



Doporučení k přijetí metodického pokynu ve věci osvobození nových bytových jednotek v rodinném domě od daně z nabytí nemovitých věcí

V roce 2017 se na veřejného ochránce práv začali obracet stěžovatelé, kteří se potýkali s problémem nejasného výkladu osvobození u jednotek v rodinných domech od daně z nabytí nemovitých věcí. Stěžovali si, že oproti původním informacím, kde se jim od finančních úřadů i odborné veřejnosti¹ dostalo odpovědi, že nové jednotky v rodinných domech jsou od daně osvobozeny, aplikuje nyní finanční správa výklad zákona, který osvobození u nových jednotek v rodinných domech neumožňuje.

Obrátila jsem se na ministra financí Ing. Ivana Pilného a generálního finančního ředitele Ing. Martina Janečka s tím, že by se mohlo jednat o nedůvodné rozdílné zacházení a navrhla jsem následující řešení:

- *Překlenutí zákonné mezery výkladem.*
- *Hromadné prominutí daně ministrem financí z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů.*
- *Zavést v připravované novele přechodné ustanovení, jež umožní uplatnit osvobození i zpětně.*

A. Shrnutí závěrů

Na základě právní analýzy a vyhodnocení odpovědí ministra financí a generálního finančního ředitele jsem dospěla k názoru, že současný výklad zastávaný finanční správou vede k nedůvodnému rozlišování při posuzování osvobození nabytí bytových jednotek v rodinném domě od daně z nabytí nemovitých věcí.

Zatímco nabytí rodinného domu jako celku nebo podílu na něm a nabytí bytové jednotky v bytovém domě je osvobozeno od daně, nabytí bytu majícího status jednotky v rodinném domě osvobozeno není. V zákonné úpravě se tak vyjevuje nepravá mezera, kterou je třeba uzavřít výkladem. Jako metodu jejího uzavření doporučuji *teleologický výklad* s využitím *analogie legis*.

Doporučuji tedy, aby generální finanční ředitelství sjednotilo prostřednictvím metodického pokynu výklad osvobození nových jednotek od daně z nabytí nemovitých věcí tak, že pro **posuzování nároku na osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí při převodu bytové jednotky v rodinném domě je třeba postupovat analogicky jako v případě bytové jednotky v bytovém domě, 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.**

1 Typicky prodávajících realitních kanceláří nebo developerů.



B. Skutková zjištění

B.1 Shrnutí dosavadní právní úpravy

Původně byla daň z nabytí nemovitých věcí upravena v zákoně o dani dědické, dani darovací a dani z nabytí nemovitostí.² Za této úpravy osvobození na nové byty v rodinných domech dopadalo.³

Dne 1. ledna 2014 nabylo účinnosti zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále také jen „zákonné opatření“). To v ustanovení § 7 upravovalo podmínky pro osvobození odlišně⁴ od původní právní úpravy a v praxi vyvolávalo výkladové problémy jak u daňových subjektů, tak i u samotných správců daně. Dne 20. dubna 2017 zveřejnila finanční správa sjednocující výklad⁵, podle něž osvobození na byty v rodinných

2 Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

3 Viz ustanovení § 20 odst. 7 zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí:

„(7) Od daně z převodu nemovitostí je osvobozen 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.“

4 Dle ustanovení § 7 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí:

(1) Od daně z nabytí nemovitých věcí je osvobozeno první úplatné nabytí vlastnického práva k

a) pozemku nebo právu stavby, jejichž součástí je dokončená nebo užívaná stavba rodinného domu,

b) dokončené nebo užívané stavbě rodinného domu,

c) dokončené nebo užívané jednotce v bytovém domě, která

1. 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,

2. na základě stavební úpravy nebytového prostoru nově nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem.

(2) Nabytí vlastnického práva k nemovité věci podle odstavce 1 je od daně osvobozeno pouze tehdy, dojde-li k němu v době 5 let ode dne dokončení nebo započetí užívání rodinného domu, jednotky v bytovém domě nebo jednotky v bytovém domě změněné stavební úpravou, a to od toho dne, který nastane dříve.

5 Viz informace finanční správy ze dne 20. dubna 2017 ke zdanění nabytí vlastnického práva k jednotce v rodinném domě dostupná z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-nabyti-nemovitych-veci/informace-stanoviska-sdeleni/Informace-k-bytum-v-rodinnem-dome-8403>.



domech nedopadá. Daňové subjekty vyzvala k podání daňového přiznání a rovněž zveřejnila informace o možnostech posečkání daně⁶ a prominutí příslušenství daně⁷.

Vzhledem k tomu, že finanční správa zaujala stanovisko, které sjednocuje výklad předmětného ustanovení v neprospěch daňových subjektů, jsem se rozhodla obrátit se na ministra financí Ing. Ivana Pilného a generálního finančního ředitele Ing. Martina Janečka.

B.2 Vyjádření ministra financí Ing. Ivana Pilného

Dle názoru ministra financí⁸ je aplikace osvobození při prvním úplatném nabytí vlastnického práva k bytové jednotce v rodinném domě vyloučena. Osvobození je možné pouze pro bytové jednotky v bytovém domě při splnění dalších podmínek a pro rodinné domy jako celky. Tato formulace vznikla s přihlédnutím k tomu, že bytové jednotky vznikaly převážně v bytových domech. V rodinných domech pak vznikaly spíše vzácně.

Právní předpisy spojují rodinné domy s existencí bytů, ale nikoliv jednotek. Pojem jednotka vychází ze soukromého práva, jež je na veřejném právu nezávislé. Podle analýzy současné situace stojí za vznikem jednotek v rodinných domech i jejich výstavba v místech, kde je pro bytové domy zástavba regulována. Ač bylo předmětné ustanovení novelizováno zákonem č. 254/2016 Sb., nebyly k novému znění vzneseny připomínky.

Ministr nevidí prostor pro uplatnění jiného výkladu než toho v současnosti aplikovaného finanční správou. Také neshledává v daňových předpisech nesrovnalosti, pro něž by bylo možné uplatnit hromadné prominutí daně. Změna přechodného ustanovení novely není možná proto, že má-li být schválen zákon v prvním čtení, není možné uplatnit pozměňovací návrhy.

B.3 Vyjádření generálního finančního ředitele Ing. Martina Janečka

Generální ředitel uvádí⁹, že od účinnosti zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb. se osvobození vztahuje pouze na jednotky v bytovém domě. Úmyslem zákonodárce bylo podporovat bydlení v rodinných domech jen v případě, že nebudou rozděleny na jednotky, neboť jejich rozdělení není obvyklým uspořádáním stavu věcí.

Bytové jednotky se nacházejí i v jiných stavbách, než jsou stavby pro bydlení, přičemž v tomto případě osvobozeny nejsou. I jednotky v bytových domech jsou osvobozeny až po splnění dalších zákonných předpokladů. Výklad ve prospěch nabyvatelů bytových

6 Viz informace finanční správy ze dne 20. dubna 2017 k možnosti požádat o posečkání úhrady daně z nabytí nemovitých věcí popř. rozložení její úhrady na splátky dostupná z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-nabyti-nemovitych-veci/informace-stanoviska-sdeleni/informace-k-moznosti-pozadat-o-poseckani-uh rady-dane-z-nabyti-nemovitych-veci-8405>.

7 Viz informace finanční správy ze dne 20. dubna 2017 k možnosti žádat o prominutí příslušenství daně z nabytí nemovitých věcí dostupná z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-nabyti-nemovitych-veci/informace-stanoviska-sdeleni/informace-k-moznosti-zadat-o-prominuti-prislusenstvi-dane-z-nabyti-nemovitych-veci-8404>.

8 Viz odpověď ministra financí Ing. Ivana Pilného č. j. MF-18568/2017/2601-7 ze dne 10. července 2017.

9 Viz odpověď generálního ředitele Ing. Martina Janečka č. j. 73645/17/7100-30121-107629 ze dne 11. července 2017.



jednotek v rodinných domech by byl nespravedlivý vůči vlastníkům bytových jednotek v jiných stavbách.

Generální ředitel také poukazuje na rozšíření časového testu pro osvobození nových staveb při přijetí nové úpravy a odkazuje na úpravu daně z nemovitých věcí, jež rovněž rozlišuje mezi bytovými a rodinnými domy.

C. Právní hodnocení

C.1 Východiska právní úpravy

Ke změně úpravy osvobození došlo s účinností od 1. ledna 2014 prostřednictvím zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí. Legislativní práce na nové zákonné úpravě probíhaly v letech 2012 až 2013. Hlavním cílem nové zákonné úpravy byla potřeba reagovat na změny vzniklé v souvislosti s rekodifikací civilního práva, dílčími cíli pak bylo snížení administrativní zátěže nebo aktualizace některých důvodů¹⁰ pro osvobození od daně.

Osvobození u nových staveb (§ 7) vycházelo z dosavadní právní úpravy s tím rozdílem, že mělo rozšířit okruh osvobozených subjektů i o nepodnikatele.¹¹ Důvodová zpráva dále uvádí, že se **osvobozují ty nemovité věci, u nichž lze předpokládat, že je k bydlení využije nabyvatel.**¹² Z toho dovozují, že záměrem zákonodárce bylo osvobodit nabytí nemovitostí, které slouží primárně k bydlení.¹³

C.2 Jednoznačnost právní úpravy

Ministerstvo financí i Generální finanční ředitelství považují formulaci zákona za natolik jednoznačnou, že nepřipouští jiné možnosti výkladu. Poukazují na skutečnost, že v rámci legislativních prací nebyly vzneseny připomínky vůči předmětnému ustanovení. V době legislativních prací na zákonném opatření (2012 až 2013) pak nebylo běžnou praxí rozdělovat rodinné domy na jednotky. Podle analýzy současného stavu mohou k většímu počtu rodinných domů rozdělených na jednotky přispívat stavební uzávěry omezující stavbu bytových domů.

10 Například osvobození převodů a přechodů vlastnictví k nemovitostem v souvislosti s privatizací státního majetku a další, která se ve změnách ekonomických a společenských podmínkách jeví jako nesystémová nebo neopodstatněná (např. osvobození vkladů do obchodních společností a družstev, které mělo podpořit rozvoj podnikání v počáteční fázi tržního hospodářství). Viz bod 2.E obecné části důvodové zprávy k zákonnému opatření č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů.

11 Viz důvodová zpráva k zákonnému opatření č. 340/2013 Sb., podle níž osvobození „bylo 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 činnost, kterou je výstavba anebo prodej staveb a bytů, na straně převodce.“

12 Z toho důvodu je vyloučeno osvobození nabytí vlastnictví k celému bytovému domu.

13 Rodinný dům i bytový dům musí mít většinu podlahové plochy vhodnou pro trvalé bydlení. Viz ustanovení § 2 písmene a) vyhlášky Ministerstva pro místní rozvoj č. 501/2006 Sb., o obecných požadavcích na využívání území, ve znění pozdějších předpisů.



Tvrzení o jednoznačnosti výkladu zákonného opatření však neodpovídají informace zjištěné finanční správou, podle nichž je více než 25 % případů,¹⁴ v nichž bylo vyměřeno jinak, než jak předpokládá sjednocující výklad finanční správy. **Fakt, že sami správci daně ve více než čtvrtině případů akceptují odlišný výklad, významně relativizuje tvrzení o nemožnosti alternativního výkladu a legislativní jednoznačnosti.**

Tento stav naopak svědčí o tom, že nad tím, jak předmětné ustanovení vykládat, panují (mohly by panovat) pochybnosti. V takovém případě by bylo nutné do výkladových úvah inkorporovat i právní princip *in dubio mitius*. Tento princip je však namísto aplikovat až v případě, bude-li za použití jiných výkladových metod postaveno najisto, že ohledně výkladu panují skutečně pochybnosti.

C.3 Meze použití jazykového výkladu

Ministr financí i generální finanční ředitel ve svých odpovědích de facto odkazují na restriktivní jazykový výklad. Dovozejí, že mohou být osvobozeny pouze celé rodinné domy (případně podíly na nich), nikoliv bytové jednotky v rodinných domech, neboť nejsou v textu ustanovení § 7 zákonného opatření výslovně uvedeny.

Účelem jazykového výkladu je 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.¹⁵ Zásadní otázkou je tedy stanovení rozsahu pojmu „rodinný dům“, respektive stavba rodinného domu. A to, zda pojem „stavba rodinného domu“ zahrnuje i bytovou jednotku v rodinném domě.

Určujícím je výklad pojmu „stavba“ v tom smyslu, zda zahrnuje kromě celé stavby také její dílčí části.¹⁶ Vzhledem k tomu, že zákonné opatření samo nestanoví zákonnou zkratku či legální definici tohoto pojmu, je nutné v rámci jednotnosti a koherence právního řádu vyjít z definice obsažené ve stavebním zákoně.¹⁷ Ten mimo jiné stanoví, že pokud zákon používá pojem stavba, **rozumí se tím podle okolností i její část nebo změna dokončené stavby.**¹⁸

14 Viz Informace k možnosti žádat prominutí příslušenství daně dostupná na webu finanční správy: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-nabyti-nemovitych-veci/informace-stanoviska-sdeleni/Informace-k-moznosti-zadat-o-prominuti-prislusenstvi-dane-z-nabyti-nemovitych-veci-8404>.

15 Viz nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 33/97, ze dne 17. prosince 1997, podle nějž „Účelem jazykového výkladu je 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.). Mechanická aplikace abstrahující, resp. neuvědomující si, a to buď úmyslně nebo v důsledku nevzdělanosti, smysl a účel právní normy, činí z práva nástroj odcizení a absurdity.“

K úloze jazykového výkladu viz též Pl. ÚS 21/96, či rozsudky NSS 5 Afs 28/2003, 7 Afs 54/2006.

16 A maiori ad minus. Pokud něco platí pro celek, mělo by to platit i pro jeho části.

17 Zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů.

18 Ustanovení § 2 odst. 3 a 4 stavebního zákona

(3) Stavbou se rozumí veškerá stavební díla, která vznikají stavební nebo montážní technologií, bez zřetele na jejich stavebně-technické provedení, použité stavební výrobky, materiály a konstrukce, na účel využití a dobu trvání. Dočasná stavba je stavba, u které stavební úřad předem omezí dobu jejího trvání. Za stavbu se považuje také výrobek plnící funkci stavby. Stavba, která slouží reklamním účelům, je stavba pro reklamu.



Vzhledem k tomu, že zákonné opatření nestanoví vlastní definici stavby, mám za to, že není důvod tento pojem vykládat jinak, než jak stanoví stavební zákon. Pokud měl zákonodárce jiný úmysl, pak jej mohl (a měl) vyjádřit. Z pohledu právní jistoty je zcela odůvodněné vykládat právní pojem v jednom zákoně stejným způsobem jako v zákoně jej definujícím.¹⁹

Vydeme-li z toho, že pod pojmem „stavba“ lze rozumět i její část, pak pod rozsah pojmu „stavba rodinného domu“ náleží i jednotka, která vznikla vyčleněním v této stavbě. Pomocí extenzivního jazykového výkladu by proto bylo možné dospět k závěru, že nabytí bytové jednotky v rodinném domě podléhá stejným podmínkám pro osvobození jako samotný rodinný dům.

C.4 Důsledky přijetí restriktivního jazykového výkladu

Z dosavadní komunikace s ministerstvem i generálním finančním ředitelstvím vyplývá, že extenzivní výklad je pro ně nepřijatelný. I pokud bych akceptovala restriktivní jazykový výklad, nezískáváme pomocí něj právní normu, ale pouze východisko pro její poznání, s nímž je třeba dále pracovat.

Přijetí restriktivního jazykového výkladu v neprospěch daňových subjektů vede k tomu, že zatímco převod celých rodinných domů²⁰ je od daně osvobozen, stejně jako je osvobozen převod bytových jednotek v bytových domech, tak převod bytů v rodinných domech by osvobozen nebyl. Pokud by však poměrná část rodinného domu byla převedena formou spoluvlastnického podílu,²¹ tak osvobozena je. **Takový důsledek považuji za zcela absurdní.**

C.5 Další výkladové metody a existence mezery v zákoně

Jsou-li důsledky právní úpravy prima facie absurdní, pak je namístě se ptát a za použití dalších výkladových metod zkoumat, zda v zákoně existuje mezera, se kterou je třeba se vypořádat. Klíčovou otázkou tedy je to, zda v ustanovení § 7 zákonného opatření existuje mezera, a pokud ano, jaký je její charakter.

(4) Pokud se v tomto zákoně používá pojmu stavba, rozumí se tím podle okolností i její část nebo změna dokončené stavby.

19 Výše uvedenou úpravu lze interpretovat i opačným způsobem, a to namísto obdobného užití sáhnout k argumentu a contrario. Pokud je jedním předpisem stanovena definice pojmu, která je zároveň specifikována pro potřeby tohoto zákona, pak jí v jiném zákoně lze rozumět pouze v rozsahu prvotní definice, nikoliv jejího upřesnění.

Rozhodování, která z těchto interpretačních metod správná, je závislé na kontextu věci, do něhož patří i historické a teleologické pozadí. Dovolím si však poznamenat, že v pochybnostech by měl být zvolen ten výklad, který je pro daňový subjekt příznivější.

K principu *in dubio mitius* např. náleží IV. ÚS 666/02: „Za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad, nelze pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje; z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní dle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny), tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod - tedy v případě pochybností postupovat mírněji (*in dubio mitius*).“

20 Při splnění zákonných podmínek prvního úplatného nabytí a časového testu.

21 Tj. bez rozdělení na jednotky.



Právní mezera je svou povahou nepravá (teleologická), pokud v zákoně chybí ustanovení, které lze v souladu se smyslem a účelem zákona předpokládat.²² Z čistě formálního hlediska lze s poukazem na argument a contrario mezeru ignorovat;²³ takovým postupem však dochází k nedůvodnému rozdílnému zacházení, neboť na hodnotovém pozadí zákona nedává takový postup smysl. Mezera je otevřená, pokud v zákoně chybí očekávané pozitivní²⁴ ustanovení. Mezera je nevědomá, pokud zákonodárce konkrétní eventualitu při formulaci úpravy nezvažoval.

C.5.1 Historický výklad

Osvobození je podle důvodové zprávy přejato z historické úpravy.²⁵ Za ní nabytí nových bytů v rodinných domech osvobozeno bylo. Vyjadřuje-li zákonodárce vůli přejmout úpravu a zároveň vymezuje za jakým účelem, pak je třeba tuto vůli z hlediska teleologického respektovat. Naopak je třeba odmítnout argument ministra i generálního finančního ředitele, že danou úpravou mělo dojít k regulaci výstavby rodinných domů. Jak společně uvádějí, tento dopad je zaznamenán až na základě současné analýzy, a tedy zákonodárce s ním při formulaci zákona neoperoval.²⁶ Argumentace účelem zákona, který zákon nesledoval, je projevem nepřipustného právního aktualismu.²⁷

Argument je navíc znatelně oslaben tím, že jak Ministerstvo financí, tak Ministerstvo pro místní rozvoj podpořily novelu zákona,²⁸ která osvobození nabytí bytových jednotek v rodinných domech přiznává. Ministerstvo financí tak sice říká, že úmyslem zákonodárce nemohla být podpora bydlení v rodinných domech rozdělených na jednotky, zároveň však **podporuje novelu, jejímž jediným účelem je odstranění tohoto nedůvodného rozdílného zacházení.**

Je to samo Ministerstvo financí, které uvádí, že tato právní úprava nyní uvedený regulační účel neplní, neboť negativní důsledek regulace dopadá na jednotlivce, nikoliv developery,

22 Viz MELZER, F., *Metodologie nalézání práva – Úvod do právní argumentace*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. ISBN: 978-80-7400-382-0. str. 227-228.

23 Viz výše uvedený restriktivní výklad a použitím figury contrario.

24 Ve smyslu stanovující konkrétní úpravu, tato úprava může mít z hlediska konkrétního adresáta normy jak pozitivní, tak negativní důsledky

25 Tou byl zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

26 V celé důvodové zprávě nelze nalézt žádné indicie pro podporu tohoto tvrzení. Pokud opravdu záměr zákonodárce takový byl, mohl jej vtělit jako text do zákona jasným negativním vymezením u rodinných domů, nebo alespoň do důvodové zprávy, aby poskytl restriktivnímu výkladu teleologickou oporu.

27 Rozsah působnosti právní normy i jejího účelu je jejím přijetím jasně dán. To, že norma je obecným pravidlem, které reguluje chování i v zákonodárcem nepředvídaných situacích, je dáno povahou normy. Konstrukce úmyslu zákonodárce, který je dovozován ex post, je právně teoretickou minelou. Ať již provádíme výklad historický (tedy hledáme subjektivní záměr zákonodárce, nebo teleologický (hledáme objektivní účel normy), pak je takový argument nepřijatelný. Lze jen zohlednit toliko jako externalitu regulace, nikoliv však její cíl. Obdobně viz recentní subjektivní výkladový cíl in MELZER, F., *Metodologie nalézání práva – Úvod do právní argumentace*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. ISBN: 978-80-7400-382-0. str. 83.

28 Viz sněmovní tisk č. 1098/0 Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky, VII. období od roku 2013.



jejichž činnost má takto být regulována.²⁹ Dále uvádí, že současná úprava přináší nežádoucí dopady pro nabyvatele bytových jednotek v rodinných domech.³⁰

Zohledním-li historické okolnosti přijetí zákonného opatření, vede mě to minimálně k pochybnostem ohledně aplikace restriktivního jazykového výkladu zastávaného finanční správou.

C.5.2 Teleologický výklad a účel právní úpravy

Osvobození bylo do zákonného opatření přeneseno za účelem podpory bytové výstavby. Z dat Českého statistického úřadu vyplývá, že drtivá většina nových bytů se nachází v rodinných domech nebo bytových domech. Ty tvoří bez mála 94 % nové bytové výstavby.³¹ Počet nově dokončených bytů v rodinných domech je téměř dvojnásobný proti počtu v bytových domech. Ač většina rodinných domů má pouze jeden „byt“, právní řád předpokládá, že v rodinném domě mohou být vymezeny až tři byty.³² Stávající úprava, která umožňuje v rodinném domě vymežit až tři byty, je účinná více než deset let.

Nezpochybňuji tvrzení, že zákonodárce vycházel z praxe, kdy bylo běžné, že bytové jednotky byly vymezovány zejména v bytových domech. V době legislativních prací bylo stavebnictví v propadu a zákonodárce chtěl zřejmě stimulovat bytovou výstavbu. To, že tak učinil prostřednictvím osvobození nabytí staveb pro bydlení, je pak zcela logické.

Současný výklad finanční správy však může motivovat daňové subjekty k upřednostnění převodu spoluvlastnického podílu k rodinnému domu bez vymezení jednotek. Toto řešení je však právně méně jisté a v praxi zřejmě vyžaduje uzavření občanskoprávní smlouvy o užívání nemovitosti. **Mám za to, že právní úprava by neměla směřovat ke zbytečné složitosti, která je nežádoucí.** Právní úprava kvůli své formulaci dopadá i na situace, jež nebyly zákonodárcem anticipovány. S tímto problémem se musí vypořádat jeho interpret.³³

29 Viz stanovisko Ministerstva financí ze dne 5. května 2017 v připomínkovém řízení k novele zákonného opatření Senátu č. 340/2013 předkládané poslancem Ing. Andrejem Babišem, č. j. MF-13369/2017/32-3.

30 Tamtéž.

31 Data z let 2013 až 2016 při zahrnutí i přístaveb, nástaveb a vestaveb u rodinných a bytových domů. Viz https://vdb.czso.cz/vdbvo2/faces/cs/index.jsf?page=vystup-objekt&z=T&f=TABULKA&skupId=1&katalog=30836&pvo=BYT01-G&c=v152~6_RP2016QP4&evo=v153 ! BYT-LEG2-11Q_1&str=v8.

32 Viz ustanovení § 2 písmena a) vyhlášky Ministerstva pro místní rozvoj č. 501/2006 Sb., o obecných požadavcích na využívání území, ve znění pozdějších předpisů. Srov. vyhláška Českého zeměměřického a katastrálního úřadu č. 357/2013 Sb., o katastru nemovitostí (katastrální vyhláška), ve znění vyhlášky č. 87/2017, příloha 4.

33 O tom, že interpret musí být „moudřejší“ než zákonodárce, hovoří původně Gustav Radbruch. K jeho myšlenkám se výslovně přihlásil Nejvyšší správní soud v rozhodnutí 1 Afs 31/2009: „Vůle zákonodárce není metodou výkladu, nýbrž cílem výkladu a výsledkem výkladu, výrazem pro apriorní nezbytnost systémově nerozporného výkladu celého právního řádu. Je proto možné konstatovat jako vůli zákonodárce to, co nikdy jako vědomá vůle autora zákona nebylo přítomno. Interpret může zákonu rozumět lépe, než mu rozuměl jeho tvůrce, zákon může být moudřejší než jeho autor – on právě musí být moudřejší jako jeho autor.“



Deklarovaný účel osvobození mě proto vede k závěru, že předmětná úprava dle výkladu zastávaného finanční správou způsobuje neodůvodněnou nerovnost mezi nabyvateli jednotek ve stavebních pro bydlení.

Jinými slovy, v důsledku akceptace restriktivního jazykového výkladu se zde otevírá nepravá mezera v zákoně. Ta je svým charakterem otevřená, neboť v zákoně potom chybí ustanovení, které je očekávané z hlediska jeho účelu. **Jedná se o mezeru nevědomou, neboť dle slov MF a GŘ zákonodárce vycházel z praxe, kde vymezení jednotek v bytových domech nebylo běžné, a tedy s touto eventualitou nepracoval.**

C.6 Uzavření mezery v zákoně

Prostředkem pro vyplnění nepravých mezer jsou zejména argumenty založené na analogii.³⁴ Klíčem, který slouží k aplikaci prostředku, je potom ono teleologické pozadí, na němž mezera vznikla.

Zároveň též nelze odhlédnout od principu *in dubio mitius*, neboť předmětem výkladu je mezera v právu. Způsob jejího uzavření by neměl negativně dopadnout na daňové subjekty. Rovněž nelze opomenout zásadu legitimního očekávání obsaženou v daňovém řádu.³⁵

Hledáme-li zdroj pro analogické úpravy pro bytové jednotky v rodinných domech, je třeba zvážit úpravu typově nejpodobnějších právních entit. Těmi jsou rodinné domy jako celky³⁶ a bytové jednotky v bytových domech jakožto bytové jednotky v jiných stavebních pro bydlení.³⁷ Právní úprava osvobozuje nabytí rodinných domů jako celků. U nabytí bytových jednotek v bytových domech pak osvobozuje nabytí těch, které nezahrnují nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem.

Z odpovědi ministra i generálního ředitele vyplývá, že jednotky v rodinném domě považují za podobnější jednotkám v bytovém domě než rodinnému domu. Klíčový je tedy charakter převáděné nemovité věci. Přitakávám ministru i generálnímu řediteli v tom, že právní charakter bytové jednotky v rodinném domě je obecně bližší jiné bytové jednotce ve stavbě pro bydlení než celé stavbě rodinného domu.³⁸

Mám tedy za to, že pro uzavření mezery, která vzniká „mezi“ ustanoveními § 7 odst. 1 písm. b) a c) zákonného opatření č. 340/2013 Sb., je nejprůhodnější analogicky vztáhnout na bytové jednotky v rodinném domě úpravu písmene c). To znamená posoudit, zda se

34 Viz MELZER, F., *Metodologie nalézání práva – Úvod do právní argumentace*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. ISBN: 978-80-7400-382-0. str. 243 až 244.

35 Obsaženou v ustanovení § 8 odst. 2 daňového řádu.

36 Ostatně bytová jednotka je vymezená právě v rodinném domě. K převodu bytů rozdělených a nerozdělených na jednotky více v části C.3 – Meze použití jazykového výkladu.

37 Mám za to, že by bylo terminologicky nepřesné srovnávat bytové jednotky v rodinných domech se zcela neurčitou bytovou jednotkou bez bližšího určení. Tento závěr vychází z povahy rodinných domů, které jsou spolu s bytovými domy stavbami pro bydlení. Jejich primárním účelem je tedy zajištění bytové potřeby. Tímto se stavby pro bydlení odlišují od ostatních staveb.

38 Jedná se však pouze o obecnou blízkost. V konkrétním případě se zcela jistě vyskytnou situace, kdy vymezená jednotka bude mít téměř charakter samostatné stavby. Nicméně z hlediska obecně regulační se kloním k akceptaci výše uvedeného prismatu.



jedná o první úplatné nabytí dokončené nebo užívané jednotky, která nezahrnuje jiný prostor než sklep, komoru nebo garáž a provést časový test podle odst. 2.

C.7 Reflexe přijatelnosti provedeného výkladu

- Tímto postupem dojde k odstranění nedůvodně odlišného zacházení mezi triádou vlastníků rodinných domů, vlastníků jednotek v rodinných domech a vlastníků bytových jednotek v bytových domech.
- Jedná se o minimalistický zásah z hlediska výkladu, neboť využívá analogie v rámci jediného ustanovení u právně nejpodobnější entity.
- Je v souladu s principem právní jistoty, neboť správci daně v nemalém počtu takovýto postup původně sami aprobovali.³⁹
- Tento výklad je v souladu s principem *in dubio mitius*, a je proto akceptovatelným zásahem.
- Negativní důsledky tohoto výkladu nedopadnou na daňové subjekty, ale na stát. Fiskální zájmy státu nemohou převážet nad materiálně správným posouzením věci.⁴⁰
- Zároveň je v souladu s explicitně uvedeným záměrem zákonodárce – podporou bytové výstavby.
- Odstraňuje nežádoucí dopady regulace na daňové subjekty, o nichž hovoří Ministerstvo financí.

C.8 K dalším argumentům uvedeným v odpovědích MF a GFŘ

Argument ministra financí, že „jednotka“ je termín soukromoprávní, přičemž soukromé právo je na právu veřejném nezávislé,⁴¹ považuji za nepřesvědčivý, neboť je to sám zákonodárce, kdo s termínem jednotka pracuje.⁴² Ostatně bez terminologie občanského práva by zjevně nebylo možné zákonné opatření vůbec aplikovat, neboť bychom ani neměli postaveno na jisto, co je to koupě, vlastník nebo co lze považovat za nemovitou věc. Takový stav by byl nepochybně neudržitelný.

Jak ministr, tak generální ředitel poukazují na to, že na rozdíl od bytových domů, kde je existence jednotek předpokládána, u rodinných domů tomu tak není. Tento první názor však

39 Důsledky nejasné právní úpravy ve veřejném právu nelze přičítat jeho adresátům, nýbrž by je měl nést stát.

40 Dle daňového řádu je cílem správy daní **správné zjištění a stanovení daní** a zabezpečení jejich úhrady. Jak poukazuje Nejvyšší správní soud, daňový řád *upřednostňuje při stanovení daně hledisko materiální správnosti, nikoli hledisko fiskální*. Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 41/2013 ze dne 27. února 2014, dostupný z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2013/0041_9Afs_13_20140227143834_prevedeno.pdf.

41 Čistě metodologicky si dovoluji poznamenat, že jednosměrná nezávislost neimplikuje nezávislost obousměrnou. Nezávislost soukromého a veřejného práva nelze vnímat zcela absolutně jako bránící jakékoliv ingerenci norem. Ve vztahu k příslušnému ustanovení občanského zákoníku se tak například vyjádřil i Ústavní soud v usnesení II. ÚS 117/14.

42 Viz ustanovení §7 odst. 1 písmena c) zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí.



nemá oporu ani v právu účinném v době legislativních prací na zákonném opatření,⁴³ ani v úpravě účinné v současnosti.⁴⁴ **Vznik jednotky byl vždy vázán na její vymezení v domě.** Především, že domem není jenom bytový dům, ale také dům rodinný. Obě tyto stavby pro bydlení jsou primárně spojeny s existencí bytů (respektive uspokojováním bytové potřeby). Vzhledem k tomu, že zákonná úprava předpokládala a předpokládá jako jeden ze základních způsobů vzniku jednotky její výstavbu,⁴⁵ nemohu s tímto argumentem souhlasit.⁴⁶

Generální ředitel uvádí, že přiznáním osvobození nabytí jednotek v rodinných domech by došlo k **nedůvodnému zvýhodnění nabyvatelů těchto jednotek oproti těm, kteří nabývají jednotky v jiném typu stavby.** Souhlasím, že dojde ke zvýhodnění těchto nabyvatelů, primárně však dojde k narovnání přístupu k vlastníkům bytových jednotek v rodinném domě s vlastníky bytových jednotek v bytových domech a rodinných domů jako celků. Podpora bytové výstavby je legitimní cíl zákonodárce. Osvobozením nabytí jednotek ve stavbách pro bydlení lze stimulovat bytovou výstavbu. Považuji za logické, že zákonodárce omezil osvobození na bytové domy a rodinné domy, neboť u ostatních typů staveb není výstavba bytů jejich primárním účelem, ale pouhým vedlejším důsledkem, a lze předpokládat, že případná efektivita takové podpory by byla výrazně nižší. Dovolím si také poukázat na data českého statistického úřadu ohledně bytové výstavby za roky 2013 až 2016, kdy největší část bytové výstavby tvoří rodinné domy a po nich domy bytové.⁴⁷ **Mám tedy za to, že ač se jedná o rozdílné zacházení, lze pro ně nalézt rozumný důvod.**

Pokud má finanční správa za to, že pro rozdílné zacházení není dán rozumný důvod, domnívám se, že jedinou možností je změna úpravy osvobození tak, že by dopadala na nabyvatele všech nových bytových jednotek. Taková změna však přesahuje rámec nyní diskutované věci.

Generální ředitel dále uvedl, že rozdílná úprava jednotek v bytovém domě a jednotek v rodinném domě je obsažena v zákoně o dani z nemovitých věcí.⁴⁸ Zákon o dani z nemovitých věcí rozlišuje bytové domy a ostatní stavby, koeficient jednotky se pak řídí tím, v jaké stavbě se nachází. To znamená, že zachází stejně s rodinnými domy jako celky i jednotkami v nich. Analogická aplikace na daň z nabytí nemovitých věcí tak nutně vede k závěru, že je třeba nabytí bytové jednotky v rodinných domech osvobodit (za stejných podmínek jako v případě rodinného domu).

43 Viz zákon o č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů), ve znění účinném do 31. 12. 2013.

44 Viz ustanovení § 1158 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů

45 Viz ustanovení § 5 odst. 1 zákona o vlastnictví bytů a ustanovení § 1163 občanského zákoníku.

46 Dodávám, že ani Ministerstvo pro místní rozvoj jakožto gestor stavebních právních předpisů neuvedlo žádné připomínky vůči navrhované novele, jejíž důsledky jsou stejné jako přijetí navrhovaného výkladu. Novelu bez připomínek podpořilo.

47 Následují nástavby, vestavby a přístavby v těchto domech. Byty v ostatních budovách tvoří jednotky procent. Z hlediska podpory bydlení je proto taková motivace neefektivní.

48 Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů.



Jak ministr, tak generální ředitel uvádějí, že rodinný dům má sloužit k rodinnému bydlení, a rozdělení rodinného domu na jednotky tomuto neodpovídá. Tento výklad považuji za neudržitelný, neboť nemá oporu v zákoně ani judikatuře. Rozdělení rodinného domu na jednotky je zákonnou úpravou předpokládaným stavem, a to i v případě, že jednotka vzniká přímo výstavbou.⁴⁹ Ze stavebních předpisů nevyplývá povinnost, aby v rodinném domě bydlela pouze jedna rodina. Pokud by tomu tak skutečně bylo, měl tak zákonodárce učinit výslovně v zákoně, což neudělal.

Shrnuji, že ani argumentace akcentující soukromoprávní povahu termínu „jednotka“, původní účel rodinných domů a jejich využití pro rodinné bydlení, neodůvodněné znevýhodnění nabyvatelů jednotek v jiných stavbách, analogie se zákonem o dani z nemovitých věcí mě nepřesvědčily o možnosti akceptace výkladu zastávaného finanční správou.

D. Informace o dalším postupu

Své doporučení zasílám ministru financí Ing. Ivanu Pilnému a generálnímu finančnímu řediteli Ing. Martinu Janečkovi a podle § 22 odst. 2 zákona o veřejném ochránci práv⁵⁰ žádám, aby mi k němu ve lhůtě 60 dnů sdělili svá stanoviska.

Brno 28. srpna 2017

Mgr. Anna Šabatová, Ph.D., v. r.
veřejná ochránkyně práv
(doporučení je opatřeno elektronickým podpisem)

⁴⁹ Viz ustanovení § 1163 občanského zákoníku.

⁵⁰ Zákon č. 349/1999 Sb., o veřejném ochránci práv, ve znění pozdějších předpisů.