



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Milana Podhrázkého a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., v právní věci **žalobce: R. P.**, bytem X, zastoupeného Mgr. Janem Labským, advokátem se sídlem Milešovská 2137/12, Praha 3, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 9. 2015, čj. 29659/15/5200-10422-711621,

t a k t o:

- I.** Rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 9. 2015, čj. 29659/15/5200-10422-711621, **se zrušuje a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15.342 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobce, Mgr. Jana Labského, advokáta.

O d ů v o d n ě n í:

Žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně a postoupenou usnesením tohoto soudu ze dne 26. 11. 2015, čj. 30 Af 88/2015-35, Městskému soudu v Praze a posléze usnesením Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 3. 2016, čj. Nad 47/2016-43, zdejšímu soudu jako místně příslušnému, se žalobce domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí, kterým žalovaný k odvolání žalobce změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Středočeský kraj, územního pracoviště v Čáslavi (dále jen „správce daně“) ze dne 4. 6. 2014, čj. 2909415/14/2106-24802-209083. Správce daně tímto rozhodnutím, jehož zrušení se žalobce taktéž domáhá, žalobci doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 3.034.035 Kč a uložil mu povinnost hradit penále ve výši 606.807 Kč. Žalovaný rozhodnutí správce daně změnil tak, že žalobci doměřil daň ve výši 1.831.890 Kč a penále 366.378 Kč.

Žalobce připomněl, že na základě kupní smlouvy ze dne 28.6.2011 prodal nemovitosti v k. ú. S. nad V. za cenu 27.680.000 Kč, které předtím nabyl od svého syna darovací smlouvou ze dne 1. 6. 2011. Žalobce veden nesprávnou radou tehdejšího daňového poradce nezohlednil prodej těchto nemovitostí v přiznání pro daň z příjmů a přiznal a uhradil pouze daň z převodu nemovitostí. S daňovým přiznáním na tuto daň předložil i znalecký posudek ze dne 2. 6. 2011 zpracovaný znalcem L. K. Žalobce namítl, že správce daně nesprávně postupoval dle § 10 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů fyzických osob, ve znění účinném pro daně zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a vyšel z ceny zjištěné tímto posudkem, ačkoliv ten byl vypracován výlučně pro potřeby daňového přiznání daně z převodu nemovitostí. Žalobce jako osoba neobeznámená s postupy při oceňování nemovitostí nemohl pochybení znalce odhalit, neboť z pohledu daně z převodu nemovitostí znalecká hodnocení korespondovala s kupní cenou. Podle žalobce měl správce daně při aplikaci citovaného ustanovení stanovit cenu zjištěnou dle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o oceňování majetku“), která představuje administrativní způsob ocenění, avšak i s přihlédnutím k podstatným skutečnostem a okolnostem majícím vliv na výslednou cenu tak, aby cena zjištěná byla stanovena co nejpřesněji a v korelaci s cenou reálně dosažitelnou (tržní). V tomto směru žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 30/2012-32, podle něhož se ve stanovené ceně nemovitosti musí projevit všechny její rozhodné vlastnosti, které tak či onak ovlivňují její cenu. Podle žalobce je možné, že na cenu nemovitosti v rozhodné době může mít větší vliv její poloha, než stáří či opotřebení nemovitosti. Žalobce pak poukázal též na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 34/2011-128 a dodal, že dle judikatury zjištěné ceny používané pro daňové účely mají být co nejpřesnější a mají se v maximální možné míře blížit objektivní, reálně dosažitelné ceně, tedy neměl by vzniknout významný rozdíl mezi cenou zjištěnou a reálnou (obvyklou, tržní).

Žalobce poukázal na to, že z důvodu, že uvedený znalecký posudek nebyl vypracován pro účely daně z příjmů, požádal v odvolacím řízení o zpracování znaleckého posudku renomovaný znalecký ústav (společnost A. A.), přičemž znaleckou zakázku realizoval Ing. P. O., Ph.D., který patří mezi přední odborníky na český realitní trh a oceňování. Znaleckým posudkem tohoto ústavu byla zjištěna cena předmětných nemovitostí ve výši 23.862.410 Kč. Posudek podrobně uvedl, proč nelze pro čtená pochybení aplikovat posudek předchozí. Správce daně v reakci na předložení tohoto posudku nechal zpracovat kontrolní ocenění svou zaměstnankyní Ing. Š., podle níž měla činit celková cena nemovitostí 11.823.501 Kč. Protože žalobce s kontrolním oceněním nesouhlasil a rovněž zjistil, že pro ně správce daně použil podklady, se kterými nebyl žalobce seznámen, vyžádal si tyto doklady a nechal věc opět posoudit uvedeným znaleckým ústavem, který posudkem určil zjištěnou cenu předmětných nemovitostí částkou 18.165.270 Kč. Nový znalecký posudek žalobce předložil žalovanému a navrhl, aby v případě pochybností provedl výslech jeho zpracovatele. Žalobce poukazoval na to, že v rámci kontrolního ocenění nebyla provedena žádná analýza trhu a nesouhlasil rovněž s tím, že mu nebylo v rozporu s § 96 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) umožněno účastnit se výslechu starosty obce S., jehož tvrzení, která žalobce částečně považuje za nepravdivá, byla podkladem pro zpracování kontrolního ocenění. Podle žalobce z protokolu o místním šetření jasně plyne, že starostovi byly kladeny otázky, na které odpovídal a uváděl tvrzení týkající se skutkového stavu. Přitom dle § 80 a násl. daňového řádu při místním šetření správce daně zejména vyhledává důkazní prostředky a provádí ohledání, avšak o pokládání otázek třetím osobám zmíněná ustanovení nehovoří. Prováděný úkon byl tedy jasným výslechem svědka, ke kterému nebyl žalobce

přizván, což je zřejmým porušením jeho procesních práv. Žalovaný sice v napadeném rozhodnutí připustil nesprávnost svého kontrolního ocenění s tím, že nově má činit u daných nemovitostí cena zjištěná ke dni jejich nabytí 14.547.430 Kč, avšak ani tak nepostupoval dle § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů, neboť z dokazování jasně vyplynula skutečná cena, kterou bylo možno prodejem získat. Žalobce připomněl, že odborný pracovník správce daně Ing. L. v kontrolním posudku ze dne 17. 7. 2014 stanovil zjištěnou cenu na 25.827.390 Kč. Tento důkaz zpracovaný samotným správcem daně ovšem žalovaný nikterak nehodnotil. Podle žalovaného je kupní cena cenou smluvní a neovlivňuje ji pouze situace na trhu. Žalobce je naopak přesvědčen, že právě zájem o nemovitost je zásadním kritériem, které utváří trh. Relevanci kupní ceny potvrdil i žalovaný, který v napadeném rozhodnutí uvedl, že oceňovací vyhlášky jsou každoročně aktualizovány, aby se ceny zjištěné maximálně přibližovaly cenám sjednaným. Proto žalobce považuje za nesprávné, že nebyla hodnocena kupní smlouva, resp. sjednaná kupní cena jako důkaz o hodnotě nemovitostí. Žalovaný přitom přisvědčil, že úředně stanovená cena má být co neblíže té objektivní. V daném případě je však takřka 50% rozdíl mezi cenou smluvní a stanovenou žalovaným. Tento nepoměr vyvěrá i z toho, že žalovaný nevyužil při kontrolním ocenění analýzu trhu. Jeho postup je striktně pozitivistický, bez ohledu na smysl a účel stanovení daňové povinnosti, která by měla představovat spravedlivý zásah do majetkových práv osob. Žalobce v této souvislosti dále poukázal na značnou diskrepanci v přístupu správce daně k daňovým povinnostem žalobce. Zatímco v případě daně z převodu nemovitostí akceptoval bez problému cenu smluvní (z té je hrazena daň), v případě daně z příjmů se snaží stanovit hodnotu nemovitostí co nejnížší. Cena týchž nemovitostí pro daňové účely tak byla v období měsíce změněna asi na polovinu.

Žalobce dále zdůraznil, že kontrolní ocenění ani jeho doplnění nezohledňují a správně neaplikují koeficienty pro ohodnocení předmětných nemovitostí. Vzhledem k tomu, že žalovaný změnil hodnotu ocenění staveb, u něhož se ztotožnil se závěry posudku A. A., zůstala sporná jen cena pozemků. Použití koeficientů ze strany žalobce (znaleckého ústavu) pak žalovaný nedůvodně bagatelizuje. Důvody použití některých koeficientů (např. se jedná o atraktivní pozemek v blízkosti přehrady a zámku), považuje žalovaný za vágní, ačkoliv znalecké posudky standardně určují hodnotu pozemku s ohledem na lokalitu, ve které se nachází. Nadto sám žalovaný v napadeném rozhodnutí připustil, že blízkost uvedeného zámku byla důvodem, proč kupující od žalobce nemovitosti kupoval (chtěl zcelit své pozemky v okolí zámku k dalšímu komerčnímu využití). Mimo to posudek A. A. zohledňuje i negativní vlivy, které do posudku promítá v neprospěch žalobce. Na rozdíl od žalovaného, který akcentuje koeficienty, které lze snadno v budoucnosti měnit (napojení na vodovod, existence hal, apod.), použil A. A. kritéria, která jsou trvalejší. Blízkost S. přehrady i zámku bude pro potenciálního investora důležitější než neexistence vodovodní přípojky. Krom toho stavby na pozemku, o kterých žalovaný hovoří jako o důvodu snížení jeho hodnoty, sám oceňuje v hodnotě několika milionů korun. Proto žalobce považuje cenu stanovenou v posudku A. A. za správnou. Žalobce je současně přesvědčen o tom, že žalovaný měl provést výslech zpracovatele znaleckého posudku, a odstranit tak tvrzené nesrovnalosti a nesprávnosti ve znaleckém posudku. Takový důkazní prostředek by byl pro přístup ke znaleckému posudku zásadní, neboť je zjevné, že se ve svých propočtech koeficientů znalecký posudek a kontrolní ocenění správce daně podstatně liší. V takové situaci měl mít renomovaný odborník možnost své závěry vysvětlit a obhájit. Žalobce je přesvědčen jak o hospodárnosti tohoto postupu, tak o způsobilosti důkazního prostředku ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. K námitce, že postupoval v rozporu s § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmu a vyměřil daň v nesprávné výši, žalovaný ve vyjádření k žalobě

předně poznamenal, že žalobce v průběhu daňového řízení předložil celkem tři znalecké posudky znějící na odlišnou částku, a to s ohledem na vývoj tohoto řízení. Žalovaný proto v souvislosti s „přízpůsobováním“ znaleckých posudků předkládaných žalobcem zopakoval, že si s ohledem na rozporuplnost předložených posudků nechal zpracovat znalkyní Ing. Š. vlastní kontrolní ocenění, které posuzoval v dané věci jako důkazní prostředek prokazující tvrzení žalobce stran zjištění ceny předmětné nemovitosti dle zákona o oceňování majetku. Ta je znalkyní v oboru zapsanou v seznamu znalců pro základní obor ekonomika, odvětví ceny a odhady se specializací na nemovitosti. Zcela legálně tak byla touto osobou zpracovanému kontrolnímu ocenění přisouzena vysoká důkazní hodnota, nicméně žalovaný neopomněl vyhodnotit ani rozporuplné znalecké posudky předložené žalobcem. Na kontrolní ocenění reagoval žalobce předložením posudku se zjištěnou cenou 18.165.270 Kč. Část námitek žalobce poté žalovaný zohlednil. K žalobcem zmíněným rozsudkům Nejvyššího správního soudu žalovaný uvedl, že se od závěrů zde uvedených neodchýlil a zjištěná cena byla stanovena co nejpresněji s ohledem na veškeré podstatné skutečnosti a rozhodné okolnosti. K namítanému porušení procesních práv žalobce výsledkem svědka žalovaný obdobně jako v napadeném rozhodnutí zopakoval, že takto získané informace vyplynuly z místního šetření konaného na Obecním úřadě S., přičemž z protokolu jasně plyne, že se jednalo o místní šetření dle § 80 a násl. daňového řádu ve věci zjištění skutečného stavu pozemků parc. č. st. x a parc. č. x v daném k. ú. ke dni 2. 6. 2011 za účelem ocenění nemovitostí a Ing. N. vystupoval jako osoba oprávněná jednat jménem třetí osoby (obecního úřadu), tj. osoby zúčastněné na správě daní. Nejednalo se tedy o svědeckou výpověď a nedošlo k porušení daňového řádu. Žalovaný dále odmítl, že by se nevypořádal s kontrolním posudkem Ing. L., neboť zpracovatelce kontrolního ocenění byly předloženy relevantní písemnosti včetně kontrolního posudku Ing. L. Žalovaný nicméně jako důkazní prostředek prokazující tvrzení žalobce stran zjištění ceny předmětné nemovitosti podle zákona o oceňování majetku v souladu s daňovým řádem vyhodnotil výsledné kontrolní ocenění Ing. Š. Dodal, že v případě kalové nádrže byla akceptována částka ocenění dle znaleckého posudku předloženého žalobcem. Žalovaný setrval na tom, že kupní cena je cenou smluvní a neovlivňuje ji pouze situace na trhu, ale také zájem nemovitost vlastnit. Co se týče neprovedení analýzy trhu, poukázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Postup ocenění nemovitostí je formulován v § 3 a násl. zákona o oceňování a v prováděcí vyhlášce. Při ocenění pozemku se vychází z taxativně stanovených základních cen stavebních pozemků upravovaných podle přílohy č. 21 vyhlášky. Analýza trhu požadovaná žalobcem je sice důležitým předpokladem pro správné stanovení obvyklých cen, nikoliv však zjištěných cen. Žalovaný nepovažuje za relevantní námitku rozdílného přístupu správních orgánů k daňovým povinnostem žalobce, neboť předmětem tohoto řízení je posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí a namítané rozdíly ze stanovení jeho odlišné daňové povinnosti se z tohoto přezkumu zcela vymykají. K námitce týkající se použitých koeficientů pak žalovaný uvedl, že právě kontrolní ocenění zohledňuje všechny koeficienty v souladu s příslušnými právními předpisy. Žalovaný nesouhlasí s tím, že sporná zůstala jen cena předmětných pozemků, neboť zjištěná cena nemovitostí byla stanovena dle kontrolního ocenění, přičemž v případě ocenění kalové nádrže byla akceptována částka ocenění vyplývající ze znaleckého posudku žalobce. K namítanému nevyslechnutí zpracovatele posudku pak žalovaný zopakoval, že výslech nebyl proveden, neboť se jednalo o zástupce znaleckého ústavu, který zpracoval předložené posudky, a které žalovaný důkladně odborně posoudil. Lze se tedy důvodně domnívat, že výslech by nepřinesl žádné nové pro věc relevantní skutečnosti. Za takové situace se provedení svědecké výpovědi jeví jako nadbytečné a v rozporu se zásadou hospodárnosti. Žalovaný tímto postupem nevybočil ze zákonných mezí, neboť není povinností správce daně

provést každý navržený důkaz, neexistuje-li k navrženému dokazování relevantní a smysluplný důvod, přičemž zdůvodnění odmítnutí provedení navrženého důkazu musí být daňovému subjektu vyloženo, což žalovaný učinil.

V replice k vyjádření žalovaného žalobce ve vztahu k posudku L. K. zopakoval, že jej předložil s přiznáním k dani z převodu nemovitostí, a pro tento účel byl posudek také zpracován. Žalobce popřel, že by jej předložil v rámci daňové kontroly. Ta byla zahájena tím, že se k němu domů dostavily dvě pracovnice správce daně s tím, že mají pár otázek k daňovým věcem souvisejícím s nájmem nemovitostí, avšak po vpuštění do obydlí se předmět hovoru změnil a byla zahájena finanční kontrola daně z příjmu. K tomu žalobce předložil vše, co se dle jeho názoru transakce týkalo a co měl doma k dispozici. Pokud by byl ze strany správce daně použit často deklarovaný klientský přístup, obrátil by se žalobce na odborné poradce a s finančním úřadem spolupracoval tak, jak činí po celou dobu řízení. Způsob zahájení daňové kontroly tedy nebyl plně v souladu s § 5 odst. 3 daňového řádu. Namísto toho byla bez jakékoli přípravy v bytě žalobce zahájena finanční kontrola a pro účely vyměření daně byl použit znalecký posudek zpracovaný k jinému účelu, který navíc obsahově a metodicky nesprávně stanovoval zjištěnou cenu. Správce daně nicméně přezkoumání tohoto posudku a jeho správnosti nevěnoval žádnou pozornost a využil z něj údaje pro doměření co nejvyšší daňové povinnosti. Naopak žalobce jako protiargument důkazům a tvrzením žalovaného nechal předmětné nemovitosti odborně posoudit hned třikrát. Jinými slovy, pokud vychází daňovému subjektu vysoká daňová zátěž, nejsou jím předkládané dokumenty co do obsahu prověřovány vůbec, naopak má-li být daňová zátěž snížena, je ze strany orgánů finanční správy vyvíjena enormní snaha po objektivním přezkoumání podkladů pro stanovení výše daně. Přitom dle § 92 odst. 2 daňového řádu je povinností správce daně skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně zjistit co nejúplněji. K výtce, že se jím předložené znalecké posudky co do ceny nemovitostí liší, žalobce uvedl, že lze totéž říci i o oceněních zpracovávaných finanční správou. Podle žalobce bylo namístě, aby žalovaný uvedl, proč považuje za nesprávné a pro dané řízení neupotřebitelné kontrolní ocenění Ing. L., a namísto toho dal přednost ocenění Ing. Š. Žalobce současně poukázal na to, že znalec nesmí podávat posudek ve věci, v níž lze mít pochybnost o jeho nepodjatosti. V daném případě by tedy Ing. Š. nemohla vystupovat jako znalkyně, neboť z jejího pracovního vztahu k žalovanému je pochybnost o její nepodjatosti zřejmá. Lze proto důvodně pochybovat o objektivitě, a tedy i zákonnosti jejího kontrolního ocenění. Žalobce je proto přesvědčen, že znalecké posouzení by měl učinit subjekt, nejlépe znalecký ústav, který je na účastnících nezávislý a není v pracovním poměru k žalovanému. Obzvlášť, pokud se sami pracovníci správce daně a žalovaného ve svých závěrech výrazně lišili a původní ocenění Ing. Š. nebylo správné. V kontrastu s výše uvedeným pak považuje žalobce za nedůvodné, že nebyl proveden výslech zpracovatele jím předložených posudků, ačkoliv byl v daném případě dostatečný časový prostor pro uskutečnění tohoto úkonu, který by vysvětlil a objasnil, jak zpracovatel dospěl ke svým závěrům.

Žalobce dodal, že z odkazované judikatury dovozuje obecné závěry, které je možno vztáhnout na neurčitý okruh obdobných případů. V daném případě byly značné rozdíly mezi metodikami ocenění a zejména užitých koeficientů použitými znaleckým ústavem na straně jedné a Ing. Š. na straně druhé, což vzbuzuje jasné pochybnosti o správnosti stanovení daňového základu. Za zásadní pak žalobce označil myšlenku, aby se cena určovaná administrativně co nejvíce blížila ceně reálné. Cena zjištěná (tzv. administrativní) je právní konstrukcí přežívající z doby před rokem 1989, kdy nebylo možné ceny nemovitostí zjišťovat jiným způsobem kvůli absenci tržního prostředí. I z § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů je zřejmé, že cena zjištěná je použita tam, kde není možné cenu konkrétní věci zjistit přímo

z okolností jejího úplatného převodu. V současné době je nicméně bez zvláštních obtíží možné zjistit cenu tržní, tedy reálnou cenu dané komodity, což v daném případě trh jasně ukázal. Proto žalobce akcentuje nutnost blízkosti ceny zjištěné a objektivní ceny nemovitosti. Porušením uvedeného principu by docházelo k použití neadekvátních cen a tím k nesprávnému stanovení základu daně a daňové povinnosti. Žalobce v této souvislosti s poukazem na rozsudky Nevyššího správního soudu čj. 2 Afs 42/2005-136, čj. 5 Afs 45/2011-94 a čj. 8 Afs 30/2012-32, dodal, že výši příjmů nelze v neprospěch poplatníka určit dle pravidel, která se míjejí s tím, jak se hospodaření poplatníka v rozhodných ohledech skutečně vyvíjelo. 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 (nikoli toliko zdánlivého) příjmu brát v úvahu. Žalobce dále poukázal na to, že v daném případě šlo o výslech Ing. N., protože „*přizvání osoby, jejíž přítomnost je dle povahy věci potřebná*“ jistě nezahrnuje pokládání otázek a využití odpovědí jako podkladu pro další úkony žalovaného. Zjevně byla tážána třetí osoba na otázky týkající se důležitých okolností v daňovém řízení, konkrétně informací podstatných pro ocenění předmětných nemovitostí, o čemž např. svědčí první otázka správce daně v rámci místního šetření položená. Ing. N. například tvrdí, že nebylo možné pozemky napojit v roce 2011 na veřejný vodovod, kanalizaci ani elektřinu. Správce daně tak vytvářel důkazní materiál bez možnosti daňového subjektu na tvrzení vyslýchaného reagovat. Nadto Ing. N. nebyl vyslýchán jako svědek, a tedy poučen dle § 96 odst. 4 daňového řádu. To zavdává důvod pro pochybnosti o pravdivosti a relevantnosti jeho sdělení a pro otázku, jak by se lišil výslech Ing. N. od toho, co žalovaný považuje za výsledek místního šetření. Skutečnost, že se žalobce nemohl výslechu účastnit a klást otázky, včetně toho, že kontrolní ocenění žalovaného vycházejí i z tvrzení Ing. N., považuje žalobce za zásadní porušení svých zákonem garantovaných procesních práv.

Krajský soud v Praze ze správního spisu ověřil, že žalobce na základě darovací smlouvy ze dne 1. 6. 2011 nabyl od R. P. ml. pozemky parc. č. st. x v k. ú. S. n. V. Následně kupní smlouvou ze dne 28. 7. 2011 prodal uvedené pozemky společnosti A. I. za cenu 27.680.000 Kč. V kupní smlouvě smluvní strany mimo jiné ujednaly, že žalobce provede částečnou sanaci areálu, přičemž její součástí je též konstatování žalobce, že na pozemcích parc. č. st. x se nacházejí zemědělské stavby bez čísla popisného či evidenčního a na pozemku parc. č. x se nachází stavba č. p. x určená pro výrobu, které jsou ve vlastnictví společnosti JP C. Součástí správního spisu je dále znalecký posudek ze dne 2. 6. 2011, č. 1374-25/2011, vypracovaným L. K., znalcem jmenovaným pro obor ekonomika, odvětví ceny a odhady nemovitostí. Tento posudek, jehož úkolem bylo ocenění daných nemovitostí a stanovení ceny obvyklé (za účelem „*daňové účely – převod pozemků*“), stanovil zjištěnou cenu vnitřní plochy a komunikace v areálu, dvou betonových silážních jam, betonové kalové nádrže, kanalizační přípojky z haly č. 3 do kalové nádrže, žumpy a betonové dlažby na 28.391.040 Kč, kterou však vzhledem k opotřebení upravil na 3.857.292,38 Kč. Cenu shora označených pozemků o celkové rozloze 22.452 m² pak stanovil dle jednotkové ceny 35 Kč/m² ve výši 2.675.753,09 Kč. Výsledná cena nemovitostí tak činí 6.533.050 Kč. Obvyklá cena pozemku v dané lokalitě pak činí dle posudku 1.260 Kč/m² (celkem tedy 28.289.520 Kč).

Správce daně dne 6. 3. 2014 zahájil (dle protokolu č. j. 624529/14/2106-05402-202366) u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let

2011 a 2012. Nejprve vyzval žalobce k předložení důkazních prostředků prokazujících v daňovém přiznání žalobcem uvedené příjmy a výdaje z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti, a následně se jej dotázal, zda v roce 2011 prodal pozemky, které nabyl od svého syna. Žalobce prodej pozemků potvrdil a předložil darovací smlouvu s tím, že další doklady doplní do dvou týdnů. Dne 20. 3. 2014 žalobce předložil shora označený posudek znalce L. K. Dne 27. 3. 2014 podal žalobce dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011, v němž jako ostatní příjem uvedl kupní cenu prodaných nemovitostí (27.680.000 Kč) a jako výdaj uvedl částku 29.119.920 Kč. Správce daně nato vydal dne 1. 4. 2014 rozhodnutí o zastavení řízení ve věci tohoto dodatečného přiznání s tím, že takové přiznání není přípustné k dani, která je předmětem daňové kontroly. Následně správce daně dle protokolu ze dne 4. 4. 2014 seznámil žalobce s výsledkem kontroly. Mimo jiné uvedl, že příjmy a výdaje z pronájmu bytu v roce 2011 žalobce doložil, a proto je správce daně pouze přeradil do příjmů z pronájmu. Co se týče prodeje pozemků, žalobce neoprávněně snížil příjmy o částku 27.680.000 Kč. Prokazatelné výdaje žalobce tvoří zaplacená daň z převodu nemovitosti ve výši 830.400 Kč a zjištěná cena nemovitostí dle shora uvedeného posudku 6.533.050 Kč. Správce daně nemůže uznat výdaje tvrzené žalobcem v dodatečném daňovém přiznání (porovnávacím způsobem stanovená obvyklá cena), neboť dle § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů je výdajem cena zjištěná. Správce daně uzavřel, že základ daně z ostatních příjmů je 20.316.550 Kč. Do protokolu ze dne 30. 4. 2014, čj. 2414587/14/2106-05402-203849, pak vyjádřil žalobce nesouhlas s těmito závěry, neboť žádný právní předpis nezapovídá použití obvyklé ceny pozemků. Dle § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů je v případě darované věci cena zjištěná podle zákona o oceňování majetku, přičemž nestanovuje, jaká konkrétní metoda má být použita, a proto je třeba postupovat ve prospěch poplatníka. Správce daně této argumentaci žalobce (viz protokol o projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 29. 5. 2014) nepřisvědčil a dne 4. 6. 2014 vydal dodatečný platební výměr čj. 2909415/14/2106-24802-209083, kterým žalobci za dané zdaňovací období doměřil daň ve výši 3.034.035 Kč a uložil mu povinnost hradit penále 606.807 Kč.

Žalobce následně dne 15. 7. 2014 podal proti tomuto rozhodnutí správce daně odvolání. Připustil, že pro účely daně z příjmů má být použita zjištěná cena nemovitostí, avšak s poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 30/2012-32 zdůraznil, že zjištěná cena musí zohledňovat veškeré podstatné skutečnosti a okolnosti tak, aby byla co nejpresnější. V této souvislosti zpochybnil závěry posudku L. K., neboť dle odborného stanoviska znaleckého ústavu A. A. ze dne 10. 7. 2014 uvedený posudek nesprávně použil koeficienty prodejnosti a změny cen staveb, neodůvodněně snížil předpokládanou další životnost staveb na 2 roky a nesprávně použil úpravy ceny pozemků. Žalobce k odvolání rovněž přiložil znalecký posudek znaleckého ústavu A. A. č. C14152111/1. Tento posudek, jehož úkolem byla „*indikace ceny zjištěné jako základu pro výpočet daně darovací, případně návazně daně z příjmů fyzických osob*“, ocenil stavby [pozemní komunikace, skladovací jámy (původně silážní), kalovou nádrž, kanalizační přípojku, jímku a betonovou dlažbu] na 72.715.644,30 Kč. Tuto částku vzhledem k opotřebení a další předpokládané životnosti snížil na 16.769.668,50 Kč. Při výpočtu ceny pozemků tento posudek vychází z ceny 35 Kč/m², kterou vzhledem k výhodnosti pozemků na území obce, komerční využitelnosti a turistickému významu obce upravil 600 % přírážkou a koeficienty prodejnosti a úpravy cen pozemků (1,2110 a 2,1430). Cena pozemků tak činí 7.092.736,80 Kč a celková zjištěná cena nemovitostí 23.862.410 Kč.

Před postoupením odvolání žalovanému správce daně (dle vyjádření k odvolání veden snahou vysvětlit diametrálně rozdílné ceny nemovitostí zjištěné v předložených znaleckých posudcích) získával další informace a důkazní prostředky prokazující zejména celkový stav

nemovitostí, umístění, účel užití, vybavenost apod. Mimo jiné požádal znalce K. o poskytnutí podkladů jeho posudku, provedl místní šetření v areálu a na obecním úřadu. Z protokolu o místním šetření na Obecním úřadu S. dne 27. 8. 2014 (čj. 3592879/14/2106-05042-203849), při kterém za osobu zúčastněnou na správě daní (obecní úřad) jednal starosta Ing. F. N., kladl správce daně dotazy na stav areálu k 2. 6. 2011. Starosta sdělil, že areál byl zaplaven zbytky plastů, v silážních jamách byl plastový odpad a v jímce mezi druhou a třetí halou byly zbytky kalů, které obsahovaly stopové množství rtuti. K tomu předložil monitoring znečištění zemin a povrchových vod vypracovaný společností Ochrana podzemních vod ze září 2009 a rozhodnutí Městského úřadu Černošice, odboru životního prostředí, ze dne 12. 1. 2011, č. j. ŽP/MEUC-002020/V/Mar-R, jímž bylo synovi žalobce uloženo odstranit zjištěný závadný stav areálu. Starosta dále uvedl, že v té době již v areálu neprobíhala výroba (firma byla v konkurzu), areál nebyl zabezpečen a hala č. 2 byla poničena požárem, přičemž areál by odpojen od trafostanice umístěné na cizím pozemku. Přístup k pozemkům byl ztížen, neboť vede přes areál státního statku, který vlastnila společnost A. I. Starosta doplnil, že v předmětné době měla obec pouze schválené zadání územního plánu, které správci daně předložil, a že na zastavěném území platila stavební uzávěra. Podle starosty rovněž z kapacitních důvodů nebylo možné pozemky napojit na inženýrské sítě (vodovod, kanalizace, elektřina). K fotografiím z webových stránek zamekslapy.cz, které předložil správce daně, starosta uvedl, že jde o snímky pořízené až po rozhodném dni. Na prvním snímku je vyhořelá hala č. 2 s oběma jímkami, na čtvrtém jímka vyprázdněná. Jímky byly dle starosty kvůli zbytkům rtuti vybourány při likvidaci odpadu.

Správce daně současně požádal pracovníka Finančního úřadu pro Středočeský kraj o provedení formální kontroly správnosti nového znaleckého posudku. Kontrolní posudek (ze dne 17. 7. 2014, č. 12/332/2014) vyhotovený Ing. I. L. především konstatoval, že posudek ústavu A. A. nepřesně klasifikoval skladovací jámy jako nádrž a jímky pozemních čistíren odpadních vod namísto zásobníků a pozemních jam (mimo zemědělství), v důsledku čehož byla stavba nadhodnocena. Podhodnocena byla naopak betonová dlažba v důsledku nesprávně uvedené celkové předpokládané životnosti. Mimo to měl být použit jiný koeficient prodejnosti stavebních pozemků. Celkovou cenu pak posudek stanovil ve výši 25.827.389 Kč. Správce daně následně vyzval žalobce (výzva čj. 3534249/14/2106-05402-203849) k prokázání skutečného stavu pozemků ke dni 2. 6. 2011. Žalobce na to reagoval vyjádřením ze dne 9. 10. 2014, v němž hájil závěry znaleckého ústavu. K problematice inženýrských sítí uvedl, že na pozemcích se nachází rozvody silnoproudého vedení, nadzemní telefonní rozvod, původní vodovodní rozvody s napojením na studnu, vlastní kanalizační síť s napojením na odpadní jímku a dešťová kanalizace ústící do dešťových jímek. Žalobce také předložil smlouvu o připojení odběrného místa k distribuční soustavě vysokého napětí mezi společnostmi Č. D. a JP C. (vlastníkem hal) ze dne 21. 11. 2007 a přijetí nabídky na dodávku elektřiny mezi těmito subjekty ze dne 17. 10. 2008. Dále žalobce předložil vyjádření obce S. ze dne 24. 7. 2007, čj. 214/2007/Ne, podle něhož se na pozemcích parc. č. x ve vlastnictví obce nachází nezpevněná veřejně přístupná účelová komunikace. Na základě toho je dle žalobce zřejmé, že pozemky jsou přístupné prostřednictvím uvedené účelové komunikace, a mimo to rovněž přes komunikaci na pozemcích parc. č. x a na pozemcích parc. č. x, x a x (vše v k. ú. S. nad V.).

Jak dále ze správního spisu plyne, v rámci odvolacího řízení žalovaný nechal vypracovat kontrolní ocenění daných nemovitostí za účelem zjištění jejich ceny podle stavu ke dni 8. 7. 2011. Toto kontrolní ocenění (čj. C14152111/1) zpracovala Ing. H. Š., pracovnice Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj. Kontrolní ocenění ohodnotilo pozemní komunikace, skladovací jámy a kalovou nádrž (kterou klasifikovala jako zásobníky a pozemní jámy pro

zemědělství), kanalizační přípojku, jímku a betonovou dlažbu na celkem 9.062.563,60 Kč, pozemky pak na celkem 2.760.937,20 Kč. Toto ocenění zohledňuje vyšší úroveň sjednané kupní ceny přírůžkou 200 %, kterou však upravuje z důvodu nemožnosti napojení na veřejný vodovod, kanalizaci a rozvod elektřiny a z důvodu stavební uzávěry vztahující se na pozemky na 134 %. Ocenění při výpočtu uplatňuje koeficient prodejnosti (2,1430) a koeficient změny cen staveb (1,2110 resp. 1,6860 u části pozemku parc. č. x). Celkem tedy výsledná cena dle tohoto ocenění činí 11.823.500 Kč.

Žalovaný sdělením ze dne 16. 3. 2015 (čj. 2432/15/5200-10422-711621) seznámil žalobce se všemi shromážděnými podklady v rámci odvolacího řízení, včetně jejich hodnocení. V reakci na to žalobce vyjádřil nesouhlas s postupem správce daně a uvedl další odvolací námitky. K tomuto vyjádření přiložil další znalecký posudek zpracovaný znaleckým ústavem A. A. (ze dne 13. 5. 2015, č. C152198), který k úkolu stanovit zjištěnou cenu daných nemovitostí určil výslednou cenu částkou 18.165.270 Kč. Tento posudek na základě nově poskytnutých informací ocenil stavby na pozemku, které měly dle jeho názoru celkovou hodnotu se zohledněním opotřebení 11.781.926,70 Kč. Při stanovení ceny pozemků upravil cenu s ohledem na atraktivitu (400 %) a dále zohlednil výhodnost polohy pozemku na území obce (100 %) a komerční využitelnost pozemku (100 %; celkem 600 %). Uvedl dále, že pozemky sice nejsou napojeny na veřejný vodovod a kanalizaci, avšak mají vlastní studnu a jímku, a proto upravil cenu -5 %. Stejnou úpravou ceny pozemků zohlednil stavební uzávěru. Neupravil naopak cenu z důvodu nemožnosti napojit pozemky na rozvod elektrické energie. Součástí správního spisu je pak i vyjádření Ing. Š. k tomuto podání žalobce včetně znaleckého posudku.

Žalovaný pak v rozhodnutí ze dne 15. 9. 2015, čj. 29659/15/5200-10422-711621, o odvolání žalobce zohlednil některé jeho námitky (zařazení kalové nádrže do kategorie „nádrže a jímky podzemních čistíren odpadních vod“ a tomu odpovídající ocenění) a stanovil cenu předmětných nemovitostí zjištěnou dle zákona o oceňování majetku ve výši 14.547.430 Kč. Cenu staveb stanovil dle kontrolního ocenění Ing. Š. při zohlednění částky kalové nádrže dle posudku předloženého žalobcem ve výši 11.786.496,50 Kč a cenu pozemků dle kontrolního ocenění Ing. Š. ve výši 2.760.937,20 Kč. S ohledem na výše uvedené pak žalovaný rozhodnutím napadeným nyní projednávanou žalobou změnil částku doměřené daně z 3.034.035 Kč na 1.831.890 Kč (penále snížil z 606.807 Kč na 366.378 Kč).

Krajský soud v Praze na základě včas podané a přípustné žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobcem uplatněných námitek, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu [§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)]. Ve věci přitom rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť účastníci s takovým postupem soudu nevyslovili nesouhlas.

Žalobní námitky uplatněné v projednávané věci žalobcem se týkají především aplikace § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů, podle něhož v případě příjmů z převodu vlastnictví nemovitostí „je výdajem cena, za kterou poplatník věc (právo) prokazatelně nabyt, a jde-li o věc (právo) zděděnou nebo darovanou, cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku ke dni nabytí.“ Mezi účastníky přitom v dané věci není sporu o tom, že žalobce shora označené nemovitosti nabyt na základě darovací smlouvy v roce 2011 a v témže roce vlastnické právo k těmto nemovitostem převedl na třetí osobu. Podstata žalobní argumentace v dané věci spočívá v tom, že žalovaný při určení ceny pro účely citovaného ustanovení v rozporu s jeho smyslem i judikaturou nezohlednil rozhodné vlastnosti daných nemovitostí, které ovlivňují jejich cenu, jak naopak činí znalecký posudek

předložený žalobcem, a vznikl tak značný rozdíl mezi cenou zjištěnou pro účely správy daní a cenou reálnou (tržní). V souvislosti s tím pak žalobce namítl i procesní pochybení spočívající v tom, že žalovaný nehodnotil všechny důkazy (kontrolní ocenění provedené pro účely daně z převodu nemovitostí), vycházel ze skutkových informací od svědka, o jehož výsledku nebyl žalobce vyrozuměn (místní šetření na Obecním úřadu S.), a neprovedl výslech znalce, který vypracoval posudek předložený žalobcem.

Soud nepřehlédl, že součástí repliky žalobce k vyjádření žalovaného jsou též pochybnosti týkající se zahájení, resp. následného průběhu daňové kontroly, na základě níž byl vydán dodatečný platební výměr (žalobou napadené rozhodnutí žalovaného). Aniž by se nicméně soud musel zabývat otázkou, zda tato část repliky žalobce představuje řádně vymezený žalobní bod či nikoliv, je nutno s odkazem na § 71 odst. 2 s. ř. s. upozornit na to, že rozšířit žalobu o další žalobní body lze jen ve lhůtě pro podání žaloby. Replika žalobce ze dne 13. 12. 2016 však byla zcela zjevně podána až po uplynutí této lhůty (napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno již dne 17. 9. 2015), soud se tedy otázkou zahájení ani průběhu předmětné daňové kontroly nemohl zabývat, neboť i kdyby se jednalo o řádný žalobní bod ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s., byl by to žalobní bod opožděný.

Stejně tak zdejší soud předesílá, že předmětem jeho rozhodování a přezkumu je toliko žalobou napadené rozhodnutí žalovaného (případně předcházející rozhodnutí prvostupňového správce daně). Z žalobní argumentace je totiž zjevné, že zde žalobce opětovně shrnuje některé své výtky, které uplatnil již v odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí správce daně, a to i přesto, že žalovaný rozhodnutí správce daně ve prospěch žalobce (nikoliv nevýznamně) změnil a v rámci odvolacího řízení podklady pro rozhodnutí ve věci doplnil. Stejně tak může být předmětem tohoto řízení pouze posouzení zákonnosti rozhodnutí týkajících se žalobci doměřené daně z příjmů za předmětné zdaňovací období, přičemž soudu nepřísluší hodnotit postup správce daně v jiném řízení (o dani z převodu nemovitostí), jehož se ovšem argumentace žalobce v dané věci taktéž týká.

Pokud jde o žalobní námitku týkající se určení ceny zjištěné ve smyslu § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů, je třeba předeslat, že samo citované ustanovení předpokládá pro stanovení takové ceny postup podle zvláštního právního předpisu, přičemž takové zjištění ceny nepochybně musí být předmětem odborné úvahy. Ač tak zákon výslovně nestanoví, je zjevné, že důkazním prostředkem prokazujícím cenu zjištěnou ve smyslu citovaného ustanovení bude obvykle znalecký posudek. Není na místě, aby se správní orgán v daňovém řízení (ani soud v rámci případného řízení o přezkumu takového rozhodnutí) bez odpovídajících odborných podkladů sám zabýval např. otázkou (ne)správnosti použitých koeficientů cen pozemků či sám volil další kritéria nezbytná pro určení ceny posuzovaných nemovitostí, byť obecně nelze vyloučit ani to, že správní orgán (resp. příslušní pracovníci správce daně) může být odborně vybaven k tomu, aby zjištění ceny podle zvláštního právního předpisu provedl sám (citované ustanovení zákona o daních z příjmů to nevylučuje). Jak nicméně v nyní projednávané věci plyne z výše reprodukováného správního spisu, měly správní orgány pro stanovení zjištěné ceny ve smyslu § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů k dispozici hned několik odborných posouzení, které zjištěnou cenu určovaly rozdílně (a to dosti výrazně). Správce daně původně vycházel ze znaleckého posudku L. K., žalobce nechal v průběhu řízení zpracovat dva znalecké posudky u znaleckého ústavu A. A., přičemž žalovaný měl k dispozici ještě další dvě tzv. kontrolní ocenění vyhotovená pracovníky finanční správy. Jak přitom žalovaný uvedl v odůvodnění napadeného rozhodnutí, žalobcem předložené posudky neosvědčil jako důkazní prostředek prokazující ocenění předmětných nemovitostí. V žalobou napadeném rozhodnutí žalovaný zohlednil dílčím způsobem pouze

druhý ze žalobcem předložených posudků (v části týkající se ocenění kalové nádrže), nicméně při určení výše výdajů ve smyslu § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů vyšel především z kontrolního ocenění provedeného Ing. Š. (pracovníci Finančního úřadu Jihomoravského kraje).

Ve vztahu ke znaleckému posudku L. K. (vypracovanému pro účely daně z převodu nemovitostí) i prvnímu znaleckému posudku ústavu A. A. žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí odpovídajícím způsobem vysvětlil, proč nelze k ceně zjištěné těmito posudky přihlídnout. Soud v tomto ohledu zdůrazňuje tu základní úvahu žalovaného, kterou ostatně ani žalobce nezpochybňuje, že uvedené posudky vycházely z nedostatečných (nesprávných) podkladů. Jak již bylo výše uvedeno, žalovaný při samotném určení ceny dle § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů vyšel především z kontrolního ocenění provedeného Ing. Š. Aniž by soud hodlal hodnotit odbornou úroveň tohoto kontrolního ocenění (či srovnávat jeho úroveň s posudky předloženými žalobcem), je třeba zdůraznit, že pokud jde o posouzení odborné otázky, představuje klíčový důkazní prostředek právě znalecké posouzení. Pro důkazní význam znaleckého posudku pak není určující, bylo-li jeho vypracování zadáno správním orgánem či účastníkem, který jej pak v řízení správnímu orgánu předložil. Podstatné naopak je, zda takový znalecký posudek obsahuje zákonem vyžadované náležitosti a především doložku znalce o tom, že si je vědom následků vědomě nepravdivého znaleckého posudku (srov. § 127a zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů). Pokud znalecký posudek tyto podmínky splňuje, pak se při jeho provádění postupuje stejně jako při provádění znaleckého posudku znalce ustanoveného správním orgánem (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 9 As 206/2014-48). K tomu soud uvádí, že znalecký posudek ze dne 13. 4. 2015, č. C151198, který žalobce žalovanému předložil právě v reakci na kontrolní ocenění provedené Ing. Š., tuto znaleckou doložku obsahuje, přičemž není zřejmé, že by v něm absentovala některá ze zákonných náležitostí, jež musí znalecký posudek naplňovat (viz § 13 odst. 2 až 6 vyhlášky č. 37/1967 Sb., k provedení zákona o znalcích a tlumočnících). Ostatně nic takového ani žalovaný ani zmíněné kontrolní ocenění nenamítá.

Krajský soud v Praze nehodlá zpochybňovat odbornost Ing. Š., která je dle tvrzení žalovaného v napadeném rozhodnutí (ze samotného kontrolního ocenění tato skutečnost neplyne) též znalkyní jmenovanou pro základní obor ekonomika, pro odvětví ceny a odhady se specializací na nemovitosti, přičemž soud neshledává ani důvod blíže se vyjadřovat k účastníky nastolené otázce srovnání odbornosti uvedené pracovnice správce daně a zpracovatele posudků předložených žalobcem. Za klíčové pro danou věc naopak soud považuje vůbec samotné posouzení významu zmíněného kontrolního ocenění pro účely daného řízení. K tomu je třeba předeslat, že jistě nelze popírat právo správce daně, aby v reakci na účastníky předložený znalecký posudek takový posudek jako jeden důkazních prostředků hodnotil (nelze vždy zcela „slepě“ převzít závěry znaleckého posouzení). Za tím účelem si pak zcela nepochybně může správce daně nechat svými zaměstnanci s odpovídající odbornou specializací zpracovat i kontrolní posouzení (ocenění), s nímž pak v rámci vyhodnocení důkazů dále pracuje. Jak již bylo výše uvedeno, není ostatně vyloučeno ani to, že správce daně za splnění dalších podmínek (zejm. odborného charakteru) může provést úvahu o ocenění nemovitosti sám. Zmíněné kontrolní ocenění však (minimálně co do formy) nemá zákonem předvídanou povahu znaleckého posudku (srov. např. shora zmíněný požadavek na připojení tzv. znalecké doložky), nelze je tedy za znalecký posudek považovat a bude vždy v každé konkrétní věci nutno důkladně posoudit, zda je takové kontrolní ocenění způsobilým podkladem pro rozhodnutí správního orgánu, a to zvláště tehdy, pokud se závěry takového kontrolního ocenění výrazně liší právě od závěrů znaleckého posudku.

V nyní projednávané věci reagoval žalovaný na žalobcem předložený posudek ústavu A. A. (i na předchozí posudek vypracovaný pro účely daně z převodu nemovitostí) tak, že nechal zpracovat kontrolní ocenění daných nemovitostí u zmíněné pracovnice jiného správce daně. Jak již bylo výše uvedeno, potud nelze v jeho jednání shledávat cokoliv nezákonného, zvláště pak pokud v napadeném rozhodnutí jasně vymezil, že k ceně zjištěné těmito posudky nelze přihlídnout s ohledem na nedostatečnost podkladů, z nichž vycházely. V projednávané věci však nelze přehlédnout, že v reakci na toto kontrolní ocenění nechal žalobce vypracovat již shora zmíněný (v pořadí druhý) znalecký posudek. K tomu si žalovaný u Ing. Š. vyžádal vyjádření, a aniž by bylo ze správního spisu zřejmé, že s tímto vyjádřením žalobce seznámil, akceptoval žalobcem předložený posudek jen částečně a v převážné míře vyšel právě ze zmiňovaného kontrolního ocenění vypracovaného Ing. Š. Jinak řečeno, v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí měl žalovaný k dispozici žalobcem předložený posudek vypracovaný znaleckým ústavem (který zohlednil podklady, které uvedený znalecký ústav neměl pro účely svého prvního posudku k dispozici) a vlastní kontrolní ocenění doplněné vyjádřením zpracovatelky ke znaleckému posudku žalobce. I pokud by soud akceptoval, že z hlediska obsahových náležitostí kontrolní ocenění žalovaného odpovídá znaleckému posudku, tedy že žalovaný měl k dispozici dvě přibližně rovnocenná odborná posouzení vycházející ze stejných podkladů, je namístě upozornit na jednoznačné závěry judikatury, podle níž, *„má-li k téže otázce správce daně k dispozici dva rovnocenné, ale co do závěru odlišné znalecké posudky, nepřísluší mu, aby sám bez dalšího uvážil, který z nich použije pro rozhodná skutková zjištění a který nikoliv. Naopak je povinen odstranit jejich vzájemné rozpory a nesrovnalosti, a to především prostřednictvím výsledku znalce, popřípadě znalců obou. Nevedly-li by tyto výpovědi k ozřejmění vzešlých nejasností, bylo by namístě přistoupit k dalšímu znaleckému zkoumání nebo reviznímu znaleckému posouzení“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 50/2010-60). Přestože Nejvyšší správní soud vyslovil tento závěr ve vztahu k nyní již neúčinné úpravě, lze jej podle názoru zdejšího soudu aplikovat i ve vztahu k úpravě nyní účinné (srov. § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010, a § 95 daňového řádu). Výše uvedené ostatně potvrzuje i odborná literatura, podle níž *„v případě, že je v řízení předloženo více znaleckých posudků k téže odborné otázce a jejich závěry jsou rozporné, je třeba pokusit se o jejich odstranění výsledkem znalců. Nevede-li to k jednoznačnému závěru, ustanoví správce daně zpravidla znalecké pracoviště či ústav k podání tzv. revizního znaleckého posudku“* (viz komentář k § 95 in: Baxa, J, Dráb, O., Kaniová, L. Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žišková, M. *Daňový řád. Komentář.* Wolters Kluwer, Praha : 2011).

Ačkoliv si tedy byl žalovaný v dané věci vědom nikoliv nevýznamných rozdílů v ocenění předmětných nemovitostí, v rámci napadeného rozhodnutí bez odpovídajícího odůvodnění zohlednil žalobcem předložený znalecký posudek jen zčásti a ve zbytku pouze odkázal na kontrolní ocenění provedené Ing. Š., aniž by blíže vysvětlil, proč preferuje kontrolní ocenění před tímto znaleckým posudkem (viz str. 6, 9 a 10 odůvodnění napadeného rozhodnutí), resp. toliko převzal některé závěry Ing. Š. plynoucí z jejího dodatečného vyjádření ke druhému znaleckému posudku předloženého žalobcem. K návrhu žalobce na výslech znalce, který zpracoval jím předložený posudek, pak žalovaný toliko uvedl, že předložené posudky důkladně odborně posoudil, a lze se důvodně domnívat, že výslech svědka by nepřinesl žádné nové skutečnosti. S ohledem na výše uvedené je pak soud toho názoru, že žalovaný zatížil dané řízení vadou, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Pokud totiž judikatura trvá na tom, že v případě rozporných závěrů znaleckých posudků je správce daně povinen odstranit existující rozpory předvídaným postupem (výslech znalce či vypracování revizního znaleckého posudku), tím spíše nelze akceptovat, pokud

správce daně (žalovaný) upřednostní kontrolní ocenění před znaleckým posudkem, aniž by provedl výslechy znalců či revizní posouzení a odpovídajícím způsobem nevysvětlil, proč nelze závěry znaleckého posudku předloženého účastníky akceptovat. Soud nepřehlédl, že žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí hovoří na některých místech právě o kontrolním ocenění jako o „revizním posudku“. Výše uvedené však nemění nic na tom, že kontrolní ocenění správce daně za revizní znalecký posudek z hlediska obsahu ani formy považovat nelze.

Pokud jde naopak o námitku týkající se neinformování žalobce o uskutečněném výsledku svědka, tuto soud důvodnou neshledal. Jak v této souvislosti plyne z § 80 daňového řádu *„správce daně může provádět místní šetření. V rámci tohoto postupu správce daně zejména vyhledává důkazní prostředky a provádí ohledání u daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní, jakož i na místě, kde je to vzhledem k účelu místního šetření nejvhodnější“* (odst. 1), přičemž *„k provedení místního šetření může správce daně přizvat osobu, jejíž přítomnost je podle povahy věci potřebná“* (odst. 2). Potřebná součinnost dle citovaného ustanovení přitom nemusí spočívat výhradně např. v umožnění vstupu do areálu či poskytnutí přístupu k nosiči dat, na němž je určitá informace. Pokud tedy správce daně v dané věci shledal jako potřebné přizvat příslušný obecní úřad (resp. starostu obce), k místnímu šetření za účelem vyhledávání důkazních prostředků, sám o sobě tento postup z mezí místního šetření nevybočuje. V tomto ohledu tedy soud nepovažuje bez dalšího vyjadřování starosty obce ze strany správce daně k poskytnutým důkazním prostředkům v rámci místního šetření za nezákonné. Na druhou stranu ovšem nelze přehlédnout, že některé otázky, které správce daně v průběhu místního šetření starostovi obce kladl, již skutečně svojí formulací odpovídají spíše svědecké výpovědi ve smyslu § 96 odst. 1 daňového řádu (ve shodě se žalobcem lze poukázat např. na otázku: *„Co nám můžete sdělit o stavu pozemků, které se nacházejí v areálu bývalého Státního statku S., později provozu na zpracování odpadních plastů, a to k datu 2. 6. 2011 tj. v době před prodejem areálu ...“*). Není přitom sporu o tom, že pokud by správce daně (žalovaný) uskutečnil v rámci místního šetření úkon, který by však svým obsahem představoval spíše svědeckou výpověď, měl by být daňový subjekt o takovém výsledku vyrozuměn, aby v rámci něj mohl uplatnit svá zákonem předvídaná práva (§ 96 odst. 5 daňového řádu). Pro posouzení dané námitky v této věci je však podstatné, že žalobce byl před vydáním napadeného rozhodnutí seznámen se všemi podklady, z nichž žalovaný vycházel (včetně zjištění učiněných v rámci místního šetření), a měl možnost na ně reagovat. Především je pak třeba upozornit na to, že žalobce dostatečně neupřesnil, s jakými zjištěními v rámci místního šetření (jež by byly pro danou věc významné) nesouhlasí, resp. jaké otázky (k jakým zjištěním) by považoval za potřebné klást, pokud by byl případnému výsledku starosty obce jako svědka přítomen. Otázky se navíc vztahovaly spíše k objektivním skutečnostem ověřitelným a zpochybnitelným nezávisle na případné možnosti žalobce účastnit se výsledku starosty obce. Postup uskutečněný správcem daně za těchto okolností podle názoru zdejšího soudu nelze označit za vadu, která by sama o sobě měla vést ke zrušení napadeného rozhodnutí.

S ohledem na výše vymezené vady řízení (týkající se postupu při zjišťování ceny předmětných nemovitostí) nicméně zdejšímu soudu nezbyvá, než uzavřít, že žalovaný dané řízení zatížil takovou vadou, jež měla vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé (§ 78 odst. 1 s. ř. s.). Proto je na místě napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení, v němž je žalovaný vázán právním názorem soudu vysloveným v tomto zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), pak na žalovaném bude, aby se odpovídajícím způsobem zabýval v první řadě vůbec samotným významem kontrolního ocenění provedeného pracovníkem správce daně jako důkazního prostředku ve vztahu ke

znaleckému posudku předloženému žalobcem (především ve vztahu ke druhému ze žalobcem předložených posudků, nicméně samozřejmě vyvstane-li potřeba, je třeba reflektovat i to, že žalobce v řízení předložil ještě další znalecký posudek, resp. že součástí správního spisu je i další kontrolní ocenění správce daně týkající se daných nemovitostí). Jestliže žalovaný dospěje k tomu, že otázku ceny předmětných nemovitostí je schopen posoudit sám (prostřednictvím svých k tomu odborně vybavených zaměstnanců), bude nezbytné, aby v návaznosti na vyjádření žalobce odpovídajícím způsobem (poté, co seznámí žalobce se všemi svými podklady pro takový závěr) své závěry odůvodnil a současně vyvrátil závěry plynoucí z důkazních prostředků (především znaleckých posudků) předložených žalobcem. Pokud by pak žalovaný dospěl k závěru, že odborná posouzení, která má v dané věci k dispozici, jsou z hlediska svého významu pro danou věc rovnocenná, bude nutno odstranit jejich vzájemné rozpory a nesrovnalosti, a to buď prostřednictvím výsledku znalce (znalců), případně – bude-li to nezbytné – bude nutno přistoupit k reviznímu znaleckému posouzení. Přestože soudy ve správním soudnictví jsou oprávněny doplňovat dokazování provedené ve správním řízení (srov. § 77 odst. 2 s. ř. s.), s ohledem na povahu nyní projednávané věci, v níž je určení ceny zjištěné podle zvláštního právního předpisu samotnou její podstatou, není na místě, aby soud nahrazoval činnost správního orgánu a fakticky na základě svého dokazování určoval namísto žalovaného výši daňové povinnosti žalobce.

Krajský soud v Praze naopak nevyhověl návrhu žalobce, aby v souladu s § 78 odst. 3 s. ř. s. zrušil i prvostupňové rozhodnutí správce daně. Vytýkané vady řízení jsou totiž v daňovém řízení odstranitelné v odvolacím řízení vedeném žalovaným [srov. unesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 15/2007-75 (č. 1865/2009 Sb. NSS)].

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce byl v řízení zcela úspěšný, a má tak právo na náhradu všech účelně vynaložených nákladů řízení. Náklady, které žalobci v řízení vznikly, spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3.000 Kč a v nákladech na zastoupení advokátem. Zástupce žalobce provedl v souvislosti s tímto řízením tři úkony právní služby ve smyslu § 11 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění pozdějších předpisů (převzetí zastoupení, sepsal žaloby a repliky k vyjádření žalovaného). Odměna za jeden úkon právní služby přitom činí 3.100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu], výše odměny tak je celkem 9.300 Kč. Vedle odměny přísluší zástupci žalobce rovněž náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč za každý z úkonů právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), celkem tedy 900 Kč. Jelikož je zástupce žalobce plátcem DPH, je součástí nákladů žalobce rovněž náhrada DPH, kterou je zástupce žalobce povinen odvést (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), tj. 21 % z 10.200 Kč, tedy 2.142 Kč. Náklady žalobce tak celkem činí 15.342 Kč.

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 24. července 2017

JUDr. Milan Podhrázký, v. r.
předseda senátu

Za správnost:
Božena Kouřimová