

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce **L. P.**, zastoupeného JUDr. Kateřinou Skálovou, advokátkou se sídlem Bezručova 7, 586 01 Jihlava, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, 602 00 Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 8. 2010, č. j. 10549/10-1400-702758, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 1. 2012, č. j. 30 Af 97/2010 – 42,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce vlastní ve společném jmění manželů se svou manželkou A. P. dům v ulici N. D., v J., postavený na pozemku parc. č. 5691/226 v k. ú. Jihlava, který je užíván na základě kolaudačního rozhodnutí stavebního úřadu Magistrátu města Jihlavy ze dne 6. 6. 2006, č. j. SÚ/06/1415-5, které nabylo právní moci dne 15. 6. 2006. Hromadným předpisným seznamem na daň z nemovitostí pro rok 2010 pro obec Jihlava ze dne 15. 4. 2010, č. 1100000073, č. j. 85532/10-314963701072, vyměřil Finanční úřad v Jihlavě žalobci daň z nemovitostí na rok 2010 ve výši 1.670 Kč.

[2] Proti tomuto rozhodnutí se žalobce odvolal a namítal nesprávné vyměření daně z nemovitostí na rok 2010 ze stavby – obytného domu v ulici N. D. v J., neboť se na něj vztahuje osvobození od daně z nemovitostí dle § 9 odst. 1 písm. g) zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění účinném do 31. 12. 2008. Toto osvobození bylo stanoveno na dobu 15 let a počínalo rokem následujícím po roce vydání kolaudačního rozhodnutí, tj. v případě žalobce se jednalo o období let 2007 až 2021. Žalobce zmínil zákon č. 1/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, jenž s účinností od 1. 1. 2009 zrušil inkriminované ustanovení § 9 odst. 1 písm. g) zákona o dani z nemovitostí, přičemž přechodné ustanovení stanovilo, že osvobození od daně z nemovitostí bude naposledy poskytnuto ve zdaňovacím období roku 2009. Podle žalobce je nicméně tato úprava nepřípustně retroaktivní.

[3] Žalovaný se s námitkami žalobce neztotožnil a rozhodnutím ze dne 3. 8. 2010, č. j. 10549/10-1400-702758, jeho odvolání žalobce zamítl. Proti rozhodnutí žalovaného žalobce brojil žalobou u Krajského soudu v Brně. Krajský soud rovněž argumentům žalobce nepřisvědčil a rozsudkem ze dne 30. 1. 2012, č. j. 30 Af 97/2010 – 42, žalobu zamítl.

II. Kasační stížnost, vyjádření, replika

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce včasnou kasační stížnost, v níž namítl, že krajský soud sice označil změny zákona o dani z nemovitostí provedené zákonem č. 1/2009 Sb. za případ nepravé retroaktivity, ale již se nezabýval tím, zda je tato nepravá retroaktivita ústavně konformní, a tedy přípustná. Podle názoru žalobce by tuto otázku měl posoudit Ústavní soud. Nálezy Ústavního soudu (ze dne 28. 2. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 9/95, a ze dne 24. 5. 1995, Pl. ÚS 31/94, publikovaný pod č. 164/1995 Sb.) a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 2. 2009, č. j. 6 Ads 119/2007-57, jež krajský soud v napadeném rozsudku citoval, považuje žalobce za nepřiléhavé a nelze je podle jeho názoru pro posouzení jím žalované věci použít.

[5] Žalobce též uvedl, že dřívější úprava zákona o dani z nemovitostí osvobodila subjekty, jež splnily podmínku kolaudace stavby na dalších 15 let, tj. na dobu určitou, po celou tuto dobu nebylo třeba daň fakticky vyměřovat a daň se považovala za vyměřenou ke dni 31. ledna. S tím souvisí i otázka, zda vůbec byl hromadný předpis vydán v souladu se zákonem, neboť skutečnost zrušení osvobození od daně změnou zákona není ani důvodem pro nové vyměření daně podle § 13a zákona o dani z nemovitostí (daň byla vyměřena již dříve, avšak v daňovém přiznání bylo uplatněno osvobození). K otázce nepravé retroaktivity žalobce dále odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96, a na důvody, které uvedl ve správní žalobě. Podle žalobce zákon č. 1/2009 Sb. zrušil osvobození od daně v nejkratší možné lhůtě tak, aby nebylo možno namítnout pravou retroaktivitu, a navíc v celém rozsahu. Přitom by bylo vzhledem k míře narušení právní jistoty adresátů právní normy vhodnější přistoupit např. k postupnému snižování rozsahu osvobození v čase, a tím přispět k vyváženosti zájmu na naplňování komunálních rozpočtů i právní jistoty dotčených subjektů. S razancí provedené změny, tj. s úplným zrušením osvobození od daně na určitou dobu do budoucna, nekoresponduje fakt, že k jinému zrušení osvobození od daně z nemovitostí z jiných důvodů nedošlo.

[6] Žalobce z těchto důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Krajského soudu v Brně zrušil a určil, že věc má být předložena Ústavnímu soudu.

[7] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s napadeným rozsudkem krajského soudu. Odkázal na článek 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod s tím, že správci daně postupovali v projednávaném případě v souladu se zákonem o dani z nemovitostí a zákonem č. 1/2009 Sb. Posledně citovaný zákon přitom umožnil poskytnout ještě jedno osvobozené zdaňovací období (rok 2009). Uplatněním nároku na osvobození nevzniklo poplatníkovi automaticky právo na patnáctileté osvobození od daně ze staveb. Daň z nemovitostí se vyměřuje na každé zdaňovací období samostatně; je proto možné, aby veškerá osvobození novostaveb skončila ve zdaňovacím období roku 2009. Žalovaný dále konstatoval, že zákon č. 1/2009 Sb. prošel standardní legislativní procedurou, a odkázal na důvodovou zprávu k tomuto zákonu. K námitce žalobce týkající se nepravé retroaktivity žalovaný odkázal na body 8, 9 a 10 napadeného rozsudku, v nichž se krajský soud touto problematikou dostatečně zabýval. Závěrem žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl a nepřiznal žalobci náhradu nákladů řízení.

[8] Žalobce podal k vyjádření žalovaného repliku, v níž se ohradil proti výkladu § 9 odst. 1 písm. g) zákona o dani z nemovitostí ve znění do 31. 12. 2008. kdyby měl zákonodárce v úmyslu stanovit osvobození od daně pro každý rok samostatně, mohl podle žalobce zvolit jiný text zákona. Jestliže tak neučinil, je zřejmé, že přinejmenším tak zásadní obrat v oblasti osvobození od daně z nemovitostí neměl v budoucnu na mysli. Otázkou zůstává, zda po snížení příjmu obcí při změně rozpočtových pravidel je nahrazení příjmu obcí tímto způsobem skutečným vyjádřením veřejného zájmu a zda takový veřejný zájem je natolik intenzivní, aby odůvodnil zásah do zákonem do budoucna garantovaného práva občanů. Argumentaci žalovaného považoval žalobce za nepřípadnou a setrval na svém návrhu.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a není důvodné kasační stížnost odmítnout pro nepřípustnost. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“).

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Nejvyšší správní soud se v prvé řadě nemohl ztotožnit s tvrzením žalobce, že se krajský soud nedostatečně vypořádal s otázkou ústavní konformity nepravé retroaktivity plynoucí ze zákona č. 1/2009 Sb. Zdejší soud k tomu odkazuje zejména na bod 9 napadeného rozsudku, který obsahuje argumentaci krajského soudu k přípustnosti nepravé retroaktivity v projednávaném případě v návaznosti na předchozí body 7 a 8, v nichž

krajský soud objasnil důvody přijetí uvedeného zákona pomocí důvodové zprávy k tomuto zákonu a posuzoval, zda se jednalo o pravou či nepravou retroaktivitu. Rozsudek krajského soudu nelze v tomto ohledu považovat za nepřezkoumatelný.

[12] Nedůvodné jsou též námitky žalobce ve vztahu ke krajským soudem citovaným rozhodnutím Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu. Je zřejmé, že předmětem těchto rozhodnutí nebylo osvobození od daně z nemovitostí, nýbrž záležitosti odlišné – v tomto ohledu skutečně souvislost s projednávaným případem vidět nelze. Krajský soud však na tato rozhodnutí poukazoval ze zcela jiného důvodu. Dokládal jimi totiž, jak oba zmiňované soudy přistupují k posuzování otázky pravé a nepravé retroaktivity, čímž chtěl podpořit své předchozí závěry o této problematice v kauze žalobce. Z tohoto pohledu nelze postupu krajského soudu nic vytknout, neboť teoretickoprávní úvahy obou soudů o otázce pravé a nepravé retroaktivity měly zřejmý vztah k projednávané věci a jejich použití lze označit za vhodné, neboť zvyšují přesvědčivost napadeného rozsudku.

[13] Pokud jde o posouzení samotné přípustnosti retroaktivity zákona č. 1/2009 Sb., Nejvyšší správní soud se plně ztotožňuje s argumenty a závěry krajského soudu v napadeném rozsudku. Následující úvahy je proto třeba vnímat spíše jako doplnění, rozvedení či upřesnění argumentace krajského soudu.

[14] Účinky *pravé retroaktivity* by nová právní úprava vyvolávala pouze tehdy, pokud by měnila samotný vznik určitého právního vztahu nebo následky právního vztahu, které nastaly přede dnem její účinnosti (blíže viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, č. j. 2 Afs 145/2006 – 38; nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 2. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 9/95, publikovaný pod č. 107/1996 Sb., či ze dne 19. 4. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 53/10, publikovaný pod č. 119/2011 Sb.).

[15] Naopak v případě *nepravé retroaktivity* nová právní úprava nezakládá právní následky pro minulost. Skutečnosti, které nastaly v minulosti, však právně kvalifikuje jako podmínku budoucího právního následku nebo pro budoucnost mění či ruší právní následky založené podle dřívějších předpisů. Nová právní úprava tak zasahuje do předchozích skutečností i do nabytých práv (blíže viz např. citovaný nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 53/10, či nález ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96, publikovaný pod č. 63/1997 Sb., rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2011, č. j. 7 As 95/2010 – 55, či Procházka, A. Retroaktivita zákonů. In: *Slovník veřejného práva*. Sv. III. Brno, 1934, s. 800). V případech časového střetu staré a nové právní úpravy obecně platí, že od účinnosti nové právní normy se i právní vztahy vzniklé podle předchozí právní úpravy řídí novou právní normou. Oproti tomu vznik právních vztahů existujících před nabytím účinnosti nové právní normy, právní nároky, které z těchto vztahů vznikly, i vykonané právní úkony se řídí zrušenou právní normou (blíže viz např. nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 21/96, usnesení ze dne 8. 7. 1999, sp. zn. Pl. ÚS 11/99, publikované pod č. 44/1999 Sb. ÚS, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2007, čj. 9 Afs 25/2007 – 95, publikovaný pod č. 2037/2010 Sb. NSS).

[16] Zákon o dani z nemovitostí obsahoval v § 9 odst. 1 písm. g) osvobození novostaveb již od svého přijetí v roce 1992. Text ustanovení se v průběhu let nepatrně měnil, nicméně

podstata zůstávala vždy stejná. Poslední verze tohoto ustanovení zněla následovně: „*Od daně ze staveb jsou osvobozeny nové stavby obytných domů ve vlastnictví fyzických osob nebo byty ve vlastnictví fyzických osob v nových stavbách obytných domů, pokud tyto stavby nebo byty slouží k trvalému bydlení vlastníků nebo osob blízkých, a to na dobu 15 let počínaje rokem následujícím po roce, v němž 1. nové stavby začaly být způsobilé k užívání na základě oznámení stavebnímu úřadu, 2. pro nové stavby byl vydán kolaudační souhlas nebo kolaudační rozhodnutí.*“ Článek I bod 1. zákona č. 1/2009 Sb. toto ustanovení bez náhrady zrušil. Článek II bod 1. téhož zákona stanovil, že „[p]*okud vznikl nárok na osvobození od daně ze staveb podle § 9 odst. 1 písm. g) zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění účinném do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, osvobození se poskytne naposledy ve zdaňovacím období 2009.*“ Konečně článek III tohoto zákona stanovil jeho účinnost dnem vyhlášení, tj. dnem 1. 1. 2009.

[17] Kolaudační rozhodnutí na žalobcovu stavbu bylo vydáno v roce 2006, a v roce 2007 mu proto poprvé vznikl nárok na osvobození od daně z nemovitostí. Na žalobce, stejně jako na ostatní daňové subjekty, jimž vznikl nárok na osvobození do účinnosti zákona č. 1/2009 Sb., je proto nutno aplikovat článek II bod 1 tohoto zákona. Žalobci tedy vznikl nárok na osvobození naposledy v roce 2009; v roce 2010 již osvobození uplatňovat nemohl. Nejvyšší správní soud tento stav shodně s krajským soudem hodnotí jako retroaktivitu nepravou. Předmětná úprava zákona č. 1/2009 Sb. totiž nijak nezměnila podmínky vzniku osvobození od daně ani jeho následky pro dobu před svou účinností – o pravou retroaktivitu by se jednalo např. v případě, kdy by zákonodárce novelou osvobození od daně zpětně zrušil a požadoval po žalobci zpětně zaplacení daně z nemovitostí za již uplynulá zdaňovací období 2007 a 2008. Naopak zákon č. 1/2009 Sb. pouze pro budoucnost mění, resp. ruší právní následky založené podle dřívějších předpisů: skutečnosti vedoucí dříve k osvobození od daně z nemovitostí již napříště takový účinek mít nebudou, a to s výjimkou jednoho následujícího zdaňovacího období roku 2009.

[18] Žalobce se v této souvislosti zjevně nesprávně domnívá, že mu na základě kolaudačního rozhodnutí v roce 2006 vznikl nárok na osvobození od daně z nemovitostí na dobu patnácti let (období 2007 až 2021) a rozporuje názor žalovaného, že se podmínky osvobození od daně z nemovitostí posuzují pro každé zdaňovací období samostatně. K tomu Nejvyšší správní soud poznamenává, že v souladu s § 13 zákona o dani z nemovitostí je zdaňovacím obdobím kalendářní rok a podle § 13 b téhož zákona se daň z nemovitosti vyměřuje na zdaňovací období podle stavu k 1. lednu roku, na který je daň vyměřována. Podle § 9 odst. 6 téhož zákona je poplatník povinen uplatnit nárok na osvobození od daně v daňovém přiznání. Ustanovení § 13a odst. 1 pak stanoví, že není třeba podávat opakovaně daňové přiznání, pokud oproti předchozímu zdaňovacímu obdobím nedošlo ke změně okolností rozhodných pro vyměření daně. V takovém případě se daň vyměří ve výši poslední známé daňové povinnosti a za den vyměření daně a současně za den doručení tohoto rozhodnutí poplatníkovi se považuje 31. leden zdaňovacího období. Pokud ke změnám rozhodných okolností došlo, je naopak poplatník povinen daňové přiznání podat s výjimkami obsaženými v § 13 odst. 2 citovaného zákona.

[19] Z citovaných ustanovení je zcela zjevné, že daň z nemovitostí se vyměřuje na každé zdaňovací období samostatně, a tudíž i naplnění podmínek pro osvobození od daně je třeba zvažovat vždy autonomně ve vztahu k rozhodnému zdaňovacímu období. Zákon

pouze umožňuje daňovým poplatníkům v určitých případech nepodávat daňová přiznání, nicméně i v těchto situacích každoročně dochází k vyměřování daně, a tedy i k posouzení naplnění podmínek pro osvobození od ní. Splnění podmínek pro osvobození od daně v jednom zdaňovacím období proto automaticky neznamená, že toto osvobození bude poskytováno i v následujících zdaňovacích obdobích. Pokud by ke zrušení osvobození nedošlo a žalobce by k 1. lednu určitého roku přestal splňovat např. podmínku trvalého bydlení v předmětné novostavbě, nemohlo by mu být za zdaňovací období tohoto roku osvobození od daně poskytnuto, byť by ještě stále neuplynula patnáctiletá lhůta. V tomto smyslu nelze zákonem stipulovanou lhůtu patnácti let vnímat jako jednolitý a nedělitelný časový úsek, nýbrž jako maximální možnou dobu, po níž lze osvobození od daně poskytovat za splnění dalších zákonných podmínek. Žalobci tedy kolaudací jeho nemovitosti nevznikl nárok na osvobození od daně z nemovitostí na dobu patnácti let, a zásahem zákonodárce tudíž nemohlo dojít k popření nebo zrušení tohoto nároku. I v případě žalobce byla jeho daň z nemovitostí každoročně vyměřována, byť konkludentně. Správcem daně vydaný hromadný předpisný seznam je pak nutno považovat za zákonný, neboť ve smyslu § 13a odst. 1 zákona o dani z nemovitostí došlo ke změně okolností rozhodných pro vyměření daně (tj. zrušení osvobození od daně).

[20] Žalobce nicméně může zrušení osvobození od daně vnímat jako zásah do své právní sféry v tom smyslu, že byla zákonodárcem zkrácena maximální doba poskytnutí osvobození od daně, ačkoliv žalobce mohl v okamžiku koupě předmětné nemovitosti (novostavby) počítat s tím, že osvobození mu bude za splnění dalších podmínek poskytnuto po celou dobu patnácti let. Nejvyšší správní soud se proto v tomto ohledu musel vypořádat s otázkou přípustnosti nepravé retroaktivity zákona č. 1/2009 Sb.

[21] Zatímco u pravé retroaktivity obecně platí zásada její nepřípustnosti, ze které existují striktně omezené výjimky (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2009, č. j. 1 As 26/2009 – 69, v němž byla pravá retroaktivita shledána ústavní, navíc představovala významný argument soudu ve prospěch argumentace jdoucí proti liteře zákona), u retroaktivity nepravé platí naopak zásada obecné přípustnosti, ze které existují výjimky její nepřípustnosti (blíže viz např. citovaný nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 21/96 či nález ze dne 12. 7. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 9/08, publikovaný pod č. 236/2011 Sb.). Ačkoliv je tedy nepravá retroaktivita zásadně přípustná, nelze *a priori* vyloučit, že zájem jednotlivce na aplikaci předchozí právní úpravy v konkrétním případě převáží nad veřejným zájmem na její změně s ohledem na zásadu právní jistoty a ochrany důvěry v právo (blíže viz např. nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 53/10). Pro oblast daní Ústavní soud upřesnil podmínky nepravé retroaktivity v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 9/08: „*Nepravá retroaktivita je v oblasti daňového zákonodárství s ohledem na jeho poslání přípustná tehdy, je-li to potřebné k dosažení zákonem sledovaného cíle a lze-li dospět k závěru, že při celkovém poměřování ‚zklamané' důvěry v právo a významu a naléhavosti důvodů právní změny byla zachována hranice únosnosti. O nepřípustnosti tohoto druhu retroaktivity přitom může svědčit jeho nedostatečné odůvodnění v rámci vadného legislativního procesu, popř. jeho důsledky, v jejichž rámci je porušen např. princip rovnosti adresátů práva.*" Otázku legislativního řešení časového střetu právních úprav je proto třeba posuzovat hlediskem zásady proporcionality (blíže viz nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 21/96).

[22] Podle důvodové zprávy k vládnímu návrhu zákona o dani z nemovitostí (tisk č. 659, Česká národní rada 1990 – 1992, digitální repozitář, www.psp.cz) měl být výnos daně příjmem měst a obcí, který významně posílí jejich příjmovou základnu. Vzhledem k poměrně nízkým sazbám daně předkladatel předpokládal, že daňové zatížení fyzické osoby s průměrným příjmem bude únosné. K vlastnímu osvobození od daně předkladatel především uvedl, že je dáno celospolečenským zájmem a změnou vlastnických vztahů. Stavby uvedené v inkriminovaném § 9 odst. 1 písm. g) se konkrétně osvobozují z důvodu státní podpory bydlení.

[23] Důvodová zpráva k zákonu č. 1/2009 Sb. (tisk č. 558, Poslanecká sněmovna 2006 – 2010, digitální repozitář, www.psp.cz), kterou podrobně popsal již krajský soud i žalovaný, především poukázala na to, že dosavadní úprava týkající se osvobození od daně ze staveb u novostaveb již není adekvátní současnému stavu ve společnosti a vyžaduje radikálnější změnu. „*Stávající úprava vyvolává řadu komplikací a v mnoha případech lze na ni nahlížet jako na daňovou nespravedlnost pro poplatníky. Poplatníci, kteří bydlí v nových obytných domech nebo bytech a jsou osvobozeni od daně ze staveb, nepřispívají k úhradě veřejných služeb zajišťovaných obcemi, třebaže jich plně využívají.*“ Nová úprava je podle předkladatele odrazem současné společenské a ekonomické situace ve společnosti, zejména rozsáhlé bytové výstavby a vytváří podmínky pro spravedlivější rozložení daňové zátěže. Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, který novelizoval zákon o dani z nemovitostí, totiž umožnil obcím stanovit obecně závaznou vyhláškou místní koeficient, kterým se vynásobí daňová povinnost poplatníka. „*V případě stanovení místního koeficientu by však zvýšení daňové povinnosti dopadlo pouze na vlastníky nemovitostí, kteří nejsou osvobozeni od daně z nemovitostí a nesou plnou daňovou zátěž. Rozsah stávajícího osvobození novostaveb tak obcím znemožňuje využít možností, které obcím přinesla reforma veřejných financí.*“ Důvodová zpráva se též věnovala otázce přechodu mezi starou a novou právní úpravou: „*Uplatněním nároku na osvobození nevzniklo poplatníkovi automaticky právo na 15 leté osvobození od daně ze staveb. Daň z nemovitostí se vyměřuje na každé zdaňovací období samostatně, je proto možné, aby veškerá osvobození novostaveb skončila ve zdaňovacím období 2009. Každé zdaňovací období se z hlediska uplatněného nároku posuzuje samostatně.*“

[24] V Poslanecké sněmovně zákon v prvém čtení dne 23. 9. 2008 uvedl ministr financí Miroslav Kalousek, který důvody nové úpravy shrnul následovně: „*V zákoně o stabilizaci veřejných rozpočtů jsme ponechali obecním zastupitelstvům fakultativní možnost upravovat daň z nemovitostí koeficientem 1, 2, 3, 4 až 5. Tato nová fakultativní pravomoc obecních zastupitelstev zvýraznila poměrně výraznou - já se chci vyhnout slovu nespravedlnost, ale poměrně výraznou nerovnoprávnost obyvatel starých domů a nových domů a toho, jak přispívají na obecní infrastrukturu, vzhledem k tomu, že nové stavby rodinných domů jsou osvobozeny od daně z nemovitostí po velmi dlouhou dobu 15 let. Tato patnáctiletá lhůta vzhledem k tomu, že daň z nemovitostí je stoprocentním příjmem obecních rozpočtů, samozřejmě obecní rozpočty výrazně snižuje a v okamžiku, kdy má obecní zastupitelstvo hlasovat o zvýšení daně z nemovitostí, nemůže si být nevědomo skutečnosti, že noví obyvatelé, kteří si postavili nové domy, budou osvobozeni zcela, zatímco starousedlíkům tu daň z nemovitostí zvedají dvakrát, třikrát až čtyřikrát. Zvláště křiklavé jsou tyto případy v satelitech větších měst, kam se dnes bohatší vrstva stěhuje za lepšími životními podmínkami, staví si v satelitech a na vesnicích kolem Prahy, kolem Brna poměrně výstavné rodinné domy, což je jistě dobře, ale pro obecní rozpočty těchto nových obcí je velmi problematické, že 15 let z toho*

nezaplatí ani korunu na dani z nemovitostí a nepřispěje tak na obnovu a údržbu obecní infrastruktury.(...) Jsem přesvědčen, že tento nástroj podpory bytové politiky je dávno překonán a že toto osvobození je potřeba zrušit, a to tak, že bude platit naposledy s posledním zdaňovacím obdobím roku 2009.“

[25] Rozsáhlá diskuse o zrušení osvobození od daně z nemovitostí proběhla v Senátu (viz stenozáznam z 2. schůze Senátu ze dne 18. 12. 2008, http://www.senat.cz/xqw/xervlet/pssenat/hlasovani?action=steno&O=7&IS=4005&D=18.12.2008#b9091), přičemž někteří senátoři vyjádřili své obavy z retroaktivního působení úpravy, resp. ze „změny pravidel uprostřed hry“ (senátoři Jiří Stříteský, Petr Vícha, Jiří Pospíšil, Vladimír Dryml, Tomáš Töpfer, senátorka Liana Janáčková). Zástupce předkladatele, ministr financí, k tomu uvedl: „*Já si uvědomuji relevanci argumentu retroaktivity, že někdo počítal s nějakým svým rodinným cash flow, kde patnáct let nebude muset platit daň z nemovitosti. A najednou se pravidlo změní a on ji bude muset platit. Ale pěkně prosím, já si dovoluji požádat o uvědomění si té proporce v souvislosti s jinými parametry rodinného rozpočtu. Více než 50 % rodinných domů je pořízeno na hypotéky. Úvěrová sazba není patnáct let pevná, ta se prostě mění podle sazby. Navíc přišla krize a celá řada hypotéčních bank najednou přemýšlí o tom, zda bude chtít pokrýt 100 % nebo zda bude trvat na nějaké vyšší spoluúčasti. To jsou prosím dopady do investice o řád vyšší než několik stokorun daně z nemovitosti. A nechci pokračovat celou řadou dalších možností rodinného cash flow, kde je jistá nejistota změny legislativy, ať už daňové či výdajové, pokud se jedná o rodinu, která pobírá nějaké dávky, která opět do rodinného rozpočtu může dopadnout mnohem silněji než je skutečnost daně z nemovitostí. Podle mého názoru se tady opravdu nejedná o fatální věc a tolik bych se toho neobával.*“

[26] Návrh předmětného zákona, jímž došlo ke zrušení osvobození od daně z nemovitostí, byl Poslaneckou sněmovnou schválen ve třetím čtení dne 10. 12. 2008. Senát návrh zákona schválil ve znění postoupeném Poslaneckou sněmovnou dne 18. 12. 2008. Zákon byl podepsán prezidentem dne 19. 12. 2008 a dne 1. 1. 2009 byl vyhlášen ve Sbírce zákonů.

[27] Nejvyšší správní soud po zvážení okolností, které zákonodárce vedly k přijetí zákona č. 1/2009 Sb., po posouzení procesu jeho přijetí a konstrukce přechodných ustanovení, jakož i po zvážení dopadů do právní sféry žalobce dospěl k závěru, že se v daném případě o nepřípustnou nepravou retroaktivitu nejedná.

[28] Kasační soud vyšel především z toho, že výnos z daně z nemovitostí je určen obcím, v nichž se nachází příslušné nemovitosti, a je tak určen k využití pro potřeby a blaho jejich občanů. Osvobození od této daně obsažené v § 9 odst. 1 písm. g) ve znění účinném do 31. 12. 2008 reagovalo na neutěšenou situaci v oblasti výstavby bytů a domů k bydlení, která zde nastala po přechodu k tržnímu hospodářství. Stát a obce přestaly být hlavními „tahouny“ výstavby a toto břemeno se z velké části přesunulo na soukromé subjekty. Při hledání možností podpory výstavby bytů a domů k bydlení se tudíž jevilo jako vhodné a legitimní ulehčit stavebníkům též tím, že nebudou po určitou dobu nuceni platit nově zaváděnou daň z nemovitostí.

[29] Zákonodárce přikročil ke změně této úpravy, resp. k jejímu zrušení, po šestnácti letech, přičemž, důvody, které jej k tomu vedly, považuje Nejvyšší správní soud za legitimní. Předně je nepochybné, že se oproti stavu na počátku devadesátých let minulého století rapidně změnila situace ve společnosti: výstavba bytů zaznamenala bouřlivý rozvoj, na trh vstoupili tzv. developeři a došlo k určitému zprůmyslnění bytové výstavby, dále se rozvinul hypotéční trh, rovněž stoupla životní úroveň obyvatelstva, zlepšila se finanční situace stavebníků a významně se začala projevovat suburbanizace a fenomén tzv. satelitních městeček. Již tyto společenské změny nutně signalizovaly, že je třeba se stávajícím osvobozením od daně z nemovitostí zabývat. Za podstatný důvod pro přijetí nové úpravy pak zdejší soud považuje vládou uváděnou nerovnost mezi daňovými poplatníky: zatímco vlastníci starších bytů a domů daň platit musí, vlastníci novostaveb jsou od ní osvobozeni, ač rovněž využívají služeb a infrastruktury obcí, na něž je mimo jiné výnos z této daně určen. Tato skutečnost pak vyniká zejména u tzv. satelitních městeček (k problému suburbanizace viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 9. 2009, č. j. 1 Ao 1/2009 – 185, publikovaný pod č. 1971/2010 Sb. NSS) a je podtrhována novou možností obcí stanovit místní koeficient, jímž se násobí daňová povinnost poplatníka daně z nemovitostí, zavedenou zákonem č. 261/2007 Sb.

[30] Oproti těmto důvodům přijetí zákona č. 1/2009 Sb., resp. jeho přechodnému ustanovení, staví žalobce v podstatě „pouze“ újmu spočívající v nové povinnosti platit daň z nemovitostí. Takový zájem žalobce na zachování předchozí právní úpravy však nemůže převážit důvody veřejného zájmu, které ke změně legislativy vedly – tj. společenské a legislativní změny a v jejich důsledku se zvyšující nedůvodnou nerovnost mezi poplatníky daně z nemovitostí. Nejvyšší správní soud v této souvislosti konstatuje, že legislativní změnu není možné považovat za razantní, jak tvrdí žalobce: ačkoliv zákonodárce předmětnou úpravu přijímal zjevně dosti narychlo na konci roku 2008, poskytl všem daňovým subjektům, kterým již nárok na osvobození od daně vznikl, ještě jedno osvobození od daně v roce 2009. Žalobce tak měl dostatečný časový prostor, aby se s novou situací vypořádal. Kromě toho výši daně vyměřenou žalobci (1.610 Kč za rok 2010) nelze zjevně považovat za rdousivou či neúnosnou a žalobce ostatně ani nic takového netvrdí.

[31] Tvrdí-li žalobce, že přechod mezi starou a novou úpravou měl být mírnější a postupný, pak zdejší soud konstatuje, že takový jistě být mohl. Současně ovšem soud neshledává nepřípustnou nebo nepřiměřenou konstrukci zvolenou zákonodárcem, tj. jednorázové zrušení osvobození od daně do budoucna s jednoročním odkladem, a to zejména s ohledem na výši daně z nemovitostí a na důvody, jež ke zrušení tohoto osvobození zákonodárce vedly. Závěr o přípustnosti a přiměřenosti úpravy nemůže zvrátit ani námitka žalobce, že nedošlo k jinému zrušení osvobození od daně z nemovitostí z jiných důvodů. Další důvody osvobození od této daně totiž nejsou motivovány státní podporou bydlení, nýbrž zcela odlišnými zájmy, a důvody přijetí zákona č. 1/2009 Sb. na ně proto nedopadají. Srovnatelné důvody osvobození od daně z nemovitostí obsažené v § 9 odst. 1 písm. h), i) a j) byly zákonem časově omezeny a mohly být použity naposledy ve zdaňovacím období roku 2007, resp. 2002. V současné době tedy již osvobození od daně z nemovitostí z důvodu státní podpory bydlení zákon o dani z nemovitostí neobsahuje.

[32] Nejvyšší správní soud tedy závěrem konstatuje, že zákonodárce změnu právní úpravy dostatečně a přiléhavě odůvodnil, přičemž v jejím důsledku nedošlo k porušení principu rovnosti adresátů práva ani k narušení jiných ústavně zaručených hodnot. Zájem žalobce na osvobození od daně z nemovitostí nepřevážil společenské a legislativní změny, jež stály za přijetím zákona č. 1/2009 Sb. Rovněž tak nelze mít za to, že by placení daně z nemovitostí mohlo mít na žalobce rdousivý efekt, resp. že by byla překonána hranice únosnosti. Nejvyšší správní soud tedy neshledal, že by nepravá retroaktivita zákona č. 1/2009 Sb. byla ústavně nepřípustná, a proto ani nevyužil své pravomoci předložit věc k posouzení Ústavnímu soudu podle článku 95 odst. 2 Ústavy, jak požadoval žalobce. Námitky obsažené v kasační stížnosti jsou nedůvodné.

IV. Závěr a náklady řízení

[33] Nejvyšší správní soud po přezkoumání napadeného rozsudku dospěl k závěru, že se krajský soud předloženou věcí pečlivě zabýval a jeho argumentace je přesvědčivá. Jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou.

[34] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 15. srpna 2012

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu