn. ani garážové stání, nebyla k datu právních účinků vkladu jako taková užívána, bylo by možné při splnění ostatních zákonných podmínek přiznat osvobození převodům všech podílů na této nebytové jednotce. Splnění shora uvedené podmínky neváže stěžovatel k převodu prvního spoluvlastnického podílu k příslušné jednotce, jak uvádí v napadeném rozhodnutí soud, ale k datu, kdy některý ze spoluvlastníků (byt' padesátý v pořadí) začal užívat příslušné garážové stání, čímž by došlo k porušení podmínky „*a stavba nebyla dosud užívána*“ ve vztahu k převodům podílů na nebytové jednotce uskutečněným po tomto datu. Všechny převody, jejichž právní účinky vkladu vznikly před tímto datem, podle názoru stěžovatele požívají osvobození.

Vzhledem ke shora uvedenému posoudil městský soud, dle stěžovatele, v napadeném rozhodnutí důvody, které vedly stěžovatele k zamítnutí odvolání žalobce, nesprávně. Stěžovatelovým právním názorem by nemohlo dojít k nepřipustnému a ničím neodůvodněnému zvýhodnění v pořadí prvního převodu spoluvlastnického podílu k nebytovým jednotkám oproti dalším převodům, a tedy k právní nerovnosti, kterou ústavní i daňové předpisy výslovně zapovídají, protože stěžovatel nepřiznává osvobození pouze v pořadí prvnímu převodu spoluvlastnického podílu, ale všem převodům, u kterých vznikly právní účinky vkladu do katastru nemovitostí přede dnem užívání nebytového prostoru jako takového.

Konečně stěžovatel spatřuje nesprávnost a nezákonnost napadeného rozsudku i ve vztahu k závěru městského soudu učiněnému při posouzení podmínek pro přiznání osvobození u převodu bytu. Stěžovatel namítá, že ze zákona o trojdani jednoznačně vyplývá, že daňově právní vztah vzniká u nemovitostí zapisovaných do katastru nemovitostí k datu právních účinků vkladu do katastru nemovitostí. K tomuto datu jsou v daňovém řízení posuzovány všechny skutečnosti rozhodné pro vyměření daně, např. základ daně, cena převáděné nemovitosti či splnění podmínek pro přiznání osvobození. Městský soud ovšem postavil úmysl zákonodárce vyslovený podle jeho názoru v § 20 odst. 7 zákona o trojdani nad obecnou úpravu předmětu daně z nemovitostí a z ní vyplývajících zásad, které je potřeba podle názoru stěžovatele uplatnit při posouzení každého daňového případu, tzn. i toho případu, kde je možné přiznat osvobození. Pro posouzení, zda byly splněny podmínky uvedené v § 20 odst. 7 zákona o trojdani, je, podle názoru stěžovatele, rozhodné, zda stavba, byt, případně nebytový prostor, nebyly užívány ke dni právních účinků vkladu do katastru nemovitostí. Pokud byly užívány před tímto datem, je lhostejné, že je užívala osoba, která byla posléze zapsána do katastru nemovitostí jako nabyvatel. Na osvobození tím ztrácí nárok. Pro doložení svých tvrzení poukazuje stěžovatel na konkrétní rozsudky krajských soudů a především na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, č. j. 7 Afs 81/2005 - 75.

Závěrem stěžovatel vytýká napadenému rozsudku, že se dostatečně nevypořádal se skutečností, že správní orgány měly řadu pochybností o splnění všech podmínek pro přiznání osvobození podle § 20 odst. 7 zákona o trojdani a žalobce tyto pochybnosti správce daně ani stěžovatele nevyvrátil, čímž neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 zákona

č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále v textu též „daňový řád“). Tuto skutečnost městský soud zcela opomenul.

Z těchto uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby napadený rozsudek městského soudu byl zrušen a věc byla tomuto soudu vrácena k dalšímu řízení.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že námitky stěžovatele nemá za důvodné. Podle jeho názoru by v případě, kdy by předmětná stavba byla věcí v právním slova smyslu, musel být převod proveden pouze prostřednictvím katastru nemovitostí. V opačném případě by k převodu vlastnického práva nedošlo pro rozpor s § 133 odst. 2 občanského zákoníku. Buď tedy předmětná nedokončená stavba nebyla věcí v právním slova smyslu, ale opět nebyla převedena pro nenaplnění § 133 odst. 2 občanského zákoníku. Tak či onak nedošlo k prvnímu úplatnému převodu v rámci smlouvy, podle které se žalobce stal vlastníkem pozemků, na nichž poté dokončil stavbu budovy, která byla posléze i zapsána do katastru nemovitostí a prvním úplatným převodem byly prokazatelně až převody jednotek a příslušných spoluvlastnických podílů k nim náležejících, které žalobce v dostavěné budově prohlášením vlastníka vyčlenil. Žalobce znovu upozorňuje na fakt, že znaleckým posudkem bylo jasně doloženo, že v části neměla budovaná stavba v době převodu pozemku, na němž stála, ani základ (sekce C a A objektu), a tedy i tato skutečnost vylučovala možnost převodu rozestavěné budovy jako nemovitosti.

Žalobce se domnívá, že zachází-li zákonodárce při zdanění převodů spoluvlastnických podílů s těmito podíly jako se samostatnou nemovitostí, není možné, aby pro účely posouzení nároků na osvobození od daně z převodu se stejnou nemovitostí nakládal odlišně.

Žalobce též dodává, že řádně prokázal skutečnost, že v daném případě šlo o užívání výhradně prvním nabyvatelem a výhradně na základě uzavřené kupní smlouvy. Vedle toho se žalobce ohrazuje vůči tvrzení stěžovatele o nedostatku součinnosti z jeho strany a o tom, že žalobce neunesl své důkazní břemeno v rámci daňového řízení. Toto tvrzení ostatně stěžovatel nikterak nedokládá ani nekonkretizuje. Je to naopak žalobce, kdo musel strpět v daňovém řízení řadu úkonů, které byly činěny nad jeho rámec.

Dále žalobce poukazuje na skutečnost, že stěžovatel podal kasační stížnost sice v zákonem stanovené lhůtě, nicméně řádně ji odůvodnil až po jejím uplynutí. Nabízí se tak otázka, zda tímto postupem stěžovatel lhůtu k podání kasační stížnosti nepromeškal. Proto žalobce navrhuje, aby ji Nejvyšší správní soud v případě, že kasační stížnost byla podána opožděně, odmítl, v opačném případě aby ji zamítl pro nedůvodnost.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že jménem stěžovatele jedná pověřený zaměstnanec s potřebným vzděláním a jde ve věci o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Pokud jde o včasnost kasační stížnosti, zdejší soud nesdílí pochybnost žalobce, že kasační stížnost je opožděně podaná. Rozsudek městského soudu obdržel stěžovatel dne 25. 7. 2007 a kasační stížnost podal osobně dne 7. 8. 2007, tedy v dvoutýdenní lhůtě podle § 106 odst. 2 s. ř. s. Lhůta pro podání kasační stížnosti přitom není současně lhůtou pro vymezení rozsahu, v jakém může Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí krajského (městského) soudu přezkoumat a v níž jedině může (s výjimkou stanovenou v § 106 odst. 3 s. ř. s.) stěžovatel kasační stížnost doplnit. Na rozdíl od řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, kdy ustanovení § 71 odst. 2 s. ř. s. výslovně uvádí, že rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body lze jen ve lhůtě pro podání žaloby, v řízení o kasační stížnosti soudní řád správní takovou koncentrací řízení nezakotvuje. Pokud soud vůči stěžovateli neučiní výzvu podle § 106 odst. 3 s. ř. s., nelze stěžovatelovu možnost doplnění kasační stížnosti omezit lhůtou uvedenou v druhé

