



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **Michlovský spol. s r.o.**, se sídlem Věžeňská 116/5, Praha 1, zast. Mgr. Markem Hejdukem, advokátem se sídlem Jugoslávská 620/29, Praha 2, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 15/7, Praha 1, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 12. 2017, č. j. 124720/17/7100-30121-108871, č. j. 124730/17/7100-30121-108871, č. j. 124738/17/7100-30121-108871, č. j. 124747/17/7100-30121-108871, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 12. 2019, č. j. 62 Af 16/2018 - 70,

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 částku 4 114 Kč k rukám jejího zástupce Mgr. Marka Hejduka, advokáta se sídlem Jugoslávská 620/29, Praha 2, do 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) se žalobkyně domáhala zrušení čtyř rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 12. 2017, č. j. 124720/17/7100-30121-108871, č. j. 124730/17/7100-30121-108871, č. j. 124738/17/7100-30121-108871, č. j. 124747/17/7100-30121-108871, kterými byla zamítnuta její odvolání proti rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství o nařízení přezkoumání platebních výměrů na daň z nabytí nemovitých věcí vydaných Finančním úřadem pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“). Důvodem nařízení přezkoumání rozhodnutí podle § 121 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), byl podle Odvolacího finančního ředitelství nezákonný výklad § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 10. 2016 (dále jen „zákonné opatření“). Správce daně totiž považoval převod bytových jednotek v několika rodinných domech v obci Bašť od stěžovatelky a společnosti TSM Group, s. r. o., jako prodávajících, na různé kupující za osvobozený od daně a dani, jejímž poplatníkem byl podle tehdejšího znění § 1 odst. 1 písm. a) zákonného opatření převodce, podrobil pouze převod podílu na souvisejícím pozemku. Podle Odvolacího finančního ředitelství i žalovaného však toto osvobození dopadá

toliko na bytové jednotky v bytových domech a nikoli v domech rodinných. Proto Odvolací finanční ředitelství nařídilo přezkoumání rozhodnutí správce daně a žalovaný následně zamítl odvolání proti jeho rozhodnutím.

[2] Krajský soud žalobě vyhověl a všechna čtyři napadená rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nejprve zamítl žalobní námitku, že nařízení přezkoumání bylo nezákonné, neboť podnět k nařízení přezkoumání podal sám správce daně, který vydal přezkoumávané platební výměry. Připustil, že se představa, že správce daně podává podnět sám proti svému rozhodnutí, může jevit poněkud podivně, nicméně takový postup není nezákonný. Podle § 121 odst. 3 daňového řádu je podnět oprávněn podat kterýkoli správce daně, takže je k tomu jistě oprávněn i správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni, v daném případě tedy Finanční úřad pro Středočeský kraj.

[3] Vyhověl však námitce, že osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí se mělo vztahovat i k převáděné jednotce v rodinném domě. Zákonné opatření sice skutečně výslovně od daně osvobozovalo jen nabytí buď rodinného domu, nebo jednotky v bytovém domě. Krajský soud však odmítl výklad, že zatímco nabytí celých rodinných domů je od daně osvobozeno, stejně jako nabytí bytových jednotek v bytových domech, tak nabytí bytových jednotek v rodinných domech by osvobozeno nebylo. Takový výklad by vedl k absurdním důsledkům. Pokud by poměrná část rodinného domu, která by fakticky odpovídala bytové jednotce, byla převedena formou spoluvlastnického podílu, pak by takové nabytí bylo osvobozeno i podle právního názoru žalovaného. Takový důsledek výkladu zákonného opatření by nedůvodně rozlišoval nabytí bytové jednotky v bytovém domě či nabytí podílu v rodinném domě, od nabytí bytové jednotky v rodinném domě. Výklad žalovaného by odporoval také záměru zákonodárce, jímž bylo podpořit formou osvobození od daně výstavbu sloužící k bydlení. Z ničeho neplyne, proč by měla být podporována toliko výstavba bytů v bytových domech a rodinných domů a nikoli výstavba bytů v rodinných domech. Restriktivní jazykový výklad zastávaný finanční správou tak otevírá nepravou mezeru v zákonné úpravě, neboť chybí ustanovení, které lze v souladu se smyslem a účelem osvobození od daně předpokládat. Jedná se o mezeru nevědomou, neboť drtivá většina bytových jednotek se nachází v bytových domech, a zákonodárce tedy s možností bytových jednotek v rodinných domech zjevně nepočítal. Tuto mezeru lze podle krajského soudu vyplnit za pomoci analogie. Rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení byla postavena na názoru, že osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí nedopadá na bytové jednotky v rodinných domech, což je názor rozporný s právní úpravou, a nemůže tak být důvodem, pro který by mohlo být přezkumné řízení nařízeno.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[4] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[5] Za nesporné označil, že předmětem sporu bylo zdanění bytové jednotky v rodinném domě. Zdůraznil, že pojmy „bytový dům“ a „rodinný dům“ nelze zaměňovat, neboť se jedná o dva různé typy „stavby pro bydlení“, která je jejich nadřazeným pojmem, přičemž obě uvedené stavby pro bydlení jsou samostatně definovány v § 2 písm. a) vyhlášky č. 501/2006 Sb., o obecných požadavcích na využívání území, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška č. 501/2006 Sb.“), a v příloze vyhlášky č. 357/2013 Sb., o katastru nemovitostí. Skutečnost, že pojmem „rodinný dům“ se pro účely zákonného opatření rozumí rodinný dům definovaný

