



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **GAIS s.r.o.**
sídlem Velké náměstí 47/39, Kroměříž
zastoupena advokátem Mgr. Petrem Šívarou
sídlem Dobrovského 1310/64, Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 6. 2018, č. j. 28577/18/5100-31461-012952 a č. j. 28575/18/5100-31461-012952, a ze dne 9. 7. 2018, č. j. 30149/18/5100-31461-012952

takto:

- I. Věci vedené u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 30 Af 84/2018, sp. zn. 30 Af 85/2018 a sp. zn. 30 Af 86/2018 se spojují ke společnému projednání; věc bude nadále vedena pod sp. zn. 30 Af 84/2018.
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 6. 2018, č. j. 28577/18/5100-31461-012952 a č. j. 28575/18/5100-31461-012952, a ze dne 9. 7. 2018, č. j. 30149/18/5100-31461-012952, se zrušují a věci se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

- III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 35 862 Kč, a to k rukám jejího advokáta Mgr. Petra Šívary, sídlem Dobrovského 1310/64, Brno, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Ze správního spisu vyplývá, že žalobkyně kupními smlouvami ze dne 9. 3. 2016, 29. 6. 2016 a 7. 7. 2016 převedla bytové jednotky nacházející se v rodinných domech na ulici Legionářů v Kroměříži. V daňových přiznáních ze dne 4. 5. 2016, 10. 8. 2016 a 17. 8. 2016 uplatnila osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí podle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále jen „zákonné opatření“).
2. Osvobození od daně uplatněné v daňovém přiznání ze dne 4. 5. 2016 správce daně v plném rozsahu uznal. Správce daně následně přezkoumal daňové přiznání žalobkyně a dospěl k závěru, že osvobození nemělo být uznáno a rozhodnutím ze dne 24. 11. 2017, č. j. 1855693/17/3304-70462-708264, změnil výši vyměřené daně z nabytí nemovitých věcí. Odvolání žalobkyně žalovaný napadeným rozhodnutím ze dne 26. 6. 2018, č. j. 28575/18/5100-31461-012952, zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.
3. Rovněž osvobození uplatněné v daňovém přiznání ze dne 10. 8. 2016 správce daně v plném rozsahu přiznal. V rámci kontrolní činnosti nicméně zjistil, že na převod nemovitých věcí nemělo být aplikováno osvobození podle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření, neboť nebyla splněna podmínka převodu jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem v nové stavbě bytového domu. Po nařízení přezkoumání žalovaným vydal správce daně rozhodnutí ze dne 24. 11. 2017, č. j. 1957163/17/3304-70462-708264, ve kterém změnil výši vyměřené daně z nabytí nemovitých věcí z důvodu neuznání osvobození podle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření. Proti rozhodnutí správce daně brojila žalobkyně odvoláním, které žalovaný napadeným rozhodnutím ze dne 26. 6. 2018, č. j. 28577/18/5100-31461-012952, zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.
4. Obdobná situace nastala i u daňového přiznání žalobkyně ze dne 17. 8. 2016. Správce daně v rámci kontrolní činnosti zjistil, že na převod nemovitosti nemělo být uplatněno osvobození podle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření. Dne 17. 8. 2017 proto vydal platební výměr ze dne 13. 9. 2017, č. j. 1659296/17/3304-70462-708264, kterým žalobkyni vyměřil zálohu na daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 200 000 Kč, která se odchylovala od zálohy tvrzené ve výši 11 120 Kč a daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 200 000 Kč. Osvobození podle § 7 zákonného opatření nebylo uznáno. Rozhodnutím ze dne 12. 12. 2017, č. j. 2055032/17/3304-70462-708264, správce daně částečně vyhověl odvolání žalobkyně a zálohu na daň z nabytí nemovitých věcí a daň z nabytí nemovitých věcí snížil z 200 000 Kč na 165 290 Kč, neboť bylo shledáno nesprávné stanovení daně z ceny sjednané zahrnující DPH. Napadeným rozhodnutím ze dne 9. 7. 2018, č. j. 30149/18/5100-31461-012952, žalovaný rozhodnutí správce daně částečně změnil v částce daně z nabytí nemovitých věcí a ve zbytku odvolání žalobkyně zamítl.

II. Obsah žaloby

5. Žalobkyně v podaných žalobách shodně uvedla, že v souladu s legitimním očekáváním zahájila výstavbu rodinných domů, neboť v době žádosti o územní rozhodnutí a stavební povolení zákonné opatření ještě neplatilo. Vzhledem k velmi krátké legisvakační lhůtě nemohla se změnou předpisů počítat, připravit se na ně a uzpůsobit jim podnikatelská rozhodnutí.
6. Žalovaný pojem „bytový dům“ vykládá doslovně jako konkrétní typ stavby s odkazem na definici obsaženou ve vyhlášce Ministerstva pro místní rozvoj č. 501/2006 Sb., o obecných požadavcích na využívání území (dále jen „vyhláška“). Dopouští se tím protiústavního jednání, neboť k výkladu pojmu využívá právního předpisu nižší právní síly, než je zákonné opatření, aniž by ale zákonné opatření na tyto podzákonné předpisy odkazovalo. Rovněž nezohledňuje skutečnost, že podle § 2 písm. a) vyhlášky jsou jak rodinné, tak bytové domy, definovány jako stavby pro bydlení.
7. Žalobkyně má za to, že předmětná právní úprava nesplňuje princip zákonnosti, neboť právní předpis musí být mj. předvídatelný. Pokud jsou od daně osvobozeny převody rodinných domů a jednotek v bytových domech, pak převodci, resp. nabyvatelé jednotek v rodinných domech nemohli předpokládat, že jim zákonodárce stanoví jiné povinnosti, než dříve uvedeným. V tomto ohledu odkázala na souladné stanovisko Veřejného ochránce práv.
8. K zúžení převodů osvobozených od daně došlo v průběhu legislativního procesu omylem nebo nedopatřením. Zákonné opatření bylo přijato ve spěchu v době, kdy končilo volební období vlády, a investoři se tak nemohli v dostatečném předstihu na tyto změny připravit, případně jim uzpůsobit způsob výstavby. Jedná se proto o zjevný „legislativní zmetek“. Přijatá úprava nemá žádnou logickou návaznost na úpravu předchozí. Změna nebyla jednoznačně vysvětlena a je diskriminující.
9. Jsou-li od daně osvobozeny jak převody rodinných domů jako celků, tak převody bytových jednotek v bytovém domě, spatřuje žalobkyně neosvobození od daně v případě převodů jednotek v rodinném domě vytváření nedůvodných rozdílů a diskriminaci.
10. Navrhla proto, aby soud napadená rozhodnutí zrušil a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

11. Žalovaný ve vyjádření k žalobám uvedl, že zákonodárce umožnil přiznat nárok na osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí pouze k některým jednoznačně vymezeným typům nemovitých věcí. Nediskriminoval určitou skupinu daňových poplatníků, neboť na poplatnících, kteří nabývají vlastnické právo ke stejnému typu nemovité věci, vázne stejné daňové břemeno. Nedochozí tedy k diskriminaci určité skupiny poplatníků, ale pouze k osvobození určitých typů vymezených nemovitých věcí. Cílem zákonného opatření je podpora zákonodárcem preferovaného bytového rozvoje.
12. Pojmy „rodinný dům“, „bytový dům“ a „stavba pro bydlení“ jsou výslovně definovány ve vyhlášce. Nelze akceptovat argumentaci, že pro daňové účely nelze použít pojmy uvedené ve vyhlášce. Skutečnost, že pojmem rodinný dům se pro účely zákonného opatření rozumí rodinný dům definovaný ve vyhlášce, vyplývá rovněž z důvodové zprávy.

13. Nelze připustit rozšiřující výklad a dovolit z § 7 zákonného opatření osvobození i jiných druhů jednotek, tedy např. jednotky v rodinném domě. V katastru nemovitostí je evidováno celkem 19 typů staveb, které jsou rozděleny na jednotky a tyto jednotky od daně z nabytí nemovitých věcí osvobozeny též nejsou. Žalovaný proto nemůže přisvědčit výkladu, že bytové jednotky v rodinných domech žalovaný opomněl osvobodit od daně z nabytí nemovitých věcí v důsledku jeho restriktivního či izolovaného výkladu § 7 odst. 1 zákonného opatření. Rozšiřující výklad citovaného ustanovení provedený žalobkyní je proto nutno odmítnout.
14. Navrhl proto, aby soud žaloby zamítl.

IV. Posouzení věci soudem

15. Podle § 39 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), může předseda senátu samostatně žaloby směřující proti těmto rozhodnutí spojit ke společnému projednání.
16. Vzhledem k tomu, že žalobkyně u soudu třemi samostatnými žalobami z 23. 8. 2018 napadla tři rozhodnutí žalovaného, která spolu skutkově i právně souvisí, bylo účelné tyto žaloby podle § 39 odst. 1 s. ř. s. spojit ke společnému projednání, zejména s ohledem na souvislost věcí a s přihlédnutím k procesní ekonomii řízení.
17. Soud proto výrokem I. spojil žaloby vedené u soudu pod sp. zn. 30 Af 84/2018, 30 Af 85/2018 a 30 Af 86/2018 ke společnému projednání spojeny s tím, že nadále budou vedeny pod spisovou značkou 30 Af 84/2018, pod níž byla vedena ta z věcí, v níž žaloba soudu došla nejdříve.
18. Napadená rozhodnutí žalovaného přezkoumal soud v mezích uplatněných žalobních bodů. Ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (*ex offio*), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného.
19. O žalobách soud rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s.
20. Dospěl k závěru, že **žaloby jsou důvodné**.
21. V projednávané věci je předmětem sporu výklad a aplikace § 7 zákonného opatření, ve znění účinném do 31. 10. 2016.
22. Podle § 7 odst. 1 zákonného opatření je od daně z nabytí nemovitých věcí 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.
23. V § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření je užit pojem „bytový dům“. Jedná se o termín ze stavebního práva definovaný v § 2 písm. a) bodě 1 vyhlášky č. 501/2006 Sb., o obecných požadavcích na využívání území. Dle této vyhlášky je nutné rozlišovat pojmy „bytový dům“ a „rodinný dům“. Oba tyto druhy staveb jsou podle vyhlášky stavbami pro

bydlení, avšak „rodinný dům“ může mít nejvýše tři samostatné byty, nejvýše dvě nadzemní a jedno podzemní podlaží a podkrovní.

24. Interpretací uvedeného ustanovení se již opakovaně zabývaly správní soudy. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 7. 2020, č. j. 8 Afs 359/2019-49, dospěl k závěru, že neuvedení bytových jednotek v rodinných domech ve výčtu nemovitostí osvobozených od daně z nemovitých věcí v § 7 odst. 1 zákonného opatření představuje opomenutí zákonodárce, přičemž z ničeho nevyplývá úmysl zákonodárce tyto nemovité věci z osvobození od daně vyloučit. Podotkl, že znění § 7 odst. 1 písm. b) zákonného opatření 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.
25. V rozsudku ze dne 24. 6. 2020, č. j. 4 Afs 89/2020 – 44, Nejvyšší správní soud 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 nahlížet jako na osvobozené od daně z nabytí nemovitých věcí podle cit. ustanovení ZO.“* (podrobněji viz navazující judikatura Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 4 Afs 89/2020-44, ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 5/2020-47, ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 4/2020-48 a ze dne 9. 8. 2020, č. j. 2 Afs 213/2019-120).
26. Soud v nyní projednávané věci nemá důvod se od podrobně odůvodněných rozsudků Nejvyššího správního soudu odchylovat, neboť zastává též právní názor (viz např. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 20. 11. 2019, č. j. 30 Af 84/2017-91).
27. Lze tak uzavřít, že osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí dle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření, je třeba aplikovat *per analogiam* též na první úplatné nabytí vlastnického práva k bytové jednotce v rodinném domě (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 4 Afs 89/2020-44).
28. Námitka nesprávné interpretace § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření žalovaným v daném případě je proto důvodná.

V. Závěr a náklady řízení

29. Soud tak z výše uvedených důvodů rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost zrušil (§ 78 odst. 1 s. ř. s.) a věci mu vrátil k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V nich bude žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.; viz zejm. body 24 – 25 rozsudku).
30. Důkazy navržené žalobkyní (kolaudační souhlas, návrhy zákonů, kterými se mění zákonné opatření, důvodová zpráva k zákonnému opatření, územní rozhodnutí) soud pro

nadbytečnost neprováděl, neboť v dané věci šlo především o posouzení právní otázky; skutkové okolnosti byly mezi účastníky nesporné.

31. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož 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. Žalobkyně byla ve věci úspěšná, soud jí proto přiznal právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému.
32. Náklady řízení žalobkyně se skládají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 9 000 Kč (3 × 3 000 Kč) a z odměny a náhrady hotových výdajů jejího zástupce. Soud přiznal zástupci žalobkyně odměnu podle § 12 odst. 3, § 9 odst. 4 písm. d), § 7 bod 5 a § 11 odst. 1 písm. a), a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb. za tři úkony právní služby (příprava a převzetí věci, sepsání žaloby, podání repliky) 3 × 7 100 Kč a náhradu hotových výdajů s těmito úkony spojenými 3 × 300 Kč (§ 13 odst. 4 citované vyhlášky); celkem tedy 22 200 Kč. Podání žalobkyně ze dne 1. 7. 2020, jímž toliko soud informovala o vydání rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 89/2020, nevyhodnotil soud jako podání ve věci samé ve smyslu § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu, proto za něj zástupci žalobkyně odměnu nepřiznal. Protože advokát žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 4662 Kč odpovídající této dani (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Celkem tedy zástupci žalobkyně náleží náhrada nákladů řízení ve výši 35 862 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 19. srpna 2020

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu