

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátu složeném z předsedy Josefa Baxy a soudců Lenky Matyášové, Jany Brothánkové, Miluše Doškové, Zdeňka Kühna, Barbary Pořízkové a Aleše Roztočila v právní věci žalobce: **Ing. J. K.**, zastoupeného JUDr. Michaelou Dražkovou, advokátkou, se sídlem Kopečná 20, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 5. 9. 2011, čj. 8778/11-1400-704389, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 24. 6. 2014, čj. 29 Af 147/2011 - 213,

t a k t o :

- I. Pro účely stanovení sazby daně z nemovitých věcí je rozhodné skutečné užívání nemovité věci.
- II. Stavební povolení či kolaudační rozhodnutí (souhlas) nepředstavují pro účely stanovení sazby daně z nemovitých věcí rozhodnutí o předběžné otázce ve smyslu § 28 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, resp. § 99 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.
- III. Věc se v r a c í k dalšímu řízení a rozhodnutí druhému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Platebním výměrem ze dne 18. 5. 2011, čj. 89183/11/338960703927, Finanční úřad v Uherském Brodě (dále jen „správce daně“) stanovil žalobci daň z nemovitostí na zdaňovací období roku 2010 ve výši 2.257 Kč (dále jen „daň z nemovitých věcí“). Odvolání proti platebnímu výměru Finančního ředitelství v Brně rozhodnutím ze dne 5. 9. 2011, čj. 8778/11-1400-704389, zamítlo. Předmětem zdanění byla mimo jiné stavba č. p. 518 na pozemku č. p. st. 640 v k. ú. Uherský Brod (dále též jen „stavba č. p. 518“), kterou daňové orgány posoudily jako stavbu určenou k podnikání, i když žalobce tvrdil, že k podnikání jsou určeny pouze její dvě místnosti, zatímco ostatní plocha je určena k bydlení.

[2] Proti rozhodnutí finančního ředitelství podal žalobce žalobu, kterou Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 24. 6. 2014, čj. 29 Af 147/2011 - 213 zamítl. Ze správního spisu dle soudu nevyplývá, že by žalobce byl oprávněn užívat stavbu č. p. 518 k jinému účelu, než k jakému bylo vydáno stavební povolení a k jakému byla následně zkolaudována (tj. jako prodejna elektroniky a reprografické techniky). Mimo kolaudační rozhodnutí nebyl vydán žádný jiný správní akt, který by žalobce opravňoval užívat stavbu k jinému účelu; žalobce v daňovém řízení nadto nepředložil žádný relevantní důkaz, který by svědčil o opaku. Krajský soud přisvědčil žalovanému, že uvedený objekt nemůže být zdaňován jako obytný dům, nýbrž jako stavba pro podnikatelskou činnost. Krajský soud zdůraznil, že v posuzované věci bylo třeba vyjít výlučně z toho, k jakému účelu byl objekt č. p. 518 zkolaudován; kolaudační rozhodnutí bránilo podle § 99 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, správci daně dovozovat, že by tato stavba mohla mít jiný účel užívání (právní nebo jen formální) než ten, k němuž byla zkolaudována.

[3] Žalobce (dále „stěžovatel“) proti rozsudku krajského soudu podal kasační stížnost; v ní mimo jiné tvrdí, že správce daně nezákonně pohlíží na stavbu č. p. 518 jako na prodejnu elektrotechniky a reprografické techniky. Dle názoru stěžovatele vycházely správní orgány i krajský soud pouze ze stavebního povolení a kolaudačního rozhodnutí, nepřihlédly k předloženým důkazům a vycházely pouze z formálně právního stavu věci místo z reálného skutkového stavu. Předmět daně měl být dle stěžovatele klasifikován jako obytný dům podle § 11 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí, neboť správní orgány u této nemovitosti dlouhodobě akceptují dělení provozních nákladů v poměru jedna třetina pro podnikání a dvě třetiny pro bydlení. Podlahová plocha nebytového prostoru v obytném domě (dvě místnosti) tak měla být zdaněna jako prostor určený k podnikání a ostatní plocha jako stavba určená k bydlení.

[4] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti upozornil na to, že skutková podstata sporu již byla řešena Krajským soudem v Brně v rozsudku ze dne 27. 5. 2011, čj. 29 Af 43/2010 – 37, a Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 26. 10. 2011, čj. 7 Afs 70/2011 – 84, v nichž správní soudy potvrdily správnost postupu správce daně s tím, že je třeba výlučně respektovat, k jakému účelu byla stavba zkolaudována. Stavby, jež podléhají dani, lze užívat pouze k účelu vymezenému v kolaudačním rozhodnutí. Stěžovatelova stavba byla jednoznačně zkolaudována jako prodejna elektrotechniky a reprografické techniky a z kolaudačního rozhodnutí nebylo možno vyvodit závěr, že základním určením objektu bylo jeho užívání jako rodinného domu, jak tvrdil stěžovatel. Stavba proto nemohla být zdaňována jako stavba určená pro bydlení podle § 11 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí, ale jako stavba pro podnikatelskou činnost dle § 11 odst. 1 písm. d) uvedeného zákona. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

II. Důvody předložení věci rozšířenému senátu

[5] Předkládající druhý senát zjistil, že shodnými právními otázkami ve skutkově i právně obdobné věci se zabýval sedmý senát v rozsudku ze dne 26. 10. 2011, čj. 7 Afs 70/2011 – 84, v němž posuzoval stanovení daně z nemovitých věcí stejnému stěžovateli na zdaňovací období roku 2009 (v nyní předkládané věci se jedná o zdaňovací období roku 2010). Sedmý senát v rozsudku uvedl: „*Pokud krajský soud došel k závěru, že*

pro účely stanovení sazby daně z nemovitostí je třeba vyjít a priori z uváděného rozhodnutí o kolaudaci a stavebního povolení, je tento jeho názor zcela opodstatněný. Je tomu tak proto, že tato rozhodnutí jsou jak pro správce daně, tak i žalovaného předběžnou otázkou ve smyslu ustanovení § 28 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. (...) V návaznosti ke stavebnímu povolení ze dne 29. 5. 1992, č. j. výst. 706/92, na adaptaci rodinného domu č. p. 518 na pozemku p. č. st. 640 k.ú. Uherský Brod na „prodejnu elektroniky a reprografické techniky firmy Antesat Trading“, bylo totiž vydáno kolaudační rozhodnutí ze dne 18. 1. 1996, č. j. výst. 2425/94/96, jímž bylo „povoleno užívání prodejny elektrotechniky a reprografické techniky č. p. 518 na pozemku p. č. st. 640 k.ú. Uherský Brod“, a toto rozhodnutí bylo v právní moci. Uvedená skutečnost - existence pravomocného kolaudačního rozhodnutí - brání správnímu orgánu i správnímu soudu dovozovat, že by stavba mohla mít jiný účel použití (ať již právně či jen formálně), než takový, k němuž byla zkolaudována. Chtěl-li by stěžovatel, aby jeho nemovitost (stavba) byla zdaňována jinak (podle faktického stavu) - podle jiného účelu užívání, nic mu nebrání v tom, aby o takovou změnu, splní-li současně i zákonné podmínky k tomuto užívání vyžadované, požádal příslušný správní orgán.“ Sedmý senát dále konstatoval, že „neobstojí ani poukaz stěžovatele na správcem daně akceptovaný poměr dělení provozních nákladů stěžovatele v poměru 1/3 pro podnikání a 2/3 pro bydlení. Akceptovaný poměr k dělení nákladů a výnosů z této nemovitosti je totiž skutečností rozhodnou jen na poli daně z příjmů stěžovatele. Ve věci daně z nemovitostí, resp. pro účely sazby této daně jde o skutečnost nepodstatnou, jak ostatně přiléhavě konstatoval již krajský soud.“

[6] Při předběžné poradě druhý senát dospěl k odlišnému právnímu názoru, než který vyslovil sedmý senát ve výše uvedeném rozsudku. Domnívá se, že v posuzované věci je rozhodující, zda byla zdaňovaná stavba stěžovatelem k podnikatelské činnosti skutečně využívána, což pouze z kolaudačního rozhodnutí a stavebního povolení zjistit nelze. Poukazuje v této souvislosti na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, čj. 7 Afs 88/2013 – 24, v němž sedmý senát řešil právní otázku, zda je pro určení sazby daně ze staveb rozhodující znění kolaudačního rozhodnutí, které určuje účel, k jakému má být stavba užívána, nebo faktický stav. Dospěl v něm k závěru, že § 11 odst. 1 písm. d) zákona o dani z nemovitých věcí vyžaduje pro aplikaci základní sazby daně faktické užívání stavby pro podnikatelskou činnost, nikoli to, zda je či není jako taková stavba zkolaudována; pro stanovení výše základní sazby daně je rozhodné, že je stavba skutečně k podnikatelské činnosti využívána. Ke shodnému východisku (tj. k upřednostnění faktického stavu zdaňované stavby) se přiklonil např. i devátý senát v rozsudku ze dne 7. 11. 2013, čj. 9 Afs 32/2013 – 21, v němž konstatoval, že stanovení základní sazby daně z nemovitých věcí podle podnikatelské činnosti, kterou má daňový subjekt formálně zapsanou jako předmět podnikání v obchodním rejstříku, bez zohlednění toho, zda danou stavbu skutečně v rozhodné době užíval a pro jakou podnikatelskou činnost, je v rozporu se zákonem.

[7] Preferenci faktického stavu užívání stavby před jejím právním (formálním) určením lze dle názoru druhého senátu dovodit i ze samotného znění zákona o dani z nemovitých věcí, který pro účely zdanění stavby (ať již pro určení toho, zda vůbec je stavba předmětem daně, či k určení výše sazby daně) nepožaduje žádný formální úkon jiného správního orgánu (stavebního úřadu, katastrálního úřadu apod.). Podle § 7 odst. 1 písm. c) zákona o dani z nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 12. 2010, jsou předmětem daně ze staveb i stavby kolaudačnímu rozhodnutí podléhající a užívané, byť nezkolaudované. Ani slova

užitá v § 11 uvedeného zákona nenasvědčují tomu, že by zákonodárce zamýšlel spojovat výši sazby daně s jakýmkoli formálním úkonem orgánu veřejné moci. Faktický stav užívání lze dovodit rovněž z formulace obsažené v písm. b) citovaného ustanovení (rodinných domů *využívaných* pro individuální rekreaci), v písm. c) citovaného ustanovení (samostatných nebytových prostorů *užívaných* jako garáže) a v písm. d) citovaného ustanovení (staveb *užívaných* pro podnikatelskou činnost a u samostatných nebytových prostorů *užívaných* pro podnikatelskou činnost, *sloužících*). K tomu předkládající senát dodává, že podle současné právní úpravy je z hlediska stanovení předmětu daně z nemovitých věcí jakékoli formální zařazení budovy (např. zda je, nebo není evidována v katastru nemovitostí) nepodstatné.

[8] Sedmý senát v rozsudku ze dne 26. 10. 2011, čj. 7 Afs 70/2011 – 84 (a potažmo také krajský soud v nyní posuzované věci, který se o jeho rozsudek opřel), v podstatě vyjádřil názor, že daňové orgány mají při stanovení sazby daně z nemovitých věcí vycházet nikoli z faktického užívání stavby, ale z deklarovaného „oprávnění k užívání“ stavby. Pro takový závěr však nelze najít jakoukoli oporu.

[9] Druhý senát má za to, že vyjasnění právní povahy sazby daně z nemovitých věcí je především významné pro stanovení okruhu rozhodných skutečností, jež musí správce daně zjišťovat a k jejichž prokázání mohl být daňový subjekt vyzván. Nelze tvrdit, že při určení sazby daně je správce daně kolaudačním rozhodnutím a stavebním povolením ve smyslu § 28 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků (resp. § 99 odst. 1 daňového řádu) vázán; resp. že existence pravomocného kolaudačního rozhodnutí brání správci daně i správnímu soudu dovozovat, že by stavba mohla mít jiný účel užívání, než takový, k němuž byla zkolaudována. Tento názor sedmého senátu vyjádřený v rozsudku ze dne 26. 10. 2011, čj. 7 Afs 70/2011 – 84, je dle druhého senátu nejen v rozporu se základními principy pro stanovení sazby daně z nemovitých věcí, ale též bez jakéhokoli důvodu nepřipustně omezuje správce daně ve zjišťování skutkového stavu rozhodného pro správné stanovení daně.

[10] Ze shora uvedených důvodů dospěl druhý senát při posuzování rozhodné právní otázky k odlišnému názoru, než jaký již byl vysloven sedmým senátem v rozsudku ze dne 26. 10. 2011, čj. 7 Afs 70/2011 – 84. Od tohoto názoru se druhý senát nemůže odchýlit, aniž by věc podle § 17 odst. 1 soudního řádu správního předložil rozšířenému senátu. Názory obou senátů se liší v otázce, zda pro účely stanovení sazby daně z nemovitých věcí představují kolaudační rozhodnutí a stavební povolení pro správce daně rozhodnutí o předběžné otázce ve smyslu § 28 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 99 odst. 1 daňového řádu, a brání mu tak dovozovat, že by zdaňovaná stavba mohla mít jiný účel užívání, než takový, k němuž byla zkolaudována.

III. Posouzení věci rozšířeným senátem

[11] Podle § 17 odst. 1 s. ř. s. dospěl-li senát Nejvyššího správního soudu při svém rozhodování k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, postoupí věc k rozhodnutí rozšířenému senátu. Při postoupení věci svůj odlišný právní názor zdůvodní. Úkolem rozšířeného senátu

je sjednocovat judikaturu Nejvyššího správního soudu. Rozhoduje tam, kde mu byla věc postoupena senátem, který dospěl k závěru odlišnému od závěru dříve vysloveného.

[12] V předložené věci je zřejmé, že druhý senát se hodlá při posouzení právní otázky odchýlit od právního názoru sedmého senátu. Rozšířený senát seznal, že se jedná o rozpor v právních názorech; jsou tak naplněny zákonné podmínky pro rozhodování rozšířeného senátu.

[13] Spornou činí druhý senát otázku, zda pro účely stanovení sazby daně z nemovitých věcí představují kolaudační rozhodnutí a stavební povolení pro správce daně rozhodnutí o předběžné otázce ve smyslu § 28 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 99 odst. 1 daňového řádu, a tato skutečnost mu brání posoudit, zda by zdaňovaná stavba mohla mít jiný účel užívání, než takový, k němuž byla zkolaudována.

[14] Rozšířený senát v otázce formulované druhým senátem shledává dva samostatné problémy. Jednak, zda správní rozhodnutí vydaná ve stavebním řízení (stavební povolení či kolaudační rozhodnutí) lze považovat za rozhodnutí o předběžné otázce ve smyslu § 28 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 99 odst. 1 daňového řádu; další otázkou je, zda pro určení sazby daně z nemovitých věcí dle § 11 zákona o dani z nemovitých věcí, je určující skutečné využívání stavby, a nebo účel užívání uvedený ve správním rozhodnutí.

[15] Předběžnou (prejudiciální) otázkou v řízení je taková otázka, o níž bylo již pravomocně rozhodnuto příslušným orgánem veřejné moci; správce daně je výrokem vysloveným v tomto rozhodnutí vázán. Jde o takové právní otázky, které samy o sobě nejsou předmětem řízení, ale na jejich řešení je rozhodnutí ve věci samé závislé. Správce daně má v podstatě na výběr, zda si o určité otázce učiní úsudek sám, nebo dá podnět příslušnému orgánu k jejímu vyřešení.

[16] Vázanost správce daně se však vztahuje jen na otázku, o níž bylo jiným orgánem veřejné moci pravomocně rozhodnuto. Pokud by takový orgán sám řešil ve svém řízení nějakou otázku jako předběžnou a svou úvahu o ní by jen promítl do odůvodnění vlastního rozhodnutí, nebyla by splněna podmínka vázanosti správce daně tímto rozhodnutím, jinak vyjádřeno, správce daně by musel o takové otázce buďto samostatně uvážit, nebo zvolit některý jiný zákonem předvídaný postup.

[17] V případě rozhodnutí o povolení stavby příslušný správní orgán neposuzuje skutečné užívání stavby.

[18] Podle § 79 odst. 1 stavebního zákona stanoví stavební úřad v územním rozhodnutí o umístění stavby mj. i druh a účel stavby. Ve stavebním povolení pak stavební úřad rozhodne dle § 115 odst. 1 stavebního zákona o podmínkách pro užívání stavby. Z citovaných předpisů vyplývá, že těmito rozhodnutími stavební úřad závazně stanoví povolený účel užívání stavby a další podmínky jejího užívání. Na základě skutečností či úkonů stanovených v § 119 a násl. stavebního zákona (tj. „kolaudací“) pak vlastník stavby nabývá právo stavbu užívat v souladu s tímto účelem a podmínkami. To se však týká pouze dovoleného způsobu užívání. Tato rozhodnutí či jiné úkony stavebního úřadu však autoritativně nestanoví, jakým způsobem je stavba fakticky užívána.

[19] Kolaudační souhlas má souvislost obecně s užíváním stavby pro povolený účel. Bez takového souhlasu nemá stavebník stavbu užívat. Pokud tak činí, dopouští se přestupku, resp. správního deliktu. Tato skutečnost je však pro daňové účely nepodstatná.

[20] Z kolaudačního souhlasu, resp. stavebního povolení tak lze seznat toliko stanovisko správního orgánu, s jakým účelem užívání dotčené stavby stát souhlasí, tedy stav formální. Kolaudační souhlas, resp. stavební povolení tedy neodráží relevantní stav pro stanovení sazby daně z nemovitých věcí, neboť se jím pouze povoluje zřízení, resp. užívání stavby k určitému účelu. To však nevylučuje, že vlastník bude stavbu fakticky užívat k odlišnému účelu (v rozporu se zákonem) nebo se rozhodne nevyužívat ji vůbec.

[21] Stavební povolení, resp. kolaudační souhlas proto nemůže být bez dalšího rozhodnutím ve smyslu § 28 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 99 odst. 1 daňového řádu pro účely stanovení sazby daně, která je závislá na způsobu využívání stavby. Takovým rozhodnutím, kterým by byl správce daně pro tyto účely vázán, by však bylo např. rozhodnutí správního orgánu o přestupku spáchaném fyzickou osobou tím, že stavba byla užívána k jinému (konkrétně popsanému) účelu, než k němuž byla určena (viz § 178 stavebního zákona), resp. o obdobném správním deliktu (§ 180 stavebního zákona) spáchaném právnickou osobou (podnikatelem). V takovém rozhodnutí by totiž správní orgán posuzoval skutečné faktické využívání stavby; jeho zjištění by bylo relevantní i pro správce daně při určení sazby daně.

[22] Zákon o dani z nemovitých věcí ve znění účinném do 31. 12. 2010 (rozhodném v projednávané věci) označoval v § 7 odst. 1 písm. c) za předmět daně ze staveb i stavby kolaudačnímu rozhodnutí podléhající a užívané, byť nezkolaudované. Podle současné právní úpravy je z hlediska stanovení předmětu daně jakékoli formální zařazení budovy (např. zda je, nebo není evidována v katastru nemovitostí) nepodstatné. Podle § 7 odst. 1 písm. a) bod 1 zákona o dani z nemovitých věcí, ve znění účinném od 1. 1. 2014, *je předmětem daně ze staveb a jednotek, nachází-li se na území České republiky, zdanitelná stavba, a to budova, kterou se pro účely daně z nemovitých věcí rozumí budova podle katastrálního zákona; budovou se dle § 2 zákona č. 256/2013 Sb., katastrální zákon, rozumí nadzemní stavba spojená se zemí pevným základem, která je prostorově soustředěna a navenek převážně uzavřena obvodovými stěnami a střešní konstrukcí.* Předchozí ani stávající právní úprava daně z nemovitých věcí nevyžaduje pro určení předmětu daně, aby stavba byla užívána v souladu se stavebním povolením, resp. s kolaudačním souhlasem.

[23] V projednávané věci není spor o to, zda stavba byla předmětem daně. Sporné je užití sazby daně, a to v souvislosti s faktickým užíváním stavby v rozporu s vydaným stavebním povolením, resp. kolaudačním rozhodnutím.

[24] Formulace užitá v § 11 zákona o dani z nemovitostí nenasvědčují tomu, že by zákonodárce zamýšlel spojovat výši sazby daně s jakýmkoli formálním úkonem orgánu veřejné moci (rodinných domů *využívaných* pro individuální rekreaci, samostatných nebytových prostorů *užívaných* jako garáže, staveb *užívaných* pro podnikatelskou činnost a u samostatných nebytových prostorů *užívaných* pro podnikatelskou činnost, *sloužících* pro ...).

[25] Zákon o dani z nemovitých věcí sazbu daně spojuje s faktickým užíváním; nestanoví tedy sazbu daně ve vztahu k tomu, jak byla stavba povolena, resp. zkolaudována, ale ve vztahu k jejímu faktickému užívání; v rámci podnikatelské činnosti (§ 7 zákona o daních z příjmů) potom dále rozlišuje, o jakou činnost se jedná (zemědělská, průmyslová, ostatní).

[26] Pokud správce daně akceptuje dělení vynaložených nákladů na podnikatelské a na soukromé potřeby, kriteria aprobovaná pro daň z příjmů nemohou být jiná pro daň z nemovitých věcí. Nelze pro účely daně z příjmů nastolit skutkový stav tak, že nemovitá věc je užívána zčásti k podnikání a zčásti k bydlení, a pro účely daně z nemovitých věcí tvrdit, že celá nemovitá věc slouží k podnikání. Jsou-li známy skutečnosti, které sám správce daně považoval za relevantní pro stanovení daně z příjmů, nelze při stanovení daně z nemovitých věcí od takových skutečností zcela odhlédnout a v řízení k nim nepřihlížet (viz § 8 odst. 3 daňového řádu).

IV. Shrnutí a závěr

[27] Rozšířený senát dospěl k závěru, že pro účely stanovení sazby daně z nemovitých věcí je rozhodné skutečné užívání nemovité věci. Stavební povolení či kolaudační rozhodnutí (souhlas) nepředstavují pro účely stanovení sazby daně z nemovitých věcí rozhodnutí o předběžné otázce ve smyslu § 28 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, resp. § 99 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.

V. Další postup ve věci

[28] Předmětem posuzování rozšířeného senátu byla pouze dílčí právní otázka, která mohla být posouzena samostatně. Rozšířený senát po jejím zodpovězení podle § 71 odst. 1 Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu vrací věc druhému senátu, který o ní rozhodne v souladu s vysloveným právním názorem.

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

V Brně dne 15. března 2016

Josef Baxa
předseda rozšířeného senátu