



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce: **ITP ROSA s.r.o.**, IČ 29312167  
sídlem Sochorova 3221/1, Žabovřesky, 616 00 Brno  
zastoupený JUDr. Igorem Velebou, advokátem  
sídlem Koliště 259/55, 602 00 Brno

proti

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

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného

č.j. 4558/19/5100-31461-711145 doručené 6.2.2019  
č.j. 4642/19/5100-31461-711145 doručené 6.2.2019  
č.j. 4597/19/5100-31461-711145 doručené 6.2.2019  
č.j. 1869/19/5100-31461-711145 doručené 20.1.2019  
č.j. 1863/19/5100-31461-711145 doručené 18.1.2019  
č.j. 1505/19/5100-31461-711145 doručené 16.1.2019,

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 29.3.2019

č.j. 12903/19/5100-31461-711145,  
č.j. 12930/19/5100-31461-711145,  
č.j. 13093/19/5100-31461-711145,  
č.j. 13155/19/5100-31461-711145

takto:

I. Žaloby se zamítají.

- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

#### Odůvodnění:

#### I. Předmět řízení

1. Žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně dne 15. 3. 2019, původně vedenou pod sp. zn. 31Af 19/2019, brojil žalobce proti rozhodnutím žalovaného č. j. 4558/19/5100-31461-711145 ze dne 6. 2. 2019, č. j. 4642/19/5100-31461-711145 ze dne 6. 2. 2019, č. j. 4597/19/5100-31461-711145 ze dne 6. 2. 2019 a č. j. 1869/19/5100-31461-711145 ze dne 18. 1. 2019, č. j. 1863/19/5100-31461-711145 ze dne 17. 1. 2019, č. j. 1505/19/5100-31461-711145 ze dne 16. 1. 2019. Těmito rozhodnutími byly částečně změněny platebními výměry Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj č. j. 4808706/17/3004-70462-705399, č. j. 4760292/17/3004-70462-705399, č. j. 4808975/17/3004-70462-705399, č. j. 4760105/17/3004-70462-705399, č. j. 4760810/17/3004-70462-705399, č. j. 4819248/17/3004-70462-705399, a byla žalobci vyměřena daň z nabytí nemovitých věcí.
2. Žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně dne 29. 5. 2019, původně vedenou pod sp. zn. 31Af 43/2019, brojil žalobce proti rozhodnutím žalovaného č. j. 12903/19/5100-31461-711145 ze dne 29. 3. 2019, č. j. 12930/19/5100-31461-711145 ze dne 29. 3. 2019, č. j. 13093/19/5100-31461-711145 ze dne 29. 3. 2019 a č. j. 13155/19/5100-31461-711145 ze dne 29. 3. 2019. Těmito rozhodnutími byly částečně změněny platebními výměry Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj č. j. 4819185/17/3004-70462-704327, č. j. 4819298/17/3004-70462-704327, č. j. 4762813/17/3004-70462-704327 a č. j. 4762741/17/3004-70462-704327, a byla žalobci vyměřena daň z nabytí nemovitých věcí.

#### II. Obsah žalob

3. Proti všem napadeným rozhodnutím, jak ve věci vedené původně pod sp. zn. 31 Af 19/2019, tak i pod sp. zn. 31 Af 43/2019 brojil žalobce dvěma námitkami, a to námitkou rozporu mezi formálním a faktickým stavem věci a námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí. Ve věci původně vedené pod sp. zn. 31 Af 19/2019 obsahovala žaloba ještě námitku nepravdivosti tvrzení o převádění bytové jednotky.
4. V případě tvrzení o rozporu mezi formálním a faktickým stavem věci žalobce uvedl, že ve vyjádřeních v rámci daňových řízení prokazoval, že se v případě budovy č. p. 3221 v k. ú. Žabovřesky jedná o bytový dům a na základě prohlášení vlastníka vyčíslil podlahové plochy. Jeho argumentaci však žalovaný odmítl. Podle názoru žalobce nezjistil skutečný stav věci a jeho rozhodnutí je v rozporu s povinností zjistit materiální pravdu.
5. Nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí spatřoval v tom, že se správce daně ani žalovaný argumenty žalobce prakticky nezabývali a jejich argumentace přes námitky žalobce zůstávala stále stejná, obecná. Není proto zřejmé, jakými úvahami dospěl žalovaný k výrokům rozhodnutí.
6. V případě třetího žalobního bodu vyjádřil žalobce nesouhlas s rozhodnutím č. j. 4642/19/5100-31461-711145 ze dne 6. 2. 2019, rozhodnutím č. j. 1869/19/5100-31461-711145 ze dne 18. 1. 2019 a rozhodnutím č. j. 1863/19/5100-31461-711145 ze dne 18. 1. 2019, a to konkrétně s argumentem žalovaného, že „*nebyla splněna podmínka převodu jednotky nezahrnující nebytový prostor jiný, než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem, jelikož byla v rámci smlouvy ... převáděna jednotka č... (jiný nebytový prostor)...*“, namítl rozpor

tvrzení žalovaného s faktickým stavem věcí, neboť jednotky č. 3221/7, 3221/9 a 3221/14 byly převáděny jako bytové jednotky, což žalobce dokládá kupními smlouvami na předmětné jednotky. Navíc jsou všechny tři jednotky vedeny v katastru nemovitostí jako jednotky vymezené podle zákona o vlastnictví bytů.

### III. Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný ve svém vyjádření k námitce rozporu mezi formálním a faktickým stavem věcí odkázal na žalobami napadená rozhodnutí a pro úplnost odkázal na prohlášení vlastníka budovy o vymezení jednotek ze dne 11. 4. 2013 (vymezení jako rozestavěná budova), zápis v katastru nemovitostí se způsobem využití jako víceúčelová stavba a sdělení sp. zn. STU/02/06019/17/MEIH ze dne 11. 7. 2017 vydané Úřadem městské části města Brna, Brno-Žabovřesky, odbor stavební, dle kterého nelze zařadit stavbu pod pojem bytový dům z důvodu nenaplnění požadavku vyplývajícího z ustanovení § 2 písm. a) bod 1. vyhlášky Ministerstva pro místní rozvoj č. 501/2006 Sb., o obecných požadavcích na využívání území, neboť více jak polovina podlahové plochy v této stavbě neodpovídá požadavkům pro trvalé bydlení a není k tomuto účelu určena. Stejný způsob využití stavby č. p. 3221, tj. víceúčelová stavba, je evidován i v registru územní identifikace, adres a nemovitostí („RÚIAN“). Osvobození tedy nelze v daném případě aplikovat, jelikož stavba č. p. 3221 nesplňuje kritéria stanovená pro bytový či rodinný dům. Předložené prohlášení vlastníka a kolaudační souhlas nebyly schopné osvědčit oprávněnost osvobození dle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí. Žalovaný k námitce žalobce, že nebyl zkoumán rozpor mezi faktickým a formálním stavem uvedl, že jak správce daně, tak žalovaný se s tvrzeným rozporem žalobce implicitně vypořádal. Z namítaného prohlášení vlastníka vyplynulo, že garáže byly žalobcem vyčleněny jako samostatné jednotky a vlastníci garáží nejsou shodní s vlastníky bytových jednotek.
8. K námitce nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí v souvislosti s přechodem důkazního břemene zpět na správce daně žalovaný uvedl, že žalobce sice v reakci na výzvy k odstranění pochybností předložil správci daně svoje výpočty podlahových ploch, prohlášení vlastníka a kolaudační souhlas, avšak předloženými důkazními prostředky nebyl prokázán nárok na osvobození od daně právě z důvodu nesplnění podmínek uvedených v ustanovení § 7 zákonného opatření Senátu. S ohledem na neodstranění pochybností nepřšlo břemeno důkazní zpět na správce daně. Stran porušení zásady volného hodnocení důkazních prostředků žalovaný plně odkázal na napadená rozhodnutí.
9. K námitce žalobce, že na základě kupních smluv byly převáděny bytové jednotky, které jsou vymezené i v katastru nemovitostí jako jednotky dle zákona o vlastnictví bytů, žalovaný uvedl, že ze smluv o převodu jednotky (tj. č. 3221/7, č. 3221/9 a č. 3221/14) do vlastnictví vyplynulo, že byly převáděny jednotky se způsobem využití jako jiný nebytový prostor nacházející se ve stavbě č. p. 3221 se způsobem využití jako víceúčelová stavba, přičemž ve smlouvách bylo dále charakterizováno, že každá jednotka se sestává mimo jiné ze dvou kanceláří. Toto potvrzovalo následně i prohlášení vlastníka, tabulka uvedená v odpovědi na výzvy k odstranění pochybností i zápis v katastru nemovitostí a následně i povolení změny stávajících obchodních prostor ve 2. NP na bytovou funkci.
10. Závěrem žalovaný zdůraznil, že stavba č. p. 3221 nesplňovala podmínku pro osvobození od daně stanovenou v § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření Senátu v podobě bytového domu, což je samo o sobě důvodem pro nepřiznání osvobození od daně dle § 7 zákonného opatření Senátu, nehledě k tomu, že rovněž nebyla splněna ani podmínka uvedená v bodě 1. tohoto

ustanovení, tedy že nebyla převedena bytová jednotka nezahrnující nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem.

#### IV. Dosavadní průběh řízení

11. Krajský soud ve věci již jednou rozhodl a rozsudkem ze dne 26. 5. 2021, č. j. 31 Af 19/2019-194, (dále jako „první rozsudek“) napadená rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, neboť dospěl k závěru, že žalovaný nedostatečně zjistil skutkový stav v otázce souladu formálně deklarovaného a skutečného stavu.
12. Nejvyšší správní soud první rozsudek krajského soudu zrušil rozsudkem ze dne 2. 8. 2023, č. j. 5 Afs 190/2021-35, (dále jako „zrušovací rozsudek“) a věc mu vrátil k dalšímu řízení. První rozsudek krajského soudu shledal nepřezkoumatelným ve vztahu k důvodům zrušení rozhodnutí o odvolání ze dne 17. 1. 2019, č. j. 1863/19/5100-31461-711145, ze dne 18. 1. 2019, č. j. 1869/19/5100-31461-711145, a ze dne 6. 2. 2019, č. j. 4642/19/5100-31461-711145. Dále se sice ztotožnil se závěrem krajského soudu, že v jednotlivých spisech nebyl shromážděn dostatek podkladů, nicméně nesouhlasil s tím, že by žalovaný byl povinen takové podklady ze své iniciativy opatřovat. Důkazní břemeno totiž leželo na žalobci.
13. Na jednání dne 26. 5. 2021 setrval žalobce na podaných námitkách. Na druhém jednání dne 31. 10. 2023 po zrušení původního rozsudku Nejvyšším správním soudem žalobce nepolemizoval s kasačními důvody, nicméně namítl, že žalobou napadená rozhodnutí jsou založená na nesprávném právním posouzení a nesprávné aplikaci § 7 zákonného opatření Senátu.

#### V. Posouzení věci

14. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

##### *V.a K námitce nepřezkoumatelnosti*

15. K námitce nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí krajský soud již v prvním rozsudku odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 4. 2020, č. j. 5 As 109/2019-45, dle kterého „*Má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí být z odůvodnění dotčeného rozhodnutí zřejmé, jaký skutkový stav vzal posuzující orgán za rozhodný a jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Povinností soudu je řádně se vypořádat se žalobní argumentací (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-75, ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 Afs 69/2015-45, atp.). Současně je ovšem nutné zdůraznit, 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 (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-76). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán, resp. soud podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky*

*a dopustí se dílčího nedostatku odůvodnění. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64). Přehlédnout pak nelze ani fakt, že správní orgány a soudy nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí. Takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08: Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná. (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43).“*

16. Z obsahu každého jednotlivého správního spisu i napadeného rozhodnutí je zřejmé, že se žalovaný zabýval skutkovými zjištěními, jejich úplností i jejich právním hodnocením. Žalobní námitka není důvodná.

*V.b K osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí – obecné úvahy*

17. Žalobce při druhém jednání ve věci samé namítl, že ve věci měl správce daně aplikovat § 7 odst. 1 zákonného opatření Senátu samostatně, nikoliv ve spojení s § 2 písm. a) bodu 1. vyhlášky o obecných požadavcích na využívání území. Soud předně musí uvést, že tato argumentace poprvé zazněla až po vydání zrušovacího rozsudku Nejvyššího správního soudu a představuje zcela novou argumentační linii, neboť v původním řízení žalobce nijak nezpochybňoval právní hodnocení orgánů daňové správy, ale nesouhlasil s věcným posouzením předmětných převodů. Změna argumentace tak představuje nepřípustné rozšíření žalobních bodů. Soud se nicméně právním základem věci zabýval v obecné rovině již v předcházejícím rozsudku, a proto tyto závěry ve stručnosti nyní opakuje.
18. Při srovnání jednotlivých správních spisů dospěl zdejší soud ke zjištění, že jednotlivé správní spisy obsahují přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, smlouvu o převodu jednotky do vlastnictví, vč. plánů jednotlivých podlaží, vyrozumění o provedeném vkladu do katastru nemovitostí, výzvu k odstranění pochybností, odpověď na výzvu, obsahující prohlášení vlastníka, pomůcku – ocenění převáděného bytu a nebytové jednotky, sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností, fakturu na prodejní cenu nemovitosti, sdělení Úřadu městské části města Brna, Brno-Žabovřesky, a výpis z RUIAN, výpis z katastru nemovitostí, některé spisy obsahují i rozhodnutí o změně užívání stavby ze dne 4. 2. 2015. Správní spis žalovaného obsahuje úřední záznam o zjištěných skutečnostech v rámci odvolacího řízení, seznámení žalobce se zjištěnými skutečnostmi a odlišným právním názorem odvolacího orgánu a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení, odvolání a jeho doplnění a napadené rozhodnutí.
19. Základní otázkou v soudu předložených věcech je otázka aplikace § 7 odst. 1 zákonného opatření Senátu, dle kterého je od daně z nabytí nemovitých věcí osvobozeno první úplatné nabytí vlastnického práva k
- a) pozemku nebo právu stavby, jejichž součástí je nová stavba rodinného domu,
  - b) nové stavbě rodinného domu,

- c) jednotce, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem, 1. v nové stavbě bytového domu, nebo 2. nově vzniklé nástavbou, přístavbou nebo stavební úpravou, nejde-li pouze o rozdělení nebo sloučení stávajících jednotek, v bytovém domě,
- d) jednotce v bytovém domě, která na základě stavební úpravy nebytového prostoru nově nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem.
20. Podle § 2 písm. a) bodu 1. vyhlášky o obecných požadavcích na využívání území se pro účely této vyhlášky rozumí stavbou pro bydlení bytový dům, ve kterém více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé bydlení a je k tomuto účelu určena.
21. Citované ustanovení zákonného opatření Senátu váže osvobození od daně na skutečnost, že se *bytová jednotka* nachází v bytovém domě, a jádrem sporu je otázka, zda lze stavbu, v níž se nachází posuzované bytové jednotky, považovat pro účely citovaného ustanovení za bytový dům.
22. Vztah zákonného opatření Senátu a vyhlášky o obecných požadavcích na využívání území byl nicméně v judikatuře správních soudů již vyřešen, jak už na to odkazoval zdejší soud v předcházejícím rozsudku. Se žalobcem lze sice souhlasit v tom, že samotné zákonné opatření Senátu neobsahuje definici bytového domu, nicméně to nelze považovat za důvod pro zrušení žalobou napadených rozhodnutí.
23. Zdejší soud v rozsudku ze dne 29. 4. 2020, č. j. 31Af 81/2018-47, konstatoval, že pro definici bytového domu by sice podpůrně bylo možné využít definice obsažené v jiných právních předpisech, nicméně ani ty nedávají univerzální odpověď na otázku, jakou stavbu lze považovat za bytový dům. Těmito právními předpisy jsou příloha č. 4 vyhlášky Českého úřadu zeměměřického a katastrálního č. 357/2013 Sb., o katastru nemovitostí (katastrální vyhláška), ve znění pozdějších předpisů, a § 2 písm. a) vyhlášky o obecných požadavcích na využívání území. Aplikací uvedených pravidel se zabýval i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 6. 2020, č. j. 4 Afs 89/2020-44, ve kterém uvedl: *„v posuzované věci nic nebrání tomu vycházet při výkladu pojmů „bytový dům“ a „rodinný dům“ používaných ve vykládaném ustanovení [zákonného opatření] z definic obsažených ve vyhlášce č. 501/2006 Sb., neboť [zákonné opatření] ani jiné daňové předpisy vlastní definici těchto pojmů nemají. Stěžovatel přilehavě poukázal na skutečnost, že v důvodové zprávě k § 15 odst. 3 písm. a) [zákonného opatření] i k zákonu č. 264/2019 Sb. je uvedeno, že při vymezení pojmů „bytový dům“ a „rodinný dům“ je třeba vycházet ze stavebních předpisů (především z vyhlášky č. 501/2006 Sb.).“*
24. Podle názoru zdejšího soudu nicméně tato pravidla nelze pro účely aplikace § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření Senátu zcela převzít či přímo aplikovat s ohledem na odlišné cíle a regulaci odlišné právní oblasti zákonným opatřením Senátu, a zároveň proto, že souběžná aplikace pravidel obsažených v obou vyhláškách vede k definici kruhem, a je třeba jejich aplikaci doplnit i o další skutečnosti. V již citovaném rozsudku ze dne 29. 4. 2020, č. j. 31 Af 81/2018-47, uvedl zdejší soud, že na interpretaci pojmu bytový dům dle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření Senátu má vliv také cíl předmětné právní úpravy, respektive úmysl zákonodárce.
25. Již ze samotného textu zákonného opatření Senátu je zjevné, že zákonodárce záměrně omezil daňové zvýhodnění (v podobě osvobození od daně) pouze na byty v bytových domech a rodinné domy (resp. byty v rodinných domech). Zákonodárce si zcela jistě byl vědom toho,

že byty mohou být vymezeny také v jiných stavbách. V opačném případě by ostatně do citovaného ustanovení nezahrnul omezující podmínku spočívající v tom, že musí jít o byt v bytovém domě. Jestliže důvodová zpráva k citovanému zákonnému opatření výslovně uvádí, že cílem této úpravy je podpora bytové výstavby, zjevně mohl chtít zákonodárce podpořit pouze bytovou výstavbu v bytových domech (resp. rodinných domech), nikoliv např. ve víceúčelových stavbách. Zákonodárce může logicky podporovat bytovou výstavbu pouze tam, kde je to v souladu se stavebními předpisy a příslušnou územně plánovací dokumentací.

26. Soulad způsobu užívání stavby s touto regulací přitom autoritativně posuzují stavební úřady. Pouze ty totiž mohou závazně stanovit účel užívání stavby, který musí být dodržován, a to primárně v kolaudačním rozhodnutí či kolaudačním souhlasu [viz § 126 odst. 1 zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon)]. Nelze přiznat daňovou výhodu směřující k podpoře výstavby bytových domů u stavby, jejíž užívání k tomuto účelu není právem aprobováno.
27. Podle názoru soudu je rozhodující stavebním úřadem povolený způsob využívání stavby (tj. její účel), nikoliv její parametry, které mohly být například rozhodné pro plnění veřejnoprávních limitů při umisťování stavby (tj. např. plnění minimálních požadavků na odstupy staveb dle vyhlášky o obecných požadavcích na využívání území). Ostatně vlastnosti stavby se mohou před, ale i po jejím dokončení měnit. Kolaudační souhlas či kolaudační rozhodnutí naproti tomu poskytují jasnou informaci o tom, k jakému účelu lze stavbu užívat, přičemž tento účel je závazný a vynutitelný. Tento účel přitom není definitivní, neboť vlastník stavby může požádat o změnu v účelu užívání stavby (viz § 126 odst. 2 až 4 stavebního zákona). Změnou v účelu užívání stavby se nerozumí pouhá fyzická změna parametrů stavby, nýbrž nový stavebním úřadem aprobovaný způsob jejího využití (pro který může být změna parametrů stavby toliko podmínkou, a to nikoliv jedinou; další podmínkou je například soulad s územně plánovací dokumentací).
28. Pro účely posouzení, zda je nabytí vlastnického práva k bytové jednotce osvobozeno od daně na základě § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření Senátu, je rozhodující účel stavby, v němž se jednotka nachází, stanovený stavebním úřadem (zpravidla v kolaudačním rozhodnutí či kolaudačním souhlasu) a touto otázkou se správní orgány v daném řízení zabývají.

