

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Hájka, Ph.D., a soudců JUDr. Terezy Kučerové a Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jiříka, ve věci

žalobce: **J. M.,**

zastoupen daňovým poradcem Ing. Liborem Volfem
sídlem Školní 41, 386 01 Strakonice

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 8. 2024, čj. 25439/24/5200-10422-709827,

takto:

I. Žaloba **se zamítá**.

II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje Bc. V. L.

III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce podal dne 28. 2. 2022 přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2021. V něm uvedl příjmy za prodej bytové jednotky, kterou dříve získal darem od své matky, dle § 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2021 do 31. 12. 2022 (dále jen „zákon o daních z příjmů"), ve výši 2 550 000 Kč a výdaje dle odst. 5 téhož ustanovení v celkové výši 2 400 000 Kč. Přílohou daňového přiznání byla písemnost označená jako „*informace k podanému daňovému přiznání, žádost o sdělení výsledku vyměření daně z příjmů*" jejíž součástí byl odhad obvyklé ceny nemovité věci č. 509/22/012 ze dne 27. 1. 2022 a notářský zápis NZ 161/2018 ze dne 1. 11. 2018. Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně") následně žalobci vyměřil platebním výměrem ze dne 6. 4. 2022 daň ve výši 19 500 Kč.
2. Správci daně však později vznikly pochybnosti o správnosti a úplnosti údajů uvedených v daňovém přiznání stran správnosti deklarovaného dílčího základu daně dle § 10 zákona o daních z příjmů, zejména výdajů vycházejících z tržní hodnoty uvedené v odhadu. Podle správce daně má být vyčíslení výdajů u bezúplatně nabytého majetku dle § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů zjištěno dle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), kterou však cena uvedená v odhadu nesplňuje. Správce daně proto dne 1. 11. 2022 žalobce vyzval k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2021.
3. Z následné komunikace mezi žalobcem a správcem daně vyplývá, že žalobce trvá na tom, že bytová jednotka měla v době převodu dle odhadu hodnotu ceny obvyklé ve výši 2 330 000 Kč, a proto žalobce dodatečné přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2021 nepodal. Správce daně si proto nechal znalcem Ing. Ladislavem Lenským vypracovat posudek k uvedené nemovitosti na cenu zjištěnou dle zákona o oceňování majetku podle stavu ke dni 1. 11. 2018. Znalecký posudek ze dne 22. 3. 2023, č. 2750-7/2023, určil zjištěnou cenu posuzované nemovitosti na 1 902 170 Kč.
4. Dodatečným platebním výměrem ze dne 23. 5. 2023, čj. 1343326/23/2211-50521-304443, správce daně doměřil žalobci daň ve výši 64 170 Kč a stanovil penále ve výši 12 834 Kč.
5. Odvolání proti tomuto rozhodnutí žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

II. Shrnutí žaloby

6. Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce dne 5. 9. 2024 žalobu u Krajského soudu v Českých Budějovicích.
7. Žalobce v žalobě vymezuje celý spor tak, že jde o odlišný pohled na stanovení výdaje u příjmu z prodeje bytové jednotky nabyté bezúplatně, a to pro účely § 10 zákona o daních z příjmů, kdy žalovaný vychází z ocenění zjištěnou (administrativní) cenou a žalobce z ceny obvyklé (tržní).

Shodu s prvopisem potvrzuje Bc. V. L.

8. Žalobce v žalobě uvádí a podrobně rozebírá celkem čtyři žalobní důvody, které sdružují vícero obdobných námitek a jež žalobce nazval následovně: 1) vztah mezi zákonem o daních z příjmů a zákonem o oceňování majetku; 2) diskriminace mezi oceňovanými věcmi; 3) povaha zdanitelného příjmu v § 10 zákona o daních z příjmů; 4) aplikace stávající judikatury.

9. V rámci prvního žalobního bodu žalobce připouští, že na základě gramatického výkladu má být předmětná bezúplatně nabytá nemovitost oceněna pouze zjištěnou cenou, jak tvrdí žalovaný. Nicméně žalobce poukazuje na skutečnost, že zákon o oceňování majetku byl primárně určen pro úplně jiné účely, a sice pro majetkové daně. Tomu odpovídá jak struktura tohoto zákona, tak i vymezení jeho účelu uvedené v odkazu pod čarou č. 1 k § 1 zákona o oceňování majetku. V tomto odkazu jsou uvedeny především zákony č. 248/1992 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech, a č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí. Žalobce má proto za to, že odkaz na zákon o oceňování majetku uvedený v zákoně o daních z příjmů vede k nepřesné provázanosti právních předpisů a nelogickým závěrům ohledně volby metody ocenění. Jelikož je tak použití gramatického výkladu podle žalobce zcela nelogické, používá žalobce výklad teleologický a historický.

10. Žalobce v této souvislosti tvrdí, že výklad právního předpisu je nutné podřídit jeho cíli a smyslu, přičemž jediným logickým smyslem § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů je při stanovení nabývací ceny bezúplatně nabyté nemovitosti oproti příjmu z prodeje zdanění rozdílu mezi skutečnou hodnotou nabyté nemovitosti ke dni nabytí a dosaženou kupní cenou při prodeji. Tento výklad podle žalobce „*sice možná neodpovídá plně výkladu gramatickému, ale nastoluje rozumné uspořádání právních a společenských vztahů.*“

11. Dále žalobce argumentuje odkazem na oceňovací vyhlášku, jenž je uvedena v hlavě druhé zákona o oceňování majetku. Z toho žalobce dovodil, že zdanění nemovitých věcí je určeno vyhláškou a nikoli zákonem, což je však dle nálezu Ústavního soudu ze dne 11. 10. 1995, sp. zn. Pl. ÚS 3/95, č. 265/1995 Sb., protiústavní, neboť zdanění nemůže být určeno normou nižší právní síly, než je zákon. Stejně jsou na tom žalobcem zmíněné právně nezávazné podzákonné právní akty – metodiky Generálního finančního ředitelství a Ministerstva financí. Proto žalobce považuje výklad § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů žalovaného za chybný.

12. Druhý žalobní bod žalobce označil jako diskriminace mezi oceňovanými věcmi. Žalobce namítá, že z absence zvláštní úpravy ocenění běžných movitých věcí v zákoně o oceňování majetku nelze dovozovat, že u bezúplatně nabytých movitých věcí má být pro účely stanovení nabývací ceny použita obvyklá cena, zatímco u nemovitých věcí nikoli. Takový výklad by podle něj vedl k neodůvodněné daňové diskriminaci mezi osobami nabývajícími movité a nemovité věci darem či děděním. Žalovaný dovozuje, že způsob ocenění majetku pro účely daně z příjmů určuje zákon o oceňování majetku a dodává, že fakticky tak však činí oceňovací vyhláška. Žalobce však trvá na tom, že taková diferenciace není přípustná a že je nutné umožnit i bezúplatně nabytou bytovou jednotku pro účely zákona o daních z příjmů ocenit obvyklou (tržní) cenou.

13. Třetím žalobním bodem je povaha zdanitelného příjmu v § 10 zákona o daních z příjmů. Žalobce má za to, že použití tržní ceny pro účely zjištění daňové nabývací ceny je v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu. Zdanění ostatních příjmu ve smyslu § 10 zákona o daních z příjmů podléhá pouze příjem, který je skutečný a nikoliv zdánlivý.

Shodu s prvopisem potvrzuje Bc. V. L.

Musí tedy dojít k reálnému zvýšení majetku, které je pro poplatníka skutečně využitelné. To podkládá odkazy na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, čj. 2 Afs 42/2005-136, č. 843/2006 Sb. NSS, a z něj vycházející rozsudek ze dne 25. 5. 2021, čj. 10 Afs 42/2020-48.

14. Z uvedeného dle žalobce vyplývá, že použití zjištěné ceny, jenž nedosahuje tržní ceny nemovitosti, „*by tak fakticky vedlo ke zdanění neexistujícího majetkového prospěchu a tím k částečnému vyvlastnění majetku.*“ To je však postup rozporný s Listinou základních práv a svobod (dále jen „Listina“). K tomu poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2013, čj. 8 Afs 30/2012-32, č. 2961/2014 Sb. NSS. Žalobce k tomu dále uvádí, že žalovaný s touto odvolací námitkou v podstatě souhlasí, ale mylně dovozuje, že správce daně nemá pravomoc tuto otázku posuzovat, přestože dle žalobce z jím uváděné judikatury vyplývá, že povahu reálného a zdánlivého příjmu naopak správce daně posuzovat má a musí.

15. Jelikož je zřejmým cílem a účelem § 10 zákona o daních z příjmů zdanit pouze případný růst hodnoty bezúplatně nabyté nemovitosti mezi datem nabytí a prodejem, je dle žalobce nutné k výkladu uvedeného § 10 užít výklad teleologický a historický, který zohlední princip zdanění skutečného příjmu, nikoliv příjmu zdánlivého.

16. Při bezúplatném nabytí nemovitosti vede použití zjištěné ceny namísto ceny tržní k nelogickému zdanění i při jejím okamžitém prodeji, a judikatura proto v takových případech upřednostňuje teleologický výklad umožňující zjištění tržní ceny (žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2007, čj. 2 Afs 61/2006-80, č. 1306/2007 Sb. NSS, nálezy Ústavního soudu ze dne 13. 6. 2001, sp. zn. II. ÚS 326/98, a ze dne 28. 1. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 41/02, usnesení Ústavního soudu ze dne 14. 8. 2001, sp. zn. II. ÚS 315/2001, a dále rozhodnutí Ústavního soudu „*Pl. ÚS 221/98*“, které se však v databázi rozhodnutí Ústavního soudu NALUS nenachází), byť i *contra verba legis* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2009, čj. 4 As 1/2008-220, č. 2287/2011 Sb. NSS).

17. Jako poslední žalobní bod žalobce uvedl aplikaci stávající judikatury, přičemž připouští, že ta není v dané otázce jednotná. Žalobce znovu odkazuje na shora citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 30/2012-32, jenž má podporovat správnost žalobcova tvrzení o použití tržní ceny. Argument žalovaného ohledně jeho neaplikovatelnosti z důvodu, že vychází z právní úpravy zákona o daních z příjmů z doby před datem přijetí zákona o oceňování majetku je dle žalobce nesprávný, neboť rozsudek logickým a srozumitelným způsobem vykládá, proč lze nemovitou věc ocenit tržní cenou. Právní závěry uvedené v rozsudku jsou proto podle žalobce plně aplikovatelné i na současné znění obou zákonů.

18. Konečně žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 6. 2022, čj. 8 Afs 11/2020-102, jenž potvrdil možnost, a dokonce i přednost znaleckého ocenění bezúplatně nabytých nemovitostí tam, kde zjištěná cena zjevně a výrazně neodpovídá reálné hodnotě, což následně vedlo Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočku v Liberci k vyhovění žalobě rozsudkem ze dne 5. 10. 2022, čj. 59 Af 58/2019-83.

19. Žalobce navrhl, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje Bc. V. L.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

20. Žalovaný nejprve shrnul dosavadní průběh řízení a vymezil předmět sporu. Sporným je náhled na výši a postup ustanovení uznatelného výdaje k příjmům podle § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, kdy výdajem je dle odst. 5 téhož ustanovení 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. Podle žalovaného není mezi stranami sporu, že uvedený odkaz na zvláštní právní předpis je odkazem na zákon o oceňování majetku.

21. Žalovaný s právním názorem žalobce nesouhlasí a v podrobnostech odkázal na obsah spisového materiálu a na odůvodnění svého rozhodnutí. Žalovaný má za to, že vyložil a aplikoval § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů v souladu se zákonem.

22. K první námitce žalobce označené jako vztah zákona o daních z příjmů a zákona o oceňování majetku pak žalovaný uvádí, že zákon o daních z příjmů nestanoví způsob určení ceny a odkazuje na zákon o oceňování majetku. Z tohoto důvodu je třeba použít § 2 odst. 1 zákona o oceňování majetku, který upravuje subsidiární použití ceny obvyklé, a to tak, že cena obvyklá se použije pouze tehdy, nestanoví-li zákon o oceňování majetku jiný způsob ocenění. Zákon o oceňování majetku však obsahuje v § 3 až § 16b zvláštní způsoby oceňování nemovitých věcí, jež je nutné aplikovat přednostně. Podle žalovaného proto nelze přiznat privilegované postavení ceně obvyklé, jak potvrzuje i judikatura (např. rozsudek Nejvyšší správního soudu ze dne 22. 1. 2009, čj. 1 Afs 147/2008-52, rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 29. 6. 2021, čj. 54 Af 39/2018-65, a rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 8. 2024, čj. 31 Af 4/2023-53). Pro určení výdaje podle § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů tak bylo nezbytné použít cenu určenou, neboť, jak bylo uvedeno výše, zákon o oceňování majetku stanovuje pro nemovité věci jiný způsob ocenění. Žalobcem prosazovaný výklad proto nemá podle žalovaného oporu v zákoně.

23. K otázce zdanění nemovitých věcí žalovaný připomíná, že jeho právní základ vyplývá ze zákona, nikoli z oceňovací vyhlášky. Tu vydává Ministerstvo financí na základě zákonného zmocnění v § 33 odst. 1 zákona o oceňování majetku a její pravidelná aktualizace je nezbytná pro objektivní ocenění nemovitostí.

24. Metodické pokyny Generálního finančního ředitelství a Ministerstva financí žalovaný označuje za nezávazné vůči daňovým subjektům, slouží však k sjednocení správní praxe, a proto jsou závazné pro správní orgány. Rovněž přináší daňovému subjektu informaci, jak na věc bude správní orgán nahlížet. Podle žalovaného tak nedošlo k překročení zákonného zmocnění.

25. S druhou námitkou žalobce, tj. diskriminací mezi oceňovanými věcmi, žalovaný rovněž nesouhlasí, neboť oceňování veškerých věcí vychází ze zákona a v podrobnostech odkazuje na body 49 až 59 napadeného rozhodnutí.

26. Žalovaný odmítá názor žalobce, že poplatníci nabývající nemovitý majetek bezúplatně jsou oproti poplatníkům, jež bezúplatně nabyli majetek movitý, znevýhodněni odlišným způsobem ocenění. Uvádí, že postup oceňování je dán zákonem o oceňování majetku, nikoli zákonem o daních z příjmů. Zákon o oceňování majetku stanoví, že movité věci se ocení obvyklou cenou, pokud zákon nestanoví cenu zjištěnou, zatímco u nemovitých věcí je postup odlišný z důvodu koncepce zákona o oceňování majetku.

Shodu s prvopisem potvrzuje Bc. V. L.

27. Žalovaný zdůrazňuje, že subjekt nabývající majetek bezúplatně fakticky nevynakládá žádný výdaj, a proto je nutné jeho hodnotu určit zákonným způsobem. Rozlišování mezi jednotlivými druhy majetku a jejich oceňováním má podle žalovaného legitimní opodstatnění, které zákonodárce při tvorbě zákona o oceňování majetku zamýšlel. Odkaz v zákoně o daních z příjmů na zákon o oceňování majetku tak zajišťuje jednotný a právně předvídatelný rámec oceňování.

28. Podle žalovaného použití jednotného ocenění dle zákona o oceňování majetku nevede k nerovnému zacházení, ale naopak zajišťuje rovnost mezi poplatníky, kteří nabyli majetek stejným způsobem (úplatně či bezúplatně).

29. Třetí námitkou žalobce je povaha zdanitelného příjmu v § 10 zákona o daních z příjmů. Žalovaný nerozporuje, že dani podléhá skutečný příjem, avšak u bezúplatného nabytí zákon stanoví uplatnění výdaje ve formě zjištěné ceny, přestože poplatník žádné prostředky nevynaložil. Toto řešení zajišťuje rovné zacházení se všemi poplatníky nabývajícími majetek bezúplatně, a proto podle žalovaného není argumentace žalobce příléhavá.

30. Žalovaný odmítá tvrzení o odtržení zjištěných cen od tržních hodnot, neboť oceňovací vyhláška je každoročně aktualizována v návaznosti na vývoj cen na trhu s nemovitými věcmi a na změny souvisejících právních předpisů. Žalobce podle žalovaného rovněž nesprávně považuje za cíl zákona o oceňování majetku objektivní stanovení hodnoty majetku pro různé účely, k čemuž došel jím zastávaným výkladem, jenž označuje za teleologický. Taková interpretace zákona je však nesprávná, neboť při neznalosti skutečné výše vynaloženého výdaje, zákon odkazuje na stanovení ceny výdaje dle zákona o oceňování majetku.

31. Pro stanovení výše výdaje u bezúplatně nabyté nemovitosti je podle žalovaného rozhodná cena určená postupem podle zákona o oceňování majetku a oceňovací vyhlášky. Skutečná nabývací cena by mohla být daňově uznatelná pouze tehdy, nešlo-li by o bezúplatné nabytí. Navíc žalovaný má za to, že zjištěná cena se má tržní (obvyklé) ceně pouze blížit, nelze ji však s cenou obvyklou ztotožnit.

32. Posledním, čtvrtým žalobním bodem je aplikace stávající judikatury, přičemž žalovaný konstatuje, že i na tuto námitku podrobně odpovídal již v napadeném rozhodnutí. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2013, čj. 8 Afs 30/2012-32, se týkal právní úpravy zákona o daních z příjmů účinné před přijetím zákona o oceňování majetku, který nabyl účinnosti 1. 1. 1998. Nejvyšší správní soud v něm řešil způsob stanovení specifického druhu daňových nákladů, konkrétně odpisů hmotného majetku, a vymezil v něm pojem „reprodukční pořizovací cena“ (viz body 68 až 72 napadeného rozhodnutí).

33. Podle žalovaného nelze na projednávanou věc aplikovat ani rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 6. 2022, čj. 8 Afs 11/2020-102. V uvedeném případě Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu pro nepřezkoumatelnost, přičemž spornou otázkou bylo, zda měly být prodávané pozemky oceněny pořizovací cenou či reprodukční pořizovací cenou ze znaleckého posudku. Krajský soud přecenění reprodukční pořizovací cenou odmítl na základě podpůrných argumentů, aniž by vysvětlil některá relevantní ustanovení zákona o účetnictví, která však byla v dané věci podstatná. V nyní posuzované věci právní úprava zákona o daních z příjmů ale odkazuje výlučně na zákon o oceňování majetku, nikoli na zákon o účetnictví, a z tohoto důvodu není dle mínění žalovaného uvedený rozsudek na

Shodu s prvopisem potvrzuje Bc. V. L.

danou problematiku použitelný. Irelevantním je proto i navazující rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 5. 10. 2022, čj. 59 Af 58/2019-83.

34. Žalovaný naopak za přiléhavou považuje judikaturu uvedenou v napadeném rozhodnutí, zejména rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 31. 10. 2023, čj. 31 Af 17/2022-44, a ze dne 23. 5. 2024, čj. 62 Af 50/2023-80. Dále žalobce odkázal také na rozsudek téhož krajského soudu ze dne 28. 8. 2024, čj. 31 Af 4/2023-53, v němž soud podrobně objasnil rozdíl mezi cenou zjištěnou a cenou obvyklou a potvrdil, že zákon o oceňování majetku se použije vždy, odkazuje-li právní předpis na ocenění majetku k jinému účelu než k prodeji. Cena určená podle zákona o oceňování majetku je cenou zjištěnou, tedy hodnotou stanovenou podle § 2 tohoto zákona v souladu s § 1 a s prováděcí vyhláškou, a proto se jedná o ocenění odlišné od ceny obvyklé (tržní). Protože § 3 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů vyžaduje ocenění nepeněžního příjmu podle zákona o oceňování majetku, jde o stanovení ceny zjištěné. Tento výklad je podle žalovaného plně použitelný i na nynější věc týkající se bezúplatného nabytí bytové jednotky.

35. Závěrem vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že ze zákona o oceňování majetku vyplývá subsidiarita použití ceny obvyklé vůči jiným způsobům oceňování. Daní je pak zatížen majetkový prospěch, kterého žalobce dosáhl bezúplatným nabytím nemovitosti, zde bytové jednotky. Příjmem poplatníka (žalobce) je pak cena zjištěná dle zákona o oceňování majetku.

36. Žalovaný navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl.

IV. Právní hodnocení krajského soudu

37. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.). Krajský soud ve věci rozhodl bez jednání dle § 51 s. ř. s.

38. Žaloba není důvodná.

39. Účastníci řízení shodně uvádějí, že předmětem sporu je posouzení právní otázky, zda se nemovitost – bytová jednotka, nabytá bezúplatně, má pro účely zákona o daních z příjmů ocenit obvyklou cenou či cenou (administrativně) určenou (zjištěnou na základě zákona o oceňování majetku a oceňovací vyhlášky). Mezi stranami není sporu o tom, že zákon o daních z příjmů odkazem na zvláštní právní předpis míní zákon o oceňování majetku.

40. Ze správního spisu vyplynulo, že žalobce nabyl v listopadu 2018 bytovou jednotku darováním od své matky (viz notářský zápis č. NZ 161/2018) a v roce 2021 ji za cenu 2 550 000 Kč prodal. V přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2021 uvedl žalobce, že jeho příjem dle § 10 zákona o daních z příjmů byl 2 550 000 Kč a výdaje dle odst. 5 téhož ustanovení činili celkem 2 400 000 Kč, což doložil odhadem obvyklé ceny nemovité věci č. 509/22/012. Odhad ocenil předmětnou nemovitost na 2 330 000 Kč a 70 000 Kč dle žalobce činil poplatek za zprostředkování jejího prodeje.

IV.A Vztah mezi zákonem o daních z příjmů a zákonem o oceňování majetku

41. Krajský soud se nejprve zabýval námitkami, které žalobce označil jako vztah mezi zákonem o daních z příjmů a zákonem o oceňování majetku. Z toho plyne i určení správné metody

ocenění bytové jednotky. Součástí této argumentace je i údajná protiústavnost použití oceňovací vyhlášky, jakož i a metodiky Generálního finančního ředitelství a Ministerstva financí. Těmto námitkám nepřisvědčil.

42. Dle čl. 11 odst. 5 Listiny „[d]*aně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.*“

43. Zákon o daních z příjmů proto stanoví pravidla pro danění příjmů fyzických osob, a to i tzv. ostatních příjmů. Mezi tyto příjmy patří dle § 10 odst. 1 písm. b) bod 1. zákona o daních z příjmů také příjmy z úplatného převodu nemovité věci.

44. Dle § 10 odst. 5 věty první zákona o daních z příjmů přitom „[u] *příjmů podle odstavce 1 písm. b) je výdajem cena, za kterou poplatník věc prokazatelně nabyl, a* ***jde-li o věc nabytou bezúplatně, cena určená podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku[1a]*** *ke dni nabytí*“ (důraz doplněn). Uvedená poznámka pod čarou č. 1a pak odkazuje přímo na zákon o oceňování majetku.

45. Jelikož citované ustanovení zákona o daních z příjmů zakotvuje, že cena určená má být oceněna podle oceňovacího předpisu platného v době nabytí, tedy v roce 2018, vycházel krajský soud ze zákona o oceňování majetku, ve znění účinném od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2019.

46. Dle § 2 odst. 1 tohoto zákona „[m]*ajetek 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*“.

47. Podle odst. 5 téhož ustanovení pak platí, že „[j]*iným způsobem oceňování stanoveným tímto zákonem nebo na jeho základě je*

a) nákladový způsob, který vychází z nákladů, které by bylo nutno vynaložit na pořízení předmětu ocenění v místě ocenění a podle jeho stavu ke dni ocenění, […]

c) porovnávací způsob, který vychází z porovnání předmětu ocenění se stejným nebo obdobným předmětem a cenou sjednanou při jeho prodeji; je jím též ocenění věci odvozením z ceny jiné funkčně související věci “.

48. Zákon o oceňování majetku upravuje oceňování jednotek (bytových i nebytových) v § 8, přičemž odst. 3 věta první tohoto zákona platí, že „[c]*ena jednotky se zjistí nákladovým nebo porovnávacím způsobem.*“

49. Lze shrnout, že daně může ukládat jen zákon. Stát, resp. správní orgány, následně mohou vyměřovat jejich konkrétní výši jen zákonem předvídaným způsobem. Zákon o daních z příjmů ukládá fyzickým osobám odvádět daň i z tzv. ostatních příjmů. Tím je mimo jiné ziskový úplatný převod (tj. prodej) nemovité věci. Cílem zákona o daních z příjmů je tak v tomto případě zdanit zisk, který fyzická osoba utržila. Tento zisk se zjistí tak, že se od ceny, za kterou byla nemovitost prodána, odečte výdaj, jenž daná fyzická osoba vynaložila na získání předmětné nemovité věci. Z toho vyplývá, že při prodeji nemovitosti získané bezúplatně, tedy bez vynaložení reálných výdajů, by fyzická osoba měla za zisk považovat celou cenu, za kterou byla nemovitost prodána. Zákon o daních z příjmů však pro takové situace obsahuje speciální úpravu a zakotvuje výjimku, podle níž je výdajem fiktivní cena, kterou by fyzická osoba byla nucena vynaložit na pořízení dané nemovitosti. Postup určení výše této fiktivní ceny pak upravuje zákon o oceňování majetku tak, že konkrétně bytová jednotka se oceňuje tzv. nákladovým nebo porovnávacím způsobem. Je tedy evidentní, že

Shodu s prvopisem potvrzuje Bc. V. L.

administrativně určená cena je dána zákonem a určena podle zákonem předvídaných, taxativně vymezených způsobů oceňování věcí.

50. Jelikož zákon musí být ze své podstaty obecným předpisem, obsahuje zákon o oceňování majetku v § 33 odst. 1 zmocnění, na základě něhož je Ministerstvo financí oprávněno vydat *„vyhlášku k provedení § 3 až 13, § 15 až 16a a § 17 a § 24 a k ocenění některých věcí movitých a služeb.*“ Oprávnění ministerstva vydávat v mezích své působnosti vyhlášky, tj. podzákonné právní předpisy, vyplývá rovněž i z čl. 79 odst. 3 Ústavy, podle kterého „[m]*inisterstva, jiné správní úřady a orgány územní samosprávy mohou na základě a v mezích zákona vydávat právní předpisy, jsou-li k tomu zákonem zmocněny.*“

51. Z výše uvedeného vyplývá, že daň jako taková je v posuzované věci stanovená zákonem a prováděcí vyhláška pouze umožňuje řádné stanovení konkrétní výše daňové povinnosti v jednotlivých případech Zdanění prodeje nemovitých věcí tak rozhodně není určeno vyhláškou, jak dovodil žalobce, ale zákonem, a je proto i v souladu s žalobcem uváděným nálezem Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 3/95 (v tehdejší věci se jednalo o vyhlášku, která dle Ústavního soudu vymezovala místo zákonodárce základní pojmovou náležitost pojmu malý nezávislý pivovar; pro ty se přitom uplatnila nižší daňová sazba).

52. Obdobně je tomu u metodiky Generálního finančního ředitelství a stanoviska Ministerstva financí. Jedná se o vnitřní předpisy, které pomáhají sjednocovat praxi správních orgánů a tím garantovat poplatníku daně právní jistotu. V dané věci lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 10. 2013, čj. 3 Ads 104/2012-40, č. 2982/2014 Sb. NSS, dle něhož „*metodické pokyny coby interní (v určitých případech též normativní) akty správních úřadů mohou být za předpokladu,* ***že nejsou v rozporu se zákonem,*** *pramenem uznávané správní praxe, která může poskytovat oporu pro rozhodování v jednotlivých případech a správní soudy mohou takovou ustálenou správní praxi využít při přezkumu správních aktů (viz k tomu zejména rozsudek ze dne 23. 8. 2007, č. j. 7 Afs 45/2007-251, přístupný na www.nssoud.cz, publikováno pod č. Sb. NSS 1383/2007)*“ (důraz doplněn). Z uvedeného je jednoznačně patrno, že metodické pokyny nestojí nad zákonem a nesmí být se zákonnou úpravou v rozporu. V opačném případě z nich jednoduše nelze v konkrétní věci vycházet. Žalobce však žádný konkrétní rozpor uvedených metodických pokynů se zákonem nenamítá.

53. Žalobcovy námitky směřující do údajné protiprávnosti ukládání daní podzákonnými právními předpisy – oceňovací vyhláškou, metodikou Generálního finančního ředitelství a stanoviskem Ministerstva financí č. 05/2022, jsou tak nedůvodné.

54. Rovněž žalobcova námitka ohledně možného použití ceny obvyklé na základě žalobcem uplatněného výkladu teleologického a historického je nesprávná. Žalovaný se výkladem nesprávnosti žalobcova tvrzení rozsáhle zabýval v napadeném rozhodnutí na stranách 6 až 8, přičemž krajský soud se s jeho závěrem o subsidiaritě použití ceny obvyklé ztotožňuje.

55. Žalobce v žalobě nespecifikuje, proč by uvedené výkladové metody (tedy posouzení úmyslu historického zákonodárce a účelu právní úpravy) měly vést v nynější věci k jinému výsledku než výklad jazykový.

56. Úmysl zákonodárce přitom zákonná úprava vyjadřuje bez jakýchkoli pochybností. Z výše citovaného § 10 odst. 5 věty první zákona o daních z příjmů zřetelně plyne, že výdajem je u bezúplatně nabyté věci cena určená podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku ke dni nabytí. Poznámka pod čarou č. 1a uvedená u obecného odkazu na

Shodu s prvopisem potvrzuje Bc. V. L.

zvláštní právní předpis zcela jasně odkazuje na zákon o oceňování majetku. Ten sice v § 2 odst. 1 uvádí, že se majetek, a tedy i nemovité věci, oceňují obvyklou cenou, nicméně je tak možné činit pouze ve chvíli, kdy zákon o oceňování majetku nestanoví jiný způsob oceňování. Tímto jiným způsobem oceňování je podle odst. 5 téhož ustanovení mimo jiné nákladový způsob a porovnávací způsob. V § 8 odst. 3 téhož zákona, jenž výslovně stanovuje, jakým způsobem mají být oceňovány nemovité věci v podobě bytových i nebytových jednotek, jsou pak oba zmíněné způsoby oceňování uvedeny. Z toho zcela jasně vyplývá, že použití obvyklé ceny je u oceňování bytové jednotky subsidiární, tj. podpůrným, doplňkovým, náhradním či záložní řešením, vůči zákonem určenému způsobu oceňování nákladovým nebo porovnávacím způsobem. Jedná se o tzv. cenu zjištěnou (§ 2 odst. 3 zákona o oceňování majetku).

57. Krajský soud se tak shoduje se závěry rozsudku Krajského soudu v Praze čj. 54 Af 39/2018-65, jenž vychází z výkladu § 2 odst. 1 zákona o oceňování majetku provedeného Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 22. 1. 2009, čj. 1 Afs 147/2008-52. Krajský soud v Praze sice aplikoval znění zákona o oceňování majetku platného od 1. 1. 1998 do 31. 12. 2013, nicméně jeho závěry jsou plně přenositelné i na právě projednávanou věc. V úpravě platné od 1. 1. 2014 totiž nedošlo k věcné změně věty první § 2 odst. 1 zákona o oceňování majetku, z nějž subsidiarita použití ceny obvyklé vyplývá. Podle tohoto rozsudku „*je však zřejmé, že obvyklá cena se uplatní pouze tehdy, nestanoví-li zákon o oceňování jinou zvláštní úpravu. Jinými slovy, použití ceny obvyklé je subsidiární vůči jiným způsobům oceňování. Tyto jiné způsoby pak zákon o oceňování vyjmenovává v § 2 odst. 3* [ve znění účinném od 1. 1. 2014 - 31. 12. 2019 se jedná o odst. 5, pozn. soudu]*, přičemž dále v § 3 až § 24 závazně stanoví použití jednotlivých jiných způsobů oceňování pro jednotlivé druhy majetku či služby, které jsou předmětem ocenění. Jiné způsoby ocenění je tak nutno použít přednostně před cenou obvyklou při* oceňování nemovitostí*, majetkových práv, cenných papírů a dalšího majetku blíže specifikovaného v citovaném zákoně (viz také např. rozsudek NSS ze dne 22. 1. 2009, č. j. 1 Afs 147/2008-52).* […] *Pokud tedy podle § 10 odst. 5 věty první zákona o daních z příjmů je v případě příjmů z převodu vlastní nemovitosti nabyté darováním [viz § 10 odst. 1 písm. b) téhož zákona] výdajem cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku, musí se jednat o cenu zjištěnou jiným způsobem oceňování, nikoliv o cenu obvyklou, neboť pro oceňování nemovitostí stanoví zákon o oceňování právě tento jiný způsob oceňování v § 3 až § 16.*“

58. Obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 2 Afs 354/2023-44 konstatoval, „*že cena určená podle zákona o oceňování majetku je cena zjištěná.*“ Dále pak uvedl, že judikatura 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. Názoru stěžovatelky, že bylo třeba nabyté nemovité věci ocenit cenou obvyklou, tzv. tržní, tedy nelze přisvědčit.*“

59. Cílem a smyslem předmětné úpravy § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů, a tedy i záměrem zákonodárce, je, aby se danil rozdíl vzniklý mezi dosaženou kupní cenou při prodeji nemovitosti a cenou dané nemovitosti stanovenou ke dni jejího nabytí. U nemovitosti,

Shodu s prvopisem potvrzuje Bc. V. L.

kterou poplatník daně získal koupí, tj. vynaložením zcela konkrétní sumy peněz na její pořízení, se vychází přímo z této částky. U bezúplatně nabyté nemovitosti, např. darováním jako je tomu v tomto případě, se naopak vychází z ceny zjištěné, rozuměj určené podle pravidel zákona o oceňování majetku. Pokud by zákonodárce měl v úmyslu, aby se daň z ostatního příjmu nabytého prodejem bezúplatně získané nemovité věci – bytové jednotky, oceňovala obvyklou cenou, uvedl by to přímo v textu zákona.

60. Z žádné verze zákona o oceňování majetku přitom v průběhu let nevyplynulo, že by se u bezúplatně získaných nemovitých věcí měla použít cena obvyklá. Naopak vždy bylo výslovně uvedeno, že nemovité věci se oceňují způsobem uvedeným přímo v zákoně o oceňování majetku, tedy podle tzv. ceny zjištěné.

61. Obdobný závěr učinil i Krajský soud v Brně v rozsudku čj. 31 Af 4/2023-53, kde uvedl následující: „*Závěr, že úmyslem zákonodárce nebylo privilegovat cenu obvyklou, podporuje také to, že zákonodárce zachoval původní znění věty první § 2 odst. 1 ZOM* [zákon o oceňování majetku, pozn. soudu]*, 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* [zákona o daních z příjmů, pozn. soudu] *určit cenu zjištěnou. Žalovaný i správce daně tak postupovali při doměření daně v souladu se zákonem.*“

62. Za této situace nelze uzavřít, že by teleologický či historický výklad vedly k odlišnému řešení než výklad jazykový. Jakkoli je ve výjimečných případech možné upřednostnit teleologický výklad i proti výslovnému textu samotného zákona (viz například žalobcem citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 4 As 1/2008-220), v nynější věci je to bez významu.

63. Konečně krajský soud se neztotožnil ani s námitkou směřující do nepřesnosti provázání právních předpisů a nelogickým závěrům ohledně volby metody ocenění. Z výše uvedeného je zřejmé, a žalobce to nijak nerozporuje, že poznámka pod čarou č. 1a uvedená v § 10 odst. 5 věta první zákona o daních z příjmů u obecného odkázání pro ocenění bezúplatně nabytých nemovitostí na zvláštní právní předpis o oceňování majetku odkazuje na zákon o oceňování majetku. V něm je způsob ocenění bytové jednotky jednoznačně upraven v § 8 odst. 3. Žádné nepřesné provázání právních předpisů tak krajský soud neshledal. Námitka nelogické volby metody ocenění je pak pouhým obecným vyjádřením žalobcova názoru na podobu právní úpravy, které nemůže vést k závěru o nezákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí.

Shodu s prvopisem potvrzuje Bc. V. L.

IV.B Diskriminace mezi oceňovanými věcmi

64. Žalobce spatřuje diskriminaci mezi oceňovanými věcmi ve skutečnosti, že pro ocenění movitých věcí získaných bezúplatně se uplatní cena obvyklá, ale pro bezúplatně nabyté nemovité věci nikoliv. Ani tato námitka není důvodná.

65. Žalovaný v této souvislosti správně v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že jelikož v případech bezúplatného nabytí nemovitosti *„neproběhl akt smluvního dohodnutí ceny, je potřeba hodnotu majetku nějak určit, a proto ZDP odkazuje na ZOM, jenž tvoří základní rámec pro oceňování v České republice. ZOM definuje a vymezuje základní principy a standardní druhy ocenění, upravuje způsoby oceňování majetku a služeb pro účely stanovené jinými předpisy.*“

66. Rozdílný přístup, na který žalobce upozorňuje tedy nevychází z daňového práva, ale pramení z odlišného způsobu oceňování movitých a nemovitých věcí dle zákona o oceňování majetku. Ten přitom stanoví obecná pravidla oceňování, které se uplatní pro jednotlivé druhy věcí s ohledem na jejich specifika.

67. Důvodová zpráva k tomuto zákonu uvádí, že „[o]*becná metoda oceňování vychází z definované obvyklé ceny, běžně používané především pro oceňování movitého majetku. Vedle toho pro některé konkrétní druhy majetku zákon stanoví specifický způsob zjišťování ceny. U většiny nemovitostí to je nákladový způsob, u stavebních pozemků ceny odvozené ze sjednaných cen (cenové mapy), u půdy, lesních a jiných porostů ocenění na bázi dlouhodobých potenciálních výnosů. U některých práv se vychází ze sjednané nebo výnosovým způsobem zjištěné ceny, u cenných papírů z kurzové nebo jmenovité hodnoty, u účastí v družstvech a podílů ve společnostech a sdruženích z podílu na čistém obchodním jmění v účetní hodnotě*“ (sněmovní tisk č. 48/0, volební období 1996-1998). Odlišný způsob oceňování movitých a nemovitých věcí má tedy historické kořeny a je dlouhodobě zaužívaný.

68. Povaha movitých a nemovitých věcí je pak samozřejmě zcela odlišná. U nemovitých věcí lze přitom poměrně jasně identifikovat typové základní parametry, od kterých se bude ocenění odvíjet (konkrétně u bytových jednotek se dle § 21 a § 38 oceňovací vyhlášky jedná mimo jiné o podlahovou plochu v metrech čtverečních). Naproti tomu druhů věcí movitých je nepřeberné množství, což stanovení jednotícího kritéria či kritérií pro ocenění v podstatě vylučuje. Již to samo o sobě opodstatňuje volbu způsobu ocenění v podobně podpůrného užití obvyklé ceny.

69. Porovnání způsobu oceňování věcích movitých a nemovitých je tak nepřípadné, neboť je založeno na odlišných skutečnostech.

IV.C Povaha zdanitelného příjmu v § 10 zákona o daních z příjmů

70. Žalobce uvádí, že do zdanění ostatních příjmů uvedených v § 10 zákona o daních z příjmů spadá pouze příjem skutečný a nelze danit příjem zdánlivý, což podkládá judikaturou. Krajský soud s tímto tvrzením souhlasí. Ovšem nesouhlasí s následným tvrzením žalobce, že se proto musí u bezúplatného nabytí nemovitých věcí použít k jejich ocenění cena obvyklá, která by se následně odrazila ve vyčíslení zákonem předpokládaných (fiktivních) daňově uznatelných výdajů. Této námitce proto nepřisvědčil.

71. Dikce § 10 odst. 5 věty první zákona o daních z příjmů ohodnocení bezúplatně nabyté nemovitosti cenou obvyklou vylučuje. Osoba, která vynaložila peníze (reálný výdaj) za

Shodu s prvopisem potvrzuje Bc. V. L.

účelem nabytí nemovité věci, danou nemovitou věc tímto způsobem ocenila na konkrétní hodnotu. Zákon proto z tohoto ocenění vychází a pokud následně dojde k prodeji dané nemovitosti, vznik případného zisku se odvíjí právě od tohoto reálného výdaje. Naopak osoba, která nemovitost získala bezúplatně, např. darováním, neměla při nabývání nemovitosti žádný reálný výdaj. Při případném prodeji by tak zisk měla tvořit celá prodejní cena. Tomu však zákonodárce zabránil tím, že stanovil povinnost určení fiktivního výdaje, o který se zisk z prodeje sníží.

72. Krajský soud v Brně k tomu v rozsudku čj. 62 Af 50/2023-80, uvedl, že „*zákon nabízí těm, kteří žádný skutečný výdaj na nabytí věci nevynaložili, možnost uplatnit výdaj ve výši podle ceny věci určené podle zákona o oceňování majetku ke dni nabytí. Skutečnost, zda je takto určená cena vyšší nebo nižší než tržní cena v době nabytí, dle zdejšího soudu není z hlediska aplikace ustanovení § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmu podstatná. Soud nemůže při určení výše uplatnitelného výdaje suplovat roli zákonodárce.*“

73. Z uvedeného je tak zřejmé, že žalobce je stanovením fiktivního výdaje naopak zákonem chráněn před neúměrným zdaněním jeho zisku. V žádném případě tak nelze přisvědčit jeho tvrzení ohledně faktického vyvlastnění majetku. Daný postup je plně v souladu s Listinou, neboť se daň určí ze skutečného příjmu, který je navíc zákonným způsobem snížen tak, aby daň žalobce neúměrně nezatěžovala.

74. Krajský soud k tomu dále ve shodě s žalovaným a judikaturou uvádí, že za účelem srovnání ocenění dle ceny zjištěné a ceny obvyklé se prováděcí právní předpis – oceňovací vyhláška, pravidelně novelizuje, přičemž vychází z nově realizovaných kupních smluv a změn v souvisejících právních předpisech. Navíc je potřeba zdůraznit, jak uvedl již Krajský soud v Praze v rozsudku čj. 54 Af 39/2018-65, že „[s]*tanovení ceny podle zákona o oceňování a oceňovací vyhlášky by se mělo ceně tržní (obvyklé) blížit (za tímto účelem je oceňovací vyhláška každoročně novelizována* […]*), nelze jej však s cenou obvyklou ztotožňovat.*“

75. Žalobce v souvislosti s danou námitkou odkázal na shora citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 61/2006-80. Z něj poukázal na větu, která vyhovuje jeho argumentaci o možnosti upřednostnit znalecké určení ceny nemovitosti bez přihlédnutí k cenovým předpisům. To bylo však možné pouze v kontextu daného rozhodnutí, neboť to vycházelo mimo jiné ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, což není případ právě projednávané věci. Žalobcem uvedený odkaz je tak k dané věci nepřiléhavým.

IV.D Aplikace stávající judikatury

76. Nedůvodné jsou též námitky týkající se aplikace stávající judikatury.

77. Krajský soud nepovažuje pro posuzovanou věc rozsudek čj. 8 Afs 30/2012-32 za přiléhavý, neboť jak správně konstatoval žalovaný, Nejvyšší správní soud se v tomto rozsudku zabýval metodou určení výše specifického druhu daňových nákladů, a sice odpisů hmotného majetku, konkrétně potom pojmem „reprodukční pořizovací cena“. Činil tak ve spojení se zákonem o účetnictví.

78. V nyní posuzované věci však relevantní ustanovení zákona o daních z příjmů odkazují bez dalšího pouze na zákon o oceňování majetku, není zde tak žádný prostor pro jiný výklad (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 10. 2023, čj. 31 Af 17/2022-44, který byl sice rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2025, čj. 2 Afs 354/2023-44, zrušen,

ale Nejvyšší správní soud v odst. 21 závěr o neaplikovatelnosti rozsudku čj. 8 Afs 30/2012-32 aproboval). Zároveň je nutné souhlasit s žalovaným, že předmětem daného rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 30/2012-32 je posouzení vstupní ceny nemovitosti – činžovního domu, ke dni 1. 1. 1993, přitom zákon o oceňování majetku nabyl platnosti až 1. 1. 1998. Rozsudek se tak vztahuje ke znění zákona účinného před přijetím zákona o oceňování majetku. Nadto je potřeba poznamenat, že žalobce na rozsudek pouze obecně odkázal, neuvedl však žádnou konkrétní pasáž, která podle jeho názoru „*logickým a srozumitelným způsobem vykládá, proč lze nemovitou věc ocenit tržní cenou*“ na místo zákonem předpokládané ceny zjištěné.

79. Žalobce dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 11/2020-102, podle nějž „*je možné a dokonce v některých případech upřednostňované tzv. znalecké zjišťování ceny, a to zejména v případech, kdy je cena určená podle cenových předpisů zjevně a výrazně nižší, než cena, za kterou by bylo možno nemovitost skutečně pořídit.*“ K tomu krajský soud uvádí, že i v tomto případě Nejvyšší správní soud vycházel mimo jiné ze zákona o účetnictví, který na nynější věc nijak nedopadá.

80. Zároveň je však nutné ve shodě s žalovaným konstatovat, že v právě projednávané věci nedošlo k citované „zjevně a výrazně nižší ceně“, než je cena skutečná. Jak správně uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí, žalobcem předloženým „[o]*dhadem byla určena obvyklá cena jednotky, znalec pro ocenění použil porovnávací metodu, kdy požadované jednotkové ceny za m² tří srovnávacích objektů upravoval koeficienty – pramene ceny, lokality, velikostí objektu, provedení a vybavení, celkového stavu, vlivu pozemku a úvahou zpracovatele ocenění. Znalec uvedl, že u všech tří srovnávaných objektů se vychází z realizovaných cen nikoli cen nabídkových, což nebylo možno přezkoumat. Jednou z porovnávaných objektů je i jednotka nacházející se ve stejné budově a o stejné velikosti jako oceňovaná jednotka. Kupní cena této srovnávané jednotky měla v té době činit 1 850 000 Kč, což odvolací orgán neshledává jako diametrální rozdíl od ceny předmětné jednotky určené cenou zjištěnou ve výši 1 902 170 Kč, tedy z hlediska uznatelného výdaje jde dokonce ve prospěch daňového subjektu.*“

81. Nelze taktéž přehlédnout, že znalec ustanovený správcem daně v posudku uvedl, že jím zjištěnou základní cenu ještě zvýšil koeficientem 0,3, tedy o 30 %, za účelem přiblížení výsledné ceny k realitě trhu s nemovitostmi. Pokud tedy vyčíslil výslednou zjištěnou cenu na 1 902 170 Kč, pak se rozhodně nejedná o „zjevně a výrazně nižší cenu“ oproti ceně skutečně realizované v případě jiné bytové jednotky (uvedené v žalobcem předloženém odhadu) nacházející se ve stejné budově a o stejné dispozici (2+1 v třetím nadzemním podlaží) a takřka stejné podlahové ploše jako oceňovaná jednotka. Rozdíl přibližně 50 000 Kč, který navíc působí ve prospěch žalobce, je v kontextu obchodování s nemovitostmi rozdílem zanedbatelným.

V. Závěr a náklady řízení

82. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

83. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl dle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

Shodu s prvopisem potvrzuje Bc. V. L.

84. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. V případě procesně úspěšného žalovaného nevyšlo najevo, že by vynaložil náklady nad rámec své běžné činnosti, proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

České Budějovice 25. března 2026

JUDr. Michal Hájek, Ph.D. v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje Bc. V. L.