



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci

žalobce: J. K., bytem P.

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 13. 3. 2017, č. j. 11511/17/5200-10421-709063, č. j. 11513/17/5200-10421-709063 a č. j. 11515/17/5200-10421-709063

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce podal dne 9. 5. 2017 žalobu ke Krajskému soudu v Brně, ten ji usnesením ze dne 17. 5. 2017, č. j. 62 Af 44/2017-24 postoupil Krajskému soudu v Plzni, spis byl soudu doručen dne 1. 6. 2017. Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 3. 2017:

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

č. j. 11511/17/5200-10421-709063, jímž bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 23. 5. 2016, č. j. 1125264/16/2301-52523-404980, kterým byla doměřena daňová ztráta daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 237 038 Kč,

č. j. 11513/17/5200-10421-709063, jímž bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 23. 5. 2016, č. j. 21125540/16/2301-52523-404980, kterým byla doměřena daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 13 470 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 2 694 Kč,

č. j. 11515/17/5200-10421-709063, jímž bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 23. 5. 2016, č. j. 1125566/16/2301-52523-404980, kterým byla doměřena daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 27 555 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 5 511 Kč.

Žaloba

2. Žalobce shrnul, že dle žalovaného znalecké posudky předložené daňovým subjektem (žalobcem) vykazovaly chyby a tudíž správce daně nechal pracovníkem finančního úřadu vypracovat znalecký posudek s výpočtem ceny předmětné nemovitosti, a to na základě údajů, které měl správce daně k dispozici.
3. Žalobce dále uvádí, že nebyl seznámen s úmyslem nechat vypracovat finančním úřadem znalecký posudek, tudíž odmítá tvrzení žalovaného, že nevyužil svého práva seznámit se s posudkem.
4. Při posuzování postupu žalovaného žalobce konstatoval, že prvoinstanční orgán odmítl znalecký posudek žalobce z důvodu absence výnosové metody, což znamená, že nemovitost, která není využívána pro rentu, má nulovou hodnotu, což je i pro laika tvrzení nesmyslné.
5. Žalobce dále podotkl, že jej pracovník finančního úřadu, který vypracovával ocenění nemovitosti, nikdy nekontaktoval z důvodu předložení dokumentace ke stavbě a informacím ke stavebním úpravám předmětné nemovitosti.
6. Žalobce namítá, že výsledná cena nemovitosti vypočtená pracovníkem finančního úřadu je nápadně nízká v konfrontaci se znaleckým posudkem doloženým žalobcem a tržní hodnotě. Žalobce poukazuje na výpočet ceny obvyklé dostupný na internetových stránkách [www. odhadonline.cz](http://www.odhadonline.cz) a cenovou mapu realitní kanceláře REMAX. V obou případech výsledná cena několikanásobně převyšuje cenu vypočtenou pracovníkem finančního úřadu.
7. Žalobce je tak přesvědčen o tom, že žalovaný porušil zákon o oceňování majetku, neboť výsledná cena neodpovídá tržní hodnotě předmětné nemovitosti a ani se k ní nepřibližuje. Žalobce se domáhá stanovení ceny v souladu se zákonem, která se bude přibližovat tržní hodnotě a navrhuje ve sdělení soudu ze dne 12. 6. 2017, aby zrušil napadená rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

Vyjádření žalovaného k žalobě

8. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
9. Ve svém vyjádření k žalobě nejprve shrnul průběh dosavadního řízení. Uvedl, že dne 6. 9.

2012 byla u žalobce protokolem o ústním jednání zahájena daňová kontrola na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 – 2011. V předmětných zdaňovacích obdobích žalobce vedl daňovou evidenci podle § 7b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Správce daně v průběhu daňové kontroly mimo jiné zjistil, že žalobce byl ve zdaňovacích obdobích vlastníkem nemovité věci na adrese P. (dále jen „předmětná nemovitost“), kterou nabytí děděním ke dni smrti zůstavitelky, tj. ke dni 25. 6. 2004, přičemž příjmy z pronájmu této nemovitosti si žalobce v daňovém přiznání neuplatnil.

10. Dne 27. 9. 2013 podal žalobce dodatečná daňová přiznání za zdaňovací období 2009 – 2011, ve kterých si zvýšil příjmy podle ustanovení § 9 ZDP a zároveň si uplatnil výdaje ve výši výdajů prokazatelně vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 9 odst. 3 ZDP. Správce daně v souladu s ustanovením § 141 odst. 7 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), řízení zahájená podáními předmětných dodatečných daňových přiznání zastavil a údaje v nich uvedené využil při doměření daně.
11. Na základě kontrolních zjištění vydal správce daně dodatečné platební výměry na daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období 2009 – 2011, proti nimž podal žalobce odvolání, ve kterých namítal, že správce daně vycházel při stanovení vstupní ceny předmětné nemovitosti z neplatného znaleckého posudku.
12. Dne 24. 8. 2015 žalobce doložil dodatek k posudku č. 2553/2014 ze dne 13. 7. 2014 a znalecký posudek č. 2553/2014, vypracované panem F. D., na jejichž základě provedl správce daně dne 24. 9. 2015 výslech svědka – pana F. D.. Dne 26. 10. 2015 pan F. D. doložil správci daně nový znalecký posudek č. 2621/2014 datovaný ke dni 21. 10. 2015.
13. Jelikož žalobce v rámci odvolacího řízení nedoložil požadované skutečnosti, přistoupil správce daně k výpočtu ceny předmětné nemovitosti podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění zákona č. 121/2000 Sb. (dále jen „zákon o oceňování“), a vyhlášky MF ČR č. 540/2002 Sb., ve znění vyhlášky č. 452/2003 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku (dále jen „oceňovací vyhláška“), a to na základě údajů, které měl k dispozici (úřední záznam č. j. 28826/16/2301-70462-401674 ze dne 13. 1. 2016, dále jen „úřední záznam“).
14. Na základě doplněného odvolacího řízení vydal správce daně dne 23. 5. 2016 následující rozhodnutí - rozhodnutí o odvolání č. j. 1125264/16/2301-52523-404980, kterým byla doměřena daňová ztráta daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 237 038 Kč, dále rozhodnutí o odvolání č. j. 21125540/16/2301-52523/404980, kterým byla doměřena daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 13 470 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 2 694 Kč a rozhodnutí o odvolání č. j. 11515/17/5200-10421-709063, kterým byla doměřena daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 27 555 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 5 511 Kč. Proti shora uvedeným rozhodnutím o odvolání podal žalobce dne 13. 6. 2016 odvolání, o kterých žalovaný rozhodl žalobou napadenými rozhodnutími a to tak, že odvolání zamítl a rozhodnutí o odvolání potvrdil. Žalobce proti těmto rozhodnutím žalovaného nyní brojí žalobou v rámci správního soudnictví, na jejíž obsah je tímto vyjádřením reagováno.
15. Z obsahu žaloby je zřejmé, že žalobce nesouhlasí se závěrem žalovaného obsaženého v žalobou napadených rozhodnutích stran výpočtu vstupní ceny nemovité věci podle

ustanovení § 29 odst. 1 písm. e) ZDP, čímž došlo k změně daňově uznatelných výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 ZDP.

16. Žalovaný konstatuje, že v rámci odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí řádně zdůvodnil svůj právní závěr, podepřený příslušnými ustanoveními hmotněprávní daňové normy ohledně uplatněných výdajů podle ustanovení § 24 odst. 1 ZDP a stanovení vstupní ceny nemovité věci podle ustanovení § 29 odst. 1 písm. e) ZDP. Žalovaný postupoval v souladu s právní úpravou ZDP i zákona o oceňování majetku a vypořádal se také v žalobou napadených rozhodnutích se všemi odvolacími námitkami. Dále žalovaný odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí jako součásti vyjádření žalovaného k žalobě s tím, že nepovažuje za účelné provádět opis odůvodnění napadených rozhodnutí.
17. Žalovaný podotkl, že předmětem odvolacího řízení byla pouze otázka stanovení vstupní ceny předmětné nemovitosti pro potřeby výpočtu daňových odpisů, což je nyní předmětem i soudního přezkumu zákonnosti rozhodnutí správního orgánu.
18. Pro stanovení daňové povinnosti bylo nutno při výpočtu daňových odpisů stanovit vstupní cenu předmětné nemovitosti podle ustanovení § 29 odst. 1 písm. e) ZDP. S ohledem na skutečnost, že žalobce v průběhu dokazování předložil celou řadu znaleckých posudků, avšak žádný nesplňoval požadavky stanovené ustanovením § 29 odst. 1 písm. e) ZDP, nebyly tyto žalovaným, resp. správcem daně osvědčeny jako důkazní prostředky prokazující správné ocenění předmětné nemovitosti. Žalobcem předložené znalecké posudky postrádaly kvalifikované odůvodnění, které by prokazovalo ocenění nemovité věci, přičemž na tuto skutečnost byl žalobce správcem daně opakovaně upozorněn. Správce daně také žalobce upozornil, že neprokáže-li tento požadované skutečnosti, bude správce daně vycházet z údajů, které má k dispozici.
19. S ohledem na skutečnost, že žalobce správcem daně požadované skutečnosti nepředložil, vypracoval správce daně (resp. pracovník správce daně specializovaný na oceňování) znalecký posudek s výpočtem ceny předmětné nemovitosti zjištěné podle zákona o oceňování a oceňovací vyhlášky, k datu 25. 6. 2004, a to na základě údajů, které měl správce daně k dispozici. Tímto byla stanovena cena předmětné nemovitosti na částku 861 972,60 Kč. Ve zdaňovacím období roku 2009 byla vstupní cena zvýšena v souladu s ustanovením § 29 odst. 1 písm. e) ZDP o částku 1 097 216 Kč (náklady na technické zhodnocení provedené žalobcem v roce 2009), tj. vstupní cena byla stanovena v celkové výši 1 959 189 Kč.
20. Žalovaný nesouhlasil s námitkou žalobce, že nebyl seznámen s úmyslem správce daně nechat si vypracovat svůj znalecký posudek, tudíž nemohl využít svého práva se s tímto seznámit.
21. Ze správního spisu vyplývá, že žalobce byl správcem daně několikrát upozorněn, zejména pak ve výzvě č. j. 1753634/15/2300-11420-402867 ze dne 5. 11. 2015, že neprokáže-li tento požadované skutečnosti, bude správce daně vycházet z údajů, které má k dispozici, pročž správce daně vypracoval svůj vlastní znalecký posudek obsahující způsob výpočtu ceny zjištěné nemovité věci P. (úřední záznam). Žalobce byl se způsobem stanovení ceny zjištěné vypočtené správcem daně, tj. s obsahem shora specifikovaného úředního záznamu, seznámen prostřednictvím písemnosti - Sdělení k odvolacímu řízení č. j. 926205/16/2300-11420-402867 ze dne 22. 4. 2016, doručené žalobci dne 5. 5. 2016. V předmětném sdělení byl žalobce dále poučen, že uvedená zjištění budou využita správcem daně v odvolacím

řízení v rámci postupu správce daně podle ustanovení § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu, a že v případě zájmu se daňový subjekt může k uvedeným závěrům vyjádřit nejpozději do 15 dnů ode dne doručení této písemnosti. Žalobce však tohoto práva nahlédnout do správního spisu a seznámit se podrobně se způsobem výpočtu ceny zjištěné tak, jak byl zachycen správcem daně v úředním záznamu, nevyužil. Nad rámce žalovaný uvádí, že podle ustanovení § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu leží břemeno důkazní primárně na daňovém subjektu, když tento prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podání. Žalobce však své důkazní břemeno ani přes opakované výzvy správce daně neunesl, a proto správce daně přistoupil k stanovení vstupní ceny na základě vypracování vlastního znaleckého posudku, při kterém vycházel z údajů, které měl k dispozici.

22. Co se týče námitek žalobce, které lze obecně shrnout jako nesouhlas s výší ceny zjištěné správcem daně, k těmto se žalovaný vyjádřil v bodě 34 odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 28. 8. 2013 sp. zn. 8 Afs 30/2012 nebo rozsudek ze dne 9. 2. 2012 sp. zn. 7 Afs 34/2011) má administrativní způsob ocenění vzít v úvahu všechny podstatné skutečnosti a rozhodné okolnosti mající vliv na výslednou cenu, aby byla tato stanovena co nejpřesněji a blížila se ceně objektivní. Zákon o oceňování vymezuje základní pojmy, způsoby a principy oceňování a prováděcí vyhláška stanoví ceny, koeficienty, přírážky a srážky k cenám a postupy při uplatňování způsobu oceňování. Vyhlášky jsou každoročně Ministerstvem financí aktualizovány, aby se ceny zjištěné maximálně přibližovaly cenám sjednaným. Z tohoto důvodu Ministerstvo financí provádí každoročně analýzy údajů z prodejů nemovitostí (cen zjištěných a cen sjednaných) a na základě výsledku z těchto analýz provádí úpravy stávajícího ocenění. Pak už je na znalci, aby použil správnou metodu ocenění a zohlednil všechny podstatné skutečnosti a vlivy. Žalovaný má za to, že správce daně postupoval v případě žalobce v souladu s právní úpravou platnou pro daný rok (ZDP, zákon o oceňování a oceňovací vyhláška), při výpočtu ceny vycházel správce daně z údajů ze znaleckého posudku c. 2640/2015 ze dne 1. 12. 2015, údaje potřebné pro ocenění výnosovým způsobem byly převzaty ze znaleckého posudku c. 2011/2005 ze dne 25. 11. 2005 včetně nájemného, přičemž do výpočtu ceny nebyla zahrnuta rekonstrukce půdní vestavby provedená až v roce 2007 – 2008. Žalovaný setrvává na tom, že postupoval v souladu se shora citovanými závěry Nejvyššího správního soudu, cena zjištěná byla stanovena co nejpřesněji s ohledem na veškeré potřebné skutečnosti a rozhodné okolnosti mající na ni vliv.
23. Žalovaný trvá na správnosti svého postupu i napadených rozhodnutí.

Posouzení věci krajským soudem

24. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).
25. V souladu s § 75 odst. 1 a 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.
26. Soud ve věci rozhodoval v souladu s ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť s tím oba účastníci souhlasili (žalovaný v rámci vyjádření k žalobě reagujícího na přípis soudu datovaného 26. 7. 2017, žalobce dodatečně podáním ze dne 1. 8. 2017).
27. **Soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.**

28. Jediným sporným mezi účastníky řízení zůstává ocenění předmětné nemovitosti.
29. Soud na tomto místě připomíná, že charakteristickým znakem daňového řízení je to, že daňové subjekty tíží nejen povinnost tvrzení, ale i důkazní. Dle ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván*. Stejně tak i ustanovení § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) stanoví, že *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*.
30. Otázkou stanovení vstupní ceny pro účely odpisování se zabýval Nejvyšší správní soud např. ve svém rozsudku ze dne 6. 8. 2008, č. j. 1 Afs 98/2008-68, kde zdůraznil, že je třeba zopakovat, že zákon o daních z příjmů **striktně předepisuje způsob stanovení vstupní ceny hmotného majetku v různých případech a neponechává vlastníku majetku na výběr, jakou metodu určení ceny zvolí**. ... Ze systematiky ustanovení § 29 odst. 1 zákona o daních z příjmů je zřejmé, že na hmotný majetek nabytý určitými zde vyjmenovanými způsoby, které se vyskytují nejtypičtěji, se váže i určitý způsob stanovení výše vstupní ceny pro účely odpisování. U úplatného pořízení majetku je vstupní cenou cena pořizovací [písm. a)], u majetku pořízeného či vyrobeného ve vlastní režii, který se do pěti let stane předmětem pronájmu či součástí obchodního majetku, jsou vstupní cenou vlastní náklady [písm. b), věta první]. Reprodukční pořizovací cena coby cena vstupní pak není eventuálním způsobem stanovení vstupní ceny pro případ, že daňový subjekt, který úplatně pořídil majetek, nebo jej pořídil ve vlastní režii a do pěti let pronajal či vložil do obchodního majetku, není z jakýchkoli důvodů schopen doložit pořizovací cenu v prvním případě nebo vlastní náklady v případě druhém. Naopak reprodukční pořizovací cena se uplatní právě jen v situacích odlišných od těch právě vyjmenovaných [zákon jmenovitě uvádí případy, kdy je majetek pořízen ve vlastní režii, ovšem do pěti let není pronajat ani vložen do obchodního majetku – písm. b), věta třetí – a případy, kdy daňový subjekt nabude majetku děděním nebo darováním – písm. e)]. Ačkoli se rozsudek vztahoval k ustanovení § 29 odst. 1 písm. b), kdy se vstupní cenou hmotného majetku rozumí vlastní náklady, je-li pořízen nebo vyroben ve vlastní režii, lze jeho závěry aplikovat i na tento případ, jelikož podstatným i zde zůstává, že zákon provedený vyhláškou striktně stanoví způsob výpočtu, přičemž daňovému subjektu ani správci daně neponechává prostor pro jakékoli uvážení či odchýlení se od konkrétního postupu výpočtu.
31. Pro daný případ rozhodující je ustanovení § 29 ZDP, ve znění k 1. 1. 2009, kdy žalobce začal vykazovat příjem z předmětné nemovitosti, který stanoví vstupní cenu majetku. Dle ustanovení § 29 odst. 1 písm. e) ZDP se vstupní cenou hmotného majetku rozumí při nabytí majetku zděděním nebo darováním **cena stanovená podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku** [pozn. soudu: zákon zde odkazuje na zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), dále jen „zákon o oceňování majetku“] **ke dni nabytí**, s výjimkou majetku odpisovaného podle § 30 odst. 10 písm. a), **pokud u poplatníků uvedených v § 2 neuplynula od nabytí doba delší než 5 let, zvýšená u nemovitostí o náklady vynaložené na opravy a technické zhodnocení**; je-li doba od nabytí delší než 5 let, rozumí se u poplatníků uvedených v § 2 vstupní cenou cena podle písmene d). Součástí vstupní ceny podle písmen a) až f) je i technické zhodnocení provedené po uvedení věci do stavu způsobilého obvyklému užívání, s výjimkou technického zhodnocení provedeného na nemovité kulturní památce a na hmotném

majetku vyloučeném z odpisování (§ 27), nejpozději však v prvním roce odpisování.

32. Zákon o oceňování majetku upravuje způsoby oceňování věcí. Dle ustanovení § 4 tohoto zákona *nestanoví-li tento zákon jinak, stavba nebo její část (dále jen „stavba“) se oceňuje nákladovým, výnosovým nebo porovnávacím způsobem nebo jejich kombinací, jejichž použití u jednotlivých druhů staveb stanoví vyhláška*. Jelikož majetek má být oceněn ke dni jeho nabytí, je prováděcí vyhláškou vyhláška č. 540/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění k 25. 6. 2004 (dále jen „oceňovací vyhláška“), která v hlavě II stanoví oceňování staveb výnosovým způsobem. Ustanovení § 21 odst. 1 oceňovací vyhlášky říká, že *je-li pronajata stavba, popřípadě s příslušenstvím a pozemkem, která by se oceňovala při nákladovém způsobu ocenění podle § 3, jako celek jednomu nebo více nájemcům, ocení se taková stavba výnosovým způsobem*. Ustanovení § 22 oceňovací vyhlášky pak stanoví konkrétní postup výpočtu ceny nemovitosti.
33. Soud se nejprve zabýval otázkou, zda je pro stanovení ceny předmětné nemovitosti nutné vždy vypracovat znalecký posudek znalcem ze seznamu znalců a tlumočnicků.
34. Judikatura zpočátku spíše odmítala vlastní iniciativu správce daně pro stanovení ceny pro účely daňového řízení a iniciativu ponechávala výhradně na daňových subjektech (srov. k tomu např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 7. 2010, č. j. 7 Afs 50/2010-60, ve kterém dospěl k závěru, že: *Rozpory a nesrovnalosti v uvedených znaleckých posudcích lze odstranit v první řadě prostřednictvím výsledku znalce, popřípadě znalců obou. Pokud by ani tyto výsledky nevedly k objasnění nejasností, bylo by namístež přistoupit k dalšímu znaleckému zkoumání nebo reviznímu znaleckému posouzení. Obdobně se již vyslovila starší civilistická judikatura tak, že: „Pokud měl soud při rozhodování k dispozici dva znalecké posudky s rozdílnými závěry o té samé otázce, musí je vyhodnotit v tom smyslu, který z nich a z jakých důvodů vezme za podklad svého rozhodnutí a z jakých důvodů nevychází ze závěrů druhého znaleckého posudku; proto tuto úvahu je zapotřebí vyslechnout oba znalce. Jestliže by ani takto nebylo možné odstranit rozpory v závěrech znaleckých posudků, třeba dát tyto závěry přezkoumat jinému znalci, vědeckému ústavu nebo jiné instituci“ (R 45/84-Sbírka soudních rozhodnutí a stanovisek). ... Stěžovatel se proto mylí, pokud s poukazem na ustanovení § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků dovozuje, že v důkazním řízení rozhoduje jaký „důkazní prostředek bude důkazem a jaký nikoliv (které osvědčí a které nikoliv). Takový výklad dokazování není správný. Zákon o správě daní a poplatků jej sice v ustanovení § 31 odst. 4 věty čtvrté a páté „skutečně opravňuje“ k selekci navržených důkazních prostředků, ale tato selekce nemá podobu, jak ji dovozuje stěžovatel, tj. že provede důkazní prostředky a pak rozhodne, který je důkazem a který nikoliv. Tato kompetence jej pouze opravňuje odmítnout provedení důkazu a tento postup odůvodnit. Jakmile jej však již provede – hodnotí, jakou má kvalitu (co je jeho výsledkem) - stává se vždy důkazem. Rozdílná je v tomto případě toliko důkazní síla (míra přesvědčivosti, kterou jim správce daně přiznává). Díkce zákona o správě daní a poplatků je však v tomto směru mírně zavádějící, když používá terminologii „osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem“. Z uvedeného je zřejmé, že oba správní orgány ve skutečnosti provedly důkaz znaleckým posudkem II. (str. 7, 8 rozhodnutí o odvolání), který se tak stal důkazem. Nepřípustně mu však přiznávali menší (nulovou) důkazní hodnotu. Za tohoto stavu nelze proto než konstatovat, že to je právě stěžovatel a nikoliv krajský soud, kdo si nesprávně vyložil ustanovení § 31 odst. 4 zákona o správě daní poplatků*.
35. Postupně se ale názor vyvíjel a závěry Nejvyššího správního soudu nebyly tak striktní a do budoucna soud připustil možný odklon od dřívějších závěrů, k tomu např. rozsudek ze

dne 15. 4. 2013, č. j. 8 Afs 32/2012-27. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud zdůraznil, že k daňovému přiznání k dani z převodu nemovitostí byl žalobce povinen předložit znalecký posudek vypracovaný soudním znalcem. Zákon č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) neobsahoval ustanovení, které by obsahově odpovídalo § 56 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu. Správní řád i zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, nyní vycházejí z předpokladu, že správní orgány mohou disponovat odbornými znalostmi k posouzení skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně. Bylo na správci daně, aby nechal zpracovat nový znalecký posudek ke zjištění ceny nemovitosti, pokud považoval žalobcem předložený znalecký posudek za nevěrohodný. Zjištění základu daně je problematikou, k jejímuž řešení je třeba odborných znalostí. Není rozhodné, že správce daně měl k dispozici zaměstnance s příslušným vzděláním a znalostmi. I dosavadní judikatura nasvědčuje tomu, že pokud správce daně považoval znalecký posudek žalobce za nevěrohodný, měl nechat zpracovat nový znalecký posudek, kterým by byla zjištěna cena nemovitosti a skutečnosti vedoucí ke správnému zjištění daně. ... Žalobce předložil v daňovém řízení znalecký posudek, který s odkazem na § 14 a 15 vyhlášky stanovil cenu objektu položkovým rozpočtem tak, že byly vyjmenovány technické nedostatky rozestavěné stavby, vyčísleny náklady nutné na jejich odstranění a odečteny z ceny nedokončené stavby. Znalecký posudek znaleckého ústavu určoval obvyklou cenu prací k okamžiku jejich přerušení v září 2003. Správce daně opakovaně vyzýval žalobce k předložení znaleckého posudku, který by zohlednil stanovení ceny nákladovým způsobem a rovněž mu vytkl, že nejde o stavbu určenou k odstranění. Proto ji nelze ocenit postupem podle § 15 vyhlášky. V poslední výzvě správce daně znovu vyzval žalobce k předložení nového znaleckého posudku nebo k doložení rozhodnutí o odstranění stavby. Poučil jej, že pokud tak neučiní, bude základ daně a daň stanovena bez součinnosti s daňovým subjektem a vznikne mu povinnost uhradit hotové výdaje případně vypracovaného znaleckého posudku. Potud Nejvyšší správní soud rozumí pochybnostem správce daně a považuje jeho procesní postup za správný. Shodně jako krajský soud je však přesvědčen, že správce daně nemohl korigovat závěry předloženého znaleckého posudku vlastním oceněním rozestavěné stavby. ... Lze shrnout, že správce daně zpravidla nemůže v řízení postupovat tak, že závěry předloženého znaleckého posudku nahradí vlastním výpočtem ceny rozestavěné stavby ke dni jejího převodu. Správci daně je tedy třeba vytknout nikoli to, že měl výhrady k předloženému znaleckému posudku, ale že cenu zjišťoval sám bez součinnosti znalce, kterého by k tomuto účelu ustanovil a náklady jehož činnosti by byl poté žalobce povinen uhradit. Nešlo o pouze částečnou korekci závěrů žalobcem předloženého znaleckého posudku, ale o zcela odlišný způsob oceňování rozestavěné stavby. O tom, že modifikace výsledků znaleckého posudku byla skutečně zásadní, svědčí i zpětné porovnání zjištěné ceny. Správce daně totiž dospěl při stanovení ceny rozestavěné stavby k hodnotě přibližně desetkrát vyšší než předtím znalec, jehož posudek byl připojen k daňovému přiznání. ... Stěžovatel namítl, že posouzení a přezkoumání znaleckého posudku provedla pracovnice správce daně mající více než dostatečné odborné znalosti, neboť je současně soudním znalcem pro odvětví ceny a odhady nemovitostí. Nejvyšší správní soud a ani předtím krajský soud se dosud nezabývali konkrétní výší ceny převáděné nemovitosti. Krajský soud nezrušil rozhodnutí žalovaného v důsledku výhrad ke způsobu stanovení ceny. Byť by byl konkrétní pracovník správce daně odborně kvalifikován k ocenění převáděné nemovitosti, skutečností zůstává, že ve věci nebylo zadáno vypracování revizního znaleckého posudku, který by korigoval skutečnosti uváděné v žalobcem předloženém posudku, přičemž existence posudku, z něhož by bylo možné vycházet, je předpokládána zákonem o trojdani. ... Je vhodné připomenout, že zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, obsahuje v § 95 odst. 1 podrobnější právní úpravu podmínek, za kterých je správce daně oprávněn ustanovit znalce k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně. Správce daně tak může postupovat tehdy,

závisí-li rozhodnutí na posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, které nemá, nebo nepředloží-li daňový subjekt znalecký posudek, pokud mu tuto povinnost ukládá zákon, a to ani na výzvu správce daně. Do budoucna bude tedy možné ve zvýšené míře zohlednit okolnosti případu, i to, zda pracovníci konkrétního správce daně disponují odbornými znalostmi, v důsledku kterých by ustanovení znalce mohlo být v konkrétní věci nadbytečné.

36. Dle ustanovení § 264 odst. 1 daňového řádu řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší. Na rozdíl od předchozí úpravy tak daňový řád počítá s odbornými znalostmi správce daně a nutně nevyžaduje pro zjištění základu daně znalce.
37. Znaleckým posudkem jako důkazem se ve svých rozhodnutích zabýval několikrát též Krajský soud v Brně (srov. např. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 5. 8. 2015, č. j. 62 Af 12/2014-56, či ze dne 24. 4. 2013, č. j. 62 Af 16/2012-52), ve kterých dovodil, že „správce daně při stanovení základu daně ze znaleckého posudku předloženého daňovým subjektem vychází, nicméně výsledek znaleckého posudku, tedy hodnotu základu daně, bez dalšího přijmout nemusí. V případě, že správce daně při ověřování správnosti tvrzeného základu daně získá o této správnosti pochyby, je oprávněn pro účely řádného stanovení daně podle zákona o oceňování majetku zjistit cenu převáděných nemovitostí. K vyhotovení tzv. kontrolního posudku má správce daně podle názoru soudu dostatečné oprávnění, schopnosti i znalosti, neboť je správním orgánem, který odpovídá za správné stanovení daní. Za situace, kdy zákon výslovně neukládá povinnost nechat vyhotovit znalecký posudek, je zcela postačující, aby cenu převáděných nemovitostí zjistil přímo správce daně. Není tedy třeba, aby správce daně jmenoval znalce, který by obvyklou cenu převáděných nemovitostí stanovil znaleckým posudkem. Takový postup by byl navíc značně nepraktický a nákladný. ... Správce daně tedy má při stanovení základu daně ze znaleckého posudku předloženého žalobcem vycházet a považovat ho za jeden z podkladů pro své rozhodování, **nelze však souhlasit s tím, že tento znalecký posudek je třeba zcela respektovat a že závěry v něm obsažené lze vyvrátit toliko jiným znaleckým posudkem.** Tento závěr byl potvrzen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2016, č. j. 10 Afs 178/2015-39.
38. Podobně závěry správce daně v této otázce nevyvrací Nejvyšší správní soud též ve svém rozsudku ze dne 21. 9. 2016, č. j. 2 Afs 146/2016-39, ve kterém stěžovatel (Odvolací finanční ředitelství) dovozuje, že *zákon o oceňování majetku výslovně nepožaduje zjištění ceny znalcem, a proto je může provést každá osoba mající odbornou způsobilost v oboru oceňování a v práci s tímto předpisem.*
39. Na základě výše uvedeného je tedy možné shrnout, že správce daně může podpůrně přistoupit k vlastnímu výpočtu ceny nemovité věci, pokud výpočet ceny doložený daňovým subjektem vykazuje chyby, které i přes výzvu správce daně nejsou odstraněny.
40. Z obsahu správního spisu soud zjistil následující. Správce daně vyzval žalobce k doložení znaleckého posudku pro stanovení vstupní ceny nemovitosti.
41. Jak bylo uvedeno výše, zákon o daních z příjmů ve spojení se zákonem o oceňování majetku a oceňovací vyhláškou v tomto případě stanoví striktně postup výpočtu vstupní ceny nemovitosti pro účely odpisování. Žalobce předmětnou nemovitost nabyl ke dni 25. 6. 2004 a odepisovat ji začal ve zdaňovacím období za rok 2009 již od 1. 1. 2009, tedy v době kratší než 5 let od nabytí nemovitosti. Vstupní cenou se tak rozumí cena zjištěná

výnosovým způsobem ke dni 25. 6. 2004, zvýšená o náklady vynaložené na opravy a technické zhodnocení. Ohledně zvýšení ceny není mezi žalobcem a žalovaným rozpor, rozpornou zůstává otázka stanovení ceny předmětné nemovitosti, proto se soud nadále nebude zabývat zvýšením, ale pouze stanovením ceny předmětné nemovitosti.

42. Podkladem pro stanovení ceny předmětné nemovitosti se stal **1)** znalecký posudek č. 2011/2005 ze dne 24. 11. 2005 vypracovaný pro účely dědictvého řízení. Žalobce na jeho základě podal dodatečné daňové přiznání, ve kterém jako vstupní cenu určil ocenění nemovitosti včetně pozemku. Správce daně upozornil, že pozemek nelze použít pro účely odpisování. Navíc byl ve znaleckém posudku chybný výpočet, když byla pro výpočet použita míra kapitalizace 10% (pro výrobu a garážování) namísto 4% (pro bytový dům).
43. Žalobce následně předložil správci daně **2)** znalecký posudek č. 2553/2014 ze dne 13. 7. 2014, jehož součástí byl dodatek, kterým znalec zneplatnil předchozí znalecký posudek, neboť při výpočtu znalec vycházel z omylu. Tento znalecký posudek však byl vypracován podle stavu ke dni 31. 12. 2007 a byla v něm zohledněna rekonstrukce bytového domu, která proběhla až po nabytí předmětné nemovitosti žalobcem, a též bylo počítáno s vyšší nájemného až po této rekonstrukci. Správce daně předvolal znalce jako osobu zúčastněnou na správě daní k podání svědecké výpovědi, o čemž byl žalobce vyrozuměn.
44. Do protokolu o výsledku svědka ze dne 24. 9. 2015, č. j. 1587720/15/2300-11420-402867, svědek uvedl, že původní posudek zneplatnil, neboť *byl dělán na vyžádání státního notářství pro účely dědictví. Byl řešen původní objekt v souladu s platnou vyhláškou, cena odpovídala původnímu provedení objektu a zjištěným skutečnostem.* Svědek dále uvedl, že omyl spočíval v tom, že *objekt byl v původním stavu a podnikání nebylo provozováno a objekt v té době nebylo možno používat pro jakékoli jiné využití.* Na otázku, který údaj v posudku č. 2011/2005 neodpovídá skutečnosti ke dni vypracování posudku, tj. ke dni 25. 6. 2004, svědek odpověděl: *„Nevím, byl to požadavek pana K. Ten nebyl přizván pro vyřizování dědictvého řízení.“* Závěrem se znalec zavázal dodat nový znalecký posudek, který bude vypracován *ke dni úmrtí podle technického stavu a stáří a možných získaných dokladů.*
45. Žalobce předložil správci daně **3)** znalecký posudek č. 2621/2004 ze dne 21. 10. 2015, vypracovaný podle stavu ke dni 25. 6. 2004, v němž však chyběl výnosový způsob ocenění předmětné nemovitosti. Správce daně tak vyzval žalobce k předložení důkazních prostředků, které by prokázaly správnost a úplnost jím předloženého důkazního prostředku, a to znaleckého posudku č. 2621/2004. Pochybnost správce daně o správnosti a úplnosti tohoto posudku vznikla na základě zjištění, že při výpočtu ceny dotčené nemovitosti nebyl použit výnosový způsob ocenění.
46. Na výzvu správce daně byl žalobcem předložen **4)** 1. dodatek ke znaleckému posudku č. 2621/2015 ze dne 1. 12. 2015. Tento však byl vypracován ke dni 15. 11. 2015 a i nadále v něm chyběl výnosový způsob ocenění předmětné nemovitosti.
47. Žalobce následně předložil **5)** znalecký posudek č. 2640/2015 ze dne 27. 12. 2015, který byl v úvodu označen, že byl vypracován ke dni 25. 6. 2004, výnosovou metodou, avšak i nadále výpočet ceny předmětné nemovitosti výnosovým způsobem ocenění chyběl. Všechny výše specifikované znalecké posudky vypracoval tentýž znalec.
48. Jelikož daňový subjekt (žalobce) v průběhu daňového řízení i přes opakované výzvy správce daně nebyl schopen doložit relevantní znalecký posudek, který by sloužil jako důkaz pro stanovení vstupní ceny předmětné nemovitosti, přistoupil správce daně

k vypracování vlastního výpočtu ceny předmětné nemovitosti v souladu se zákonem a vyhláškou (viz úřední záznam ze dne 13. 1. 2016, č. j. 1600028826/16/2301-70462-401674). Správce daně, resp. pověřený pracovník v něm vycházel z údajů, které měl správce daně k dispozici, především z předchozích znaleckých posudků.

49. Následně správce daně vyzval žalobce k předložení důkazních prostředků, a to evidence hmotného majetku, který lze odpisovat, z něhož by byl zřejmý datum, od kterého zaevidoval a začal odpisovat předmětnou nemovitost. Žalobce doložil, že předmětná nemovitost byla uvedena do užívání dne 1. 6. 2008.
50. Žalobce v žalobě vytýká žalovanému, že nebyl seznámen s úmyslem správce daně nechat si vypracovat vlastní posudek ohledně ocenění předmětné nemovitosti, tudíž se nemohl seznámit s jeho obsahem. Jak uvedl žalovaný ve svém vyjádření k žalobě, ze správního spisu vyplývá, že žalobce byl správcem daně několikrát upozorněn, zejm. pak ve výzvě ze dne 5. 11. 2015, č. j. 1753634/15/2300-11420-402867, že neprokáže-li požadované skutečnosti, bude správce daně vycházet z údajů, které má k dispozici, načež správce daně přistoupil k vlastnímu výpočtu ceny předmětné nemovitosti. Žalobce byl se způsobem ocenění předmětné nemovitosti, tj. s obsahem úředního záznamu, kterým byla vypočtena cena předmětné nemovitosti, seznámen ve sdělení k odvolacímu řízení ze dne 22. 4. 2016, č. j. 926205/16/2300-11420-402867. Tato písemnost byla žalobci doručena dne 5. 5. 2016, jak je patrné z doručky. Ve sdělení byl zároveň poučen, že v případě zájmu se daňový subjekt (žalobce) může k uvedeným závěrům vyjádřit nejpozději do 15 dnů ode dne doručení této písemnosti. Žalobce však tohoto práva nahlédnout do správního spisu a seznámit se podrobně se způsobem výpočtu ceny předmětné nemovitosti nevyužil.
51. Žalobce v žalobě dále uvádí, že jej úředník finančního úřadu při provádění výpočtu nekontaktoval, tudíž nemohl mít relevantní informace pro ocenění. Soud s tímto nesouhlasí, neboť určující pro stanovení ceny je den nabytí předmětné nemovitosti, tudíž relevantní jsou dokumenty vztahující se právě k době před rekonstrukcí nemovitosti, které měl správce daně k dispozici. Nebylo tedy nezbytně nutné kontaktovat při výpočtu žalobce, pokud byl správce daně přesvědčen o tom, že disponuje dostatečnými podklady pro provedení výpočtu ceny předmětné nemovitosti.
52. Zároveň soud nemůže souhlasit v této věci s odkazem žalobce na ustanovení § 27 odst. 3 písm. c) za středníkem zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, dle kterého *metody ocenění použité při kvalifikovaném odhadu nebo posudku znalce musí zajistit přiměřené přiblížení se k tržní hodnotě*. V citovaném ustanovení je upravena reálná hodnota, jíž se oceňují zde taxativně vyjmenované složky majetku a závazků. V řešeném případě však není určující reálná hodnota předmětné nemovitosti. Jak soud uvedl výše, zákon o daních z příjmů, zákon o oceňování a též oceňovací vyhláška stanoví jasný způsob ocenění v konkrétních případech, od něž není možné se odchýlit. S tím souvisí i další výtky žalobce, že *žalovaný porušil zákon o oceňování, protože výsledná cena neodpovídá tržní hodnotě* předmětné nemovitosti. Žalovaný ve svém vyjádření k tomuto připomněl, že zákon o oceňování vymezuje základní pojmy, způsoby a principy oceňování a prováděcí vyhláška stanoví ceny, koeficienty, přírážky a srážky k cenám a postupy při uplatňování způsobu oceňování. Vyhlášky jsou každoročně Ministerstvem financí ČR aktualizovány, aby se ceny zjištěné maximálně přibližovaly cenám sjednaným. Z tohoto důvodu Ministerstvo financí provádí každoročně analýzy údajů z prodejů nemovitostí (cen zjištěných a cen sjednaných) a na základě výsledku z těchto analýz provádí úpravy stávajícího ocenění.

53. Je třeba si uvědomit, k jakému účelu je oceňování nemovitosti prováděno. Ocenění nemovitosti výnosovým způsobem zde má své opodstatnění, neboť je-li vykazován příjem z nájmu dle ustanovení § 9 ZDP a nemovitost má být zaevidována pro účely odpisování, pak se „hodnota“ nemovitosti, potažmo i odpisy, odvíjí právě od výše tohoto prvotního příjmu.
54. Krajský soud v Plzni tedy dospěl k závěru, že správce daně v tomto případě správně přistoupil k vlastnímu výpočtu ceny předmětné nemovitosti ke dni jejího nabytí daňovým subjektem výnosovým způsobem ocenění. Jak bylo opakovaně připomínáno výše, způsob výpočtu je daný zákonem o daních z příjmů za současné aplikace zákona o oceňování a oceňovací vyhlášky, a ačkoli žalobce s tímto způsobem nesouhlasí, je závazný.

Rozhodnutí soudu

55. Soud neshledal žádný z žalobcem uvedených žalobních bodů důvodným, a proto žalobu podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Náklady řízení

56. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Jelikož žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

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

Plzeň 21. 11. 2018

JUDr. PhDr. Petr Kuchynka, Ph.D. v.r.
předseda senátu