

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **Mgr. J. H.**, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 5. 2010, č. j. 5029/10-1400-705264, ve věci daně z převodu nemovitostí, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 2. 3. 2011, č. j. 31 Af 59/2010 – 70,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finanční ředitelství v Brně (dále jen „žalovaný“) ze dne 6. 5. 2010, č. j. 5029/10-1400-705264. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl stěžovatelovo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno I (dále jen „správní orgán I. stupně“) ze dne 22. 10. 2009, č. j. 274568/09/288968700457, kterým byl stěžovatel vyzván k zaplacení daňového nedoplatku jako ručitel ve výši 59 850 Kč.

Stěžovatel podává kasační stížnost z důvodu nesprávného posouzení právní otázky krajským soudem, jakož i z důvodu dalších vad řízení. Konkrétně stěžovatel namítá nesprávné právní posouzení § 20 odst. 7 písm. b) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění platném v rozhodné době (dále jen

„zákon o trojdani“), resp. nesprávný výklad tohoto ustanovení, a s tím související otázky osvobození od daně. Tvrdí, že krajský soud nesprávně uvedl, že předmětný byt nevznikl změnou dokončené stavby. Stěžovatel má naopak za to, že jeho byt vznikl změnou dokončené stavby, konkrétně stavební úpravou, při které se zachovalo vnější půdorysné i výškové ohraničení budovy. Materiálně předmětný byt vznikl výstavbou v letech 2005-2006, právně prohlášením vlastníka budovy o vymezení jednotek v roce 2006. Stěžovatel konstatuje, že k závěru o vzniku bytu změnou dokončené stavby je nutno dospět rovněž při zohlednění § 139b odst. 3 zákona č. 50/1976 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů, na který samotné ustanovení § 20 odst. 7 písm. b) zákona o trojdani odkazuje. Stěžovatel dále uvádí, 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. Prvním uživatelem předmětného nově vzniklého bytu byl až on. Z výše uvedeného dle stěžovatele vyplývá, že v daném případě byly splněny obě podmínky pro osvobození od daně z převodu nemovitostí prvního úplatného převodu jeho bytu, tj. podmínka, že byt vznikl změnou dokončené stavby, jakož i podmínka, že nebyl dosud užíván. Má za to, že v kontextu citovaného ustanovení není možno tento pojem vykládat restriktivně tak, že zahrnuje pouze a jen dokončenou stavbu doposud neužívanou k bydlení. Podle stěžovatele neměl zákonodárce při úpravě osvobození od daně v úmyslu zohledňovat historii předchozího užívání při posuzování užívání nového bytu po změně dokončené stavby. Odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2008, č. j. 7 Afs 85/2008 - 77 (všechna zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), stěžovatel považuje za nepřípadný.

Dále stěžovatel namítá 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.

Závěrem stěžovatel krajskému soudu vytýká, že skutková podstata, z níž vycházel v napadeném rozhodnutí, nemá oporu ve spisech. Stěžovatel je názoru, že z rozsudku krajského soudu nelze seznat, zda měl krajský soud za to, že předmětný byt vznikl změnou dokončené stavby či nikoli. Pokud by zdejší soud dospěl k závěru, že krajský soud nepovažoval byt za vzniklý změnou dokončené stavby, potom je podle stěžovatele nutno doplnit zjištění skutkového stavu podle jím navržených důkazů, které krajský soud neprovedl, ani se s nimi řádně nevypořádal. Ze všech výše uvedených důvodů navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil.

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.

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 č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), a žalovaný nemusel vyčkat konce konkursního řízení předtím, než k úhradě vyzval ručitele.

Stěžovatel k vyjádření žalovaného zaslal repliku ze dne 24. 5. 2011, v níž uvádí, že nelze souhlasit se závěrem žalovaného, že předmětný byt byl již dříve užíván. Prvním uživatelem předmětného bytu je totiž stěžovatel. Rovněž konstatuje, že výklad předestřený žalovaným, v němž se dovolává smyslu a účelu ustanovení o osvobození od daně z převodu nemovitostí, je nepřípustně extenzivní a nad rámec textu zákona.

Nejvyšší správní soud ze správního spisu zjistil, že stěžovatel nabyl na základě kupní smlouvy ze dne 13. 3. 2007 od prodávajícího Ing. M. R., bytovou jednotku v budově na pozemku parc. č. 976/1, zapsanou na LV č. 1656, jakož i spoluvlastnický podíl na společných částech budovy a spoluvlastnický podíl na pozemku parc. č. 976/1, vše zapsané na LV č. 746, k. ú. Zábrdovice, obec Brno, okres Brno - město. Vklad práva byl zapsán do katastru nemovitostí na základě rozhodnutí č. j. V-3498/2007-702 s právními účinky ke dni uzavření předmětné kupní smlouvy. Vzhledem ke skutečnosti, že prodávající jako subjekt primárně povinný k úhradě předmětné daně nepodal daňové přiznání k dani z převodu nemovitostí, vydal správní orgán I. stupně výzvu k podání předmětného daňového přiznání, která byla doručena dne 14. 3. 2008 správci konkurzní podstaty. Z rozhodnutí o odvolání je patrno, že správní orgán I. stupně zjistil, že usnesením Krajského soudu v Ostravě ze dne 8. 2. 2008, sp. zn. 38 K 64/2007, byl prohlášen na majetek prodávajícího konkurs. Následně správní orgán I. stupně prodávajícímu vyměřil k úhradě daň z převodu nemovitostí na základě pomůcek podle § 44 zákona o správě daní a poplatků ve výši 59 850 Kč, zvýšenou na základě § 68 téhož zákona o 2 993 Kč. Platební výměr s vyměřenou daní byl doručen správci konkursní podstaty dne 23. 4. 2008. Daň nebyla uhrazena ani na základě výzvy k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě. Správní orgán I. stupně proto vyzval stěžovatele jako ručitele ze zákona výzvou ze dne 22. 10. 2009, č. j. 274568/09/288968700457, k zaplacení daňového nedoplatku ve výši 59 850 Kč. Proti této výzvě podal stěžovatel odvolání, ve kterém namítal, že převod vlastnického práva k bytu měl být osvobozen od daně z převodu nemovitostí podle tehdy platného § 20 odst. 7 písm. b) zákona o trojdani. Dále tvrdil, že správní orgán po něm neměl tento nedoplatek jako po ručiteli vymáhat, neboť nebyly naplněny podmínky § 57a odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Žalovaný shledal odvolací námitky nedůvodnými. Předmětný byt podle něj existoval již před provedením stavební úpravy. Osvobození od daně se na něj tudíž 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 ze zákona o správě daní a poplatků nevyplývá nemožnost současného vymáhání po daňovém dlužníku i po ručiteli, omezením je pouze akcesorita ručení a právní

předpoklady stanovené pro uplatnění ručení. Správní orgán I. stupně proto vydal výzvu k zaplacení daňového nedoplatku v souladu s právními předpisy.

Žalobce podal proti rozhodnutí o odvolání v zákonné lhůtě žalobu ke Krajskému soudu v Brně z důvodů jeho nepřezkoumatelnosti a nezákonnosti. Podrobně rozvedl námitky uplatněné již v odvolání, přičemž reflektoval právní názory uvedené žalovaným v rozhodnutí o odvolání. Trval na tom, že jednotlivé podmínky pro osvobození od daně z převodu nemovitostí byly naplněny, jakož i na námitce, že pro vymáhání údajného daňového nedoplatku po žalobci jako ručiteli nebyly řádně naplněny všechny procesní podmínky. V návaznosti na argumentaci žalovaného podotkl, že převodce měl v rozhodné době podle výpisu ze 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" ve smyslu § 20 odst. 7 zákona o trojdani. Dále namítal, že správní orgán I. stupně neprovedl jím navržené důkazy a nezdůvodnil jejich neprovedení.

Krajský soud žalobu shora uvedeným rozsudkem 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. V souvislosti s tím 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.

K § 20 odst. 7 písm. b) zákona o trojdani krajský soud konstatoval, že byt žalobce nevznikl změnou dokončené stavby, ve které dříve byty neexistovaly, ale v zásadě stavební úpravou bytového domu. Osvobození od daně z převodu nemovitostí 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. Rozhodnutí žalovaného krajský soud shledal přezkoumatelným, neboť z něj je patrno, na základě jakých úvah žalovaný rozhodl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."), jak vyplývají z obsahu kasační stížnosti, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžejní námitka uplatněná v kasační stížnosti se týká výkladu § 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.

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.

Téměř totožným případem se již zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 4. 2012, č. j. 8 Afs 28/2011 - 101. Na základě následujících úvah pak dospěl k závěru, že v daném případě nebylo možno uplatnit osvobození od daně z převodu nemovitostí podle předmětného ustanovení, přičemž s úvahami prezentovanými v citovaném rozsudku se devátý senát Nejvyššího správního soudu zcela ztotožňuje.

Osmý senát ve svém rozsudku nejdříve odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2010, č. j. 1 Afs 1/2010 - 59, který se zabýval důvody přijetí shora uvedené právní úpravy, a v němž bylo uvedeno, 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.

V rozsudku ze dne 22. 3. 2006, č. j. 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, č. j. 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.

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.

Ustanovení § 20 odst. 7 zákona o trojdani stanoví několik případů osvobození od daně, přitom písm. a), jakož i první část písm. b) citovaného ustanovení nevyvolávají žádné výkladové pochybnosti.

Méně zřetelná je však situace v případě bytů, které vznikly změnou dokončené stavby, kdy posouzení takové situace je předmětem nyní projednávané věci. 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 Sb., 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.

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 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.

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.

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 předmětná bytová jednotka 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.

Osvobození od daně stát přiznává pouze stavbám, resp. bytům, které splňují zákonem stanovené předpoklady. Ze žádného ustanovení zákona o trojdani nelze dovodit, že by zákonodárce zohledňoval při osvobození od daně „historii“ té které stavby či bytu a to, zda, v jakém rozsahu a jak často v minulosti měnila svoji podobu. Stěžovatelem zastávaná koncepce zániku předchozího bytu či bytů a materiálního 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, přičemž nevyplývá ani z textu právního předpisu.

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 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.

Nejvyšší správní soud proto nemohl dospět k závěru, 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.

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, by byla 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, č. j. 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.

Pro úplnost je nutno uvést, že ustanovení § 20 odst. 7 písm. b) zákona o trojdani doznalo s účinností od 1. 1. 2009 změny, která byla provedena zákonem č. 476/2008 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. 476/2008 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“.*

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.

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 zákona o správě daní a poplatků 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.

Na majetek daňového dlužníka Ing. M. R. byl prohlášen konkurs, a proto správce daně přihlásil nedoplatek na dani do konkursního řízení. Správci konkursní podstaty pak 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.

Zdejší soud se vymáháním daňového nedoplatku na ručiteli zabýval v rozsudku ze dne 17. 6. 2010, č. j. 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. Devátý senát Nejvyššího správního soudu neshledal důvod se od právního názoru vysloveného v uvedeném rozsudku odchýlit a v podrobnostech proto odkazuje na odůvodnění rozsudku, které lze nalézt na www.nssoud.cz.

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 daně tuto částku ručiteli vrátil.

S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatelem uplatněné kasační námitky nejsou ve vztahu k napadenému rozsudku krajského soudu důvodné. Protože v řízení nebyly shledány ani jiné nedostatky, ke kterým Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. přihlíží z úřední povinnosti, kasační stížnost byla v souladu s § 110 odst. 1, větou poslední, s. ř. s. zamítnuta. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Správnímu orgánu podle obsahu spisu žádné náklady řízení nevznikly, proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 14. června 2012

JUDr. Radan Malík
předseda senátu