



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Evy Šonkové a soudců Tomáše Kocourka a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **Mgr. K. B.**, zastoupená JUDr. Jaroslavem Brožem, advokátem se sídlem Marie Steyskalové 767/62, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 1. 2022, č. j. 3792/22/5200-10422-711621, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 10. 2023, č. j. 31 Af 17/2022-44,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 10. 2023, č. j. 31 Af 17/2022-44, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 31. 1. 2022, č. j. 3792/22/5200-10422-711621, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti částku 28 570 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Jaroslava Brože, advokáta.
- IV. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně v roce 2018 uzavřela se svým bratrancem J. M. směnnou smlouvu, jíž na něj převedla nemovité věci zapsané v katastru nemovitostí na LV č. XA v obci S. M., k. ú. V. V., které byly ve společném jmění žalobkyně a jejího manžela, a z jeho vlastnictví nabyla (s manželem) nemovité věci zapsané na LV č. XB v obci B., k. ú. Č. P. Ve smlouvě bylo uvedeno, že hodnoty směňovaných nemovitých věcí jsou stejné.

[2] V opravném daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2018 žalobkyně neuvedla žádný příjem, kterého by směnou nemovitých věcí dosáhla. Správce daně ji proto vyzval k odstranění pochybností o správnosti tvrzené daňové povinnosti. Žalobkyně trvala na tom, že směnou žádného příjmu nedosáhla. Předložila nájemní smlouvu z roku 1992 a dodatek č. 1 ke znaleckému posudku vyhotovený dne 10. 7. 2019, z něhož plynulo snížení hodnoty nabyté nemovité věci (oproti původnímu ocenění znaleckým posudkem ze dne 4. 6. 2018 ve výši 4.537.240 Kč) o 1.197.184,62 Kč na výsledných 3.340.050 Kč z důvodu existence dlouhodobého nájmu k této věci. Doba nájmu činila 59 let od roku 1992 s tím, že nájemné bylo zapláceno dopředu na celé období. Popsala, že směna za takových podmínek byla vyústěním mnohaletých soudních sporů mezi matkou žalobkyně a J. M. a závazkem plynoucím z dohody o narovnání. Zatížení domu v Černých Polích dlouhodobým nájmem ve prospěch matky žalobkyně je právní vadou s vlivem na cenu nemovité věci, již lze postavit na roveň služebnosti v podobě práva užívání.

[3] Správce daně argumentaci žalobkyně nepřisvědčil. Stanovil dílčí základ daně ve výši 1 037 240 Kč, což je rozdíl mezi cenou nabyté nemovité věci dle znaleckého posudku (4.537.240 Kč jako příjem) a cenou, za niž kupní smlouvou v roce 2015 nabyta směňovanou nemovitou věcí (3.500.000 Kč jako náklad). Snížení ceny v důsledku dlouhodobého nájmu neakceptoval, neboť jej nelze považovat za věcné břemeno, jež by v ceně nemovité věci zohlednit možné bylo dle § 49 vyhlášky č. 441/2013 Sb., k provedení zákona o oceňování majetku (oceňovací vyhláška). Vyměřil žalobkyni daň z příjmů fyzických osob ve výši 139.770 Kč. Odvolání žalobkyně žalovaný zamítl a platební výměr potvrdil.

[4] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného („napadené rozhodnutí“) žalobu, již Krajský soud v Brně („krajský soud“) v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Předeslal, že není správný názor žalobkyně, že nemovitá věc nabytá směnou měla být oceněna cenou obvyklou namísto ceny zjištěné. Jelikož se nepeněžní příjem dle relevantních ustanovení zákona o daních z příjmů oceňuje podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku, je třeba stanovit tzv. cenu zjištěnou vycházející z oceňovací vyhlášky. Ostatně i znalec v posudku, který žalobkyně předložila, provedl výpočet ceny podle předpisů pro určení ceny zjištěné. Žalovaný nepochybil, když nepřihlédl k dodatku č. 1, neboť v něm znalec použil ustanovení pro oceňování věcných břemen na dlouhodobý nájem, což zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku (dále „zákon o oceňování majetku“) ve spojení s oceňovací vyhláškou nedovolují. Právní předpisy upravující oceňování majetku (stanovení ceny zjištěné) neumožňují zohlednit zatížení nemovité věci dlouhodobým nájmem, jak se žalobkyně domáhá.

[5] Závěry NSS v rozsudku ze dne 22. 1. 2009, č. j. 1 Afs 147/2008-52, lze pro nyní řešenou věc použít, byť se rozsudek zabýval pravidly pro oceňování vkladu nemovité věci do obchodní korporace a z pohledu jiné daně, jak namítala žalobkyně. Rozhodný je výklad zákona o oceňování majetku. V rozsudku ze dne 11. 2. 2014, č. j. 2 Afs 67/2012-40, NSS řešil odlišnou situaci, kde v kontextu § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, aproboval použití ceny obvyklé, neboť toto ustanovení cenu obvyklou vysloveně upřednostňuje. Právní názor v rozsudku ze dne 28. 8. 2013, č. j. 8 Afs 30/2012-32, kde se NSS zabýval pojmem „reprodukční pořizovací cena“, nelze k nyní posuzované věci vztáhnout, neboť relevantní ustanovení se od sebe liší (v této věci odkazují pouze na zákon o oceňování majetku, a nikoli na zákon o účetnictví). Odborné články poukazující na

pokračování

nevhodnost použití ceny zjištěné namísto ceny obvyklé podle krajského soudu nemohou převážit soudní výklad účinné právní úpravy.

II. Shrnutí argumentace účastníků

[6] Žalobkyně brojí proti rozsudku krajského soudu (dále „stěžovatelka“ a „napadený rozsudek“) kasační stížností, v níž namítá, že krajský soud věc nesprávně právně posoudil [důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní („s. ř. s.“)].

[7] Stěžovatelka zpochybňuje stěžejní závěr krajského soudu, že zákon o daních z příjmů odkazuje na zákon o oceňování majetku, z jehož § 2 plyne, jakým způsobem měla být pro daňové účely oceněna nemovitá věc nabytá směnou. Na podporu svého přesvědčení, že podstatná je nikoli zjištěná, nýbrž obvyklá cena nemovité věci, poukázala na to, že nejen zákon o daních z příjmů, ale i zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád („o. s. ř.“), ve znění do 31. 12. 2012 pro účely exekuce odkazoval na použití zvláštního předpisu – zákona o oceňování majetku (§ 336 odst. 1 o. s. ř.). Ve vztahu k této právní úpravě dospěl Ústavní soud v nález ze dne 7. 12. 2004, sp. zn. I. ÚS 157/04, podle ní k opačnému závěru než žalovaný, tedy že určení vyhláškové, administrativní ceny (pro účely dražby) nemovitostí není ústavně konformní. Rozdíl v účelu ocenění (daňový či exekuční) přitom není podstatný.

[8] Dále stěžovatelka poukazuje na rozsudek NSS č. j. 8 Afs 30/2012-32, ze kterého podle ní v zásadě vyplývá, že pokud by byla podnikatelkou, do účetnictví by se týž majetek musel zahrnout v ceně obvyklé (tržní), ačkoli podle žalovaného byla v její věci pro určení výše příjmu relevantní cena zjištěná. Situaci založenou směnnou smlouvou stěžovatelka také přirovnává k poměrování cen u transakce mezi „spřízněnými“ osobami, přičemž odkazuje na rozsudek NSS č. j. 2 Afs 67/2012-40. Stejně jako v žalobě opakuje svůj názor, že by se i v případě směnné smlouvy mělo zjišťovat, o co se majetková sféra osob zúčastněných na směně reálně (a nikoli „tabulkově“) rozrostla. Rozdíl v přístupu podle ní nemá logiku.

[9] K podpoření svého právního názoru stěžovatelka odkazuje i na § 3 odst. 3 zákona o daních z příjmů ve znění do 31. 12. 1997, kde bylo výslovně uvedeno, že nepeněžní příjem dosažený při směně se ocení cenou obvyklou. Má za to, že záměr zákonodárce se ani po změně právní úpravy, která nově odkázala na zvláštní předpis, nezměnil, což demonstruje na výňatcích z důvodové zprávy k zákonu o oceňování majetku. Ta vyzdvihuje trend přibližování oceňování skutečné úrovni tržních cen, jejichž určení ale v období transformace ekonomiky nebylo možné. Argumentaci doplňuje úvahami *de lege ferenda* a zpochybňuje, že by i po 34 letech od sametové revoluce bylo ústavně konformní trvat na výkladu, že se nepeněžní příjmy mají oceňovat umělou administrativní cenou, když je již prostředí tržní a dostatečně ustálené, takže stanovení ceny blízké tržní hodnotě předmětu ocenění nečiní potíže.

[10] Žalovaný se zcela ztotožnil s posouzením věci krajským soudem.

[11] K namítané nejednotnosti výkladové praxe s poukazem na nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 157/04 uvedl, že závěry Ústavního soudu v opozici vůči pozdější rozhodovací praxi správních soudů, jak tvrdí stěžovatelka, nestojí. Není jimi ani dotčena odpověď na spornou otázku, zda u nemovité věci vycházet z ceny obvyklé či ceny zjištěné. Ústavní

soud vůbec nedospěl ke kategorickému závěru, že by se při ocenění stavby (rodinného domu) mělo vycházet z ceny obvyklé, ani nijak nerozporoval koncepci, podle níž se k ceně obvyklé přistupuje subsidiárně, pokud není jiná metoda ocenění stanovena. Vyslovil, že by mělo být přihlédnuto ke speciálnímu § 5 zákona o oceňování majetku, podle jehož odst. 2 se zohledňují i vlivy působící na úroveň a relace cen staveb na trhu. Potvrdil tak, že nelze ignorovat explicitní pozitivněprávní úpravu. Aby mohl být nálezu Ústavního soudu přikládán stěžovatelkou vnímaný význam, muselo by se jednat buď o plenární nález zrušující § 4, § 5 a eventuálně i § 2 odst. 1 zákona o oceňování majetku pro rozpor s ústavním pořádkem, případně by musel obsahovat alespoň konstatování v odůvodnění, že se tato ustanovení pro rozpor s ústavním pořádkem nepoužijí. K ničemu takovému však nedošlo, a Ústavní soud implicitně shledal předmětnou právní úpravu ústavně konformní. Rozsudky NSS, o něž se opíral krajský soud, podle kterých je použití ceny obvyklé vůči ostatním v zákoně stanoveným způsobům ocenění subsidiární, ostatně prošly testem ústavnosti a ústavní stížnosti proti nim podané Ústavní soud odmítl.

[12] Znalci byl dán prostor, aby v souladu s § 5 odst. 2 zákona o oceňování majetku zohlednil v rozsahu části ocenění činěné nákladovým způsobem případné vlivy působící na úroveň a relace cen staveb na trhu. I cena vypočtená se zahrnutím této tržní modifikace je ovšem nadále cenou zjištěnou ve smyslu § 2 odst. 3 zákona o oceňování majetku. Znalec tak nebyl oprávněn cenu stavby vypočíst zcela volně jako cenu obvyklou, snížit celkovou (nejen nákladovým způsobem stanovenou) cenu předmětné stavby o částku hodnoty sjednaného nájmu, který nelze za věcné břemeno považovat, a zákon o oceňování majetku s jeho zohledněním nepočítal. Rozhodnutí NSS, jimiž argumentovala stěžovatelka (viz odst. [8]), stejně jako krajský soud pokládal za nepřiléhavá kvůli odlišnosti právního základu jednotlivých případů.

[13] K úvahám stěžovatelky *de lege ferenda* žalovaný konstatuje, že jakožto správní orgán je striktně limitován ústavním pravidlem, že státní moc lze uplatňovat jen v případech, mezích a způsoby, které stanoví zákon. Na zákonné úrovni je tento limit vyjádřen zásadou zákonnosti podle § 5 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Stejně tak soudy se ve svém rozhodování nemohou uchýlovat k faktickému přetváření jasné pozitivní právní úpravy.

[14] Stěžovatelka v replice k vyjádření žalovaného podotkla, že jde o střet pozitivistického a materiálního pojetí práva, přičemž to prvé nezřídka ústí v přepjatý formalismus. Ona naopak vychází z materiálního pojetí práva, které prozařuje závaznými názory Ústavního soudu. Připomněla jeho judikaturu zdůrazňující úlohu soudů hledat spravedlivé řešení a možnost odchýlit se pro to od zákonného textu. Doslovný výklad, jehož výsledkem je závěr, že nemovitá věc zatížená dlouhodobým předplaceným nájmem je z hlediska její ceny nahlížena jako nezatížená, přestože není pro vlastníka po dobu tohoto nájmu využitelná, nepovažuje stěžovatelka za ústavně souladný a zohledňující konkrétní okolnosti případu.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[15] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná.

[16] Kasační stížnost je důvodná.

pokračování

[17] Sporná právní otázka spočívá v tom, zda má být zohledněno stěžovatelkou tvrzené snížení ceny z důvodu, že směnou nabytá nemovitá věc je zatížena dlouhodobým předplaceným nájmem. To stěžovatelka prokazovala dodatkem č. 1 ke znaleckému posudku. Stěžovatelka prosazuje názor, že zatížení nemovité věci se mělo projevit v jejím ocenění cenou obvyklou.

[18] Stěžovatelka v průběhu daňového řízení i před správními soudy žádala, aby při zjišťování příjmu dosaženého směnou byla pro ocenění nabyté nemovité věci použita cena obvyklá. Všechny její námitky ovšem míří k jedinému cíli, kterým je zohlednění předplaceného nájmu v ceně nemovité věci, jejíž směna byla základem pro stanovení daně z příjmů fyzických osob.

[19] Podle § 3 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů se nepeněžní příjem dosažený směnou pro účely daně z příjmů fyzických osob oceňuje podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku. Tím je zákon o oceňování majetku spolu s oceňovací vyhláškou. Nepeněžní příjem dosažený směnou nemovité věci je třeba považovat za ostatní příjem dle § 10 odst. 1 písm. b) bodu 1 zákona o daních z příjmů. Podle odst. 5 téhož ustanovení je u takových příjmů výdajem cena, za kterou poplatník věc prokazatelně nabyt, a jde-li o věc získanou směnou, vychází se z ceny podle zvláštního předpisu. Zvláštním předpisem je zákon o oceňování majetku včetně oceňovací vyhlášky.

[20] Podle Nejvyššího správního soudu žalovaný i krajský soud správně vycházeli z toho, že cena určená podle zákona o oceňování majetku je cena zjištěná. Napadený rozsudek se opírá o přílehlavý odkaz na judikaturu NSS (rozsudek č. j. 1 Afs 147/2008-52) i krajských soudů. Ta se zabývala výkladem § 2 odst. 1 zákona o oceňování majetku a dospěla k jednoznačnému závěru, že obvyklou cenu lze použít jedině tehdy, když zákon nestanoví jiný způsob oceňování. Mimo jiné u nemovitých věcí, kterým je věnována hlava druhá zákona o oceňování majetku, je třeba použít tam vyjmenované tzv. jiné způsoby oceňování (tedy cenu zjištěnou). Tyto závazně stanovené způsoby oceňování se tedy užijí přednostně. S užitím ceny obvyklé pak zákon o oceňování majetku počítá pouze subsidiárně (podpůrně), pokud zákon jiný způsob ocenění nestanoví. Náзору stěžovatelky, že bylo třeba nabyté nemovité věci ocenit cenou obvyklou, tzv. tržní, tedy nelze přisvědčit.

[21] Proč nelze správnost názoru stěžovatelky o užití ceny obvyklé dovodit z rozsudků NSS č. j. 2 Afs 67/2012-40 a č. j. 8 Afs 30/2012-32, již přesvědčivě vysvětlil krajský soud v napadeném rozsudku (body 32 až 38), a NSS na jeho posouzení pro stručnost zcela odkazuje.

[22] Přestože NSS nepřisvědčil stěžovatelce ohledně použití ceny obvyklé namísto ceny zjištěné, souhlasí, že tvrzeným dlouhodobým předplaceným nájmem se měl správce daně dále zabývat, a to v souladu se závěry Ústavního soudu v nálezu sp. zn. I. ÚS 157/04.

[23] Nejvyšší správní soud je s žalovaným i krajským soudem zajedno v tom, že nájem, ani když je dlouhodobý a předplacený, nelze považovat za právo odpovídající věcnému břemeni. Proto jej nelze takto ocenit a hodnotu promítnout do ceny nemovité věci způsobem, jak to učinil znalec v dodatku č. 1 ke znaleckému posudku. Zároveň je však

toho názoru, že se jedná o skutečnost, která má být při stanovení ceny nemovité věci tohoto typu zohledněna.

[24] Podle § 336 odst. 1 o. s. ř. ve znění rozhodném pro věc řešenou Ústavním soudem pod sp. zn. I. ÚS 157/04, *po právní moci usnesení o nařízení výkonu rozhodnutí soud ustanoví znalce, kterému uloží, aby ocenil nemovitost a její příslušenství a aby ocenil jednotlivá práva a závady s nemovitostí spojené. Nestanoví-li tento zákon jinak, postupuje se při oceňování podle zvláštního předpisu.* Tímto zvláštním předpisem je zákon o oceňování majetku.

[25] Z výše uvedených citací právních předpisů je patrné, že odkaz na zákon o oceňování majetku v § 336 odst. 1 o. s. ř. v tehdejší znění a v § 3 odst. 3 a § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů je v obou předpisech obdobný.

[26] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelkou, že výše zmíněný náleze Ústavního soudu je pro nyní posuzovanou věc podstatný. Ústavní soud především podtrhl důležitost dodržování pozitivního práva, jež ukládá ocenit nemovité věci v souladu se zákonem o oceňování majetku zvláštními způsoby tam uvedenými. Ačkoli nesouhlasil s odvolacím soudem v tom, že exekutorka nesprávně využila cenu obecnou, současně mu vyčetl, že se nezabýval všemi relevantními ustanoveními pro stanovení ceny zjištěné. Nevzal totiž v úvahu § 5 odst. 2 zákona o oceňování majetku, který při oceňování rodinného domu nákladovým způsobem ukládá zohlednit i *vlivy působící na úroveň a relace cen staveb na trhu*. Ústavní soud dospěl k tomu, že platné právní úpravě, resp. jejímu ústavně konformnímu výkladu, neodpovídá závěr, že v předmětném případě bylo třeba vycházet z ceny určené stanovenými způsoby *s odvoláním na ustanovení, která odvolací soud výslovně uvedl* (tedy stále ceny tzv. vyhláškové, administrativní). Odvolacímu soudu tak vytkl, že se opíral o ustanovení, v jejichž výčtu § 5 odst. 2 zákona o oceňování majetku schází, nikoliv že platná právní úprava neukládá užití ceny zjištěné jako takové, jak stěžovatelka dříve tvrdila.

[27] Znalec ve znaleckém posudku k nemovitým věcem v k. ú. Č. P. vyhodnotil, že budovu se třemi byty, na které dlouhodobý nájem vážne, bude třeba ocenit podle § 12 a § 31 oceňovací vyhlášky, a to kombinací nákladového a výnosového způsobu.

[28] Podle § 5 odst. 2 věta druhá zákona o oceňování majetku, oceňuje-li se stavba nákladovým způsobem dle odst. 1, *ve stanovených cenách a postupech se zohledňují i vlivy působící na úroveň a relace cen staveb na trhu*. Stejně pravidlo zde bylo obsaženo i v době, kdy byl oceňován rodinný dům z nálezu sp. zn. I. ÚS 157/04.

[29] Ve znaleckém posudku znalec o budově v Č. P. uvedl, že ze tří samostatných bytů je jeden pro špatný technický stav nepronajmutelný, druhý je pronajmutelný a třetí je pronajatý pouze za režijní náklady, neboť je zanedbaný. Nájemní smlouva znalci nebyla předložena. Dlouhodobý předplacený nájem založený smlouvou z roku 1992 přiloženou později k dodatku č. 1 tehdy nebyl zohledněn. Stěžovatelka se to po výzvě správce daně pokusila napravit a nechala vypracovat dodatek č. 1, ve kterém znalec nájemní vztah s nájmem předplaceným na 59 let ohodnotil, nicméně v rozporu s právní úpravou jej kvalifikoval jako právo odpovídající věcnému břemeni. Správce daně postupoval správně, když obsah dodatku neakceptoval. Samotná existence dlouhodobého nájmu nicméně nebyla zpochybněna, proto není možné přijmout, že by se v rámci nákladového způsobu

pokračování

zjištění ceny budovy do celkové ceny nepromítl ekvivalent odrážející rozdíl v prodejnosti (ceně) oproti nemovité věci takto nezatížené.

[30] Daňové orgány neměly ve svých úvahách ustát na závěru, že na nemovité věci nevázlo věcné břemeno zohlednitelné dle § 49 oceňovací vyhlášky. Ze stěžovatelkou předložených listin (znaleckého posudku a jeho dodatku č. 1, jakož i nájemní smlouvy) ve spojení s jejími tvrzeními mohly a měly usoudit, že cena nabyté nemovité věci nebyla stanovena správně. Sice byla cenou zjištěnou, ale přes užití nákladového způsobu (v kombinaci s výnosovým) pro budovu k bydlení nebyl vzat v potaz § 5 odst. 2 zákona o oceňování majetku. Ten požaduje zohlednit i *vlivy působící na úroveň a relace cen staveb na trhu*, mezi něž desítky let trvající předplacený nájem zjevně patří.

[31] Správce daně podle § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád („d. ř.“), *dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů*. Odpovídá tedy za správné zjištění a stanovení daně (vedle povinností tvrzení a důkazní, jež tíží daňový subjekt), má k tomuto cíli i sám svou aktivitou přispět. Neměl se proto s ohledem na výše citované pravidlo v § 5 odst. 2 zákona o oceňování majetku spokojit s doložením daňových tvrzení znaleckým posudkem včetně jeho dodatku, z nichž ve spojení s nájemní smlouvou z roku 1992 plynula existence ocenitelné zátěže nabyté nemovité věci. Poté, co zjistil, že dodatek č. 1 nebyl vypracován v souladu se zákonem (nájemní vztah byl nesprávně oceněn jako věcné břemeno), měl stěžovatelku vyzvat, aby předplacený nájem doložila znaleckým posouzením, které bude v souladu se zákonem o oceňování majetku, včetně kritérií ovlivňujících výslednou cenu stanovenou mj. též nákladovým způsobem. Této povinnosti však správce daně nedostal, proto jeho rozhodnutí nemůže stejně jako rozhodnutí žalovaného obstát. Krajský soud pochybil, když se s jejich posouzením rozhodné právní otázky ztotožnil.

[32] S ohledem na výše podaný výklad konvenující přesvědčení stěžovatelky, že by bylo protiústavní bránit zohlednění nájmu zatěžujícího nemovitou věc v ceně zjištěné, považuje NSS za nadbytečné věnovat se její argumentaci historickou právní úpravou, jakož i vhodností právní úpravy účinné nyní.

IV. Závěr a náklady řízení

[33] Na základě výše uvedeného NSS výrokem I. tohoto rozsudku napadený rozsudek zrušil. Současně rozhodl výrokem II. i o zrušení napadeného rozhodnutí, neboť pro takový postup byl důvod již v řízení před krajským soudem [§ 110 odst. 1 věta první před středníkem ve spojení s jeho odst. 2 písm. a) s. ř. s.], a žalovanému věc vrátil k dalšímu řízení [§ 78 odst. 4 ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.].

[34] Žalovaný je vázán výše vysloveným právním názorem NSS [§ 78 odst. 5 ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.]. Především tak bude muset dát stěžovatelce v dalším řízení příležitost, aby cenu nabyté nemovité věci ovlivněnou dlouhodobým předplaceným nájmem doložila novým znaleckým posudkem (či jeho dodatkem) vypracovaným způsobem souladným se zákonem o oceňování majetku. Stěžovatelce byla tato šance upřena kvůli nesprávnému právnímu názoru daňových orgánů, že taková zátěž se na zjištěné ceně nemovité věci nemůže projevit. Konečný úspěch nicméně bude záležet na její

aktivitě, neboť dle § 92 odst. 3 d. ř. je to daňový subjekt, kdo prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.

[35] O náhradě nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.) rozhodl Nejvyšší správní soud podle zásady úspěchu ve věci vyjádřené v § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný neměl ve věci úspěch, a tudíž nemá právo na náhradu nákladů řízení. Celkový procesní úspěch v řízení o žalobě i o kasační stížnosti je třeba připsat stěžovateli, ta má tedy vůči neúspěšnému žalovanému právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů.

[36] Stěžovatelka vynaložila náklady na své zastoupení v řízení před krajským soudem i v řízení před NSS advokátem JUDr. Jaroslavem Brožem, proto jí náleží náhrada nákladů spojených s tímto zastoupením; pro určení její výše se použije v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném do 31. 12. 2024 [viz čl. II vyhlášky č. 258/2024 Sb., kterou se mění vyhláška Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)].

[37] V řízení před krajským soudem vznikly stěžovateli náklady, které sestávají ze soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč, odměny za 3 úkony právní služby po 3 100 Kč (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby a repliky) a náhrady hotových výdajů po 300 Kč za každý úkon právní služby [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d), odst. 3 a § 13 odst. 4 advokátního tarifu]. Celková výše náhrady nákladů za řízení před krajským soudem tak činí 13 200 Kč.

[38] Náklady řízení, které stěžovateli vznikly v řízení o kasační stížnosti, sestávají ze soudního poplatku za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč, z odměny zástupce stěžovatelky za 2 úkony právní služby ve výši 3 100 Kč (sepsání kasační stížnosti a sepsání repliky) a náhrady hotových výdajů ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d), odst. 3 a § 13 odst. 4 advokátního tarifu]. Celková výše náhrady nákladů za řízení o kasační stížnosti činí 11 800 Kč.

[39] Žalovaný je povinen zaplatit stěžovateli náhradu nákladů řízení zvýšenou o DPH, již je zástupce stěžovatelky povinen odvést, v celkové výši 28 570 Kč (17 000 Kč + 3 570 Kč + 8 000 Kč), a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Jaroslavem Brože, advokáta (§ 149 odst. 1 o. s. ř. užitý na základě § 64 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n**ejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. ledna 2025

Eva Šonková
předsedkyně senátu