



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Zuzany Bystrické a soudců Martina Kopy a Petra Pospíšila ve věci

žalobkyně: Y. O.
zastoupena advokátkou Mgr. Petrou Hrachy
se sídlem Cihlářská 19, 602 00 Brno

proti
žalovanému: Odvolací finanční ředitelství
se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

za účasti: W. J. O.
zastoupen advokátkou Mgr. Petrou Hrachy
se sídlem Cihlářská 19, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 6. 2021. č. j. 23133/21/5100-31461-712886,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.
- IV. Osoba zúčastněná na řízení **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Podstata věci

1. Soud v této věci hledal odpověď na otázku, zda je Palác K. v centru Brna *bytovým domem*. Na nalezené odpovědi závisel nárok žalobkyně na osvobození od daně z nabytí nemovitosti

za dvě jednotky (jednu bytovou a jednu nebytovou) s garážovým stáním, které si tam koupila.

II. Skutkové okolnosti a rozhodnutí správních orgánů

2. Žalobkyně a její manžel si dne 31. 5. 2019 koupili v budově na K. ulici č. p. X („budova“) [1] bytovou jednotku č. X a spoluvlastnický podíl ve výši 715/45249 na společných částech budovy, [2] nebytovou jednotku č. X a k ní náležející spoluvlastnický podíl ve výši 37/45249 na společných částech budovy, a [3] spoluvlastnický podíl ve výši 1/13 na nebytové jednotce č. X – garážové stání („nemovitosti“). Kupní cena činila 7 800 000 Kč. Katastrální úřad povolil vklad práva podle kupní smlouvy s účinky ke dni 10. 6. 2019.
3. Žalobkyně a její manžel byli společně poplatníky daně podle § 1 odst. 1 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 10. 2019 („zákonné opatření“). Daňové přiznání ve lhůtě nepodali. Proto je správce daně vyzval k jeho podání, což žalobkyně v prosinci 2019 učinila. Podle jejího názoru byly nemovitosti od daně osvobozené v souladu s § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření. K daňovému přiznání žalobkyně připojila kolaudační souhlas ze dne 7. 11. 2018 („kolaudační souhlas“), který vydal Úřad městské části Brno-střed („stavební úřad“). Ten mj. popisuje budovu jako polyfunkční objekt.
4. Správci daně vznikly pochybnosti o správnosti a úplnosti daňového přiznání. Z údajů v katastru nemovitostí zjistil, že budova je víceúčelovou stavbou, nikoliv bytovým domem. Proto vyzval žalobkyni k odstranění těchto pochybností. Žalobkyně setrvala na názoru, že se na nemovitosti osvobození vztahuje. Více než polovina podlahové plochy budovy totiž podle ní odpovídá požadavkům na trvalé bydlení a fakticky se tak využívá. Otázku, zda se jedná o bytový dům, je podle žalobkyně třeba posoudit podle skutečného stavu, nikoliv podle formální evidence v katastru nemovitostí. Pochybnosti správce daně tím však žalobkyně neodstranila, což správce daně žalobkyni sdělil. Žalobkyně ve svém navazujícím podání zopakovala svoji argumentaci a navrhla několik důkazních prostředků, včetně místního šetření a výslechu vlastníků jednotek v budově jako svědků. Z opatrnosti ale zaplatila daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 312 000 Kč.
5. Podle správce daně žalobkyně nepředložila žádné důkazní prostředky, z nichž by vyplývaly nové skutečnosti. Proto neviděl důvod pro další dokazování. Platebním výměrem ze dne 6. 5. 2020, č. j. 2534430/20/3001-00460-712739 („platební výměr“), žalobkyni vyměřil daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 312 000 Kč. Osvobození podle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření neakceptoval.
6. Žalobkyně se odvolala. Namítala, že více než polovina podlahové plochy budovy odpovídá požadavku na trvalé bydlení, je k tomuto účelu určena a fakticky se tak využívá. Je v ní celkem 38 bytů s celkovou podlahovou plochou 2 416,4 m². To je nadpoloviční většina z celkové podlahové plochy 4 524,9 m². Vyplývá to z prohlášení vlastníka o rozdělení práva k nemovité věci a z kolaudačního souhlasu. Žalobkyně zopakovala své důkazní návrhy. Správce daně totiž pominul nejen její námítky, ale i důkazní návrhy. Žalobkyně ještě upozornila, že stavební úřad souhlasil se změnou užívání stavby u dvou jednotek v budově. Šlo původně o ateliéry, které se změnilly na bytové jednotky, aniž by proběhly stavební úpravy. Tyto jednotky fakticky představovaly jednotky pro bydlení. Podlahová plocha bytových jednotek se tedy ještě zvětšila.

7. Žalovaný vyzval stavební úřad k poskytnutí informací o budově. Požadoval přesnou specifikaci způsobu využití stavby, podlahové plochy pro trvalé bydlení a ostatních ploch v budově ke dni účinků vkladu práva do katastru nemovitostí. Stavební úřad žalovanému sdělil, že podlahová plocha splňující požadavky na trvalé bydlení činí méně než polovinu z celkové plochy budovy. Odkázal na projektovou dokumentaci, podle níž z celkové užitné plochy 5 867,7 m² měly komerční plochy 622,71 m², plochy kanceláří 118,5 m², plochy jednotek ateliérů (nebytových prostor) 952,7 m², plochy bytových jednotek 2 548,2 m² a ostatní plochy (komunikace, výtahy, sklep, parkoviště atd.) 1 625,9 m². Stavební úřad také uvedl, že poměr plochy pro bydlení v budově nadále nebude převažovat a jeho polyfunkce zůstane zachována. V souladu s platným územním plánem města Brna se navíc budova nachází v ploše stavební stabilizované smíšené jádrové centrálního charakteru – SJ. V ní mohou být bytové domy do 50 % výměry funkční plochy.
8. Stavební úřad odkázal na definici bytu v § 2236 občanského zákoníku, podle kterého je bytem místnost nebo soubor místností, které jsou součástí domu, tvoří obytný prostor a jsou určeny k účelu bydlení. Pro trvalé bydlení neslouží zejména společné prostory, které vymezují § 4 až § 6 nařízení vlády č. 366/2013 Sb. („nařízení vlády“). Pokud se vyjde z poměrů nebytových ploch vůči ploše bytových jednotek, tj. 3 319,5 m² vůči 2 548,2 m² (43,4 %), pak budova nebyla bytovým domem. Jedná se o polyfunkční objekt. Žalovaný v průběhu odvolacího řízení vydal *seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvy k vyjádření se v rámci odvolacího řízení* („seznámení“) podle § 115 odst. 2 daňového řádu, ve kterém informoval žalobkyni o provedeném dokazování, seznámil ji se svým stanoviskem k jejím důkazním návrhům a vyzval ji k vyjádření se.
9. Žalobkyně poté namítala, že společné části domu nelze počítat do nebytových ploch. Slouží vlastníkům jednotek v domě. Odkázala na § 1159 občanského zákoníku, podle kterého je podíl na společných částech domu součástí jednotky. Žalovaný neměl bez dalšího přebírat závěry stavebního úřadu. Měl věc posoudit z pohledu smyslu a účelu daňového předpisu, který vychází ze specifikace jednotky podle občanského zákoníku.
10. Žalovaný však rozhodnutím ze dne 22. 6. 2021. č. j. 23133/21/5100-31461-712886 („rozhodnutí žalovaného“), platební výměr potvrdil a odvolání zamítl. Vyšel z kolaudačního souhlasu, podle nějž jde o polyfunkční stavbu. Plochy, které nesplňují požadavky na trvalé bydlení, převažují nad plochami, které je splňují. Odkázal i na sdělení stavebního úřadu, podle kterého se polyfunkce zachová. Není přitom rozhodný poměr ploch bytových jednotek vůči jednotkám nebytovým, ale poměr podlahové plochy pro trvalé bydlení vůči veškeré podlahové ploše budovy.
11. Podle žalovaného je s podivem, jak mohl stavební úřad udělit souhlas se změnou užívání stavby u dvou jednotek bez stavebních úprav, pokud vznikly na základě prohlášení vlastníka jako nebytové jednotky – ateliéry a jako takové je zkolaudoval stavební úřad. I po jejich započtení by ale podlahová plocha pro trvalé bydlení stále nedosahovala poloviny celkové podlahové plochy. Žalovaný nicméně nevycházel jen z formální evidence budovy, ale ověřil podlahovou plochu u stavebního úřadu. Pro posouzení účelu užití stavby je kompetentní právě stavební úřad. Rozhodující je účel stavby, v němž se jednotka nachází, stanovený zpravidla v kolaudaci. Nabytí jednotek nacházejících se ve víceúčelové stavbě nepodléhá osvobození podle § 7 zákonného opatření.
12. Žalovaný závěrem nevyhověl důkazním návrhům žalobkyně, protože disponoval uceleným souborem důkazů, které ve svém komplexu vytvářely hodnověrný obraz reality. Vypořádal

se také s judikaturou, na niž žalobkyně odkazovala. Uznal, že správce daně pochybil, pokud v platebním výměru neuvedl důvody, pro které nepřistoupil na další provádění důkazů navržených žalobkyní. Uvedené pochybení však zhojil žalovaný vydáním seznámení. Odvolání proto bylo nedůvodné.

III. Námitky žalobkyně vznesené v žalobě a dalších procesních podáních

13. Žalobkyně namítá, že budova sice je v katastru nemovitostí jako víceúčelová stavba, nicméně fakticky v ní více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavku na trvalé bydlení a je k tomuto účelu určena. Splnění požadavku plochy pro trvalé bydlení vyplývá i z kolaudačního souhlasu. Podle něj jsou po provedení stavebních úprav v budově: komerční plochy - 622,71 m², plochy kanceláří - 118,5 m², ateliéry - 952,7 m² (celkem 1.693,91 m²) a bytové jednotky - 2.548 m². V budově se podle kolaudačního souhlasu nachází ještě „ostatní plochy“ o výměře 1 625,59 m² označené stavebním úřadem jako komunikace, parkoviště atd. Sem ovšem spadají i všechny společné prostory v domě (chodby, schodiště, výtahy, společné místnost apod.), které se užívají s ohledem na poměr bytů/nebytů nadpoloviční většinou pro účely bydlení a jsou k tomu určeny.
14. Je nelogické, aby se společné prostory počítaly do nebytových ploch. Podíl na společných částech domu je podle § 1159 občanského zákoníku součástí jednotky. Nic na tom nemění ani definice bytu v § 2236 občanského zákoníku. Má v zákoně jiný účel v oddílu, který upravuje nájem. Podlahovou plochu společných částí lze zahrnout do podlahové plochy odpovídající požadavkům na trvalé bydlení v rozsahu spoluvlastnického podílu na společných částech domu. Z pohledu stavebního práva je rozlišování ploch pro bydlení a ostatních ploch pochopitelné. Nelze to ovšem slepě přebírat. Výklad žalovaného, že není rozhodný poměr ploch jednotek bytových vůči nebytovým, ale poměr plochy odpovídající požadavkům na trvalé bydlení vůči veškeré podlahové ploše budovy, odporuje občanskému zákoníku i daňovému předpisu.
15. Stavební úřad uvedl, že postupoval v souladu s územním plánem, který ale v době vydání kolaudačního souhlasu neplatil. Až změnou provedenou s účinností od 31. 7. 2019 (kolaudační souhlas je z 7. 11. 2018) obsahoval podmínku, aby v plochách SJ byly bytové domy v rozsahu do 50 % výměry funkční plochy. Prioritou má každopádně být realita a fakticita v domě. Jde o naplnění smyslu a účelu daňového předpisu, nikoliv o to, zda budova formálně splňuje kritéria regulativů územního plánu, či má formální kolaudaci jako víceúčelová stavba. O tom, zda budova vůbec má správnou kolaudaci, pak vyvstávají značné pochybnosti. U dvou původně nebytových jednotek (ateliérů) proběhla změna užívání na byty bez stavebních úprav. Jednalo se o byty od samého počátku.
16. Rozhodnutí správce daně je nepřezkoumatelné. Nijak nereagoval na argumentaci žalobkyně. Je otázkou, zda tak zásadní pochybení může napravit, resp. zhojit žalovaný. Ani on neprovedl veškeré navržené důkazy ke zjištění fakticity užívání daného domu.
17. Žalobce v průběhu své argumentace odkazuje na judikaturu, s jejímž použitím se soud pro přehlednost vypořádá níže v části VI.c.
18. Osoba zúčastněná na řízení se ztotožňuje s námitkami žalobkyně.

IV. Tvrzení žalovaného vznesené ve vyjádření k žalobě a dalších procesních podáních

19. Žalovaný většinou v řízení před soudem zopakoval, co již uvedl ve svém rozhodnutí. Dodával, že společné prostory, které vymezuje nařízení vlády, neslouží pro trvalé bydlení.

Sklepní kóje a parkovací stání nelze zařadit do podlahové plochy pro trvalé bydlení. Podle § 1166 občanského zákoníku šlo o samostatné nebytové jednotky.

20. Samotný § 1159 občanského zákoníku, na nějž žalobkyně odkazuje, obsahuje pojem byt. Mýlí se, že pokud je pojem bytu v oddílu zákona upravujícím nájem, pak ho nelze použít jinak. Je nutné odlišit pojmy byt a bytová jednotka, která zahrnuje i podíl na společných částech nemovité věci. Pokud tyto společné části slouží ke zkvalitnění bydlení vlastníků jednotek, neznamená to, že lze jejich podlahovou plochu zahrnout do podlahové plochy pro trvalé bydlení. Mohou též sloužit účelům nebytovým, komerčním. Na podporu své argumentace žalovaný odkázal mj. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 4. 2022, č. j. 7 Afs 260/2021-42.
21. K odkazu stavebního úřadu na územní plán města Brna, žalovaný uvádí, že to bez ohledu na účinnost regulativu nemohlo ovlivnit správce daně, který vycházel z údajů sdělených stavebním úřadem. Nemělo to dopad na otázku, zda je stavba polyfunkčním objektem či bytovým domem. To spadá do kompetence stavebního úřadu, nikoliv finanční správy. Žalobkyně popisuje situaci zkresleně. Celková užitná plocha budovy je 5 867,7 m². Bytové jednotky mají 2 548,2 m² (43,4 %).

V. Hodnocení věci soudem

22. Žaloba **není důvodná**.
23. Soud se nejprve v části *V. a)* zaměřil na námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správních orgánů. Nepřezkoumatelnost je totiž vadou, která brání věcnému posouzení věci. Znamená, že přezkoumatelné věcné posouzení v rozhodnutí chybí. Posouzení přezkoumatelnosti proto předchází hodnocení zákonnosti rozhodnutí. Ve stejné části odůvodnění soud vypořádal i námitku opomenutých důkazů. V části *V. b)* se poté soud zaměřil na jádro merita věci – zda je budova bytovým bodem. V části *V. c)* se soud vypořádal s odkazy žalobkyně na judikaturu správních soudů.

V. a) Námitky nepřezkoumatelnosti a opomenutých důkazů nejsou důvodné

24. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu platí, že v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení. Může toto doplnění nebo odstranění vad také uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, a stanovit mu k tomu přiměřenou lhůtu. Ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu dodává, že pokud odvolací orgán provádí v odvolacím řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují. Dá mu možnost, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně odvolací orgán postupuje, pokud dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně prvního stupně, jestliže by tato změna ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.
25. Jak vysvětluje judikatura Nejvyššího správního soudu, *řízení před správcem daně tvoří s řízením před odvolacím daňovým orgánem jeden celek*. Odvolací řízení vychází z apelačního principu. Odvolací daňový orgán může sám napravit nezákonnost či nesprávnost rozhodnutí správce daně, včetně nového zjištění skutkového stavu. Odvolací daňový orgán ale musí postupovat tak, aby daňový subjekt měl možnost se k této změně vyjádřit a případně na ni procesně reagovat. V opačném případě by se daňový subjekt o důvodech svého neúspěchu v daňovém řízení mohl poprvé dozvědět až v rozhodnutí odvolacího daňového orgánu, kterým se celé daňové řízení končí. Došlo by tak k přesunutí možnosti

obranu až do řízení před správními soudy, což neodpovídá zásadě subsidiarity soudního přezkumu a principu dvojinstančnosti (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, bod 35).

26. Žalovaný postupoval v souladu § 115 daňového řádu. Uznal, že správce daně neuvedl důvody, proč nepřistoupil na další dokazování, které navrhovala žalobkyně. Na to žalovaný reagoval vydáním seznámení po provedení důkazů v odvolacím řízení. Chtěl tím zhojit chybu správce daně. Jak totiž také judikatura dodává, „odvolací orgán (...) nemůže odvoláním napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit správci daně k dalšímu řízení (...), jak by odpovídalo principu kasace; takový postup je předvídan pouze výjimečně (...). [V]ady v řízení před správcem daně musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení (...). Odstraňují-li odvolací orgán vady řízení, jimiž bylo zatíženo řízení v první instanci, disponuje logicky i stejnými procesními oprávněními, jakými disponoval správce daně (...).“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Afs 28/2016-37).
27. V tomto světle tedy není, co žalovanému vytknout. Snažil se danou situaci vyřešit způsobem, který zákon i judikatura předvídá. A na vady platebního výměru zareagoval způsobem, jakým měl. Soud v té souvislosti připomíná, že „nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (...).“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, bod 28). To rozhodně není případ rozhodnutí žalovaného, který ho vydal v daňovém řízení tvořícím jeden celek s řízením před správcem daně, jehož platební výměr určité vady měl. Přezkoumatelnost výsledného produktu tohoto daňového řízení ostatně prokazuje i žaloba, která napadá rozhodnutí žalovaného po věcné stránce. Žalobkyni je jasné, co rozhodnutí žalovaného obsahuje, a proč žalovaný rozhodl, jak rozhodl. Námitka nepřezkoumatelnosti proto není důvodná.
28. To platí i pro námitku opomenutých důkazů. Správní orgány mají zásadně provést důkazy navrhované daňovým subjektem k prokázání určité skutečnosti. Pokud má daňový subjekt důkazní břemeno, nelze mu bránit ve snaze toto břemeno unést. To však neznamena, že správce daně musí provést všechny navržené důkazy. S ohledem na hospodárnost a procesní ekonomii řízení musí provést pouze takové, které mohou přispět ke správnému stanovení daně. Odmítnout navrhovaný důkaz je možné tehdy, je-li pro věc 1) nerozhodný, 2) nevýznamný či 3) zjevně nezpůsobilý prokázat rozhodné skutečnosti. Tento závěr však musí správce daně řádně odůvodnit. (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 9. 2023, č. j. 7 Afs 53/2023-67, bod 36).
29. Žalovaný zmínil, že nevyhověl důkazním návrhům žalobce, protože disponoval uceleným souborem důkazů, které ve svém komplexu vytvářely hodnověrný obraz reality. Neviděl proto důvod, proč provádět místní šetření. Svědecké výpovědi podle něj nemohly zpochybnit závěr vyplývající z důkazních prostředků obsažených ve spisu (viz body 72 a 73 rozhodnutí žalovaného). Tím opět v otázce vypořádání se s důkazními návrhy splnil vše, co podle judikatury měl. Ani námitku opomenutých důkazů proto soud neshledal důvodnou.

V. b) Budova není bytovým domem

30. Mezi účastníky je sporu o výklad pojmu *bytový dům*. Jen první úplatné nabytí vlastnického práva k jednotce *v bytovém domě* totiž podléhá osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí. Tento pojem, definuje § 2 písm. a) bodu 1 vyhlášky č. 501/2006 Sb., podle kterého se

bytovým domem rozumí stavba, ve které *více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé bydlení a je k tomuto účelu určena.*“ Použití této definice stvrzuje i judikatura (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 4 Afs 89/2020-44).

31. Středobodem sporu je ovšem otázka, jak přesně postupovat při výkladu a použití dané definice v praxi. Zejména jde o to, jaké podlahové plochy vlastně poměřovat – jestli (a) podlahové plochy bytů vůči nebytovým plochám, nebo (b) podlahové plochy bytů vůči všem podlahovým v budově. A jak vlastně určit, jaký charakter ta která počítaná podlahová plocha má.
32. Na všechny otázky nastolované žalobkyní dává odpověď rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 4. 2022, č. j. 7 Afs 260/2021-42 („rozsudek sedmého senátu“), na který odkazuje i žalovaný. V něm Nejvyšší správní soud jednoznačně rozhodl, že *o tom, k jakým účelům je ta která stavba určena, rozhoduje příslušný stavební úřad.* Podpořil to odkazem na § 120 odst. 1 stavebního zákona, podle kterého lze s užíváním stavby *pro účel*, k němuž byla stavba povolena, započít následující den po kontrolní prohlídce stavby. Podle § 122 odst. 3 stavebního zákona pak platí, že pokud stavební úřad nezjistí při kontrolní prohlídce závady bránící bezpečnému užívání stavby nebo rozpor s podmínkami § 119 odst. 2, vydá do 15 dnů ode dne provedení závěrečné kontrolní prohlídky kolaudační souhlas, *který je dokladem o povoleném účelu užívání stavby.* Podle § 126 odst. 1 stavebního zákona pak lze stavbu užívat *jen k účelu vymezenému zejména v kolaudačním rozhodnutí, v oznámení o užívání stavby nebo v kolaudačním souhlasu* (bod 23 rozsudku sedmého senátu).
33. Pokud zákonodárce spojil osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí s tím, že určitá výměra podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé bydlení a je k tomu účelu určena, mínil tím podle rozsudku sedmého senátu *určení podle příslušných stavebně právních předpisů.* Rozsudek sedmého senátu zde odkázal na rozsudek ze dne 28. 5. 2020, č. j. 4 Afs 92/2020-42, ve kterém Nejvyšší správní soud *uznal závěr orgánů finanční správy a zdejšího soudu, které při určení, zda se jedná o bytový dům, vycházely z kolaudačního souhlasu vydaného stavebním úřadem a poměry podlahových ploch určily při zohlednění tohoto kolaudačního souhlasu s údaji o celkové ploše dané stavby.* Proto podle rozsudku sedmého senátu orgány finanční správy nepochybily, pokud vycházely při posouzení použitelnosti § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření z dokumentů a vyjádření poskytnutých stavebním úřadem, zejména pak z ověřené projektové dokumentace (bod 23 rozsudku sedmého senátu).
34. Žalovaný tedy v této věci postupoval správně, pokud vyšel z kolaudačního souhlasu a obrátil se na stavební úřad, aby mu poskytl podklad pro posouzení, zda budova je bytovým domem. Bylo úkolem stavebního úřadu, aby objasnil, k čemu je ta která část podlahové plochy určena. Informace plynoucí z kolaudačního souhlasu a sdělení stavebního úřadu měly poté být těmi přelomovými skutkovými údaji, na nichž závisela odpověď na otázku, zda budova je bytovým domem.
35. Rozsudek sedmého senátu následně také odmítl, aby se namísto formálních podkladů zohledňoval materiální stav – tedy skutečnost, zda se většina podlahové plochy budovy za účelem bydlení fakticky využívá. Takto zákonodárce právní úpravu nekoncepoval. Nepožaduje, aby při použití § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření správce daně vyhodnocoval, jak dům jeho obyvatelé skutečně využívají, zda jde o prostory, ve kterých někdo fakticky (ač v rozporu se stavebním zákonem) bydlí atp.

Docházelo by tím v zásadě k daňovému zvýhodnění nezákonného stavu. Materiální stav (faktické využití nemovitosti) se nezřídka kdy může od stavu právního (tj. od typu užívání povoleného stavebním úřadem) lišit. Pokud by i v takové situaci mělo dojít k aplikaci osvobození od daně, stalo by se tak na základě nezákonného stavu, tedy stavu odporujícího stavebním předpisům (bod 23 rozsudku sedmého senátu)

36. Rozsudek sedmého senátu dále zdůraznil, že nelze přehlédnout ani potřebu rozumného uspořádání vztahů. Bylo by krajně neefektivní, nevhodné a někdy až nemožné, aby správce daně (tedy správní orgán zabývající se daňovým právem, a nikoliv stavebním právem) měl v každém případě týkajícím se osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí zkoumat, kolik metrů podlahové plochy té které stavby materiálně splňuje požadavky na trvalé bydlení a také se k tomuto účelu fakticky využívá. Nemluvě o zásadní problematičnosti takového postupu v případě nespolečné obyvatel jednotlivých jednotek (nemožnost narušení domovní svobody atp.). Jako významné se pak jeví i to, že se faktické využívání nemovitosti může v čase měnit. Toto kritérium se proto nejeví jako vhodné, aby se na něm zakládalo osvobození od daně. Rozsudek sedmého senátu zdůraznil i to, že by v některých případech ke zkoumání faktického využití nemovitosti muselo docházet zpětně s velkou časovou prodlevou – pokud by například soud nařídil nyní orgánům finanční správy ověřit materiální stav v budově, jednalo by se o ověření toho, jak její podlahové plochy jednotlivé osoby fakticky využívaly několik let zpětně (bod 25 rozsudku sedmého senátu).
37. Z těchto závěrů plyne, že nemůže obstát hlavní námitka žalobkyně. Domáhá se toho, aby to byla právě fakticita užívání jednotlivých typů ploch, která rozhodne o tom, zda je budova bytovým domem. Podle rozsudku sedmého senátu to tak ovšem být nemá. Je naopak nutné vycházet z formálních podkladů, které zajistí, že otázku charakteru určité stavby půjde vůbec v praxi posoudit. Námitky žalobkyně dovolávající se (neprokázané) fakticity užívání jednotlivých ploch v budově, proto nejsou důvodné.
38. Na tom všem podle rozsudku sedmého senátu nemůže nic změnit ani odkaz na smysl a účel zákonného opatření. Z důvodové zprávy totiž neplyne, že by se pojem *bytový dům* měl vykládat podle faktického využití podlahové plochy. Sice se v ní uvádí, že se osvobození má vztahovat na „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.“ Z toho však podle rozsudku sedmého senátu nelze dovozovat, že se pojem bytový dům vykládat jinak, než jak to tento rozsudek popisuje výše. Uvedená část důvodové zprávy se nevztahuje k definici bytového domu, nýbrž k určení, na jaké konkrétní nemovité věci se bude vztahovat osvobození od daně (tj. pozemek nebo právo stavby, jejichž součástí je dokončená nebo užívaná stavba rodinného domu, dokončená nebo užívaná stavba rodinného domu, dokončená nebo užívaná jednotka). Důvodová zpráva se otázkou definice bytového domu a jejím obsahem vůbec nezabývá. Pouze explicitně uvádí, že musí jít o jednotku nacházející se v bytovém domě (bod 26 rozsudku sedmého senátu).
39. K účelu zákonného opatření rozsudek sedmého senátu odkazuje na důvodovou zprávu, ve které se mj. uvádí, že „[u]stanovení § 7 upravuje věcná osvobození při nabytí vlastnického práva k novým stavbám. Dané osvobození bylo převzato z dosavadní právní úpravy, do níž bylo zavedeno s cílem podpořit bytovou výstavbu“. Výše popsany výklad tedy plně odpovídá cíli podpory bytové výstavby, pokud se převáděná bytová jednotka bude nacházet v domě, jehož většinu podlahové plochy tvoří další bytové jednotky. Pokud pak má jít o

zákonodárcem prosazovanou podporu bytové výstavby, musí se z logiky věci jednat o bytovou výstavbu zákonem povolenou, tedy schválenou příslušným stavebním úřadem (bod 26 rozsudku sedmého senátu).

40. V neposlední řadě pak rozsudek sedmého senátu jednoznačně říká, že pro veřejnoprávní institut osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí, resp. obsah pojmu bytový dům podle vyhlášky č. 501/2006 Sb. *není rozhodné, jak na pojem bytové jednotky nablíží soukromoprávní úprava* (bod 28 rozsudku sedmého senátu).
41. Z rozsudku sedmého senátu tedy pro tuto věc plyne, že argumentace žalobkyně odkazující na smysl a účel daňového předpisu nepadá na úrodnou půdu. Rozhodnutí žalovaného neodporuje cíli zákonného opatření, kterým je podpora bytové výstavby, pokud se převáděná bytová jednotka nachází v domě, jehož většinu podlahové plochy tvoří další bytové jednotky. Ani občanskoprávní argumentace odkazující na definici bytové jednotky v § 1159 občanského zákoníku neobstojí, protože to nemá význam pro výklad pojmu bytového domu podle vyhlášky č. 501/2006 Sb. provedený stavebním úřadem.
42. Po skutkové stránce pak rozsudek sedmého senátu posvětil závěry stavebního úřadu a orgánů finanční správy, které s odkazem na projektovou dokumentaci určily, že celková podlahová plocha budovy byla 3 323,8 m², z čehož 1 266,8 m² byla podlahová plocha pro bydlení (38,1 % z celkové plochy). Dále zkonkretizoval, že celková podlahová plocha daného domu byla 3 323,8 m², z toho bylo 615 m² plochy společných prostor (18,5 %), 596,8 m² plochy obchodního zařízení (18 %), 845,2 m² plochy administrativy (25,4 %) a 1266,8 m² plochy pro bydlení (38,1 %). Nešlo proto o bytový dům, protože více než polovina podlahové plochy neodpovídala požadavkům na trvalé bydlení a nebyla k tomuto účelu určena. Společné prostory rozsudek sedmého senátu mezi plochy určené k trvalému bydlení nezařadil.
43. V této věci podle sdělení stavebního úřadu a projektové dokumentace měla budova celkovou užitnou plochy 5 867,7 m². Komerční plochy z toho činily 622,71 m², plochy kanceláří 118,5 m², plochy jednotek ateliérů (nebytových prostor) 952,7 m² a ostatní plochy (komunikace, výtahy, sklep, parkoviště atd.) 1 625,9 m². Plochy bytových jednotek oproti tomu měly jen 2 548,2 m². Zjevně to tedy nebylo víc než polovina. Nic na tom nemohla změnit ani úprava užívání dvou původních ateliérů. *Budova nebyla bytovým domem*. Na zákonnost tohoto závěru pak nemělo dopad, že žalovaný odkazoval na neúčinnou územně plánovací regulaci.
44. Žalobní námitky, že budova je ve skutečnosti bytovým domem, tedy nejsou důvodné.

V. c) Vypořádání se s relevantní judikaturou, na níž žalobkyně odkazuje

45. Žalobkyně namítá, že rozsudek sedmého senátu vychází z odlišného skutkového (faktického) stavu, co se týče výměry ploch pro bydlení. Plocha nebytových (komerčních) prostor převyšovala plochu bytových prostor. V této věci je tomu právě naopak. Tento skutkový rozdíl ovšem neznamená, že by soud nemohl z rozsudku sedmého senátu vyjít. Na výše shrnutý a použitý výklad to nemá dopad. Z rozsudku sedmého senátu navíc i po skutkové stránce plyne, jak počítal různé typy podlahové plochy, na což se zde dalo také navázat. Vedlo to zde soud k závěru, že budova bytovým domem není.
46. Žalobkyně také odkazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2016, č. j. 2 Afs 153/2014-71. Jak ovšem vysvětluje i rozsudek sedmého senátu, toto usnesení se týkalo daně z nemovitých věcí, nikoliv daně z nabytí nemovitých věcí. Podle rozsudku sedmého senátu přitom neplatí, že pokud se tyto daně týkají nemovitých věcí, pak

se na ně mají aplikovat zcela stejná pravidla a totožné judikaturní závěry. To by bylo možné, pokud by zákonné texty byly shodné. Tak tomu zde ovšem není. Právní úprava sazby daně z nemovitých věcí (které se týká daně usnesení rozšířeného senátu) se od úpravy osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí liší. Z textace právní úpravy sazby daně z nemovitých věcí podle názoru rozšířeného senátu neplynulo, že by zákonodárce zamýšlel spojovat výši sazby daně s jakýmkoliv formálním úkonem orgánu veřejné moci. Rozšířený senát zdůraznil, že právní úprava operuje s pojmy jako domy využívané, užívané, sloužící atp. Nyní posuzovaná právní úprava osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí má ovšem jinou konstrukci. Zákonodárce zamýšlel osvobození spojit s tím, k jakému účelu je podlahová plocha formálně určena (bod 26 rozsudku sedmého senátu).

47. Z judikatury Nejvyššího správního soudu se žalobkyně opírá ještě o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2020, č. j. 4 Afs 92/2020-42. Plyne z něj podle ní, že rozhodné je faktické využití nemovitosti, tedy zda více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé bydlení a je k tomuto účelu určena. Soud po přečtení tohoto rozsudku však v jeho textu takové tvrzení – ani nic, z čeho by nepřímou plynulo – neobjevil. Tento rozsudek se věnoval výkladu pojmu *nástavba*. Zdůraznil poté, že stavba polyfunkčního domu nenaplnuje definici bytového domu, jak zde tvrdí žalovaný. A poté vysvětlil, proč má bytová jednotka charakter samostatného předmětu práv, což nevyvrací ani skutečnost, že je částí domu, jak to vyplývá přímo ze znění § 1159 občanského zákoníku. O tom, zda má pro posouzení typu podlahové plochy vliv fakticita nebo formální stav, však v daném rozsudku nic není.
48. Jde-li pak o rozsudky krajských soudů (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 3. 2021, č. j. 30 Af 8/2019-99, rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 4. 2020, č. j. 31 Af 81/2018-47, rozsudek Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci, č. j. 65 Af 9/2017-37, rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 14. 8. 2019, č. j. 43 Af 27/2018-200), lze v první řadě uvést, že pro tuto věc je podle soudu namístě vycházet z přílehlavého rozsudku sedmého senátu, coby rozsudku, z něhož plyne sjednocovací právní názor Nejvyššího správního soudu na danou problematiku.
49. S odkazem na něj se tedy senát 29 zdejšího soudu nyní odlišuje od právního názoru zaujatého v rozsudku ze dne 29. 3. 2021, č. j. 30 Af 8/2019-99, kde senát 30 zmínil, že „[k] tomu, aby stavba spadala pod pojem bytového domu, přitom není rozhodné její pojmenování v kolaudačním rozhodnutí nebo katastru nemovitostí. Nemusí být nazvána přímo bytovým domem, *podstatná je faktická funkce a využití stavby*, tedy skutečnost, zda více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé bydlení a je k tomuto účelu určena.“ [bod 23; zvýraznil nyní senát 29]. To platí i pro rozsudek Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci, č. j. 65 Af 9/2017-37, který svůj argument o důležitosti fakticity užívání nemovitosti opřel o výše uvedené usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2016, č. j. 2 Afs 153/2014-71. Jak již zdejší soud ovšem výše vysvětlil, tato argumentační linka v této věci neobstojí.
50. V rozsudku zdejšího soudu ze dne 29. 4. 2020, č. j. 31 Af 81/2018-47, pak senát 31 ve skutečnosti uvedl, že „pro účely posouzení, zda je nabytí vlastnického práva k bytové jednotce osvobozeno od daně na základě § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření, je rozhodující účel stavby, v němž se jednotka nachází, stanovený stavebním úřadem (zpravidla v kolaudačním rozhodnutí a kolaudačním souhlasu).“ (bod 13). To je tedy právní názor, který odpovídá rozsudku sedmého senátu, jenž soud v této věci následuje.

51. Z rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 14. 8. 2019, č. j. 43 Af 27/2018-200, na nějž žalobkyně odkazuje, pak opravdu plyne, že pokud daňový zákon umožňuje vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější (bod 54). V této věci však neexistuje více rovnocenně přesvědčivých výkladů. Zdejší soud naopak následoval jediný podle jeho názoru správný výklad, který plyne z rozsudku sedmého senátu.

VI. Závěr a náklady řízení

52. Soud shledal žalobu nedůvodnou. Proto ji výrokem I. zamítl (§ 78 odst. 5 soudního řádu správního).
53. Neúspěšná žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 soudního řádu správního). Proto soud výrokem II. rozhodl, že nemá právo na náhradu nákladů řízení.
54. Žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly (§ 60 odst. 1 soudního řádu správního). Proto mu soud náhradu nákladů řízení výrokem III. nepřiznal.
55. Manželovi žalobkyně jako osobě zúčastněné na řízení soud neuložil žádnou povinnost, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo (§ 60 odst. 5 soudního řádu správního). Z toho důvodu soud výrokem IV. rozhodl, že nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 26. září 2023

Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu