



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Tomáše Blažka v právní věci žalobkyně: **MSU 31 s.r.o.**, se sídlem Jižní náměstí 7/7, Brno, zast. JUDr. et Mgr. Lubomírem Procházkou, advokátem se sídlem Lidická 2006/26, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 18.12.2018, č. j. 54412/18/5100-31461-711145, č. j. 55885/18/5100-31461-7111451, č. j. 55367/18/5100-31461-711145, č. j. 55522/18/5100-31461-711145 a č. j. 55764/18/5100-31461-711145, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 3. 2021, č. j. 30 Af 8/2019-99,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] V projednávané věci je předmětem sporu výklad a aplikace § 7 odst. 1 písm. c) bodu 1. zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 10. 2016 (dále jen „zákonné opatření“).

[2] Žalobkyně převedla pěti kupními smlouvami mj. bytové jednotky včetně tomu odpovídajících spoluvlastnických podílů na společných částech nemovitých věcí, nacházející se v budově označené v katastru nemovitostí jako víceúčelová stavba. Tato stavba obsahuje celkem devatenáct jednotek, z nichž je pět bytových a čtrnáct nebytových. Poté podala podle § 1 odst. 1 písm. a) a podle § 32 písm. a) zákonného opatření přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, v nichž u některých převedených nemovitostí uplatnila osvobození od daně podle § 7 odst. 1 písm. c) bodu 1. zákonného opatření.

[3] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „finanční úřad“) vydal dne 10. 1. 2018 platební výměry č. j. 4898217/17/3004-70462-705399, č. j. 4875067/17/3004-70462-705399, č. j. 4838054/17/3004-70462-705399, č. j. 4896041/17/3004-70462-705399 a č. j. 4910967/17/3004-70462-705399, kterými podle zákonného opatření a podle § 139, § 147 a § 90 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a na základě přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí podaných žalobkyní, byla vyměřena záloha na daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 763 884 Kč, 209 573 Kč, 168 019 Kč, 221 220 Kč a 189 855 Kč (seřazeno podle pořadí – č. j. platebních výměrů). Finanční úřad dospěl k závěru, že v těchto případech nebyla splněna zákonná podmínka pro osvobození od daně podle § 7 odst. 1 písm. c) bodu 1. zákonného opatření.

[4] Proti uvedeným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, která žalovaný v záhlaví uvedenými rozhodnutími zamítl. Žalovaný uvedl, že nebyly splněny všechny zákonné podmínky pro osvobození od daně, konkrétně podmínka převodu bytových jednotek v bytovém domě. Vyšel přitom z kolaudačního souhlasu, registru územní identifikace, adres a nemovitostí, stavu zapsaného v katastru nemovitostí, ze kterých vyplývá, že předmětné bytové jednotky jsou součástí víceúčelové stavby (novostavba polyfunkčního objektu). Potvrdil závěr finančního úřadu, že celková plocha nebytových prostor značně převyšuje celkovou plochu bytových prostor v dané stavbě. K námitce žalobkyně o nezbytnosti použít teleologický výklad uvedl, že nejsou naplněny podmínky pro jeho použití, neboť dané ustanovení jasně a nepochybně vymezuje podmínky, při jejichž splnění lze osvobození od daně přiznat. Nepřisvědčil ani námitce žalobkyně odkazující na předchozí právní úpravu, která není pro rozhodnutí o odvolání relevantní. Stejně tak neshledal, že by postup finančního úřadu byl v rozporu se zákazem diskriminace a že by finanční úřad při svém rozhodování vybočil ze správní praxe.

[5] Žalobami podanými ke krajskému soudu se žalobkyně domáhala zrušení pěti rozhodnutí žalovaného označených v záhlaví tohoto rozhodnutí, kterými byla zamítnuta její odvolání proti platebním výměrům Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj. Každá z nich směřovala proti jednomu z pěti v záhlaví uvedených rozhodnutí žalovaného. Usneseními ze dne 9. 2. 2021, č. j. 30 Af 8/2019-52, č. j. 30 Af 9/2019-44, č. j. 30 Af 10/2019-45, č. j. 30 Af 11/2019-50 a č. j. 30 Af 12/2019-44, krajský soud spojil jednotlivě vedená řízení o žalobách ke společnému projednání, a to pod sp. zn. 30 Af 8/2019. Krajský soud ve shodě se žalovaným vyložil pojem „bytový dům“ podle vyhlášky č. 501/2006 Sb. Podle ní musí více než polovina podlahové plochy stavby odpovídat požadavkům na trvalé bydlení a musí být k tomuto účelu určena. Při výkladu sporného ustanovení odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu a shledal, že se nejedná o mezeru v zákoně, ale o úmysl zákonodárce vynechat z osvobození od daně bytové jednotky umístěné ve víceúčelových stavbách. Argumentaci žalobkyně doporučením veřejné ochránkyně práv k přijetí metodického pokynu ve věci osvobození bytových jednotek v rodinném domě označil nepřiléhavou. Nepřisvědčil námitce, že osvobození od daně se mělo vztahovat na všechny bytové jednotky bez ohledu na to, v jakém typu stavby se nacházejí. Vyšel z důvodové zprávy k zákonnému opatření, která podporuje jeho závěr. Ze správního spisu vypočetl celkovou podlahovou plochu v dané stavbě, přičemž konstatoval, že podlahová plocha nebytových prostor značně převyšuje podlahovou plochu prostor bytových. K námitce diskriminace žalobkyně uvedl, že v přiznání osvobození od daně neshledal nedůvodné rozdílné zacházení oproti případům osvobození jednotek v jiném typu stavby. Nepřiléhavou označil rovněž argumentaci žalobkyně, jež odkazovala na

pokračování

neaktuální právní úpravu. Pro posouzení charakteru předmětné stavby není rozhodující její umístění ani místní poměry. Žalobkyně namítala, že měla legitimní očekávání, že správce daně bude posuzovat její věc obdobně jako jiné srovnatelné věci stejného správce daně, avšak k této námitce netvrdila žádné konkrétní případy. Krajský soud odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu vztahující se k problematice správní praxe a konstatoval, že v dané věci není možné hovořit o existenci ustálené správní praxe. Neprovedl důkaz metodickým pokynem ani doporučením veřejné ochránkyně práv, jelikož účastníci shodně uvedli, že je jim jejich obsah znám.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadá výše označený rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[7] Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že předmětná víceúčelová stavba neplní primárně bytový účel, a proto jí nemůže být přiznáno osvobození od daně z nabytí nemovitostí. Předmětná stavba byla od počátku zamýšlena jako stavba primárně určená k bydlení, tento účel je zřejmý i z celkového vnějšího pohledu na nemovitost. Dále nesouhlasí ani se zjednodušeným výpočtem krajského soudu, který pouze sečetl podlahové plochy bytových a nebytových prostor, přičemž vycházel z premisy, že stavba neplní primárně bytový účel, pokud více než polovina plochy neodpovídá požadavkům na trvalé bydlení a není k tomuto účelu určena. Krajský soud tedy nesprávně právně posoudil tuto otázku, když nezohlednil, že některé nebytové jednotky (technické místnosti a parkovací místa) jsou s bytovými jednotkami úzce spjaty a slouží k výlučnému užívání vlastníky bytových jednotek.

[8] Krajský soud opomenul zohlednit namítaný restriktivní a formalistický výklad žalovaného, který vyšel pouze z jazykového výkladu. V daném případě je bezpodmínečně nutné vykládat § 7 odst. 1 písm. c) bod 1. zákonného opatření pomocí teleologického výkladu. Z důvodové zprávy vyplývá úmysl zákonodárce podpořit rozvoj bytové výstavby. Žalovaný i krajský soud zvolily přístup „robota“ a pouze bezmyšlenkovitě aplikovaly předmětné ustanovení zákonného opatření. Bytové jednotky za účelem bydlení by měly požívat stejnou ochranu bez ohledu na jejich umístění. Tento závěr plyne i z doporučení veřejné ochránkyně práv. Zde uvedené námitky však krajský soud nezohlednil, zabýval se jimi pouze okrajově a nedostatečně.

[9] Stejně tak se nevypořádal se žalobním důvodem poukazujícím na porušení principu právní jistoty a předvídatelnosti a také s porušením principu zákazu retroaktivity. Před přijetím zákonného opatření byly jednotky určené k bydlení bez dalšího od daně osvobozeny, neřešil se tedy účel stavby. Do vydání metodického pokynu tomu bylo za účinnosti zákonného opatření stejně, avšak tento pokyn změnil správní praxi se zpětnou účinností. Metodický pokyn byl vydán až po dokončení předmětné stavby a po podání daňových priznání. Správce daně tedy nejdříve bez dalšího daňová priznání akceptoval, následně v důsledku vydání metodického pokynu svůj názor změnil. Na základě správní praxe stěžovatelka očekávala, že v její věci bude správce daně rozhodovat obdobně.

[10] Nevypořádal se ani se žalobní námitkou porušení principu zákazu diskriminace. S osobami ve stejném nebo obdobném postavení by mělo být zacházeno stejně, a proto osvobození pouze bytových jednotek v bytovém domě je diskriminační a nemá žádné logické opodstatnění. I víceúčelová stavba slouží k bydlení. Je tedy nutné zohlednit faktický stav předmětné stavby.

[11] Řízení před krajským soudem bylo také zatíženo vadou spočívající v neprovedení důkazu, již zmíněného metodického pokynu. Tento je neveřejný a disponuje jím pouze žalovaný. Z pokynu mohly vyjít najevo významné skutečnosti prokazující, že předchozí správní praxe akceptovala osvobození od daně i u jiných typů staveb než bytových domů.

[12] Podle principu *in dubio mitius* nelze v pochybnostech rozhodovat v neprospěch daňového subjektu, toto uvedl i Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02. Zde uvedený princip však krajský soud nezohlednil. Stejně tak je předmětné ustanovení nejasné a nesrozumitelné. V takovém případě je správci daně, ale i soudu zakázáno použít analogii v neprospěch daňového subjektu, jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že nesouhlasí s právním názorem stěžovatelky v kasační stížnosti, přičemž odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí, spisový materiál a vyjádření k žalobě. S napadeným rozsudkem se plně ztotožňuje. Uzavřel, že navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[14] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, z důvodů, které zákon připouští, a že stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 102 a násl. s. ř. s.). Následně přezkoumal rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti, namítaných důvodů, včetně důvodů, ke kterým přihlíží z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Nejvyšší správní soud se předně zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Pouze je-li napadený rozsudek přezkoumatelný, může Nejvyšší správní soud přistoupit k věcnému hodnocení uplatněných námitek. Ke konkrétnímu obsahu pojmu nepřezkoumatelnosti srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, nebo ze dne 16. 12. 2008, č. j. 1 Ao 3/2008-136, č. 1795/2009 Sb. NSS. Konstatování nepřezkoumatelnosti by mělo být vyhrazeno opravdu výjimečným případům, kdy není z odůvodnění napadeného rozhodnutí vůbec patrné hodnocení podstatných důvodů či skutečností (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, odst. [29]).

[17] Stěžovatelka k tvrzené nepřezkoumatelnosti namítá, že krajský soud opomenul zohlednit jí namítaný restriktivní a formalistický výklad žalovaného, doporučení veřejné ochránkyně práv, dále že se krajský soud nevypořádal s namítaným porušením principu

pokračování

právní jistoty a předvídatelnosti včetně porušení principu zákazu retroaktivity. Nezhlednil ani porušení zákazu diskriminace, s nímž se ve svém odůvodnění nevypořádal. Konečně zatížil řízení vadou, když neprovedl navrhovaný důkaz – metodický pokyn ze dne 14. 12. 2016, č. j. 165164/16/7100-30121-050343.

[18] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že: „*povinnost posoudit všechny žalobní námítky neznamená, že je krajský soud povinen reagovat na každou jednotlivou dílčí argumentaci, a tu stejně obsáhle vyvrátit. Jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace*“ (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 As 252/2016-48, odst. [23]). Z citovaného rozsudku je zřejmá povinnost soudu vypořádat se s obsahem žalobní argumentace a odůvodnit (ne)provedené důkazy.

[19] Krajský soud v projednávané věci bodech 19. – 23. odůvodnění napadeného rozsudku vystavěl logickou argumentaci, pomocí níž vyložil rozhodující § 7 odst. 1 písm. c) bod 1. zákonného opatření, odkázal na relevantní judikaturu NSS a reagoval na výklad, který učinil správce daně a žalovaný. Krajský soud na závěr bodu 24. odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že: „*ačkoliv správní orgány vycházely převážně z názvu označení stavby dle kolaudačních souhlasů a katastru nemovitostí, učinily i posouzení týkající se podlahové plochy a jejich rozhodnutí tudíž před soudem ob stojí*“. Není tedy důvodná námitka stěžovatelky o tom, že krajský soud opomenul zohlednit námitku přílišně formalistického a restriktivního výkladu správních orgánů.

[20] Krajský soud v rámci svého odůvodnění neopomenul zohlednit ani doporučení veřejné ochránčyně práv. Několikrát na toto v rámci odůvodnění odkázal (srov. body 27., 32. a 33. napadeného rozsudku), přičemž jasně vymezil, že doporučení se jednak vztahuje k osvobození od daně při převodu bytových jednotek v rodinném domě, a jednak, že účastníci uvedli, že je jim obsah tohoto doporučení znám, stejně jako krajskému soudu z jeho vlastní činnosti. Na základě zde uvedeného proto krajský soud důkaz doporučením veřejné ochránčyně práv neprováděl.

[21] Nejvyšší správní soud nesouhlasí ani s tvrzením stěžovatelky, že se krajský soud nevypořádal s porušením principu právní jistoty a předvídatelnosti včetně porušení principu zákazu retroaktivity. Krajský soud vypořádal žalobní námítky směřující k předcházející právní úpravě a vyloučil její použití, přičemž uvedl, že okamžik podání žádosti o stavební povolení nemá vliv na posouzení otázky, jakou právní úpravou se řídí daňová povinnost stěžovatelky (srov. body 28. a 29. napadeného rozsudku). Dále se zabýval legitimním očekáváním stěžovatelky a vyloučil, že by se správce daně odchýlil od dosavadní správní praxe. Ostatně sama stěžovatelka netvrdila žádné konkrétní případy vybočení ze správní praxe. Podrobně se krajský soud zabýval i namítanou diskriminací, přičemž dovedl jasný úmysl zákonodárce vyloučit osvobození od daně při převodu bytových jednotek, jež nejsou součástí bytových a rodinných domů.

[22] Podle Nejvyššího správního soudu krajský soud nezatížil řízení vadou, jestliže neprovedl důkaz metodickým pokynem. Přezkum správních rozhodnutí soudy ve správním soudnictví je založen na kasačním principu. Správní soudy se při přezkumu zabývají věcí v tzv. plné jurisdikci. Je však pouze na úvaze soudu, zda bude opakovat dokazování správního orgánu nebo provádět nové důkazy (i nově navrhované). Bude-li soud podle svého uvážení považovat skutkový stav zjištěný správním orgánem za dostatečný, pak nutně

nemusí provést navržené důkazy, i přesto se však musí s návrhy na provedení důkazů přezkoumatelným způsobem vypořádat (§ 77 odst. 2 s. ř. s.). Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 16. 2. 1995, sp. zn. III. ÚS 61/94, zveřejněném pod č. 10 ve svazku č. 3 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu, uvedl, že *„zásadám spravedlivého procesu nutno rozumět tak, že v řízení před soudem musí být dána účastníkovi tohoto řízení možnost vyjádřit se nejen k provedeným důkazům a k věci samé, ale také označit (navrhnout) důkazy, jejichž provedení pro zjištění (prokázání) svých tvrzení pokládá za potřebné; tomuto procesnímu právu účastníka odpovídá povinnost soudu nejen o vznesených návrzích (včetně návrhů důkazních) rozhodnout, ale také – pokud jim nevyhoví – ve svém rozhodnutí vyložit proč, z jakých důvodů (zpravidla ve vztahu k hmotně-právním předpisům, které aplikoval, a právním závěrům, k nimž na skutkovém základě věci dospěl) navržené důkazy neprovedl, resp. pro základ svých skutkových zjištění je nepřevzal; jestliže tak obecný soud neučiní, zatíží své rozhodnutí nejen vadami, spočívajícími v porušení obecných procesních předpisů, ale současně postupuje v rozporu se zásadami vyjádřenými v hlavě páte (především čl. 36 odst. 1, čl. 38 odst. 2) Listiny základních práv a svobod a v důsledku toho též i v rozporu s čl. 95 odst. 1 Ústavy“* (k tomu srov. rozsudky NSS ze dne 29. 6. 2005, č. j. 6 Ads 29/2003-105, a ze dne 25. 3. 2015, č. j. 3 As 144/2014-23). Z odůvodnění napadeného rozsudku je patrné, že krajský soud takto postupoval a uvedl, proč tento důkaz neprovedl (srov. bod 33. napadeného rozsudku).

[23] Zdejší soud je na základě výše uvedeného toho názoru, že argumentace krajského soudu je řádně a logicky odůvodněna, přičemž tyto závěry mají oporu jak ve správním spise, tak v platné právní úpravě. Nejvyšší správní soud uzavírá, že z napadeného rozsudku jsou seznatelné úvahy krajského soudu, je z něj zřejmé, z jakých důvodů považoval žalobní námítky za nedůvodné, a z jakých důvodů žalobu zamítl. Napadený rozsudek krajského soudu tak není nepřezkoumatelný.

[24] Podle § 7 odst. 1 zákonného opatření *od daně z nabytí nemovitých věcí je osvobozeno první úplatné nabytí vlastnického práva k a) pozemku nebo právu stavby, jejichž součástí je nová stavba rodinného domu, b) nové stavbě rodinného domu, c) jednotce, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem, 1. v nové stavbě bytového domu, nebo 2. nově vzniklé nástavbou, přístavbou nebo stavební úpravou, nejde-li pouze o rozdělení nebo sloučení stávajících jednotek, v bytovém domě, d) jednotce v bytovém domě, která na základě stavební úpravy nebytového prostoru nově nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem.*

[25] Podle § 2 písm. a) vyhlášky č. 501/2006 Sb., o obecných požadavcích na využívání území, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška“), *pro účely této vyhlášky se rozumí a) stavbou pro bydlení 1. bytový dům, ve kterém více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé bydlení a je k tomuto účelu určena, 2. rodinný dům, ve kterém více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé rodinné bydlení a je k tomuto účelu určena; rodinný dům může mít nejvýše tři samostatné byty, nejvýše dvě nadzemní a jedno podzemní podlaží a podkroví.*

[26] Mezi účastníky je spor o to, zda je nutno pojem *bytový dům* obsažený v § 7 odst. 1 písm. c) bodu 1. zákonného opatření vyložit podle § 2 písm. a) bodu 1. vyhlášky. Žalovaný v odůvodnění svých rozhodnutí použil pro objasnění skutečnosti, zda jde či nejde o bytový dům, právě zde uvedenou vyhlášku. Stěžovatelka s tímto postupem nesouhlasí. Závěr o použitelnosti § 2 písm. a) bodu 1. vyhlášky již učinil Nejvyšší správní soud. V rozsudku ze

pokračování

dne 24. 6. 2020, č. j. 4 Afs 89/2020-44, odst. [26], č. 4057/2020 Sb. NSS, při výkladu § 7 odst. 1 zákonného opatření uvedl, že „v posuzované věci nic nebrání tomu vycházet při výkladu pojmů „bytový dům“ a „rodinný dům“ používaných ve vykládaném ustanovení ZO (zákonného opatření – pozn. NSS) z definic obsažených ve vyhlášce č. 501/2006 Sb., neboť ZO ani jiné daňové předpisy vlastní definici těchto pojmů nemají. Stěžovatel přílehlavě poukázal na skutečnost, že v důvodové zprávě k § 15 odst. 3 písm. a) ZO i k zákonu č. 264/2019 Sb. je uvedeno, že při vymezení pojmů „bytový dům“ a „rodinný dům“ je třeba vycházet ze stavebních předpisů (především z vyhlášky č. 501/2006 Sb.).“ Ve stejném smyslu viz i např. rozsudky NSS ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 5/2020-47, odst. [23], a ze dne 9. 7. 2020, č. j. 2 Afs 213/2019-120, odst. [25]. Použití zmíněné vyhlášky na nyní souzenou věc je tak přílehlavé.

[27] Z citované právní úpravy explicitně plyne, že aby bylo možné přiznat daňovému subjektu osvobození od daně, je mj. nutné, aby tento nabyt jednotku v bytovém domě. Zákonodárce osvobození nevztáhl na nabytí veškerých jednotek, nýbrž výslovně uvedl, že musí jít o jednotky nacházející se v bytovém domě. I důvodová zpráva k § 7 zákonného opatření stanoví, že: „u jednotek se osvobození vztahuje na ty, které zahrnují pouze byty, garáže, sklepy nebo komory, pokud tyto garáže, sklepy nebo komory jsou užívány společně s bytem, nacházejí-li se tyto jednotky v bytovém domě“.

[28] V nyní souzené věci pak z obsahu soudního spisu vyplývá, že celková podlahová plocha předmětné stavby činí 1 423,5 m². Aby bylo možné stavbu považovat za bytový dům, nesmí součet podlahových ploch nebytových prostor být vyšší, než je polovina celkové podlahové plochy (v tomto případě tedy méně než 711,75 m²). Z obsahu soudního spisu dále vyplývá, že součet podlahových ploch nebytových prostor je 942,3 m², a je tedy značně vyšší, než je polovina celkového součtu podlahových ploch.

[29] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud konstatuje, že více než polovina podlahové plochy tak připadá na nebytové prostory. Jelikož nelze nahlížet na budovu, v níž jsou převáděné bytové jednotky, jako na bytový dům, osvobození od daně z nabytí nemovitostí dle § 7 odst. 1 písm. c) bodu 1. zákonného opatření se na posuzovaný případ nevztahuje. Stejný závěr za použití vyhlášky a porovnání podlahových ploch učinil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 28. 5. 2020, č. j. 4 Afs 92/2020-42, odst. [24].

[30] Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že podlahová plocha bytových prostor je nižší než podlahová plocha prostor nebytových, respektive nesouhlasí se způsobem výpočtu krajským soudem, avšak blíže neuvedla konkrétní způsob svého výpočtu, přičemž ani neodůvodnila, proč by měly být některé garáže započítávány do bytových prostor a jiné nikoliv. Nejvyšší správní soud proto tuto námitku stěžovatelky shledal nedůvodnou.

[31] Krajský soud postupoval podle stěžovatelky rovněž nesprávně, pokud nevzal v potaz princip *in dubio mitius*, podle kterého nelze v pochybnostech rozhodovat v neprospěch daňového subjektu. Stejný závěr učinila stěžovatelka vůči postupu krajského soudu, když nezohlednil ani zákaz analogie v neprospěch daňového subjektu. Stěžovatelka se dovolává toho, aby správce daně či soudy zvolily pro ni příznivější výklad, neboť se v tomto případě prý nabízí více variant výkladu § 7 odst. 1 písm. c) bodu 1. zákonného opatření. Nejvyšší správní soud k uvedenému dodává, že pro danou věc není taková argumentace relevantní, neboť nenastala situace, kdy by vedle sebe obstálo vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů

(zásada *in dubio mitius*) ohledně pojmu bytový dům v předmětném ustanovení. Tato zásada je zakotvená v ústavním pořádku a je specifická pro daňové právo. Vzhledem k tomu, že výběr daní je povoleným zásahem do vlastnického práva (čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod), musí daňové orgány v pochybnostech volit ten nejmírnější prostředek tak, aby co nejméně zasáhly do práv daňových subjektů (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06, body 49 a 50). Aby však bylo možné zásadu uplatnit, musí zde existovat alespoň dvě rovnocenné výkladové alternativy (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 30. 11. 2010, čj. 5 Afs 86/2009-55, č. 2242/2011 Sb. NSS, bod 35, dále rozsudek NSS ze dne 23. 5. 2014, č. j. 4 As 28/2014-40, odst. [44]).

[32] V nyní souzené věci není vícero argumentačně rovnocenných výkladů. Text zákonného opatření v § 7 odst. 1 písm. c) bodu 1. jasně stanoví, že od daně z nabytí nemovitostí je osvobozeno první úplatné nabytí vlastnického práva k jednotce v nové stavbě bytového domu. Bytovým jednotkám vymezeným v polyfunkční stavbě nelze přiznat osvobození od daně, pokud více jak polovina podlahové plochy neodpovídá požadavkům na trvalé bydlení. Žalovaný zastával po celou dobu řízení konzistentně pouze jeden výklad, reagoval na odvolací námitky stěžovatelky, kterými brojila proti použití čistě jazykového výkladu, doplnil argumentaci správce daně a reflektoval jak důvodovou zprávu, tak judikaturu správních soudů, ale i předchozí právní úpravu, a proto nebylo vůbec na místě zvažovat uplatnění zásady *in dubio mitius*.

[33] Nejvyšší správní soud uzavírá, že správní orgány, jakož i krajský soud, dospěly ke správnému závěru, že stěžovatelka nespĺňuje podmínky pro osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí dle § 7 odst. 1 zákonného opatření.

IV. Závěr a náklady řízení

[34] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů kasačním námitkám nepřisvědčil a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s.

[35] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení, žalovanému nevznikly náklady nad rámec úřední činnosti.

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

V Brně dne 12. října 2023

JUDr. Radan Malík
předseda senátu