



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a Mgr. Sylvie Šiškeové v právní věci žalobce: **Mgr. R. V., LL.M.**, zast. JUDr. Martinem Havelkou, advokátem se sídlem Gorkého 658/15, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 10. 2018, č. j. 44425/18/5100-31461-012952, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 6. 2019, č. j. 11 Af 42/2018 – 77,

t a k t o :

- I.** Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 13. 6. 2019, č. j. 11 Af 42/2018 – 77 **se zrušuje.**
- II.** Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 4. 10. 2018, č. j. 44425/18/5100-31461-012952, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III.** Žalovaný je povinen zaplatit žalobci částku 23 600 Kč jako náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce JUDr. Martina Havelky, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Platebním výměrem Finančního úřadu pro hl. m. Prahu, územní pracoviště pro Prahu 5, ze dne 1. 3. 2018, č. j. 389627/18/2005-70462-107074, byla žalobci vyměřena daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 255 104 Kč. Daň souvisela s převodem bytové jednotky č. X a podílů na pozemcích v Radotíně vedených u Katastrálního úřadu pro hl. m. Prahu, katastrálního pracoviště Praha pod sp. zn. V-79740/2016. Nemovitosti žalobce nabyly na základě kupní smlouvy (smlouvy

o převodu vlastnictví jednotky) uzavřené s prodávajícím VV Servis - Real, spol. s r. o. dne 20. 10. 2016.

[2] Odvolání podané proti platebnímu výměru stálo na tvrzení, že se fakticky jedná o jednotku v bytovém domě, na kterou se vztahuje osvobození od daně. Žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 10. 2018, č. j. 44425/18/5100-31461-012952, odvolání zamítl a platební výměr potvrdil. Vyslovil, že osvobození od daně z nabytí nemovitostí podle § 7 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále jen „zákonné opatření“, v citacích i „ZO“), se na stavbu koupenou žalobcem nevztahuje, neboť nesplňuje podmínky pro osvobození zákonným opatřením kumulativně stanovené. Nemovitost nabytá žalobcem je svým stavebním uspořádáním rodinným domem (stavbou pro bydlení) ve smyslu § 2 odst. 2 písm. a) bod 2) vyhlášky č. 501/2006 Sb., o obecných požadavcích na využívání území (dále jen vyhl. č. 501/2006 Sb.). Stavba byla také jako rodinný dům zaevidována v katastru nemovitostí (bod 3 přílohy k vyhlášce č. 357/2013 Sb., o katastru nemovitostí). Žalovaný připustil, že jednotky v developerském projektu Radotínská Vyhlídka se prakticky neliší od bytových jednotek v obytném domě, na něž se osvobození vztahuje, nespádají však pod vymezení zákonného opatření, včetně výkladu obsaženého v důvodové zprávě.

II. Rozhodnutí krajského soudu

[3] Městský soud v napadeném rozsudku konstatoval rozhodnou právní úpravu včetně důvodové zprávy. Podle jeho názoru užívá-li zákonné opatření termín „obytný dům“ jedná se o termín ve stavebním právu vymezený v § 2 písm. a) bodě 1 vyhlášky č. 501/2006 Sb. Vzal přitom v úvahu rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2011, č. j. 2 Afs 20/2011 - 77, a ze dne 22. 5. 2014, č. j. 2 Afs 4/2014 – 84, preferující výklad práva s ohledem na jeho smysl a účel. Rovněž vážil nálezy Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, či ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06, o volbě výkladu zasahujícího co nejméně do práv a svobod, je-li možno více výkladů právního předpisu. V daném případě však k jejich aplikaci neshledal podmínky. Zákonné opatření v rozhodném ustanovení považuje za jednoznačné a neumožňující jiný výklad. Žalobce nesplnil základní podmínku, že nabytí bytovou jednotku v bytovém domě, ale nabytí ji v rodinném domě. Městský soud proto nepřisvědčil žalobnímu tvrzení, že se ze strany žalovaného jednalo o nezákonný, nespravedlivý či dokonce protiústavní postup. Neshledal ani porušení principu rovnosti před zákonem, který by byl možný, jen pokud by v podskupině vlastníků bytů v rodinných domech byl vůči některým z nich aplikován rozdílný přístup, což se nestalo. Vlastníci nabývající shodné věci byli shodně daňově zatíženi. Proto žalobu zamítl.

III. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného, další vyjádření

-kasační stížnost

[4] Stěžovatel kasační stížností namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem, přičemž rozsudek považuje za vycházející z nesprávného a nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Stěžovatel již ve správním řízení navrhoval provedení důkazů, a to místní šetření a znalecký posudek, jimiž chtěl prokázat, že jím pořízená bytová jednotka je materiálně zcela totožná s ostatními jednotkami developerského projektu, jimž osvobození bylo přiznáno. Dům je dokonce uspořádán tak, že má jeden společný vchod pro tři byty a společnou chodbu, kdežto v sousedních domech, uznaných za bytové, má každý byt svůj vlastní vchod. Neprovedení těchto důkazů má za následek zcela formální a mechanické posouzení, které je třeba označit za přepjatý formalismus. Důkazní návrhy přednesl i městskému soudu, ani ten mu však nevyhověl. Městský soud se nijak nevypořádal s námitkou, že materiálně shodné

pokračování

bytové jednotky nejsou stejně daňově osvobozeny, což stěžovatel považuje za porušení zákazu diskriminace a narušení rovnosti mezi nabyvateli. Při uplatnění testu plynoucího např. z nálezů Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 42/04 a na něj navazujícího rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 8. 2015, sp. zn. 2 Ads 171/2015, k zásadě rovnosti, je závěr jednoznačný. Dochází k odlišnému zacházení spočívajícímu v rozdílném daňovém zatížení jednotlivých typů vlastníků ve srovnatelné situaci - jejich bytové jednotky se liší pouze formálním označením, aniž je k tomu rozumný a objektivní důvod.

[5] K § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření poukazuje na zásadu, že text zákona musí být vykládán při znalosti logických souvislostí a obecných právních principů. Z důvodové zprávy k tomuto ustanovení neplyne žádný rozumný důvod, proč by zákonodárce omezoval osvobození pouze na jeden konkrétní případ. Městský soud z důvodové zprávy citoval, ale jejím smyslem se nezabýval. Stejně tak citoval z judikatury vyžadující preferenci výkladu práva s ohledem na smysl a účel předpisu, ale sám tak nepostupoval a předmětné ustanovení vyložil zcela formalisticky cestou gramatického výkladu. K tomu stěžovatel poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2008, č. j. 7 Afs 85/2008 – 77, publ. pod č. 4/2012 Sb. NSS, a na podobný přístup i v judikatuře Nejvyššího soudu (např. ve věci sp. zn. 26 Cdo 1454/2016). Ze všech těchto důvodů stěžovatel navrhuje zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci městskému soudu k dalšímu řízení.

[6] Ke kasační stížnosti stěžovatel připojil „Doporučení k přijetí metodického pokynu ve věci osvobození nových bytových jednotek v rodinném domě od daně z nabytí nemovitých věcí“ vydané dne 28. 8. 2017 Veřejnou ochránkyní práv pod č. j. KVOP-22148/2017.

-vyjádření žalovaného

[7] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožňuje s odůvodněním napadeného rozsudku. Ustanovení § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření jednoznačně osvobozuje od daně z nabytí nemovitých věcí pouze první nabytí jednotek v bytovém domě (...). Ze všech písemných podkladů opatřených správcem daně jednoznačně plyne, že stavba domu čp. X v k. ú. R. je rodinným domem, přičemž těmito podklady jsou veřejné rejstříky, u nichž platí domněnka správnosti. Vzhledem k tomu, že tyto skutečnosti jsou jasné stěžovateli i správci daně, nebylo třeba provádět místní šetření. Pokud jde o znalecký posudek, nemohl by se vyjádřit k předmětu sporu, jímž je právní otázka; k tomu poukazuje na četnou judikaturu správních soudů, z níž cituje. Městskému soudu proto nelze vytýkat rezignaci na skutkový stav. Posouzení charakteru a účelu stavby je v kompetenci stavebního úřadu a správce daně nebyl oprávněn si charakter stavby posoudit jinak. Dokonce i v případě nesouladu mezi záznamy ve veřejných rejstřících by správce daně nemohl posoudit rozpor sám, ale musel by se obrátit na stavební úřad.

[8] Namítá-li stěžovatel porušení zákazu diskriminace, nelze mu přisvědčit za situace, kdy správce daně vůči všem nabyvatelům bytových jednotek v rodinných domech přistupoval stejně. Zákonodárce se rozhodl zákonným opatřením podporovat bytový rozvoj výstavbou rodinných domů a bytů v bytových domech, nikoliv bytů v rodinných domech. K tomu žalovaný poukazuje na nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, (vycházející z rozsudků ESLP ve věci Abdulazis, Cabales a Balkandí z r. 1985, Lithgov z r. 1986 a Inze z r. 1987), podle něhož zvýhodnění jedné skupiny či kategorie osob oproti jiným nemůže být sama o sobě porušením principu rovnosti, je-li zvýhodňující způsob založen na objektivních a rozumných důvodech. Žalobce považuje úpravu § 7 zákonného opatření za legitimně podporující nejčastější způsob bydlení v bytech v bytových domech a v rodinných domech.

[9] Žalovaný nepřisvědčuje ani tvrzení o materiální shodě bydlení ani v potřebě teleologického výkladu. V developerském projektu Radotínská Vyhlídka vedle sebe stojí čtyři stavby: bytový dům A (má 5 jednotek), rodinné domy B a C (mají 3 jednotky) a bytový dům D (má 7 jednotek). Tak byly také stavby zkolaudovány. Jednotlivé stavby se neliší pouze počtem jednotek, ale i technologickými parametry. Pojmy bytový dům a rodinný dům podle žalovaného nelze zaměňovat; k tomu poukazuje na definice obsažené ve vyhlášce č. 501/2006 Sb. Dopad zákonného opatření je z jeho textu zcela jednoznačný, a hovoří-li důvodová zpráva o podpoře bytové výstavby, neznámá to, že by tím rozšířila jeho působnost nad rámec v něm výslovně vymezených jednotek. Bytové jednotky totiž mohou být zřízeny v různých typech staveb, a pokud by zákonodárce zamýšlel osvobození širší, učinil by tak obecnější formulací a nikoliv výslovným výčtem. Racionálnost úpravy může plynout i z toho, že výstavbou bytů v rodinných domech jsou obcházeny územní plány obcí omezující výstavbu bytových domů. Pokud jde o výklad historický vycházející ze znění § 20 zákona č. 357/1992 Sb. (zákon o trojdani), ten vztahoval osvobození do 31. 12. 2013 pouze na převodce za splnění stanovených podmínek. Novelou účinnou od 1. 1. 2014 došlo ke změně poplatníka a zejména k podstatné změně podmínek pro osvobození, což znamenalo rozšíření počtu poplatníků, na které osvobození dopadá. Výklad zastávaný stěžovatelem i Veřejnou ochránkyní práv považuje žalovaný za nepřiměřeně extenzivní a přesahující meze právní úpravy. Tak jako správce nemůže stanovit daňovou povinnost nad rámec zákona, tak nemůže nad jeho rámec ani rozšířit osvobození; to by bylo v rozporu s principem vázanosti zákonem. Jednotka je samostatnou věcí a nelze ji ani za pomoci analogie ztotožnit s rodinným domem.

[10] Žalovaný proto uzavírá, že napadený rozsudek městského soudu je plně v souladu se zákonem a řádně se vypořádal s žalobními důvody. Navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

[11] Žalovaný ke svému vyjádření připojil nedatované stanovisko Generálního finančního ředitelství, jímž negativně reagovalo na v odst. 6. zmíněné doporučení Veřejné ochránkyně práv.

-doplnění kasační stížnosti ze dne 3. 1. 2020

[12] Stěžovatel tímto podáním doplnil argumentaci kasační stížnosti ve vztahu k teleologické mezeře v právu a k výkladu zásad *in dubio mitius* a *in dubio pro libertate* s cílem naznačit kasačnímu soudu další z mnoha právních cest vedoucích ke stejnému cíli, jímž je dosažení osvobození od daně v případě prvního převodu úplatného nabytí bytové jednotky v rodinném domě. Předmětné opatření lze podle stěžovatele vnímat jako nezamýšlenou mezeru v právu, a to mezeru nepravou a nevědomou. Poukazuje na to, že Ministerstvo financí při předkládání zákonného opatření vládě a následně senátu uvedlo, že nebyly z praxe žádné informace o tom, že by byly povolovány stavby jednotek v rodinných domech. Pokud předkladatel zákonného opatření vycházel z takových poznatků, těžko mu lze přičítat úmysl právě tyto jednotky neosvobodit. Navazuje-li zákonné opatření na právní úpravu v § 20 zákona o trojdani, jistě nebylo jeho úmyslem zúžení osvobození; ostatně důvodová zpráva se o jednotkách v rodinných domech nezmiňuje, nehledě na to, že fiskální význam neosvobození těchto jednotek je podle samotného ministerstva financí zcela marginální. K postupu při nepravé a nevědomé mezeře v právu stěžovatel poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2009, č. j. 8 As 7/2008 - 116, z něhož obsáhle cituje. Vyplnění nezamýšlené a nevědomé mezery v právu je možné za pomoci analogie *legis*, přičemž nejbližším ustanovením je § 7 odst. 1 písm. c) bod 1 a odst. 2 zákonného opatření. Ke smyslu a účelu osvobození stěžovatel poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2007, č. j. 2 Afs 212/2006 – 147, z něhož cituje.

pokračování

[13] Bytová jednotka je určitým spoluvlastnickým podílem na domě a jako k takovému podílu je třeba k ní přistupovat. Je-li od daně osvobozeno nabytí celého rodinného domu, je třeba osvobodit i nabytí jeho podílu.

[14] Stěžovatel poukazuje na skutečnost, že Krajský soud v Praze ve věci sp. zn. 43 Af 27/2018 rozhodl opačně. Stěžovatel tento rozsudek jednak připojil k doplnění kasační stížnosti, jednak z něj cituje. I z toho dovozuje, že přístup žalovaného v jeho případě je diskriminační. Stěžovatel dále poukazuje judikaturu k užití zásady *in dubio pro mitius* a *in dubio pro libertate*, zejména na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 – 155. Výklad zastávaný žalovaným jde proti smyslu zákonného opatření a není přesvědčivější než výklad stěžovatele.

[15] Stěžovatel k doplnění kasační stížnosti připojil dopis náměstkyně ministra financí ze dne 3. 2. 2017, č. j. MF- 3288/2017/2601 - 3, obsahující mj. zmínku a tom, že v době přijímání zákonného opatření nebylo známo, že by byly převáděny jednotky v rodinných domech.

-další vyjádření

[16] Ke kasační stížnosti písemně sdělili svůj právní názor Ing. Fr. K. a Ing. K. K., zast. advokátem Mgr. Janem Najmanem, LL.M. proto, že jsou ve stejném postavení jako žalobce. Rovněž koupili bytovou jednotku v rodinném domě, byla jim vyměřena daň, proti rozhodnutí podali žalobu, přičemž Krajský soud v Praze řízení o ní přerušil do rozhodnutí Nejvyššího správního soudu o této kasační stížnosti a o kasační stížnosti vedené pod sp. zn. 8 Afs 287/2019.

[17] Ke kasační stížnosti se dále písemně vyjádřil advokát MUDr. Mgr. Daniel Malíš, LL.M. jako *amicus curiae*, s tím, že zastupuje jinou klientku v obdobném řízení vedeném u Krajského soudu v Praze. Vyslovil kritický názor k výkladu provedenému žalovaným a městským soudem a navrhl, aby jejich rozhodnutí byla zrušena a věc vrácena správci daně k dalšímu řízení.

-vyjádření žalovaného k doplnění kasační stížnosti

[18] Žalovaný upozornil, že v doplnění kasační stížnosti zaznívají zcela nové argumenty neuplatněné v předchozím řízení. To považuje za nepřipustné podle § 104 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Žalovaný nesouhlasí s tím, že by zákonné opatření obsahovalo teleologickou mezeru v právu. Bytové jednotky mohou existovat v řadě různých staveb, nejen ve stavbách rodinných a bytových domů a z ničeho nelze dovozovat, že i na všechny ostatní, které zákonné opatření pomíjí, se osvobození vztahuje. V daném případě není splněna ani podmínka neexistence racionálních důvodů pro danou úpravu. Naopak existuje racionální důvod pro rozlišování jednotek v bytovém a rodinném domě. Podnikatelské subjekty totiž budováním jednotek v rodinných domech obcházejí územní plány omezující výstavbu bytových domů, což zatěžuje infrastrukturu v obcích nad plánovaný stav. Zákonodárce proto zcela jednoznačně vymezil, na které byty se osvobození vztahuje a rovněž rozlišil mezi jednotkami a stavbou samotnou. Stěžovatel nenabyl rodinný dům ani spoluvlastnický podíl na něm. Žalovaný neakceptuje ani novou argumentaci k zákazu diskriminace, neboť na všech poplatnících v téže situaci vázne stejné daňové zatížení. Poukazuje-li stěžovatel na opačný rozsudek Krajského soudu v Praze, podotýká žalovaný, že jej napadl kasační stížností. Naopak v mezidobí shodně jako městský soud rozhodl i Krajský soud v Českých Budějovicích. Žalovaný znovu poukázal na své předchozí vyjádření a na skutečnost, že jedině stavební úřad je kompetentní k posouzení charakteru stavby, které má pak charakter posouzení předběžné otázky. Výklad *in dubio mitius* a *in dubio pro libertate* předpokládá srovnatelně přesvědčivé výkladové alternativy, které tu ovšem nejsou. Ze samotné

podstaty rodinného domu plyne, že v něm má bydlet rodina a ne že má být rozdělen na bytové jednotky navzájem cizích lidí. I nadále trvá na návrhu na zamítnutí kasační stížnosti.

-vyjádření stěžovatele k vyjádřením dalších osob

[19] Stěžovatel k vyjádřením dalších osob sdělil, že jejich právní argumentaci plně sdílí a odkazuje na ně jako na své vyjádření. Skutečnost, že krajské soudy rozhodují různě, případně přerušují řízení a vyčkávají výsledku kasačního řízení, je dokladem nejasnosti otázky, a tudíž i možnosti různých výkladů.

-vyjádření stěžovatele k rozhodovací praxi správních soudů

[20] Stěžovatel upozornil na odlišná rozhodnutí Krajského soudu v Praze a Krajského soudu v Brně. Dále upozornil na novelu zákonného opatření č. 264/2019 Sb., která osvobození výslovně vztáhla i na první nabytí vlastnického práva k dokončené užívané jednotce v rodinném domě, o čemž Krajský soud v Brně vyslovil, že byla přijata k narovnání nerovností a odstranění chyby. Naposledy pak stěžovatel poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 4 Afs 79/2020 – 44, jímž byl uznán právní výklad stěžovatele správným a dále upozornil, že v reakci na tento rozsudek Finanční správa ČR zveřejnila, že názor soudu bude respektovat.

IV. Právní posouzení Nejvyššího správního soudu

IV.1. Podmínky projednání kasační stížnosti

[21] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem. Kasační stížnost je tedy přípustná a projednatelná.

[22] Důvodnost kasační stížnosti pak Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Kasační stížnost v sobě fakticky obsahuje kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Žalovaný ovšem namítá, že stěžovatel doplněním kasační stížnosti uplatnil důvody, které nebyly součástí žaloby, a že toto rozšíření kasačních námitek je podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustné. Nejvyšší správní soud je názoru, že tato námítka žalovaného je zčásti důvodná, ovšem v právním posouzení věci se toto rozšíření argumentace stěžovatelem podstatně neprojevilo. Kasační stížnost je totiž již ve své základní a přípustné argumentaci důvodná.

IV.2. Posouzení důvodnosti kasačních námitek

[23] V dané věci se jedná o posouzení, 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.

[24] Podle § 7 odst. 1 zákonného opatření *[o]d daně z nabytí nemovitých věcí je osvobozeno první úplatné nabytí vlastnického práva k a) pozemku nebo právu stavby, jejichž součástí je dokončená nebo užívaná stavba rodinného domu, b) dokončené nebo užívané stavbě rodinného domu, c) dokončené nebo užívané jednotce v bytovém domě, která 1. nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem, vzniklé výstavbou, nástavbou, přístavbou nebo stavební úpravou tohoto domu, nejde-li pouze o rozdělení*

pokračování

nebo sloučení stávajících jednotek, 2. na základě stavební úpravy nebytového prostoru nově nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem.

[25] Nejvyšší správní soud konstatuje, že tento právní problém řešil již v rozsudku ze dne 24. 6. 2020, č. j. 4 Afs 79/2020 – 44, v němž zejména vyslovil, že akceptuje výklad pojmů „bytový dům“ a „rodinný dům“ používaných ve vykládaném ustanovení zákonného opatření vycházející z definic obsažených ve vyhlášce č. 501/2006 Sb., neboť zákonné opatření ani jiné daňové předpisy vlastní definici těchto pojmů nemají. Stejně tak přisvědčil žalovanému v tom, že cílem právní úpravy v § 7 zákonného opatření je podpora bydlení v bytových domech a v rodinných domech. Přitom vycházel i z důvodové zprávy k § 7 zákonného opatření, v níž je mimo jiné uvedeno, že „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. 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.“ (Srov. senátní tisk č. 185, 9. funkční období, digitální repozitář na www.senat.cz).

[26] Dále v uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud vyslovil, že má za to, že bytové jednotky v rodinných domech nejsou od druhů bydlení v § 7 odst. 1 ZO výslovně uvedených (rodinného domu a bytové jednotky v bytovém domě) natolik odlišné, aby je zákonodárce vědomě odmítl podporovat. Skutečnost, že je rodinný dům rozdělen na jednotlivé bytové jednotky, totiž sama o sobě neznamená, že již není určen pro rodinné bydlení. (...) I v případě, kdy tomu tak není a jednotlivé bytové jednotky v rodinném domu jsou obývány osobami, které nejsou příbuzné, jedná se stále o druh bydlení, který se nijak zásadně neliší od bydlení v rodinném domě či od bydlení v bytové jednotce v bytovém domě. Dále zde Nejvyšší správní soud odmítl spekulaci žalovaného, že důvodem vymezení okruhu bytů, na jejichž první nabytí se osvobození vztahuje, by mohla být snaha zabránit obcházení pravidel stanovených v územně plánovací dokumentaci, s tím, že by to bylo neracionální, nepraktické a nesystematické.

[27] Podporu pro názor žalovaného Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku nenalezl ani v textu důvodové zprávy, v níž neshledal úmysl zákonodárce vyčlenit z výčtu nemovitých věcí určených k bydlení právě sporné bytové jednotky. Naopak poukázal na její znění, podle něhož „osvobození nedopadá na bytové domy nerozčleněné na bytové jednotky (a neuvádí bytové jednotky v rodinných domech jako vyloučené z osvobození). Bytová jednotka v rodinném domě je nepochybně nemovitá věc určená k bydlení, její vlastníci si ji za tímto účelem pořizují 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 k 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.“

[28] Překážku v podřazení bytů v rodinných domech osvobození od daně plynoucí ze zákonného opatření neshledal Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku ani v tom, že nabyvatel sám nemusí byt užívat k bydlení; i v tom se totiž jeho postavení shoduje s nabyvateli bytů osvobozených. Nejvyšší správní soud v této věci rovněž navazuje na tam vyjádřený názor, že zákon č. 264/2019 Sb., který novelizoval zákonné opatření s účinností od 1. 11. 2019, pouze odstranil nedostatek předchozí nejednoznačné právní úpravy spočívající v tom, že v ní chybělo výslovné osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí pro nabytí bytových jednotek v rodinných domech. Z ničeho totiž neplyne, že zákonodárce u předchozí úpravy výslovně zamýšlel nabytí bytů v rodinných domech neosvobodit. Výklad zákonného opatření zastávány

žalovaným pak označil za formální, příliš restriktivní a odporující jeho smyslu a účelu „*a ve svém důsledku též neodůvodněně diskriminující určitou skupinu osob, které kupují novou bytovou jednotku*“.

[29] Neuvedení bytové jednotky v rodinných domech ve výčtu osvobozených nabytí nemovitých věcí v zákonném opatření označil Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku za opomenutí zákonodárce, aniž by bylo jeho úmyslem tyto byty z osvobození od daně vyloučit. Řešení našel v zaplnění mezery v právu, neboť její nezaplnění by vedlo k nespravedlivému výsledku prostřednictvím nerovného zacházení s nabyvateli bytových jednotek v rodinných domech.

[30] Obsáhle s poukazem na doktrínu i prejudikaturu správních soudů pojednal o problematice mezer v právu a jejich řešení (odst. 36 – 37 označeného rozsudku) a uzavřel, že v daném případě se jedná o mezeru v právu nepravou a nevědomou, již lze odstranit cestou analogie *legis*. Z toho pak dále dovodil, že na první úplatné nabytí bytových jednotek v rodinných domech bylo i v rozhodné době třeba nahlížet jako na osvobozené od daně z nabytí nemovitých věcí.

[31] Nejvyšší správní soud se v uvedeném rozsudku vyrovnal i se zásadou zákonnosti plynoucí § 5 odst. 1 daňového řádu, která je promítnutím výhrady zákona obsažené v čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, a konstatoval, že *zaplnění mezery ve vztahu k bytovým jednotkám v rodinných domech v § 7 odst. 1 ZO není v rozporu s uvedenými ustanoveními daňového řádu a Listiny a nepopírá právní úpravu obsaženou v zákoně (resp. zde v zákonném opatření Senátu)*, a že nejasnost daňového předpisu šla k tíži státu. K tomu poukázal na četnou judikaturu Ústavního soudu (viz odst. 40 uvedeného rozsudku).

[32] Nejvyšší správní soud v této věci nemá důvod se od podrobně zdůvodněného předchozího rozsudku sp. zn. 4 Afs 89/2020 odchýlit, neboť zastává též právní názor; ve zbytku tedy na jeho další důvody poukazuje.

V. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[33] Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů přisvědčil naplnění kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Namítal-li stěžovatel i nedostatečné zjištění skutkového stavu, pro něž mělo být rozhodnutí žalovaného zrušeno, pak je třeba konstatovat, že to Nejvyšší správní soud neshledal. Žalovaný dostatečně zjistil uspořádání bytů v domech a charakter domů, ovšem nepodřadil je zákonnému opatření; tedy pochybil v právní úvaze. Kasační stížnost ovšem byla důvodná, jak popsáno výše. Proto Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. rozsudek městského soudu zrušil. Jelikož již v řízení před městským soudem byly dány důvody pro zrušení rozhodnutí správního orgánu (§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.), zrušil i rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení (§ 78 odst. 3 a 4 s. ř. s.). O věci přitom rozhodoval bez jednání za podmínek § 109 odst. 2 s. ř. s. Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s., § 120 s. ř. s.).

[34] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, žalovaný je proto povinen mu nahradit účelně vynaložené náklady soudního řízení. Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o věci rozhodl, musí pojednat o náhradě nákladů řízení o žalobě i o kasační stížnosti.

[35] Stěžovatel zaplatil soudní poplatek za žalobu proti napadenému rozhodnutí ve výši 3000 Kč [položka 18 bod 2 písm. a) Sazebníku soudních poplatků, jenž je přílohou zákona

pokračování

č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, v rozhodném znění]; soudní poplatek zaplatil rovněž za řízení o kasační stížnosti, a to ve výši 5000 Kč (položka 19 téhož Sazebníku).

[36] Stěžovatel byl v řízení o žalobě i v řízení o kasační stížnosti zastoupen advokátem. Náhrada nákladů advokátního zastoupení spočívá v částce odpovídající mimosmluvní odměně za celkem 4 úkony právní služby: příprava a převzetí zastoupení na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb [§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů], 3x písemné podání ve věci, tj. žaloba proti napadenému rozhodnutí (ze dne 30. 11. 2018), replika k vyjádření žalovaného k žalobě (ze dne 28. 5. 2019) a kasační stížnost (ze dne 11. 7. 2019), vč. jejího následného doplnění (ze dne 3. 1. 2020) [§ 11 odst. 1 písm. d) téže vyhlášky]; to vše v hodnotě 3100 Kč za každý úkon právní služby [§ 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky], včetně 4 paušálních částek náhrady hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč [§ 13 odst. 4 vyhlášky]. Nejvyšší správní soud přitom stěžovateli nepřiznal náhradu nákladů za úkony jeho zástupce označené jako „Vyjádření k podání třetích osob“ ze dne 17. 2. 20520 a „Vyjádření k soudní praxi krajských soudů“ ze dne 20. 4. 2020, a vyjádření ze dne 30. 6. 2020 upozorňující na rozhodnutí tohoto soudu v obdobné věci, neboť tyto nepovažoval za nezbytné pro řádné hájení stěžovatelových práv, jelikož neobsahují relevantní právní argumentaci nad rámec argumentace v řízení již dříve uvedené, případně poukazují na rozhodnutí tohoto soudu. Zástupce stěžovatele vykonává advokacii jakožto společník právnické osoby, která je plátcem DPH, pročež se náhrada nákladů zvyšuje o částku odpovídající této dani. Celkem je tedy žalovaný povinen nahradit stěžovateli na účelně vynaložených nákladech řízení o žalobě a kasační stížnosti částku ve výši 26 136 Kč, k rukám jeho zástupce JUDr. Martina Havelky, advokáta se sídlem Gorkého 658/15, Liberec, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 9. července 2020

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu