16. 7. 2020

Vezměte, prosíme, na vědomí, že text článku odpovídá platné právní úpravě ke dni publikace.

Osvobození prvopřevodu jednotky v rodinném domě ve světle aktuální judikatury

Novela zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí účinná od 1. 11. 2019 doplnila ustanovení § 7 o explicitní osvobození dokončené nebo užívané jednotky v rodinné domě. Šlo o reakci na nejasnou situaci, kdy bylo (dle čistě jazykového výkladu) možné osvobodit prvopřevod stavby rodinného domu nebo jednotky v bytovém domě, ale už nikoliv jednotky v rodinném domě. Nejvyšší správní soud se v nedávném rozhodnutí věnoval možnosti osvobození jednotky v rodinném domě uplatněného na základě uvedeného ustanovení ve znění účinném do 31. 10. 2019. Otevřel tím možnost dodatečného uplatnění osvobození v celé řadě případů nabytí jednotek v rodinných domech.

Vývoj právní úpravy

Zákonné opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí (dále „ZO“) bylo součástí rozsáhlých novelizací právního řádu v reakci na rekodifikaci soukromého práva účinnou od 1. 1. 2014. V oblasti zdanění převodu nemovité věci nahradilo právní úpravu obsaženou v zákoně ČNR o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (tzv. trojdaň).

Již právní úprava v zákoně o trojdani dle § 20 odst. 7 písm. b) osvobozovala od daně z převodu nemovitostí úplatný převod nebo přechod vlastnictví k bytu v nové stavbě.

Ustanovení § 7 odst. 1 ZO osvobozovalo ve znění účinném do 31. 10. 2016 od daně z nabytí nemovitých věcí „první úplatné nabytí vlastnického práva k

- pozemku nebo právu stavby, jejichž součástí je nová stavba rodinného domu,
- nové stavbě rodinného domu,
- jednotce, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívanou společně s bytem,
    - v nové stavbě bytového domu, nebo
    - nově vzniklé nástavbou, přístavbou nebo stavební úpravou, nejde-li pouze o rozdělení nebo sloučení stávajících jednotek, v bytovém domě,
- 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.“

První novelizace § 7 ZO byla provedena zákonem č. 254/2016 Sb. a nabyla účinnosti 1. 11. 2016. Zásadní změnu však nepřinesla a dle důvodové zprávy[1] šlo spíše o jazyková upřesnění s cílem odstranit možné nejasnosti, které mohou vznikat. Změna se tak dotkla odst. 1 písm. b) až d), neboť osvobození od 1. 11. 2016 požívalo „první úplatné nabytí vlastnického práva k

- dokončené nebo užívané stavbě rodinného domu,
- dokončené nebo užívané jednotce v bytovém domě, která
    - nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem, vzniklé výstavbou, nástavbou, přístavbou nebo stavební úpravou tohoto domu, nejde-li pouze o rozdělení nebo sloučení stávajících jednotek,
    - na základě stavební úpravy nebytového prostoru nově nezahrnuje nebytový prostor jiný

než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem.“

Původní i novelizované znění osvobozovala nabytí stavby rodinného domu a jednotky v bytovém domě, ale již žádným způsobem nereflektovala skutečnost, že jednotky k bydlení mohou být vymezovány nejen v bytových domech, ale i v domech rodinných (a i dalších stavbách). Docházelo tak k absurdní nerovnosti založené čistě na kategorizaci stavby dle definic vyhlášky č. 501/2006 Sb., o obecných požadavcích na využívání území, ačkoliv jednotka v bytovém a stejně tak v rodinném domě svojí povahou slouží primárně k uspokojování bytové potřeby a jsou dle uvedené vyhlášky stavbami pro bydlení. Přitom právě zajištění vlastního bydlení a podpora výstavby staveb pro bydlení jsou důvody pro zavedení věcného osvobození u prvopřevodu nových staveb.

Poslední novelizace účinná od 1. 11. 2019 do § 7 odst. 1 písm. c) doplnila jednotky nacházející se v rodinném domě a reagovala tak na vzniklou nerovnost. Ta se totiž projevovala stále více neboť byl zaznamenán rostoucí trend vzniku jednotek v rodinných domech, jakožto stavbách pro bydlení.[2]

Nejvyšší správní soud k osvobození jednotky v rodinném domě

Nejasnost, která byla odstraněna poslední zmíněnou novelizací, se netýkala jen daňových subjektů, kteří v možném rozlišení plynoucím z jazykového vyjádření spatřovali neopodstatněný rozdíl a znevýhodnění jednotek v rodinných domech. Jak plyne z rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 14. 8. 2019, č. j. 43 Af 27/2018-200, jednotný nebyl ani postup finančních úřadů, neboť osvobození převodu jednotek v rodinném domě přiznaly v celých 25 % případů. Stejně tak nešlo o věc vyjasněnou na úrovni krajský soudů.[3] Ke sjednocení došlo až aktuálním rozhodnutím o kasační stížnosti k této problematice.

Dne 24. 6. 2020 vydal Nejvyšší správní soud rozsudek č. j. 4 Afs 89/2020-44, kterým rozhodl o kasační stížnosti Odvolacího finančního ředitelství proti rozsudku Krajského soudu v Plzni. V posuzovaném případě nabyli žalobci kupní smlouvou jednotku v rodinném domě. Finanční úřad pro Plzeňský kraj vydal platební výměr na daň z nabytí nemovitých věcí, proti němuž podali odvolání a domáhali se uplatnění osvobození dle § 7 ZO. Odvolací finanční ředitelství však platební výměr jen formálně změnilo, ale ponechalo výrok platebního výměru, včetně částky vyměřené daně, beze změny.

Krajský soud v Plzni akceptoval argumentaci žalobců a zrušil rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství i platební výměr vydaný Finančním úřadem pro Plzeňský kraj. Shledal jako důvodnou námitku nesprávného výkladu § 7 odst. 1 písm. c) ZO, který se opíral čistě o jazykové vyjádření zákonodárce. Naopak přistoupil na historický výklad založený na vývoji osvobození již od výše zmíněného § 20 odst. 7 zákona o trojdani a na důvodových zprávách k ZO a jeho novelizacím. Dovodil, že úmyslem zákonodárce nebylo omezit věcný rozsah osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí. V důvodové zprávě k ZO se naopak uvádí, že se přebírá rozsah osvobození z dosavadní úpravy (ze zákona o trojdani), ve které osvobození dopadalo na bytové jednotky bez ohledu na to, v jakém typu stavby byly vymezeny. Dále pak přistoupil k teleologickému výkladu, dle kterého je důvodem osvobození podpora bytové výstavby, přičemž z ničeho neplyne, že by měla být podpořena jen co do jejího určitého typu.

Odvolací finanční ředitelství rozsudek napadlo kasační stížností. Ve své argumentaci vyšlo předně z jazykového výkladu § 7 ZO, který podpořilo poukazem na poslední novelu ZO, která s účinností od 1. 11. 2019 rozšířila osvobození od daně také na jednotky v rodinných domech. Dále uvedlo, že cílem osvobození prvopřevodu je podpora bydlení v bytových domech a v rodinných domech jako nejčastěji obchodovaných nemovitých věcech určených k bydlení, přičemž toto mělo být údajně patrné z důvodové zprávy k příslušnému ustanovení.

Nejvyšší správní soud argumentaci Odvolacího finančního ředitelství odmítl a aproboval závěr Krajského soudu v Plzni. Uvedl, že cílem právní úpravy v § 7 ZO je podpora bydlení v bytových domech a v rodinných domech, což plyne z důvodové zprávy, dle které bylo „osvobození […] převzato z dosavadní právní úpravy, do níž bylo zavedeno s cílem podpořit bytovou výstavbu. Oproti dosavadní úpravě navrhované zákonné opatření Senátu nepodmiňuje osvobození u nových staveb podnikatelskou činností, kterou je výstavba anebo prodej staveb a bytů, na straně převodce. V odstavci 1 se navrhuje osvobodit od daně první úplatné nabytí vlastnického práva k novým stavbám vymezených nemovitých věcí. Jde o nemovité věci určené k bydlení, resp. ty z nich, u nichž lze vzhledem k jejich typu předpokládat, že je k bydlení využije nabyvatel; osvobození se tak vztahuje např. na nabytí bytové jednotky nebo rodinného domu, zatímco se nevztahuje např. na nabytí bytového domu jako celku.“[4] Historický výklad provedený Krajským soudem v Plzni tak byl případný.

Stejně tak akceptoval Nejvyšší správní soud provedený teleologický výklad, když uvedl, že „bytové jednotky v rodinných domech nejsou od druhů bydlení v § 7 odst. 1 ZO výslovně uvedených (rodinného domu a bytové jednotky v bytovém domě) natolik odlišné, aby je zákonodárce vědomě odmítl podporovat.“ Nenašel pak žádnou skutečnost, ze které by bylo možné dovozovat úmysl zákonodárce vyčlenit z výčtu nemovitých věcí určených k bydlení, které jsou dle § 7 odst. 1 ZO osvobozeny od daně z nabytí nemovitých věcí, bytové jednotky v rodinných domech. Naopak z důvodové zprávy dovodil úmysl zákonodárce osvobodit také tyto jednotky, neboť hovoří o nemovitých věcech určených k bydlení a příkladmo uvedl bytové jednotky nebo rodinné domy.

Na rozdíl od Krajského soudu v Plzni se však Nejvyšší správní soud nedomníval, že by zde mohl přistoupit čistě k extenzivnímu výkladu § 7 odst. 1 ZO, ale bylo již třeba přistoupit k vyplnění nepravé a nevědomé mezery v zákoně využitím analogie legis. Uzavřel ji tak analogickou aplikací § 7 odst. 1 písm. c) ZO s poukazem na aplikaci principu v pochybnostech ve prospěch poplatníka.

Osvobození prvopřevodu jednotky v jiných stavbách

Uvedené rozhodnutí bylo vydáno krátce po rozhodnutí v podobné situaci. V rozsudku č. j. 4 Afs 92/2020-42 ze dne 28. 5. 2020 Nejvyšší správní soud posuzoval otázku, zda lze přiznat osvobození prvnímu úplatnému nabytí jednotky v polyfunkčním domě.

V něm se naopak ztotožnil se správcem daně a nárok na osvobození nabytí takové jednotky odmítl. Stavba polyfunkčního domu totiž nenaplňuje definici bytového domu (více než polovina podlahové plochy budovy neodpovídá požadavkům na trvalé bydlení). Taková stavba tedy není stavbou pro bydlení ve smyslu vyhlášky 501/2006 Sb., o obecných požadavcích na využívání území, ani stavbou pro bydlení jak je vnímána důvodovou zprávou ZO nebo, v případě využití historického výkladu, stavbou pro bydlení dle zákona o trojdani. Osvobození v případě prvopřevodu jednotky v polyfunkčním domě tak není dle § 7 ZO možné uplatnit.

Pro uplatnění osvobození dle § 7 ZO je tak nezbytné, aby šlo o stavbu pro bydlení, a osvobozením lze v obecné rovině dosahovat cíle zavedené právní úpravy. Cílem totiž je podpora výstavby ve stavbách pro bydlení, tj. v bytových a rodinných domech. Osvobození tak lze uplatnit na první úplatné nabytí rodinného domu, popř. pozemku nebo práva stavby, jejichž součástí je rodinný dům, nebo jednotky v rodinném nebo bytovém domě. Na osvobození naopak nelze dosáhnout v případě jednotek v jiných stavbách, například v polyfunkčních domech, které nejsou stavbami pro bydlení.

Dopady rozhodnutí

Jednoznačně vyznívající rozsudek Nejvyššího správního soudu eliminoval pochybnosti o výkladu § 7 odst. 1 ZO ve vztahu k osvobození jednotek v rodinných domech dle znění ustanovení účinného do

31. 10. 2019. Zároveň tím byla otevřena cesta pro uplatnění osvobození v případech již vyměřené daně, pokud nedošlo k uplynutí prekluzivní lhůty. Dle § 141 odst. 2 daňového řádu je totiž daňový subjekt oprávněn podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší, než je poslední známá daň, jestliže daň byla stanovena v nesprávné výši. Poplatníci tak nyní mohou podat dodatečná daňová přiznání v případech, kdy byla vyměřena daň z nabytí nemovitých věcí u jednotky nacházející se v rodinném domě a splňují podmínky pro uplatnění osvobození dle § 7 ZO.

K uvedené možnosti se již oficiální vyjádřila i Finanční správa, která závěry Nejvyššího správního soudu akceptovala. V tiskové zprávě konkrétně uvedla, že „nově tak bude Finanční správa při posuzování osvobození vycházet z předpokladu, že osvobození požívá též první úplatné nabytí vlastnického práva k bytové jednotce v rodinném domě ve všech případech, kdy právní účinky vkladu do katastru nemovitostí vznikly do 31. 10. 2019.“[5]

Finanční správa však současně upozorňuje, že nedojde k plošnému obnovování již proběhlých vyměřovacích řízení, neboť [p]„ři posuzování obdobných případů je třeba vycházet ze zásady, že změna či zpřesnění judikatury není dostatečným důvodem pro využití mimořádných opravných prostředků ve věcech týkajících se stejného právního problému, které však byly před vydáním rozsudku soudu pravomocně skončeny ve správním řízení, a proti kterým nebyla v odpovídající lhůtě podána správní žaloba.“[6] Nedojde tak k obnovení příslušných řízení z moci úřední dle § 117 daňového řádu.

Ondřej Málek
Managing Partner

MONEUS

MONEUS Czech Republic, s.r.o.

Veslařská 885/206
637 00 Brno

Tel.: +420 513 035 653
e-mail: info@moneus.cz

---

[1] Dále viz důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., sněmovní tisk 639/0.

[2] Viz důvodová zpráva k návrhu zákona, kterým se mění zákonné opatření Senátu č. 340/2013, sněmovní tisk 179/0.

[3] Ke srovnání rozdílné závěry vyjádřené v rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 6. 2019, č. j. 11 Af 42/2018-77, rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 25. 9. 2019, č. j. 50 Af 16/2018-64 a rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 14. 8. 2019, č. j. 43 Af 27/2018-200.

[4] Viz důvodová zpráva ke sněmovnímu tisku 185, 9. funkční období

[5] K dispozici >>> zde.

[6] Tento postoj vychází z již ustálené judikatury. Srov. nález Ústavního soudu ze dne 1. 3. 2004, sp. zn. IV. ÚS 792/02, nález Ústavního soudu ze dne 15. 4. 2004, sp. zn. IV. ÚS 178/03 nebo usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As 47/2005-86.

© EPRAVO.CZ – Sbírka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- Licence LUC v podnikatelské strategii provozovatelů dronů
- Péče rodičů po novele od 1.1.2026
- K ukončování služebního poměru po novele zákona o státní službě
- Aktuality z práva internetu: kybernetická bezpečnost a online řešení sporů
- Zelené standardy pro výstavbu a renovace: jaké povinnosti přinese nová evropská úprava?
- Byznys a paragrafy, díl 25.: Započtení
- Zrušení bytového spoluvlastnictví včetně limitů soudní ingerence
- 2. díl ze série Pravidla a odpovědnost při provozování zimních sportů: Povinnosti provozovatele při závodech a trénincích: zabezpečení tratí a oddělení veřejného a sportovního provozu
- Protokol o předání díla jako podmínka zaplacení jeho ceny a k možné změně soudní praxe
- Rozsáhlá novela rodinného práva účinná od 1.1.2026
- Judikatura: smluvní sjednání prekluzivní lhůty je obecně platné (FIDIC)