



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Kocourka a soudkyň Evy Šonkové a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobce: **R. F.**, zast. Mgr. Ing. Tomášem Hobzou, advokátem, se sídlem Opletalova 600/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2021, č. j. 31888/21/5100-31461-712886, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 5. 12. 2023, č. j. 31 Af 66/2021-97,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Orgány finanční správy vyměřily žalobci daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 216 204 Kč. Předmětem daně bylo nabytí dvou bytových jednotek a jiného nebytového prostoru (parkovací stání). Žalobce ve svém daňovém přiznání tvrdil, že nabytí všech tří jednotek je od daně osvobozeno podle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 10. 2019 (dále jen „zákonné opatření“). Orgány finanční správy mají za to, že žalobce ani jednu bytovou jednotku ke dni jejich nabytí *neužíval* ve smyslu § 7 odst. 2 zákonného opatření, a proto jejich nabytí není osvobozeno od daně. Osvobození od daně uznaly pouze ve vztahu

k jinému nebytovému prostoru (třetí jednotce), jež byla ke dni nabytí žalobcem *dokončena* ve smyslu téhož ustanovení zákonného opatření (v dalším textu je proto řeč pouze o bytových jednotkách). Z tohoto důvodu žalovaný zamítl žalobcovo odvolání a potvrdil platební výměr Finančního úřadu pro Zlínský kraj.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), jež žalobu zamítl.

[3] Podle krajského soudu může být pojem *užívání* jednotky podle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření naplněn pouze tehdy, když jednotka splňuje podmínky, které na ni z hlediska bezpečnosti klade zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon). S ohledem na bezrozpornost právního řádu je totiž třeba pojem *započítí užívání* obsažený v § 7 odst. 2 zákonného opatření vykládat shodně jako v § 119 odst. 1 stavebního zákona. Navíc úmyslem zákonodárce bylo osvobodit od daně nabytí nemovitých věcí, které slouží k bydlení a jsou k bydlení užívány. To nutně předpokládá, že stavba je způsobilá k užívání. Pojem *užívání* tedy především vyžaduje, aby byla bytová jednotka napojena na zdroj elektřiny, vody a kanalizaci. Bytová jednotka musí zajišťovat možnost vytápění. Alespoň v obytných prostorách musí být dokončeny stavební práce, musí být dokončena kuchyň, koupelna a WC, které musí být osazeno vnitřními dveřmi.

[4] Žalobce však neprokázal, že by bytové jednotky v takovém stavu byly. Ze všech žalobcem doložených fotografií vyplývá, že jednotky byly způsobilé nanejvýš k provizornímu užívání. V jednotkách kupříkladu nejsou podlahové krytiny, elektrické rozvody nejsou zakončeny zásuvkami a spínači elektrického osvětlení. To nevyklučuje, že jednotky mohly být užívány v „polních“ podmínkách. Nejedná se však o *užívání* dle § 7 odst. 1 zákonného opatření. Klíčové je zjištění správce daně, že všechny zkoušky potřebné pro vydání kolaudačního souhlasu proběhly v období od ledna do května 2018, včetně výchozí revize elektrického zařízení (elektrozvodů). Výchozí revize dokládá, vedle žalobcem předložených fotografií, nedokončený stav elektrických rozvodů. To stejné vyplývá i z faktur za elektrickou energii, z nichž není patrná žádná přefakturace na žalobce, a ze stavu dalších bytových jednotek umístěných v bytovém domě, který je popsán v jiných rozhodnutích žalovaného, které žalobce předložil.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření k ní

[5] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost, jejíž důvody podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Kasační stížnost lze rozdělit na tři okruhy.

[6] Stěžovatel nejprve namítá, že krajský soud překročil svoji přezkumnou pravomoc, neboť vystavěl rozsudek na zcela novém právním posouzení, na které nemohl stěžovatel reagovat (ať již po stránce zjišťování skutkového stavu, či po stránce vyjádření právního názoru). Krajský soud dospěl k závěru, že je třeba při výkladu pojmu *užívání* vycházet ze stavebního zákona. Žalovaný se oproti tomu zabýval otázkou dokončenosti jednotek po skutkové stránce (viz bod 96 rozhodnutí žalovaného). Takové právní posouzení navíc odmítl

pokračování

stavební úřad, a proto žalovaný tímto směrem daňové řízení ani nevedl. Proto je naplněn důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[7] Stěžovatel dále namítá, že právní posouzení, podle něž je třeba při výkladu pojmu *užívání* vycházet ze stavebního zákona, je nesprávné. Zákonodárce umožňuje osvobození od daně ve dvou případech: (i) je-li bytová jednotka dokončena, (ii) je-li užívána. Krajský soud však svým výkladem obě skutkové podstaty směšuje v jednu jedinou. Podle něj totiž může být užívanou jednotkou pouze taková jednotka, která je zároveň (alespoň zčásti) dokončena podle stavebního zákona. Pojem *užívání* jednotky je třeba vykládat ve smyslu soukromého práva. Je tedy třeba zkoumat faktický stav, který je nezávislý na veřejnoprávním rozhodnutí. Takový výklad ostatně zastával i žalovaný. Přinejmenším se tedy jedná o interpretačně nejasný případ, který je třeba vyložit ve prospěch daňového subjektu. Je tak naplněn důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[8] Poslední okruh se týká konkrétních skutkových zjištění. Krajský soud vytýká stěžovateli, že neuvádí, jak byt užíval a jaká konkrétní jednotka je na předložených fotografiích zachycena. Tyto pochybnosti však mohl krajský soud odstranit během jednání, kterého se stěžovatel osobně zúčastnil. Stěžovatel mohl doložit i další fotografie. Obě jednotky jsou od sebe navíc na první pohled rozlišitelné. Krajský soud zohlednil skutečnosti pouze v neprospěch stěžovatele. Na několika fotografiích je však patrné, že do jednotek byla přivedena elektrická energie, neboť se v nich svítí. Vánoční výzdoba je napojena prodlužovacím kabelem přímo k elektrickému rozvodu v bytě. Nejde o napájení z baterie, jak tvrdí krajský soud. Z daňového spisu navíc vyplývá, že stěžovatel hradil prodávajícímu paušální platby za energie. To, že na stěžovatele nebylo odběrné místo převedeno, není důležité. Elektrická energie byla tedy v bytech funkční, byť nebyly všude osazeny koncovky (vypínače a zásuvky). Funkční bylo i topení. Z fotografií je patrné, že se okna nerolí a že stěžovatel i jeho návštěvy nenosí teplé oblečení. Závěrem stěžovatel dodává, že část stavebních úprav dokončoval prodávající (např. položení podlahové krytiny), část sám stěžovatel. Proto je naplněn důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s.

[9] Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[10] Krajský soud postupoval obdobně jako žalovaný, který taktéž vykládal pojem faktické užívání, a proto nevybočil z rámce přezkoumávaného rozhodnutí. Žalovaný souhlasí s tím, že jednotky musí být stavebně a technicky uspořádané tak, aby mohly plnit své funkce, a dále musí být fakticky užívány.

[11] Krajský soud podle žalovaného nebagatelizoval důkazní prostředky. Stěžovatel neprokázal, že by trvale bydlel v České republice, ani že by kteroukoliv z jednotek užíval.

[12] Z fotografií je patrné, že jednotky nebyly ve stavu způsobilém k užívání ke svému účelu (tedy k trvalému bydlení). To je faktický stav, který není závislý na veřejnoprávním rozhodnutí. Ani krajský soud nepovažoval pro faktické užívání za nutnou existenci veřejnoprávního rozhodnutí. Pouze musí být fakticky splněny podmínky § 119 odst. 2 stavebního zákona.

[13] Na vyjádření reagoval stěžovatel replikou. Žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl, že jednotky nebyly užívány podle stavebního zákona, a proto je třeba se zabývat faktickým stavem. Krajský soud svůj rozsudek postavil na závěru, že jednotky nebyly dokončené tak, aby vyhovovaly všem bezpečnostním předpisům. To je jiné právní posouzení, na které nemohl stěžovatel reagovat. Proto stěžovatel ani nemohl reagovat na tyto argumenty již v žalobě.

III. Posouzení kasační stížnosti

[14] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Nejvyšší správní soud se nejprve vypořádá s námitkou překvapivosti rozsudku krajského soudu. Ta má spočívat v tom, že žalovaný posuzoval faktický stav, zatímco krajský soud vycházel ze splnění podmínek pro užívání stavby dle stavebního zákona. S touto námitkou se Nejvyšší správní soud neztotožňuje.

[17] Krajský soud i žalovaný se zabývali tím, zda stěžovatel jednotky užíval ve smyslu § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření. Právní posouzení této otázky ze strany orgánů finanční správy a krajského soudu si jsou daleko bližší, než jak stěžovatel tvrdí.

[18] Žalovaný se nejprve zabýval tím, zda byly jednotky ke dni jejich nabytí stěžovatelem (tj. ke dni 6. 2. 2018) *dokončené*. Dospěl k závěru, že nikoliv. K *dokončení* jednotek došlo až dne 21. 5. 2018 vydáním kolaudačního souhlasu. Faktické dokončení bytu po stavební stránce nemá ve vztahu k této otázce žádnou relevanci.

[19] Jednotka může být podle žalovaného *užívána* na základě § 123 a § 124 stavebního zákona, nebo fakticky. K užívání podle stavebního zákona ke dni nabytí jednotek stěžovatelem nedošlo, a proto se žalovaný blíže zabýval faktickým užíváním. Stěžovatel však podle žalovaného neužíval jednotky ani fakticky. Žalovaný mimo jiné uvedl, že předpokladem bezpečného užívání jednotek je bezpečný a bezporuchový chod elektrických zařízení, k čemuž slouží revize elektřiny, ke které však došlo až poté, co stěžovatel nabyl vlastnické právo k jednotkám (bod 97 rozhodnutí žalovaného). Dále žalovaný uvedl, že jednotka nebyla v užitelném stavu, což podle něj vyplývá ze stěžovatelem předložených fotografií, na nichž si všimá např. toho, že na podlaze není krytina, či toho, že ve dveřích nejsou zárubně (bod 98 rozhodnutí žalovaného).

[20] Krajský soud svoji základní myšlenku prezentuje v bodě 23 napadeného rozsudku. Lze ji shrnout tak, že pojem *užívání* jednotky v sobě zahrnuje určité objektivní požadavky

pokračování

na stav jednotky. To je v zásadě stejný právní názor, ke kterému dospěl žalovaný. Byť podle svých slov žalovaný posuzoval *faktické užívání*, vyšel z předpokladu, že jednotka musí být způsobilá k užívání. To je to stejné, co krajský soud popsal slovy objektivní požadavky.

[21] Jak žalovaný, tak krajský soud dospěli k závěru, že jednotky tento stav nesplňovaly. Oba přitom vyšli v zásadě ze stejných skutečností (neprovedená revize elektřiny, absence zárubní, podlahové krytiny atd.).

[22] Sdělení stavebního úřadu je v tomto případě irelevantní. Stavební úřad není povolán k tomu, aby vykládal § 7 zákonného opatření, což sám ve sdělení připustil. Navíc vyjádřil pouze pochybnosti o tom, zda lze pro výklad použít § 119 stavebního zákona, neuvedl žádný kategorický závěr.

[23] Nejvyšší správní soud nemá proto za to, že by krajský soud zaujal právní názor, který by měl být pro stěžovatele jakkoliv překvapivý.

[24] Dále se Nejvyšší správní soud bude zabývat výkladem § 7 odst. 1 písm. c) a § 7 odst. 2 zákonného opatření, neboť to vyžaduje druhý a třetí okruh stěžovatelových námitek. Pro tento výklad přitom není významné, zda jsou některé dílčí námitky nepřípustné, jak namítá žalovaný. Minimálně podstatu žalobních námitek totiž stěžovatel ve své kasační argumentaci zachoval.

[25] Podle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření *od daně z nabytí nemovitých věcí je osvobozeno první úplatné nabytí vlastnického práva k dokončené nebo užívané jednotce v bytovém domě, která (...).*

[26] Podle § 7 odst. 2 zákonného opatření *nabytí vlastnického práva k nemovité věci podle odstavce 1 je od daně osvobozeno pouze tehdy, dojde-li k němu v době 5 let ode dne dokončení nebo započetí užívání rodinného domu, jednotky v bytovém domě nebo jednotky v bytovém domě změněné stavební úpravou, a to od toho dne, který nastane dříve.*

[27] Věcným osvobozením od daně podle § 7 zákonného opatření zákonodárce sledoval co nejnižší zatížení nově vzniklých staveb pro bydlení dodatečnými náklady, aby nedocházelo k bezdůvodnému navyšování jejich tržní ceny. Tím chtěl podpořit bytovou výstavbu a rozvoj realitního trhu a motivovat investory ve stavebnictví a realitní společnosti k převodu nově vzniklých staveb (viz rozsudek NSS ze dne 25. 1. 2022, č. j. 3 Afs 384/2019-38, body 25 a 26).

[28] Původní znění § 7 zákonného opatření zákonodárce novelizoval zákonem č. 254/2016 Sb. Na posuzovaný případ přitom dopadá novelizované znění zákonného opatření. Z důvodové zprávy k návrhu zákona č. 254/2016 Sb. (sněmovní tisk č. 639, Poslanecká sněmovna Parlamentu, 7. volební období, 2013-2017, www.psp.cz) vyplývá, že doposud se osvobození od daně vztahovalo i na nedokončené (rozestavěné) stavby. Jelikož však podle aktuálně účinných právních předpisů nejsou v tomto stavu předmětem evidence v katastru nemovitostí, je správa daně komplikovaná, neboť nelze jednoduše ověřit, zda se v konkrétním případě jedná o první úplatný převod. Proto zákonodárce přistoupil ke

koncepční změně osvobození od daně a vyloučil z něj rozestavěné stavby, přičemž osvobození se vztahuje na nově *dokončené* nebo *užívané* stavby. Tím má být zjednodušena správa daně (viz např. část 6.1.3. důvodové zprávy). Dokončenou nebo užívanou stavbou nebo jednotkou se rozumí stavba nebo jednotka dokončená podle stavebních předpisů nebo předčasně užívaná. Rozhodující je, která ze skutečností nastane dříve. Důvodová zpráva odkazuje na to, že pojem *dokončená* nebo *užívaná* stavba byl zaveden zákonem č. 23/2015 Sb. i do zákona o dani z nemovitostí (viz zvláštní část důvodové zprávy týkající se § 7). Diagram vložený do důvodové zprávy ilustruje, že nově nemá být od daně osvobozeno nabytí „rozestavěné“ stavby nebo jednotky, tj. do dosažení stupně *dokončení* nebo *užívání*. Osvobození se vztahuje až na první úplatný převod, k němuž dojde po *dokončení* nebo *užívání* stavby či jednotky, a to ve lhůtě dle § 7 odst. 2 zákonného opatření.

[29] Z důvodové zprávy k zákonu č. 254/2016 Sb. jednoznačně plyne, v čem spočívá změna koncepce osvobození prvního úplatného převodu stavby nebo jednotky. Rovněž z ní plyne, že z hlediska volby nově užívaných pojmů *dokončená* nebo *užívaná* stavba nebo jednotka sleduje novela kontinuitu se změnou, k níž došlo zákonem č. 23/2015 Sb. ve vztahu k dani z nemovitostí.

[30] Podle důvodové zprávy k zákonu č. 23/2015 Sb. (sněmovní tisk č. 292, Poslanecká sněmovna Parlamentu, 7. volební období, 2013-2017, www.psp.cz) se upřesňuje vymezení předmětu daně ze staveb a jednotek v tom smyslu, že předmětem daně ze staveb a jednotek není rozestavěná stavba, ale taková stavba, která je *dokončená* nebo která je *užívaná*. Zohledňuje se tak faktický stav zdanitelné stavby, kterým je její dokončenost nebo faktické užívání. Pro dokončenou stavbu není důležité, zda je užívána, dokončená stavba je vždy předmětem daně ze staveb a jednotek. Užívání staveb ve smyslu ustanovení stavebního zákona je upraveno zejména v § 119 stavebního zákona. Vedle toho lze stavbu před jejím úplným dokončením užívat také na základě časově omezeného povolení stavebního úřadu k předčasnému užívání podle § 123 stavebního zákona. Užívat stavbu na základě povolení stavebního úřadu je možné rovněž tehdy, pokud stavební úřad povolil nebo nařídil užívání stavby na určenou dobu ve zkušebním provozu podle § 124 stavebního zákona. Zdanitelné stavby, pro jejichž užívání stavební zákon nevyžaduje kolaudační souhlas nebo oznámení, jsou předmětem daně ze staveb a jednotek, jsou-li tyto zdanitelné stavby dokončeny nebo užívány.

[31] Z výše uvedeného vyplývá, že pojem *dokončení* nebo *užívání* stavby nebo jednotky má jednoznačnou návaznost na stavební předpisy. O *užívanou* stavbu nebo jednotku se jedná tehdy, jestliže její užívání bylo povoleno před jejím dokončením, tj. v režimu předčasného užívání ve smyslu § 123 stavebního zákona nebo v režimu zkušebního provozu ve smyslu § 124 téhož zákona. Předčasné užívání stavby může být povoleno stavebním úřadem tehdy, jestliže nedokončenost stavby nemá podstatný vliv na užitelnost stavby, neohrozí to bezpečnost a zdraví osob nebo zvířat anebo životní prostředí. Zkušebním provozem se ověřuje funkčnost a vlastnosti provedené stavby. Pouze ve vztahu ke stavbám, které lze užívat bez jakéhokoliv povolení či jiného opatření ze strany stavebního úřadu a rovněž bez oznámení stavebníka, vychází právní úprava z toho, že je rozhodující výlučně faktický stav.

pokračování

[32] Žalovaný při posuzování podmínky *užívání* bytových jednotek vyšel z toho, že stavební úřad nevydal povolení k jejich předčasnému užívání ani zkušebnímu provozu. Z ničeho nevyplývá, že by užívání daných bytových jednotek mohlo být zahájeno bez jakéhokoli povolení či opatření stavebního úřadu či bez oznámení ze strany stavebníka. Ostatně rozhodnutí o umístění stavby spojené se stavebním povolením předpokládá, že užívání stavby bude povoleno kolaudačním souhlasem. Kolaudační souhlasy na jednotlivé jednotky byly postupně vydány v průběhu roku 2018. Stěžovatel v tomto směru žádnou odlišnou argumentaci nepředestřel.

[33] Právní úprava osvobození prvního úplatného převodu je tedy konstruována poměrně jednoznačně (s přihlédnutím k úmyslu zákonodárce) a je provázána s instituty stavebního zákona. Jinými slovy nepředpokládá, že by podmínka *užívání* stavby nebo jednotky mohla být naplněna jejím faktickým užíváním, které by nebylo podloženo rozhodnutím či jiným opatřením stavebního úřadu, bez něž nelze stavbu využívat v souladu se stavebním zákonem. Žalovaný se proto logicky zaměřil na zjištění, zda bylo vydáno rozhodnutí či jiné opatření stavebního úřadu umožňující užívání nedokončených jednotek. Zjistil, že tomu tak není, což stěžovatel ani nepochybně. Za této situace měl dospět k závěru, že jednotky nebyly ke dni jejich nabytí stěžovatelem *užívány* ve smyslu § 7 odst. 1 zákonného opatření. I kdyby bylo prokázáno faktické využívání jednotek k bydlení, nejednalo by se o povolené užívání.

[34] Žalovaný se nicméně dále zabýval tím, zda byly jednotky využívány fakticky. To odpovídá správní praxi finanční správy, která již dne 9. 3. 2017 zveřejnila na svých webových stránkách informaci, podle které pro účely osvobození převodu staveb a jednotek od daně z nabytí nemovitých věcí akceptuje užívání staveb či jednotek v rozporu se stavebními předpisy (dostupná zde: <https://financnisprava.gov.cz/cs/dane/dane/dan-z-nabyti-nemovitych-veci/informace-stanoviska-a-sdeleni/informace-k-aplikaci-zakonneho-opatreni>). V informaci je výslovně uvedeno, že za *užívanou* je považována taková nemovitá věc, která je užívána podle § 123 stavebního zákona (předčasné užívání) nebo která je užívána fakticky, bez kolaudace – je to sice v rozporu se stavebními předpisy, ale i k tomu dochází. Upřednostnění fakticity užívání stavby před právní rovínou vycházející ze stavebních předpisů odůvodnila finanční správa tím, že jinak by nebyl naplněn účel osvobození a stavba by časem ztratila povahu novosti (§ 7 odst. 2 zákonného opatření).

[35] Zatímco tedy zákonodárce sledoval vymezením pojmů *dokončená* nebo *užívaná* stavba zřetelnou logiku vázanou na stavební zákon, finanční správa krátce po vstupu novely v účinnost veřejně deklarovala, že bude osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí uplatňovat v rozporu s touto logikou. Rozhodla se tak činit za účelem respektování smyslu osvobození od daně jako takového, v důsledku toho však rozostřila obsah pojmu *užívání*. Krajský soud tento přístup finanční správy akceptoval a nespojil výklad pojmu *užívání* s tím, že je podmíněno vydáním rozhodnutí o předběžném užívání nebo o zkušebním provozu (tedy souladem užívání jednotky se stavebním zákonem). Ve spojitosti se změnou koncepce osvobození od daně u nových staveb a jednotek nicméně setrval na požadavku, že osvobození od daně může být dáno pouze v případě, kdy je stavba způsobilá k užívání. To znamená, že stavba musí být ve stavu, ve kterém jejím užívání k trvalému bydlení nebrání

žádné podstatné vady, nicméně doposud nedošlo k jejímu právnímu či úplnému faktickému dokončení (body 12 a 14 rozsudku).

[36] Stěžovateli tak nelze přisvědčit v tom, že by výklad provedený krajským soudem zcela setřel obsahový rozdíl mezi jednotkou *dokončenou* a jednotkou *užívanou*. Krajský soud naopak výslovně připustil, že *užívanou* jednotkou může být i jednotka, která není právně či úplně fakticky dokončena. To je přitom rozdíl oproti předpokladům pro užívání stavby dle § 119 stavebního zákona. V dalším odůvodnění sice krajský soud vyšel z toho, za jakých podmínek lze povolit užívání stavebně dokončené stavby (§ 119 a § 120 stavebního zákona), ovšem stěžejní závěr formuloval v bodu 20 rozsudku. Podle něj v případě faktického užívání stavby, které pro daňové zvýhodnění akceptuje žalovaný, musí být fakticky splněny podmínky, které jsou stanoveny v § 119 odst. 2 stavebního zákona, popřípadě alespoň podmínky, které by musely být splněny pro předčasné užívání stavby podle § 123 téhož zákona nebo pro zkušební provoz podle § 124 téhož zákona. Jinými slovy řečeno, krajský soud považuje za způsobilou k užívání jednotku, která vykazuje takové vlastnosti, že by mohlo být stavebním úřadem povoleno její užívání, ať již definitivním způsobem podle § 119 a § 120, nebo prozatímně podle § 123 a § 124 stavebního zákona. Odkaz na § 119 a § 120 stavebního zákona není ani v tomto kontextu nesprávný, neboť v nich jsou obsaženy podmínky pro definitivní povolení užívání dokončené stavby, ovšem dokud není takové rozhodnutí či opatření stavebního úřadu vydáno nebo úkon stavebníka učiněn, nelze mít podle orgánů finanční správy stavbu za *dokončenou* v právním slova smyslu (jedná se pouze o dokončení po stavební stránce). Zejména však krajský soud připustil, že stavba nemusí být dokončena ani po stavební stránce, neboť postačí taková míra dokončení, která by umožňovala povolit její prozatímní užívání podle § 123 a § 124 stavebního zákona. Nelze proto souhlasit se stěžovatelem, že krajský soud ztotožnil obsah pojmu *užívaný* s obsahem pojmu *dokončený*. Lze dodat, že zatímco naplnění pojmu *užívaný* vyžaduje skutečné faktické užívání jednotky, pojem *dokončený* nikoliv.

[37] Krajský soud výslovně poukázal na podmínky, při jejichž dodržení lze povolit předběžné užívání stavby (bod 20 rozsudku). Z toho dovodil, že pro účely osvobození nabytí jednotky od daně musí jednotka splňovat podmínky, které zajišťují bezpečný provoz, což vyžaduje její napojení na zdroj elektřiny a vody, na kanalizaci a vytápění. Stavební práce musí být dokončeny alespoň v obytných prostorách, musí být osazeny vnitřní dveře minimálně na WC a dokončena funkční kuchyň, koupelna a WC.

[38] Stěžovatel dále namítá, že pojem *užívání* je třeba vnímat v soukromoprávním smyslu, tedy jako faktický stav nezávislý na veřejnoprávním povolení. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že správní praxe dospěla k výkladu § 7 odst. 1 zákonného opatření, který je ve prospěch daňových subjektů. Akceptuje totiž i takové faktické užívání stavby či jednotky, které není v souladu se stavebním zákonem, neboť není podloženo rozhodnutím stavebního úřadu (viz výše). Krajský soud proto rovněž převzal východisko, že podmínkou *užívání* stavby ve smyslu § 7 odst. 1 zákonného opatření není skutečnost, že bylo povoleno rozhodnutím stavebního úřadu. Nicméně odmítl takový výklad, podle něž by bylo možné *užívat* jednotku ve smyslu tohoto ustanovení bez ohledu na její faktický (především stavební) stav. Krajský soud tedy netrval na dodržení formální stránky věci (vydání úředního povolení), ovšem současně neslevil z hmotněprávních požadavků, za nichž by bylo možné

pokračování

jednotku předčasně užívat. To logicky odůvodnil tím, že zákon spojuje osvobození od daně s užíváním jednotky k trvalému bydlení. Právě krajským soudem formulovaná minimální úroveň dokončenosti jednotky umožňující její *užívání* ve smyslu § 7 odst. 1 zákonného opatření vyjadřuje její užitelnost k trvalému bydlení, nikoliv pouze k přechodnému přenocování. Navíc je v souladu s podstatou změny koncepce osvobození nabytí stavby nebo bytové jednotky, které se neuplatní ve vztahu k rozestavěným stavbám či jednotkám.

[39] Výklad proponovaný stěžovatelem v kasační stížnosti nemůže obstát a nelze jej odůvodnit ani pomocí pravidla *in dubio mitius*. Nejvyšší správní soud výše vysvětlil, že již výklad uplatňovaný orgány finanční správy a krajským soudem je třeba považovat za příznivější, neboť není podmíněn vydáním veřejnoprávního povolení, které jinak právní úprava předpokládá. Nejvyššímu správnímu soudu je stejně jako krajskému soudu zřejmé, že vnímání minimálního standardu stavebního dokončení jednotky, v němž je pro jednotlivce přijatelné trvale bydlet, je značně subjektivní. Stěžovatel je zjevně ochoten se značně uskromnit, zejména v situaci, kdy pobýval v daném období v O. pouze po omezenou dobu a měl vidinu relativně rychlého dokončování zbývajících stavebních prací a zařizování bytu. Užitelnost jednotky k trvalému bydlení je nicméně třeba vnímat jako objektivní kategorii, na jejíž obsah nemohou mít vliv tvrzení stěžovatele typu, že on sám si nevaří, tudíž nepotřebuje mít zařízený kuchyňský kout. Tímto způsobem by bylo možné odůvodnit i to, že *užívání* jednotky je naplněno rovněž v případě nocování v jednotce zcela jednoznačně rozestavěné, což by odporovalo úmyslu zákonodárce.

[40] Judikatura, na kterou stěžovatel odkazuje na podporu své snahy o akceptaci co nejvýhodnějšího výkladu právní úpravy s ohledem na její údajnou nejednoznačnost, se týká jiné právní otázky (osvobození nabytí bytových jednotek v rodinných domech). Závěry, k nimž dospěla, i s využitím argumentu *in dubio mitius*, se nikterak netýkají posuzované věci a sporné otázky. To, že judikatura ve vztahu k jiným případům užila při výkladu § 7 odst. 1 zákonného opatření tohoto argumentu, neznamená, že by se prostor pro jeho uplatnění otevíral ve vztahu ke všem skutkovým situacím a právním otázkám souvisejícím s osvobozením prvního úplatného nabytí. Nejvyšší správní soud shledal, že výklad podaný krajským soudem je přesvědčivý a odpovídá záměru zákonodárce, takže nepřetrvává žádná rozumná pochybnost o výkladu pojmu *užívaná* jednotka.

[41] Stěžovatel v replice zmiňuje, že logikou krajského soudu by nebylo možné považovat za užívaný takový byt či dům, ve kterém by probíhala sebemenší rekonstrukce neomezuující bydlení, během které by bylo odhaleno elektrické vedení nebo nebylo zajištěno napojení hygienických zařízení na kanalizaci. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že v dané věci nejde o to, zda jednotka užívaná k trvalému bydlení ztratí v souvislosti s prováděnou rekonstrukcí povahu užívané jednotky. Tato úvaha by ostatně neměla ve vztahu k dani z nabytí nemovitých věcí žádný význam, neboť s prováděním rekonstrukce nejsou spojeny žádné daňové následky ve vztahu k této dani. V posuzované věci jde o to, zda způsob užívání jednotek stěžovatelem v době před nabytím vlastnického práva k nim lze považovat vzhledem k jejich stavebně-technickému stavu za *užívání* ve smyslu § 7 odst. 1 zákonného opatření. Stěžovatelem nabízená paralela však není po skutkové ani právní stránce vůbec přiléhavá.

[42] Pokud jde o třetí okruh kasačních námitek týkající se vyhodnocení důkazních prostředků krajským soudem, je třeba zdůraznit, že pochybnosti o užívání jednotek se linuly celým vyměřovacím řízením. Výsledek dokazování shrnul žalovaný v seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 13. 7. 2021. Poukázal na to, že v rozporu s tím, co uvedl svědek M., nemohly být jednotky připraveny ke kolaudaci v roce 2010, neboť nebyla provedena revize elektroinstalace v jednotkách, která ani nebyla dokončena. Výchozí revize elektroinstalace, kterou je podmíněno uvedení zařízení do provozu, byla provedena až dne 14. 5. 2018. Jejím účelem je zajistit bezpečný a bezporuchový chod elektrických zařízení, což je předpokladem pro bezpečné užívání jednotek k bydlení. V jednotkách nebyly elektroměry, jak vyplývá z předávacích protokolů. Žalovaný poukázal též na další zjištění, zejména rozpory v datech předání jednotek. Žalovaný vyzval stěžovatele, aby se k těmto skutečnostem vyjádřil a případně navrhl další doplnění důkazních prostředků. Stěžovatel na to nijak nereagoval. Žalovaný proto do svého rozhodnutí převzal výše uvedené závěry. Dodal, že na fotografiích pořízených o Vánocích 2017 nebyly jednotky stavebně dokončené, např. ze stropu trčí dráty.

[43] Proti těmto zjištěním stěžovatel v žalobě vůbec nic nenamítl. Setrval jen na obecném tvrzení, že předložené důkazy dokládají užívání jednotek již v roce 2017. Krajský soud ve svém rozsudku uvedl, že z fotografií je jasně patrné, že ve zdech nejsou dokončeny rozvody elektriny zásuvkami a spínači osvětlení, v jednotkách nejsou namontována světla. Energie na svícení vánočních ozdob byla zajištěna z baterií. Výchozí revize elektrických rozvodů a elektrozařízení byla provedena až dne 14. 5. 2018, což odpovídá nedokončenosti elektrických rozvodů zachycených na fotografiích. Rovněž nebyla doložena přefakturace nákladů na elektrinu hrazená stavebníkem stěžovateli.

[44] Stěžovatel v kasační stížnosti zdůrazňuje, že z předložených fotografií, které provedl krajský soud k důkazu, vyplývá, že elektrická energie byla v bytě dostupná, např. bylo na ni napojeno osvětlení vánočního stromečku, další vánoční výzdoba a rovněž osvětlení v bytě. Připustil nicméně, že ne všude byly osazeny koncovky (vypínače a zásuvky), což však užívání bytu nebránilo. Stěžovatel se však nijak nevyjádřil k argumentu žalovaného i krajského soudu, podle nichž nebyla ke dni nabytí jednotek provedena revize elektrorozvodů v nich (provedena až v květnu 2018), takže nebyla prověřena bezpečnost užívání elektrorozvodů, což je základní předpoklad bezpečnosti užívání jednotek jako takových. Stěžovatel sám připouští, že elektrorozvody nebyly dokončeny, zejména nebyly všechny osazeny zásuvkami a spínači. K tomu je třeba dodat, že podle fotografií z Vánoc 2017 nebyla ani elektroinstalace určená pro svítidla bezpečným způsobem ukončena. Tato zjištění sama o sobě zcela postačují pro závěr, že jednotky nebyly ještě v prosinci 2017 v takovém stavu, aby umožňovaly bezpečné užívání k bydlení. Stěžovatel pak netvrdil a neprokázal, že by se do okamžiku, k němuž nabyl vlastnické právo k jednotkám, situace ohledně těchto skutečností změnila. Stěžovatel nepředložil fotodokumentaci zachycující stav jednotek ke dni rozhodnému z hlediska vzniku daňové povinnosti, provedení revize je doloženo až z května 2018.

[45] Vzhledem k výše uvedenému je nadbytečné zabývat se dalšími dílčími výhradami stěžovatele. Lze nicméně dodat, že stěžovatel obecně plnil svoji důkazní povinnost týkající se konkrétního způsobu užívání jednotek kuse. Především přesvědčivě nevysvětlil, jakým

pokračování

způsobem užíval současně obě jednotky k bydlení. Jakkoliv k sobě obě jednotky přiléhají, nejsou spolu propojené a jejich souběžné využívání nedává rozumný smysl (ostatně stav kalorimetru zachycený v předávacím protokolu k jednotce 1+kk zakládá zásadní pochybnosti o tom, že se v ní v zimním období soustavněji kdokoliv zdržoval; stěžovatel tvrdil, že Štědrý večer strávil s rodiči v jednotce 3+kk, jako svoji ložnici označuje místnost v této větší jednotce, kterou i podle svého vyjádření při jednání krajského soudu pořídil pro sebe). Stěžovatel v žalobě uvedl, že fotografie, které k ní přiložil, jsou nejprůkaznější (disponuje i řadou dalších fotografií, jejichž průkaznost je snížena či problematická). Zachycují nicméně pouze probíhající stavební práce a přechodné využití jednotky jako skladu nakoupeného vybavení (bílé techniky, kuchyňské linky). Jediným konkrétním projevem užívání jednotek je instalování vánočního stromku doprostřed stavebně nedokončeného obývacího pokoje (chybějící zásuvka, nezakončená elektroinstalace stropního osvětlení), u něhož stěžovateli rodiče sedí na zemi (na žádné fotografii ani v žádném účtu není zachyceno pořízení jakéhokoliv posezení). Stav sociálního zařízení ani místa ke spaní není nijak zdokumentován. Obývací pokoj spojený s kuchyňským koutem je podle poslední fotografie z prosince 2017 zcela nevybaven, s výjimkou nově instalované kuchyňské linky s nedokončenou podlahou. Nejedná se o stav, který by nasvědčoval užívání jednotky k trvalému bydlení.

[46] Souhlasit lze s krajským soudem též v tom, že v žalobě i následně v replice stěžovatel připustil, že fakticky bydlí ve Spojených státech amerických (bylo tomu tak i v době daňového řízení, proto místo něj předkládal důkazní prostředky pan M.). Užívání bytu v říjnu a prosinci 2017 se tak jeví jako provizorní (ve výčtu činností, které stěžovatel zařizoval v souvislosti s jednotkami, obsaženém v žalobě je zřetelné přerušování „užívání“ jednotek v době od 4. 11. 2017 do cca poloviny prosince 2017 – při pokládání podlahové krytiny počátkem prosince nebyl stěžovatel v jednotkách přítomen, o průběhu těchto prací byl informován panem M. e-mailem). O tom, co se dělo po Vánocích 2017 do protokolárního předání bytu v únoru 2018, se stěžovatel vůbec nezmiňuje.

[47] Nejvyšší správní soud opakuje, že přebývání osoby ve spartánských podmínkách *de facto* na staveništi (teprve počátkem prosince 2017 byla položena v jednotkách podlaha), nelze považovat za užívání jednotky k bydlení. Na tom nic nemění ani to, že stěžovatel v jednotkách přijímal návštěvy, z nichž některé v jednotce i přespaly.

[48] Nejvyšší správní soud nepovažuje závěry krajského soudu vyjádřené v bodě 26 rozsudku za chaotické, jak namítá stěžovatel. Krajský soud na jedné straně přisvědčil stěžovateli, že měl reálně přístup do jednotek, mohl v nich přebývat a postupně je vybavovat, o čemž byly s ohledem na data předání jednotek uvedené v protokolech a prohlášení pana M. pochybnosti. Na druhé straně však shledal, že stupeň stavební dokončenosti jednotek neumožňoval jejich užívání k trvalému bydlení. Tyto závěry se vzájemně nevylučují. Dospěl-li krajský soud k závěru, jenž není pro stěžovatele příznivý, neznamená to, že je chaotický.

[49] Se stěžovatelem nelze souhlasit ani v tom, že by byl kategoricky nesprávný závěr krajského soudu v bodě 34 rozsudku, podle nějž není zřejmé, na základě jakého titulu stěžovatel odebíral a hradil elektrickou energii, vodu a teplo. Jakkoliv se z předložených

listin (doklady o revizních zkouškách z roku 2010 a stav vodoměru a kalorimetru uvedený v předávacích protokolech) jeví, že v jednotkách byl v roce 2017 funkční přívod pitné vody, odvádění splaškových vod a topení, je třeba zdůraznit, že stěžovatel neprokázal žádný právní titul, na jehož základě měl užívat jednotky před uzavřením kupní smlouvy, ani jakékoliv ujednání, které by jej zavazovalo v roce 2017 platit za elektřinu, vodu a topení (první doklad o úhradě je až z února 2018, jakkoliv stěžovatel měl jednotky užívat dle svého tvrzení od září 2017). Tyto skutečnosti objasněny nebyly. Nejvyšší správní soud ovšem nepovažuje tuto okolnost za stěžejní.

[50] Ve vztahu k závěrům uvedeným v bodě 34 rozsudku je třeba zdůraznit, že pro ně není podstatné, kdo konkrétně dokončuje stavební práce, zda prodávající, nebo kupující (v tomto ohledu si lze vskutku představit rozličné situace, jak namítá stěžovatel). Klíčový je stav jednotky z toho hlediska, zda již umožňuje bezpečné užívání k trvalému bydlení.

[51] Pokud stěžovatel vytýká krajskému soudu, že jej neseznámil s tím, jak hodnotí provedené důkazy, a neumožnil mu na to reagovat, je třeba ve shodě se žalovaným zdůraznit, že průběh dokazování v daňovém řízení se liší od průběhu dokazování v soudním řízení. Pokud krajský soud přistoupí k dokazování, provede důkazní prostředek a zhodnotí jej až ve svém rozhodnutí. Neseznamuje předem účastníky s tím, zda má prokazovanou skutečnost za prokázanou, popř. v jakých ohledech je třeba dokazování dále doplnit, aby žalobce unesl své důkazní břemeno. Ostatně dokazování v soudním řízení neslouží k tomu, aby žalobce teprve jeho prostřednictvím zvrátil závěr orgánů finanční správy o neunesení důkazního břemene v daňovém řízení. Stěžovatel byl dostatečně seznámen se zjištěními a na to navazujícími závěry žalovaného v přípisu ze dne 13. 7. 2021, na další dokazování však sám rezignoval. Orgány finanční správy provedly všechny stěžovatelem navržené důkazy s výjimkou výsledku samotného stěžovatele, což řádně odůvodnily. Výsledky svědků, kteří by mohli doložit způsob užívání jednotek stěžovatelem, nebyly navrženy.

[52] Stěžovatel tedy neprokázal, že ke dni nabytí vlastnického práva k jednotkám *užíval* jednotky ve smyslu § 7 odst. 1 zákonného opatření, tedy že jednotky byly ve stavu umožňujícím bezpečné užívání k trvalému bydlení.

IV. Závěr a náklady řízení

[53] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[54] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti soud rozhodl podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1 větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel v řízení nebyl úspěšný, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, avšak nevznikly mu žádné náklady nad rámec úřední činnosti, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

pokračování

2 Afs 397/2023 - 51

V Brně dne 16. ledna 2025

Tomáš Kocourek
předseda
senátu