věť tohoto ustanovení. Tímto postupem by došlo k porušení práva stěžovatele na spravedlivý proces zakotveného v čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Takové závěry plynou z nálezu Ústavního soudu ze dne 31. 1. 2006, sp. zn. I. ÚS 390/05, publ. ve Sb. n. u. ÚS, Svazek č. 40, náleží č. 27, str. 219. Usnesení Městského soudu v Praze ze dne 17. 1. 2008, č. j. 10 Ca 52/2006 - 132, jímž bylo stěžovateli uloženo, aby ve lhůtě jednoho měsíce od doručení doplnil konkrétní právní a skutkové důvody, pro které podává kasační stížnost, bylo stěžovateli doručeno dne 22. 1. 2008. Doplnění kasační stížnosti stěžovatel podal dne 21. 2. 2008 osobně. Kasační stížnost je tedy podána včas. Důvodnost kasační stížnosti pak zdejší soud posoudil v mezích vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2, 3 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud nejprve vážil námitky nepřezkoumatelnosti rozhodnutí městského soudu a dospěl k závěru, že nejsou důvodné. Stěžovatel především namítá, že se soud nevypořádal se skutečností, že důkazní povinnost leží v daňovém řízení na daňovém subjektu (v daném případě žalobci) s ohledem na § 31 odst. 9 daňového řádu (přitom ani nikterak nspecifikuje, v čem konkrétně žalobce břemeno neunesl). Z napadeného rozsudku městského soudu ovšem jednoznačně vyplývá, že soud tuto skutečnost neopomenul, neboť jednoznačně konstatoval, že skutkový stav má za prokázaný a uvedl, proč tomu tak je, a to včetně toho, že přihlédl k náležitostem dokazování podle daňového řádu.

Ostatně ve skutkovém stavu není ve vztahu k námitkám uvedeným v kasační stížnosti mezi stranami v podstatě sporu. Klíčové je to, jak bude tento stav posouzen po stránce právní. Ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu ovšem nelze užívat v neprospěch daňového subjektu, bude-li právní otázka věci sporná či nejasná. V takových věcech má být právě naopak postupováno ve prospěch daňového subjektu. Nelze totiž pominout, že předmětem výkladu je soubor norem daňového práva, tedy norem práva veřejného, zakládajících právo státu odejmout ze zákonem stanovených podmínek část majetku soukromé osobě a povinnost této osoby uvedenou část svého majetku státu poskytnout, aniž by za to od státu obdržela jakékoli přímé protiplnění. V takto nevyrovnaném vztahu mezi státem a soukromou osobou nutno klást obzvláštní důraz na ochranu právní pozice soukromé osoby proti státu odnímajícímu jí část jejího majetku (v tomto smyslu je nutno poukázat na principy judikované v nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, publ. ve Sb. n. u. ÚS, Svazek č. 31, náleží č. 145, str. 295.) Jak již Nejvyšší správní soud vyslovil (viz např. jeho rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, zveřejněný pod č. 689/2005 Sb. NSS), v oboru daňového práva je proto nutno dbát určitých základních principů, kterými v projednávané kauze jsou zejména *princip právní jistoty a princip předvídatelnosti právní regulace, z nichž plyne zákaz analogie v neprospěch daňového subjektu a zásada, 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 nepřijatelnou libovůli zákonodárce).*

Skutkový stav (a nutno zopakovat, že ani stěžovatel jej v kasační stížnosti nijak nerozporuje) je tedy následující: do vlastnictví žalobce byly převedeny pozemky parc. č. 1798/9 a parc. č. 1798/12 v k. ú. Hlubočepy. Právní účinky vkladu vznikly dne 21. 4. 2000. Na základě prohlášení vlastníka budovy ze dne 1. 10. 2001 učiněného dle ustanovení § 4 zákona 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), došlo v budově ve vlastnictví žalobce k vymezení jednotek. Následně byly takto vymezené jednotky převáděny na základě kupních smluv do vlastnictví fyzických nebo právnických osob. V souzeném případě podal žalobce u správce daně přiznání k dani z převodu nemovitostí, které se týkalo kupní smlouvy, jež byla uzavřena mezi žalobcem jako prodávajícím a panem Z.D. jako kupujícím. Touto smlouvou byl na kupujícího převeden byt a některé nebytové prostory (sklep,

garáž). Žalobce se domnívá, že je plně osvobozen od daně z převodu nemovitostí, stěžovatel naopak zaujímá názor, že osvobození mu nepřísluší za převod bytu ani za převod nebytových prostor.

Osvobození od daně z převodu nemovitostí upravuje § 20 zákona o trojdani. Podle jeho § 20 odst. 7 je od daně z převodu nemovitostí 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,

b) k bytu v nové stavbě a k bytu, který vznikl změnou dokončené stavby a byt nebyl dosud užíván, jde-li o převod bytu podle zvláštního právního předpisu,

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.

Pokud jde o převod bytu, je zřejmé, že žalobce může uplatňovat osvobození od daně z převodu nemovitostí podle písm. b) uvedeného ustanovení. Stěžovatel zde namítá, že ze zákona o trojdani jednoznačně vyplývá, že daňově právní vztah vzniká u nemovitostí zapisovaných do katastru nemovitostí k datu právních účinků vkladu do katastru nemovitostí. Proto tedy je potřeba, aby podmínka osvobození tkvěla v tom, že byt nebyl dosud užíván, byla posuzována ke stejnému datu. Pokud byly užívány před tímto datem, je lhostejné, že je užívala osoba, která byla posléze zapsána do katastru nemovitostí jako nabyvatel.

Zde je třeba nejprve konstatovat, že na posouzení podmínek pro osvobození od daně z převodu bytu nemá naprosto žádný vliv předchozí převod pozemků na žalobce, a to kvůli tomu, že v době převodu pozemků žádný byt neexistoval. Prvním převodem bytu tak zcela jistě je až převod bytu na pana Z. D. Ve věci tak zbývá vyřešit toliko to, ke kterému dni je třeba vztáhnout podmínku, že byt dosud nebyl užíván. Pokud stěžovatel uvádí, že tímto dnem musí být den právních účinků příslušného vkladu do katastru nemovitostí, pak je třeba mu přisvědčit, zároveň je ale nutné upozornit na to, že městský soud dospěl k jednoznačnému stanovisku, že nabyvatel bytu tento byt před právními účinky vkladu do katastru nemovitostí neužíval. Podle městského soudu totiž „*ze skutečnosti, že elektroměr patří k předmětné bytové jednotce byl přihlášen dne 14. 1. 2002 a protokol o předání bytu je ze dne 4. 1. 2002, nelze automaticky dovozovat, že by byt byl užíván před tím, než nastaly účinky vkladu do katastru nemovitostí (tj. dne 15. 2. 2002).*“ Nutno říci, že s tímto závěrem městského soudu stěžovatel v kasační stížnosti nikterak nepolemizuje. Nesouhlasí toliko s tím, co městský soud uvedl pouze nad rámec odůvodnění (a v podstatě tedy jako obiter dictum). Městský soud totiž doplnil, že i kdyby nabyvateli bytu bylo faktické užívání umožněno na základě ujednání z kupní smlouvy před tím, než došlo k právním účinkům vkladu vlastnického práva, byly by splněny podmínky pro osvobození od daně. Městský soud totiž dospěl k závěru, že „*vždy je třeba posoudit jako podstatnou skutečnost, zda smlouvou došlo k prvnímu převodu vlastnictví, aniž by byla taková bytová jednotka užívána jiným subjektem než nabyvatelem (např. žalobcem samotným pro sebe či třetí osobou) a aniž by bytová jednotka byla užívána z jiného důvodu, než je předmětná kupní smlouva ze dne 4. 1. 2002, k níž se předmětné osvobození vztahuje (např. nabyvatel byl před uzavřením kupní smlouvy nájemcem a prodávajícím pronajímatelem této bytové jednotky).*“

I s tímto závěrem městského soudu se ovšem Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje. Při výkladu podmínky tkvěla v tom, že byt nebyl dosud užíván, je totiž nezbytné vyjít ze smyslu a účelu daně z převodu nemovitostí jako celku a zejména z konstrukce osvobození od daně podle

§ 20 odst. 7 zákona o trojdani. V dané věci existují v zásadě dva výklady. Jeden, který prezentoval žalobce, druhý uvedený stěžovatelem v rámci stížnostních námitek. Ústavní soud přitom ve svém rozhodnutí ze dne 9. 10. 2001, sp. zn. II. ÚS 277/99, publ. ve Sb. n. u. ÚS, Svazek č. 24, nález č. 144, str. 35, zdůraznil, že jsou-li k dispozici dva rovnocenné výklady, z nichž jeden je extenzivní a druhý restriktivní, musí soud zvolit ten z nich, jenž odpovídá dalším metodám výkladu, zejména pak úvaze teleologické. Ústavní soud také judikoval, že jazykový výklad představuje „*pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu*“ – viz nález ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97, publ. ve Sb. n. u. ÚS, Svazek č. 9, nález č. 163, str. 399, vyhlášen pod č. 30/1998 Sb. Stejný přístup ve svých rozhodnutích volí také Nejvyšší správní soud, v jehož rozsudku ze dne 13. 5. 2004, č. j. 1 As 9/2003 - 90, publ. pod č. 360/2004 Sb. NSS, je uvedeno, že „*v souladu s principem právní jistoty má každý adresát právní normy právo očekávat, že řešení, která zákonodárce zvolí, jsou racionální a směřují k funkčnímu uspořádání společenských vztahů, a nikoliv naopak. Jestliže zákonodárce z nejrůznějších důvodů zvolí řešení jiné, musí je tím spíše přesně, jasně, určitě a srozumitelně vyjádřit v právních předpisech, jimiž jsou právní normy komunikovány svým adresátům. Neučiní-li tak, je zcela na místě dát přednost takovému výkladu, který je rozumný a odpovídá přirozenému smyslu pro spravedlnost.*“

Vodítkem pro výklad zákona o trojdani (a předmětného osvobození zvláště) může být rovněž rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2006, č. j. 1 Afs 57/2005 - 61, publ. pod č. 915/2006 Sb. NSS, z něhož plyne, že při posuzování podmínek osvobození od daně z převodu nemovitostí je třeba aplikovat kritérium ekonomické rovnováhy a spravedlivého zdanění. Stejně ve vztahu k uvedenému osvobození uvažuje také nález Ústavního soudu ze dne 11. 1. 2008, sp. zn. IV. ÚS 814/06 (viz nalus.usoud.cz). Ústavní soud zde uvedl, že „*historicko-teleologickým výkladem je zjišťován účel, k němuž měla právní úprava sloužit v době svého přijetí. Směřuje tedy ke zjištění skutečného úmyslu, který zákonodárce měl při přijetí právního předpisu. Záměr zákonodárce lze nalézt v důvodových zprávách, neboť pokud není prokázán opak, je třeba mít za to, že zákonodárce přijal se samotným předpisem i jeho záměr. Ve vztahu k předmětné úpravě lze mít za to, že byla přijata jako ekonomická stimulace podnikání za účelem rozvoje výstavby a podpory trhu s nemovitostmi. Objektivně-teleologickým výkladem, jež úlohou je vystihnout smysl a účel právní normy v souvislosti s potřebami společnosti v aktuální situaci, v níž se má norma realizovat, nutno dojít k závěru, že původní účel této právní normy je i nadále zachován. Jejím cílem je i v současnosti podpořit podnikání v oblasti výstavby staveb, stejně jako rozšiřování bytového a nebytového fondu. Jestliže se zákonodárce za účelem dosažení určitých racionálních ekonomických a sociálních cílů rozhodne, že určitou skupinu právních vztahů vyjme z omezení vlastnického práva spočívajícího ve zdanění převodu nemovitostí, je třeba se tímto smyslem právní úpravy při její interpretaci a aplikaci řídit, aby bylo dosaženo cíle, který tato právní úprava má.*“

Proto je třeba hledat smysl sporných ustanovení, který je částečně naznačený již v naposled citovaném rozhodnutí Ústavního soudu. Osvobození od daně z převodu nemovitostí sleduje přinejmenším dvojitý účel: především jde o rozvoj stavební činnosti. Stát se zde zříká daně a nechává ji v dispozici investora stavby, který může částku opětovně investovat ve stavebnictví. Zároveň má osvobození udržovat přijatelnou cenu nemovitostí (zejm. bytů) – v případě, že by investor stavby musel odvádět daň z převodu nemovitostí na prvního nabyvatele, pak by zcela jistě byl nucen zvýšit cenu nemovitosti. Bydlení je všeobecně vnímáno jako jedna ze základních životních potřeb. Proto jsou byty zvláštní věcí v právním slova smyslu, která je vedle obecné úpravy podrobně vymezena především v zákoně o vlastnictví bytů. Nájmu bytu je věnována zvláštní část ustanovení o nájmu věci. I to je důvodem k tomu, že se uvedené osvobození od daně vztahuje toliko na prvního nabyvatele. Další nabyvatel již osvobozen není, neboť účelem právní úpravy je zdanit spekulace na trhu s byty. Ze všech těchto hledisek (a také s přihlédnutím k výše popsaným specifikům výkladu daňového práva) je třeba vycházet při úvahách o tom, kdo má nárok na osvobození od daně z převodu nemovitostí. Již na tomto místě je třeba předeslat, že stěžovatel tyto úvahy zcela opomenul

a sledoval toliko ryzí jazykový výklad, čímž nadřadil formu obsahu. Pokud stěžovatel tvrdí, že nevyčtený úmysl zákonodárce povýšil městský soud nad právní úpravu daně z převodu nemovitostí a z ní vyplývajících zásad, pak je třeba říci, že není zřejmé, jaké zásady má stěžovatel na mysli (vždyť právě ony zásady vylíčil zdejší soud shora a právě tyto zásady vedou ke zcela opačnému výkladu, než jaký zaujal stěžovatel).

Není sporu, že rozhodným okamžikem pro posouzení podmínek pro osvobození podle § 20 odst. 7 zákona o trojdani (včetně toho, že byt nebyl dosud užíván) je okamžik právních účinků vkladu do katastru nemovitostí; zde je Nejvyšší správní soud zajedno se stěžovatelem. Nicméně je třeba vyložit slovní spojení „*byt nebyl dosud užíván*“. Neužívaný byt pro účely osvobození od daně z převodu nemovitostí ještě nemusí (a v zásadě ani nemůže) být zároveň bytem zcela netknutým (pak by se absurdně a v rozporu s účelem zákona o trojdani osvobození nemohlo vztahovat prakticky na žádnou stavbu či byt). Proto je nutno v intencích výše uvedených zásad definovat pojem „*užívání*“ ve smyslu zákona o trojdani. Vždy je tak třeba zkoumat především důvody nakládání s bytem. Směřuje-li toto nakládání bezprostředně k prvnímu převodu bytu či s ním souvisí, pak se nejedná o užívání, které má na mysli zákon o trojdani, a tedy podmínky osvobození od daně z převodu nemovitostí (konkrétně bytu) nejsou dotčeny. Takovéto nakládání s bytem prováděné ještě před oficiálním převodem totiž nikterak neodporuje účelu osvobození od daně z převodu nemovitostí, který byl vyložen výše.

Zcela nepřipadný je také poukaz stěžovatele na dosavadní judikaturu, jmenovitě na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, č. j. 7 Afs 81/2005 - 75, publ. pod č. 1442/2008 Sb. NSS. Z tohoto rozhodnutí totiž neplyne nic jiného, než závěr, že má-li být od daně z převodu nemovitostí osvobozen první úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nové stavbě, musí se vždy jednat o stavbu dosud neužívanou, a nelze z něj dovodit, že tato podmínka nemusí být splněna u nové stavby, na níž bylo vydáno pravomocné kolaudační rozhodnutí. Jinými slovy tedy soud řekl, že v případě osvobození od daně z převodu nemovitostí podle § 20 odst. 7 písm. a) zákona o trojdani se podmínka „*nebyla dosud užívána*“ vztahuje jak ke stavbě nové, na níž bylo vydáno pravomocné kolaudační rozhodnutí, tak k dokončené nové stavbě a rovněž k rozestavěné nové stavbě. Mimo to je argumentace tímto judikátem nepřipadná také kvůli tomu, že jím soud argumentuje ve vztahu k osvobození od daně z převodu bytu podle písm. a), ačkoliv rozhodnutí vydané v této věci se dotýká osvobození podle písm. b) citovaného ustanovení.

Stěžovatel dále namítá, že žalobci nesvědčí osvobození od daně z převodu nemovitostí ani za převod stavby (tj. nebytových prostor v domě a dalších částí stavby, které nejsou byty). Uvádí, že není splněna podmínka spočívající v tom, že stavba nebyla dosud užívána, ani podmínka prvního převodu. Pokud jde o užívání společných garáží a dalších nebytových prostor, pak lze odkázat krom již shora vyloženého pojmu „*užívání*“ též na judikaturu správních soudů. Již ve svém rozsudku ze dne 1. 2. 2006, č. j. 1 Afs 24/2005 - 70, publ. pod č. 888/2006 Sb. NSS, zdejší soud uvedl, že pokud se staly předmětem prvního úplatného převodu jak byty či nebytové prostory, tak i spoluvlastnictví společných částí domu či vedlejších staveb, pak všechny tyto převody podléhaly osvobození od daně z převodu nemovitostí. Odkázat lze i na závěry rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 1. 2007, č. j. 11 Ca 53/2006 - 46, který byl publikován ve Sb. NSS pod č. 1190/2007.

V uvedeném publikovaném rozhodnutí se uvádí, že hromadné garáže jsou svojí povahou specifickým nebytovým prostorem, u něhož ustupuje do pozadí skutečnost, že konkrétní subjekt je současně spoluvlastníkem nebytové jednotky jako celku, ve prospěch užitné hodnoty věci, tj. oprávnění v hromadných garážích parkovat na konkrétním parkovacím místě s cílem ho užívat pro své potřeby. Osvobození od daně z převodu nemovitostí podle § 20 odst. 7 zákona o trojdani se vztahuje i na dosud neužívané části stavby ve spoluvlastnictví, pokud lze ideální spoluvlastnický podíl promítnout do konkrétní části stavby (např. konkrétní garážové stání

v hromadné garáži). Osvobození podle uvedeného ustanovení lze proto přiznat i každému převodu spoluvlastnického podílu na nebytové jednotce, pokud se jedná o první převod podílu, jehož obsahem je užívání konkrétní části stavby (např. konkrétního parkovacího místa v hromadné garáži), která dosud nebyla nikým jiným užívána. Jedině takový postup není podle městského soudu z hlediska ústavními předpisy zaručené a daňovými zákony formulované rovnosti subjektů práva v rozporu s principem rovnosti postavení daňových subjektů před zákonem. S tímto publikovaným rozhodnutím se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje. Ve smyslu shora citovaných rozhodnutí totiž neexistuje žádný racionální důvod, proč by měla být daňově osvobozena toliko první osoba, která začne užívat byt a k němu přináležející společné prostory před tím, než jsou ostatní byty (resp. podíly na společných prostorech) převedeny na ostatní nabyvatele. Proto je potřeba vyjít ze shora vyřčené zásady racionálního zákonodárce.

Konečně i v otázce, zda byla splněna podmínka prvního převodu nemovitosti, se Nejvyšší správní soud přiklání k závěrům žalobce a městského soudu. Stěžovatel namítá především to, že v době převodu pozemků na žalobce byla na pozemcích stavba v takovém stádiu, že mohla být označena za rozestavěnou stavbu. Zde je ovšem potřeba říct, že již z názvu daně je zřejmé, že se týká toliko převodu nemovitostí. Režim převodu nemovitostí pak upravuje § 133 odst. 2 občanského zákoníku. Ten praví, že převádí-li se nemovitá věc na základě smlouvy, nabývá se vlastnictví vkladem do katastru nemovitostí. Pokud by proces neproběhl takovýmto citovaným způsobem, nejednalo by se vůbec o převod a pojmově by nemohl podléhat dani (výslovně to říká § 9 odst. 1 zákona o trojdani). Nelze tak přisvědčit stěžovateli, když uvádí, že je třeba vyjít ze stavu materiálního, nikoliv formálního. Formální stav je totiž s tím materiálním v případě převodu nemovitosti zajedno. Tímto závěrem jsou tedy vyvráceny všechny argumenty stěžovatele poukazující na to, že v daném případě se jedná již o druhý převod nemovitosti (první spočívající v převodu rozestavěné stavby, druhý spočívající v převodu zkolaudované stavby).

V daném případě tedy nebyly naplněny namítané kasační důvody a zdejší soud neshledal ani důvody, pro které by měl rozhodnutí zrušit pro pochybení, k nimž by měl přihlížet mimo uplatněné námitky podle § 109 odst. 3 s. ř. s. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce měl naopak ve věci plný úspěch, a proto mu soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. přiznal právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil vůči žalovanému. Výše nákladů řízení je tvořena náhradou nákladů zastoupení žalobce za jeden úkon právní služby, a to za sepsání vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 17. 3. 2008 ve výši 2 100 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif] a náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 téže vyhlášky), celkem tedy 2400 Kč. Protože žalobcova advokátka je plátkyní daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 456 Kč, odpovídající dani, kterou je advokátka povinna z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), na celkovou částku 2856 Kč. Ke splnění povinnosti byla stanovena přiměřená lhůta.

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

V Brně dne 27. srpna 2008

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu