



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 Mgr. Karla Černína, Ph.D., ve věcech

žalobce: **MSU 31 s.r.o.**
sídlem Jižní náměstí 7/7, Brno
zastoupen advokátem JUDr. et Mgr. Lubomírem Procházkou
sídlem Lidická 26, Brno

proti
žalovanému: **Odvolacímu finančnímu ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 12. 2018, č. j. 54412/18/5100-31461-711145, č. j. 55885/18/5100-31461-711145, č. j. 55367/18/5100-31461-711145, č. j. 55522/18/5100-31461-711145 a č. j. 55764/18/5100-31461-711145

takto:

- I. Žaloby se zamítají.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce 5 kupními smlouvami převedl mj. bytové jednotky včetně tomu odpovídající spoluvlastnické podíly na společných částech nemovitých věcí, nacházející se v budově označené v katastru nemovitostí jako víceúčelová stavba. Dle kolaudačních souhlasů s užíváním stavby se jedná o jednotky v „**Novostavbě polyfunkčního objektu**“. Tato **stavba obsahuje celkem 19 jednotek, z nichž 5 je bytových a 14 nebytových**.
2. 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“), žalobce jakožto poplatník, přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, v nichž u některých převedených nemovitostí uplatnil osvobození od daně podle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření. Osvobození požadoval u:
 - bytové jednotky č. 405, nebytové jednotky č. 3 (sklep) a id. podílu 3/15 na nebytové jednotce č. 10 (hromadná garáž), převedené na Mgr. I. P. – žaloba pod sp. zn. 30 Af 8/2019,
 - bytové jednotky č. 302, nebytové jednotky č. 4 (sklep), id. podílu 1/15 na nebytové jednotce č. 10 (hromadná garáž), vše převedené na manžele V. – žaloba pod sp. zn. 30 Af 9/2019,
 - bytové jednotky č. 303, nebytové jednotky č. 5 (sklep), id. podílu 1/15 na nebytové jednotce č. 3234/10 (hromadná garáž), převedené na manžele P. – žaloba pod sp. zn. 30 Af 10/2019,
 - bytové jednotky č. 404, nebytové jednotky č. 2 (sklep), id. podílu 1/15 na nebytové jednotce č. 3234/10 (hromadná garáž), převedené na manžele v. d. S. – žaloba pod sp. zn. 30 Af 11/2019,
 - bytové jednotky č. 101, nebytové jednotky č. 7 (garáž), id. podílu 1/15 na nebytové jednotce č. 3234/10 (hromadná garáž), převedené na Ing. B. G. – žaloba pod sp. zn. 30 Af 12/2019.
3. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno IV (dále jen „správce daně“), požadované osvobození nepřiznal z důvodu nesplnění podmínky převodu bytové jednotky v bytovém domě, jelikož se jednalo o budovu **víceúčelové stavby**, a proto platebními výměry žalobci daň vyměřil. Proti nim si žalobce podal odvolání. Napadená rozhodnutí však úvahu správce daně potvrdila a osvobození za převod výše specifikovaných jednotek žalobci nepřiznala. Žalovaný při posuzování věci vycházel z účelu užívání stavby vymezeného v kolaudačních souhlasech, jakož i z vymezení v katastru nemovitostí a v odůvodnění svého rozhodnutí dále konstatoval, že předmětná víceúčelová stavba nesplňuje podmínky bytového domu, jelikož více než polovina podlahové plochy neodpovídá požadavkům na trvalé bydlení, a proto nejsou splněny podmínky pro osvobození dle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření.
4. Vzhledem k tomu, že uvedené žaloby spolu skutkově souvisejí, a je k nim uplatňována v zásadě totožná argumentace, rozhodl soud o spojení těchto věcí ke společnému projednání a rozhodnutí (usnesením ze dne 9. 2. 2021, č. j. 30 Af 8/2019 - 52, č. j. 30 Af 9/2019 - 44, č. j. 30 Af 10/2019 - 45, č. j. 30 Af 11/2019 - 50, a č. j. 30 Af 12/2019 - 44).

II. Obsah žaloby

5. Žalobce nesouhlasí s názorem, že by se osvobození od daně mělo týkat striktně pouze jednotek v bytovém domě, zatímco jednotky vyčleněné v rodinném domě či v jiném typu stavby by naopak měly zdanění podléhat. Takový výklad považuje za nedůvodný,

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

restriktivní a formalistický. Před jazykovým výkladem by měl mít přednost výklad teleologický sledující úmysl zákonodárce, účel a smysl celého zákonného opatření, jakož i východiska a kritéria vedoucí k jeho přijetí. Jejich odrazem je především důvodová zpráva. Dále poukázal na historický kontext institutu osvobození, kdy v předchozí právní úpravě nebyly podmínky osvobození u převodu nové jednotky vázány na typ stavby, ve kterém se jednotka nachází, osvobozeny tak byly všechny jednotky. Žalobce vyvozuje záměr tuto úpravu převzít, dokonce i tendence ji rozšířit (odpadnutí podmínky podnikatelské činnosti), neboť dle důvodové zprávy je smyslem podpora bytové výstavby, tedy nových prostor sloužících k bydlení. Stěžejní je zohlednit povahu dané jednotky, zda slouží k účelu bydlení či nikoliv. Správce daně však používá přístup robota bez přihlédnutí k faktickému stavu. Jednotky určené k bydlení by měly požívat stejnou ochranu, neboť povaha bydlení se jejich umístěním v jednotlivých typech staveb nemění, slouží k totožnému účelu, ať už jsou v bytovém domě či ve víceúčelové stavbě.

6. Nesouhlasí s aplikací vyhlášky č. 501/2006 Sb., neboť ta neobsahuje přímo výklad pojmu bytový dům, ale pojmu stavby pro bydlení, navíc jej lze užít jen pro účely této vyhlášky. Pro daňové účely není definice pojmu bytový dům nijak upravena, žalovaný ji vykládá s cílem vybrat daň za každých okolností. Při výpočtu celkové podlahové plochy navíc do plochy počítá i garáže, sklepy a komory, tj. nebytové prostory, které slouží ke společnému užívání s bytovými jednotkami, § 7 zákonného opatření přitom jejich existenci v rámci daňového osvobození toleruje.
7. Žalobce ve své argumentaci vychází ze stanoviska veřejné ochránkyně práv ze dne 28. 8. 2017 pojednávajícího o jednotkách v rodinných domech. Má za to, že jej lze vztáhnout i na jednotky ve víceúčelových domech. Nepravá mezera v zákoně by se tak měla překlenout teleologickým výkladem s využitím *analogie legis* ve prospěch daňových subjektů.
8. Osvobození dle rozlišování způsobu využití stavby zapsaného v katastru nemovitostí představuje nedůvodné rozdílné zacházení porušující zákaz diskriminace vyjádřený v čl. 14 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Přitom i stavba víceúčelová je stavba sloužící k bytovému bydlení. Takový přístup vede ke zvýhodnění jen některých daňových subjektů bez objektivního důvodu či legitimního cíle. Správní praxe správce daně sice může být jednotná, ale naplňuje znaky diskriminace, a proto ji nelze dále uplatňovat. Hledisko materiální správnosti musí převážet nad hlediskem fiskálních zájmů státu, a proto je třeba dát přednost výkladu nediskriminačnímu, tedy extenzivnímu výkladu § 7 zákonného opatření, který zajistí odstranění nerovného zacházení.
9. Závěrem žalobce poukázal na judikaturu vztahující se k předchozí právní úpravě, kdy nebylo podstatné, v jakém typu stavby se jednotka nachází. Vzhledem k tomu poplatníci daně s povinností platit daň nyní nepočítají. Ostatně finanční správa mnoho měsíců osvobození akceptovala, proto žalobce přistoupil k výstavbě víceúčelové stavby. Přístup se změnil až v průběhu stavby, pokud by to žalobce věděl, pak by stavbu již od počátku technicky vyřešil způsobem, který by mu daňové osvobození umožnil. Změnou náhledu správce daně došlo k zásahu do právní jistoty a legitimního očekávání žalobce. K tomu poznamenal, že ve 25 % případů finanční správa daň vyměřila jinak, než předpokládá Metodický pokyn sjednocující výklad zastávaný finanční správou i v této věci.
10. Legislativní nejednoznačnost a pochybnosti ohledně výkladu daného ustanovení, zaviněné chybou státu (zákonodárců), nesmí jít v neprospěch jeho občanů. Žalobce tak navrhl, aby soud napadená rozhodnutí i rozhodnutí správce daně zrušil.

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

III. Vyjádření žalovaného

11. Žalovaný navrhuje podané žaloby zamítnout, jelikož vznesené námitky považuje za nedůvodné. Odkazuje na napadená rozhodnutí a argumentuje ke každému žalobnímu bodu. Na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před soudem.

IV. Doplnující procesní podání žalobce

12. V doplňujícím procesním podání ze dne 25. 3. 2021 žalobce zopakoval některé z již dříve uplatněných žalobních námitek a dále v souvislosti s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2020, sp. zn. 4 Afs 92/2020 doplnil, že v nyní projednávané věci se nejedná o stavbu, která by měla primárně sloužit ke komerčním účelům, neboť od počátku byla zamýšlena jako stavba primárně určená k bydlení. V nynějším případě je nutno přihlédnout i k poloze (umístění) stavby a místním poměrům. Poměr bytových a nebytových prostor v nyní projednávané stavbě je poměrně vyvážené. Výpočet podlahové plochy k bydlení nelze zjednodušit tak, že se sečtou jen podlahové plochy bytových prostor a podlahové plochy prostor nebytových. V předmětné stavbě část sklepů a parkovacích míst slouží vlastníkům bytových jednotek a jsou s jednotkou výlučně spjaty. Sklepy, garáže a parkovací místa, jež slouží k výlučnému užívání vlastníkům bytových jednotek nelze započítat do podlahových prostor nebytových jednotek.

V. Jednání před krajským soudem

13. Ve věci proběhlo před soudem dne 29. 3. 2021 ústní jednání. V jeho rámci setrvali účastníci na svých dosavadních procesních stanoviscích. Zástupce žalobce zdůraznil, že plánování předmětné stavby proběhlo ještě za účinnosti předchozí právní úpravy zakotvené v zákoně č. 357/1992 Sb. o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (žádost o vydání stavebního povolení byla podána v prosinci 2013). Žalobce nejprve zamýšlel, aby v předmětné stavbě byla většina prostor bytových, vzápětí se však ukázala potřeba realitního trhu spočívající v tom, že klienti neměli zájem o byty v nižších patrech a žalobci nezbylo, než požádat o změnu stavby před dokončením (v září 2015). V té době byl žalobce přesvědčený, že bytové jednotky zdanění nepodléhají. Ze dvou původně zamýšlených bytových jednotek vznikly nakonec ordinace lékařů. Dům byl posléze zkolaudován a došlo k rozdělení domu na jednotlivé jednotky s tím, že žalobci nebylo známo, že by měl být rozdíl z pohledu daňového, zda se jedná o byt v bytovém domě či v polyfunkční stavbě či podobně. Bylo na uvážení vlastníka, jaké jednotky vymezí, příp. co ponechá jako společné části domu; např. téměř jedno podlaží bylo určeno jako nebytové prostory, přičemž tato část mohla zůstat jako společné části domu. Pokud by se do výměry nepočítala parkovací stání, pak by výměra bytových jednotek byla větší. Zástupce žalobce zpochybnil, že by předpisy katastrální či stavební mohly ovlivňovat daňovou povinnost, jak to dovozuje správce daně.
14. K důkazu soud provedl stavební povolení na předmětnou stavbu (ze dne 24. 2. 2014, sp. zn. STÚ/02/11966/13/TAPM, vydáno Úřadem městské části města Brna, Brno – Žabovřesky, odbor stavební) a sdělením téhož úřadu ze dne 7. 9. 2015 ve věci změny stavby před dokončením spočívající ve změně původně povolených dvou bytových jednotek ve druhém nadzemním patře na ordinace lékařů (sp. zn. STU/02/08500/15/TAPM). Soud zamítl provedení důkazu metodickým pokynem finanční správy ze dne 14. 12. 2016, č. j. 165164/16/7100-30121-050343 (dále také „metodický pokyn“), přičemž důvody neprovedení tohoto důkazu jsou uvedeny níže.

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

VI. Posouzení věci krajským soudem

15. Žaloby byly podány včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jedná se o žaloby přípustné.
16. Soud vycházel při přezkoumání žalobami napadených rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí žalovaného v mezích včas uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že žaloby nejsou důvodné.
17. V projednávané věci je předmětem sporu výklad a aplikace ustanovení § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření. Správní orgány obou stupňů vycházely z toho, že převáděné bytové jednotky se nacházely ve stavbě, která nesplňuje podmínky bytového domu, a proto k nim osvobození nepřiznaly.
18. Podle ustanovení § 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.**
19. 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. Zákonné opatření ani jiné daňové předpisy vlastní definici těchto pojmů nemají, proto je nutné vycházet z této vyhlášky (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 4 Afs 89/2020 - 44, bod 26, a ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 5/2020 - 47, bod 23). Dle ní je stavba pro bydlení vymezena jako bytový dům, nebo jako dům rodinný, přičemž v obou případech musí více než polovina podlahové plochy odpovídat požadavkům na trvalé bydlení a musí být k tomuto účelu určena. Shodná definice, jen s obráceným pořadím pojmů „bytový dům“ a „stavba pro bydlení“, je obsažena i ve vyhlášce č. 357/2013 Sb., o katastru nemovitostí (katastrální vyhláška) v příloze Technické podrobnosti pro správu katastru, v bodě 4., nazvaném způsoby využití stavby. Zde je rovněž definována i víceúčelová stavba jako stavba sloužící více účelům (například obchodnímu, administrativnímu, bytovému, rekreačnímu apod.). Jelikož Nejvyšší správní soud už využitelnost definice použité ve vyhlášce o obecných požadavcích na využívání území potvrdil, krajský soud ve vztahu k žalobním námitkám jen stručně podotýká, že z jejího textu (a rovněž i z vyhlášky katastrální, jež na ni výslovně odkazuje) je zřejmé, že pojem „stavba pro bydlení“ zahrnuje i rodinné domy a je tak nadřazený pojmu „bytový dům“, požadavek minimálního poměru podlahové plochy určené pro bydlení se však vztahuje k oběma těmto pojmům.
20. Otázkou výkladu ustanovení § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření se Nejvyšší správní soud již zabýval v souvislosti s bytovými jednotkami v rodinném domě, přitom dospěl k závěru, že se na jejich první úplatné nabytí osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí vztahuje, ačkoliv nebylo v zákonném opatření ve znění do 31. 10. 2019 výslovně zmíněno

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

(srovnej cit. rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 4 Afs 89/2020 - 44 a na něj navazující rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 4/2020 - 48, ze dne ze dne 30. 7. 2020, č. j. 10 Afs 7/2020 - 57, a ze dne 18. 8. 2020, č. j. 10 Afs 133/2020 - 76).

21. Z jeho rozhodování však plyne, že závěry vztahující se na jednotky v rodinných domech nelze automaticky použít i na jednotky umístěné v jiných typech staveb. V cit. rozsudku č. j. 4 Afs 89/2020 - 44, bod 41, a dále v rozsudku ze dne 17. 7. 2020, č. j. 4 Afs 90/2020 - 39, bod 45, Nejvyšší správní soud uvedl, že *jednotky vymezené v celé řadě dalších staveb (např. ve stavbě pro rodinnou rekreaci, stavbě pro administrativu, stavbě občanského vybavení či víceúčelové stavbě), na rozdíl od rodinných domů a bytových domů neslouží, resp. nemají sloužit primárně k uspokojení potřeby bydlení, jakožto jedné ze základních lidských potřeb. Proto není na místě první úplatné nabytí vlastnického práva u těchto staveb, popř. jednotek v nich, podporovat prostředky daňového práva a je smysluplné a logické, že zákonodárce k takovému kroku nepřistoupil.*
22. Vzhledem k citované judikatuře shledává krajský soud žalobcovu argumentaci doporučením veřejné ochránkyně práv k přijetí metodického pokynu ve věci osvobození nových bytových jednotek v rodinném domě od daně z nabytí nemovitých věcí ze dne 28. 8. 2017 za nepřiléhavou, jakož i jeho požadavek na překlenutí údajné mezery v zákoně teologickým výkladem a analogií legis. Nejedná se totiž o mezeru, ale o úmysl zákonodárce tyto stavby vynechat.
23. Soud nesouhlasí s žalobcem, že by se osvobození mělo vztahovat na všechny jednotky sloužící k bydlení bez ohledu na to, v jakém typu stavby se nacházejí. Pokud by tomu tak bylo, pak by zákonodárce nedoplňoval v zákonném opatření za text „v nové stavbě“ (jak tomu bylo v předchozí právní úpravě) upřesnění „bytového domu“. Záměrem zákonodárce totiž nebylo osvobodit od daně všechny jednotky sloužící k bydlení v jakýchkoli stavbách, ale jen ty které se nacházejí v takových stavbách, jež z větší části slouží pro účely bydlení, jako jsou právě bytové domy. Tento názor ostatně aproboval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 5. 2020, č. j. 4 Afs 92/2020 - 42. K tomu, aby stavba spadala pod pojem bytového domu, přitom není rozhodné její pojmenování v kolaudačním rozhodnutí nebo katastru nemovitostí. Nemusí být nazvána přímo bytovým domem, podstatná je faktická funkce a využití stavby, tedy skutečnost, zda více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé bydlení a je k tomuto účelu určena. Jen tehdy lze i v případě víceúčelové stavby přiznat osvobození od daně ve smyslu ust. § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření. Pokud většina plochy víceúčelové stavby má jiné využití, pak takovou stavbu nelze považovat za stavbu sloužící převážně k bydlení.
24. Ze správního spisu, a sice z Prohlášení vlastníka nemovitosti o vymezení jednotek dle občanského zákoníku ze dne 26. 10. 2015 vyplývá, že předmětná **víceúčelová stavba obsahuje 19 jednotek, z nichž 5 je bytových a 14 nebytových. Celková podlahová plocha stavby činí 1 423,5 m², z toho pouze 481,2 m² připadá na bytové jednotky a 942,3 m² tvoří jednotky nebytové.** Většina plochy tak neodpovídá požadavkům na trvalé bydlení. Lze tedy shrnout, že u této stavby nepřevažuje primárně bytový účel, a proto nebyly splněny všechny podmínky vyžadované pro přiznání osvobození ve smyslu ust. § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření. Ačkoliv správní orgány vycházely převážně z názvu označení stavby dle kolaudačních souhlasů a katastru nemovitostí, učinily i posouzení týkající se podlahové plochy a jejich rozhodnutí tudíž před soudem ob stojí.

25. Shora uvedený výklad osvobození od daně plně koresponduje i se zněním důvodové zprávy k zákonnému opatření, která uvádí, že úprava osvobození v tomto znění byla zavedena právě s cílem podpořit bytovou výstavbu. Je pochopitelné, že o podpoře bytové výstavby se nedá hovořit v případě, kdy je stavěn objekt, jehož většinu plochy tvoří nebytové prostory a na byty připadá cca jen 1/3 celkové plochy, jako tomu je právě u předmětné stavby. Část nebytových jednotek sice slouží k užívání společně s bytem, jako např. garáže, tyto prostory však neplní funkci trvalého bydlení. Jejich účelem není zajištění bydlení, ale pouze jej doplňují a činí jej komfortnějším, čili řečeno slovy důvodové zprávy slouží k němu nepřímě. To je důvodem, proč je při výpočtu nelze zahrnout rovněž do plochy k bydlení, ale zahrnuje se do ní pouze čistě plocha bytových jednotek. Nutno podotknout, že je logické a pochopitelné, že se společně s výstavbou bytových jednotek pojí též výstavba jednotek nebytových, které užívání bytů doplňují. Na to pamatuje i právní úprava a tuto skutečnost plně akceptuje, neboť jako na bytový dům nahlíží na stavby obsahující právě i tyto jednotky, ty ovšem musí v součtu činit méně než polovinu celkové plochy (v daném případě méně než 717,66 m²). Přesahují-li nad polovinu plochy, pak zde není dán primární bytový účel, a proto se o bytový dům pro posouzení osvobození nejedná. Obecně je možné v bytovém domě akceptovat i jiné nebytové jednotky, jako např. kanceláře, obchody, atd., stále však platí výše uvedené, že ve stavbě musí převažovat plocha k bydlení. V žalovaných případech však bytové jednotky byly umístěny ve stavbě, která kromě nich obsahovala dále garáže a garážová stání (ve značném rozsahu) a jiné nebytové jednotky určené k užívání jako ordinace či prodejna, jejichž plocha převažovala. Vzhledem k tomu dospěly správní orgány správně k závěru, že se předmětné bytové jednotky nacházely ve stavbě, která nesplňuje podmínky bytového domu, a osvobození nepřiznaly.
26. Co se týká námitky diskriminace žalobce, soud uvádí, že v přiznání osvobození od daně u jednotek v bytových (a rodinných) domech neshledává nedůvodné rozdílné zacházení oproti případům, jednotek v jiném typu stavby. Soud připouští, že v podstatě dochází ke zvýhodnění nabyvatelů jednotek v nové stavbě bytového domu, zákonodárce tím ovšem sleduje legitimní cíl, kterým je, jak už bylo řečeno, podpora bytové výstavby. Osvobozením nabytí jednotek ve stavbách pro bydlení totiž lze lépe stimulovat bytovou výstavbu. Zatímco v případě bytových jednotek v rodinných domech soudy dospěly k závěru, že jejich neosvobození by bylo diskriminační, v případě jiných staveb nezařaditelných pod pojem bytový či rodinný dům, tedy pod stavby určené především k bydlení, k tomu dojít nelze.
27. Novelizace zákonného opatření zákonem č. 264/2019 Sb., kterým zákonodárce napravil opomenutí jednotek v rodinných domech (k němuž nedopatřením došlo), je důkazem toho, že jednotky v jiných stavbách zákonodárce od počátku osvobodit nezamýšlel. Obě stavby pro bydlení (bytový i rodinný dům) jsou totiž primárně spojeny s existencí bytů, respektive uspokojováním bytové potřeby (většina jejich plochy). Záměr zákonodárce omezit osvobození na bytové domy a rodinné domy, tak má své opodstatnění, neboť u ostatních typů staveb není výstavba bytů jejich primárním účelem. Lze proto předpokládat, že případná efektivita takové podpory by byla výrazně nižší, a proto k ní zákonodárce z objektivních důvodů nepřistoupil. Největší část bytové výstavby je totiž tvořena rodinnými domy a domy bytovými. K tomu soud poznamenává, že i veřejná ochránkyně práv ve svém shora citovaném doporučení ze dne 28. 8. 2017, sp. zn. 22/2017/SZD, kterého se žalobce dovolává, dospěla k závěru, že ač se v případě těchto jiných staveb jedná o rozdílné zacházení, lze pro ně nalézt rozumný důvod. S tím souhlasí i

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

krajský soud. Závěr, že v případě předmětné víceúčelové stavby se 14 nebytovými prostory (o jejich celkové výměře 942,3 m²) tato nenaplnuje definici bytového domu ve smyslu § 2 písm. a) bod 1 vyhlášky o obecných požadavcích na využívání území, neboť více než polovina podlahové plochy připadá na nebytové prostory, vychází ze shora citované judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 28. 5. 2020, č. j. 4 Afs 92/2020 – 42 a 4 Afs 90/2020 – 39). V případě předmětné stavby připadá na byty pouze 33,8 % celkové podlahové plochy stavby, ostatní plocha s podílem 66,2 % je tvořena nebytovými jednotkami.

28. Argumentace žalobce dřívější právní úpravou účinnou do 31. 12. 2014, podle níž platilo, že od daně z převodu nemovitostí je osvobozen první úplatný převod nebo přechod vlastnictví k bytům v nové stavbě 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 [viz ust. § 20 odst. 7 písm. b) zákona č. 357/1992 Sb. o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí ve znění pozdějších předpisů] není přílehlavá, neboť se jedná o pro věc neaktuální právní úpravu. Tato právní úprava byla sice účinná v době, kdy žalobce podal žádost o vydání stavebního povolení (jak vyplývá z rozhodnutí o stavebním povolení, jež bylo vydáno Úřadem městské části města Brna, Brno – Žabovřesky, odborem stavebním pod sp. zn. STU/02/11966/13/TAPM dne 24. 2. 2014), ovšem podání žádosti o stavební povolení či případné předchozí podání žalobce např. v rámci řízení o umístění stavby nemají vliv na posuzování otázky, jakou právní úpravou se daňová povinnost žalobce řídí.
29. Podle ust. § 3 zákona č. 280/2009 Sb. daňového řádu platí, že daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající. Předmětem daně z nabytí nemovitých věcí je ve smyslu ust. § 2 odst. 1 písm. a) zákonného opatření úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která je jednotkou nacházející se na území České republiky. Ke vkladu vlastnického práva k bytovým jednotkám došlo dne 28. 4., 4. 4., 5. 4., 17. 5. a 11. 3. 2016 (seřazeno podle pořadí soudních spisových značek projednávaných věcí). Soud souhlasí s žalovaným, že na věc byla aplikována správná právní úprava (zákonné opatření ve znění účinném do 31. 10. 2016. Žalobci nelze zajistit, že určitý zákon, který je platný a účinný v jistou dobu, bude platit v nezměněné podobě i v budoucnu. Žalobce uvádí, že své ekonomické rozhodnutí týkající se výstavby předmětné víceúčelové stavby přizpůsobil aktuálnímu znění předpisů v době podání žádosti o vydání stavebního povolení. V době vzniku daňové povinnosti však došlo k pro věc zásadní změně možnosti osvobození od daně tím, že na místo dosavadní právní úpravy stanovené ve shora citovaném ustanovení § 20 odst. 7 písm. b) zákona č. 357/1992 Sb. o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, nabylo účinnosti zákonné opatření. Již prostým porovnáním textu předchozí a pro věc aktuální právní úpravy osvobození od daně vyplývá rozdíl mj. v tom, že předchozí úprava požadovala ke splnění podmínek pro osvobození převod bytu nové „stavbě“ (bez rozlišení jejího typu), ovšem v případě aktuální úpravy osvobození zákonodárce zvolil osvobození od daně mj. pouze v případě jednotek nezahrnujících nebytový prostor jiný, než garáž, sklep nebo komoru užívaných společně s bytem v nové „stavbě bytového domu“. Výkladem pro věc rozhodného znění právní úpravy osvobození od daně se krajský soud zabýval shora, přičemž tento výklad respektuje právní názoru zaujatý Nejvyšším správním soudem v jeho citovaných rozsudcích. Od

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

závěrů vyslovených Nejvyšším správním soudem v těchto věcech nemá krajský soud žádný důvod se v nyní souzené věci odchýlit. Z rozsudků Nejvyššího správního soudu zcela jasně vyplývá, že jednotky vymezené např. ve víceúčelové stavbě na rozdíl od rodinných domů a bytových domů neslouží, resp. nemají sloužit primárně k uspokojení celospolečenské potřeby bydlení, a proto není na místě první úplatné nabytí vlastnického práva u těchto staveb podporovat prostředky daňového práva a je smysluplné a logické, že zákonodárce k takovému kroku nepřistoupil. Důsledky toho, že žalobce změně právní úpravy, podle níž už prodávané jednotky nově nepodléhaly osvobození, nepřizpůsobil svoji obchodní strategii, nese sám žalobce v rámci svého podnikatelského rizika. Podle soudu textace zákonného opatření umožňovala učinit předběžné posouzení, že osvobození podléhají jednotky jen ve stavbách bytových (či rodinných) domů, nikoliv ve všech typech staveb.

30. Otázka umístění stavby a místních poměrů nemůže hrát v posuzované věci roli, podstatné je posouzení charakteru předmětné stavby z hlediska definice použité v právních předpisech (argumentace v tomto směru je uvedena v odst. 18 odůvodnění tohoto rozsudku). Z tohoto pohledu je rovněž nerozhodné, proč a jak žalobce uvažil při svém rozhodování v rámci prohlášení vlastníka o vymezení jednotek podle § 1166 a násl. občanského zákoníku. Z hlediska definice stavby pro bydlení je také nerozhodné tvrzení žalobce, že nelze sklepy, garáže a parkovací místa, jež slouží k výlučnému užívání vlastníky bytových jednotek, započítávat do podlahových prostor nebytových jednotek. Do zjištěného rozsahu nebytových jednotek v předmětné stavbě nebyly započítány žádné prostory, které by byly označeny jako sklepy, pokud pak jde např. o garáže a parkovací místa je navíc zjevné, že vzhledem k jejich celkovému poměru vůči veškeré podlahové ploše nemohou všechna sloužit k užívání vlastníky bytových jednotek a žalobce ani netvrdí, které z nich vlastníci bytových jednotek užívají (nicméně vzhledem ke shora uvedeným závěrům by i takový údaj byl nevýznamný). Nerozhodné je rovněž to, zda žalobce původně zamýšlel stavbu s 9 velkými byty, neboť podstatné je posouzení nikoliv nerealizovaného úmyslu, ale vzniklého či rozhodnutého stavu.
31. Žalobce dále namítal, že tvrzení žalovaného, že správce daně nevybočil ze své správní praxe a ve srovnatelných případech rozhoduje stejně, je zavádějící, neboť situaci, kdy je správní praxe vůči adresátům sice jednotná, ale naplňuje znaky diskriminace, nelze takovouto praxi dále uplatňovat. K tomu soud uvádí, že shora již dospěl k závěru, že postup správních orgánů v projednávané věci nenaplňuje znaky nedovolené diskriminace.
32. Žalobce dále namítal, že měl legitimní očekávání, že správce daně bude posuzovat jeho věc obdobně jako jiné srovnatelné věci posuzované v minulosti stejným orgánem (v rámci zavedené správní praxe). K této námitce žalobce neuvedl žádné konkrétní případy, kdy by ve skutkově obdobné věci bylo rozhodováno jiným způsobem. Z Doporučení veřejné ochránkyně práv ze dne 28. 8. 2017 k přijetí metodického pokynu ve věci osvobození nových bytových jednotek v rodinném domě od daně z nabytí nemovitých věcí (veřejně přístupný dokument obsahující právní názor veřejného ochránce práv na výklad ust. § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření ve vztahu k jednotkám nacházejícím se v rodinných domech – mj. přístupný na stránce www.ochrance.cz) vyplývá, že sami správci daně ve více než čtvrtině případů akceptují odlišný výklad (tj. osvobození se vztahuje i na bytové jednotky v rodinném domě). Výkladem pojmu správní praxe se zabýval v usnesení rozšířeného senátu Nejvyšší správní soud (rozhodnutí ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 – 132, v němž mj. uvedl, že „*Správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (případně i nečinnost) orgánu veřejné správy, která*

opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Jen taková správní praxe je doplněním psaného práva a je způsobilá modifikovat pravidla obsažená v právní normě.“

33. Z uvedeného vyplývá, že v době, kdy žalobci vznikla daňová povinnost (či např. v době, kdy bylo vydáno stavební povolení na předmětnou stavbu) nebylo možné hovořit o existenci ustálené jednotné a dlouhodobé správní praxe ve smyslu shora citovaného názoru Nejvyššího správního soudu, jenž by byla schopna založit legitimní očekávání žalobce. O jednotné a ustálené praxi nemůže svědčit ani shora uvedený údaj, že podle informací finanční správy bylo osvobození přiznáváno ve více než 25 % případů. Skutečnost, že předmětný metodický pokyn vyložil citované ustanovení zákonného opatření a že tento jeho výklad nesvědčil právnímu názoru žalobce, je mezi účastníky řízení nesporná. Pro posouzení vznesené žalobní námitky nebylo třeba, aby soud tento neveřejný pokyn k důkazu prováděl. Pokud jde o Doporučení veřejné ochránkyně práv ze dne 28. 8. 2017 k přijetí metodického pokynu ve věci osvobození nových bytových jednotek v rodinném domě od daně z nabytí nemovitých věcí, pak účastníci shodně uvedli, že obsah tohoto doporučení je jim znám (stejně jako soudu z jeho rozhodování v jiných věcech) a doporučení s uvedeným právním názorem je veřejné přístupné obdobně jako např. komentářová literatura. Soud jej proto k důkazu neprováděl.

VII. Závěr a náklady řízení

34. Krajský soud na základě všech výše uvedených skutečností a úvah neshledal žaloby důvodnými, proto je postupem podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
35. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., dle něhož platí, že nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu těch nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který úspěch ve věci neměl. Žalobce před soudem neuspěl (soud žaloby zamítl jako nedůvodné), proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, však žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, a proto mu je nelze přiznat.

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 29. 3. 2021

Mgr. Milan Procházka, v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.