pokračování

ve vyhlášce č. 501/2006 Sb., vyplývá z důvodové zprávy k § 15 odst. 3 písm. a) zákonného opatření (Sněmovní tisk 1003/0). Pokud tedy § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření užívá pojem „bytový dům“, jedná se o termín stavebního práva definovaný v § 2 písm. a) bod 1 vyhlášky č. 501/2006 Sb. Jestliže totiž nejsou tyto pojmy v zákonném opatření definovány, lze dle názoru stěžovatele vycházet z vyhlášky č. 501/2006 Sb., která definici těchto pojmů obsahuje.

[6] Cílem § 7 zákonného opatření je podpora bydlení v bytových domech a v rodinných domech jako v nejčastěji obchodovaných nemovitých věcech určených k bydlení, nikoliv však v rodinných domech rozdělených na jednotky. Samotné vyčlenění jednotky v rodinném domě sice není v rozporu se zákonem, nicméně se nejedná o předpokládané uspořádání této nemovité věci. Rodinný dům má sloužit zejména pro rodinné bydlení. Proto nebyl důvod, aby zákonodárce takový trend podporoval. V současné době bylo z praxe zjištěno, že rozdělováním rodinných domů na jednotky je v rodinných domech vymezováno i více jednotek, než je povoleno příslušnými předpisy, a dochází k obcházení pravidel stanovených pro dané území územním plánem, který nedovoluje stavbu bytových domů, popř. k obcházení stavebně technických norem. Z toho vyplývá, že záměrem zákonodárce nebylo přiznat osvobození dle § 7 zákonného opatření v případě prvního úplatného nabytí vlastnického práva k jednotkám ve všech typech staveb, ale pouze v případě prvního úplatného nabytí vlastnického práva k bytové jednotce v bytovém domě, a to po splnění všech podmínek stanovených v zákonném opatření.

[7] Úmysl zákonodárce odlišit od sebe bytové a rodinné domy je patrný také z důvodové zprávy k § 7 odst. 1 zákonného opatření (Sněmovní tisk č. 1003/0). Pokud by byl akceptován výklad krajského soudu, bylo by třeba napravit stejnou nerovnost u bytových domů jako celku (pokud nejsou rozděleny prohlášením vlastníka na jednotky). Pokud je nabýván bytový dům nerozdělený na jednotky nebo jeho část, nepožívá podle § 7 zákonného opatření osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí. V této souvislosti zákonnou úpravu nikdo nezpochybnuje a nerozporuje ji, přestože se jedná o obdobnou situaci, pouze v opačném směru (tj. *argumentem a minori ad maius*) jako u rodinného domu.

[8] Stěžovatel dále na podporu své argumentace poukázal na skutečnost, že zákon č. 264/2019 Sb., který novelizoval zákonné opatření, rozšířil s účinností od 1. 11. 2019 osvobození od daně také na jednotky v rodinných domech. S ohledem na důvodovou zprávu k tomuto zákonu má za to, že zákonodárce výslovně uznal, že se dosavadní právní úprava věcného osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí netýkala bytových jednotek v rodinných domech. Znění § 7 odst. 1 zákonného opatření po novele je proto třeba pokládat za rozšíření osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí, nikoli pouze za upřesnění stávající právní úpravy. Stěžovatel vykládá toto ustanovení v původním znění tak, že jsou v něm taxativně vymezeny okruhy nemovitých věcí, na jejichž nabytí lze aplikovat osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí. Z části důvodové zprávy k § 7 odst. 1 zákonného opatření jednoznačně vyplývá, že záměrem zákonodárce nikdy nebylo osvobodit bytovou jednotku v rodinném domě, což zřetelně vyjádřil v § 7 odst. 1 zákonného opatření.

[9] Již jazykový výklad plně postačuje k výkladu tohoto ustanovení a není možné jinými výkladovými metodami dospět k jinému závěru. Krajský soud se nesprávně snažil dovodit osvobození jednotek v rodinném domě z § 7 odst. 1 písm. b) zákonného opatření. Na zdanění bytových jednotek v rodinných domech však není možné aplikovat ustanovení týkající se zdanění celého domu, neboť zákonodárce v § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření jednoznačně vymezil, kterých jednotek se osvobození od daně týká. V rámci historického výkladu stěžovatel

popsal vývoj právní úpravy a uvedl, že nelze srovnávat právní úpravu zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o trojdani“), a úpravu obsaženou v zákonném opatření. V zákoně o trojdani byl totiž poplatníkem primárně převodce, ovšem osvobození bylo možné přiznat pouze v případě splnění celé řady podmínek. S poukazem na nález Ústavního soudu ze dne 28. 5. 2002, sp. zn. I. ÚS 468/2000, a odbornou literaturu má stěžovatel za to, že nejsou dány ani podmínky užití teleologického výkladu, neboť v posuzované věci neexistuje více srovnatelných výkladů § 7 odst. 1 zákonného opatření.

[10] Na posuzovanou věc nelze aplikovat § 7 odst. 1 písm. b) zákonného opatření také proto, že žalobkyně nepřevedla vlastnické právo k rodinnému domu ani spoluvlastnický podíl na rodinném domě, nýbrž k bytové jednotce, která je nemovitou věcí a která je samostatně předmětem daně z nabytí nemovitých věcí. Převod spoluvlastnického podílu k rodinnému domu a převod vlastnického práva k jednotce v rodinném domě nejsou skutkově shodné ani obdobné případy. Bytová jednotka je samostatnou nemovitou věcí definovanou v § 1159 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku (dále jen „NOZ“). Ustanovení § 7 zákonného opatření jednoznačně rozlišuje mezi stavbou a jednotkou. Tam, kde předpis používá pojem stavba, nezahrnuje tento pojem bytovou jednotku. Bytová jednotka jako věc nemovitá je tedy sama o sobě předmětem právních vztahů. Vzhledem k tomu, že bytová jednotka je dle NOZ samostatná nemovitá věc, nelze ji postavit na roveň bytu v rodinném domě nerozděleném na jednotky. Na osvobození spoluvlastnického podílu k rodinnému domu od daně z nabytí nemovitých věcí dopadá § 7 odst. 1 písm. b) zákonného opatření a na osvobození jednotky v bytovém domě dopadá § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření. Na osvobození bytové jednotky v rodinném domě od daně z nabytí nemovitých věcí není možné analogicky aplikovat ustanovení týkající se osvobození celého rodinného domu, neboť zákonodárce v § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření jednoznačně vymezil, které bytové jednotky podléhají osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí. Ke zcela totožným závěrům dospěl např. Městský soud v Praze v bodě 35. rozsudku ze dne 13. 6. 2019, č. j. 11 Af 42/2018 - 77.

[11] K závěru o osvobození úplatného nabytí jednotky v rodinném domě podle § 7 odst. 1 písm. b) zákonného opatření nelze dospět ani výkladem *a maiori ad minus*. Dle odborné literatury použití tohoto argumentu v praxi není vždy absolutně spolehlivé. Jednotky, včetně jednotek bytových, mohou být vymezeny v celé řadě dalších staveb. Kromě bytových domů a rodinných domů se mohou nacházet rovněž například ve stavbě pro rodinnou rekreaci, administrativu, občanské vybavení či víceúčelové stavbě. S ohledem na to, že osvobození týkající se bytových jednotek v těchto stavbách zákonodárce v § 7 zákonného opatření rovněž neupravil, nelze bez dalšího dovozovat, že mezeru překonatelnou logickým výkladem *a maiori ad minus* představuje právě absence osvobození týkajícího se bytových jednotek v rodinných domech. Je třeba vždy posoudit, zda se skutečně jedná o mezeru v právu, kterou je potřeba překlenout, aby mohlo být zajištěno řádné použití právní normy, nebo zda zákonodárce danou oblast záměrně neupravil. Stěžovatel má za to, že v daném případě zákonodárce vyjádřil jasně svůj úmysl přiznat osvobození od daně pouze vybranému okruhu nemovitých věcí. Pokud by měl úmysl uváděný krajským soudem, nebylo by v § 7 odst. 1 písm. c) a d) zákonného opatření zapracováno omezení, že se jedná o osvobození bytových jednotek v bytovém domě.

[12] Není zde ani prostor pro uplatnění zásady *in dubio mitius*, neboť se nenabízejí dvě rovnocenné výkladové možnosti. Většina poplatníků ostatně sama nebo na základě konzultace se správcem daně došla k závěru, že podmínky pro přiznání osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí nejsou v obdobném případě naplněny.

pokračování

[13] Krajský soud navíc dostatečně nezdůvodnil, proč se neztotožnil s opačným závěrem Městského soudu v Praze v obdobné věci vysloveným v rozsudku č. j. 11 Af 42/2018 - 77. Z tohoto rozsudku posléze vycházel také Krajský soud v Českých Budějovicích v rozsudku ze dne 25. 9. 2019, č. j. 50 Af 16/2018 - 64. Stěžovatel proto navrhl, aby rozsudek krajského soudu byl zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

[14] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhla její zamítnutí. Z § 2 písm. a) vyhlášky č. 501/2006 Sb. vyplývá, že k naplnění pojmu „bytový dům“ je třeba splnit pouze dvě podmínky – více než polovina podlahové plochy musí odpovídat požadavkům na trvalé bydlení a stavba je určena pro trvalé bydlení. Oproti tomu u „rodinného domu“ je třeba vedle splnění požadavků obdobných požadavkům na bytové domy splnit i další podmínky: rodinný dům může mít nejvýše tři samostatné byty, nejvýše dvě nadzemní a jedno podzemní podlaží a podkrovní. Tudíž pojem „rodinný dům“ lze chápat jako pojem speciální ve vztahu k obecněji vymezenému bytovému domu. Tyto definice nevylučují výklad, podle kterého osvobození dopadá na převody jakýchkoli jednotek vymezených v nových stavbách pro bydlení, v nichž více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé bydlení a je k tomuto účelu určena, tedy včetně speciální kategorie rodinných domů, pokud jednotka nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem. Pokud pojmy „rodinný dům“ a „bytový dům“ nejsou vysvětlené v zákonném opatření, je nutno použít výklad ve prospěch osvobození od daně.

[15] Odmítla stěžovatelovo tvrzení, že záměrem zákonodárce bylo přiznat osvobození dle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření pouze v případě prvního úplatného nabytí vlastnického práva k jednotce v bytovém domě. Nelze souhlasit ani s tvrzením, že teprve novelou zákonného opatření účinnou ode dne 1. 11. 2019 dochází k rozšíření osvobození i na tyto jednotky. V rozpravě ke sněmovnímu tisku č. 1794 bylo uvedeno, že tato novela byla přijata z důvodu narovnání nerovnosti a odstranění chyby, takže pouze akcentuje úmysl zákonodárce a smysl právní úpravy podpořit bytovou výstavbu osvobozením prvního úplatného převodu rodinných domů či jednotek určených k bydlení nacházejících se v bytových či rodinných domech.

[16] Zdůraznila také, že § 7 zákonného opatření není vykládán správcem daně od počátku jeho účinnosti konstantně. Při změně právního výkladu na straně správce daně ke škodě daňového subjektu by nový výklad neměl jít k tíži daňového subjektu. Stěžovatelův názor, že pokud jazykový výklad daného ustanovení nevyvolává pochybnosti, není možné jinými výkladovými metodami dospět k jinému závěru, odporuje nálezu Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97. Irelevantní není ani srovnání právní úpravy obsažené v zákonném opatření s předchozím zákonem o trojdani, na nějž ostatně odkazovala i důvodová zpráva k zákonnému opatření. I z ní plyne záměr zákonodárce osvobodit od daně všechny jednotky, bez ohledu na to, v jakém druhu stavby se nacházely. Žalobkyně nesouhlasí ani s názorem, že byt v rodinném domě nerozděleném na jednotky a jednotka v rodinném domě, která vznikla rozdělením rodinného domu prohlášením vlastníka nemovité věci, jsou zcela odlišné případy s odlišnou právní povahou. Vzhledem k tomu, že součástí stavby je i její část, musí být i jednotka jako část domu osvobozena stejně jako první úplatné nabytí vlastnického práva k rodinnému domu.

[17] Je zde prostor i pro aplikaci zásady *in dubio mitius*, a je tedy nutné přiklonit se k tomu výkladu, jenž daňovou povinnost nerozšíří. Dle jazykového výkladu sice osvobození u jednotek v rodinných domech možné není, na základě výkladu historického a teleologického však ano. Upozornila také na další rozsudky krajských soudů či odlišných senátů, které sdílejí názor

uvedený v nyní přezkoumávaném rozsudku krajského soudu, konkrétně na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 14. 8. 2019, č. j. 43 Af 27/2018 - 200, či rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 20. 11. 2019, č. j. 30 Af 84/2017 - 91.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[19] Vzhledem k tomu, že stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti také důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., NSS se zabýval nejprve tímto důvodem. Bylo by předčasné zabývat se právním posouzením věci samé, bylo-li by napadené rozhodnutí krajského soudu skutečně nepřezkoumatelné či založené na jiné vadě řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé. NSS však nezjistil, že by napadený rozsudek trpěl vadami, které podle jeho setrvalé judikatury zakládají důvod nepřezkoumatelnosti. Na její závěry ohledně posouzení toho, jaké vady naplňují tento kasační důvod, pro stručnost odkazuje (viz např. rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, č. 133/2004 Sb. NSS; či ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS). Napadený rozsudek nelze považovat za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Z jeho odůvodnění je zřejmé, že vystihl podstatu věci a při posouzení věci vycházel z relevantních skutečností.

[20] Co se týče kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., z provedené rekapitulace je zřejmé, že v posuzované věci se jedná o otázku, zda na první úplatné nabytí bytové jednotky v rodinném domě dopadá osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí dle § 7 odst. 1 zákonného opatření, ve znění účinném do 31. 10. 2019, kdy novelou provedenou zákonem č. 264/2019 Sb. bylo osvobození výslovně rozšířeno i na jednotky v rodinném domě.

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

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

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

b) nové stavbě rodinného domu,

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

1. v nové stavbě bytového domu, nebo

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

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

[22] Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) předesílá, že právě vymezenou právní otázkou se zabýval v nedávném rozsudku ze dne 24. 6. 2020, č. j. 4 Afs 89/2020 - 44, ze kterého i v nyní posuzované věci vychází a v podrobnostech na něj odkazuje.

[23] Při výkladu pojmů „bytový dům“ a „rodinný dům“ používaných ve vykládaném ustanovení zákonného opatření vyšel z definic obsažených ve vyhlášce č. 501/2006 Sb., neboť zákonné opatření ani jiné daňové předpisy vlastní definici těchto pojmů nemají. Dále konstatoval, že cílem právní úpravy v § 7 zákonného opatření je podpora bydlení v bytových domech a v rodinných domech, což zřetelně vyplývá z důvodové zprávy k tomuto ustanovení,

pokračování

příčemž bytové jednotky v rodinných domech nejsou od druhů bydlení v § 7 odst. 1 zákonného opatření výslovně uvedených (rodinného domu a bytové jednotky v bytovém domě) natolik odlišné, aby je zákonodárce vědomě odmítl podporovat. Z důvodové zprávy lze dovodit úmysl zákonodárce osvobodit také tyto jednotky, neboť uvádí jako osvobozené věci bytové jednotky bez výslovného vztahení pouze k bytovým domům, naopak uvádí, že osvobození nedopadá na bytové domy nerozčleněné na bytové jednotky a neuvádí bytové jednotky v rodinných domech jako vyloučené z osvobození. V bodě [29] proto NSS konstatoval: „*Zákonodárce tedy, byť to nevtělil do znění § 7 odst. 1 ZO, vycházel z předpokladu, že nabyvatel nemovité věci určené ke bydlení bude tuto věc ke bydlení také užívat, a proto první převody těchto věcí podpořil osvobozením od daně. Bytová jednotka v rodinném domě je nepochybně nemovitá věc určená ke bydlení, její vlastníci si ji za tímto účelem pořízují a také ji tímto způsobem zpravidla užívají. V tomto důležitém aspektu je nabytí vlastnictví bytové jednotky v rodinném domě naprosto srovnatelné s nabytím vlastnictví dalších věcí určených ke bydlení uvedených výslovně v § 7 odst. 1 ZO a nepřiznání osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí pouze u bytových jednotek v rodinných domech by představovalo nelogickou, nedůvodnou a neopodstatněnou nerovnost v rozporu se smyslem a účelem ZO. Právní úprava přitom existenci rodinných domů s více byty předpokládá a umožňuje, viz již zmíněný § 2 písm. a) bod 2 vyhlášky č. 501/2006 Sb.*“

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

[25] Krajský soud v Praze již v rozsudku č. j. 43 Af 27/2018 - 200 připomněl, že osvobození bylo po účinnosti zákonného opatření v původním znění uznáno finanční správou ve více než 25 % případů převodu bytových jednotek v rodinných domech. Ani postup správních orgánů v obdobných věcech tedy nebyl zdaleka jednotný, neboť samy ve značné míře vnímaly nelogičnost až absurdnost opomenutí zákonodárce zahrnout bytové jednotky v rodinných domech do výčtu nemovitých věcí, jejichž první úplatné nabytí je osvobozeno od daně.

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

[27] Na těchto základech NSS v bodě [37] citovaného rozsudku shledal, že „*rekonstrukcí vůle historického zákonodárce nelze dovodit jednoznačný záměr vyloučit z osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí bytové jednotky v rodinných domech, a proto lze k analogii přistoupit, neboť je to potřebné pro dosažení účelu právní úpravy (podpora bydlení) a pro zabránění nerovnému zacházení s daňovými subjekty ve zcela srovnatelné*

situaci (tj. při nabytí bytové jednotky v bytovém domě, resp. při nabytí bytové jednotky v rodinném domě). Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud popsanou mezeru v zákoně uzavřel analogickou aplikací § 7 odst. 1 písm. c) ZO na případy prvního úplatného nabytí vlastnického práva k bytové jednotce v rodinném domě. Jinak řečeno, na první úplatné nabytí k bytovým jednotkám v rodinných domech bylo i v době rozhodování stěžovatele v posuzované věci třeba nabízet jako na osvobozené od daně z nabytí nemovitých věcí podle cit. ustanovení ZO.“

[28] Lze tedy uzavřít, že napadený rozsudek krajského soudu posoudil rozhodnou právní otázku shodně jako následně NSS ve výše citovaném rozsudku č. j. 4 Afs 89/2020 - 44.

IV. Závěr a náklady řízení

[29] Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[30] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel, který neměl v řízení úspěch, nemá ze zákona právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalobkyně byla ve věci úspěšná, náleží jí proto náhrada důvodně vynaložených nákladů řízení. Mezi náklady řízení (§ 57 odst. 1 s. ř. s.) patří odměna zástupce a náhrada jeho hotových výdajů stanovená podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Odměna zástupce v řízení před NSS činí 3 100 Kč za jeden úkon právní služby spočívající v sepsání vyjádření ke kasační stížnosti stěžovatele [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], zvýšená o náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč za úkon (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu); celkem tedy 3 400 Kč. Částka 3 400 Kč byla poté navýšena o částku 714 Kč odpovídající dani z přidané hodnoty ve výši 21%, jejímž plátcem zástupce žalobkyně je. Částku 4 114 Kč je stěžovatel povinen uhradit žalobkyni ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám jejího zástupce.

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

V Brně dne 2. července 2020

JUDr. Radan Malík
předseda senátu