



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Daniely Zemanové a soudce Miloslava Výborného v právní věci žalobkyně: **Pivovarský holding, a. s.**, se sídlem Gorkého 3037/2, Ostrava, zast. JUDr. Vladimírem Jirouskem, advokátem se sídlem Preslova 361/9, Ostrava – Moravská Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 12. 2013, čj. 30694/13/5000-14401-700796, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti výroku I. a III. rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 5. 8. 2015, čj. 62 Af 12/2014-56,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 4114 Kč k rukám JUDr. Vladimíra Jirouska, advokáta, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci a rozsudek krajského soudu

[1] Platebním výměrem Finančního úřadu ve Zlíně (dále jen „správce daně“) ze dne 8. 3. 2011, čj. 64518/11/303961709098, byla žalobkyni vyměřena daň z převodu nemovitostí ve výši 2 266 695 Kč. Předmětem daně byl úplatný převod administrativní budovy č.p. 360 na pozemku p.č. 879 a pozemku – zastavěné plochy a nádvoří p.č. 879

o výměře 1 305 m² v k.ú. Příluky u Zlína, při sjednané kupní ceně 40 500 000 Kč za budovu a 1 000 000 Kč za pozemek. Žalobkyně v daňovém přiznání uvedla daň z převodu nemovitosti (vypočtenou z ceny nemovitostí stanovené znaleckým posudkem) v celkové výši 2 035 575 Kč. Dle revizního znaleckého posudku zadaného správcem daně však při ocenění nemovitostí výnosovou metodou musí být součástí nájemného i daň z přidané hodnoty; tu však žalobkyně nezapočetla. Rozdíl mezi daní tvrzenou v daňovém přiznání a daní stanovenou v platebním výměru činil 231 120 Kč. Žalovaný k odvolání žalobkyně rozhodnutí správce daně v záhlaví označeným rozhodnutím změnil v části týkající se bankovního spojení a ve zbytku ponechal výrok tohoto rozhodnutí beze změny.

[2] Krajský soud v záhlaví označeným rozsudkem rozhodnutí žalovaného zrušil s tím, že zákon č. 151/1997 Sb. o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ani vyhláška č. 3/2008 Sb., o provedení některých ustanovení zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (oceňovací vyhláška), explicitně neupravují, zda má být stanovena cena oceňované nemovitosti, resp. výše ročního nájemného včetně daně z přidané hodnoty či nikoliv. Krajský soud uvedl, že *„[v]ýnosový způsob stanovení ceny se využívá v případě, že je nemovitost či její část pronajata. S tím pak souvisí i způsob výpočtu ceny. Je-li tedy použit výnosový způsob ocenění nemovitosti, neznamená to zjednodušeně řečeno nic jiného, než stanovení ceny nemovitosti v souvislosti s její schopností vytvářet výnos. Ten lze chápat jako rozdíl mezi příjmem z nájemného (podle § 23 odst. 3 oceňovací vyhlášky se jedná o „čisté nájemné“ bez úhrad za plnění a služby spojené s užíváním nemovitosti) a výdaji spojenými s údržbou a opravami nemovitosti (ty jsou odečítány paušální částkou 40 % podle § 23 odst. 4 oceňovací vyhlášky). Zásadním prvkem pro vypočtení ceny nemovitosti tímto způsobem je pak rovněž míra kapitalizace stanovená v příloze č. 16 oceňovací vyhlášky podle druhu využití oceňované nemovitosti.“* Ustanovení § 36 odst. 7 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, aplikované správními orgány, pak sice slouží k výpočtu základu daně z přidané hodnoty, avšak *„[n]ijak se nedotýká určení základu daně z převodu nemovitostí (ceny převáděné nemovitosti) prostřednictvím ocenění nemovitosti výnosovým způsobem.“* Pouhá skutečnost, že § 36 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty a (pozn.: v rozhodné době platný a účinný) § 10 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon o trojdani“), užívají stejný pojem *cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu*, jímž je v obou případech zákon o oceňování majetku, je pro aplikaci § 36 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty na daný případ nedostatečná.

II.

Argumenty kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) v kasační stížnosti proti tomuto rozsudku uvedl, že dle § 10 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani je základ daně z převodu nemovitosti stanoven porovnáním ceny sjednané a zjištěné podle zvláštního právního předpisu platné v den nabytí nemovitosti. Těmito předpisy jsou zákon o oceňování majetku a oceňovací vyhláška. Zákon o trojdani a zákon o dani z přidané hodnoty mají každý vlastní předmět úpravy a nelze tedy očekávat, že by problematika daně z přidané hodnoty byla obsažena taktéž v zákoně o trojdani či zákoně o oceňování majetku. Dle čl. 39 odst. 4 legislativních pravidel vlády totiž *v témže zákoně, včetně zákona obsahujícího novelu jiného právního*

pokračování

předpisu, nelze upravovat věci různorodé, které spolu bezprostředně nesouvisejí. Z tohoto důvodu je třeba uvedené soubory pravidel (zákony) třeba aplikovat ve vzájemných souvislostech, přičemž stejně pojmy obsažené v odlišných předpisech je nutno vykládat stejně (požadavek terminologické jednoty je obsažen mj. v čl. 40 odst. 1 legislativních pravidel vlády).

[4] Dle § 36 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty platí, že *pokud se za uskutečněná plnění stanoví celková cena nebo hodnota, která zahrnuje dodání zboží, převod nemovitosti nebo poskytnutí služby s různými sazbami daně, popřípadě osvobozená od daně, základ daně se pro jednotlivá zdanitelná plnění stanoví v poměrné výši odpovídající poměru cen zjištěných podle zvláštního právního předpisu jednotlivých plnění k celkovému součtu těchto zjištěných cen, přičemž tato celková cena nebo hodnota se považuje za částku obsahující daň.* Ustanovení § 36 odst. 8 dále stanoví, že *pokud je při oceňování majetku vyžadován posudek více znalců, použije se pro zjištění poměru cen cena z posudku, v němž je cena nejvyšší, která se považuje za cenu obsahující daň.* Dle názoru stěžovatele z citovaných ustanovení plyne, že pojem *cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu* je terminologicky i obsahově shodný s tímž pojmem obsaženým v zákoně o trojdani; „*vzhledem ke skutečnosti, že cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu je cena stanovená v souladu s platnými oceňovacími předpisy, které problematiku DPH žádným způsobem neupravují a ani upravovat nemohou, lze na základě výše uvedeného konstatovat, že cena zjištěná je vždy včetně DPH.*“ Pokud by cena zjištěná obsahovala daň z přidané hodnoty pouze v případech uvedených v § 36 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty, pak není zřejmé, jakým způsobem by se v jiných případech cena zjištěná stanovovala. Při výpočtu ceny nemovitostí výnosovým způsobem se tedy nájemné určí ve výši obvyklé ceny dle § 2 odst. 1 zákona o oceňování majetku včetně daně z přidané hodnoty; z matematického hlediska je tudíž nutné její výpočet provést z dat, která daň z přidané hodnoty zahrnují. K podpoře uvedených závěrů stěžovatel poukázal také na článek Některé problémy při oceňování nemovitostí od prof. Ing. B., DrSc., publikovaný v časopise Soudní inženýrství, č. 6/2004, ročník 15, dostupný na www.sinz.cz.

[5] Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[6] Žalobkyně se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnila se závěry krajského soudu a konstatovala, „*že právě užitý „výnosový způsob“ stanovení ceny již pojmově vylučuje, aby výnos, tj. faktický výnos svědčící vlastníkově dané nemovitosti, byl zatěžován daní z přidané hodnoty.*“

[7] Žalobkyně navrhla, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl, a požadovala přiznání náhrady nákladů řízení.

III.

Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[8] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti a předpoklady věcné projednatelnosti kasační stížnosti a konstatuje, že kasační stížnost byla podána včas,

napadá rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a za stěžovatele jedná jeho pověřený zaměstnanec s právnickým vzděláním (§ 105 s. ř. s.). Důvodnost kasační stížnosti poté posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom, že by napadené rozhodnutí či řízení jeho vydání předcházející trpěly vadami, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] V nyní projednávané věci je spornou výše základu daně z převodu nemovitosti, konkrétně pak otázka, zda výpočet ceny převáděné nemovitosti stanovené výnosovou metodou dle § 22 a § 23 oceňovací vyhlášky měl zahrnovat nájemné včetně případné daně z přidané hodnoty či nikoli.

[11] Nejvyšší správní soud předně nepřisvědčil námitce stěžovatele, dle níž lze nutnost zahrnout daň z přidané hodnoty nájemného do tohoto výpočtu dovodit z dikce § 36 odst. 7 a 8 zákona o dani z přidané hodnoty.

[12] Předmětem daně z převodu nemovitosti dle zákona o trojdani byl úplatný převod nemovitosti, přičemž základem této daně byla dle § 10 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani *cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu, platná v den nabytí nemovitosti, a to i v případě, je-li cena nemovitosti sjednaná dohodou nižší než cena zjištěná; rozdíl cen nepodléhá dani darovací. Je-li však cena sjednaná vyšší než cena zjištěná, je základem daně cena sjednaná.* Dikce citovaného ustanovení směřovala bezpochyby k tomu, aby „cena, z níž bude vypočtena daň, maximálně odpovídala objektivní, reálně dosažitelné, ceně nemovitosti“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2012, čj. 7 Afs 34/2011-128).

[13] Zvláštním předpisem, na který § 10 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani odkazoval, byl (dosud platný) zákon o oceňování majetku, v podrobnostech provedený oceňovací vyhláškou. V případě, že byla převáděná stavba nebo její část pronajata, zjistila se její cena dle § 22 odst. 1 a 2 oceňovací vyhlášky kombinací nákladového a výnosového způsobu, přičemž dle § 23 odst. 1 této vyhlášky se cena nemovitostí uvedených v § 22 zjištěná výnosovým způsobem vypočte podle vzorce $CV = N/p \times 100$ (kde CV = cena zjištěná výnosovým způsobem; N = roční nájemné; p = míra kapitalizace v procentech uvedená v příloze č. 16). Způsob stanovení výše ročního nájemného pak upravuje § 23 odst. 2 až 4 oceňovací vyhlášky. Zákon o trojdani, zákon o oceňování ani oceňovací vyhláška však nic nestanoví v tom směru, že by měl vzorec obsažený v oceňovací vyhlášce obsahovat kromě výše ročního nájemného i případnou daň z přidané hodnoty k tomuto nájemnému se vztahující. Jinak řečeno, že by v důsledku uvedeného i cena převáděné nemovitosti *zjištěná podle zvláštního právního předpisu* výnosovou metodou měla být zvýšena o případnou daň z přidané hodnoty.

[14] Podle čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona. V projednávané věci byl – jak již uvedeno – tímto zákonem zákon o trojdani ve spojení se zákonem o oceňování majetku, provedeným v podrobnostech oceňovací vyhláškou, k jejímuž vydání bylo zmocněno Ministerstvo financí ustanovením § 33 odst. 1 posléze citovaného zákona. Argumentace stěžovatele obsažená v jak jím vydaném a žalobou napadeném rozhodnutí, tak posléze i v kasační stížnosti (oponující

pokračování

názoru žalobkyně i krajského soudu) dovozuje, že nikoli pouze právní předpisy zde citované, ale jejich kreativní výklad jasně jdoucí nad slova těchto předpisů má být považován za rozhodující pro stanovení základu daně z převodu nemovitostí a tím i pro výpočet daně samotné. Jinak řečeno, považuje stěžovatel za plausibilní takový postup, jímž se do čitatele zcela srozumitelně a psaným právem (srov. zde odst. [13]) popsaného vzorce připočte na základě jiného, s věcí nesouvisejícího zákona o dani z přidané hodnoty další částka (tj. daň z přidané hodnoty), která základ daně a tudíž i daň samotnou zvýší.

[15] Takový výklad daňového předpisu však akceptovat nelze. Nejvyšší správní soud považuje za samozřejmé, že správci daní a především žalovaný musí ve své aplikační praxi jednotlivé daňové právní předpisy interpretovat a tím i zabezpečovat, aby byly daně a poplatky ukládány a vybírány jednotným a pro daňové subjekty předvídatelným způsobem a v předvídatelné výši. Taková interpretace je ovšem oprávněná jen potud, pokud jí jsou daňové povinnosti zákonem stanovené vysvětlovány, upřesňovány či individualizovány, nikoliv však již v případě, že by daňová povinnost v zákoně výslovně neuvedená byla výkladem nově (nad zákonnou úpravu) vytvářena. Pro situace, v nichž snad by text psaného daňového práva připouštěl dvojí stejně přesvědčivou interpretaci, je třeba přiklonit se ve smyslu zásad *in dubio mitius*, resp. *in dubio pro libertate* právě vzhledem k ústavnímu příkazu vyplývajícím z čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod k výkladu, jenž daňovou povinnost nerozšíří (k aplikaci těchto zásad existuje bohatá judikatura Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu shrnutá např. v usneseních rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2016, čj. 10 Ads 74/2016-60 – bod 34., ze dne 3. 11. 2010, čj. 5 Afs 86/2009-55 – bod 35., a ze dne 16. 10. 2008, čj. 7 Afs 54/2006-155 – body 60., 61. a 64.; nebo v rozsudcích ze dne 8. 7. 2015, čj. 4 Afs 86/2015-36 – bod 26., či ze dne 22. 5. 2014, čj. 2 Afs 4/2014 – 84.)

[16] V projednávané věci však dle názoru Nejvyššího správního soudu o případ dvou rovnocenných výkladových alternativ vůbec nejde. Argumentace stěžovatele je právě onou nepřipustnou, extenzivní interpretací zjevně jednoznačného textu zákona o oceňování majetku a oceňovací vyhlášky. Neobstojí stěžovatelova právní úvaha, dle níž cena nemovitosti dle § 10 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani stanovená výnosovým způsobem dle § 4 odst. 1 a § 6 odst. 1 zákona o oceňování a dle § 22 a § 23 oceňovací vyhlášky v sobě daň z přidané hodnoty má zahrnovat z toho důvodu, že § 36 odst. 7 a 8 zákona o dani z přidané hodnoty pojednává též o ceně nemovitosti a právně fixuje tuto cenu jako částku obsahující daň z přidané hodnoty. Zde stěžovatel přehlíží, že § 36 odst. 7 a 8 zákona o dani z přidané hodnoty je použitelný (a to vzhledem k výslovnému textu zákona – srov. § 1 zákona o dani z přidané hodnoty) pro stanovení základu daně z přidané hodnoty, nikoli pro stanovení základu daně zcela jiné (zde daně z převodu nemovitostí). Stěžovatel na jedné straně správně poznamenává, že jednotlivé zákony mají definován vlastní předmět úpravy, na straně druhé však v kontradikci s uvedeným dovozuje, že pojem „cena zjištěná podle zvláštního předpisu“ obsažený v zákonu o dani z přidané hodnoty je použitelný i pro cenu rozhodnou pro stanovení základu daně podle zákona o trojdani.

[17] K uvedenému Nejvyšší správní soud dále dodává: ustanovení § 10 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani užívalo (ve vztahu k definování základu daně) skutečně pojem „cena zjištěná podle zvláštního předpisu“ a je pravda, že s tímž pojmem pracuje i ustanovení § 36

odst. 7 a 8 zákona o dani z přidané hodnoty (zde ovšem jen ve vztahu k základu daně tímto zákonem upravené). Bez ohledu na již zdůrazněné odlišení předmětu úpravy, tj. stanovení základu různých daní, lze však i ze zákonných textů, jichž se stěžovatel se zdůrazněním jejich stejnosti dovolává, dovodit přesně opačný závěr, než ke kterému dospěly jeho úvahy obsažené v kasační stížnosti. Ustanovení § 36 odst. 7 věta druhá zákona o dani z přidané hodnoty [právě na rozdíl od § 10 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani] explicitě stanoví, že *celková cena nebo hodnota se považuje za částku obsahující daň*. Tato výslovná distinkce nejenže neumožňuje vykládat pojem *cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu* v zákoně o dani z přidané hodnoty a zákoně o trojdani stejně, ale naopak odlišný výklad přímo implikuje, o to více pokud jde o tak závažnou situaci, jako je stanovení základu daně.

[18] Se stěžovatelem lze souhlasit potud, že výše ročního nájemného se dle § 23 odst. 2 oceňovací vyhlášky určí – nejsou-li k dispozici nájemní smlouvy nebo jiné doklady o placení nájemného – ve výši obvyklé ceny podle § 2 odst. 1 zákona o oceňování, který stanoví, že *majetek a služba se oceňují obvyklou cenou, pokud tento zákon nestanoví jiný způsob oceňování. Obvyklou cenou se pro účely tohoto zákona rozumí cena, která by byla dosažena při prodejích stejného, popřípadě obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění. Přitom se zvažují všechny okolnosti, které mají na cenu vliv, avšak do její výše se nepromítají vlivy mimořádných okolností trhu, osobních poměrů prodávajícího nebo kupujícího ani vliv zvláštní oblíbenosti. Mimořádnými okolnostmi trhu se rozumějí například stav tísně prodávajícího nebo kupujícího, důsledky přírodních či jiných kalamit. Osobními poměry se rozumějí zejména vztahy majetkové, rodinné nebo jiné osobní vztahy mezi prodávajícím a kupujícím. Zvláštní oblíbeností se rozumí zvláštní hodnota přiřkládaná majetku nebo službě vyplývající z osobního vztahu k nim*. Ani z tohoto ustanovení však neplyne, že by výše ročního nájemného stanovená právě a jen pro účely výpočtu základu daně z převodu nemovitostí měla zahrnovat i daň z přidané hodnoty. To právě proto, že základem daně z převodu nemovitostí není – v projednávané věci zcela nesporně – cena obvyklá (§ 2 odst. 1 zákona o oceňování), ale cena zjištěná znalecky podle oceňovací vyhlášky výnosovým, resp. kombinovaným způsobem (§ 2 odst. 3 písm. a) a b) zákona o oceňování].

[19] Ke stěžovatelovu poukazu na odborný článek prof. Ing. A. B., DrSc., Nejvyšší správní soud poznamenává, že autorův závěr, dle něhož „*ceny zjištěné jsou včetně případné DPH, nájemné a další položky při výnosovém ocenění se uvažují včetně případné DPH (§ 2 odst. 1 zákona č. 526/1990 Sb., o cenách)*“, je pouhým arbitrárním konstatováním postrádající jakékoli odůvodnění. Navíc nejde o úvahu správnou, protože § 2 odst. 1 zákona o cenách se výslovně týká pouze cen sjednaných. Ustanovení § 1 odst. 2 písm. a) a b) tohoto zákona, ve znění novelizačních ustanovení zákona o oceňování, však jasně rozlišuje mezi cenami sjednanými a cenami *určenými podle zvláštního předpisu k jiným účelům než k prodeji* (v poznámce pod čarou k tomuto ustanovení zákon o cenách odkazuje na zákon o oceňování), tedy typicky právě pro účely „*zjištění základu pro vyměření daní dědické, darovací, z převodu nemovitostí, z příjmů, z přidané hodnoty a z nemovitostí, správních a soudních poplatků*“ (důvodová zpráva k zákonu o oceňování, sněmovní tisk č. 48/0, druhé volební období Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR). Úpravu obsaženou v § 2 odst. 1 zákona o cenách proto nelze ve vztahu k cenám zjištěným podle zákona o oceňování vůbec aplikovat.

pokračování

IV. Závěr a náklady řízení

[20] Nejvyšší správní soud považuje z důvodů shora uvedených kasační stížností napadený rozsudek za rozhodnutí se zákonem souladné; námitku jeho nezákonnosti údajně spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] neshledal opodstatněnou a nedůvodnou kasační stížnost proto dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[21] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první, ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně byla naopak plně úspěšná, a náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti jí proto náleží. Náklady řízení spočívají v částce 3100 Kč za jeden úkon právní služby (sepsání vyjádření ke kasační stížnosti) dle § 7 bodu 5., § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), a paušální náhradě hotových výdajů 300 Kč, celkem částce 3400 Kč. Jelikož zástupce žalobkyně doložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty, činí odměna za zastupování navýšená o sazbu této daně ve výši 21 % výsledných 4114 Kč. Stěžovatel je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení k rukám jejího zástupce JUDr. Vladimíra Jirouska do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

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

V Brně dne 11. srpna 2016

Zdeněk Kühn
předseda senátu