



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Miroslavy Kašpírkové a JUDr. Aleny Hocké v právní věci **žalobce Ing. J.K.**, bytem ..., zastoupeným JUDr. Liborem Janků, advokátem se sídlem Mánesova 265/13, Cheb, proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 9. 2016, č. j. 38355/16/5100-31461-701836,

t a k t o :

- I. Žaloba se z a m í t á.
- II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 9. 2016, č. j. 38355/16/5100-31461-701836 (*dále jen „napadené rozhodnutí“*), jímž bylo změněno rozhodnutí – platební výměr Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (*dále jen „prvoinstanční orgán“*) ze dne 8. 9. 2015, č. j. 800059/15/2403-00460-401675 (*dále jen „prvostupňové rozhodnutí“*), kterým byla žalobci vyměřena záloha na daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 44.400 Kč a daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 203.892 Kč tak, že daň z nabytí

nemovitých věcí byla vyměřena ve výši 184.900 Kč. Žalobce požadoval, aby mu bylo přiznáno právo na náhradu nákladů řízení.

II. Důvody žaloby

Žalobce úvodem žaloby pod body I. až VII. shrnul dosavadní průběh daňového řízení. Dále namítl, že postup správce daně při výpočtu směrné hodnoty nemovitých věcí, srovnávací daňové hodnoty, a tedy i při výpočtu daně z nabytí nemovitých věcí, byl nesprávný a tedy nezákonný, když správce daně aplikoval na provedení výpočtu nesprávně právní předpis, v daném případě vyhlášku č. 419/2013 Sb. ve znění přílohy č. 1. Nesprávnost výpočtu a nezákonnost aplikace vyhlášky č. 419/2013 Sb., ve znění přílohy č. 1, spočívá v tom, že citovaná příloha č. 1 vyhlášky č. 419/2013 Sb. se vztahuje výhradně k urbanizovaným pozemkům vyjmenovaných obcí, přičemž ujednaný předmět koupě z titulu kupní smlouvy ze dne 1. 2. 2015 není v celém rozsahu urbanizován. Za tohoto stavu byla nesprávná a nezákonná aplikace Přílohy č. 1 Vyhlášky č. 419/2013 Sb., a pro základ daně z nabytí nemovitých věcí z titulu kupní smlouvy ze dne 1. 2. 2015 měl být použit znalecký posudek, pokud správce daně neuznal jako srovnávací daňovou hodnotu výši ujednané kupní ceny z titulu kupní smlouvy ze dne 1. 2. 2015. Podle § 11 zákonného opatření č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále jen „zákonné opatření“) je nabývací hodnotou pro účely výpočtu základu daně z nabytí nemovitých věcí sjednaná kupní cena, a v případě, kdy pro výpočet základu daně z nabytí nemovitých věcí neuzná správce daně sjednanou kupní cenu, je aplikována pro výpočet základu daně z nabytí nemovitých věcí srovnávací daňová hodnota, zjištěná cena nebo zvláštní cena. Žalobce namítá, že nebylo jeho povinností jako daňového subjektu podle zákonného opatření předkládat bez dalšího znalecký posudek, a pokud správce daně neuznal sjednanou kupní cenu jako nabývací hodnotu, měl v rámci dokazování podle § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) vyzvat daňový subjekt k předložení znaleckého posudku, a nikoli aplikovat nesprávně právní předpis ve formě vyhlášky č. 419/2013 Sb., ve znění přílohy č. 1, pokud ujednaný předmět koupě z titulu kupní smlouvy ze dne 1. 2. 2015 neodpovídá v celém rozsahu (v celé výměře) urbanizovaným pozemkům, na které se výhradně vztahuje citovaná příloha vyhlášky. V důsledku nezákonného postupu správce daně byla nezákonným a nesprávným způsobem určena výše srovnávací daňové hodnoty, a v důsledku toho i nezákonným a nesprávným způsobem výše daně z nabytí nemovitých věcí, jak byla vyměřena napadeným platebním výměrem správce daně ze dne 8. 9. 2015. Nezákonnost postupu správce daně spočívá v plošné aplikaci Přílohy č. 1 Vyhlášky č. 419/2013 Sb., tedy že na celý ujednaný předmět koupě z titulu kupní smlouvy ze dne 1. 2. 2015 byla aplikována sazba 1.440,-Kč/1m², přestože nemovité věci, které byly ujednaným předmětem koupě z titulu kupní smlouvy ze dne 1. 2. 2015, nejsou v celé své výměře urbanizovány, a nejsou tedy v celé své započitatelné výměře zastavitelnými pozemky. Pokud správce daně měl v úmyslu aplikovat Přílohy č. 1 Vyhlášky č. 419/2013 Sb., namísto výzvy daňovému subjektu k předložení znaleckého posudku, pak měl citovanou Vyhlášku č. 419/2013 Sb. aplikovat na ujednaný předmět koupě fakticky tak, aby bylo při určení srovnávací daňové hodnoty zohledněno, v jaké části (výměře) je ujednaný předmět koupě urbanizován, tedy určen k zastavění, a v jaké části nikoli. V důsledku nezákonného a nesprávného postupu správce daně zadal žalobce jako daňový subjekt pro správnost výpočtu srovnávací daňové hodnoty a základu daně, a pro zákonné a legitimní určení výše daně z nabytí nemovitých věcí, vypracování znaleckého posudku u znaleckého ústavu ZNALECKÁ

KANCELÁŘ DUŠEK s.r.o. - znalecký ústav. Znalecký posudek byl vypracován znalkyní R. K., znalkyní v oboru ekonomika, ceny a odhady, ke dni 23. 9. 2015, pod č. posudku 757/2015. Znalkyně na rozdíl od správce daně provedla přesné, správné a tedy zákonné určení daňové hodnoty, ve formě zjištěné ceny ujednaného předmětu koupě z titulu kupní smlouvy ze dne 1. 2. 2015, když zohlednila, že pozemek – pozemková parcela p. č. 212/6 se podle platné územně plánovací dokumentace nachází v nezastavěné, ale zastavitelné ploše, určené výhradně k bydlení v rozptýlu, když zástavba je v místě přípustná toliko v rozsahu rodinného a rekreačního bydlení venkovského charakteru, ve spojení s užitkovým nebo rekreačním využitím zahrad. Znalkyně na rozdíl od správce daně rovněž zohlednila podmíněné přípustné využití a nepřípustné využití ujednaného předmětu koupě z titulu kupní smlouvy ze dne 1. 2. 2015, včetně specifických podmínek, a včetně skutečnosti, že ke dni uzavření kupní smlouvy a ke dni provedení vkladu vlastnického práva daňového subjektu, není ujednaný předmět koupě prozatím dotčen jakoukoli stavbou, s výjimkou oplocení. Ve znění znaleckého posudku č. 757/2015 ze dne 23. 9. 2015 byl rovněž po právu zohledněn index polohy pozemku, tj. nemovitých věcí, které jsou ujednaným předmětem koupě z titulu kupní smlouvy ze dne 1. 2. 2015. Žalobce jako daňový subjekt namítá porušení zákonnosti postupu správce daně, jak ukládá správci daně § 89 odst. 1 daňového řádu a to, že má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností. Správce daně nepostupoval řádně v souladu s citovaným ustanovením daňového řádu neboť namísto toho, aby správce daně vyzval daňový subjekt k předložení znaleckého posudku, určil nesprávně srovnávací daňovou hodnotu sám, v důsledku nesprávné aplikace Přílohy č. 1 Vyhlášky č. 419/2013 Sb. Žalobce jako daňový subjekt namítá, že správce daně porušil zákonná ustanovení o povinnosti úplného zjištění všech rozhodných skutečností pro správné zjištění a stanovení daně, a to tím, že pokud měl správce daně pochybnosti o určení výše daně z nabytí nemovitých věcí z titulu kupní smlouvy ze dne 1. 2. 2015, pak bylo povinností správce daně vyzvat žalobce jako daňový subjekt k zadání vypracování a k předložení znaleckého posudku, kterým bude určena zjištěná cena ujednaného předmětu koupě z titulu kupní smlouvy ze dne 1. 2. 2015. Správce daně postupoval nezákonně a nesprávně, neboť neuznal sjednanou kupní cenu jako daňovou hodnotu, avšak neprovedl sám, ani v součinnosti s daňovým subjektem, žádné dokazování k řádnému zjištění daňové hodnoty a základu daně, a bez řádného dokazování tak správce daně sám nezákonně a nesprávně určil výši srovnávací daňové hodnoty. Ve znění znaleckého posudku č. 757/2015 ze dne 23. 9. 2015, vypracovaného znalkyní R. K. ze znaleckého ústavu ZNALECKÁ KANCELÁŘ DUŠEK s.r.o. - znalecký ústav, činí zjištěná cena nemovitých věcí, tedy ujednaného předmětu koupě z titulu kupní smlouvy ze dne 1. 2. 2015 : 2.433.590 Kč. Ze zjištěné ceny nemovitých věcí, v souladu s § 11 zákonného opatření tedy vyplývá, že výše daně z nabytí nemovitých věcí nemůže z titulu kupní smlouvy ze dne 1. 2. 2015 činit více než 4% z částky 1.825.193 Kč (75% ze zjištěné ceny nemovitých věcí), z čehož vyplývá, že daň z nabytí nemovitých věcí nemůže činit více než: 73.008 Kč.

Žalobce dále namítl, že vypracování a použití kontrolního posudku č. 19675/16 je v rozporu s § 5, 8, 139 a 147 daňového řádu, a z tohoto důvodu měl žalovaný jako odvolací správní orgán vycházet ze skutečností, které jsou předmětem jediného použitelného znaleckého posudku společnosti ZNALECKÁ KANCELÁŘ DUŠEK s.r.o., který byl

podkladem podaného odvolání ze dne 6. 10. 2015, a rovněž podkladem pro dodatečné daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí. Žalovaný jako odvolací správní orgán odkazuje na závěry místního šetření správního orgánu prvního stupně ze dne 7. 12. 2015, které pak hodnotí ve spojení s listinnými důkazy zajištěnými u Městského úřadu Františkova Lázně – odbor stavební a životního prostředí. Žalobce namítá, že vzhledem k nezákonnosti provedení důkazu místním šetřením nelze přihlížet ani k listinným důkazům, které jsou hodnoceny výlučně ve spojení s nezákonně provedeným důkazem, neboť důkaz místním šetřením vyžaduje jednak vyrozumění a právo účasti daňového subjektu jako vlastníka nemovité věci, na které je důkaz proveden, a rovněž zjištění, ověření a případné vyrozumění subjektu oprávněného nakládat s předmětem místního šetření, pokud je tento subjekt odlišný od vlastníka nemovité věci. Správce daně nepostupoval při opatření důkazu v souladu se zákonem, provedl místní šetření, aniž by vyrozuměl daňový subjekt, a aniž by zjistil, zda s předmětem místního šetření je oprávněn nakládat jiný subjekt. Žalovaný jako odvolací správní orgán dospěl k závěru, že pro určení daňové hodnoty nelze vycházet ze směrné hodnoty předmětu koupě z titulu kupní smlouvy ze dne 1. 2. 2015, a učinil pokus v rámci odvolacího řízení napravit pochybení správního orgánu prvního stupně, avšak učinil tak shodně nezákonným způsobem, jak učinil prvoinstanční orgán v případě důkazu místním šetřením. Pochybení žalovaného jako odvolacího správního orgánu je založeno vypracováním kontrolního posudku č. 19675/16. Je naprosto zásadním pochybením žalovaného jako odvolacího správního orgánu, pokud je žalovaný jako odvolací správní orgán na titulní straně kontrolního posudku označen jako zřejmý zadavatel vypracování kontrolního posudku, v rámci kontroly znaleckého posudku předloženého žalobcem jako daňovým subjektem, a současně je na závěrečné straně kontrolního posudku označen jako zpracovatel kontrolního posudku. Takový posudek, který nemá parametry znaleckého posudku ve znění zák. č. 36/1967 Sb., nemůže obstát jako prostředek kontroly a revize znaleckého posudku, který naopak parametry a podmínky zák. č. 36/1967 Sb. splňuje. Při hodnocení právní stránky znaleckého důkazu (právní přípustnost) se posuzuje, zda byla dodržena právními předpisy předepsaná pravidla provádění znaleckého důkazu. Tato pravidla jsou obsažena v zák. č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících, a v prováděcích předpisech (Vyhláška Ministerstva spravedlnosti č. 37/1967 Sb.), žalobce následně provedl citaci těchto právních norem, odkázal na judikaturu Ústavního soudu a shrnul, že pokud v daném případě žalovaný jako odvolací správní orgán přistoupil k dokazování s tím, že sám v rámci své přezkumné činnosti zadal vypracování kontrolního posudku, jehož předmětem je kontrola a revize znaleckého posudku znaleckého ústavu, a ke svému zadání sám zajistil vypracování kontrolního posudku, aniž by bylo zřejmé, kdo fyzicky kontrolní posudek skutečně vypracoval, nelze takový kontrolní posudek v daňovém řízení přijmout jako důkaz.

Žalobce dále uvedl, že v případě, že žalovaný jako odvolací správní orgán neuznal způsob určení daňové hodnoty tak, jak jej provedl prvoinstanční správní orgán, pak měl bez dalšího vycházet ze způsobu určení daňové hodnoty daňovým subjektem, neboť žalobce jako daňový subjekt předložil sám dosud jediný použitelný a věrohodný důkaz ve formě znaleckého posudku znaleckého ústavu. Prvoinstanční orgán nesouhlasil s postupem daňového subjektu při určení výše daňové hodnoty, a určil sám daňovou hodnotu jako směrnou hodnotu, za použití pomůcky, což neakceptoval žalovaný jako odvolací správní orgán. Naproti tomu žalovaný jako odvolací správní orgán postupoval rovněž nesprávně, pokud si opatřil zcela nezákonný důkaz ve formě kontrolního posudku, a tedy shledal

pochybení daňového subjektu na základě zcela jiného skutkového zjištění, než jak učinil správní orgán prvního stupně. Předvídatelný postup prvoinstančního orgánu měl spočívat ve výzvě k vypracování a předložení znaleckého posudku, nikoli v použití vlastní pomůcky, se kterou nebyl daňový subjekt seznámen. Předvídatelný postup žalovaného jako odvolacího správního orgánu měl spočívat ve vytknutí nezákonnosti postupu správního orgánu prvního stupně, a tedy v učinění nápravy závadového stavu, vzniklého nezákonným postupem správního orgánu prvního stupně. Pokud tak chtěl žalovaný jako odvolací správní orgán učinit formou revizního (kontrolního) posudku k závěrům znaleckého posudku předloženého daňovým subjektem, pak měl odvolací správní orgán opatřit důkaz ve formě znaleckého posudku znaleckého ústavu, neboť jedině takový důkaz by mohl obstát jako prostředek revize (kontroly) ke znaleckému posudku jiného znaleckého ústavu. Je vyloučeno, aby závěry znaleckého posudku znaleckého ústavu mohly být jakkoli zpochybněny „kontrolním posudkem“, jehož zadavatelem i zpracovatelem je odvolací správní orgán, a tento „kontrolní posudek“ nesplňuje parametry a podmínky znaleckého posudku podle zák. č. 36/1967 Sb.

Postup žalovaného jako odvolacího správního orgánu je v rozporu s § 5 daňového řádu, když odvolací správní orgán při zjištění skutečností pro rozhodnutí o odvolání postupuje v rozporu se zákony a jinými právními předpisy, a především uplatňuje svou pravomoc nad rámec účelu, ke kterému mu je tato pravomoc ze zákona svěřena. Logickým důsledkem nezákonnosti postupu žalovaného jako odvolacího správního orgánu je, že odvolací správní orgán nešetřil práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu. Žalobce jako daňový subjekt se proti nezákonnosti postupu odvolacího správního orgánu odvolává na čl. 2/2 Listiny základních práv a svobod, s tím, že správu daní je správce daně povinen vykonávat výlučně způsobem, který stanoví zákon. Žalobce jako daňový subjekt má za to, že postupem žalovaného jako odvolacího správního orgánu došlo k porušení zákazu zneužití správního uvážení, když nelze akceptovat výkon veřejné moci, který je prostým uplatněním formálního oprávnění orgánu veřejné moci, bez toho, že by tento byl předvídaný a směřující k účelu, ke kterému má výkon svěřené pravomoci směřovat. Žalobce jako daňový subjekt má za to, že žalovaným jako odvolacím správním orgánem byla porušena i zásada přiměřenosti, kdy odvolací správní orgán již volil takové prostředky, které nepřiměřeně zatěžují daňový subjekt, a které primárně sledují jiný účel, než správné zjištění a stanovení daňové povinnosti. Následně žalobce provedl rozsáhlou citaci nálezů Ústavního soudu a ustanovení daňového řádu.

Závěrem žalobce uvedl, že má za to, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné z důvodu spočívajícího v nedostatku důvodů rozhodnutí, když skutkový stav, který vzal žalovaný jako odvolací správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, trpí vadami, které měly vliv na nezákonnost rozhodnutí.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný shrnul, že žalobce namítá, že postup správce daně při výpočtu směrné hodnoty nemovitých věcí, srovnávací daňové hodnoty, a tedy i při výpočtu daně z nabytí nemovitých věcí, byl nesprávný a tedy i nezákonný, když správce daně aplikoval na provedení výpočtu nesprávně vyhlášku č. 419/2013 Sb., neboť ta se vztahuje výhradně k urbanizovaným pozemkům vyjmenovaných obcí, přičemž ujednaný předmět koupě z titulu kupní smlouvy ze dne 1. 2. 2015 není v celém rozsahu urbanizován. Žalovaný k tomu uvádí,

že ocenění převáděné nemovité věci - pozemku provedla znalkyně R. K. ze společnosti ZNALECKÁ KANCELÁŘ DUŠEK s.r.o., a bylo provedeno podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, ve znění pro rozhodné období, a § 9 odst. 4 vyhlášky MF ČR č. 441/2013 Sb., ve znění pro rozhodné období (dále jen „oceňovací vyhláška“), jako jiné pozemky zahrnuté do územního plánu určeného k zastavění (viz str. 10 rozhodnutí o odvolání). V rámci doplnění odvolacího řízení bylo zjištěno, že na pozemek bylo vydáno Stavební povolení č. j. OSŽP/719/03/SA ze dne 11. 12. 2003 s nabytím právní moci dne 6. 1. 2004. Výše uvedeným stavebním povolením se povoluje novostavba rodinného domu s vestavěnou garáží a s přípojkami stavby na sítě technického vybavení na pozemku p. č. 212/6, komunikačním napojením přes pozemek p. č. 212/8 na pozemek p. č., vše v k. ú. Slatina u Františkových Lázní. Stavební povolení pozbývá platnosti, jestliže do dvou let ode dne, kdy nabylo právní moci, nebude stavba zahájena. Správce daně kontaktoval pracovníci stavebního úřadu Městského úřadu ve Františkových Lázních a získal informaci, že výše uvedené stavební povolení nadále platí, jelikož stavba byla zahájena provedením přípojky inženýrských sítí (viz úřední záznam č. j. 940955/15/2400-11460-402224 ze dne 9. 12. 2015). Znalkyně tak ocenila pozemek podle § 9 odst. 4 oceňovací vyhlášky jako jiný pozemek zahrnutý do územního plánu k zastavění, aniž by zohlednila skutečnost, že na pozemek bylo vydané stavební povolení, které zůstává v platnosti tím, že došlo k výstavbě přípojek. Žalovaný k tomu dodává, že pozemky, jež byly převedeny kupní smlouvou ze dne 1. 2. 2015, jsou určeny územním plánem jako plochy bydlení, a to celou výměrou, a jsou proto oceněny jako pozemky urbanizované se zohledněním všech určujících parametrů. Předmětný pozemek měl být tudíž oceněn jako urbanizovaný podle § 4 odst. 1 oceňovací vyhlášky.

Žalobce dále konstatuje, že nebylo jeho povinností předkládat bez dalšího znalecký posudek, a pokud správce daně neuznal sjednanou kupní cenu jako nabývací hodnotu, měl v rámci dokazování žalobce vyzvat k předložení znaleckého posudku, a nikoli aplikovat nesprávně Vyhlášku č. 419/2013 Sb. Správce daně tak podle žalobce porušil zákonná ustanovení o povinnosti úplného zjištění všech rozhodných skutečností pro správné zjištění a stanovení daně, a to tím, že pokud měl správce daně pochybnosti o určení výše daně z nabytí nemovitých věcí z titulu kupní smlouvy ze dne 1. 2. 2015, pak bylo povinností správce daně vyzvat žalobce jako daňový subjekt podle § 89 odst. 1 daňový řád k zadání vypracování a k předložení znaleckého posudku, kterým bude určena zjištěná cena ujednaného předmětu koupi z titulu výše uvedené kupní smlouvy. Žalovaný k tomu uvádí, že v případě, že poplatník (v daném případě žalobce) zvolí pro určení nabývací hodnoty směrnou hodnotu, a údaje uvedené v přílohách daňového přiznání by byly nedostatečné nebo nejasné, nebo údaje by neuvedl vůbec, správce daně zahájí výzvou podle § 89 daňového řádu postup k odstranění konkrétních pochybností. Poplatníka by správce daně vyzval k předložení znaleckého posudku podle § 36 odst. 3 zákonných opatření teprve, neposkytnul-li by poplatník potřebné údaje o nemovité věci nutné k určení směrné hodnoty na výzvu správce daně vydanou podle § 89 daňového řádu. Podle § 14 odst. 3 zákonného opatření se jedná buďto o situace, kdy poplatník neposkytne správci daně údaje o nemovité věci potřebné k určení směrné hodnoty, nebo o situace, kdy směrnou hodnotu nelze určit. Potřebné údaje o nemovitých věcech převáděných smlouvou žalobce v daňovém přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí uvedl v přílohách č. 2, a tyto údaje správce daně nezpochybnil. V době vyměření daně z nabytí nemovitých věcí platebním výměrem č. j. 800059/15/2403-00460401675 neměl správce daně jiné informace o převedených nemovitých věcech než ty, které poskytl žalobce, proto neměl

důvod vyzvat žalobce coby poplatníka k doložení znaleckého posudku. Není totiž třeba znát zjištěnou cenu v případech, kdy se porovnává sjednaná cena se srovnávací daňovou hodnotou, pro jejíž určení byla použita směrná hodnota (§14 odst. 3 zákonného opatření). Žalobce doložil dne 6. 10. 2015 znalecký posudek č. 757/2015 ze dne 23. 9. 2015 k dodatečnému daňovému přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, který je vypracovaný znalkyní ZNALECKÉ KANCELÁŘE DUŠEK s.r.o. podle stavu ke dni 4. 2. 2015. Až na základě údajů uvedených v tomto znaleckém posudku provedl správce daně místní šetření. Protože bylo zjištěno, že znalecký posudek č. 757/2015 ze dne 23. 9. 2015 vykazuje určité nesrovnalosti, a tyto nesrovnalosti mohly být odstraněny i v rámci odvolacího řízení, vypracoval žalovaný vlastní ocenění - kontrolní posudek č. 19675/16. V tomto kontrolním posudku výše uvedené nedostatky žalovaný odstranil a kontrolní posudek zaslal žalobci v příloze písemnosti č. j. 21533/16/5100-31461-701836 a umožnil mu, aby se k němu ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků.

Pokud se jedná o námitky žalobce vztahující se ke kontrolnímu posudku, žalovaný k tomu uvádí, že ve smyslu § 95 daňového řádu správce daně ustanoví znalce k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně pouze v případě, závisí-li rozhodnutí v předmětné věci na posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá. I když pracovník pro oceňování Odvolacího finančního ředitelství není soudním znalcem ve smyslu zákona č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících, ve znění pozdějších předpisů, je svým vzděláním plně odborně kvalifikován pro určení cen nemovitých věcí dle platných právních předpisů a má v tomto oboru dostatečnou praxi. Žalovaný na podporu svých tvrzení odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 32/2012-31, podle kterého: „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 ustanoven znalce mohlo být v konkrétní věci nadbytečné.“

K námitce týkající se nezákonnosti provedení místního šetření žalovaný uvedl, že z § 78 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že místní šetření může správce daně provádět i bez součinnosti s daňovým subjektem. Místní šetření je postupem při správě daní sloužící pouze k vyhledávání důkazních prostředků. V jeho rámci tak není dán prostor k tomu, aby získané prostředky mohly být hodnoceny z hlediska jejich závažnosti, zákonnosti anebo z nich mohly být vyvozovány závěry o skutkovém stavu. Při místním šetření se jedná o okamžité zjištění skutkového stavu, účast daňového subjektu nebo jeho zástupce tak není nutná. Žalovaný na podporu svého tvrzení odkazuje na rozsudek č. j. 5 Afs 30/2004-60 ze dne 30. 8. 2005. V návaznosti na výše uvedené nelze přisvědčit ani žalobcově námitce, že správce daně nemůže přihlížet ani k listinným důkazům, které jsou hodnoceny výlučně ve spojení s nezákonně provedeným důkazem - místním šetřením, neboť předmětné místní šetření s ohledem na výše napsané bylo provedeno v souladu se zákonem.

Na základě shora uvedené argumentace navrhl žalovaný zamítnutí žaloby.

IV. Posouzení věci krajským soudem

Z čeho soud vycházel

Při přezkoumání napadeného rozhodnutí soud vycházel podle § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (*dále jen „s. ř. s.“*) ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, podle § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumal napadený výrok rozhodnutí v mezích žalobou včas uplatněných žalobních bodů, neshledal při tom vady podle § 76 odst. 2 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. O věci samé rozhodl soud podle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť žalobce i žalovaný s tím vyslovili souhlas.

Žaloba není důvodná.

Předmětem sporu bylo určení výše nabývací hodnoty, tj. hodnoty, která je rozhodná pro stanovení základu daně z nabytí nemovitých věcí v souladu s § 10 zákonného opatření, podle něhož platí, že „*základem daně z nabytí nemovitých věcí je nabývací hodnota snížená o uznatelný výdaj.*“ Podle § 11 zákonného opatření „*nabývací hodnotou je a) sjednaná cena, b) srovnávací daňová hodnota, c) zjištěná cena, nebo d) zvláštní cena.*“ Jak žalobce, tak žalovaný, resp. prvoinstanční orgán, v průběhu daňového řízení vycházeli z toho, že nabývací hodnotu v projednávané věci představuje „*srovnávací daňová hodnota*“ podle § 11 písm. b) zákonného opatření, posun nastal jen v tom, co konkrétně „*srovnávací daňovou hodnotu*“ v projednávané věci je. Zákonné opatření v § 14 odst. 1 definuje tento pojem alternativně, když stanoví, že „*srovnávací daňová hodnota je částka odpovídající 75 % a) směrné hodnoty, nebo b) zjištěné ceny*“, zároveň podle § 14 odst. 2 zákonného opatření platí, že „*poplatník si může zvolit, zda k určení srovnávací daňové hodnoty použije směrnou hodnotu, nebo zjištěnou cenu.*“ Žalobce nejprve v daňovém přiznání k dani z nabytí nemovitostí ze dne 21. 4. 2015 zvolil stanovení „*srovnávací daňové hodnoty*“ na základě „*směrné hodnoty*“, když součástí daňového přiznání učinil přílohy nutné k jejímu určení. V následujícím průběhu daňového řízení však tuto volbu změnil (poté, co prvoinstanční správní orgán provedl v platebním výměru ze dne 8. 9. 2015, č. j. 800059/15/2403-00460-401675 výpočet daně) a v dodatečném daňovém přiznání ze dne 6. 10. 2015 přiznal daň z nabytí nemovitostí ve výši opírající se „*zjištěnou cenu*“ (viz. příloha č. 1 dodatečného daňového přiznání), když součástí dodatečného daňového přiznání byl znalecký posudek č. 757/2015 ze dne 23. 9. 2015 vypracovaný Znaleckou kanceláří Dušek s. r. o., který v souladu s § 16 zákonného opatření, podle něhož „*zjištěná cena je cena zjištěná podle zákona upravujícího oceňování majetku*“, postupem podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a vyhlášky č. 199/2014 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 151/1997, provedl výpočet ceny nabytých nemovitostí ve výši 2.433.590 Kč. Posun od stanovení daně na základě „*směrné hodnoty*“ k jejímu stanovení na základě „*zjištěné ceny*“ nastal i u žalovaného, který v rámci odvolacího řízení přehodnotil dosavadní postup prvoinstančního orgánu, dospěl k závěru, že v daném případě není možné „*směrnou hodnotu*“ určit a stanovil „*zjištěnou cenu*“ předmětných nemovitostí na základě kontrolního posudku č. 19675/16 ze dne 2. 5. 2016 ve výši 6.163.260

Kč, přičemž odůvodnění této změny včetně argumentace vyvracející závěry znaleckého posudku předloženého žalobcem jsou uvedeny na straně 9 – 11 napadeného rozhodnutí.

Ze shora nastíněného průběhu daňového řízení tak jasně vyplývá, že námitka žalobce, již zpochybňuje způsob aplikace vyhlášky č. 419/2013 Sb., která obsahuje podrobná pravidla a vzorce týkající se výpočtu „*směrné hodnoty*“ prvoinstančním orgánem, nemůže být soudem shledána důvodnou, když je zcela zjevné, že ani jedna ze stran tento institut při výpočtu výše daňové povinnosti žalobce nevyužila, naopak, jak žalobce, tak žalovaný, opírají své závěry o „*zjištěnou cenu*“ vyplývající ze zákona č. 151/1997 Sb., resp. vyhlášky č. 199/2014 Sb (byť přitom dospívají k odlišným částkám) a proto nijak zřejmé, jakým způsobem by se měl způsob aplikace vyhlášky č. 419/2013 Sb. dotknout práv žalobce (sám žalobce ostatně ani žádný takový způsob v žalobě nenaznačil), naopak je za této situace patrné, že jádro sporu mezi stranami leží v otázce výše „*zjištěné ceny*“.

Soud neshledal důvodnou ani námitku spočívající na tvrzení, že prvoinstanční orgán postupoval nezákonně, když žalobce nevyzval k předložení znaleckého posudku za situace, v níž měl pochybnosti o správnosti přiznané daně a na místo toho určil daň na základě „*směrné hodnoty*“ postupem podle vyhlášky č. 419/2013 Sb. K tomu soud předně uvádí, že se plně ztotožňuje s argumentací žalovaného obsaženou na straně 12 uprostřed odůvodnění napadeného rozhodnutí (totožná námitka byla totiž vznesena žalobcem již v rámci odvolacího řízení), kde žalovaný uvedl, že „*potřebné údaje o nemovitých věcech převáděných smlouvou Ing. K. v daňovém přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí uvedl v přílohách č. 2, a tyto údaje správce daně nezpochybnil. V době vyměření daně z nabytí nemovitých věcí platebním výměrem č. j. 800059/15/2403-00460-401675 neměl správce daně jiné informace o převedených nemovitých věcech než ty, které poskytl daňový subjekt, proto neměl důvod vyzvat poplatníka k doložení znaleckého posudku. Není třeba znát zjištěnou cenu v případech, kdy se porovnává sjednaná cena se srovnávací daňovou hodnotou, pro jejíž určení byla použita směrná hodnota*“. Lze tedy shrnout, že pokud žalobce v daňovém přiznání ze dne 21. 4. 2015 zvolil stanovení „*srovnávací daňové hodnoty*“ na základě „*směrné hodnoty*“, což je jeho právo na základě shora citovaného § 14 odst. 2 zákonného opatření, a poskytl veškeré k tomu nutné údaje, pak správci daně objektivně nemohly v této fázi daňového řízení vzniknout pochybnosti o údajích žalobcem uváděných a nemůže mu tak být vytýkáno, že postupoval v souladu s volbou žalobce (nemožnost užít „*směrnou hodnotu*“ při určení daně vyšla najevo až v pozdějším stádiu daňového řízení). Nadto soud dodává, že předmětná žalobní námitka má od počátku vadnou konstrukci, neboť i pokud by soud vyšel v **čistě hypotetické rovině** z předpokladu, že prvoinstanční orgán skutku pochybil, když neučinil výzvu, pak by toto pochybení za dané situace nikdy nemohlo založit nezákonnost napadeného rozhodnutí, neboť žalobce (bez ohledu na chybějící výzvu) znalecký posudek doložil a následně z něj vyšel při určení výše přiznané daně (viz. arg. žalobce v žalobě, že „*znalkyně na rozdíl od správce daně provedla přesné, správné a tedy zákonné určení daňové hodnoty*“), proto si soud není schopen představit možný scénář, v němž by toto hypotetické pochybení mohlo způsobit dotčení práv žalobce (sám žalobce jej v žalobě ani nenaznačil), přičemž platí, že zrušení rozhodnutí pro procesní vadu mohou odůvodnit jen taková podstatná pochybení správního orgánu, která mohla mít vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí (na pozici strany), nebo takové vady, které by potenciálně vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí mít mohly.

Jestliže žalobce namítá nezákonnost postupu žalovaného spočívající v tom, že žalovaný jej nevyrozuměl o konání místního šetření na pozemcích, jejichž převod byl předmětem daně, pak soud ani tuto žalobní námitku neshledal soud za důvodnou. Z § 78 odst. 2 daňového řádu, podle něhož „*vyhledávací činnost provádí správce daně i bez součinnosti s daňovým subjektem*“ jednoznačně vyplývá, že správce daně není povinen vyrozumět daňový subjekt o místním šetření, které představuje jednu z forem vyhledávací činnosti. V této souvislosti je třeba mít na paměti, že místní šetření je postupem při správě daní sloužícím pouze k vyhledávání důkazních prostředků. V jeho rámci tak není dán prostor k tomu místním šetřením získané důkazní prostředky hodnotit z hlediska jejich závažnosti, zákonnosti a věrohodnosti; jinými slovy místním šetřením lze pouze důkazní prostředky vyhledat, nikoliv však je hodnotit a vyvozovat z nich závěry o skutkovém stavu. Podle názoru soudu žalovaný těmito požadavkům v projednávané věci dostal – skutečnosti zjištěné na základě místního šetření se staly toliko podkladem pro vypracování kontrolního posudku č. 19675/16 ze dne 2. 5. 2016 (s nímž byla žalobci dána možnost seznámit se a vyjádřit se k němu), přičemž ve fázi místního šetření žalovaný k hodnocení důkazů nepřistoupil. K vyjevení úvah žalovaného týkajících se hodnocení skutečností, o nichž nabyl znalost při místním šetření, došlo až v rámci kontrolního posudku, proto je soud názoru, že ke zkrácení procesních práv žalobce shora popsaným postupem nedošlo.

Zákonné opatření ukládá daňovému subjektu v § 36 učinit přílohou daňového přiznání znalecký posudek v případě, že vychází ze „*zjištěné ceny*“ při určení nabývací hodnoty. Soud se plně ztotožňuje se závěry Krajského soudu v Brně, které jsou obsaženy v rozsudku ze dne 24. 4. 2013, č. j. 62Af 16/2012 – 52, podle nichž „*tomuto ustanovení však nelze rozumět tak, že stejnou povinnost má správce daně, posuzuje-li správnost základu daně uvedeného v daňovém přiznání. 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. Soud tak uzavírá, že správce daně má při stanovení základu daně ze znaleckého posudku 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.*“ Lze shrnout, že žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí (viz. strana 10) srozumitelným způsobem hodnotil obsah žalobcem předloženého znaleckého posudku, konkrétním způsobem uvedl, v čem jej neshledává správným a konfrontoval s ním své vlastní závěry obsažené v kontrolním posudku, zároveň byla žalobci dána možnost se s kontrolním posudkem seznámit a věcně na něj reagovat, proto soud neshledal v postupu žalovaného žádného pochybení.

Žalobce shledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů, neboť „*skutkový stav, který vzal žalovaný jako odvolací správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, trpí vadami.*“ S ohledem na skutečnost, že žalobce formuloval námitku značně obecným způsobem, nezbyvá soudu než uvést, že rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů nepokládá, naopak závěry žalovaného se soudu jeví jako dobře seznatelné. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl k jednotlivým námitkám žalobce úvahy, na základě kterých tyto námitky neshledal důvodnými. Sám žalobce ostatně s myšlenkovými úvahami žalovaného, resp. prvoinstančního orgánu polemizuje a shledává je nesprávnými, což rovněž vyvrací jeho závěr o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí.

Pokud se jedná o námitku porušení zásady legality, zneužití správního uvážení a přiměřenosti, pak soud uvádí, že mezi obligatorní náležitosti žaloby proti rozhodnutí správního orgánu náleží uvedení žalobních bodů, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. K tomu se rozšířený senát Nejvyššího správního soudu vyjádřil takto: „*I. Ličení skutkových okolností v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu nemůže být toliko typovou charakteristikou určitých „obvyklých“ nezákonností, k nimž při vyřizování věcí určitého druhu může docházet, nýbrž zcela jasně individualizovaným, a tedy od charakteristiky jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelným popisem. II. Žalobce je též povinen vyličit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. III. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami. Pokud žalobce odkazuje na okolnosti, jež jsou popsány či jinak zachyceny ve správním či soudním spise, nemůže se jednat o pouhý obecný, typový odkaz na spis či jeho část, nýbrž o odkaz na konkrétní skutkové děje či okolnosti ve spisu zachycené, a to tak, aby byly zřetelně odlišitelné od jiných skutkových dějů či okolností obdobné povahy a aby bylo patrné, jaké aspekty těchto dějů či okolností považuje žalobce za základ jím tvrzené nezákonnosti.*“ (rozsudek ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005-58, publikovaný pod č. 835/2006 Sb. NSS). Jelikož námitky nezákonnosti napadeného rozhodnutí ze shora uvedených důvodů představují právě jen ony „*obecné odkazy na určitá ustanovení zákona*“, aniž by žalobce blíže uvedl, z jakých skutkových okolností své závěry dovozuje, nemohl se jimi zdejší soud věcně zabývat a shledat je důvodnými.

Závěr

Žalobu soud shledal nedůvodnou, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

V. Náklady řízení

Náhradu nákladů řízení soud žádnému z účastníků podle § 60 odst. 1 s. ř. s. nepřiznal, protože žalobce ve věci úspěch neměl a žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení výslovně vzdal.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

V Plzni dne 8. listopadu 2017

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: L. K.