*V.c K osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí – zjištění účelu stavby*

29. Daňové orgány i správní soud v nyní projednávané věci přitom musí vycházet z presumpce správnosti kolaudačního souhlasu Úřadu městské části města Brna, Brno-Žabovřesky, ze dne 30. 6. 2014, č. j. MCZAB 06695/14/OS/KOLP, v němž byl účel užívání stavby vymezen výčtem jednotlivých podlaží, na který odkazovalo vyjádření stavebního úřadu. Zároveň z tohoto vyjádření vyplynulo, že sedm nebytových jednotek bylo dotčeno změnou užívání stavby a změněny na bytové. Dále stavební úřad sdělil, že způsob využití stavby v době vydání kolaudačního souhlasu i v současnosti po změně užívání stavby je víceúčelová stavba.
30. Kolaudační souhlas doložil do správního spisu sám žalobce. Z něho neplyne, že by byl schválen účel stavby „bytový dům“. Stavba je sice označena jako „Stavba pro bydlení“, ale účel stavby je vymezen popisem jednotlivých podlaží. Nepřímým důkazem pro uvedený závěr jsou také údaje evidované v katastru nemovitostí a RÚIAN. Změna způsobu užívání, který je evidován v katastru nemovitostí a RÚIAN, musí být autoritativně *pro futuro* schválena stavebním úřadem. Do té doby nelze obecně stavbu užívat k zamýšlenému účelu, odpovídající způsob využití budovy nelze zapsat do katastru nemovitostí ani RÚIAN a nelze

ani z tohoto účelu vycházet při posuzování, zda je nabytí bytové jednotky v předmětné stavbě osvobozeno od daně.

31. Zásadní je, jaký způsob užívání byl pro předmětnou stavbu kolaudačním souhlasem schválen, a to v souvislosti s námitkou žalobce v daňovém řízení, že zápis způsobu využití v katastru nemovitostí neodpovídá stavu, který je uveden v kolaudačním souhlasu, a námitkou nedostatků skutkových zjištění ve vztahu k obsahu prohlášení vlastníka.
32. V odpovědi na výzvu k odstranění pochybností (ve které je založené mimo jiné i prohlášení vlastníka) žalobce uvedl, že celková podlahová plocha bytových jednotek činila celkem 1 083,05 m<sup>2</sup>, podlahová plocha nebytových jednotek činila celkem 846 m<sup>2</sup>, celková podlahová plocha bytových a nebytových jednotek činila celkem 1 929,05 m<sup>2</sup>, celková podlahová plocha garáží 913 m<sup>2</sup> a celková podlahová plocha bytových a nebytových jednotek včetně garáží činila celkem 2915,55 m<sup>2</sup>.
33. Ve vztahu ke zjišťování účelu užívání stavby je nicméně podle zrušovacího rozsudku Nejvyššího správního soudu primární otázkou unesení důkazního břemene.

*V.c.1 Užívání budovy ke dni podání daňových přiznání – jednotky č. 6, 30, 36, 37, 38 a 49*

34. V případě uvedených jednotek Nejvyšší správní soud konstatoval, že původní rozhodnutí zdejšího soudu je přezkoumatelné, rozhodné podle něj je, v jakém rozsahu se měl správce daně (resp. žalobce) zabývat otázkou, zda posuzovaná stavba je bytovým domem, a v této souvislosti bylo podle Nejvyššího správního soudu v této věci rozhodné rozložení důkazního břemene ve smyslu § 92 daňového řádu mezi finanční orgány a daňový subjekt. Následně Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že žalobce v daňovém řízení neunesl své důkazní břemeno, a k tomu uvedl: „[41] Výzvami k odstranění pochybností podle § 89 odst. 1 daňového řádu přešlo na žalobkyni důkazní břemeno k prokázání jejích tvrzení o osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí, obsažených v daňových přiznáních. V dané procesní situaci tedy bylo na žalobkyni, aby vyvrátila pochybnosti správce daně tím, že jednoznačně prokáže, že stavba je bytovým domem, tedy že v době převodu jednotlivých jednotek více než polovina podlahové plochy všech jednotek odpovídala požadavkům na trvalé bydlení a byla k tomuto účelu určena.

*[42] Žalobkyně v reakcích na výzvy doložila k důkazu (kromě svého vyjádření) pouze prohlášení vlastníka ze dne 11. 4. 2013 a kolaudační souhlas ze dne 30. 6. 2014. Přestože v prohlášení vlastníka byla stavba rozdělena pouze na 37 jednotek (zatímco při převodu jednotlivých jednotek již jejich celkový počet činil 49), žalobkyně nedoložila žádné dokumenty aktualizující původní prohlášení vlastníka (a ani na jednání před krajským soudem nebyla schopna tuto nesrovnalost vysvětlit). Přestože v řízení o změně v užívání stavby ukončeném rozhodnutím stavebního úřadu ze dne 4. 2. 2015 (jež je obsaženo ve spisu k rozhodnutím o odvolání č. 2, 3 a 6) byla žalobkyně jedním z účastníků a dokonce zastupovala oznamovatele, nepředložila správci daně veškerá existující rozhodnutí o změně v užívání stavby ani žádná jiná rozhodnutí, z nichž by vyplynuly případné rozdíly oproti kolaudačnímu souhlasu ze dne 30. 6. 2014. Žalobkyně se v odpovědích na výzvy k odstranění pochybností zabývala pouze svým výkladem § 2 písm. a) bodu 1 vyhlášky č. 501/2006 Sb. (zejména otázkou povahy garáží), k čemuž poskytla výpočty založené na (v té době již neaktuálním) prohlášení vlastníka. Nijak se však nevyjádřila k tomu, že stavba je v katastru nemovitostí evidována jako „víceúčelová stavba“ – tedy k hlavní pochybnosti správce daně formulované ve výzvách k odstranění pochybností. Jelikož odpovědi žalobkyně ani jí přiložené listiny pochybnosti správce daně neodstranily, správce daně sdělil žalobkyni výsledek postupu k odstranění pochybností.*

[43] Podle § 90 odst. 2 daňového řádu „[n]edošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.“

[44] Správce daně ve sděleních o výsledku postupu k odstranění pochybností konstatoval, že předložené důkazní prostředky neodstranily pochybnosti vzešlé z evidence stavby v katastru nemovitostí. Upozornil rovněž na sdělení stavebního úřadu, podle něhož stavba není bytovým domem (a to ani po provedených změnách v užívání). Žalobkyně však nevyužila svého práva navrhnout pokračování v dokazování a další důkazní prostředky, pouze zaslala správci daně fakturu k prokázání sjednané ceny jednotky. Po celou dobu řízení před správcem daně žalobkyně ani netvrdila, tím spíše neprokázala, že by se údaje evidované v katastru nemovitostí zakládaly na nesprávných podkladech (tedy „rozpor právně formálního stavu se stavem materiálním“, jak následně uvedla v odvoláních). Pokud žalobkyně k tomuto závěru směřovala toliko implicitně (předestřením svého výpočtu, z něhož by vyplynul charakter stavby jakožto bytového domu), nelze spravedlivě požadovat po správci daně, aby se takovým argumentem explicitně zabýval a podrobně jej vyvracel. Plně tedy postačoval odkaz na sdělení stavebního úřadu, dle něhož se nejednalo o bytový dům, ale o víceúčelovou stavbu.“

35. Nejvyšší správní soud ve zrušovacím rozsudku dále uvedl: „[46] Nedostatky ve svých tvrzeních žalobkyně částečně odstranila v odvolacím řízení svou námitkou, že formálně právní stav (evidence katastru nemovitostí) neodpovídá stavu materiálnímu (skutečná povaha stavby). Namísto předložených důkazních prostředků, jež by toto tvrzení prokazovaly, však žalobkyně pouze konstatovala, že toto své tvrzení již prokázala v řízení před správcem daně, a žádné nové důkazy nepředložila ani nenavrhl. Stěžovatel následně podle § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil žalobkyni se svým odlišným právním názorem v otázce přechodu na pomůcky a nepřesnosti ocenění. Nad rámec zákonných požadavků stěžovatel již v těchto seznámeních předestřel svůj právní názor i k otázce naplnění podmínek osvobození. Stěžovatel zde vysvětlil, z jakého důvodu je pro něj relevantní především sdělení stavebního úřadu (šlo o orgán příslušný k takovému posouzení), a podpůrně odkázal rovněž na evidenci v katastru nemovitostí a RÚIAN (přičemž již zde zdůraznil jeho povahu jakožto základního registru). V této situaci dostala žalobkyně opětovně možnost, aby prokázala onen tvrzený rozpor formálního a materiálního stavu, k seznámením se však vůbec nevyjádřila.

[47] Krajský soud je toho názoru, že stěžovatel se v této situaci neměl spokojit se sdělením stavebního úřadu, ale měl ze své iniciativy obstarat další podklady pro jednoznačné posouzení, zda stavba byla bytovým domem, či víceúčelovou stavbou. S tímto závěrem se Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Jak již bylo vysvětleno výše, důkazní břemeno k prokázání tvrzení o osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí bylo výzvou k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu přeneseno na žalobkyni. Bylo tedy její 5 Afs 190/2021 povinností dostatečně přesvědčivě prokázat, že převáděné jednotky byly umístěny ve stavbě, která splňuje náležitosti bytového domu dle § 2 písm. a) bodu 1 vyhlášky č. 501/2006 Sb. K těmto svým tvrzením však žalobkyně předložila pouze neaktuální prohlášení vlastníka a kolaudační souhlas, z něhož nebylo zřejmé, jaké byly plochy jednotlivých jednotek. Neaktuálnost a neurčitost žalobkyni předložených důkazních prostředků nelze vykládat k tíži správce daně, resp. stěžovatele.“

36. Závěrem Nejvyšší správní soud věc uzavřel s tím, že: „v jednotlivých spisech sice nebyl shromážděn dostatek podkladů k posouzení správnosti sdělení stavebního úřadu (a v tomto ohledu Nejvyšší správní soud kasační stížnosti nepřisvědčil), ovšem stěžovatel nebyl povinen takové

*podklady ze své iniciativy opatřovat, neboť důkazní břemeno k prokázání nepravdivosti sdělení stavebního úřadu (stejně jako důkazní břemeno ve věci naplnění podmínek osvobození od daně), leželo na žalobkyni. Pokud žalobkyně nedoložila dostatek důkazních prostředků k posouzení 5 AfS 190/2021–41 pokračování správnosti sdělení stavebního úřadu (tedy zejména výměry podlahové plochy všech jednotek stavby a veškerá rozhodnutí stavebního úřadu, z nichž je lze dovozovat, to vše vždy ke dni převodu příslušné jednotky), nelze požadovat po správci daně ani stěžovateli, aby „validovali správnost“ sdělení stavebního úřadu. Přestože závěr o neunesení důkazního břemene žalobkyní mohl být v rozhodnutích o odvoláních pregnantněji vyjádřen, nepředstavuje podle názoru Nejvyššího správního soudu tato nepřesnost v odůvodnění důvod pro zrušení těchto rozhodnutí stěžovatele.“*

37. Uvedené závěry Nejvyššího správního soudu jsou zcela jednoznačné a s ohledem na vázanost zdejšího soudu právním názorem vyjádřeným v kasačním rozhodnutí není prostor pro další úvahy zdejšího soudu stran unesení důkazního břemene žalobcem a v důsledku toho ani pro další úvahy ohledně věcného obsahu žalobou napadených rozhodnutí.
38. Zdejšímu soud proto nezbyvá než k uvedeným bytovým jednotkám konstatovat, že žalobce neunesl své důkazní břemeno ohledně prokázání toho, že se u označených bytových jednotek jednalo o jednotky v bytovém domě, resp. že předmětná stavba byla bytovým domem. V důsledku toho nemohou být uplatněné žalobní námitky důvodné.

*V.c.2 Užívání budovy ke dni podání daňových přiznání – jednotky č. 7, 9 a 14*

39. Pokud jde o zbylé bytové jednotky, byl podle Nejvyššího správního soudu předcházející rozsudek zdejšího soudu nepřezkoumatelný ve vztahu k důvodům zrušení rozhodnutí o odvolání. Nejvyšší správní soud poukázal na to, že žalovaný v souvisejících rozhodnutích dospěl k závěru, že jednotky č. 3221/9, 3221/7 a 3221/14 byly v době převodu nebytovými prostory a že, přestože zásadní důvod pro nepřiznání osvobození v těchto případech, tedy povaha jednotek samotných, před krajským soudem obstál, krajský soud příslušná rozhodnutí zrušil společně s ostatními napadenými rozhodnutími o odvoláních, aniž by k tomu uvedl jakýkoli důvod. Vzhledem k výše vyřčenému a aby vyhověl závaznému právnímu názoru Nejvyššího správního soudu, konstatuje soud následující.
40. Žalovaný k uvedeným jednotkám v napadených rozhodnutích zdůraznil, že i kdyby šlo o bytový dům, podmínky osvobození v těchto konkrétních případech nebyly naplněny, neboť převáděné jednotky byly v okamžiku převodu nebytovým prostorem. Nebyla tedy splněna podmínka převodu bytové jednotky nezahrnující nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem. K tomu žalobce v žalobě uplatnil námitku nepravdivosti tvrzení o převádění bytové jednotky a na podporu své argumentace předložil smlouvy o převodu jednotek.
41. Ve vztahu k těmto napadeným rozhodnutím je rozhodující povaha jednotek č. 3221/9, 3221/7 a 3221/14 v době převodu, tedy zda se jednalo o nebytové prostory, či o bytové jednotky.
42. K jednotce 3221/9 (rozhodnutí č. j. 1863/19/5100-31461-711145 ze dne 17. 1. 2019) je ve správním spise založena smlouva ze dne 16. 9. 2014, ve které je způsob využití jednotky – jiný nebytový prostor, a v soudním spise je založena nedatovaná smlouva, kde je jednotka označena způsobem využití – byt. Smlouvy jsou uzavřeny mezi týmiž účastníky. Z daňového přiznání a rozhodnutí o vkladu však vyplývá, že ke vkladu do katastru

nemovitostí došlo 8. 10. 2014 s účinností vkladu ke dni 22. 9. 2014. Správní spis tak dokládá, že ke dni vkladu byla smlouvou převáděna jednotka – nebytový prostor.

43. K jednotce 3221/7 (rozhodnutí č. j. 1869/19/5100-31461-711145 ze dne 18. 1. 2019), je ve správním spise založena smlouva ze dne 19. 9. 2014, ve které je způsob využití jednotky – jiný nebytový prostor, a v soudním spise je založena smlouva ze dne 18. 3. 2015, kde je jednotka označena způsobem využití – byt. Smlouvy jsou uzavřeny mezi týmiž účastníky. Z daňového přiznání a rozhodnutí o vkladu však vyplývá, že ke vkladu do katastru nemovitostí došlo 16. 10. 2014 s účinností ke dni 16. 9. 2014. Správní spis tak dokládá, že ke dni vkladu byla smlouvou převáděna jednotka – nebytový prostor.
44. K jednotce 3221/14 (rozhodnutí č. j. 4642/19/5100-31461-711145 ze dne 6. 2. 2019), je ve správním spise založena smlouva ze dne 6. 10. 2014, ve které je způsob využití jednotky – jiný nebytový prostor, a v soudním spise je založena smlouva ze dne 13. 3. 2015, kde je jednotka označena způsobem využití – byt. Smlouvy jsou uzavřeny mezi týmiž účastníky. Z daňového přiznání a rozhodnutí o vkladu však vyplývá, že ke vkladu do katastru nemovitostí došlo 13. 11. 2014 s účinností vkladu ke dni 22. 10. 2014. Správní spis tak dokládá, že ke dni vkladu byla smlouvou převáděna jednotka – nebytový prostor.
45. Ze správních spisů vyplynulo, že tyto tři jednotky byly v době převodu nebytovými prostory. Žalobcem doložené smlouvy o převodu, ve kterých jsou jednotky označeny jako byty, byly uzavřeny až po dni vkladu do katastru nemovitostí (v případě jednotky č. 3221/9 je pak smlouva nedatovaná). Dle krajského soudu proto správní spisy obsahují dostatečnou oporu závěru žalovaného, že se v době převodu jednalo o nebytové jednotky a podmínka pro osvobození od daně dle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření nebyla naplněna. Ani tato námitka žalobce není důvodná a napadená rozhodnutí ob stojí.

#### VI. Další nebytové prostory – garáže

46. Pouze nad rámec výše uvedeného považuje krajský soud k námitce rozporu formálního a faktického stavu věci za vhodné doplnit, že z prohlášení vlastníka je zcela evidentní, že podlahová plocha bytových jednotek tvoří cca 1/3 podlahové plochy budovy. K tomu, aby podlahová plocha, která odpovídá požadavkům na bydlení a je k tomu určena, činila více než polovinu veškeré podlahové plochy, by bylo nutné, aby došlo k započtení podlahové plochy garáží. V případě jejich započtení by podlahová plocha činila 1 996,05 m<sup>2</sup>.
47. Krajský soud se proto na okraj a pro úplnost posouzení zabýval také tím, zda lze nebytové jednotky vymezené jako garáže, považovat za součást bytových jednotek ve smyslu § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření Senátu.
48. Z původního prohlášení vlastníka vyplývá, že budova byla rozdělena na samostatné jednotky, ze kterých jednotky 1 až 14 představují nebytové jednotky, jednotky 15 až 35 bytové jednotky a jednotky 36 a 37 jsou definovány jako garáže. Ze všech doložených výpisů z katastru nemovitostí plyne, že jednotky č. 36 a 37 se nacházejí v podílovém spoluvlastnictví různých subjektů, ať už fyzických osob, nebo právnických osob. Dále z výpisů z katastru nemovitostí plyne, že ne všichni spoluvlastníci jsou zároveň vlastníky bytových jednotek, a dokonce že někteří spoluvlastníci nevlastní žádnou bytovou nebo nebytovou jednotku.
49. Ze shromážděných podkladů lze dovodit, že smlouvami mezi žalobcem a kupujícími byly převáděny jednak bytové jednotky, dále podíly na společných částech budovy a *spoluvlastnické* podíly na *samostatných nebytových* jednotkách – garážích. V některých případech byly spoluvlastnické podíly na nebytových jednotkách – garážích, převáděny ve

vazbě na jiné nebytové prostory, nebo dokonce bez vazby na vlastnictví jiných jednotek v domě. Z toho plyne, že garáže jako takové nepředstavují nebytový prostor užívaný společně s bytem, resp. nejsou takto vymezeny, na rozdíl např. od sklepů, které jsou zahrnuty přímo v popisu jednotky. Garáže, resp. spoluvlastnické podíly na nich nejsou ve vztahu k určitým jednotkám vymezeny ani v původním prohlášení vlastníka.

50. Soud dospěl k závěru, že podlahové plochy garáží na základě původního prohlášení vlastníka nelze započítávat do podlahových ploch bytových jednotek, neboť se jedná o samostatné *nebytové* jednotky, přičemž toto zjištění odpovídá tomu, jak je stavba zapsána ve veřejných registrech. Z toho plyne, že podlahová plocha, která odpovídá požadavkům na bydlení a je k tomu určena, nečinila více než polovinu veškeré podlahové plochy a podmínky pro osvobození od daně podle § 7 zákonného opatření Senátu nebyly naplněny.
51. Jak je uvedeno výše, žalobce neprokázal, že by tomu bylo jinak a jeho námitky stran rozporu formálního a faktického stavu jsou proto nedůvodné.

#### VI. Závěr a náklady řízení

52. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud po provedeném řízení a s ohledem na závazný právní názor Nejvyššího správního soudu k závěru, že napadená rozhodnutí byla vydána v souladu se zákonem; shora uvedené žalobní námitky nejsou důvodné. Soud tedy žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
53. Výroky o nákladech řízení se řídí § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož 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. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, a proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřisluší. Žalovaný měl v řízení plný úspěch, ale v souvislosti s tímto řízením mu žádné náklady nad rámec jeho administrativní činnosti nevznikly, a proto krajský soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení nepřiznává.

#### Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí 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.

Kasační stížnost je nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Brno 31. října 2023

Mgr. Petr Šebek v. r.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.

předseda senátu