



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Michala Hájka, Ph.D., a soudkyň JUDr. Marie Trnkové a Mgr. Heleny Nutilové ve věci

žalobkyně: **DNES, s. r. o.**, IČO 26052539
sídlem Polní 315, 370 07 Roudné
zastoupená daňově poradenskou kanceláří ARIADNA, s. r. o.
se sídlem Bořivojova 21 /2419, 130 00 Praha 3

proti
žalovanému: **Generální finanční ředitelství**
se sídlem Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1

v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 16. 3. 2018,
čj. 6549/18/7100-30121-108871, čj. 6559/18/7100-30121-108871, čj. 6566/18/7100-30121-
108871, čj. 6572/18/7100-30121-108871 a čj. 6576/18/7100-30121-108871,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Kupní smlouvou ze dne 23. 9. 2014 došlo k převodu bytové jednotky – bytu č. x v domě v x, rodinný dům, na pozemku parc. č. x, včetně příslušejícího spoluvlastnického podílu o velikosti id. 8201/24603 na společných částech domu v x, čp. x, rodinný dům, na parc. č. x a parc. č. x, vše v katastrálním území x, z žalobkyně jako podnikatele na nového vlastníka. Žalobkyně podala jako prodávající přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí ve smyslu zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění platném do 31. 10. 2016 (dále jen „zákonné opatření“), přičemž uplatnila osvobození podle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření. Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) stanovil daň platebním výměrem ze dne 7. 4. 2016, čj. 779624/16/2201-70461-304012, ve výši 0 Kč.
2. Odvolací finanční ředitelství prověřilo na základě podnětu postup správce daně a došlo k závěru, že výše uvedený platební výměr vydal správce daně v rozporu s právním předpisem a daň z nabytí nemovitých věcí stanovil v nesprávné výši, neboť v daném případě nelze uplatnit osvobození dle § 7 zákonného opatření. Odvolací finanční ředitelství proto vydalo dne 18. 8. 2017 rozhodnutí, čj. 35831/17/5100-31462-711180, jímž nařídilo přezkum výše uvedeného platebního výměru.
3. Kupní smlouvou ze dne 27. 10. 2014 došlo k převodu bytové jednotky – bytu č. x v domě v x, rodinný dům, na pozemku parc. č. x, včetně příslušejícího spoluvlastnického podílu o velikosti id. 8201/24603 na společných částech domu v x, čp. x, rodinný dům, na parc. č. x a parc. č. x, vše v katastrálním území x, z žalobkyně jako podnikatele na nového vlastníka. Žalobkyně podala jako prodávající přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, přičemž uplatnila osvobození podle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření. Správce daně stanovil daň platebním výměrem ze dne 7. 4. 2016, čj. 780692/16/2201-70461-304012, ve výši 0 Kč.
4. Odvolací finanční ředitelství prověřilo na základě podnětu postup správce daně a došlo k závěru, že výše uvedený platební výměr vydal správce daně v rozporu s právním předpisem a daň z nabytí nemovitých věcí stanovil v nesprávné výši, neboť v daném případě nelze uplatnit osvobození dle § 7 zákonného opatření. Odvolací finanční ředitelství proto vydalo dne 18. 8. 2017 rozhodnutí, čj. 35832/17/5100-31462-711180, jímž nařídilo přezkum výše uvedeného platebního výměru.
5. Kupní smlouvou ze dne 9. 10. 2014 (stranami podepsána až 5. 11. 2014) došlo k převodu bytové jednotky – bytu č. x v domě v x, rodinný dům, na pozemku parc. č. x, včetně příslušejícího spoluvlastnického podílu o velikosti id. 8201/24603 na společných částech domu v x, čp. x, rodinný dům, na parc. č. x a parc. č. x, vše v katastrálním území x, z žalobkyně jako podnikatele na nového vlastníka. Žalobkyně podala jako prodávající přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, přičemž uplatnila osvobození podle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření. Správce daně stanovil daň platebním výměrem ze dne 7. 4. 2016, čj. 780024/16/2201-70461-304012, ve výši 0 Kč.
6. Odvolací finanční ředitelství prověřilo na základě podnětu postup správce daně a došlo k závěru, že výše uvedený platební výměr vydal správce daně v rozporu s právním předpisem a daň z nabytí nemovitých věcí stanovil v nesprávné výši, neboť v daném případě nelze uplatnit osvobození dle § 7 zákonného opatření. Odvolací finanční ředitelství proto vydalo dne 18. 8. 2017 rozhodnutí, čj. 35833/17/5100-31462-711180, jímž nařídilo přezkum výše uvedeného platebního výměru.
7. Kupní smlouvou ze dne 6. 10. 2015 došlo k převodu bytové jednotky – bytu č. x v budově v x, čp. x, rodinný dům, která je součástí pozemku parc. č. x, včetně příslušejícího

- spoluvlastnického podílu o velikosti id. 825/2475 na společných částech nemovité věci v x, čp. x, rodinný dům, na parc. č. x a parc. č. x, vše v katastrálním území x, z žalobkyně jako podnikatele na nového vlastníka. Žalobkyně podala jako prodávající přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, přičemž uplatnila osvobození podle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření. Správce daně stanovil daň platebním výměrem ze dne 31. 8. 2016, čj. 1828865/16/2201-70461-307354, ve výši 0 Kč.
8. Odvolací finanční ředitelství prověřilo na základě podnětu postup správce daně a došlo k závěru, že výše uvedený platební výměr vydal správce daně v rozporu s právním předpisem a daň z nabytí nemovitých věcí stanovil v nesprávné výši, neboť v daném případě nelze uplatnit osvobození dle § 7 zákonného opatření. Odvolací finanční ředitelství proto vydalo dne 18. 8. 2017 rozhodnutí, čj. 35989/17/5100-31462-711180, jímž nařídilo přezkum výše uvedeného platebního výměru.
9. Kupní smlouvou ze dne 27. 10. 2015 došlo k převodu bytové jednotky – bytu č. x v budově v x, čp. x, rodinný dům, která je součástí pozemku parc. č. x, včetně příslušejícího spoluvlastnického podílu o velikosti id. 825/2475 na společných částech nemovité věci v x, čp. x, rodinný dům, na parc. č. x a parc. č. x, vše v katastrálním území x, z žalobkyně jako podnikatele na nového vlastníka. Žalobkyně podala jako prodávající přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, přičemž uplatnila osvobození podle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření. Správce daně stanovil daň platebním výměrem ze dne 31. 8. 2016, čj. 1828791/16/2201-70461-307354, ve výši 0 Kč.
10. Odvolací finanční ředitelství prověřilo na základě podnětu postup správce daně a došlo k závěru, že výše uvedený platební výměr vydal správce daně v rozporu s právním předpisem a daň z nabytí nemovitých věcí stanovil v nesprávné výši, neboť v daném případě nelze uplatnit osvobození dle § 7 zákonného opatření. Odvolací finanční ředitelství proto vydalo dne 18. 8. 2017 rozhodnutí, čj. 35990/17/5100-31462-711180, jímž nařídilo přezkum výše uvedeného platebního výměru.
11. Proti rozhodnutím ze dne 18. 8. 2017 podala žalobkyně odvolání. Žalovaný tato odvolání v záhlaví označenými rozhodnutími zamítl a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně potvrdil.

II. Shrnutí žaloby

12. Proti rozhodnutím žalovaného ze dne 16. 3. 2018 podala žalobkyně dne 16. 5. 2018 žalobu ke Krajskému soudu v Brně. Ten ji usnesením ze dne 24. 5. 2018, čj. 39 Af 49/2018-42, postoupil Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“).
13. Žalobkyně uvedla, že z dikce § 7 odst. 1 zákonného opatření správní orgány dovozují osvobození od daně pouze u nabytí rodinného domu jako celku, nebo u nabytí bytové jednotky v bytovém domě. Ze skutečnosti, že jednotky vymezené v rodinném domě nejsou v zákoně výslovně uvedeny, správní orgány dovozují, že se na tyto osvobození od daně nevztahuje. Žalobkyně namítla, že tento výklad je nesprávný a je v přímém rozporu s platnou právní úpravou.
14. Dle žalobkyně není třeba pro účely osvobození jednotek vůbec rozlišovat jednotky v bytových a rodinných domech. Žalobkyně zastává názor, že rodinný dům je podmnožinou pojmu bytový dům, tudíž každý rodinný dům naplňuje současně i definici domu bytového. Vymezení jednotek v rodinném domě by tak dle žalobkyně bylo nedůvodně duplicitní, a jednotky v rodinném domě spadají pod osvobození od daně dle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření stejně jako jednotky v bytových domech.
15. Žalobkyně namítla, že výklad správních orgánů nemá žádné logické odůvodnění, a nelze v něm spatřovat jakýkoliv společensky odůvodnitelný smysl. Osvobození od daně pouze

- u převodu rodinného domu jako celku, a nikoliv osvobození jednotek v něm vymezených, by fakticky znamenalo, že stát osvobozením podporuje zejména finančně velmi dobře situované kupce, kteří mají dostatek finančních prostředků na pořízení celého rodinného domu, který následně mohou využívat nikoliv pro zajištění vlastního bydlení, ale pro účely pronájmu a zhodnocení vložených finančních prostředků. Oproti tomu potenciální kupující, kteří obvykle za pomoci hypoték či jiné formy zadlužení nedosáhnou na rodinný dům jako celek, by byli diskriminováni nedůvodným navýšením ceny.
16. Žalobkyně zopakovala, že správní orgány vycházely z velmi striktně, účelově a chybně uplatněného textového výkladu zákona, který zcela opomíjí jiné možné výklady a výkladové metody, i zcela zjevnou vůli zákonodárce vyjádřenou v důvodové zprávě. Tento výklad navíc postrádá jakékoliv racionální odůvodnění.
 17. Žalobkyně jednání správních orgánů označila za diskriminační. Pokud je poplatníkem převodce (prodávající), tak daň z nabytí nemovitých věcí uplatní jako položku zvyšující celkovou cenu pro kupujícího, tedy cena srovnatelné jednotky v bytovém domě bude nedůvodně nižší oproti jednotce v rodinném domě a prodávající je nucen cenu o daň navýšit, což znamená snížení konkurenceschopnosti na trhu, případně pokud by daň do ceny nepromítl, snižuje tak efektivitu svého podnikání. Obecně by tak jednotky v rodinných domech byly zásadně znevýhodněny oproti jednotkám v bytových domech, ačkoliv slouží k uspokojení stejných bytových potřeb. K tomu žalobkyně odkázala na nálezh Ústavního soudu ze dne 12. 7. 2016, Pl. ÚS 18/15.
 18. Žalobkyně dále poukázala na § 1158 občanského zákoníku, který definuje bytové spoluvlastnictví. Dle žalobkyně je zcela nepochybné, že v případě rodinného domu s více bytovými jednotkami vzniká bytové spoluvlastnictví, tedy vlastníci jednotlivých jednotek jsou fakticky spoluvlastníky rodinného domu. Na nakládání s jednotlivými jednotkami je pak nutné nahlížet jako na nakládání s částí věci, na kterou se vztahuje obdobný režim jako na nakládání s věcí jako s celkem. Z toho dle žalobkyně logicky plyne, že pokud je od daně osvobozeno první nabytí stavby rodinného domu, je obdobně osvobozeno nabytí vlastnického práva k části stavby rodinného domu, tedy jednotky, která zahrnuje byt jako prostorově oddělenou část domu a podíl na společných částech nemovité věci vzájemně spojené a neoddělitelné. Není tak zapotřebí samostatná definice osvobození jednotky v rodinném domě, neboť je to nadbytečné vzhledem k faktu, že osvobození se vztahuje i na vlastní rodinný dům, v němž je jednotka vymezena. Situace u bytových domů je částečně odlišná, neboť na rozdíl od rodinných domů mohou být bytové domy do značné míry polyfunkční.
 19. Žalobkyně dodala, že i kdyby připustila, že ustanovení § 7 zákonného opatření není zcela jednoznačné a v úvahu přicházejí různé výklady, pak musí nastoupit zásada „*in pochybno tech ve prospěch*“. Jelikož správní orgány po dobu tří let nedokázaly aplikovat § 7 zákonného opatření jednotně a poskytovaly poplatníkům informace, že osvobození lze uplatnit, a teprve po třech letech začaly postupovat odlišně, je zjevné, že je na místě uplatnění výše uvedené zásady.
 20. Žalobkyně zopakovala, že v zákonném opatření mohla být definice osvobození jednotek v rodinných domech formulována jasněji a jednoznačněji, nicméně při použití výkladových metod a respektování základních ústavních principů lze osvobození bytových jednotek dovodit ze stávajícího textu zákona, jehož text je dostatečně jasný a samotné uvedení jednotek v rodinných domech by bylo nadbytečnou duplicitou.
 21. Žalobkyně namítla, že jednání správních orgánů odporuje principu předvídatelnosti dopadu právní regulace, neboť v případě žalobkyně se bez jakékoli pochybnosti nejednalo o snahu vyhnout se svým povinnostem vůči státnímu rozpočtu, ale žalobkyně postupovala s veškerou možnou opatrností. Následné přezkoumání postupu správce daně pak mimo jiné znamená,

že cena za prodej jednotek byla stanovena s ohledem na správcem daně potvrzení osvobození od daně z nabytá nemovitých věcí. Pokud by byla daň správcem daně vyměřena, měla by žalobkyně možnost její výši promítnout do sjednané ceny jednotky. Narušení uzavřených smluvních vztahů mezi žalobkyní a kupujícími považovala žalobkyně za nepředvídatelné, snižující důvěru v právní stát a způsobující žalobkyni škodu v podobě odnětí části majetku ve výši vyměřené daně a případných sankcí.

22. Výklad uplatňovaný správními orgány navíc zasahuje i do ústavního práva podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost, neboť bezdůvodně diskriminuje podnikatele podnikající v oboru výstavby rodinných domů.
23. Žalobkyně závěrem dodala, že neexistuje jakýkoliv racionální důvod či veřejný zájem, aby v případě, kdy dojde k převodu rodinného domu se dvěma bytovými jednotkami jednomu nabyvateli, bylo uplatněno osvobození, a v případě, že nabyvatelem každé jednotky bude jiná osoba, tedy bude vznikat bytové spoluvlastnictví, by byly oba převody zatíženy daní.
24. Žalobkyně navrhla, aby krajský soud žalobou napadená rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

25. Žalovaný stručně shrnul průběh jednotlivých daňových řízení. Zdůraznil, že ačkoliv většina žalobčiny argumentace směřuje výlučně do posouzení otázky aplikace osvobození podle § 7 zákonného opatření, předmětem žaloby jsou rozhodnutí žalovaného o odvolání proti rozhodnutím o nařízení přezkumu dle § 121 odst. 1 daňového řádu. Jedná se o rozhodnutí procesní, kterými došlo ke „znovuotevření“ řízení o vyměření daně z nabytí nemovitých věcí. Pro posouzení zákonnosti žalobou napadených rozhodnutí je rozhodující, zda pro vydání těchto byly naplněny podmínky stanovené v § 121 a § 122 daňového řádu.
26. Žalovaný se ztotožnil s předběžným právním názorem Odvolacího finančního ředitelství a vyjádřil přesvědčení, že byly naplněny podmínky pro přezkumné řízení. Žalovaný připomněl, že výklad § 7 zákonného opatření je od počátku jeho účinnosti, tj. od 1. 1. 2014 stále stejný, a je v souladu se zásadou legitimního očekávání.
27. Žalovaný se dále vyjádřil k výkladu § 7 odst. 1 zákonného opatření, jehož znění se vždy vztahovalo pouze na první úplatné nabytí vlastnického práva v jednotce v bytovém domě, nikoliv na první úplatné nabytí vlastnického práva k jednotce v rodinném domě. Žalovaný se neztotožnil ani s argumentací žalobkyně, v rámci které tvrdila, že v důvodové zprávě není uvedeno, že se osvobození na bytovou jednotku v rodinném domě nevztahuje, tudíž lze výkladem dojít k tomu, že osvobození je možno uplatnit.
28. K pojmům „rodinný dům“ a „bytový dům“ žalovaný připomněl, že při výkladu § 7 zákonného opatření je nutné vycházet z toho, že zákonodárce je při tvorbě zákona obecně vázán kromě jiného i legislativními pravidly vlády a vzhledem k tomu, že zákonodárce pojmy „bytový dům“ nebo „rodinný dům“ nedefinoval, lze dovozovat, že nebylo úmyslem zákonodárce odchýlit se od termínů upravených ve stavebním a katastrálním zákoně, a ve vyhláškách navazujících na tyto zákony, což ostatně vyplývá i z důvodové zprávy k § 15 odst. 3 písm. a) zákonného opatření.
29. Námitku žalobkyně týkající se diskriminace dle žalovaného nelze akceptovat, jelikož by z tohoto úhlu pohledu bylo možné konstatovat, že jakékoliv osvobození nemovitých věcí od daně je diskriminačním postupem vůči zdanění jakékoli jiné nemovité věci, jenž by osvobození nepožívala.

30. Žalovaný dále poukázal na skutečnost, že zákon zakládá povinnost založit společenství vlastníků jednotek, jako právnické osoby, která slouží k zajišťování správy domu a pozemku, a to pouze v případech, kdy má dům alespoň pět jednotek, z nichž alespoň tři jsou ve vlastnictví tří různých vlastníků. Z uvedeného je zřejmé, že ani občanský zákoník nepředpokládá, že by docházelo k četnějšímu vymezování takových jednotek v rodinných domech. Lze předpokládat, že právní uspořádání jednotek v rodinných domech, pro které neplatí povinnost založit společenství vlastníků, jako osoby mající v náplni správu domu, může v budoucnosti přinášet problémy týkající se správy společných částí rodinného domu rozděleného na jednotky, jako samostatné nemovité věci v občanskoprávním smyslu, ve kterých budou bydlet zcela cizí lidé. Dle žalovaného je zjevné, že podstatou rodinného domu by mělo být jeho užívání rodinou.
31. Žalovaný v souvislosti s aplikací osvobození v praxi, a přístupem správních orgánů k výkladu zákona, odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, konkrétně na rozsudky ze dne 28. 6. 2017, čj. 4 Afs 88/2017-39, č. 3613/2017 Sb. NSS, a ze dne 11. 8. 2016, čj. 10 Afs 178/2015-39. Právě s ohledem na žalobkyní tvrzenou nespravedlnost v přístupu, kdy některým subjektů bylo osvobození umožněno, a některým ne, žalovaný připomněl, že Finanční správa České republiky informovala o výkladu ustanovení § 7 zákonného opatření širokou veřejnost, a pro ty, jenž podali daňové přiznání špatně, poskytla instrukce k podání dodatečných daňových přiznání.
32. Žalovaný uvedl, že veškeré informace, metodické materiály a stanoviska jím vydávaná, obsahovala od účinnosti zákonného opatření stanovisko, že osvobození požívá nabytí vlastnického práva za podmínek stanovených zákonem k rodinnému domu nebo k jednotce vymezené v bytovém domě. Skutečnost, že správce daně postupoval v rozporu se zákonným opatřením, neznamena, že by tím zakládal správní praxi, kterou by nebylo možné změnit, neboť tento postup byl v rozporu se zákonným opatřením, a proto bylo na místě použití dozorčího prostředku, tedy nařízení přezkumu.
33. Žalovaný ve vyjádření navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl.

IV. Právní hodnocení krajského soudu

34. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 51 s. ř. s.
35. Žaloba není důvodná.
36. Podstatou žalobní argumentace je žalobčino přesvědčení o nesprávném výkladu § 7 odst. 1 zákonného opatření žalovaným.
37. Ustanovení § 7 odst. 1 zákonného opatření, ve znění účinném do 1. 11. 2016, stanoví, že „[o]d 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 nezahrnuje 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 nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem.“ Toto ustanovení tak výslovně počítá s osvobozením od daně z nabytí nemovitosti pouze u jednotek v bytových domech.
38. Zákonné opatření definici bytového a rodinného domu neobsahuje. Lze však v daném ohledu přihlídnout k definici obsažené ve vyhlášce č. 501/2006 Sb., o obecných požadavcích na využívání území (dále jen „vyhláška“), neboť právní řád, založený na principech jednoty, racionality a vnitřní obsahové bezrozpornosti, s sebou nutně přináší

- imperativ stejného náhledu na srovnatelné právní instituty, byť upravené v rozdílných právních předpisech či dokonce odvětvích (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 6. 2004, č. 2 Afs 81/2004-45, č. 791/2006 Sb. NSS).
39. Ustanovení § 2 vyhlášky definuje jako bytový dům takový, ve kterém více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé bydlení a je k tomuto účelu určena. Naproti tomu rodinný dům je stavbou, ve které více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé rodinné bydlení a je k tomuto účelu určena; rodinný dům může mít nejvýše tři samostatné byty, nejvýše dvě nadzemní a jedno podzemní podlaží a podkroví. Z těchto definic je tudíž jednoznačně patrné, že právní řád mezi pojmy „rodinný“ a „bytový“ dům rozlišuje. Vedle odlišností technické povahy se přitom liší i účel těchto staveb, neboť zatímco bytový dům slouží toliko k trvalému bydlení (bez ohledu na počet osob), rodinný dům pak slouží k trvalému bydlení rodinnému, tj. bydlení celých rodin. Krajský soud tudíž nepřisvědčil žalobčině argumentaci, dle níž je rodinný dům pouhou podmnožinou pojmu bytový dům, protože každý rodinný dům naplňuje současně i definici domu bytového.
40. Ve vztahu k posuzované věci je významná též důvodová zpráva k § 7 odst. 1 zákonného opatření, která uvádí, že „[v] odstavci 1 se navrhuje osvobodit od daně první úplatné nabytí vlastnického práva k novým stavbám vymezených nemovitých věcí. Jde o nemovité věci určené k bydlení, resp. ty z nich, u nichž lze vzhledem k jejich typu předpokládat, že je k bydlení využije nabyvatel; osvobození se tak vztahuje např. **na nabytí bytové jednotky nebo rodinného domu**, zatímco se nevztahuje např. na nabytí bytového domu jako celku. V případě rodinných domů navrhovaná právní úprava zohledňuje skutečnost, že podle nového občanského zákoníku nebudou již nově postavené rodinné domy samostatnými věcmi, ale budou buď součástí pozemku, nebo součástí práva stavby; proto je předmětem osvobození i nabytí vlastnického práva k pozemku či právu stavby, jejichž součástí je nová stavba rodinného domu. U jednotek se osvobození vztahuje na ty, které zahrnují pouze byty, garáže, sklepy nebo komory, pokud tyto garáže, sklepy nebo komory jsou užívány společně s bytem, nacházejí-li se tyto jednotky v bytovém domě; tyto garáže, sklepy a komory s ohledem na podmínku užívání společně s bytem rovněž nepřímou slouží k bydlení. Jak vyplývá z ustanovení § 56, vztahuje se osvobození i na ty jednotky, které jsou vymezeny podle zákona o vlastnictví bytů, s nimi spojený podíl na společných částech domu, případně i podíl na pozemku, jehož vlastnictví je spojeno s vlastnictvím této jednotky. I pro osvobození nabytí vlastnického práva k jednotkám vymezeným podle zákona o vlastnictví bytů a s nimi spojeným podílem se obdobně použijí omezující podmínky, tzn., že tyto jednotky nesmí být nebytovým prostorem s výjimkou garáže, sklepu nebo komory užívaných společně s bytem. Za novou stavbu bytových, garážových, sklepních nebo komorových jednotek se považují jak jednotky **v nově vystavěném bytovém domě, tak jednotky, které v bytovém domě nově vzniknou** nástavbou, přístavbou, nebo stavební úpravou, přičemž stavební úpravou může být jak vestavba nové jednotky, tak stavební úprava již existujícího nebytového prostoru jiného druhu, avšak nikoli pouze rozdělení nebo sloučení stávajících jednotek“ (důraz doplněn). Z důvodové zprávy tudíž vyplývá záměr odlišit od sebe rodinné a bytové domy, neboť tato zpráva pojednává o obou pojmech a striktně mezi nimi rozlišuje.
41. Tomuto výkladu nasvědčuje i skutečnost, že dřívější úprava takového odlišení neobsahovala. Zákonné opatření s účinností od 1. 1. 2014 nahradilo dosavadní úpravu daně z převodu nemovitostí obsaženou v zákoně č. 357/1992 Sb., zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon o trojdani“). Ustanovení § 20 odst. 7 zákona o trojdani, které je svým obsahem současné úpravě obsažené v § 7 odst. 1 zákonného opatření nejbližší, stanovovalo, že „[o]d daně z převodu nemovitostí je osvobozen první úplatný převod nebo přechod vlastnictví a) ke stavbě, která je novou stavbou, na níž 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 **nástavbou, přístavbou nebo stavební úpravou, provedenou formou vestavby 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“ (důraz doplněn). Jestliže zákon o trojdani mezi pojmy „bytový“ a „rodinný“ dům rozdíl nečinil, zatímco současná právní úprava výslovně rodinný dům jako celek a jednotku v bytovém domě odlišuje, pak je záměr zákonodárce v této souvislosti zcela zřejmý.

42. S ohledem na předpoklad racionality zákonodárce nelze *a priori* dovozovat, že by snad jím zvolená formulace byla důsledkem omylu či opomenutí. Žalobkyní namítaná zásada „v pochybnostech ve prospěch“ se zde tudíž neuplatní, neboť díkce § 7 zákonného opatření odlišný výklad nepřipouští. Za této situace považuje krajský soud argumentaci odkazující na § 1158 občanského zákoníku za mimoběžnou.
43. Ve vztahu k námitce diskriminace ze strany správních orgánů v případě osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí pouze u jednotek v bytových domech krajský soud uvádí, že se nejedná o odlišný postup vůči různým skupinám osob, nýbrž pouze o odlišné zacházení s určitými typy komodit (bytové jednotky v bytových domech oproti bytovým jednotkám v rodinných domech). Již z toho důvodu je nepřipadný žalobčin odkaz na shora citovaný nálezn Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 18/15, v němž se jednalo o zdanění důchodů v případech, kdy součet příjmů u poplatníka přesáhl ve zdaňovacím období částku 840 000 Kč, a docházelo tak k bezdůvodnému znevýhodnění určité části seniorního obyvatelstva. Nadto v případě právní úpravy posuzované shora citovaným náleznem Ústavního soudu byly zdaněny všechny osoby, jež splňovaly kritéria tehdy platného § 4 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 346/2010 Sb., bez dalšího. V případě koupě bytové jednotky v rodinném domě či bytové jednotky v bytovém domě je ponecháno na vůli každého kupujícího, zda chce koupit druh jednotky zatížený daní, či nikoliv.
44. Krajský soud se v tomto ohledu ztotožnil s argumentací žalovaného, dle níž by z tohoto úhlu pohledu bylo možné konstatovat, že jakékoli osvobození nemovitých věcí od daně je diskriminačním postupem vůči zdanění jakékoli jiné nemovité věci, jež osvobození nepožívá. Pokud zákon u některých typů nemovitých věcí zdanění předpokládá, a u jiných ne, není možné z tohoto automaticky dovozovat diskriminační přístup ze strany zákonodárce či správních orgánů. Nelze přitom přehlédnout, že bydlení v rodinných domech představuje určitý vyšší standard oproti bydlení v bytových domech, které je dostupné větší části obyvatelstva. Úmysl zákonodárce zohlednit rozdíl mezi bydlením v bytových domech s prakticky neomezeným množstvím bytových jednotek a relativním komfortem bydlení v rodinných domech rozdělených na maximálně tři bytové jednotky nelze považovat za bezdůvodnou diskriminaci, neboť má racionální opodstatnění. Není pak úlohou správních soudů zpochybňovat v jádru politické rozhodnutí zákonodárce zvýhodnit formou osvobození od daně ten či onen typ bydlení.
45. Pro shora uvedené je lichá též námitka týkající se omezení žalobčina ústavního práva podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost. Žalobkyně se může sama svobodně rozhodnout, jakou hospodářskou činnost bude provozovat, a v jakém oboru bude podnikat. Na základě skutečnosti, že některé druhy činností jsou zdaněny a jiné požívají osvobození od daně, nelze vyvozovat omezení tohoto práva, ani žalobkyní namítaný rozpor s principem rovného zacházení, neboť na subjekty, jenž se rozhodnout podnikat např. ve výstavbě rodinných domů obdobně jako žalobkyně, dopadají stejná daňová zatížení.
46. Pochybení správce daně, který původně v nyní posuzované věci chybně aplikoval § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření, přitom samo o sobě nemohlo založit legitimní očekávání žalobkyně. Skutečnost, že žalobkyně nezohlednila daň z převodu nemovitostí v prodejní

ceně bytových jednotek, pak nemůže mít vliv na posouzení zákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí.

47. Žalobkyně zároveň není vystavena (jak se patrně domnívá) riziku stanovení penále, které je dle § 251 daňového řádu důsledkem toliko doměření daně (v nynějším případě však mají být přezkoumávány platební výměry vydané v rámci vyměřovacího řízení). Za dané situace pak žalobkyni doposud nevznikla ani povinnost uhradit úroky z prodlení dle § 252 daňového řádu, neboť správce daně nejprve v rámci přezkoumání rozhodnutí bude postupovat dle § 123 odst. 5 téhož zákona. Teprve tehdy, pokud správce daně své původní rozhodnutí (platební výměry) změní a vyměří žalobkyni vyšší než původně tvrzenou daň, začne běžet náhradní lhůta splatnosti dle § 139 odst. 3 daňového řádu.

V. Závěr a náklady řízení

48. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
49. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením před soudem vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené nad rámec běžné úřední činnosti. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Českých Budějovicích 25. září 2019

JUDr. Michal Hájek, Ph.D. v. r.
předseda senátu