



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **STAVINVEST Q s. r. o.**, se sídlem Budějovická 255, Písek, zastoupeného JUDr. Antonínem Tunklem, advokátem se sídlem Komenského 6/V, Dačice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 4. 6. 2008, č. j. 10 Ca 45/2008 – 42,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 4. 6. 2008, č. j. 10 Ca 45/2008 - 42 zamítl jako nedůvodnou žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 16. 1. 2008, č. j. 79/08-1400, jímž byla zamítnuta odvolání žalobce proti platebním výměrům Finančního úřadu v Milevsku ze dne 27. 6. 2007, č. j.: 19011/07/098960/6930 až 19013/07/098960/6930, 19015/07/098960/6930 až 19017/07/098960/6930, 19021/07/098960/6930, 19022/07/098960/6930, 19028/07/098960/6930, 19029/07/098960/6930, 19032/07/098960/6930 až 19037/07/098960/6930, 19039/07/098960/6930, až 19041/07/098960/6930, 19044/07/098960/6930, 19046/07/098960/6930 až 19051/07/098960/6930, 19053/07/098960/6930 až 19056/07/098960/6930 o vyměření daně z převodu nemovitostí na základě smluv o převodu vlastnictví bytových jednotek s podílem na společných částech

domu č. 943 s pozemkem p. č. 1301 v k. ú. Milevsko, jejichž právní účinky nastaly v roce 2005 a 2006, v celkové výši 370 356 Kč. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že před vydáním rozhodnutí o změně užívání stavby nebyly povoleny žádné stavební úpravy, které by vedly k takovým dispozičním změnám v objektu, v důsledku nichž by byty vznikly změnou dokončené stavby. Proto krajský soud neuznal jako opodstatněnou argumentaci vycházející z rozhodnutí o povolení změny v užívání stavby opírající se o ustanovení § 85 odst. 1 zákona č. 50/1976 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „stavební zákon“). Skutečnost, že by byty vznikly změnou dokončené stavby neprokazuje ani rozhodnutí stavebního úřadu o povolení změny v užívání stavby, ani znalecký posudek z oboru stavebnictví předložený stěžovatelem. Jeho obsah je pak v rozporu i s vypracovanými znaleckými posudky pro účely zdanění převodu bytů v konkrétním domě, které obsahují popis budovy a rozsah změn realizovaných stavebními pracemi. Nadto se stavební úřad v dalším vyjádření (datovaným po předložení posudku z oboru stavebnictví Ing. J.) vyslovil ke konkrétním stavebním činnostem tak, že tyto činnosti představují stavební úpravy a nikoliv změnu stavby. Stejně pak i z dalších písemností stavebního úřadu vyplývá, že stěžovatel nepožadoval povolení změny stavby, ale pouze ohlašoval provádění stavebních úprav, které stavební úřad podřadil podle jejich povahy údržbě stavby. Nelze ani vycházet ze znaleckého posudku z oboru stavebnictví Ing. J., neboť tento znalec nepřipustně řeší právní otázky, ačkoliv mu jako znalci přísluší vyjadřovat se pouze k otázkám skutkovým a odborné povahy. Důvodná není ani argumentace stavem zápisu v katastru nemovitostí, kde ke dni převodu vlastnictví na stěžovatele bylo jako způsob využití uvedeno „bydlení“, a ke dni převodu bytů „bytový dům“. Tyto okolnosti tedy nijak neprokazují, že by došlo ke změně domu užívaného pro bydlení na bytový dům v důsledku změny dokončené stavby ve smyslu ustanovení § 139b odst. 3 stavebního zákona. Nebyla však splněna ani další podmínka, že byty nebyly dosud užívány, protože jednotlivé konkrétní byty (v původní ubytovně) byly jako byty již užívány. Jedinou odlišností v užívání je skutečnost, že byty byly původně užívány pro účely „přechodného bydlení zaměstnanců“ a ke dni převodu bytů byly již užívány k trvalému bydlení. Krajský soud proto dovodil, že stěžovatelem realizované převody vlastnictví k bytovým jednotkám a podílům na společných částech domu nepodléhají osvobození od daně podle ustanovení § 20 odst. 7 písm. b) zákona č. 357/1992 Sb. ve znění účinném pro rok 2005 a 2006 (dále jen „zákon o dani z převodu nemovitostí“). Jako nedůvodnou posoudil krajský soud i žalobní námitku, že správní orgány stěžovateli nezákonně stanovily daň za použití pomůcek, protože pro stanovení daně (základu daně) z převodu nemovitostí je nevyhnutelné, aby byla doložena nejen cena prodeje (dohodnutá/kupní), ale také cena zjištěná znaleckým posudkem. Pokud však stěžovatel, ač k tomu byl povinen a opakovaně vyzván, nepředložil znalecké posudky s tvrzením, že převod bytových jednotek je od daně osvobozen, správce daně mu v souladu se zákonem stanovil daň, pro porušení povinnosti upravené v ustanovení § 21 odst. 3 zákona o dani z převodu nemovitostí, za použití pomůcek, které si opatřil.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V kasační stížnosti stěžovatel namítal, že krajský soud zlehčuje obsah předloženého znaleckého posudku. Pro posouzení věci je stěžejní, že v něm deklarované práce lze subsumovat pod ustanovení § 85 odst. 2 stavebního zákona, pro něž bylo nezbytné stavební povolení. Je tomu tak proto, že pro rekolaudaci bylo třeba změnit bezpečnostní koncepci stavby, která musela

být rozdělena na požární úseky dělicími elementy (tzv. požárními uzávěry), jež v budově nebyly. Tato skutečnost pak měla dopad na statiku domu, a proto rozhodně podléhala stavebnímu řízení. Tomu svědčí i okolnost, že toto řízení vyžaduje vyjádření dalších složek státní správy (hasiči, hygiena). Krajský soud na věc pohlížel laickým pohledem a současně bagatelizoval i rozhodnou právní stránku věci, kterou je „vznik právní instituce bytu“ a její zápis do katastru nemovitostí. Bez tohoto zápisu by nebylo možno dotčené byty převádět. Požadavky na tento zápis jsou přitom mnohem vyšší, než jaké jsou požadavky na zápis běžné nemovitosti. Je to totiž právě zápis do katastru nemovitostí, kterým vzniká byt, jako věc sui generis, který se odlišuje např. od bytu, jež je součástí rodinného domu. Teprve zápisem do katastru nemovitostí pak vznikly předmětné byty. Tato okolnost jednoznačně svědčí o tom, že tyto obytné jednotky nemohly být užívány jako byt již před tímto zápisem, resp. před rozhodnutím o povolení změny užívání nemovitosti. Správce daně, finanční ředitelství, ale ani krajský soud neuvedly jediný konkrétní faktický důkaz, že předmětné jednotky byly užívány jako byty již v minulosti, a to v rovině, kterou zmiňuje zákon. Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že ji považuje za nedůvodnou. Stěžovatel se mýlí, pokud dovozuje, že správní orgány nesprávně (v důsledku vadného postupu stavebního úřadu) posoudily otázku naplnění předpokladů pro uznání nároku na osvobození od daně podle § 20 odst. 7 písm. b) zákona o dani z převodu nemovitostí. Je tomu tak proto, že získaly řadu důkazních prostředků, které řádně vyhodnotily a dospěly k závěru, že stěžovatel nárok na osvobození neprokázal. Stěžovatel před předmětnými prodeji bytů neprováděl změnu stavby, neboť tato již dříve sloužila k bydlení. Jednalo se tedy pouze o udržovací práce. Lze souhlasit s tím, že stěžovatel řádně uplatnil nárok na osvobození od daně z převodu nemovitostí, ale neprokázal splnění zákonem stanovených podmínek pro jeho uplatnění. Daň tedy byla stanovena jak v souladu se zákonem o dani z převodu nemovitostí, tak i se zákonem č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Ze všech uvedených důvodů finanční ředitelství navrhlo zamítnutí kasační stížnosti pro její nedůvodnost.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Podle ustanovení § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek nebo o dani sjednané za řízení, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Shledá-li odvolací orgán, že tyto zákonné podmínky byly dodrženy, odvolání pro jeho neodůvodněnost zamítne. V opačném případě rozhodnutí změnit nebo zrušit. Zjistí-li, že jsou u správce daně prvního stupně podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 1, vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně.

Nejvyšší správní soud je při projednávání kasační stížnosti vázán dispoziční zásadou (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), a nepřísluší mu proto přezkoumávat napadená rozhodnutí

krajských soudů, resp. Městského soudu v Praze, z důvodů, které nebyly, s výjimkou uvedenou v ustanovení § 109 odst. 2, 3 s. ř. s., stěžovatelem uplatněny v kasační stížnosti.

Obdobně, jako je v případě stanovení daně podle pomůcek omezena přezkumná činnost odvolacího správního orgánu podle ustanovení § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, je tímto ustanovením fakticky omezena i přezkumná činnost správního soudu. Odvolací správní orgán je totiž v těchto případech povinen postupovat podle ustanovení § 50 odst. 5, 7 zákona o správě daní a poplatků. Při tom je povinen přihlídnout k tomu, zda daň byla stanovena v souladu s ustanovením § 46 odst. 2, 3 citovaného zákona a případně, zda tu nejsou okolnosti, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (srov. ustanovení § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků). V řízení před správními soudy pak lze účinně namítat právě a jen porušení těchto ustanovení zákona o správě daní a poplatků, případně prekluzi práva vyměřit daň, případně neplatnost nebo nicotnost napadených správních rozhodnutí.

V předmětné věci dospěl krajský soud k závěru, že stěžovateli byla daň stanovena pomůckami v souladu se zákonem a stěžovatel tento právní závěr krajského soudu v kasační stížnosti nenapadl.

Za této situace proto nemůže být úspěšná kasační stížnost, v níž stěžovatel nevytýká krajskému soudu nesprávné právní posouzení věci v souvislosti s postupem správního orgánu, který stěžovateli stanovil daň způsobem, jež nemá oporu v důkazech provedených ve správním řízení, ale pouze v pomůckách shromážděných správcem daně, a současně Nejvyšší správní soud neshledal pochybení ve smyslu ustanovení § 109 odst. 2, 3 s. ř. s.

Pokud jde o stížní námitku, že krajský soud po právní stránce nesprávně vyložil ustanovení § 20 odst. 7 zákona o dani z převodu nemovitostí, posoudil ji Nejvyšší správní soud jako nedůvodnou.

Podle ustanovení § 20 odst. 7 písm. b) zákona o dani z převodu nemovitostí v rozhodném období platilo, že od daně z převodu nemovitostí je osvobozen první úplatný převod nebo přechod vlastnictví k bytu v nové stavbě a k bytu, který vznikl změnou dokončené stavby 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.

Není sporu o tom, že k převodům předmětných bytů došlo podle zákona č. 72/1994 Sb., ve znění pozdějších předpisů, ani o tom, že stěžovatel je právnická osoba a převod stavby byl prováděn v souvislosti s jeho podnikatelskou činností.

V rámci tohoto stížního bodu stěžovatel namítal, že prokázal splnění podmínky, že byt vznikl změnou dokončené stavby. Pro posouzení, zda převáděné byty vznikly změnou dokončené stavby, bylo určující rozhodnutí stavebního úřadu ze dne 1. 7. 2004, č. j. ORR 1458/04/330-134/2004Bo, resp. jeho právní rámec (konkrétní ustanovení právních

předpisů, podle nichž bylo rozhodováno), kterým bylo rozhodnuto, že se povoluje změna v užívání „ubytovací zařízení svobodárna Milevsko, J. A. Komenského č. p. 943“ na „bytový dům“ k trvalému bydlení. Z tohoto rozhodnutí správního orgánu jednoznačně vyplývá, že stavební úřad rozhodoval podle ustanovení § 85 odst. 1 stavebního zákona a podle ustanovení § 35 vyhlášky č. 132/1998 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení stavebního zákona. Obě citovaná ustanovení je třeba aplikovat tehdy, pokud je rozhodováno o změně v užívání stavby, která není spojena se změnou stavby. Citované rozhodnutí stavebního úřadu tedy jednoznačně svědčí o tom, že stěžovatelem provedené práce nebyly ve skutečnosti změnou dokončené stavby, ale udržovacími pracemi, jak ostatně i sám stěžovatel uváděl ve správním řízení před Městským úřadem Milevsko (oznámení stěžovatele ze dne 5. 3. 2004, č. j. 508/04 a ze dne 18. 3. 2004, č. j. 601/04 a na ně navazující ze dne 10. 3. 2004 a ze dne 25. 3. 2004, č. j. ORP508/04/64/2004Bo a ORP 508/04/97/2004/Bo). Že se nejednalo o změnu stavby ani v případě uváděné „stavební činnosti“, která měla spočívat ve „změněné bezpečnostní koncepci stavby“, pak vyplývá jednoznačně z posudku V. F. ze dne 24. 3. 2004. Podle něj totiž v objektu nedošlo k žádným změnám z hlediska požární ochrany. Pokud jde o nutnost vybavit objekt protipožárními dveřmi, je konstatováno, že „některé dveře z prostoru vstupní chodby a schodiště byly v průběhu užívání zaměněny za dveře bez požární odolnosti. Dveře budou nově vyměněny a doplněny tak, aby byl zachován charakter únikové cesty“. Z toho lze dovozovat, že se v případě stěžovatelem uváděné změny bezpečnostní koncepce stavby ve skutečnosti jednalo o uvedení předmětného domu do souladu s původními schválenými podmínkami užívání, a nikoliv o novou bezpečnostní koncepci stavby.

Nelze odhlédnout ani od souhlasného stanoviska Hygienické stanice Jihočeského kraje ke změně užívání domu č. 943, z jehož odůvodnění vyplývá, že se opírá o dokládanou skutečnost, že v domě nebudou provedeny žádné stavební úpravy; bude pouze provedeno malování všech prostor a pokojů, výměna kanalizačních stoupaček, výměna radiátorových ventilů, nátěry balkónů a parapetů, oprava a nátěry oken a dveří, včetně klik, zámků a štítků.

Krajským soudem vyslovený právní názor, že v předmětné věci nebyla naplněna první z kumulativně stanovených podmínek pro vznik nároku na osvobození od daně podle ustanovení § 20 odst. 7 písm. b) zákona o dani z převodu nemovitostí, tj. že byt vznikl změnou dokončené stavby, je proto v souladu se zákonem.

Důvodná však není ani námitka stěžovatele, že krajský soud dospěl k nesprávnému právnímu názoru ohledně nenaplnění druhé podmínky nezbytné pro vznik nároku na osvobození od daně podle ustanovení § 20 odst. 7 písm. b) zákona o dani z převodu nemovitostí, tj. že byt nebyl dosud užíván, jde-li o převod bytu podle zvláštního právního předpisu.

Se stěžovatelem je třeba souhlasit v tom, že zákon o dani z převodu nemovitostí nedefinuje pojem byt, a že je proto nezbytné vyjít z definice obsažené v zákoně č. 72/1994 Sb., ve znění pozdějších předpisů, kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a nebytovým prostorům, podle něhož je bytem místnost nebo soubor místností, které jsou podle stavebního úřadu určeny k bydlení.

Nesporné pak je, že převáděné byty vznikly jako samostatná věc v právním smyslu až na základě rozhodnutí Městského úřadu Milevsko ze dne 7. 1. 2005, č. j. ORP 3184/04/330-5/2004/Bo, resp. zápisem do katastru nemovitostí.

Okolnost, že byty, které stěžovatel v rozhodném období zcizil, právně vznikly uvedeným originálním způsobem, však sama o sobě nezakládá naplnění druhé kumulativně určené podmínky pro osvobození od daně podle ustanovení § 20 odst. 7 písm. b) zákona o dani z převodu nemovitostí. Podle názoru Nejvyššího správního soudu je však třeba osvobození od daně vztáhnout pouze na ty byty, které nebyly užívány fakticky jako byty, resp. na takové byty, jež nově vznikly, nikoliv však z nemovitostí určených k bydlení (např. panelové domy jako objekty sloužící k bydlení), tedy na takové, které vůbec před svým vznikem nebyly určeny a kolaudovány k bydlení, jako např. hospodářské stavby (podle účelu jejich skutečného předcházejícího užívání). Byt, který nebyl doposud ve smyslu citovaného ustanovení zákona „užíván“, je proto třeba chápat nikoliv v jeho právním smyslu, ale v jeho materiálním smyslu, jak to správně učinil krajský soud. V daném případě bylo prokázáno, že nemovitost stěžovatele byla již před vydáním rozhodnutí o povolení změny v užívání stavby ze dne 1. 7. 2004, a podle znaleckých posudků užívána k bydlení. Např. v posudku č. 2172/021/04 ze dne 1. 2. 2004 je výslovně uvedeno, že „budova byla postavena jako svobodárna ZVVZ Milevsko, celkově s 65 byty, pomocnými, vstupními a komunikačními prostory“. Rovněž podle výpisu z katastru nemovitostí je jednoznačné, že předmětná nemovitost byla, co do způsobu využití, evidována jako objekt bydlení. O tom, že pak byl tento objekt bydlení prostorově vymezen jako bytové jednotky nemůže být sporu. Pro účely výkladu ustanovení § 20 odst. 7 písm. b) zákona o dani z převodu nemovitostí není proto rozhodná právní forma bytu, tj. zda existuje jako samostatný předmět právních vztahů, ale okolnost, že byl fakticky užíván, případně byl předmětem právních vztahů z jiného důvodu (např. spoluvlastnického podílu k nemovitosti).

Nejvyšší správní soud proto vychází, ve shodě s krajským soudem, ze smyslu a účelu aplikovaného ustanovení v kontextu právní úpravy daně z převodu nemovitostí. Z tohoto důvodu odmítl jako neopodstatněnou námitku stěžovatele, která se opírala pouze o jazykový výklad ustanovení § 20 odst. 7 písm. b) zákona o dani z převodu nemovitostí (srov. stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96), v němž uvedl, že „soud není absolutně vázán doslovným zněním zákonného ustanovení, nýbrž se od něj smí a musí odchýlit v případě, kdy to vyžaduje ze závažných důvodů účel zákona, historie jeho vzniku, systematická souvislost nebo některý z principů, jenž mají svůj základ v ústavně konformním právním řádu jako významovém celku. Je nutno se přitom vyvarovat libovůle; rozhodnutí soudu se musí zakládat na racionální argumentaci.“)

Nad rámec uvedeného je třeba zmínit formální pochybení krajského soudu, který v odůvodnění svého rozsudku poukázal na ustanovení § 44 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, místo odst. 2 citovaného ustanovení. Tento poukaz není přílehlavý, neboť upravuje použití pomůcek v případech, kdy není podáno daňové přiznání. O tento případ však v předmětné věci nešlo. Správně proto měl být uveden poukaz na ustanovení § 44 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, který upravuje použití pomůcek pro případ, kdy daňový subjekt nesplní své povinnosti důkazního charakteru. Protože však tato vada

nemohla mít vliv na zákonnost napadeného rozsudku, neshledal Nejvyšší správní soud důvod k tomu, aby jej zrušil s poukazem na ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s.

Z důvodů výše uvedených je kasační stížnost nedůvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 110 odst. 1 poslední věta s. ř. s. zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 26. září 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu