



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Jana Jiráska, Ph.D., a JUDr. Václava Štencla, MA v právní věci

žalobkyně: **PhDr. J. V.**
bytem X
zastoupená advokátkou JUDr. Helenou Pilařovou
sídlem Heinrichova 223/38, 602 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 12. 2022, č. j. 43424/22/5200-10421-705721,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V této věci soud posuzoval otázku, zda cenou určenou podle zvláštního právního předpisu ve smyslu § 10 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů („ZDP“), ve znění účinném od 1. 1. 2014, má být obvyklá cena pozemku, nebo zjištěná cena pozemku.

Shodu s prvopisem potvrzuje: K. P.

2. Žalobkyně podala dne 18. 8. 2020 dodatečné daňové přiznání k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období 2019. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj („správce daně“) ji dne 16. 10. 2020 vyzval k odstranění pochybností o správnosti dílčího základu daně z ostatních příjmů. Žalobkyně na výzvu reagovala, ale pochybnosti správce daně neodstranila. Ten proto přistoupil k doměření daně dodatečným platebním výměrem na daň z příjmu fyzických osob ze dne 31. 12. 2020, č. j. 5064189/20/3005-51522-706996 („platební výměr“). Tímto platebním výměrem žalobkyni doměřil daň ve výši 797 490 Kč a stanovil jí penále ve výši 159 498 Kč.
3. Žalobkyně proti tomuto platebnímu výměru podala odvolání, které Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 5. 12. 2022, č. j. 43424/22/5200-10421-705721 („napadené rozhodnutí“), zamítlo, přičemž dodatečný platební výměr potvrdilo.
4. Důvodem doměření daně podle správních orgánů bylo, že žalobkyně při stanovení dílčího základu daně z ostatních příjmů podle § 10 ZDP nepostupovala v souladu s platnými oceňovacími předpisy, tj. v souladu se zákonem č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a změně některých zákonů („ZOM“). Žalobkyně totiž jako výdaje k příjmům z prodeje nemovité věci uvedla porovnávací cenu z tržního ocenění, nikoliv cenu zjištěnou.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

5. Žalobkyně namítala, že rozhodnutí je nezákonné a nepřezkoumatelné. Nepřezkoumatelnost žalobkyně spatřovala ve skutečnosti, že není zřejmé, v jakém časovém znění byly právní předpisy aplikovány. Dotčené předpisy doznaly po 1. 1. 2014 podstatných změn, což by měl žalovaný také reflektovat. Žalovaný přitom ve své argumentaci odkazoval na judikaturu, v níž byla otázka nabývací hodnoty řešena za zcela jiné právní úpravy. Žalobkyně nemovitost nabyla v roce 2015, tedy po změně právních předpisů, a proto již nelze zmíněnou judikaturu na posuzovanou věc aplikovat. Z napadeného rozhodnutí tudíž není patrné, k jakému časovému znění se váže, což vede žalobkyni k závěru, že si žalovaný z různých časových znění vybírá to, které je pro něj výhodnější. Napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné též proto, že dle žalovaného § 492 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, s projednávanou věcí nesouvisí. Žalovaný zde ovšem cituje komentář, aniž by uvedl, z jakého pramene citace pochází.
6. Nezákonnost rozhodnutí spatřovala žalobkyně v chybné aplikaci § 10 odst. 5 ZDP. Podle žalobkyně je z § 2 ZOM zřejmé, že zákon preferuje cenu obvyklou, nikoliv cenu zjištěnou. Cena obvyklá je tedy cenou určenou ve smyslu § 10 odst. 5 ZDP. Zákonná ustanovení tak potvrzují správnost výpočtu žalobkyně i výkladu daňového poradce Karla Šildbergera.
7. K závěru, že výdajem ve smyslu § 10 odst. 5 ZDP v případě darování je cena obvyklá, lze dospět i teleologickým výkladem. Zákonodárce totiž s účinností od 1. 1. 2014 nahradil v § 10 odst. 5 ZDP cenu zjištěnou slovním spojením cena určená. Z důvodové zprávy poté vyplývá, že změna navazuje na změnu terminologie v ZOM. Úmyslem zákonodárce tedy bylo, aby se nikdo nezmýlil při stanovení hodnoty uznatelného výdaje jako ceny zjištěné. Z důvodové zprávy dále vyplývá, že zákonodárce vložil do zákona ustanovení § 2 odst. 3, neboť bylo třeba odlišit cenu obvyklou a cenu mimořádnou ve smyslu § 492 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, a cenu zjištěnou podle ZOM. Uznatelné výdaje tak počínaje 1. 1. 2014 již neměly být vypočítávány z ceny zjištěné, neboť ta je definována jako „cena nikoliv obvyklá ani mimořádná“. Tam, kde právní řád stanovuje použití ceny určené, má tedy na mysli cenu obvyklou nebo mimořádnou, nikoliv cenu zjištěnou. Pojem cena

určená musí mít svůj jasný obsah, který je třeba odlišovat od pojmu cena zjištěná, pokud jej zákonodárce považoval za nutné s účinností od 1. 1. 2014 nahradit.

8. Žalovaný také opomenul aplikovat zásadu *in dubio pro mitius*, tedy že v případě možnosti dvojího výkladu musí postupovat mírněji. Nelze rozšiřovat daňovou povinnost na situaci, na kterou při užití mírnějšího výkladu nedopadá.
9. Žalobkyně z výše uvedených důvodů požadovala zrušit napadené rozhodnutí i dodatečný platební výměr.

III. Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný s právním názorem žalobkyně nesouhlasil a její námitky považoval za nedůvodné. Odkázal na napadené rozhodnutí a správní spis a konstatoval, že stejné námitky uplatnila žalobkyně už v odvolání, a tudíž již byly žalovaným řádně vypořádány.
11. Žalovaný souhlasil s žalobkyní, že legislativní změny souvisely s rekodifikací soukromého práva a jejich cílem bylo zachovat soudržnost a systematickост právního řádu. Žalovaný má nicméně za to, že změna terminologie v ZOM a ZDP byla spíše legislativně technickou změnou v souvislosti s nově používanou terminologií v § 492 občanského zákoníku. Terminologie v občanském zákoníku totiž neodpovídala dříve zavedené terminologii v oblasti oceňování majetku. Proto je pojem cena určená pojmem obecným, a i nadále je třeba vycházet z povahy oceňovaného majetku.
12. Žalovaný se domnívá, že cílem zákonodárce nebylo použít cenu obvyklou místo ceny administrativní, tj. ceny zjištěné. Tento výklad nevyplývá ani z důvodových zpráv, ani z použité terminologie, ani ze samotného kontextu ZOM. Pro oceňování nemovitých věcí ZOM stanoví jiný způsob oceňování, a měl by se proto použít tento jiný způsob. I cena zjištěná je pak cenou určenou podle ZOM. Výklad, že od 1. 1. 2014 již nebudou uznatelné výdaje vypočítávány z ceny zjištěné, by byl zcela v rozporu s ustanoveními ZOM.
13. Cena určená je podle žalovaného jakákoliv cena, která bude stanovena podle ZOM, na který se § 10 odst. 5 ZDP odkazuje. ZDP totiž sám nestanovuje způsob určení ceny a výslovně obsahuje pouze odkaz na ZOM. V takovém případě je na místě aplikace § 2 odst. 1 ZOM, podle kterého se majetek oceňuje cenou obvyklou, pokud tento zákon nestanoví jinak. Toto pravidlo zakotvuje subsidiární použití ceny obvyklé (jen není-li stanoveno jinak). Pokud jde o prodej pozemku, ZOM stanovuje použití jiných způsobů oceňování ve vztahu k nemovitým věcem.
14. Ing. Šildberger ve svém výkladu pouze uvedl, že cena obvyklá naplňuje formulaci uvedenou v ustanovení § 10 odst. 5 ZDP. Žádnou další argumentaci ve prospěch tohoto závěru však výklad neobsahuje, a proto jej žalovaný považoval za nedůvodný.
15. Aplikace zásady *in dubio pro mitius* nepřipadá v úvahu, neboť použití této zásady předpokládá možnost alespoň dvou veškerými v úvahu připadajícími metodami obhajitelných výkladů. V tomto případě ale k nejednoznačnosti výkladu právní normy nedošlo a daňová povinnost žalobkyně nebyla rozšířena interpretací žalovaného. I touto námitkou se žalovaný v odst. 25 napadeného rozhodnutí řádně zabýval.
16. Žalovaný si je vědom, že zmíněná judikatura se zabývala starší právní úpravou. Nicméně výklad, o který žalovaný opřel svoji argumentaci, se týkal § 2 odst. 1 ZOM, který změněn nebyl. Podstatný je závěr o subsidiárním použití ceny obvyklé, který je i nadále platný a nepřekonaný.

17. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám. Napadené rozhodnutí i platební výměr tvoří jeden celek, a je třeba je tak posuzovat. V průběhu celého řízení nevznikly pochybnosti o aplikované právní úpravě, jak je zřejmé nejen implicitně z rozhodnutí správních orgánů, ale také z citace právních předpisů v rozhodnutí žalovaného. Závěrem žalovaný ve vyjádření doplnil zdroj přímé citace z komentáře k občanskému zákoníku. Toto opomenutí však podle něj nepřezkoumatelnost také nezpůsobuje, neboť se nejedná o zásadní vadu.
18. Z výše uvedených důvodů tak žalovaný považoval všechny námitky za nedůvodné a navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci

19. Žaloba **není** důvodná.
20. Žalobkyně namítla, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné. Aby bylo rozhodnutí přezkoumatelné, musí být z odůvodnění rozhodnutí zřejmé, jaký skutkový stav vzal posuzující orgán za rozhodný, jak uvažil o pro věc podstatných skutečnostech a jak se vypořádal s uplatněnými námitkami. Nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy žalobkyně o tom, jak by mělo být rozhodnutí odůvodněno, ale objektivní překážkou, která znemožňuje věcný přezkum napadeného rozhodnutí, tj. zjistit jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno. Současně je ovšem nutné zdůraznit, že nepřezkoumatelnost je vyhrazena pouze pro ty nejzávažnější vady, tedy skutečně pro nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí (např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, nebo rozsudky ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62, ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 Afs 69/2015-45, nebo ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35). Takovou vadu zdejší soud neshledal. K nabytí nemovitosti do vlastnictví žalobkyně došlo dne 4. 12. 2015. V této věci proto bylo rozhodné znění příslušných ustanovení ZDP i ZOM účinné od 1. 1. 2014. Podle tohoto znění postupovaly také správní orgány, jak vyplývá nejen z jejich argumentace a právního výkladu, ale také z citovaných ustanovení zákona. Námitky žalobkyně týkající se neurčitosti aplikace právní úpravy jsou proto podle soudu nedůvodné. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného nepůsobí ani fakt že žalovaný v rámci citace komentáře k občanskému zákoníku neuvedl zdroj této citace. Uvedení pramene právního názoru zvyšuje přesvědčivost rozhodnutí a umožňuje účastníkům řízení i soudu ověřit správnost citace. V projednávané věci však rozhodnutí žalovaného není založeno výlučně na této citaci. Neuvedení zdroje právního názoru je tak jen dílčím nedostatkem odůvodnění, které nečiní rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelným.
21. Jádrem sporu byla otázka, zda výší výdajů určenou podle zvláštního právního předpisu ve smyslu § 10 odst. 5 ZDP měla být obvyklá cena pozemku, nebo zjištěná cena pozemku. Aby soud mohl na tuto otázku odpovědět, bylo třeba posoudit, jaký význam měla novelizace ustanovení § 10 odst. 5 ZDP, respektive § 2 ZOM. Žalobkyně totiž ze změny slova zjištěná na slovo určená v § 10 odst. 5 ZDP a z nově přidaného § 2 odst. 3 ZOM dovodila, že cenou určenou je cena obvyklá a mimořádná, nikoliv cena zjištěná. Proto se podle ní od 1. 1. 2014 měly výdaje ve smyslu § 10 odst. 5 ZDP vypočítávat primárně z ceny obvyklé, nikoliv z ceny zjištěné. Tento výklad je ale podle soudu nesprávný.

22. Podle § 10 odst. 5 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2013 je u příjmů podle odst. 1 písm. b) výdajem cena, za kterou poplatník věc prokazatelně nabyl, a jde-li o věc nabytou bezúplatně, cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku ke dni nabytí.
23. Podle § 10 odst. 5 ZDP ve znění účinném od 1. 1. 2014, tedy ve znění rozhodném pro tuto věc, je u příjmů podle odstavce 1 písm. b) výdajem cena, za kterou poplatník věc prokazatelně nabyl, a jde-li o věc nabytou bezúplatně, cena určená podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku ke dni nabytí.
24. Z výše uvedené citace je tady zřejmé, že zákonem č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, bylo v § 10 odst. 5 ZDP nahrazeno slovo „zjištěná“ slovem „určená“. Z bodu 144 důvodové zprávy k tomuto zákonu vyplývá, že navrhovaná změna navazuje na změnu terminologie v ZOM.
25. Podle § 2 odst. 1 ZOM ve znění účinném do 31. 12. 2013 se majetek a služba oceňují obvyklou cenou, pokud tento zákon nestanoví jiný způsob oceňování.
26. Podle § 2 odst. 1 ZOM ve znění účinném od 1. 1. 2014 se majetek a služba oceňují obvyklou cenou, pokud tento zákon nestanoví jiný způsob oceňování. [...] Obvyklá cena vyjadřuje hodnotu věci a určí se porovnáním. Novelizací byl dále doplněn § 2 odst. 2 a 3. Podle § 2 odst. 2 se mimořádnou cenou rozumí cena, do jejíž výše se promítly mimořádné okolnosti trhu, osobní poměry prodávajícího nebo kupujícího nebo vliv zvláštní obliby. Podle § 2 odst. 3 ZOM pak platí, že cena určená podle tohoto zákona jinak než obvyklá cena nebo mimořádná cena, je cena zjištěná.
27. Podle § 492 občanského zákoníku, je hodnota věci, lze-li ji vyjádřit v penězích, její cena. Cena věci se určí jako cena obvyklá, ledaže je něco jiného ujednáno nebo stanoveno zákonem (odst. 1). Mimořádná cena věci se stanoví, má-li se její hodnota nahradit, s přihlédnutím ke zvláštním poměrům nebo ke zvláštní oblibě vyvolané náhodnými vlastnostmi věci (odst. 2).
28. K uvedené změně ZOM došlo právě v návaznosti na rekodifikaci soukromého práva, a to zákonem č. 303/2013 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím rekodifikace soukromého práva. Z důvodové zprávy k zákonu č. 303/2013 Sb. vyplývá, že v souladu s ustanovením § 492 občanského zákoníku, kde je nově definovaná hodnota věci a mimořádná cena, byly tyto pojmy upraveny a doplněny i do zákona o oceňování majetku. Zároveň bylo potřebné jednoznačně odlišit cenu obvyklou či mimořádnou od ceny zjištěné postupem podle tohoto zákona. Definice obvyklé ceny tak byla rozšířena ve smyslu Mezinárodních oceňovacích standardů, ve kterých je zakotvena podmínka běžného prodeje, kdy kupující je ke koupi motivován, ale není k ní nucen a ani nechce kupovat za každou cenu. Obdobně prodávající nemá přemrštěné cenové nároky a není také nucen nebo připraven prodat za každou cenu. Kupující i prodávající jsou přiměřeně informováni o podstatě a vlastnostech majetku a o stavu trhu k datu ocenění. Každá ze stran jedná ve vlastním zájmu a rozumně tak, aby dosáhla pro ni co nejlepší cenu. Přitom se předpokládá, že majetek byl na trhu prezentován nejvhodnějším způsobem, aby se uskutečnil jeho prodej za nejvýhodnější cenu (tisk 930/0, Poslanecká sněmovna Parlamentu, 6. volební období, www.psp.cz).
29. Podle soudu tak z důvodové zprávy plyne, že cílem zákonodárce bylo primárně zakotvit nově vymezené pojmy hodnota věci a mimořádná cena také do terminologie ZOM, nikoliv prostřednictvím slovního spojení cena určená zcela změnit základní způsoby oceňování, jak namítala žalobkyně. Pojem hodnota věci proto zákonodárce zakotvil na konec § 2 odst. 1

ZOM, čímž rozšířil definici obvyklé ceny ve smyslu Mezinárodních oceňovacích standardů. Pojem mimořádná cena pak vymezil v odst. 2 zmíněného ustanovení.

30. I ke změně ustanovení § 10 odst. 5 ZDP pak podle soudu došlo pouze z terminologického hlediska. Ve výsledku se totiž cena určuje, a proto došlo ke změně slova „zjištěná“ na slovo „určená“. Cenou určenou je pak cena obvyklá, cena mimořádná (stanoví-li se, že existuje), i cena zjištěná, tj. cena určená podle ZOM jinak, než cena obvyklá a mimořádná.
31. Závěr, že úmyslem zákonodárce nebylo privilegovat cenu obvyklou, podporuje také to, že zákonodárce zachoval původní znění věty první § 2 odst. 1 ZOM, tedy že majetek a služba se oceňují obvyklou cenou, pokud ZOM nestanoví jiný způsob oceňování. Jak již dovodila žalovaným citovaná judikatura, cena obvyklá je subsidiární vůči jiným způsobům oceňování vymezených ZOM. V § 3 až § 24 jsou uvedeny jednotlivé jiné způsoby oceňování pro jednotlivé druhy majetku a služeb, které je nutno použít přednostně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2009, č. j. 1 Afs 147/2008-52 i rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 29. 6. 2021, č. j. 54 Af 39/2018-65). Tato judikatura je použitelná i pro právní úpravu od 1. 1. 2014, neboť nedošlo ke změně věty první § 2 odst. 1 ZOM, ze kterého závěr o subsidiárním použití ceny obvyklé vyplývá. Výklad žalobkyně je tak podle soudu vnitřně rozporný, neboť ustanovení § 2 ZOM nemůže zároveň zakotvovat subsidiaritu ceny obvyklé, a zároveň cenu obvyklou privilegovat. A protože ZOM pro určení ceny nemovitosti stanovuje v § 3 - 16b jiný způsob ocenění, bylo na místě jako výdaj ve smyslu § 10 odst. 5 ZDP určit cenu zjištěnou. Žalovaný i správce daně tak postupovali při doměření daně v souladu se zákonem.
32. Namítaný daňový výklad daňového poradce Ing. Karla Šildbergera je pak pro podporu argumentace žalobkyně zcela nedostatečný. Nejedná se o závazný výklad, navíc daňový poradce pouze uvedl, že cena obvyklá naplňuje formulaci vyjádřenou v § 10 odst. 5 ZDP, aniž by svou argumentaci jakkoliv rozvedl.
33. Na místě nebylo ani uplatnění zásady *in dubio pro mitius*, kterou namítala žalobkyně. Tento princip nelze vykládat natolik široce, že by jakoukoli odlišnou interpretaci právní normy podanou žalobkyní měly správní orgány zohlednit jakožto dvojí výklad. Aby mohlo dojít k žalobkyní tvrzenému pochybení, musel by být výkladu správních orgánů i zdejšího soudu postaven rovnocenný konkurenční výklad práva. Použití této zásady tedy předpokládá možnost alespoň dvou veškerými v úvahu připadajícími výkladovými metodami obhajitelných výkladů právní normy (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2013-26, nebo ze dne 23. 5. 2014, č. j. 4 As 28/2014-40). V této věci podle soudu nedochází ani k nejednoznačnosti výkladu právní normy, ani neexistuje ve všech případech rovnocenný konkurenční výklad práva.
34. Žalobkyně v žalobě uvedla důkazní návrhy na podporu svých tvrzení. Tyto důkazní prostředky již byly součástí správního spisu, který soudu byl předložen. V řízení před správním soudem se dokazování správním spisem neprovádí. Žalobkyně také navrhovala k důkazu napadené rozhodnutí. Napadené rozhodnutí, stejně jako platební výměr, ale není důkazem, nýbrž předmětem přezkumu správního soudu.

V. Závěr a náklady řízení

35. Soud tedy shledal námitky žalobkyně neopodstatněnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního („s. ř. s.“).

36. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož 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. Žalobkyně ve věci úspěch neměla, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 28. srpna 2024

Mgr. Petr Šebek v. r.
předseda senátu