



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci

žalobce: **Michlovský spol. s r. o.**
sídlem Vězeňská 11/5, Praha 1
zastoupený Mgr. Markem Hejdukem, advokátem
sídlem Jugoslávská 620/29, Praha 2

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 18.12.2017, č.j. 124720/17/7100-30121-108871,
č.j. 124730/17/7100-30121-108871, č.j. 124738/17/7100-30121-108871, č.j. 124747/17/7100-30121-108871,

takto:

- I. Rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 18.12.2017, č.j. 124720/17/7100-30121-108871, č.j. 124730/17/7100-30121-108871, č.j.

124738/17/7100-30121-108871 a č.j. 124747/17/7100-30121-108871 se ruší a věci se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 24 342 Kč k rukám Mgr. Marka Hejduka, advokáta, sídlem Jugoslávská 620/29, Praha 2, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

III. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Shrnutí podstaty věci

1. Žalobce se domáhá zrušení čtyř rozhodnutí žalovaného ze dne 18.12.2017, č.j. 124720/17/7100-30121-108871, č.j. 124730/17/7100-30121-108871, č.j. 124738/17/7100-30121-108871 a č.j. 124747/17/7100-30121-108871, kterými byla zamítnuta žalobcova odvolání proti rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství o nařízení přezkoumání rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj – platebních výměrů na daň z nabytí nemovitých věcí.
2. Důvodem nařízení přezkoumání rozhodnutí podle § 121 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, byl údajně nezákonný výklad § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále jen „zákonné opatření“), neboť správce daně považoval nabytí bytových jednotek v rodinných domech za osvobozené od daně. Podle Odvolacího finančního ředitelství i žalovaného však citované ustanovení dopadá toliko na bytové jednotky v bytových domech a nikoli v domech rodinných.

II. Shrnutí procesního postoje žalobce

3. Žalobce nesouhlasil s tím, že podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí podal ten správce daně, který rozhodnutí vydal (Finanční úřad pro Středočeský kraj). Žalobce dále namítal, že se osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí mělo vztahovat i k bytovým jednotkám v rodinných domech. I kdyby tomu ale tak nebylo, nejednalo se podle žalobce o takovou nezákonnost, která by opravňovala nařízení přezkoumání rozhodnutí.
4. S ohledem na výše uvedené žalobce navrhl, aby zdejší soud napadená rozhodnutí zrušil. Na svém procesním stanovisku žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

III. Shrnutí procesního postoje žalovaného

5. Žalovaný se žalobou nesouhlasil a navrhl, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Podle názoru žalovaného se nejedná o mezeru v právu. Žalovaný má za to, že pokud by zákonodárce měl v úmyslu osvobodit od daně i převody bytových jednotek v rodinných domech, výslovně by to do zákonného opatření uvedl. To však neučinil. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním stanovisku po celou dobu řízení před zdejším soudem.

IV. Posouzení věci

6. Žaloba byla podána včas (§ 72 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního /dále jen „s.ř.s.“/), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

7. Zdejší soud přezkoumal napadená rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.), vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.). Rozhodoval bez jednání za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s.ř.s.
8. Žalobce předně nesouhlasil s tím, že podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí podal ten správce daně, který původní rozhodnutí vydal.
9. Podle 121 odst. 1 daňového řádu správce daně z moci úřední nařídí přezkoumání rozhodnutí, jestliže po předběžném posouzení věci dojde k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem. K vadám řízení, o nichž nelze mít důvodně za to, že mohly mít vliv na soulad napadeného rozhodnutí s právními předpisy, se nepřihlíží.
10. Podle § 121 odst. 3 daňového řádu podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí podá u správce daně, který rozhodl v řízení v posledním stupni, kterýkoli správce daně, jakmile zjistí, že pro nařízení přezkoumání rozhodnutí jsou dány zákonné podmínky.
11. Podle § 122 odst. 1 daňového řádu přezkoumání rozhodnutí nařídí správce daně nejblíže nadřízený správci daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni.
12. Přezkoumání rozhodnutí je dozorčím prostředkem, který lze nařídít pouze z moci úřední. K přezkoumání tak může dojít jak z vlastního podnětu správce daně, který rozhodnutí vydal, či podnětu jiného správce daně, ale také z podnětu kterékoli jiné osoby. Byť se představa, že si správce daně podává podnět sám sobě, může jevit poněkud podivně, neznamená to, že je takový postup nezákonný. Naopak, pokud § 121 odst. 3 daňového řádu uvádí, že podnět je oprávněn podat kterýkoli správce daně, jistě je k tomu oprávněn i správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni (v daném případě Finanční úřad pro Středočeský kraj). Tato námitka tedy důvodnou shledána nebyla.
13. Žalobce dále namítal, že se osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí mělo vztahovat i k jednotce v rodinném domě.
14. 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.
15. Z uvedeného je zřejmé, že zákonné opatření skutečně výslovně od daně osvobozuje nabytí buď rodinného domu, nebo jednotky v bytovém domě. Předpisy stavebního práva (konkrétně § 2 písm. a/ vyhlášky č. 501/2006 Sb., o obecných požadavcích na využívání území) pak zjevně odlišují rodinný dům od bytového domu tím, že rodinný dům může mít nejvýše tři samostatné byty, nejvýše dvě nadzemní a jedno podzemní podlaží a podkroví. Pokud zákonné opatření pojem rodinný dům ani bytový dům nedefinuje, je - v zájmu jednoty výkladu právních pojmů - jistě namístě vycházet z definic těchto pojmů zakotvených v jiném právním předpisu.
16. Postupoval-li by tedy zdejší soud toliko podle jazykového výkladu, bylo by možné dospět ke shodnému závěru jako žalovaný, tj. že osvobozeno může být pouze nabytí celých

rodinných domů (případně podílů na nich) nebo jednotek v bytových domech, neboť ty jsou, na rozdíl od jednotek v rodinných domech, v § 7 zákonného opatření výslovně uvedeny.

17. Tento výklad však vede k tomu, že zatímco nabytí celých rodinných domů je od daně osvobozeno, stejně jako je osvobozeno nabytí bytových jednotek v bytových domech, nabytí bytových jednotek v rodinných domech by osvobozeno nebylo. Pokud by však poměrná část rodinného domu (která by fakticky odpovídala bytové jednotce) byla převedena formou spoluvlastnického podílu, pak by takové nabytí osvobozeno bylo. Takový důsledek výkladu práva považuje zdejší soud za nepřijatelný, neboť nedůvodně rozlišuje nabytí bytové jednotky v bytovém domě, event. nabytí podílu v rodinném domě, od nabytí bytové jednotky v rodinném domě.
18. Zdejší soud je přitom toho názoru, že při výkladu zákona je třeba vycházet též z jeho smyslu a nikoli toliko z jeho textu. Jak již uvedl Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 17.12.1997, sp.zn. Pl. ÚS 33/97, publ. pod č. 30/1998 Sb., „*jazykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad e ratione legis atd.)*“.
19. Zdejší soud tedy přistoupil ke hledání smyslu institutu osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí podle § 7 zákonného opatření.
20. Původně byla daň z nabytí nemovitých věcí upravena v zákoně č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Podle § 20 odst. 7 tohoto zákona byl osvobozen od daně z převodu nemovitostí první úplatný převod nebo přechod vlastnictví a) ke stavbě, která je novou stavbou, na niž 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.
21. Zákon č. 357/1992 Sb. tedy byty (bytové jednotky) v bytových domech a rodinných domech nerozlišoval a osvobození dopadalo i na převod nových bytů v rodinných domech. Dne 1.1.2014 nabylo účinnosti zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí. Jak plyne z důvodové zprávy, hlavním cílem zákonného opatření byla potřeba reagovat na rekodifikaci civilního práva, dílčími cíli pak bylo snížení administrativní zátěže nebo aktualizace některých důvodů pro osvobození od daně.
22. Pokud šlo o institut osvobození od daně u nových staveb, tak ten vycházel z dosavadní právní úpravy s tím rozdílem, že měl rozšířit okruh osvobozených subjektů i o nepodnikatele. Důvodová zpráva výslovně uvádí, že osvobození „*bylo převzato z dosavadní právní úpravy, do níž bylo zavedeno s cílem podpořit bytovou výstavbu. Oproti dosavadní úpravě navrhané zákonné opatření Senátu nepodmiňuje osvobození u nových staveb podnikatelskou činností, kterou je výstavba anebo prodej staveb a bytů, na straně převodce*“. Záměrem zákonodárce tedy bylo formou osvobození od daně podpořit výstavbu sloužící

k bydlení. Z ničeho přitom neplyne důvod, proč by měla být podporována toliko výstavba bytů v bytových domech a rodinných domů a nikoli výstavba bytů v rodinných domech.

23. Teleologický i historický výklad tedy ukazují, že restriktivní jazykový výklad způsobuje neodůvodněnou nerovnost mezi nabyvateli jednotek ve stavbách pro bydlení.
24. Restriktivní jazykový výklad zastávaný finanční správou tak otevírá nepravou mezeru v zákonné úpravě, neboť chybí ustanovení, které lze v souladu se smyslem a účelem institutu osvobození od daně předpokládat. Jedná se o mezeru nevědomou, neboť drtivá většina bytových jednotek se nachází v bytových domech a zákonodárce tedy s možností bytových jednotek v rodinných domech zjevně nepočítal. Tuto mezeru lze podle zdejšího soudu vyplnit za pomoci analogie, jak ostatně učinil Finanční úřad pro Středočeský kraj v platebních výměrech, jejichž přezkoumání bylo nařízeno.
25. Při posuzování nároku na osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí při převodu bytové jednotky v rodinném domě je tak třeba postupovat analogicky jako v případě bytové jednotky v bytovém domě (tj. podle § 7 odst. 1 písm. c/ zákonného opatření), tedy posoudit, zda jde o první úplatný převod dokončené nebo užívané jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem.
26. Nelze přitom přehlédnout, že tak finanční správa (alespoň) v některých případech také postupovala.
27. Jestliže byla rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení postavena na názoru, že osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí nedopadá na bytové jednotky v rodinných domech, jedná se o názor rozporný s právní úpravou a nemůže tak být důvodem, pro který by mohlo být přezkumné řízení nařízeno.
28. Za této situace zdejší soud napadená rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s.ř.s. jako nezákonná zrušil a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení podle § 78 odst. 4 s.ř.s. V nich je žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu vysloveným v tomto rozhodnutí (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

V. Náhrada nákladů řízení

29. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s.ř.s., podle níž nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
30. Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto má podle § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný ve věci úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení a je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení. Z obsahu soudního spisu vyplývá, že žalobci vznikly náklady ve výši 12 000 Kč za zaplacený soudní poplatek. Dále se jednalo o náklady právního zastoupení spočívající v odměně zástupce za tři úkony právní služby po 3100 Kč společně se třemi režijními paušály po 300 Kč – převzetí a příprava zastoupení, žaloba a replika; podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d), § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytnutí právních služeb (advokátní tarif), tj. 10 200 Kč. Vzhledem k tomu, že zástupce žalobce je plátcem DPH, byla částka nákladů řízení (vyjma zaplaceného soudního

poplatku) navýšena o částku odpovídající DPH podle § 57 odst. 2 s.ř.s. Žalovaný je tedy povinen zaplatit žalobci 24 342 Kč, a to k rukám zástupce žalobce ve stanovené lhůtě.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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.

Brno 19. prosince 2019

David Raus v.r.
předseda senátu