



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **Y. O.**, zast. Mgr. Petrou Hrachy, advokátkou se sídlem Cihlářská 643/19, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, **za účasti:** W. J. O., zast. Mgr. Petrou Hrachy, advokátkou se sídlem Cihlářská 643/19, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 9. 2023, č. j. 29 Af 53/2021-136,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**
- III.** Osoba zúčastněná na řízení **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Průběh dosavadního řízení

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj platebním výměrem ze dne 6. 5. 2020, č. j. 2534430/20/3001-00460-712739, podle zákonného opatření senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, v relevantním znění (dále jen „zákonné opatření“), vyměřil žalobkyni (a jejímu manželovi, osobě zúčastněné na řízení, jakožto solidárnímu poplatníkovi) daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 312 000 Kč. Tato daňová povinnost vznikla v důsledku koupě nemovitých věcí [bytové jednotky č. Xa, nebytové jednotky č. Xb (sklep) a spoluvlastnického podílu ve výši 1/13 na nebytové jednotce č. Xc (garáž)], včetně

odpovídajícího podílu na společných částech budovy č. p. Xd, která je součástí pozemku parc. č. X v katastrálním území Město B.] žalobkyní a osobou zúčastněnou na řízení.

[2] V odvolání proti platebnímu výměru žalobkyně namítala, že více než polovina podlahové plochy budovy odpovídá požadavku na trvalé bydlení, je k tomuto účelu určena a fakticky se tak užívá. Podlahová plocha bytů (2 416,4 m²) tvořila nadpoloviční většinu celkové podlahové plochy jednotek (4 524,9 m²), což vyplývá z prohlášení vlastníka i z kolaudačního souhlasu stavebního úřadu. Žalobkyně tvrdila, že správce daně odmítl její důkazní návrhy, a poznamenala, že u dvou dalších jednotek v mezidobí stavební úřad souhlasil se změnou užívání z nebytové jednotky (ateliéru) na byt. Jelikož došlo k této změně užívání bez nutnosti stavebních úprav, i tyto jednotky fakticky představovaly jednotky pro bydlení.

[3] Žalovaný v odvolacím řízení vyzval stavební úřad k poskytnutí informací o budově. Stavební úřad sdělil, že podlahová plocha splňující požadavky na trvalé bydlení (2 548,2 m²) představuje méně než polovinu z celkové plochy budovy (5 867,7 m²). Podle stavebního úřadu nebude poměr plochy pro bydlení ani nadále převažovat, což odpovídalo charakteru plochy v tehdy platném územním plánu města Brna. Odkázal rovněž na definici bytu v § 2236 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), a konstatoval, že pro trvalé bydlení neslouží zejména společné prostory domu. Shrnul, že se jedná o polyfunkční objekt.

[4] V reakci na seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy v rámci odvolacího řízení podle § 115 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), žalobkyně namítala, že společné části domu nelze počítat do nebytových ploch, neboť slouží všem vlastníkům jednotek v domě. Podle § 1159 občanského zákoníku je podíl na společných částech domu součástí jednotky. Žalobkyně byla toho názoru, že žalovaný by neměl bez dalšího přebírat závěry stavebního úřadu, ale posoudit věc z pohledu smyslu a účelu daňového předpisu.

[5] Rozhodnutím ze dne 22. 6. 2021, č. j. 23133/21/5100-31461-712886, žalovaný odvolání zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil. Z kolaudačního souhlasu podle něj vyplývalo, že jde o polyfunkční stavbu, kde plochy, které nesplňují požadavky na trvalé bydlení, převažují nad plochami, které je splňují. Zdůraznil, že podle stavebního úřadu není rozhodný poměr ploch bytových jednotek vůči plochám jednotek nebytových, ale poměr plochy určené pro trvalé bydlení vůči celkové podlahové ploše budovy. Žalovaný konstatoval, že nevycházel jen z formální evidence v katastru nemovitostí, ale ověřil podlahovou plochu i u stavebního úřadu, který je kompetentní pro posouzení účelu užití stavby. Podle žalovaného nabytí jednotek ve víceúčelové stavbě nesplňovalo podmínky osvobození podle § 7 zákonného opatření. Závěrem žalovaný uznal, že správce daně se dostatečně nevypořádal s důkazními návrhy žalobkyně, ale zároveň vysvětlil, proč tyto důkazy neprovedl v odvolacím řízení.

[6] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Brně. V ní namítala, že převažující většina podlahové plochy odpovídá požadavku na trvalé bydlení, což vyplývá i z kolaudačního souhlasu. Společné prostory v domě se totiž užívají převážně pro účely bydlení a jsou k tomu i určeny. Podle žalobkyně je nelogické, aby se společné prostory počítaly do nebytových ploch, když podle § 1159 občanského zákoníku jsou součástí jednotky. Definice bytu v § 2236 odst. 1 občanského zákoníku, na niž

pokračování

odkazoval žalovaný, je obsažena v oddílu upravujícím nájem. Žalobkyně byla přesvědčena, že podlahovou plochu společných částí lze zahrnout do plochy odpovídající požadavkům na trvalé bydlení v rozsahu spoluvlastnického podílu připadajícího na byty. Uznala, že z pohledu stavebního práva je rozlišování ploch pro bydlení a ostatních ploch pochopitelné, pro daňové účely však nelze tento výklad slepě přebírat, neboť odporuje občanskému zákoníku i zákonnému opatření.

[7] Dále žalobkyně upozornila, že odkaz na územní plán obsažený ve sdělení stavebního úřadu nebyl relevantní, neboť příslušná změna územního plánu vstoupila v účinnost až dne 31. 7. 2019. Žalobkyně zdůraznila, že prioritou má být realita a fakticita v domě, nikoli splňování regulativů územního plánu či formální označení „víceúčelová stavba“. Podle žalobkyně vyvstávají i pochybnosti o tom, zda stavba vůbec byla správně zkolaudována, když u dvou původně nebytových jednotek mohla proběhnout změna užívání na byty bez stavebních úprav. Žalobkyně nesouhlasila s odkazem na dřívější rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 3. 2021, č. j. 30 Af 8/2019-99 (všechna zde zmiňovaná rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz), neboť v oné věci se jednalo o dům s větší plochou jednotek nebytových než bytových. Žalobkyně citovala část odůvodnění tohoto rozsudku, z níž dovozovala, že v opačném případě, jakým je i nyní posuzovaná věc, se jedná o bytový dům.

[8] Žalobkyně odkázala rovněž na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2020, č. j. 4 Afs 92/2020-42, dle něhož je důležité nejen to, jak je stavba evidována, ale její faktické využití (zda více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé bydlení a je k tomuto účelu určena). V uvedené věci však rovněž plocha jednotek nebytových přesahovala plochu jednotek bytových. Nález Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2010, sp. zn. Pl. ÚS 58/05, z něhož žalovaný vyvozoval, že k posouzení charakteru stavby je kompetentní stavební úřad, řešil dle žalobkyně odlišnou problematiku. Žalobkyně naopak odkázala na rozsudek Krajského soudu v Ostravě, pobočky v Olomouci, ze dne 29. 3. 2018, č. j. 65 Af 9/2017-37, dle něhož je třeba zohlednit skutečný stav, a na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 7. 8. 2019, č. j. 43 Af 27/2018-200, který se zabýval smyslem osvobození od daně dle § 7 zákonného opatření. Závěrem žalobkyně namítala rovněž nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného.

[9] Krajský soud v Brně shora uvedeným rozsudkem podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), žalobu zamítl. Úvodem soud konstatoval, že žalovaný napravil procesní pochybení správce daně (neodůvodnění neprovedení navržených důkazů) vydáním seznámení podle § 115 daňového řádu, kde objasnil svůj postup a umožnil žalobkyni se k němu vyjádřit. To odpovídá apelačnímu principu daňového řízení. Krajský soud se ztotožnil rovněž s důvody neprovedení důkazů jako takovými a shrnul, že žalovaný nepochybil a jeho rozhodnutí je přezkoumatelné.

[10] Při posouzení toho, zda se jednotky nabyté žalobkyní a osobou zúčastněnou na řízení nacházely v bytovém domě, vycházel krajský soud zejména z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 4. 2022, č. j. 7 Afs 260/2021-42, který klade důraz na stav vymezený stavebním právem. Podle něj je rozhodující účel stavby definovaný stavebním úřadem, zpravidla v kolaudačním souhlasu nebo v ověřené projektové dokumentaci. Faktické užívání prostor naopak není relevantní. Správce daně tak nemusí ověřovat materiální stav užívání jednotlivých prostor, což by bylo neefektivní a v podstatě

nerealizovatelné. Krajský soud odkázal na sdělení stavebního úřadu, dle něhož má stavba polyfunkční charakter a více než polovina její podlahové plochy neslouží trvalému bydlení. Společné části budovy nelze podle krajského soudu zahrnout do plochy určené k bydlení ani částečně. Krajský soud poznamenal, že ani po změně užívání dvou původně nebytových jednotek (ateliérů) na byty by podlahová plocha bytových jednotek nedosáhla požadované většiny celkové podlahové plochy. Vyjádřil rovněž pochybnosti o provedení změny užívání bez stavebních úprav. Podmínky osvobození podle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření tak podle krajského soudu splněny nebyly.

[11] K odkazům na judikaturu krajský soud upozornil, že usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2016, č. j. 2 Afs 153/2014-71, publ. pod č. 3420/2016 Sb. NSS, se týkalo daně z nemovitých věcí, od jejíž právní úpravy se zákonné opatření týkající se daně z převodu nemovitých věcí lišilo. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2020, č. j. 4 Afs 92/2020-42, podle krajského soudu nevyplývá, že by mělo být rozhodné faktické využití domu. K rozsudkům krajských soudů, na něž žalobkyně poukazovala, krajský soud upozornil, že je namístě vycházet naopak z příslušného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 5. 4. 2022, č. j. 7 Afs 260/2021-42). Krajský soud rovněž zdůraznil, že podle jeho dřívějšího rozsudku ze dne 29. 4. 2020, č. j. 31 Af 81/2018-47, je rozhodný účel stavby stanovený stavebním úřadem a že tento právní názor je souladný právě s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 4. 2022, č. j. 7 Afs 260/2021-42. Krajský soud neshledal opodstatněným ani odkaz žalobkyně na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 7. 8. 2019, č. j. 43 Af 27/2018-200, neboť ve věci nyní posuzované neexistuje vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, ale naopak jediný správný výklad, který plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 4. 2022, č. j. 7 Afs 260/2021-42.

II.

Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[12] Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, a to z důvodů, které podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[13] Podle stěžovatelky krajský soud upřednostnil stavební předpisy a opřel se výlučně o kolaudační souhlas, který budovu označuje za polyfunkční objekt. Tento přístup podle stěžovatelky ignoruje skutečnou povahu a funkci budovy podle občanskoprávní úpravy (z níž daňový předpis vychází). Občanský zákoník totiž jasně stanoví, že podíl na společných částech budovy je neoddělitelnou součástí jednotek. Společné prostory tedy slouží účelu jednotek, přičemž většina těchto jednotek (a tím i společných prostor) je určena k trvalému bydlení. Plocha bytových jednotek převažuje nad plochou nebytových jednotek. Krajský soud však nesprávně nepočítal společné prostory k plochám určeným k trvalému bydlení. Stěžovatelka namítá, že krajský soud tím ignoroval veřejné a veřejně dostupné listiny (výpis z katastru nemovitostí, prohlášení vlastníka), které jasně dokládají, že většina ploch v budově slouží k bydlení. Podle stěžovatelky je kolaudační souhlas stavebního úřadu pro posouzení věci nedostatečný, neboť označuje některé prostory vágními termíny („ostatní plochy“ či „komunikace“), což zahrnuje jak společné části, tak nebytové prostory (garáž).

[14] Argumentace krajského soudu, dle níž je třeba vycházet z formálních podkladů, a nikoli zohledňovat materiální stav (faktické využití plochy k bydlení), podle stěžovatelky neodpovídá jejím tvrzením v předcházejícím řízení. Stěžovatelka totiž předložila i formální

pokračování

podklady (zejména výpis z katastru nemovitostí), z nichž jednoznačně plyne větší výměra ploch bytových než ploch nebytových. Dalšího zkoumání tedy nebylo třeba. Stěžovatelka zdůrazňuje, že společné části domu nejsou samostatnou věcí a slouží vlastníkům jednotek. Jelikož většina plochy jednotek slouží bydlení, i většina plochy společných prostor slouží bydlení. Podle stěžovatelky nelze tyto podklady ignorovat a vycházet pouze z kolaudačního souhlasu.

[15] Stěžovatelka upozorňuje, že ve věci posuzované zmiňovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 4. 2022, č. j. 7 Afs 260/2021-42, tvořila plocha pro bydlení 1 266,8 m², zatímco plocha pro obchodní a administrativní prostory 1 442 m². Stavební úřad tedy ve věci sp. zn. 7 Afs 260/2021 respektoval i občanskoprávní úpravu. V projednávané věci však kolaudační souhlas tyto okolnosti zcela pomíjí a není jako podklad pro daňové záležitosti využitelný. V nynějším případě má dům i přes své označení za polyfunkční zcela jiný charakter – jednotky pro trvalé bydlení v něm skutečně převažují. Pokud bylo úmyslem zákonodárce osvobodit nabytí jednotky v domě, jehož převažujícím účelem je trvalé bydlení, tento smysl byl v projednávané věci podle stěžovatelky naplněn.

[16] Stěžovatelka shrnuje, že krajský soud se dopustil nesprávného právního posouzení, když zcela vyloučil fakticitu vyplývající z veřejnoprávního registru a pominul charakter nemovité věci rozdělené na jednotky. Stěžovatelka opakuje, že podle občanského zákoníku dům definici bytového domu zcela naplňuje. Tento výklad je podle ní souladný i se smyslem a účelem daňové úpravy osvobození, jež měla za cíl podpořit bytovou výstavbu. Není naopak v rozporu s pohledem stavebně právním, neboť zde jsou posuzovány jiné normy a kritéria.

[17] Podle stěžovatelky krajský soud měl zrušit rozhodnutí žalovaného rovněž z toho důvodu, že žalovaný vycházel ze skutkové podstaty, která neměla oporu ve spisech, neboť zohlednil pouze kolaudační souhlas, a nikoli zásadní právní skutečnosti vyplývající z jiných podkladů. Tento názor je v přímém rozporu s dosavadní judikaturou správních soudů, z níž vyplývá, že není rozhodné pojmenování stavby v kolaudačním rozhodnutí nebo v katastru nemovitostí. Podstatná je funkce a využití stavby, tedy to, zda více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavku na trvalé bydlení a je k tomuto účelu určena. Nezohledněním skutečného stavu podle stěžovatelky daňové orgány jednaly v rozporu se základními zásadami daňového řádu. Stěžovatelka se neztotožňuje s názorem krajského soudu, že existuje jediný správný výklad sporného ustanovení, který plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 4. 2022, č. j. 7 Afs 260/2021-42.

[18] Vzhledem k uvedenému stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[19] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožňuje se závěry napadeného rozsudku a vzhledem k opakování námitek odkazuje rovněž na své vyjádření k žalobě. Setrvává na svém názoru, že charakter budovy jako polyfunkčního objektu byl jednoznačně potvrzen kolaudačním souhlasem a sdělením stavebního úřadu. Požadavkům na trvalé bydlení odpovídá méně než 50 % plochy stavby. Žalovaný zdůrazňuje, že orgánem kompetentním k posouzení naplnění definice bytového domu podle vyhlášky č. 501/2006 Sb., o obecných požadavcích na využívání území, v relevantním znění (dále jen „vyhláška č. 501/2006 Sb.“), byl stavební úřad. Podle žalovaného byl relevantní formální stav, který vyplývá z dokumentace stavebního úřadu, což potvrzuje i judikatura Nejvyššího

správního soudu (zejména právě rozsudek ze dne 5. 4. 2022, č. j. 7 Afs 260/2021-42). Žalovaný souhlasí se závěry krajského soudu i v tom, že občanskoprávní úprava nebyla pro daňové řízení relevantní, pokud byl pojem bytového domu definován stavebními předpisy. Žalovaný uzavírá, že všechny důkazní prostředky byly řádně vyhodnoceny.

[20] Osoba zúčastněná na řízení se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatelka byla účastnicí řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupena advokátkou (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté soud přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[22] Nejvyšší správní soud se v první řadě zabýval námitkou, dle níž rozhodnutí žalovaného nemělo oporu ve spise, když vycházelo pouze z kolaudačního souhlasu. Krajský soud proto měl podle stěžovatelky rozhodnutí žalovaného zrušit.

[23] Stěžovatelka obdobnou argumentaci uplatnila již v žalobě. Krajský soud se k ní vyjádřil zejména v bodech 32–37 napadeného rozsudku, kde popsal, jaké podklady byly pro posouzení rozhodných otázek zásadní (kolaudační souhlas a sdělení stavebního úřadu), a vysvětlil, proč nebylo možné vycházet výlučně z faktického užívání jednotek v domě (komplikovanost dokazování a nepřípustnost zvýhodnění případného protiprávního stavu – užívání v rozporu s kolaudačním rozhodnutím). Vycházel přitom zejména z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 4. 2022, č. j. 7 Afs 260/2021-42. Proti těmto úvahám krajského soudu stěžovatelka namítá, že se nepokoušela prokázat fakticitu užívání stavby, ale dokládala formální podklady, z nichž vyplývá, že se jedná o bytový dům. K tomu Nejvyšší správní soud upozorňuje, že stěžovatelka v daňovém řízení i v žalobě ve skutečnosti uváděla i to, že by se mělo vycházet ze stavu faktického (v opačném případě by byla irrelevantní argumentace související s následnou změnou některých ateliérů na byty). Krajský soud tedy postupoval správně, když se i tímto žalobním bodem zabýval.

[24] K formálním podkladům, na něž stěžovatelka odkazuje (prohlášení vlastníka a výpis z katastru nemovitostí), Nejvyšší správní soud upozorňuje, že tyto listiny prokazují tentýž skutkový stav jako kolaudační souhlas a sdělení stavebního úřadu, z nichž především vycházely daňové orgány i krajský soud. Ze všech těchto podkladů shodně plyne, že ve stavbě, v níž se nacházejí jednotky nabyté stěžovatelkou a jejím manželem, je větší podlahová plocha všech jednotek bytových než podlahová plocha všech jednotek nebytových, plocha jednotek bytových však netvoří více než 50 % celkové podlahové plochy stavby (zahrnující i společné prostory). Tento skutkový stav je mezi stěžovatelkou na jedné straně a daňovými orgány a krajským soudem na druhé straně nesporný. Spornou zůstává pouze právní otázka, zda se pro účely osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí poměr podlahové plochy

pokračování

bytových jednotek počítal k podlahové ploše všech jednotek (bez společných prostor), nebo k celkové podlahové ploše stavby (včetně společných prostor).

[25] Podle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření, v relevantním znění, „[o]d daně z nabytí nemovitých věcí je osvobozeno první úplné nabytí vlastnického práva k dokončené nebo užívané jednotce v bytovém domě nebo rodinném domě, která

1. nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem, vzniklé výstavbou, nástavbou, přístavbou nebo stavební úpravou tohoto domu, nejde-li pouze o rozdělení nebo sloučení stávajících jednotek,
2. na základě stavební úpravy nebytového prostoru nově nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem.“.

[26] V projednávané věci je nesporné rovněž to, že stěžovatelka a její manžel nabyli jednotky, které představují byt, sklep a spoluvlastnický podíl na garáži. Tyto jednotky tudíž splňovaly dílčí podmínku obsaženou v bodě 1 citovaného ustanovení. Otázkou však zůstává, zda jsou tyto jednotky v bytovém domě, či nikoli. Zákonodárce nedefinoval pojem „bytový dům“ přímo v zákonném opatření. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 24. 6. 2020, č. j. 4 Afs 89/2020-44, publ. pod č. 4057/2020 Sb. NSS, konstatoval, že v takové situaci bylo zapotřebí vycházet z definice obsažené ve vyhlášce č. 501/2006 Sb. Toto pravidlo stěžovatelka nikterak nerozporuje, zbývá tedy posoudit naplnění definice pojmu „bytový dům“ dle této vyhlášky.

[27] Podle § 2 písm. a) bodu 1 vyhlášky č. 501/2006 Sb. se rozuměl „stavbou pro bydlení bytový dům, ve kterém více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé bydlení a je k tomuto účelu určena“.

[28] Otázkou výkladu tohoto ustanovení pro účely osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 5. 4. 2022, č. j. 7 Afs 260/2021-42, na nějž poukazoval krajský soud a v němž Nejvyšší správní soud zdůraznil následující:

„[C]elková podlahová plocha Budovy 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 %).

Nejvyšší správní soud souhlasí s orgány finanční správy a městským soudem, že právě uvedená data svědčí o tom, jaká podlahová plocha Budovy odpovídala požadavkům na trvalé bydlení a byla pro tento účel určena. O tom, k jakým účelům je ta která stavba určena totiž rozhoduje příslušný stavební úřad. K uvedenému soud pokazuje na zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „stavební zákon“). Podle § 120 odst. 1 stavebního zákona lze s užíváním stavby pro účel, k němuž byla stavba povolena, započít následující den po kontrolní prohlídce stavby, při které stavební úřad do protokolu zaznamená ověření splnění podmínek podle § 119 odst. 2 (mj. zda stavba byla provedena v souladu s rozhodnutím o umístění nebo jiným úkonem nabízejícím územní rozhodnutí a povolením stavby a dokumentací, nebo ověřenou projektovou dokumentací). Podle § 122 odst. 3 stavebního zákona pak platí, že jestliže 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. Dle § 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. Nevyžaduje-li stavba kolaudaci podle § 119 odst. 1, lze ji užívat jen k účelu vymezenému v povolení stavby. Z uvedeného dle názoru soudu jednoznačně plyne, že 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, míní tím určení dle příslušných stavebně právních předpisů. V tomto ohledu je namístě odkázat i na rozsudek ze dne 28. 5. 2020, č. j. 4 Afs 92/2020-2, ve kterém Nejvyšší správní soud aproboval závěr orgánů finanční správy a Krajského soudu v Brně, které při určení, zda se jedná o bytový dům dle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření a návazně dle § 2 písm. a) bod 1 vyhlášky č. 501/2006 Sb., vycházely z kolaudačního souhlasu vydaného stavebním úřadem a poměry podlahových ploch určily při zohlednění tohoto kolaudačního souhlasu a údajů o celkové ploše dané stavby (převzatých ze smlouvy o výstavbě evidované v katastru nemovitostí pod sp. zn. V-1039/2012-737).“ (důraz doplněn).

[29] Stěžovatelce lze přisvědčit v tom, že v případě posuzovaném pod sp. zn. 7 Afs 260/2021 byla celková podlahová plocha bytových jednotek menší než celková podlahová plocha jednotek nebytových. Šlo tedy o případ v tomto ohledu skutkově odlišný od projednávané věci. I přesto však Nejvyšší správní soud za plochu určenou pro bydlení považoval plochu bytových jednotek ve stavbě, k níž nepřičítal ani poměrnou část společných prostor; jmenovatelem v jeho výpočtu byla celková plocha nemovitosti (včetně prostor společných). Jelikož tato otázka nebyla v citované věci rozhodná, Nejvyšší správní soud své úvahy vedoucí k provedení výpočtu právě tímto způsobem blíže neodůvodnil [pouze v závěru konstatoval, že by v dané věci nemohlo „*nic změnit ani to, že by do výpočtu nebyly zahrnuty společné prostory (jak stěžovatel požaduje)*“].

[30] V každém případě, pokud by nyní rozhodující senát Nejvyššího správního soudu dospěl k závěru, že by měl být výpočet poměru ploch pro bydlení ve smyslu § 2 písm. a) bodu 1 vyhlášky č. 501/2006 Sb. proveden jinak, šlo by o odlišný právní názor, než k němuž již dospěl Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku, a podle § 17 odst. 1 s. ř. s. by bylo nutné předložit věc k rozhodnutí rozšířenému senátu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2008, č. j. 1 Afs 12/2008-103). K tomuto postupu však nyní rozhodující senát Nejvyššího správního soudu důvody neshledal.

[31] Již z jazykového hlediska je totiž zřejmé, že pojem „*více než polovina podlahové plochy*“ ve smyslu citovaného § 2 písm. a) bodu 1 vyhlášky č. 501/2006 Sb. měl představovat polovinu podlahové plochy celého domu – právě na slovo „*dům*“ je totiž navázán prostřednictvím spojovacího výrazu „*ve kterém*“. Pokud by tvůrce vyhlášky (Ministerstvo pro místní rozvoj) v tomto případě měl v úmyslu při stanovení definice pojmu „*bytový dům*“ vycházet pouze ze srovnání podlahové plochy bytových a nebytových jednotek v domě a nezáleželo by mu na podlahové ploše celkové, nepochybně by tomu text vyhlášky uzpůsobil. Pokud tak neučinil, lze předpokládat, že požadavkům na trvalé bydlení musela odpovídat (a být k tomuto účelu určena) více než polovina podlahové plochy celého domu. Nejen gramatický výklad sporného ustanovení však vede k závěrům, z nichž Nejvyšší správní soud vycházel již v citovaném rozsudku ze dne 5. 4. 2022, č. j. 7 Afs 260/2021-42.

[32] Předně lze zopakovat, že pojem „*bytový dům*“ byl definován ve vyhlášce č. 501/2006 Sb. [obdobně též v příloze k vyhlášce č. 357/2013 Sb., o katastru nemovitostí (katastrální vyhláška), v relevantním znění], tedy prameni práva stavebního. Tomu odpovídá i terminologie, jež je v definici použita („*odpovídá požadavkům na trvalé bydlení a je k tomuto účelu určena*“). Rovněž výklad této normy je tedy třeba provádět v kontextu práva

pokračování

stavebního, jak již Nejvyšší správní soud zdůraznil právě v citovaném rozsudku ze dne 5. 4. 2022, č. j. 7 Afs 260/2021-42. Právním předpisem, který podrobněji upravoval, jaké jsou požadavky na trvalé bydlení, byla vyhláška č. 268/2009 Sb., o technických požadavcích na stavby, v relevantním znění (dále jen „vyhláška o technických požadavcích na stavby“).

[33] Podle § 3 písm. g) vyhlášky o technických požadavcích na stavby se rozuměl „*bytem soubor místností, popřípadě jedna obytná místnost, který svým stavebně technickým uspořádáním a vybavením splňuje požadavky na trvalé bydlení a je k tomuto účelu užívání určen*“.

[34] Podle § 3 písm. h) vyhlášky o technických požadavcích na stavby se rozuměla „*místností prostorově uzavřená část stavebního díla, vymezená podlahou, stropem nebo konstrukcí krovu a pevnými stěnami*“.

[35] Podle § 3 písm. i) vyhlášky o technických požadavcích na stavby se rozuměla „*obytnou místností část bytu, která splňuje požadavky předepsané touto vyhláškou, je určena k trvalému bydlení a má nejmenší podlahovou plochu 8 m². Kuchyň, která má plochu nejméně 12 m² a má zajištěno přímé denní osvětlení, přímé větrání a vytápění s možností regulace tepla, je obytnou místností. Pokud tvoří byt jedna obytná místnost, musí mít podlahovou plochu nejméně 16 m²; u místností se šikmými stropy se do plochy obytné místnosti nezapočítává plocha se světlou výškou menší než 1,2 m.*“.

[36] Vyhláška o technických požadavcích na stavby pak pro byty a obytné místnosti stanovila různé podmínky týkající se např. proslunění, osvětlení, vytápění či větrání, jiné předpisy z oblasti stavebního práva pak zaváděly další povinnosti pro stavebníky (např. v oblasti požární ochrany, bezbariérovosti apod.). Z toho je zřejmé, že požadavky na trvalé bydlení nemohly splňovat společné prostory stavby jako např. chodby, schodiště či výtahy. Jak Nejvyšší správní soud podrobně popsal v bodech 24 až 26 rozsudku ze dne 5. 4. 2022, č. j. 7 Afs 260/2021-42, v praxi by nebylo možné, aby plnění těchto požadavků v rámci celé stavby znovu prověřoval správce daně při posuzování podmínek osvobození podle § 7 zákonného opatření. Právě proto se jeví nejvhodnějším vycházet z podkladů, při jejichž pořízení byly všechny tyto okolnosti podrobně posouzeny orgánem k tomu příslušným, tedy stavebním úřadem. Právě tak žalovaný v projednávané věci postupoval a vycházel zejména ze sdělení ze dne 11. 3. 2021, jímž se stavební úřad vyjádřil k podstatným otázkám projednávané věci v rámci odvolacího daňového řízení (žalovaný tedy nevycházel pouze z kolaudačního souhlasu, jak tvrdí stěžovatelka).

[37] I sama stěžovatelka ostatně uznává, že z pohledu stavebního práva je pochopitelné, že společné prostory požadavky na trvalé bydlení nesplňují a k bydlení osob určené nejsou. Namítá však, že pro účely daňové je třeba vycházet z úpravy soukromoprávní, zejména § 1159 a § 1160 občanského zákoníku. Ani této námitce však Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Zákonodárce totiž v zákonném opatření nestanovil, že by se použité pojmy měly vykládat dle svého významu v právu soukromém. Naopak, tím, že použil pojem definovaný v právu stavebním („*bytový dům*“), odkázal otázky výkladové (alespoň v souvislosti s tímto konkrétním pojmem) do režimu práva stavebního. Neexistuje tedy žádný důvod upřednostňovat výklad za pomoci práva soukromého, které s pojmem „*bytový dům*“ vůbec nepracuje a podmínky pro trvalé bydlení neupravuje.

[38] Nadto lze poznamenat, že pro účely výkladu pojmu „*bytový dům*“ by z občanského zákoníku byla nejpřiléhavější nikoli definice pojmu „*jednotka*“, který se týká otázek

bytového spoluvlastnictví jako speciálního druhu spoluvlastnictví, ale definice pojmu „byt“ obsažená v § 2236 odst. 1 občanského zákoníku, která vymezuje byt pro účely jeho užívání, jehož typickým příkladem je nájem. O obecnější použitelnosti této definice (nikoli pouze pro účely nájmu bytu) svědčí rovněž odkazy v komentářové literatuře k jiným výskytům slova „byt“ v občanském zákoníku, např. v § 744 (vznik práva bydlení uzavřením manželství) či v § 1158 (obecná ustanovení k úpravě bytového spoluvlastnictví) [PETROV, Jan, VÝTISK, Michal, BERAN, Vladimír a kol. Občanský zákoník. 2. vydání (3. aktualizace). Praha: C. H. Beck, 2024].

[39] Podle § 2236 odst. 1 občanského zákoníku, *„[b]ytem se rozumí místnost nebo soubor místností, které jsou částí domu, tvoří obytný prostor a jsou určeny a užívány k účelu bydlení. Ujednají-li si pronajímatel s nájemcem, že k obývání bude pronajat jiný než obytný prostor, jsou strany zavázány stejně, jako by byl pronajat obytný prostor.“*

[40] I z této definice je zřejmé, že byt má zahrnovat (zjednodušeně řečeno) pouze soubor místností určených k bydlení, nikoli společné části stavby, kde se byt nachází. Na rozdíl od stavebního práva však tato definice zajišťuje ochranu nájemci i v případě, kdy byl jako byt pronajat prostor, který k bydlení ve skutečnosti určen není. Takový prostor by však v žádném případě nesplňoval podmínky § 2 písm. a) bodu 1 vyhlášky č. 501/2006 Sb., nemohl by se tedy započítat jako plocha určená pro bydlení při posouzení, zda jde o bytový dům, či nikoli. I z toho je zřejmé, že soukromoprávní předpisy pro účely výkladu předpisů stavebního práva, na něž použitím pojmu „bytový dům“ odkazovalo posuzované daňové ustanovení, nebylo možné bez dalšího použít, jak to vyžadovala stěžovatelka.

[41] Nad rámec nutného odůvodnění lze dodat, že § 19 vyhlášky č. 419/2013 Sb., k provedení zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí, v relevantním znění, stanovil, že *„[p]odlahová plocha jednotky pro účely určování směrné hodnoty nezahrnuje podlahovou plochu společných částí domu v rozsahu podílu na nich, který je zahrnut v jednotce“*. Účelem tohoto ustanovení sice nebyl výklad pojmu „bytový dům“, svědčí však o tom, že i daňové právo, dokonce přímo prováděcí předpis k tomuto konkrétnímu zákonnému opatření, pracovalo s pojmem „jednotka“ bez zahrnutí společných prostor, tedy v souladu s významem pojmu „byt“ v právu stavebním.

[42] Stěžovatelka rovněž namítá, že v jejím případě byl dosažen smysl a účel osvobození. Ani této námitce však Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. V důvodové zprávě k zákonnému opatření (senátní tisk 185, 9. funkční období, 2012–2014, Senát Parlamentu ČR) se k § 7 uvádí: *„Ustanovení § 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. Oproti dosavadní úpravě navrhované zákonné opatření Senátu nepodmiňuje osvobození u nových staveb podnikatelskou činností, kterou je výstavba anebo prodej staveb a bytů, na straně převodce.“*

[43] Pokud cílem osvobození měla být podpora bytové výstavby, je zřejmé, že tohoto cíle by bylo nejlépe dosaženo v případě staveb, které obsahují pouze jednotky bytové. Bylo však v každém případě na zákonodárci, zda formou osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí podpoří vznik bytových jednotek v jakýchkoli stavbách (třeba i ve stavbách, kde výrazně převažují prostory s určením jiným), nebo tuto podporu omezí na stavby, kde jsou byty zastoupeny významněji. Přestože první způsob by byl jednoznačně jednodušší z pohledu formulace právní úpravy i správy daně (nebylo by třeba posuzovat povahu stavby, jako je

pokračování

tomu v projednávané věci), zákonodárce přistoupil ke způsobu druhému, tedy ke stanovení určitých podmínek pro druh stavby, v níž se měla nabývaná jednotka nacházet. Lze přitom vycházet z toho, že racionální zákonodárce netvoří nadbytečné právo (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 19. 1. 2016, sp. zn. II. ÚS 29/16). Cílem osvobození tak nebyla podpora výstavby jakýchkoli bytových jednotek, ale pouze těch, které splní stanovené podmínky. Z citovaného textu důvodové zprávy ani z žádných jiných okolností neplyne, že by zákonodárce zamýšlel stanovit tuto hranici jinak než za využití pojmu „*bytový dům*“, jak byl definován stavebními předpisy. Pokud tedy jednotky nabyté stěžovatelkou a jejím manželem nesplnily podmínky § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření ve spojení s § 2 písm. a) bodem 1 vyhlášky č. 501/2006 Sb., jelikož se nenacházely v bytovém domě, nelze dovozovat, že tyto nabytí splňovalo cíl osvobození, který zákonodárce sledoval.

IV.

Závěr a náklady řízení

[44] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[45] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 a 5 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy vůči neúspěšné stěžovatelce právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložil. Žalovanému však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal. Osoba zúčastněná na řízení má právo na náhradu jen těch nákladů, které jí vznikly v souvislosti s plněním povinnosti, kterou jí soud uložil. Vzhledem k tomu, že zdejší soud v dané věci osobě zúčastněné na řízení žádné povinnosti neuložil, rozhodl tak, že tato osoba nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 10. ledna 2025

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu