



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudkyně JUDr. Ing. Venduly Sochorové a soudce JUDr. Petra Polácha ve věci

žalobce: **TSM GROUP s.r.o. v likvidaci**
sídlem Vězeňská 116/5, Praha 1
zastoupena advokátem Mgr. Markem Hejdukem
sídlem Jugoslávská 620/29, Praha 2

proti
žalovanému: **Generálnímu finančnímu ředitelství**
sídlem Lazarská 15/7, Praha 1

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 10. 2018, č. j. 68822/18/7100-30121-013876

takto:

- I. Rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 9. 10. 2018, č. j. 68822/18/7100-30121-013876, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč, a to k rukám Mgr. Marka Hejduka, advokáta, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce kupní smlouvou převedl bytovou jednotku včetně spoluvlastnických podílů nacházející se v domě označeném jako rodinný dům. Poté podal podle § 1 a § 32 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění platném do 31. 10. 2016 (dále jen „zákonné opatření“), přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, v nichž uplatnil osvobození od daně podle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření. Daň byla stanovena v souladu s jeho daňovým přiznáním platebním výměrem Finančního úřadu pro Středočeský kraj, Územní pracoviště Praha – východ (dále jen „správce daně“), který byl založen do spisu.
2. Odvolací finanční ředitelství prověřilo postup Finančního úřadu pro Středočeský kraj a došlo k závěru, že citovaný platební výměr byl vydán v rozporu s právním předpisem a okolnosti nasvědčují tomu, že daň z nabytí nemovitých věcí byla stanovena v nesprávné výši, neboť nebylo možné uplatnit osvobození ve smyslu ust. § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření. Následně Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 12. 3. 2018 nařídilo přezkoumání citovaného platebního výměru. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, jež bylo žalobou napadeným rozhodnutím žalovaného zamítnuto. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí konstatoval, že osvobození podle § 7 zákonného opatření se vztahovalo pouze na první úplatně nabytí vlastnického práva k bytové jednotce, nikoliv na první úplatně nabytí vlastnického práva k jednotce v rodinném domě; toto ustanovení rozlišuje osvobození pro stavby rodinných domů, ať již se jedná o rodinné domy jako stavby samostatné, nebo jako součást pozemku či práva stavby a pro vyjmenované jednotky v bytovém domě, nikoliv pro jakékoliv jednotky nebo jednotky v rodinném domě či jiném typu stavby.

II. Obsah žaloby

3. Žalobce v podané žalobě popsal průběh dosavadního řízení před správními orgány a namítal, že správní orgán I. stupně pochybil, vydal-li rozhodnutí o nařízení přezkumu na podnět správce daně, který rozhodnutí vydal. Z ustanovení § 121 odst. 3 daňového řádu lze dovodit, že správce daně, který podává podnět k přezkoumání rozhodnutí, nemůže být stejným správcem daně, který rozhodnutí vydal, neboť by podnět dával sám sobě.
4. Namítal, že nebyly splněny podmínky pro nařízení přezkoumání rozhodnutí. Při výkladu § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření žalovaný vychází z jazykového výkladu právní normy, z něž dovozuje, že dané osvobození se netýká rodinných domů, přestože i rodinný dům může být rozdělen na bytové jednotky. Uvedený výklad žalovaného je nesprávný, neboť cílem zákonodárce bylo osvobození u všech nemovitých věcí sloužících k bydlení. Legislativní chybu týkající se opomenutí zahrnout rodinné domy do okruhu věcného osvobození uznal i předseda Senátu. V případě rozporu úmyslu zákonodárce s jazykovým výkladem by měl mít přednost výklad teleologický. Výsledek jazykové interpretace zastávaný žalovaným neodpovídá účelu, kterého mělo být zákonem dosaženo.
5. Správní orgány podle žalobce pochybily tím, že opomněly přezkoumat intenzitu rozporu rozhodnutí s právními předpisy. Tato úvaha je podle § 121 odst. 1 daňového řádu základním předpokladem zákonnosti rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí. V případě, že by se správní orgány splněním této podmínky zabývaly, musely by konstatovat, že v daném případě nebyla splněna. Jsou-li možné dva výklady na základě různých interpretačních metod, je evidentní, že zákonem požadované intenzity porušení právních předpisů nemůže být dosaženo.

6. Má za to, že napadené rozhodnutí není v souladu s principem dobré víry a právní jistoty. Pokud dojde ke změně právního výkladu na straně správce daně ke škodě daňového subjektu, nový výklad by neměl jít k jeho tíži.
7. Žalobce tak navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný ve vyjádření k žalobě nejprve uvedl, že podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí může učinit kterýkoliv správce daně, zjistí-li, že jsou pro nařízení přezkoumání splněny zákonné podmínky. S ohledem na zásadu oficiality takto správce daně musí postupovat, jakmile zjistí příslušné skutečnosti. Z hlediska naplněných požadavků stanovených zákonem i judikaturou je zjevné, že napadené rozhodnutí je zcela v souladu se zákonem, kdy precizně specifikuje ustanovení zákonného opatření, se kterými jsou platební výměry v rozporu. V roce 2017 byl žalovaným vydán metodický pokyn, kde bylo výslovně uvedeno, že se osvobození na jednotky v rodinném domě nevztahuje. Interpretační odklon podřízeného orgánu od aplikační praxe nadřízeného orgánu je typickým důvodem pro nařízení přezkoumání rozhodnutí. V dané věci se nemohlo jednat o narušení legitimního očekávání žalobce, jelikož nebyla vytvořena správní praxe.
9. Osvobození upravené v § 7 zákonného opatření se vždy vztahovalo pouze na první úplatné nabytí vlastnického práva k jednotce v bytovém domě, nikoliv v domě rodinném. Uvedené ustanovení jednoznačně rozlišuje osvobození pro stavby rodinných domů a pro vyjmenované jednotky v bytovém domě, nikoliv pro jakékoliv jednotky nebo jednotky v rodinném domě či jiném typu domu. Pokud by cílem zákonodárce bylo osvobození u všech nemovitých věcí, jež k bydlení užije nabyvatel, byly by všechny podmínky uvedené v § 7 zákonného opatření obsaženy zcela nadbytečně. Cílem byla podpora bydlení v bytových domech a v rodinných domech, nikoliv v rodinných domech rozdělených na jednotky. Pokud by zákonodárce měl zájem osvobodit první úplatné nabytí vlastnického práva k jednotce v rodinném domě, uvedl by to přímo v textu zákonného opatření.
10. Podle názoru žalovaného v dané věci postačí výklad jazykový a systematický, z něž vyplývá správnost zaujatého názoru žalovaného. Rozsahem se případy, kdy jednotka vymezená v rodinném domě blíží typům staveb, u nichž rovněž zákonodárce nepovažoval za vhodné přiznat osvobození nabytí vlastnického práva k jednotce v nich vymezené. Proto nelze úpravu pro přiznání osvobození zakotvenou v § 7 zákonného opatření vykládat rozšiřujícím způsobem, jak je uvedeno v žalobě. K řízení o nařízení přezkoumání bylo postupováno v souladu se zákonem a požadavky zákona na vydání rozhodnutí o nařízení přezkoumání byly rovněž splněny. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby pro její nedůvodnost.

IV. Replika žalobce

11. V replice ze dne 3. 5. 2019 žalobce odmítl závěry žalovaného a setrval na svých uplatněných žalobních námitkách. Žalobce odkázal na důvodovou zprávu k zákonnému opatření, přičemž podle ní bylo ustanovení o osvobození od daně převzato z dosavadní právní úpravy, do níž bylo zavedeno s cílem podpořit bytovou výstavbu. Tehdejší znění zákonné úpravy zákona o trojdani stanovilo, že od daně z převodu nemovitosti je osvobozen první úplatný převod nebo přechod vlastnictví k bytu v nově 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 předpisu. V této souvislosti žalobce poukázal na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 2 Afs 212/2006 – 147 a na navazující judikaturu Ústavního soudu. Podle žalobce měl zákonodárce jednoznačný záměr od daně osvobodit všechny jednotky bez ohledu na to, v jakém druhu stavby se tyto nacházely. Pojmy „rodinný dům“ a „bytový dům“ jsou pojmy dále nevysvětlené v zákonném opatření, z čehož v kontextu zákonného opatření logicky vzniká spor ohledně rozsahu daňové povinnosti; za tohoto stavu je třeba použít výklad směřující ve prospěch osvobození od daně.

V. Posouzení věci krajským soudem

12. Žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a jedná se o žalobu přípustnou (viz ust. § 72 odst. 1, § 65 odst. 1, § 68 a 70 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního – dále jen „s.ř.s.“. Krajský soud o věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění podmínek ve smyslu ust. § 51 odst. 1 s.ř.s.
13. Skutkově i právně obdobnou věc týčej účastníků týkající se otázky výkladu § 7 zákonného opatření řešil Krajský soud v Brně již v rozsudku ze dne 20. 11. 2019, č. j. 30 Af 84/2017 – 91. Tímto rozsudkem soud rozhodl o zrušení žalobou napadených rozhodnutí žalovaného, přičemž ve shodě s žalobní argumentací dospěl k závěru o nesprávné interpretaci ust. § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření. Kasační stížnost žalovaného proti tomuto rozsudku Krajského soudu v Brně byla rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2020, č. j. 8 Afs 359/2019 – 49 zamítnuta jako nedůvodná. Krajský soud v Brně v citovaném rozsudku došel k závěru, že se osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí podle § 7 zákonného opatření vztahuje i na první úplatné nabytí bytové jednotky v rodinném domě, ačkoliv nebylo v zákonném opatření ve znění do 31. 10. 2019 výslovně zmíněno.
14. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že žalobcem nastolená otázka výkladu § 7 zákonného opatření je judikatorně vyřešena (počínaje rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 4 Afs 89/2020 – 44 a dále např. ze dne 30. 7. 2020, č. j. 10 Afs 7/2020 – 57, ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 4/2020 – 48).
15. V časově posledním rozsudku Nejvyššího správního soudu (ze dne 18. 8. 2020, č. j. 10 Afs 133/2020 – 76) bylo uvedeno následující.

[8] Stěžovateli lze přisvědčit, že při výkladu pojmů „bytový dům“ a „rodinný dům“ používaných v § 7 zákonného opatření nic nebrání vycházet z definic obsažených ve vyhlášce č. 501/2006 Sb., o obecných požadavcích na využívání území. Zákonné opatření ani jiné daňové předpisy totiž vlastní definici těchto pojmů nemají (srov. např. cit. rozsudky 4 Afs 89/2020, bod 26, a 9 Afs 5/2020, bod 23). Pouze z toho však nelze dovodit, že by nabytí bytové jednotky v rodinném domě mělo být z osvobození od daně vyloučeno.

[9] Cílem úpravy v § 7 odst. 1 zákonného opatření je (obecně) podpora bydlení v bytových a rodinných domech; to vyplývá z důvodové zprávy k zákonnému opatření. Pro NSS však bytové jednotky v rodinných domech nejsou od dalších druhů bydlení výslovně uvedených v § 7 odst. 1 zákonného opatření natolik odlišné, aby je zákonodárce vědomě odmítl podporovat. Z důvodové zprávy k zákonnému opatření lze naopak dovodit úmysl zákonodárce osvobodit také tyto jednotky (rozsudek 4 Afs 89/2020, body 27-29). Jakkoliv to zákonodárce nepromítl přímo

do znění § 7 zákonného opatření, „vycházel z předpokladu, že nabyvatel nemovité věci určené k bydlení bude tuto věc k bydlení také užívat, a proto první převody těchto věcí podpořil osvobozením od daně. Bytová jednotka v rodinném domě je nepochybně nemovitá věc určená k 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 k bydlení uvedených výslovně v § 7 odst. 1 [zákoného opatření] 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 [zákoného opatření]. 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.“ (rozsudek 4 Afs 89/2020, bod 29).

[10] Z novelizace zákonného opatření zákonem č. 264/2019 Sb. neplyne, jak tvrdí stěžovatel, že by zákonodárce potvrdil vyloučení bytových jednotek v rodinných domech z osvobození od daně v původní úpravě. Bytové jednotky v rodinných domech v § 7 odst. 1 zákonného opatření nebyly uvedeny, neboť s ohledem na nízký počet těchto jednotek zákonodárce jejich existenci mimoděk opomenul a v novele se rozhodl tento nedostatek napravit (viz rozsudek 4 Afs 89/2020, body 31-32, nebo rozsudek 9 Afs 4/2020, bod 24).

[11] Ve znění § 7 odst. 1 zákonného opatření zákonodárce opomenul výslovně zmínit i bytové jednotky v rodinných domech, z ničeho ale nevyplývá jeho úmysl je z osvobození od daně vyloučit. Znění § 7 odst. 1 písm. b) zákonného opatření však nedalo 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, kterou je třeba zaplnit cestou analogického použití § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření. Na první úplatné nabytí vlastnického práva k bytovým jednotkám v rodinných domech proto bylo i před 1. 11. 2019 třeba nahlížet jako na osvobozené od daně z nabytí nemovitých věcí (rozsudek 4 Afs 89/2020, bod 37).

16. Na základě výše uvedených skutečností a úvah dospěl Krajský soud v Brně v souladu s vlastní judikaturou i konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu k závěru o oprávněnosti uplatněných žalobních námitek. Zrušil proto rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení; v něm je žalovaný vázán právním názorem soudu (viz ust. § 78 odst. 1, 4 a 5 s.ř.s.).

VI. Závěr a náklady řízení

17. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož platí, že 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. Žalobce byl ve věci úspěšný, soud mu proto přiznal právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému.
18. Náklady řízení žalobce se skládají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a z odměny a náhrady hotových výdajů jeho zástupce. Soud přiznal zástupci žalobce odměnu podle § 9 odst. 4 písm. d), § 7 bod 5. a § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky

č. 177/1996 Sb. vyhlášky č. 177/1996 Sb. za tři úkony právní služby (příprava a převzetí věci, sepsání žaloby, podání repliky) $3 \times 3\,100$ Kč a náhradu hotových výdajů s těmito úkony spojenými 3×300 Kč (§ 13 odst. 3 citované vyhlášky); celkem tedy 10 200 Kč. Protože advokát žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 2 142 Kč odpovídající této dani (§ 57 odst. 2 s.ř.s.). Celkem tedy zástupci žalobce náleží náhrada nákladů řízení ve výši 15 342 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 19. 8. 2020

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu