



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Michala Mazance v právní věci žalobce: **JUDr. E. M.**, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, dříve (Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1), v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 2. 2012, čj. 11 Ca 120/2009 - 61,

t a k t o :

- I.** Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 29. 2. 2012, čj. 11 Ca 120/2009 - 61, **se zrušuje.**
- II.** Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 25. 3. 2009, čj. 1651/09-1100-101590, ze dne 25. 3. 2009, čj. 1652/09-1100-101590, ze dne 27. 3. 2009, čj. 1653/09-1100-101590 a ze dne 27. 3. 2009, čj. 1654/09-1100-101590, **se zrušují** a věci **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III.** Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci náklady řízení o žalobě ve výši 2000 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- IV.** Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci náklady řízení o kasační stížnosti ve výši 5000 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 29. 2. 2012, čj. 11 Ca 120/2009 - 61, zamítl žalobu žalobce (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“ či „žalovaný“) ze dne 25. 3. 2009, čj. 1651/09-1100-101590 a 1652/09-1100-101590, a ze dne 27. 3. 2009, čj. 1653/09-1100-101590 a 1654/09-1100-101590, kterými byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Prahu 6 (dále jen „finanční úřad“) ze dne 6. 1. 2005, čj. 2514/05/006522/2111 a 2497/05/006522/2111,

a ze dne 17. 1. 2005, čj. 7952/05/006522/200 a 8280/05/006522/2111, kterými byly změněny dodatečné platební výměry ve věci daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 a roku 2000 zemřelé Dr. J. M. a daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2000 a 2001 stěžovatele.

Městský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že ve svém předchozím rozsudku ze dne 27. 3. 2008, čj. 11 Ca 314/2006 - 51, vztahujícím se k této věci, dospěl k závěru, že ocenění nemovitostí bylo nutno provést k 1. 1. 1993. Ustanovení § 29 odst. 1 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění účinném ke dni 1. 1. 1993 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), pak bylo dle městského soudu nutno vyložit tak, že reprodukční pořizovací cenu bylo možno stanovit jak znaleckým posudkem, tak dle zvláštních právních předpisů. K otázce opotřebení při oceňování městský soud v citovaném rozsudku konstatoval, že podle § 25 odst. 4 písm. b) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“), na který § 29 odst. 1 zákona o daních z příjmů v poznámce odkazoval, je reprodukční pořizovací cenou cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Reprodukční pořizovací cena tak zohledňuje aktuální skutečný stav majetku v okamžiku, kdy se začíná odepisovat. V rámci stanovení reprodukční pořizovací ceny je tak třeba zohlednit rovněž opotřebení majetku (nemovitosti), a to bez ohledu na to, zda je reprodukční pořizovací cena stanovena podle právního předpisu nebo znaleckým posudkem. Co se rozumí reprodukční pořizovací cenou, je uvedeno v ustanovení § 25 odst. 4 písm. b) zákona o účetnictví, a to, zda opotřebení zohlednit, či nikoli, vyplývá ze zákona o účetnictví, nikoliv z obsahu vyhlášky č. 393/1991 Sb., o cenách staveb, pozemků, trvalých porostů, úhradách za zřízení práva osobního užívání pozemků a náhradách za dočasné užívání pozemků (dále jen „vyhláška č. 393/1991 Sb.“). Městský soud dále uvedl, že v citovaném rozsudku uložil finančnímu ředitelství, aby v dalším řízení posoudilo, zda stěžovatelem předložený znalecký posudek Ing. Oldřicha Jůzy ze dne 15. 4. 2002, č. 320/4/2002, akcentuje opotřebení nemovitosti při stanovení reprodukční pořizovací ceny.

Městský soud proto posuzoval, zda finanční ředitelství postupovalo v souladu se závazným právním názorem vysloveným v rozsudku čj. 11 Ca 314/2006 - 51.

Finanční ředitelství v žalobou napadených rozhodnutích konstatovalo, že znalecký posudek Ing. Oldřicha Jůzy na str. 2 výslovně uvádí, že za cenu reprodukční považuje cenu (věcnou hodnotu), za kterou by bylo možno stejnou nebo porovnatelnou novou věc pořídit v době ocenění bez odpočtu opotřebení. Finanční ředitelství pak rozebralo jednotlivé metody uvedené ve znaleckém posudku a dospělo k závěru, že v žádné z použitých metod výpočtu není opotřebení nemovitostí zohledněno.

Městský soud se s citovaným rozhodnutím finančního ředitelství ztotožnil. Znalec Ing. Oldřich Jůza při ocenění nemovitosti různými metodami vždy uvedl, že opotřebení se rovná nule. Proto není důvodná žalobní námitka, že odpisy majetku byly z daňových výdajů neoprávněně vyloučeny. Z definice reprodukční pořizovací ceny uvedené v zákoně o dani z příjmů vyplývá, že je to cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Je to cena majetku, který není nově pořízen, a vykazuje tedy již určitý stupeň opotřebení. Odpisy nemovitého majetku uplatňované jako daňový výdaj ze stanovené reprodukční pořizovací ceny slouží k zajištění reprodukce výdajů, které by musely být vynaloženy na jeho pořízení tehdy, kdy se o něm začíná účtovat nebo evidovat. V této ceně musí tedy být zohledněn aktuální skutečný stav nemovitého hmotného majetku v okamžiku, kdy se začíná odepisovat. Pokud tedy finanční ředitelství dospělo k závěru, že znaleckým posudkem ze dne 15. 4. 2002, č. 320/4/2002, stěžovatel neprokázal vstupní cenu pro odpisování nemovitosti v souladu s § 29 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů a s § 25 odst. 4 písm. b) zákona o účetnictví, byly podle městského soudu odpisy nemovitosti vyloučeny oprávněně.

K námitce stěžovatele, že finanční ředitelství nedůvodně zamítlo jeho návrh, aby jako vstupní cenu nemovitosti pro odpisování akceptoval částku uvedenou ve znaleckém posudku jako cenu obvyklou, městský soud uvedl, že tento postup zákon nepřipouští, když v § 29 zákona o daních z příjmů uvádí, že se předmětná nemovitost pro účely odepisování ocení reprodukční pořizovací cenou. Ocenění obvyklou cenou zákon o daních z příjmů výslovně uvádí např. v § 3 odst. 3 pro ocenění nepeněžitých příjmů.

K námitce stěžovatele, že finanční ředitelství nedbalo o správnost stanovení daňové povinnosti ve smyslu § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), městský soud uvedl, že stěžovatel byl vyzván k prokázání skutečností v odvolacím řízení a byl podrobně poučen, jak má postupovat, i o následcích, pokud uvedené skutečnosti neprokáže. Stěžovatel na výzvu reagoval tak, že zhodnotil již vypracovaný znalecký posudek, navrhl, aby byla jako vstupní cena pro odpisování akceptována cena tržní, avšak žádné důkazní návrhy k prokázání skutečností tak, jak byl vyzván, neučinil. Vzhledem k tomu, jak stěžovatel na výzvu finančního ředitelství reagoval, nebyl důvod jej vyzývat znovu k doplnění důkazů. Finanční ředitelství v napadených rozhodnutích důkazní prostředky podrobně a srozumitelně zhodnotilo, proto městský soud dospěl k závěru, že nedošlo ani k namítanému porušení § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků.

Proti tomuto rozsudku městského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a c) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v níž namítal, že ve věci rozhodovali dva vyloučení soudci. Soudkyně JUDr. Hana Veberová se podílela jako předsedkyně na rozhodování v předchozím soudním řízení (sp. zn. 11 Ca 314/2006) stejně jako soudce Mgr. Marek Bedřich.

Stěžovatel dále namítal, že finanční ředitelství nesprávně vycházelo jen ze znaleckého posudku z roku 2002, nikoliv z posudku z roku 2009, který jej nahradil. Důkazní řízení o správné vstupní ceně nemovitosti pro odpisování proto nebylo dokončeno. Dne 21. 8. 2009 stěžovatel podal návrh, aby jako vstupní cena pro odpisování byla akceptována tzv. tržní cena, reflektující opotřebení, a přiložil podrobný rozbor. Finanční ředitelství s ním však dále nejednalo. Nesdělilo, zda akceptuje návrh stěžovatele, nebo požaduje další způsob řešení, aby se dospělo k vstupní ceně nemovitosti a výši odpisů. Místo toho odpisy neuznalo. Bez dokončení řízení ve smyslu § 31 zákona o správě daní a poplatků, tak finanční ředitelství vydalo překvapivé rozhodnutí. Až z něj se stěžovatel dozvěděl, že finanční ředitelství jeho návrh neakceptovalo. Proto znalec ihned vyhotovil další znalecký posudek a stěžovatel jej dne 5. 5. 2009 zaslal finančnímu ředitelství současně s žádostí o obnovu řízení, která doposud nebyla vyřízena.

Finanční ředitelství podle stěžovatele porušilo povinnost zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně a stanovit daň ve správné výši. Nedokončilo dokazování ohledně vstupní ceny nemovitosti a neprovedlo obnovu řízení. Na základě toho městský soud vycházel jen ze znaleckého posudku z roku 2002, nikoli z posudku z roku 2009. K žalobě stěžovatel znalecký posudek z roku 2009 připojil jako důkaz. Z posudku z roku 2009 totiž vyplývá, že cena stanovená v posudku z roku 2002 (průměrem ze tří oceňovacích metod: 23 215 660 Kč) byla správná, protože je blízká ceně stanovené v novém posudku z roku 2009 (na základě jedné oceňovací metody a výslovně reflektující opotřebení).

Stěžovatel dále namítal, že v žalobě požadoval, aby byla daň v jeho případě vyměřena ve správné výši. Postup v případě stanovení daně v jeho případě byl v rozporu s Listinou základních práv a svobod, neboť mu po vyškrtnutí odpisů bez náhrady byla předepsána daň v nesprávné výši. Neuznání odpisů tak bylo nadřazeno nad základní zásadu předepsat daň

ve správné výši. Tento postup neusiluje o správné stanovení daně a dodržení základních občanských práv, ale o způsobení újmy. Priorita správné výše daně je v daňovém i soudním řízení rozhodující. Právo nesmí být podle stěžovatele nástrojem persekuce a nesmí dojít k jeho skrytému zneužívání na úkor občanských práv.

Stěžovatel dále namítal, že dne 31. 8. 2011 požádal městský soud, aby spojil ke společnému řízení jeho žalobu z 30. 8. 2011 (v téže věci za další daňové období), a to jak v zájmu hospodárnosti, tak jednotného právního posouzení. Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud nejprve uvádí, že stížní námítky vztahující se k žádosti o obnovu daňového řízení ze dne 5. 5. 2009, ke které stěžovatel doložil nový znalecký posudek, nemohou být předmětem přezkumu v nyní projednávané věci, neboť s ní nesouvisejí. Žalobou ze dne 28. 4. 2009 stěžovatel napadl rozhodnutí finančního ředitelství opírající se o jiné důvody a vydaná dříve, než stěžovatel podal žádost o obnovu řízení. Tato rozhodnutí městský soud přezkoumal podle § 75 a násl. s. ř. s. a vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování finančního ředitelství. Žádosti o obnovu řízení se tedy vůbec nemohl nezabývat. Stížní námítky poukazující na žádost o obnovu řízení a nový znalecký posudek jsou proto s ohledem na § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustné, neboť je nelze podřadit pod žádný z důvodů taxativně vyjmenovaných v § 103 odst. 1 s. ř. s.

Také pochybení městského soudu, který se v odůvodnění svého rozsudku nijak nevypořádal s žádostí stěžovatele ze dne 31. 8. 2011 o spojení věcí, nemůže být předmětem posouzení v této věci, neboť se jedná o tvrzené pochybení, které v zásadě nemá vliv na rozhodnutí ve věci samé (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2010, čj. 3 Ans 13/2010 - 109 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2010, čj. 1 Afs 113/2009 - 69, publ. pod č. 2065/2010 Sb. NSS a na www.nssoud.cz).

Ke stížní námitce ve smyslu § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s. opírající se o tvrzení podjatosti soudců JUDr. Hany Veberové a Mgr. Marka Bedřicha Nejvyšší správní soud nejprve odkazuje na § 8 odst. 1 s. ř. s., podle něž jsou soudci vyloučeni z projednávání a rozhodnutí věci, jestliže se zřetelem na jejich poměr k věci, k účastníkům nebo k jejich zástupcům je dán důvod pochybovat o jejich nepodjatosti. Vyloučení jsou též soudci, kteří se podíleli na projednávání nebo rozhodování věci u správního orgánu nebo v předchozím soudním řízení. Důvodem k vyloučení nejsou okolnosti, které spočívají v postupu soudce v řízení o projednávané věci nebo v jeho rozhodování v jiných věcech.

Ani námitka, že ve věci rozhodovali podjatí soudci, není důvodná. Stěžovatel v podstatě namítá, že o jeho věci rozhodují v řízení před městským soudem stále stejní soudci; nic jiného stěžovatel neuvádí. Důvodem pro vyloučení soudce podle § 8 s. ř. s. je však situace, kdy se soudce podílel na rozhodování totožné věci v předcházejícím řízení u soudu jiného stupně (např. soudce Nejvyššího správního soudu, který dříve pracoval u krajského soudu, by na základě podané kasační stížnosti rozhodoval o věci, o které rozhodoval již u krajského soudu), nikoliv tedy situace, kdy soudce rozhodoval v jiných věcech téhož žalobce v rámci soudu téhož stupně (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2008, čj. 6 Ads 123/2007 - 53, dostupný na www.nssoud.cz).

V dané věci je mezi účastníky řízení spor, zda byli stěžovatel a jeho zemřelá manželka oprávněni uplatnit za zdaňovací období let 1999 až 2001 odpisy nemovitosti ve výši vycházející z reprodukční pořizovací ceny stanovené znalcem Ing. Oldřichem Jůzou ve znaleckém posudku ze dne 15. 4. 2002, č. 320/4/2002.

Ze správního spisu vyplynuly následující pro posouzení věci podstatné skutečnosti. Ocenění nemovitosti, a sice obytného domu v katastrálním území Nové Město, Školská 2, Praha 1, provedl znalec Ing. Oldřich Jůza jednak dle vyhlášky č. 178/1994 Sb., o oceňování staveb, pozemků a trvalých porostů, dále dle technicko-hospodářských ukazatelů, výnosovou metodou a porovnávací metodou dle skutečně realizovaných prodejů. Reprodukční pořizovací cenu ke dni 1. 1. 1993 ve výši 22 212 623 Kč pak vypočítal znalec Ing. Oldřich Jůza jako aritmetický průměr cen zjištěných dle technicko-hospodářských ukazatelů (20 036 440 Kč), výnosovou metodou (21 601 430 Kč) a ceny obvyklé – tržní (25 000 000 Kč). Výši znaleckým posudkem stanovené reprodukční pořizovací ceny finanční úřad zpochybnil tím, že nemovitost nebyla oceněna v souladu s § 29 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, protože znalec nepostupoval podle vyhlášky č. 393/1991 Sb. Finanční ředitelství pak v žalobou napadených rozhodnutích uvedlo, že znalecký posudek při stanovení ceny dle technicko-hospodářských ukazatelů nereflektoval aspekt opotřebení. Stěžovatel dle finančního ředitelství i přes výzvu k doplnění (výzva finančního ředitelství ze dne 31. 7. 2008, čj. 11133/08-1100-101590, aby doplnil znalecký posudek č. 320/4/2002 o výpočet opotřebení lineární metodou u reprodukční pořizovací ceny stanovené nákladovým způsobem) znalecký posudek nedoplnil a požadoval, aby jako vstupní cena pro odpisování nemovitosti byla uznána cena tržní. Dle finančního ředitelství tak stěžovatel neprokázal oprávněnost uplatněných daňových výdajů. Finanční ředitelství zdůraznilo, že vstupní cenou je reprodukční pořizovací cena, a nikoliv cena obvyklá.

Podle čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod *daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona*. Systematicky je dané ustanovení zařazeno v článku Listiny základních práv a svobod deklarujícím základní právo vlastnit majetek. Zdaněním tedy dochází k zákonem aprobovanému vyvlastnění části majetku bez poskytnutí náhrady, a to za účelem týkajícím se veřejného zájmu (k opatření finančních prostředků na plnění funkcí státu či kvůli jiným, nefiskálním veřejnoprávním důvodům). Zdanění je jedním z nejzávažnějších a nejcitelnějších zásahů státu do vlastnického práva jednotlivců a k tomu, aby vyhovovalo požadavkům ústavnosti, nepostačí pouze, aby bylo opřeno o zákonný podklad. Zdanění především nesmí mít zjevně neracionální povahu a být založeno na svévoli (jakkoli ohledně důvodů a výše zdanění má zákonodárce velmi rozsáhlý prostor pro politické uvážení), nesmí vést k neodůvodněné nerovnému zacházení a nesmí mít rdousící charakter v tom smyslu, že by zasáhlo samu podstatu základního práva vlastnit majetek (viz k tomu např. nálezy Ústavního soudu z 18. 8. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 7/03, či z 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. US 29/08; z judikatury Nejvyššího správního soudu viz např. jeho rozsudek z 22. 2. 2007, č. j. 2 Afs 159/2005 – 43, č. 1889/2009 Sb. NSS). Ve světle uvedených ústavních zásad je nutno vykládat i ustanovení konkrétních daňových zákonů.

Zákon o daních z příjmů podrobuje dani příjem jednotlivce (fyzické osoby nebo právnické osoby). Samotný pojem příjmu není zákonem o daních z příjmů výslovně definován. Nicméně z povahy a podstaty tohoto pojmu, jeho jazykového významu a smyslu a účelu těch ustanovení zákona o daních z příjmů, které definují základní rámec zdanění příjmů (zejm. ustanovení o tom, jaké majetkové hodnoty patří do těch kterých kategorií příjmů a jaké náklady se pro účely zdanění příjmů mohou pro zjištění základu daně odečíst) je patrné, že příjmem je třeba v obecné rovině rozumět zvýšení majetku poplatníka, k němuž došlo ve stanoveném časovém období (zdaňovacím období). Musí přitom zásadně jít o zvýšení

skutečné, nikoli zdánlivé nebo fiktivní. Výši příjmů nelze v neprospěch poplatníka určit podle pravidel, která se mýjejí s tím, jak se hospodaření poplatníka v rozhodných ohledech skutečně vyvíjelo (viz k tomu zejména rozsudky Nejvyššího správního soudu z 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 – 136, č. 846/2006 Sb. NSS, a z 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011 - 94, č. 2626/2012 Sb. NSS). Znamená to mimo jiné, že by bylo třeba pečlivě vážit ústavní konformitu takové zákonné hmotněprávní úpravy, která by náklady, jež byly skutečně vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, z daňové uznatelnosti vyloučila či jejich uznatelnost v rozporu s jejich skutečným významem pro hospodaření poplatníka v jeho neprospěch významně modifikovala. Výklad ustanovení zákona o daních z příjmů pak musí výše uvedený princip zdanění pouze skutečného, a nikoli toliko zdánlivého příjmu brát v úvahu.

Ve světle výše uvedeného právní názor městského soudu není správný. Podstatou sporu mezi stěžovatelem a žalovaným je totiž metoda určení výše specifického druhu daňových nákladů, a sice odpisů hmotného majetku. V případě stěžovatele jde o odpis výše popsaného činžovního domu navráceného stěžovateli v restituci. Vstupní cena se měla určit ke dni 1. 1. 1993. Podle § 29 odst. 1 zákona o daních z příjmů (ve znění účinném do 31. 5. 1993) *(v) vstupní cenou hmotného majetku a nehmotného majetku se rozumí a) pořizovací cena, je-li pořízen úplatně, s výjimkou majetku nabytého podle zákona č. 427/1990 Sb., o převodech vlastnictví státu k některým věcem na jiné právnické nebo fyzické osoby, ve znění pozdějších předpisů, b) vlastní náklady, je-li pořízen nebo vyroben ve vlastní režii, c) reprodukční pořizovací cena, zjištěná podle zvláštních předpisů nebo soudním znalecm, v ostatních případech.* Poznámka pod čarou č. 31 v písm. c) citovaného ustanovení umístěná za slovem „cena“ odkazuje na § 25 odst. 4 zákona č. 563/1991 Sb., tedy zákona o účetnictví, který stanoví, že *(p)ro účely tohoto zákona se rozumí (...) b) reprodukční pořizovací cenou cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje, (...).* Již ze samotného prostého jazykového významu slov v citovaných ustanoveních zákona o daních z příjmů a zákona o účetnictví je patrný jejich smysl a účel: Určit takovou výši vstupní ceny hmotného majetku, která co možná nejvíce odpovídá její skutečné, a tedy na trhu za peníze proměnitelné hodnotě v době nabytí či jiného způsobu pořízení hmotného majetku. Vstupní cena hmotného majetku má odrážet skutečnou cenu tohoto majetku v době pořízení. Je to zcela logické, protože tato skutečná cena má být východiskem pro daňové odepisování majetku, tedy pro postupné „rozpouštění“ vstupní ceny majetku v jednotlivých letech odepisování v podobě částek, které snižují základ daně z příjmů v příslušném zdaňovacím období jakožto výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. Právě takovýto postup při určení vstupní ceny majetku bere v úvahu, že zdanit lze pouze příjmy skutečně dosažené, a že tedy nelze zdanit příjmy, aniž by byly vzaty v úvahu výdaje (náklady) vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jež se však neuplatňují jednorázově, v jediném zdaňovacím období, nýbrž rozloženě do více zdaňovacích období. Určení výše vstupní ceny hmotného majetku se zcela zásadně projeví ve výši ročních odpisů, a tedy i ve výši daňově uznatelných nákladů poplatníka.

Ustanovení zákona o daních z příjmů a zákona o účetnictví o reprodukční pořizovací ceně je tedy třeba vykládat tak, aby pomocí něho byla určena co možná nejpřesněji taková cena (částka vyjádřená v penězích), za niž by stěžovatel v daném místě (na okraji nejužšího centra Prahy) a v dané době (1. 1. 1993) pořídil činžovní dům o stejném stáří, rozloze, počtu podlaží, prostorových dispozicích, technickém stavu a míře opotřebení a dalších rozhodných technických parametrech, jaký měl v oné době on sám. Jinak řečeno, reprodukční pořizovací cena odpovídá ceně, za kterou by si stěžovatel svůj vlastní činžovní dům mohl ve stavu, v němž se tento dům tehdy nacházel, poříditi za stavu trhu s nemovitostmi tohoto druhu k 1. 1. 1993, tedy obecné ceně tohoto domu k danému datu.

Z argumentace uvedené v rozsudku napadeném kasační stížností vyplynulo, že podle městského soudu byl stěžovatel oprávněn vycházet při uplatnění odpisů z ceny stanovené znaleckým posudkem. Ve shodě s finančním ředitelstvím však městský soud dospěl k závěru, že reprodukční pořizovací cenou nemůže být částka stanovená znalcem jako tržní cena, ale částka reflektující opotřebení, resp. vypočtená metodou reflektující opotřebení. Reprodukční pořizovací cenou ve smyslu ust. § 29 odst. 1 zákona o daních z příjmů by tedy dle městského soudu měla být nikoliv cena tržní, vycházející z aktuálních cenových poměrů na trhu s obdobnými nemovitostmi v dané lokalitě a v daném čase, ale částka vypočtená na základě „metody zohledňující opotřebení“. Tato úvaha je nesprávná. Je zřejmé, že v reprodukční pořizovací ceně se musí projevit všechny rozhodné vlastnosti uvedeného činžovního domu k danému datu, které tak či onak ovlivňují jeho cenu, tedy zejména to, v jaké se nachází lokalitě, jak je využitelný, v jakém je technickém stavu a především jaký je zájem na trhu o nemovitosti tohoto druhu. Je velmi dobře možné (a v lokalitě v centru velkoměsta více než pravděpodobné), že na cenu stěžovatelova domu v rozhodné době mělo mnohem větší vliv to, v jaké se nachází poloze, než to, jak starý a jak opotřeбенý v dané době dům byl. Naopak, v jiné lokalitě a u jiného druhu nemovitostí by mohl být určující jiný její rys, třeba právě stav opotřebení. Je na znalci, aby při určení ceny příslušné nemovitosti vzal v úvahu všechny rozhodné okolnosti a použil některou z dostupných metod určení obecné ceny (typicky srovnávací, výnosovou, nákladovou) nebo jejich kombinaci takovým způsobem, aby cena byla určena co nejpřesněji.

Argumenty pro závěr, že použití tržní ceny jako reprodukční pořizovací ceny zákon o daních z příjmů nepřipouští, jsou oproti výše uvedeným argumentům teleologickým nepřesvědčivé. Skutečnost, že zákonodárce v konkrétním případě reprodukční pořizovací ceny neužil výrazu „obvyklá cena“ či „cena obvyklá na trhu“, jak učinil v některých jiných případech, kdy v zákoně o daních z příjmů chtěl vyjádřit, že určitá cena se má určit jako cena tzv. tržní (např. § 3 odst. 3, § 10 odst. 4, § 23 odst. 6 a 7 zákona o daních z příjmů, ve znění do 31. 5. 1993), sama o sobě není dostatečně silným důvodem pro závěr, že reprodukční pořizovací cena se má lišit od ceny určené s přihlédnutím k fungování tržního mechanismu. Systematický argument hovoří proti výkladu městského soudu. Zákonodárce v ustanovení zákona o daních z příjmů o reprodukční pořizovací ceně stěžil použil poznámku pod čarou č. 31 a v ní obsažený odkaz na zcela konkrétní ustanovení § 25 odst. 4 zákona o cenách, jež obsahuje definici reprodukční pořizovací ceny, náhodou. Je tomu právě naopak – odkazem na uvedenou definici vyjádřil své přání, aby se pojem reprodukční pořizovací ceny pro účely zákona o daních z příjmů významově kryl s tímž pojmem zákona o účetnictví. Přitom definice v zákoně o účetnictví je z hlediska rozhodných kritérií jednoznačná: Reprodukční cenou je *cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje*. Pořízení majetku je zjevně komplexní úkon, který v podmínkách tržního hospodářství může být uskutečněn pouze tak, že majetek bude koupen na trhu za ceny, jež zásadně nejsou regulovány (v oblasti koupě a prodeje činžovních domů žádná cenová regulace k 1. 1. 1993 neplatila), nebo bude ve vlastní režii vyroben či jinak opatřen (vypěstován apod.), přičemž opět náklady na výrobu či jiný podobný způsob pořízení budou zásadně odrážet cenové poměry dané tržní ekonomikou, a to včetně všech relevantních faktorů; v případě činžovního domu tedy nejen prostých nákladů na stavbu domu ve smyslu stavebně technickém, ale i nákladů na pořízení pozemku v příslušné (v daném případě poměrně exkluzivní) lokalitě, souvisejících administrativních nákladů, cenu peněz a času potřebných na uskutečnění takového záměru aj. Jinak řečeno, reprodukční pořizovací cena věci v určitém stavu k určitému dni se za podmínek tržní ekonomiky zpravidla nebude lišit od ceny obvyklé u této věci v obdobném stavu a obdobném čase.

Nejvyšší správní soud ostatně připomíná, že v jednom ze svých dřívějších rozsudků, a sice ze dne 13. 6. 2007, č. j. 2 Afs 61/2006 – 80, č. 1306/2007 Sb. NSS, k uvedenému problému uvedl: *Cenu, „za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje“, je totiž možno s mnohem větší*

pravdivostí určit mimo rámeček cenových předpisů, které rychle zastarávají; ceny podle nich určené pak neodpovídají poměrům na trhu (...) Dosadíme-li si tedy definici pojmu „reprodukční pořizovací cena“ tak, jak je obsažena v § 25 odst. 4 zákona o účetnictví, do § 29 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, bude vstupní cenou hmotného majetku a nehmotného majetku cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje, zjištěná podle zvláštních předpisů nebo soudním znalecm. V situaci, kdy je cena určená podle cenových předpisů zjevně a výrazně nižší než cena, za kterou by bylo možno nemovitost skutečně pořídit, je na místě nejen připustit znalecké zjišťování ceny, nepřibližující k cenovým předpisům, ale spíše je ještě upřednostnit. (...)“

Finanční ředitelství a městský soud v žalobou napadených rozhodnutích argumentovaly jiným znaleckým posudkem (vypracovaným Ing. Martínkem) vztahujícím se k téže nemovitosti, v němž byla stanovena jako cena reflektující metodu výpočtu opotřebení ve smyslu vyhlášky č. 178/1994 Sb. částka ve výši 3 970 111 Kč. Tato částka se liší od pravděpodobné tržní ceny nemovitosti určené znalecm Ing. Jůzou tak výrazně, že se tím spíše nabízí otázka, zda bylo možno za ni stěžovatelův činžovní dům pořídit v dané době v předmětné lokalitě. Reprodukční pořizovací cenu k 1. 1. 1993 bylo nepochybně možno zjistit též podle zvláštních předpisů, např. cenových vyhlášek (vyhláška Ministerstva financí České republiky č. 393/1991 Sb., o cenách staveb, pozemků, trvalých porostů, úhradách za zřízení práva osobního užívání pozemků a náhradách za dočasné užívání pozemků, ve znění pozdějších předpisů; poté vyhláška Ministerstva financí č. 178/1994 Sb., o oceňování staveb, pozemků a trvalých porostů aj.). Podzákonné předpisy, které by měly být takto použity pro stanovení vstupní ceny majetku pro účely daňových odpisů, však musí být v souladu se zákonem, mají-li být aplikovatelné; jinak jimi soud není vázán (čl. 95 odst. 1 Ústavy). To v daném případě znamená, že podzákonný cenový předpis musí používat takové metody zjištění ceny, které umožní reflektovat skutečnost, že cena věcí určitého druhu a vlastností vzniká na trhu, v interakci nabídek a poptávek, a v její výši se projevují, jak již bylo výše podrobně vyloženo, všechny relevantní vlastnosti takových věcí, a tedy nejen jejich technický stav a míra opotřebení.

Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost stěžovatele je důvodná, a proto napadený rozsudek městského soudu zrušil. Jelikož také žalobou napadená rozhodnutí finančního ředitelství trpí podstatnou vadou, která způsobuje jejich nezákonnost, pro kterou bylo rozhodnutí možno zrušit již v řízení před městským soudem, rozhodl Nejvyšší správní soud tak, že se za použití ustanovení § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně zrušují též rozhodnutí finančního ředitelství. Na finančním ředitelství bude v dalším řízení, aby umožnilo stěžovateli prokázat výši vstupní ceny svého činžovního domu způsobem, který bude v souladu s právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku. V závislosti na tom, co bude prokázáno, finanční ředitelství patřičným způsobem stanoví výši daně z příjmů za příslušná zdaňovací období.

Výrok o náhradě nákladů řízení před městským soudem se opírá o § 60 odst. 1 větu první s. ř. s., podle níž, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení o žalobě úspěch měl, proto má právo na náhradu nákladů řízení. Finanční ředitelství ve věci úspěch nemělo, a proto je povinno zaplatit stěžovateli na náhradě nákladů řízení o žalobě částku 2 000 Kč za soudní poplatek za žalobu.

Výrok o náhradě nákladů řízení před Nejvyšším správním soudem se opírá o § 60 odst. 1 větu první s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 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, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení o žalobě úspěch měl, proto má právo na náhradu nákladů řízení. Finanční ředitelství ve věci úspěch

nemělo, a proto je povinno zaplatit stěžovateli na náhradě nákladů řízení o žalobě částku 5 000 Kč za soudní poplatek za kasační stížnost.

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

V Brně dne 28. srpna 2013

JUDr. Jan Passer
předseda senátu