

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Michala Mazance v právní věci žalobce: **Ing. Mgr. J. P.,** zastoupen Mgr. Janem Hudákem, advokátem se sídlem Brně, Dvořákova 13, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 5. 2010, čj. 5006/10-1400-705264, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 2. 2011, čj. 31 Af 53/2010 - 72,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

[1] Žalobce nabyl kupní smlouvou ze dne 19. 3. 2007 od Ing. M. R. bytovou jednotku č. 45/9 v k. ú. Zábrdovice č. p. 45 na ul. V. č. or. 1. Finanční úřad Brno I vyzval žalobce jako daňového ručitele k zaplacení daňového nedoplatku za převod této nemovitosti ve výši 59 850 Kč. Žalobce se proti výzvě odvolal, avšak žalovaný jeho odvolání zamítl.

[2] V odvolání žalobce namítl, že převod vlastnického práva k bytu měl být osvobozen od daně z převodu nemovitostí dle tehdy platného § 20 odst. 7 písm. b) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon o trojdani“). Dále tvrdil, že správní orgán po něm neměl tento nedoplatek vymáhat, neboť nebyly naplněny podmínky § 57a odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“).

[3] Žalovaný shledal odvolací námitky žalobce nedůvodnými. Předmětný byt podle něj existoval již před provedením stavební úpravy a tudíž se na něj osvobození od daně nevztahovalo. Převod stavby rovněž nebyl uskutečněn v souvislosti s podnikatelskou činností převodce. Poplatník navíc osvobození v daném případě ani neuplatnil, protože přiznání k dani z převodu nemovitostí vůbec nepodal. Ke druhé odvolací námitce žalovaný uvedl, že z daňového řádu nevyplývá nemožnost současného vymáhání po daňovém dlužníku i po ručiteli. Správní orgán proto vydal výzvu k zaplacení daňového nedoplatku v souladu s právními předpisy.

II.

[4] Žalobce podal proti rozhodnutí o odvolání v zákonné lhůtě žalobu ke Krajskému soudu v Brně z důvodů jeho nepřezkoumatelnosti a nezákonnosti. Podrobně rozebral jednotlivé podmínky pro osvobození od daně z převodu nemovitostí a dospěl k závěru, že byly naplněny. Převodce měl v rozhodné době podle výpisu z živnostenského registru uveden jako předmět podnikání: „inženýrská a investiční činnost ve výstavbě, činnost technických poradců v oblasti stavebnictví a architektury, zprostředkování obchodu, velkoobchod.“ Tento předmět podnikání lze podřadit pod pojem „výstavba nebo prodej bytů a staveb“ dle § 20 odst. 7 zákona o trojdani. Dále namítl, že správce daně neprovedl jím navržené důkazy a nezdůvodnil jejich neprovedení. Trval na tom, že pro vymáhání údajného daňového nedoplatku po žalobci jako ručiteli nebyly řádně naplněny všechny procesní podmínky.

[5] Žalovaný ve vyjádření k žalobě zopakoval, že byt nevznikl změnou dokončené stavby, ale stavební úpravou, která není předmětem osvobození. Stavební úpravou se pouze změnilo uspořádání bytových jednotek, a to v prostorách, které byly i v minulosti určené k bydlení. Převodce nemovitost nepřeváděl v souvislosti se svou podnikatelskou činností, kterou musí být výstavba nebo prodej bytů a staveb. Z těchto důvodů převod nepodléhal osvobození z daně z převodu nemovitostí. Další důkazy proto nebylo třeba provádět. K druhé žalobní námitce uvedl, že nedoplatek na dani nejprve řádně přihlásil do konkursního řízení vedeného s převodcem a teprve potom ručitele vyzval k jeho zaplacení.

[6] Žalobce v replice k vyjádření žalovaného namítl, že změny dokončených staveb se z povahy věci provádí u dříve užívaných staveb, ale historie jejich užívání se při posuzování splnění podmínek pro osvobození od daně z převodu nemovitostí nebere v úvahu. Zdůraznil, že předmětný dům není určen výlučně k bytovým účelům, ale nachází se v něm i nebytové prostory.

[7] Krajský soud žalobu rozsudkem ze dne 23. 2. 2011, čj. 31 Af 53/2010 - 72, zamítl. Nejprve se zabýval výkladem vztahu veřejného a soukromého práva v souvislosti s institutem ručení. Tam, kde je úprava daňového ručitelství jako veřejnoprávního institutu neúplná, se analogicky aplikují principy práva soukromého. Základní znaky a principy, které tvoří podstatu institutu ručení, tedy platí jak ve veřejnoprávní, tak v soukromoprávní oblasti. Pro institut ručení jsou těmito principy akcesorita a subsidiarita ručitelského závazku.

[8] Krajský soud uzavřel, že správní orgán nebyl povinen vyčkat ukončení konkursního řízení a požadovat po žalobci jako ručiteli nedoplatek na dani až poté.

Úpadek daňového dlužníka odůvodňuje konstatování, že vymáhání nedoplatku by bylo prokazatelně bezvýsledné. Správní orgán postupoval správně, pokud ručitele vyzval k úhradě daňového nedoplatku.

[9] K § 20 odst. 7 písm. b) zákona o trojdani krajský soud konstatoval, že byt žalobce nevznikl změnou dokončené stavby, ve které dříve byty neexistovaly, nýbrž stavební úpravou bytového domu. Osvobození od daně z převodu nemovitosti se však vztahuje toliko na byty, které nebyly dříve jako byty užívány, anebo vznikly z nemovitostí neurčených k bydlení. Podmínky pro přiznání osvobození musí být splněny kumulativně, po nesplnění byť i jen jedné z nich nelze osvobození nárokovat. Provedení dalších žalobcem navrhovaných důkazů za účelem prokázání splnění ostatních podmínek proto nebylo potřebné.

III.

[10] Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností ze dne 22. 3. 2011, z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[11] Namítl nesprávné právní posouzení osvobození od daně. Tvrdil, že předmětný byt vznikl změnou dokončené stavby, konkrétně stavební úpravou, při které se zachovalo vnější půdorysné i výškové ohraničení budovy, a to materiálně výstavbou v letech 2005-2006 a právně prohlášením vlastníka budovy o vymezení jednotek v roce 2006. Stěžovatel má za to, že původní bytové a nebytové jednotky v budově v důsledku přestavby zanikly a místo nich vznikly nové, dispozičně zcela odlišné, které dosud materiálně nebyly užívány. Rovněž se domnívá, že zákonodárce neměl při úpravě osvobození od daně v úmyslu zohledňovat historii předchozího užívání při posuzování užívání nového bytu.

[12] Stěžovatel namítl i nesprávné právní posouzení postupu, který předcházel vyhotovení výzvy k úhradě daňového nedoplatku ručitelem. Ačkoli souhlasí se závěrem krajského soudu, že principy veřejného i soukromého práva by měly být ve vztahu k institutu ručení shodné, zdůraznil pozici správce daně jako orgánu veřejné moci. Připomněl, že orgán veřejné moci může činit pouze to, co mu je povoleno a do sféry stěžovatele jako soukromé osoby by měl zasahovat, jen pokud by to bylo nezbytně nutné. Domnívá se, že žalovaný měl nejprve vynaložit veškeré úsilí k vymožení nedoplatku od samotného dlužníka, přihlásit pohledávku do konkursu, zjistit očekávanou výtěžnost a délku konkursního řízení, a až následně požadovat nedoplatek po stěžovateli jako ručiteli.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti trval na tom, že podmínka absence dřívějšího užívání bytu nebyla splněna, neboť bytový dům jako takový fakticky sloužil k bydlení i v minulosti. Není přitom podstatné, že žalobcův byt byl jako bytová jednotka zapsán do katastru nemovitostí až po změně dokončené stavby. Pokud by žalobcův byt vznikl z nebytového prostoru, měl stěžovatel s ohledem na důkazní břemeno v daňovém řízení tuto skutečnost prokázat.

[14] V případě namítaného vymáhání daňového nedoplatku po ručiteli se žalovaný ztotožnil s názorem krajského soudu, že pokud byla pohledávka přihlášena k uspokojení v konkursním řízení, byla splněna podmínka stanovená v § 57a odst. 1 zákona o správě daní

a poplatků a žalovaný nemusel vyčkat konce konkursního řízení předtím, než k úhradě vyzval ručitele.

V.

[15] Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Klíčovou kasační námitkou stěžovatele je výklad § 20 odst. 7 zákona o trojdani, který v době převodu vlastnického práva k předmětnému bytu (tj. v roce 2007) stanovil, že *od daně z převodu nemovitostí je osvobozen první úplatný převod nebo přechod vlastnictví*

a) ke stavbě, která je novou stavbou, na niž bylo vydáno pravomocné kolaudační rozhodnutí, nebo je dokončenou novou stavbou nebo rozestavěnou novou stavbou a stavba nebyla dosud užívána, s výjimkou zkušebního provozu,

b) k bytu v nové stavbě a k bytu, který vznikl změnou dokončené stavby a byt nebyl dosud užíván, jde-li o převod bytu podle zvláštního právního předpisu, jestliže převodcem je fyzická či právnická osoba a převod stavby je prováděn v souvislosti s jejich podnikatelskou činností, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů, nebo jejich předmětem činnosti je výstavba nebo prodej staveb a bytů, anebo je-li převodcem obec.

[18] Stěžovatel a žalovaný chápou podmínky pro přiznání osvobození od daně z převodu nemovitostí odlišně. Stěžovatel se domnívá, že v této věci došlo ke vzniku nového bytu v materiálním i právním smyslu, jeho byt je zcela nový a osvobození mu mělo být přiznáno. K jeho vzniku došlo provedením stavebních úprav, které je třeba považovat za změnu dokončené stavby. Nerozhodné podle něj je, zda se na místě bytu před provedením rekonstrukce domu nacházel jiný byt či byty. Naopak žalovaný a krajský soud jsou přesvědčeni, že právě proto, že šlo o rekonstrukci prostor, které již předtím sloužily k bydlení, nemohou být splněny podmínky pro přiznání osvobození od daně.

[19] Důvody přijetí shora uvedené právní úpravy se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 2. 2010, čj. 1 Afs 1/2010 - 59. Zdůraznil, že principem zákona o trojdani je zdanění převodu vlastnického práva k nemovitostem s tím, že zákonodárce vyňal z působnosti zákona za splnění zvláštních podmínek určité druhy převodů. Smyslem úpravy, která přiznává osvobození od daně v těchto případech, je podpora stavebního ruchu, a to zejména v situaci, kdy stavební podnikatel postaví stavbu za účelem jejího dalšího prodeje. Pokud by stavba podléhala dani z převodu nemovitostí, docházelo by k neúměrnému zvyšování ceny stavby, neboť podnikatelé by si tuto daň započítali do ceny. Aby se zabránilo navyšování cen nemovitostí, první převod takovéto stavby dani nepodléhá (v podrobnostech viz. zápis ze 16. schůze ČNR dne 21. 12. 1992 k vládnímu návrhu zákona, kterým se měnil zákon o trojdani). Účelem přijetí právní úpravy tedy bylo osvobodit od daně z převodu nemovitostí novostavby k prodeji, bez ohledu na jejich druh nebo účel s cílem nezvyšovat daní cenu konečnému uživateli a podporovat vznik nových staveb a stavební ruch.

[20] V rozsudku ze dne 22. 3. 2006, čj. 1 Afs 57/2005 - 61, Nejvyšší správní soud potvrdil, že první úplatný převod nemovitosti je osvobozen od daně *„i přesto, že jím strany dosáhly svých ekonomických cílů a převodce z něj má majetkový prospěch. Ačkoli tedy byla zaplacena kupní cena, jejíž část by bylo možno odčerpat coby daň z převodu nemovitostí, stát se této možnosti zříká: důležitější než příjem plynoucí z takových převodů je pro něj totiž zájem na oživení ekonomiky v oblasti stavebnictví a realit.“* Rovněž v rozsudku ze dne 27. 8. 2008, čj. 2 Afs 49/2008 - 159, vycházel zdejší soud z toho, že cílem osvobození od daně je rozvoj stavební činnosti. *„Stát se zde zříká daně a nechává ji v dispozici investora stavby, který může částku opětovně investovat ve stavebnictví.“* Bydlení je jednou ze základních životních potřeb a stát se snaží ovlivňovat cenu bytů i tímto způsobem. V případě odvedení daně by ji v konečném důsledku platil nabyvatel, protože investor by si odvedenou daň započítal do ceny nemovitosti. Osvobození se vztahuje na první převod nemovitosti, protože smyslem úpravy je mimo výše uvedeného i zdanit spekulace na trhu s byty.

[21] Účel osvobození od daně v podobě stimulace dalších investic do výstavby sice částečně napovídá, jaký je smysl přijaté úpravy, nelze však jen proto učinit bezpečný závěr, že takovému účelu neodpovídá, pokud jsou nově vytvořené byty výsledkem nikoliv původní výstavby, ale rozsáhlé rekonstrukce v místě, kde se již předtím byty nacházely. Vedle účelu přijetí právní úpravy je proto třeba se zabývat výkladem § 20 odst. 7 písm. b) zákona o trojdani rovněž v úzké souvislosti s ostatními případy, ve kterých je osvobození přiznáno. Tehdy může být zřetelnější, jaké druhy staveb či bytů osvobození podléhají. Pak je třeba posoudit, zda existují racionální důvody, proč by případně mělo být osvobození přiznáno též stavbám či bytům, které se od nich podstatně odlišují.

[22] Ustanovení § 20 odst. 7 zákona o trojdani stanoví několik případů osvobození od daně. Podle Nejvyššího správního soudu je třeba tyto případy chápat tak, že vykazují zřetelnou míru typové podobnosti. To je odlišuje od případů ostatních a odůvodňuje přiznání osvobození od daně. Pod písm. a) uvedeného ustanovení je osvobození přiznáno prvnímu úplatnému převodu nebo přechodu vlastnictví ke stavbě, která je novou stavbou, na niž bylo vydáno pravomocné kolaudační rozhodnutí, nebo je dokončenou novou stavbou nebo rozestavěnou novou stavbou a stavba nebyla dosud užívána, s výjimkou zkušebního provozu. V této souvislosti zřetelně vystupuje požadavek, aby šlo o stavbu novou, nově vytvořenou. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 1. 2. 2006, čj. 1 Afs 24/2005 - 70, vyslovil, že *„pojem novostavba není v právních předpisech výslovně definován. Z věcného významu tohoto slova lze však dovodit, že se jedná o druh stavby, která je od základu zcela nově (z)budována“*. Jde o vyjádření myšlenky, že aby bylo možné něco označit za nové, je třeba, aby šlo o nově vytvořenou entitu, která předtím neexistovala. Byť se takové tvrzení může jevit triviální, v běžné komunikaci může mít uvedené adjektivum odlišný význam. Výraz „nový“ nelze v tomto případě chápat jako vyjádření kvality tzn. jako protiklad pojmu „starý“, ale jako vyjádření stavu, tzn. ve významu nově vytvořený, dosud neexistující. Adjektivum „nový“ je tedy třeba chápat v objektivním smyslu, jako vyjádření nově vytvořené hodnoty, kdy není sporu o tom, že novou je věc, která tu dříve nebyla. Naopak nelze vycházet ze subjektivního přístupu, kdy se konkrétní stavba či byt může nabyvateli jevit jako nová, bez zřetele k tomu, že ve skutečnosti jde o věc původní, byť mnohdy rozsáhle a nákladně rekonstruovanou. I v tomto smyslu je totiž v běžném významu uvedené adjektivum užíváno. Nejvyšší správní

soud ovšem uzavřel, že tomu tak nemůže být při úvahách o osvobození od daně z převodu nemovitostí. Správnosti uvedených úvah zřetelně nasvědčuje písm. a) § 20 odst. 7 zákona o trojdani, neboť hovoří o pravomocném kolaudačním rozhodnutí, o dokončené nové stavbě, resp. o rozestavěné nové stavbě. Právě proto, že zákon předpokládá určitou fázi stavebního či kolaudačního řízení, dává zřetelně najevo, že má na mysli stavbu skutečně nově vytvářenou.

[23] Pochybnosti nevyvolává ani první případ upravený pod písm. b), tedy situace, kdy jde o byt v nové stavbě. Odlišností od případu upraveného v písm. a) je to, že nová stavba nemá být užívána majitelem jako celek, ale jsou v ní vybudovány byty. Zákon o trojdani předpokládá vedle staveb též osvobození od daně u bytů. Nemůže být proto pochyb, že u bytů v nové stavbě jde o byty, které byly rovněž nově zbudovány a z povahy věci nemohly předtím samostatně existovat.

[24] Méně zřetelná je situace v případě bytů, které vznikly změnou dokončené stavby. Zákon o trojdani v rozhodném období neobsahoval výslovnou definici toho, co se rozumí změnou dokončené stavby. Odkazoval na tomto místě na § 139b odst. 3 zákona č. 50/1976 o územním plánování a stavebním řádu. Podle uvedeného ustanovení jsou změnami dokončených staveb nástavby, jimiž se stavby zvyšují, přístavby, jimiž se stavby půdorysně rozšiřují a které jsou vzájemně provozně propojeny s dosavadní stavbou a stavební úpravy, při nichž se zachovává vnější půdorysné i výškové ohraničení stavby.

[25] V případě nástaveb a přístaveb je situace zřetelnější potud, že byt vzniklý změnou stavby spočívající v nástavbě nebo přístavbě nemohla stavba obsahovat před její změnou. Jestliže je např. na obytném domě vybudována nástavba - nové nadzemní podlaží a v ní vytvořeny byty, jde o byty, které doposud neexistovaly a stávající stavba byla o tyto byty zvětšena. Není rovněž pochyb, že v takovém případě byla splněna podmínka, aby byt změnou dokončené stavby vznikl. Tyto byty nepochybně zvyšují počet celkový počet bytů v domě i na realitním trhu. Není rozumného důvodu, aby jejich následný prodej nepodléhal stejným pravidlům jako prodej bytu v nové stavbě.

[26] Stěžovatel v průběhu celého daňového a soudního řízení tvrdil naplnění předpokladu, že jeho byt vznikl změnou dokončené stavby spočívající ve stavebních úpravách, při nichž bylo zachováno vnější půdorysné i výškové ohraničení budovy. Pokud by soud vycházel pouze z legální definice změn dokončené stavby obsažené v § 139b odst. 3 písm. c) stavebního zákona, musel by dospět k závěru, že v důsledku změny dokončené stavby došlo následně k převodu vlastnického práva k bytu na stěžovatele. Nikoli každá změna dokončené stavby však vede k osvobození od daně z převodu nemovitostí. Zásadní totiž je, zda onou změnou dokončené stavby rovněž fakticky vznikl byt, který by byl předmětem osvobození od daně.

[27] Nejvyšší správní soud není na rozdíl od stěžovatele názoru, že k materiálnímu vzniku nového bytu došlo pouze změnou vnitřního uspořádání jednotlivých podlaží budovy. V posuzované věci se nejednalo o byt v nové stavbě. Nebylo sporu o tom, že dům, ve kterém se byt nachází, byl bytovým domem již před zahájením rekonstrukce, byť by šlo o rekonstrukci rozsáhlou a nákladnou. Ani stěžovatel netvrdil, že bytová jednotka č. 9 vznikla úpravou prostor, které předtím bytem či byty nebyly. Již v minulosti dům sloužil

k uspokojování bytových i nebytových potřeb. Stěžovatel ve svých podáních sám uvádí, že jeho byt vznikl částečně na místě několika bytů. Domnívá se však, že tyto původní byty během stavebních úprav zanikly.

[28] Osvobození od daně stát přiznává pouze stavbám resp. bytům, které splňují zákonem stanovené předpoklady. Z žádného ustanovení zákona o trojdani nelze dovodit, že by zákonodárce počítal při osvobození od daně s „historií“ té které stavby či bytu a s tím, zda, v jakém rozsahu a jak často v minulosti měnila svoji podobu. Stěžovatelem zastávaná koncepce zániku předchozího bytu či bytů a materiálním vzniku bytu nového by vedla v konečném důsledku k tomu, že by osvobození mohly tytéž prostory podléhat v čase opakovaně v závislosti na tom, jak byly postupně rekonstruovány či jak byla měněna jejich dispozice. Takový závěr by však byl v rozporu s účelem přijetí zákonné úpravy, kterým byla podpora stavebnictví a zvyšování množství bytů či staveb na trhu. Rovněž nevyplývá z textu právního předpisu.

[29] Právní názor stěžovatele by vedl k absurdním důsledkům. Předpokládá totiž, že každou rekonstrukcí zejména v souvislosti se změnou vnitřních dispozic a celkové výměry bytu by bez ohledu na její rozsah docházelo ke „vzniku“ nového bytu. Pokud by se jej jeho majitel následně rozhodl postoupit na nového nabyvatele, měl by být takový převod předmětem osvobození od daně. Takový výklad je jistě neudržitelný. Zdůrazňuje totiž právě ono subjektivní chápání novosti resp. vzniku nového bytu na úkor objektivního stavu, kdy určitý prostor lze za nový považovat pouze jednou poté, kdy se na předmětném místě dosud žádný byt nenacházel.

[30] Nejvyšší správní soud proto nemohl dospět k tomu, že v případě změn dokončených staveb prostřednictvím stavebních úprav, jimiž se nemění půdorysné a výškové ohraničení budov, zákon přiznává osvobození bytům z hlediska novosti a z hlediska jejich vzniku zcela jiným než v ostatních případech a že zde rezignuje na požadavky, které vyžaduje v případě nových staveb a bytů v nových stavbách.

[31] Stěžovatelovo tvrzení, že zásadní rekonstrukcí došlo materiálně ke vzniku nového bytu naráží rovněž na zákonnou podmínku, která vyžaduje, aby byt dosud nebyl užíván. Je obtížně obhajitelné tvrzení daňového subjektu, že materiálně nově vzniklý byt dosud nebyl užíván za situace, kdy na prostoru předmětného bytu před jeho rekonstrukcí nepochybně byt byl a byl užíván. V případě, že by bylo možné, aby v jednom bytovém prostoru mohlo v čase materiálně vznikat postupně více bytů a opakovaně by mohly být splněny podmínky pro přiznání osvobození od daně, byla by tato podmínka zcela nadbytečná. Jejím účelem je naopak zajistit, aby osvobození od daně podléhaly skutečně pouze byty objektivně nové, které dosud neplnily svůj prvotní účel, tzn. nesloužily k bydlení osob. Proto se soudní judikatura podrobně zabývá tím, jakou povahu může mít případné užívání bytu, aby jím nedošlo ke zmaření nároku na osvobození od daně. Podmínka, že byt dosud nebyl užíván, sice neznamená, že by byt musel být před jeho převodem zcela nedotčen, rozlišuje se však důvod nakládání s bytem. Podle rozsudku zdejšího soudu ze dne 27. 8. 2008, čj. 2 Afs 49/2008 - 159, neodporuje předchozí užívání bytu účelu osvobození od daně z převodu nemovitostí tehdy, pokud směřuje bezprostředně k prvnímu převodu bytu, nebo s ním souvisí. To je však zcela v rozporu s právním názorem stěžovatele, který předpokládá, že konkrétní prostor ve stavbě může být

užíván jako byt, následně je rekonstruován a transformován do bytu jiného, který je nadán atributem novosti a lze jej považovat za nově vzniklý.

[32] Stěžovatel se v kasační stížnosti zamýšlel nad tím, jak by mělo být ustanovení § 20 odst. 7 písm. b) zákona o trojdani formulováno, aby bezpečně vylučovalo jeho právní názor a podporovalo stanovisko žalovaného a krajského soudu. Nesprávně však vychází z předpokladu, že platné znění zákona nelze interpretovat v jeho neprospěch. Domnívá se, že vznik bytu změnou dokončené stavby a jeho následný převod vždy osvobození podléhá, bez ohledu na to, o jakou změnu šlo a zda stavba již před její změnou sloužila k bydlení. Tak tomu ovšem není. Nikoliv každá změna má za následek osvobození od daně. Proto nebylo třeba, aby zákonodárce v textu právního předpisu výslovně zmiňoval výjimku z obecného pravidla, neboť nepřiznání osvobození od daně lze odůvodnit výkladem tohoto ustanovení.

[33] Je vhodné doplnit, že ustanovení § 20 odst. 7 písm. b) zákona o trojdani doznalo s účinností od 1. 1. 2009 změny, která byla provedena zákonem č. 486/2008 Sb. Po tomto datu se osvobození podle tohoto ustanovení vztahuje k bytu v nové stavbě a k bytu, který *vznikl nástavbou, přístavbou nebo stavební úpravou, provedenou formou vestavby.* Zákon o trojdani tedy nadále neodkazuje na definici změn dokončených staveb obsaženou ve stavebních předpisech. Obsahuje vlastní výčet případů, za nichž vzniká byt, jehož následný převod může být osvobozen od daně. V případě stavebních úprav pak výslovně zmiňuje pouze jeden způsob a sice provedení vestavby. Nadále je daňově relevantní podle výslovného znění právní úpravy pouze případ, kdy dochází k vestavbě bytu do prostor, které dosud bytem nebyly (typicky v případě půdních vestaveb). To potvrzuje správnost shora uvedené argumentace Nejvyššího správního soudu. Zmíněnou novelu nelze chápat jako zásadní změnu předchozího právního stavu. Jde o upřesnění a zákonné vyjádření toho, co vyplývalo již z předchozí platné právní úpravy. Důvodová zpráva k zákonu č. 486/2008 Sb. k tomu uvádí, že se *„jedná o zpřesňující úpravu, kterou bude jednoznačně vyjádřen nárok na osvobození od daně z převodu nemovitostí v případech, kdy vznikne zcela nový byt změnou dokončené stavby, a to nástavbou, přístavbou nebo vestavbou“.*

[34] Podmínky pro osvobození stanovené v § 20 odst. 7 zákona o trojdani jsou stanoveny kumulativně, a pokud není splněna byť i jen jediná z nich, převod nemovitosti nemůže být od daně osvobozen. S odkazem na shora uvedené důvody proto Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou stížní námitku týkající se splnění podmínek pro přiznání osvobození od daně z převodu nemovitostí.

[35] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou postupu správce daně vůči žalobci jako ručiteli v důsledku vzniku daňového nedoplatku na dani z převodu nemovitosti. Podle § 57a odst. 1 daňového řádu je správce daně oprávněn ručitele vyzvat k úhradě nedoplatku pouze tehdy, nebyl-li nedoplatek uhrazen daňovým dlužníkem, ačkoliv byl daňový dlužník o jeho úhradu bezvýsledně upomenut a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání, pokud není zřejmé, že vymáhání by bylo prokazatelně bezvýsledné.

[36] Na majetek daňového dlužníka Ing. M. R. byl prohlášen konkurs, a proto správce daně přihlásil nedoplatek na dani do konkursního řízení. Správci konkursní podstaty doručil výzvu k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě. Správce konkursní podstaty

však nedoplatek neuhradil. Správce daně tedy vyzval stěžovatele jakožto daňového ručitele, aby nedoplatek na dani uhradil.

[37] Zdejší soud se vymáháním daňového nedoplatku na ručiteli se zabýval v rozsudku ze dne 17. 6. 2010, čj. 1 Afs 22/2010 - 44. Dospěl k názoru, že *„po vyhlášení konkursu na majetek dlužníka se stává vymáhání daně „prokazatelně bezvýsledné“ dle § 57a odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, čímž je splněna podmínka, za které je správce daně oprávněn vyzvat ručitele k úhradě daňového nedoplatku dlužníka.“* Rovněž v uvedené věci požadoval správce daně po ručiteli uhrazení celého daňového nedoplatku primárního dlužníka bez ohledu na to, že v rámci konkursního řízení mohl očekávat částečné uspokojení své pohledávky. Nejvyšší správní soud neshledal se od právního názoru vysloveného v uvedeném rozsudku odchýlit a v podrobnostech soud odkazuje na odůvodnění rozsudku, které lze nalézt na www.nssoud.cz.

[38] Lze uzavřít, že skutečnost, že pohledávka daňového dlužníka byla přihlášena do konkursního řízení, postačuje k tomu, aby byl správce daně oprávněn vyzvat k úhradě daňového nedoplatku daňového ručitele. Pokud se stěžovatel obává zkrácení svých práv pro případ, že by dlužník nakonec nedoplatek, byť i jen zčásti uhradil, nebo by byl nedoplatek uspokojen z výtěžku zpeněžení majetkové podstaty, tato obava je neopodstatněná, neboť v takovém případě by správce orgánu tuto částku ručiteli vrátil.

[39] Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným ani nezákonným. Proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[40] Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s.), soud náhradu těchto nákladů nepřiznal, neboť mu podle obsahu spisů žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 30. dubna 2012

JUDr. Jan Passer
předseda senátu