



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **EU Property project s.r.o.**, sídlem Špitálská 183/2, Hradec Králové, zastoupena JUDr. Karlem Kavalírem, advokátem se sídlem Buzulucká 431/2, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 23. 10. 2019, č. j. 52 Af 14/2019-52,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovaný je **p o v i n e n** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti 4.114 Kč do 30 dní od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce, advokáta JUDr. Karla Kavalíra.

### O d ů v o d n ě n í :

#### I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „finanční úřad“) platebním výměrem ze dne 6. 12. 2017, č. j. 1791703/17/2801-70462-602218, vyměřil žalobkyni daň z nabytí nemovitých věcí (dále jen „daň“) ve výši 115.880 Kč. Finanční úřad dospěl k závěru, že v jejím případě nebyla splněna zákonná podmínka pro osvobození od daně uvedená v § 7 odst. 1 písm. c) bod 2. zákonného opatření č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále jen „zákonné opatření“), které si nárokovala ve svém daňovém přiznání ze dne 2. 5. 2016. Žalobkyně podala proti rozhodnutí finančního úřadu odvolání, na jehož základě žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 2. 2019, č. j. 3411/19/5100-31461-12322 (dále jen „rozhodnutí žalovaného“), rozhodnutí finančního úřadu změnil tak, že žalobkyni vyměřil daň ve výši 100.768 Kč (tj. provedl nový výpočet daně po odpočtu daně z přidané hodnoty od sjednané ceny). Ve zbytku ponechal napadené rozhodnutí beze změny.

[2] Proti napadenému rozhodnutí se žalobkyně bránila žalobou ke Krajskému soudu v Hradci Králové – pobočce v Pardubicích (dále jen „krajský soud“). Měla za to, že si žalovaný vyložil důvody pro naplnění podmínky uvedené v § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření příliš formalisticky a v rozporu s jeho účelem a smyslem. Možnost osvobození od daně se dle jejího názoru vyčerpá jenom tehdy, pokud byl naplněn ekonomický účel převodu. K naplnění účelu osvobození přitom nemůže dojít v případě, kdy stavebník v objektu provede stavební úpravy a objekt rozdělí svým prohlášením na bytové jednotky, avšak nedojde k převodu vlastnického práva na třetí osobu. Za situace, kdy původně vymezené bytové jednotky nikomu neprodala a namísto toho celou budovu a jednotky v ní přestavěla a vymezila je novým prohlášením vlastníka, tak nebyl důvod, proč by žalobkyně neměla být osvobozena od daně. Žalobkyní převedená bytová jednotka nevznikla pouhým „rozdělením nebo sloučením stávajících jednotek“, neboť bylo potřeba zohlednit žalobkyní provedenou stavební úpravu, na základě které vznikly v domě dosud nevymezené bytové jednotky. Žalobkyně měla taktéž za to, že osvobození od daně by bylo na místě i u takové jednotky, která vznikla stavební úpravou spočívající v rozdělení nebo sloučení dosavadních jednotek, které ovšem nikdy nebyly za úplatu převedeny a které vznikly zcela nově v domě, který doposud nebyl bytovým domem.

[3] Žalovanému dále vytkla, že neprovedl navržené důkazy (tj. výslech svědků a posouzení znaleckého posudku) a nevycházel ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Provedením těchto důkazů by bylo prokázáno, že bytové jednotky vymezené prohlášením žalobkyně ze dne 20. 10. 2014 nevznikly rozdělením či sloučením stávajících jednotek. Zdůraznila, že u prodeje jednotek vymezených prohlášením ze dne 20. 10. 2014 se jednalo o první úplatné nabytí vlastnického práva k jednotkám, jež nově vznikly stavebními úpravami domu. Nemohlo se jednat o rozdělení či sloučení stávajících jednotek, neboť ty reálně neexistovaly.

[4] Krajský soud shledal žalobu důvodnou a v záhlaví uvedeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. K výkladu § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření soud uvedl, že je třeba respektovat záměr zákonodárce a zákon vykládat tak, aby odpovídal rozumnému uspořádání věcí. Krajský soud konstatoval, že v případě rozporu gramatického a teleologického výkladu normy je třeba dát přednost výkladu dle účelu a svůj závěr opřel o příslušnou judikaturu Ústavního soudu, Nejvyššího správního soudu a o odbornou literaturu. Považoval přitom za nepochybné, že osvobození od daně má mít vazbu k prvnímu úplatnému nabytí vlastnického práva. Předmětem převodu vlastnického práva nebyla některá z původních pěti jednotek, které byly žalobkyní vymezeny prostřednictvím jejího prvního prohlášení dne 29. 10. 2013. Tím byla jednotka vymezená až pozdějším prohlášením žalobkyně ze dne 20. 10. 2014. Soud uzavřel, že úplatné nabytí vlastnického práva se nemohlo týkat původních pěti bytových jednotek, neboť převod vlastnického práva se týkal až následně vymezených 13 rozestavěných jednotek. Žalovaný dle soudu přehlédl, že v případě prvního prohlášení vlastníka budovy nedošlo k platnému nabytí vlastnického práva k jednotce. K tomu došlo až na základě jeho druhého prohlášení ze dne 20. 10. 2014. Soud souhlasil se žalobkyní, že možnost uplatnit osvobození od daně se může „vyčerpat“ jen takovým převodem, který splnil svůj ekonomický účel. Ten nemohl být v případě žalobkyně naplněn prvotním vymezením pěti bytových jednotek. Soud shledal rozhodnutí žalovaného nezákonným v důsledku nesprávných právních názorů při výkladu a aplikaci § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření.

[5] Krajský soud dále považoval za podstatnou tu skutečnost, zda 13 nových jednotek vzniklo v důsledku stavebních úprav, či pouhým administrativním rozdělením stávajících pěti jednotek. K tomu mělo posloužit provedení žalobkyní navrhaných důkazů. Jejich provedením se mohlo potvrdit či vyvrátit tvrzení, že v daném případě nešlo o pouhé rozdělení nebo sloučení stávajících jednotek, neboť tyto skutečně neexistovaly. V tomto bodě soud uzavřel, že rozhodnutí

pokračování

žalovaného je zatíženo vadou řízení spočívající také v nedostatečně zjištěném skutkovém stavu věci.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[6] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[7] Stěžovatel předně nesouhlasil s právním názorem krajského soudu na aplikaci § 7 odst. 1 písm. c) bodu 2. zákonného opatření. Pro osvobození od daně je dle něj potřeba splnit kumulativně všechny stanovené podmínky, tj. první úplatný převod, časový test a předmět převodu. Jádrem sporu přitom je naplnění podmínky spočívající v předmětu osvobození, tedy zda nová jednotka vznikla formou nástavby, přístavby či stavební úpravy. Předmětná budova byla evidována jako bytový dům s pěti bytovými jednotkami. Stěžovatel měl za to, že byl dostatečně prokázán vznik a existence původních pěti bytových jednotek, ze kterých následně vzniklo 13 stávajících bytových jednotek. Je tak evidentní, že nebyla splněna podmínka pro osvobození od daně, neboť 13 bytových jednotek nevzniklo nástavbou, přístavbou ani stavební úpravou, nýbrž rozdělením původních jednotek. Tento stav byl opřen o řadu důkazů. V této souvislosti stěžovatel namítl, že výklad předmětného ustanovení provedl krajský soud v rozporu s jeho smyslem a účelem, neboť se zaměřil pouze na dosažení ekonomického cíle a nerespektoval zákonné podmínky stanovené pro osvobození od daně. Pokud by stěžovatel přistoupil na výklad provedený krajským soudem, popřel by účel samotného osvobození, neboť osvobození od daně by mohl nárokovat např. subjekt, který před lety vymezil bytové jednotky v domě, které poté několik let pronajímal, následně dům zrekonstruoval a rozdělil na jednotky s jiným dispozičním uspořádáním. Stěžovatel je přesvědčen, že od daně mají být osvobozeny pouze bytové jednotky nově vzniklé nástavbou, přístavbou či stavební úpravou a nikoliv jen rozdělením stávajících bytových jednotek.

[8] Stěžovateli dále nebylo zřejmé, proč krajský soud v napadeném rozsudku uvedl právní úpravu § 7 zákonného opatření v různých časových zněních, které se od sebe obsahově výrazně liší, když vznik daňové povinnosti je vázán na právní účinky zápisu kupní smlouvy do katastru nemovitostí. Tento krok krajského soudu je dle názoru stěžovatele zavádějící a nesrozumitelný.

[9] Stěžovatel dále odmítl závěr krajského soudu týkající se nedostatečného zjištění skutkového stavu a uvedl, že vycházel z právního stavu, který byl zapsán v katastru nemovitostí. Ten byl významným důkazem s ohledem na zásadu materiální publicity veřejných seznamů (§ 980 občanského zákoníku). Stěžovatel při svém rozhodování nevycházel pouze z informací získaných v katastru nemovitostí, ale rovněž z rozhodnutí o stavebním povolení ze dne 11. 3. 2014, jakož i ze stavební dokumentace. Z těchto dokladů jednoznačně vyplynulo, že bytové jednotky vzniklé v návaznosti na druhé prohlášení vlastníka domu jsou odvozeny již ze stávajících jednotek. Stěžovatel měl za to, že při svém rozhodování vycházel z řádně a přezkoumatelným způsobem zjištěného skutkového stavu. Závěrem namítl, že se krajský soud nevypořádal s argumentací uvedenou v bodě 46 napadeného rozhodnutí, ve kterém žalovaný vysvětlil, proč neprovedl žalobkyni navržené důkazy. Provedení navrhovaných důkazů by dle jeho názoru nijak nepřispělo k získání nových poznatků o vzniku předmětných jednotek.

[10] V průběhu probíhajícího řízení o kasační stížnosti stěžovatel kasační soud informoval o rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 5. 12. 2019, č. j. 59 Af 19/2019-59, který podporuje jeho právní argumentaci.

[11] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti k otázce nedostatečně zjištěného skutkového stavu uvedla, že zásada materiální publicity zápisu do veřejných rejstříků nezabavuje správce daně

povinnosti řádně zjišťovat skutečný stav věci, neboť tato zásada se týká právních vztahů k nemovitým věcem zapsaných v katastru nemovitostí, nikoliv k technickým údajům. Ze zápisu v katastru nemovitostí nevyplývala nadbytečnost provedení žalobkyní navržených důkazů a ta tak trvá na tom, že bytové jednotky vymezené prohlášením vlastníka dne 20. 10. 2014 nevznikly rozdělením či sloučením původních jednotek vymezených dne 29. 10. 2013, neboť ty reálně neexistovaly. Žalobkyně se dále vyjádřila k výkladu § 7 odst. 1 písm. c) bodu 2. zákonného opatření. Má za to, že přístup žalovaného je příliš formalistický a neshledává žádný racionální důvod, proč by nemohlo dojít k daňovému osvobození jen proto, že bytové jednotky byly vymezeny až pozdějším prohlášením. Dle jejího názoru je nutno zohlednit provedenou stavební úpravu, která je v této věci nesporná a která vedla ke vzniku nových jednotek v domě. K nesprávné citaci zákonné úpravy uvedla, že takováto vada nemůže v kontextu odůvodnění rozsudku sama o sobě být důvodem nepřezkoumatelnosti.

### III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou a proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Poté přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Jelikož stěžovatel v kasační stížnosti namítá (kromě jiného) rovněž nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve touto otázkou. Platí totiž, že nepřezkoumatelný rozsudek zpravidla nenabízí prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru, a je tudíž nezbytné jej zrušit. V projednávané věci je však z napadeného rozsudku zřejmé, jakými úvahami se krajský soud řídil a jak vypořádal jednotlivé žalobní námítky. Napadený rozsudek je srozumitelně odůvodněn a předkládá ucelený soubor argumentů. Úkolem soudu je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19), přičemž krajský soud této povinnosti v nyní posuzované věci dostal. Kasačnímu soudu jsou nosné důvody, na nichž napadený rozsudek stojí, zřejmé.

[15] Stěžovatel ve své kasační stížnosti upozornil, že krajský soud v napadeném rozsudku uvedl právní úpravu § 7 zákonného opatření v různých časových zněních, což dle jeho názoru způsobuje jeho nesrozumitelnost. Je zřejmé, že krajský soud v bodě 12 odůvodnění napadeného rozsudku citoval právní úpravu, která nebyla k dané věci relevantní. Z celkového kontextu však vyplývá, že toto pochybení nemělo vliv na zákonnost napadeného rozsudku, neboť právní argumentace krajského soudu směřovala k příslušné právní úpravě účinné do 31. 10. 2016.

[16] Stěžovatel dále krajskému soudu vytkl, že se nevypořádal s argumentací uvedenou v bodě 46 jeho rozhodnutí, ve kterém vysvětlil, proč neprovedl žalobkyní navržené důkazy. Je sice pravdou, že krajský soud se otázkou provedení navrhovaných důkazů věnoval pouze okrajově na konci bodu 17 odůvodnění napadeného rozsudku, nicméně Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že soud nemá povinnost podrobit napadené rozhodnutí žalovaného správního orgánu podrobné právní analýze. Takovýto postup by byl v rozporu s principem rychlosti a hospodárnosti soudního přezkumu. Postačí tak, pokud soud zareaguje alespoň implicitně na jádro posuzovaného problému. V této souvislosti je třeba upozornit, že argumentace krajského soudu týkající se dokazování skutkového stavu věci se odvíjela od předchozí části odůvodnění, ve které krajský soud dospěl na rozdíl od žalovaného k odlišnému výkladu § 7 zákonného opatření a dal přednost materiálnímu pohledu na vznik nových bytových jednotek. Oproti tomu žalovaný v napadeném rozhodnutí zvolil formální výklad předmětného ustanovení a své dokazování opřel

pokračování

o výpis z katastru nemovitostí a o prohlášení vlastníka budovy. Kasační soud proto nepovažuje tuto námitku za důvodnou, neboť krajský soud se implicitně s jádrem problému vypořádal.

[17] Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal námitku nepřezkoumatelnosti za důvodnou, přikročil k vypořádání věcných námitek, které stěžovatel uplatnil ve své kasační stížnosti. Na úvod však považuje za vhodné v krátkosti shrnout skutkový stav věci, který bude mít význam pro právní hodnocení otázky, zda žalobkyně mohla legitimně uplatňovat nárok na osvobození od daně.

[18] Z informací uvedených na webových stránkách žalobkyně [www.bacinovavila.cz](http://www.bacinovavila.cz), na které poukázala během daňového řízení a které žalovaný rovněž citoval v napadeném rozhodnutí, vyplývá, že objekt k bydlení na adrese č. p. X stojící na pozemku parc. č. st. XA dále jen („bytový dům“ nebo také „Bačinova vila“) nechal v roce 1906 postavit továrník J. B.. Po roce 1948 sloužila vila nejdříve k pronájmu, pak zde do 90. let minulého století byla mateřská škola. Následně byla vila prodána do soukromého vlastnictví a docházelo ke střídání majitelů. Od roku 2009 sloužila jako ubytovna, následně od roku 2011 budova chátrala a stala se cílem zlodějů, kteří kompletní vybavení vily včetně všech rozvodů rozkradli a zdevastovali. Následně byla vila okupována bezdomovci a squatery, kteří zničili poslední zbytky interiéru. Žalobkyně dne 22. 4. 2013 vydražila Bačinovu vilu společně s pozemky parc. č. st. XA, parc. č. st. X, parc. č. XB, parc. č. XC a parc. č. XD, to vše v k. ú. P. Následně žalobkyně provedla v dotčené nemovitosti stavební úpravy na základě stavebního povolení ze dne 11. 3. 2014, kolaudační souhlas byl udělen 19. 1. 2015. Na základě rekonstrukce dotčené nemovitosti došlo v Bačinově vile prohlášením vlastníka budovy ze dne 29. 10. 2013 k vymezení pěti bytových jednotek. Tyto bytové jednotky žalobkyně nepřeváděla do vlastnictví jiných osob. Následně dne 20. 10. 2014 žalobkyně vymezila novým prohlášením vlastníka v bytovém domě 13 bytových jednotek namísto původně vymezených pěti jednotek. Takto vymezené bytové jednotky začala žalobkyně prodávat zájemcům. V nyní projednávané věci se spor týkal konkrétně bytové jednotky č. X, kterou žalobkyně převedla do vlastnictví paní MgA. M. M. a pana J. L.

[19] Podle § 2 odst. 1 písm. a) zákonného opatření v relevantním znění je předmětem daně úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která je pozemkem, stavbou, částí inženýrské sítě nebo jednotkou nacházejícími se na území České republiky.

[20] Podle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření v relevantním znění je od daně z nabytí nemovitých věcí osvobozeno první úplatné nabytí vlastnického práva k jednotce, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem, v nové stavbě bytového domu, nebo nově vzniklé nástavbou, přístavbou nebo stavební úpravou, nejde-li pouze o rozdělení nebo sloučení stávajících jednotek, v bytovém domě.

[21] Nejvyšší správní soud si je vědom své předchozí judikatury, ve které se vyjadřoval k aplikaci § 20 odst. 7 písm. b) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon o trojdani“), který před nabytím účinnosti zákonného opatření stanovil podmínky pro osvobození bytové jednotky od daně. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 4. 2012, č. j. 8 Afs 28/2011-101, dospěl k závěru, že „[n]ikoli každá změna dokončené stavby však vede k osvobození od daně z převodu nemovitostí. Zásadní totiž je, zda onou změnou dokončené stavby rovněž fakticky vznikl byt, který by byl předmětem osvobození od daně. [...] Nejvyšší správní soud proto nemohl dospět k tomu, že v případě změn dokončených staveb prostřednictvím stavebních úprav, jimiž se nemění půdorysné a výškové ohraničení budov, zákon přiznává osvobození bytům z hlediska novosti a z hlediska jejich vzniku zcela jiným než v ostatních případech a že zde rezignuje na požadavky, které vyžaduje v případě nových staveb a bytů v nových stavbách. Jejím účelem je naopak zajistit, aby osvobození od daně podléhaly skutečně pouze byty objektivně nové, které dosud neplnily svůj prvotní účel, tzn., nesloužily k bydlení osob. [...] Nadále je daňově relevantní podle výslovného znění právní úpravy pouze případ, kdy dochází

*ke vestavbě bytu do prostor, které dosud bytem nebyly (typicky v případě půdních vestaveb).“ Na tento rozsudek Nejvyšší správní soud navázal v rozsudku ze dne 18. 7. 2019, č. j. 1 Afs 72/2019-31, ve kterém uvedl, že právní závěry uvedené v rozsudku č. j. 8 Afs 28/2011-101 je možné plně vztáhnout i na § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření, a konstatoval, že „[s]oud se sboduje se žalovaným v tom, že nelze přisvědčit argumentaci, podle které každá změna v rozsahu a obsahu společných částí domu vedoucí ke změně v prohlášení vlastníka bytového domu znamená vznik ‚nové‘ jednotky.“ Ostatně z této judikatury vycházel rovněž Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci č. j. 59 Af 19/2019-59, na který stěžovatel poukazoval.*

[22] Nejvyšší správní soud nijak nerozporuje závěry, které uvedl ve své předchozí judikatuře, nicméně uvádí, že v nyní posuzované věci se jedná o odlišné skutkové okolnosti, které mají dopad i na samotné právní hodnocení. V případech, které jsou uvedeny v předchozím bodě, se jednalo o situace, kdy docházelo ke kompletní rekonstrukci již existujícího bytového domu. Předchozí bytové jednotky byly dříve obývány a nově vzniklé prostory nevznikly originálně. V nyní posuzovaném případě došlo v Bačinově vile k vytvoření nových bytových jednotek, které zde před rokem 2013 neexistovaly. Sám stěžovatel nepopírá, že by prvotně vymezené bytové jednotky nepodléhaly daňovému osvobození. Bačinova vila ve své více jak stoleté historii k účelům bydlení sice sloužila, dle získaných informací nikoliv však jako bytový dům. V mezidobí sloužila i jako mateřská škola a budova byla následně zdevastována. V nyní posuzované věci je však sporné, zda daňovému osvobození podléhají i sekundárně odvozené jednotky za situace, kdy předchozí bytové jednotky nesloužily k bytovým účelům, ale pouze k jakémusi prvotnímu vymezení bytových prostor v rámci probíhajících stavebních úprav. Odpověď na tuto otázku je pro projednávanou věc stěžejní.

[23] Krajský soud v napadeném rozsudku správně upozornil, že existuje více metod výkladu ustanovení právních předpisů, než jen výklad jazykový, který by nasvědčoval výkladu zastávanému stěžovatelem. Ústavní soud přitom ve svém nálezu ze dne 9. 10. 2001, sp. zn. II. ÚS 277/99, 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 v nálezu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97, 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“. Stejný přístup ve svých rozhodnutích v minulosti zvolil také Nejvyšší správní soud, v jehož rozsudku ze dne 13. 5. 2004, č. j. 1 As 9/2003 - 90, 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.“

[24] Při posuzování podmínek osvobození od daně je třeba aplikovat kritérium ekonomické rovnováhy a spravedlivého zdanění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2006, č. j. 1 Afs 57/2005-61). K osvobození od daně se v této souvislosti vyjádřil taktéž Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 11. 1. 2008, sp. zn. IV. ÚS 814/06, ve kterém uvedl: „[j]estliže 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.“ Zároveň platí, že normy veřejného práva nelze užívat v neprospěch daňového subjektu, je-li právní otázka věci sporná či nejasná. V takových případech má být právě naopak postupováno ve prospěch daňového subjektu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2010, č. j. 1 Afs 1/2010-59).

pokračování

[25] Na základě výše uvedeného je tedy zřejmé, že teleologický výklad právní normy má v tomto případě své opodstatnění, a je proto nutné zkoumat úmysl zákonodárce, co přijetím dané právní normy zamýšlel. K tomuto účelu nejlépe poslouží text důvodových zpráv k předmětným daňovým zákonům. Důvodová zpráva k § 7 zákonného opatření je velmi stručná. Uvádí, že *„[d]ané osvobození bylo převzato z dosavadní právní úpravy, do níž bylo zavedeno s cílem podpořit bytovou výstavbu. Oproti dosavadní úpravě navrhované zákonné opatření Senátu nepodmiňuje osvobození u nových staveb podnikatelskou činností, kterou je výstavba anebo prodej staveb a bytů, na straně převodce.“* Pro další informace je proto nutné zkoumat, za jakých podmínek byl přijat zákon o trojdani, především jeho § 20 odst. 7. Nejvyšší správní soud ze stenoprotokolu zaznamenávajícího 16. schůzi České národní rady z 21. 12. 1992 k vládnímu návrhu zákona o trojdani podle sněmovních tisků č. 224 a č. 266 zjistil, že výsledný text interpretovaného předpisu vznikl v důsledku pozměňovacího návrhu poslance R. M. Podle tohoto poslance bylo jeho změny třeba, neboť *„sleduje situaci, kdy stavební podnikatel na pozemku svém nebo na pozemku jiného vlastníka postaví stavbu za účelem jejího dalšího prodeje. Tak, jak byl návrh novely zákona, znamenalo to, že tato stavba by podléhala dani z převodu nemovitostí, což by neúměrně zvyšovalo ceny staveb, neboť podnikatelé by si pochopitelně tuto daň započítali do ceny a investory by to stálo více peněz. Tato navrhovaná změna situaci řeší, a první převod takovéto stavby dani nepodléhá. Je od daně osvobozen. Má to příznivý účinek na stavební ruch.“* (čerpáno z digitálního repozitáře Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky, [www.psp.cz](http://www.psp.cz)).

[26] Z takto formulovaných myšlenek dle názoru Nejvyššího správního soudu vyplývala (pozn. soudu: daň byla zrušena s účinností k 26. 9. 2020) snaha zákonodárce zatížit nově vzniklé stavby co nejnižšími náklady, jejich tržní cenu bezdůvodně nenavýšovat o výši převodcem uhrazené daně a podpořit tak výstavbu a rozvoj realitního trhu, jakož i motivovat investory ve stavebnictví a realitní společnosti k převodu nově vzniklých staveb. Právě proto se první úplatný převod nové stavby osvobozoval i přesto, že jím strany dosáhly svých ekonomických cílů a převodce z něj měl majetkový prospěch. Účelem osvobození od daně bylo zprostit investora, který poprvé převádí nově vzniklou nemovitost na jiného, daňové zátěže a umožnit mu tak, aby mohl realizovat prodej nových nemovitostí za co nejpříjemnější cenu a co nejvíce prostředků získaných prodejem opět investovat do výstavby a trhu s nemovitostmi (srov. opět rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 1/2010-59). Naopak bylo na místě zdanit následné spekulace na trhu s nemovitostmi (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 8. 2008, č. j. 2 Afs 49/2008-159).

[27] Nejvyšší správní soud na tomto místě konstatuje, že stěžovatel v nyní posuzované věci účel zákonodárce zcela opomenul a sledoval toliko ryzí jazykový výklad, čímž nadřadil formu nad obsahem. Za stěžejní Nejvyšší správní soud považuje, zda se v projednávané věci jednalo o „první úplatný převod“ bytu, tedy zda byl naplněn účel v podobě zajištění dosažitelnosti a dostupnosti bydlení. V této věci přitom nebylo sporné, že původně vymezených pět bytových jednotek nikdy nebylo předmětem úplatného převodu a sloužily pouze k jakémusi prvotnímu vymezení budoucího bytového prostoru. Prvnímu úplatnému převodu sloužily až sekundárně vymezené bytové jednotky. Nejvyšší správní soud uvádí, že za této situace došlo k naplnění podmínek pro osvobození od daně ve smyslu § 7 odst. 1 písm. c) bod 2. zákonného opatření. Nejvyšší správní soud má za to, že výklad zvolený stěžovatelem by byl ryze formalistický, odhlížející od výše uvedeného účelu a smyslu předmětného osvobození od daně, tj. osvobození prvního úplatného převodu bytu, kdy předtím pouze došlo ke zvýšení celkového počtu bytů zajišťujících bydlení (srov. obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 1. 2018, č. j. 6 Afs 174/2017-34). Takovéto řešení by soud nepovažoval za spravedlivé.

[28] V posuzované věci stěžovatel své závěry ohledně nemožnosti uznat osvobození od daně z převodu nemovitostí založil pouze na formálním kritériu vzniku převáděné jednotky podle informací uvedených v katastru nemovitostí, 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 má tedy za to, že osvobození od daně mělo být aplikováno na ty případy, kdy docházelo k „prvnímu“ převodu bytu do vlastnictví „koncového uživatele“, a to bez ohledu na počet předchozích dispozičních změn v bytovém domě, čímž by bylo dosaženo úmyslu zákonodárce nedanit převod bytu, který navyšuje bytový fond a v němž bude zajištěno bydlení.

[29] Závěrem Nejvyšší správní soud posoudil i námitku stěžovatele týkající se otázky, zda byl dostatečně zjištěn skutkový stav věci. V souvislosti s odkazovaným principem materiální publicity veřejných seznamů kasační soud uvádí, že pro zápis do katastru nemovitostí sice platí domněnka správnosti a úplnosti údajů veřejného seznamu, jde však o domněnku vyvratitelnou. Proti namítané existenci nesouladu zapsaného a faktického stavu je tak možné se bránit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2021, čj. 8 Afs 119/2020-38). Pokud by tak cokoliv nasvědčovalo tomu, že v nyní posuzované věci stav zapsaný v katastru nemovitostí neodpovídá stavu faktickému, bylo na místě jej prověřit dalšími důkazními prostředky. Stěžovatel taktéž namítal, že z jím shromážděných důkazů vyplynulo, že bytové jednotky vzniklé v návaznosti na druhé prohlášení vlastníka domu jsou odvozeny z již stávajících jednotek. Toto tvrzení kasační soud nerozporuje. Jak však již odůvodnil výše, nemá tato skutečnost vliv na to, zda mělo dojít k osvobození od daně. Vliv by mělo např. prokázání, že se nejednalo o první úplatný převod, nebo že Bačinova vila v minulosti již dříve sloužila jako bytový dům. Pokud by stěžovatel zamýšlel prokázat, že skutkový stav byl jiný, než jak bylo dosud prokázáno, musel by provést další důkazy, např. ty, které navrhovala provést žalobkyně.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[30] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů dospěl k názoru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[31] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšná žalobkyně má právo na náhradu odměny zástupce za jeden úkon právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti) podle § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu. Za tento úkon náleží zástupci žalobkyně odměna ve výši 3.100 Kč podle § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu. Dále zástupci žalobkyně náleží náhrada hotových výdajů (režijní paušál ve výši 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu). Celkem tedy zástupci žalobkyně náleží odměna a náhrada hotových výdajů ve výši 3.400 Kč. Jelikož je zástupce žalobkyně plátcem daně z přidané hodnoty, je třeba zvýšit přiznanou odměnu o částku 714 Kč, která odpovídá 21% sazbě této daně. Stěžovateli proto soud uložil povinnost uhradit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4.114 Kč, a to ve výroku stanovené lhůtě k rukám jejího zástupce.

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

V Brně dne 25. ledna 2022

JUDr. Jaroslav Vlašín  
předseda senátu