



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Michala Mazance v právní věci žalobce: **VEZ, s. r. o.**, se sídlem Jílová 123/16a, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, ve věci rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 1. 6. 2010, čj. 7932/10-1400-701836, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 2. 2012, čj. 30 Af 60/2010 - 82,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalobci **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad Brno IV vydal dne 14. 5. 2007 pod čj. 107991/07/291960/6554 platební výměr, kterým žalobci vyměřil daň z převodu nemovitostí v částce 618 435 Kč.

[2] Finanční ředitelství v Brně rozhodnutím ze dne 24. 9. 2007, čj. 12754/07-1400-708135, zamítlo odvolání proti platebnímu výměru. Žalobce podal proti rozhodnutí o odvolání žalobu ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který rozsudkem ze dne 23. 10. 2009, čj. 30 Ca 335/2007 zrušil rozhodnutí o odvolání. Odvolacímu orgánu vytkl, že opatřil v jiném daňovém řízení znalecký posudek znaleckého ústavu a ačkoli jej použil jako jeden z podkladů pro stanovení základu daně, neumožnil žalobci do něj

nahlédnout. Žalobce se rovněž nemohl účastnit místního šetření dne 8. 3. 2007 a nebyl seznámen s protokolem o tomto šetření.

[3] Finanční ředitelství v Brně znovu zamítlo odvolání žalobce rozhodnutím ze dne 1. 6. 2010, čj. 7932/10-1400-701836. Nejvyšší správní soud poukazuje, že o odvolání rozhodovalo v obou případech Finanční ředitelství v Brně, které však bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho kompetenčním nástupcem se dle § 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb. ve spojení s § 69 s. ř. s. stalo Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně.

II.I

[4] Žalobce podal proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně žalobu ke krajskému soudu. Namítl, že zjistil nahlédnutím do jiného spisu krajského soudu, že se v něm nachází úplný znalecký posudek č. 2387-83/05 znaleckého ústavu STAVEXIS s. r. o., který byl zpracován ke zjištění pořizovací ceny rozestavěného stavebního díla Polyfunkční objekt Brno-Bohunice, ul. Sourady (dále též „rozestavěná stavba“). Zjistil, že mu žalovaný nepředložil v daňovém řízení některé části a přílohy tohoto posudku. Žalovaný rovněž nepravdivě tvrdil, že posudek využil pro Ocenění č. 1 ze dne 14. 5. 2007 (dále jen „Ocenění“), které představovalo pomůcku správce daně. Žalobci nebylo zřejmé, proč se správce daně v Ocenění při stanovení ceny rozestavěné stavby tak odchýlil směrem nahoru, když podle svého tvrzení vycházel ze znaleckého posudku. Rozestavěnou budovu nelze správně ocenit běžným způsobem. Z posudků, na které odkazuje i Ocenění, vyplývá závadnost některých hlavních konstrukcí v takové míře, že nemají žádnou užitnou hodnotu. Správce daně provedl ocenění sám, ačkoli není odborníkem na oceňování tohoto druhu staveb. Neseznámil se s projektovou dokumentací a s vnitřkem rozestavěné stavby. Správce daně neuvedl, podle jakého ustanovení prováděcí vyhlášky k zákonu o oceňování majetku provedl ocenění a jak postupoval, jestliže neměl k dispozici ověřenou projektovou dokumentaci a rozpočet stavby. Jím předložený znalecký posudek je vypracován položkovým způsobem, avšak Ocenění je zpracováno zcela jinak a nejsou mezi oběma přímé vazby.

II.II

[5] Krajský soud zrušil rozhodnutí rozsudkem ze dne 29. 2. 2012, čj. 30 Af 60/2010 - 82, žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Zdůraznil, že k daňovému přiznání k dani z převodu nemovitostí byl žalobce povinen předložit znalecký posudek vypracovaný soudním znalcem. Zákon č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) neobsahoval ustanovení, které by obsahově odpovídalo § 56 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu. Správní řád i zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, nyní vycházejí z předpokladu, že správní orgány mohou disponovat odbornými znalostmi k posouzení skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně. Bylo na správci daně, aby nechal zpracovat nový znalecký posudek ke zjištění ceny nemovitosti, pokud považoval žalobcem předložený znalecký posudek za nevěrohodný. Zjištění základu daně je problematikou, k jejímuž řešení je třeba odborných znalostí. Není rozhodné, že správce daně měl k dispozici zaměstnance s příslušným vzděláním a znalostmi. I dosavadní judikatura nasvědčuje tomu, že pokud správce daně považoval znalecký posudek žalobce za nevěrohodný, měl nechat zpracovat nový znalecký posudek, kterým by byla zjištěna cena nemovitosti a skutečnosti vedoucí ke správnému zjištění daně. V tomto případě nešlo o

jednoduchý aritmetický úkon, jímž by správce daně modifikoval závěry znaleckého posudku, ale o to, že správce daně nahradil závěry znaleckého posudku vlastními závěry zachycenými v ocenění. V této věci žalobce posudek předložil, protože mu takový postup ukládá zákon. I kdyby byl znalecký posudek hodnocen jako listinný důkaz, nemění to nic na povinnosti stanovit cenu nemovitosti prostřednictvím znalce.

III.

[6] Žalovaný (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s..

[7] Namítl, že § 10 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále též „zákon o trojdani“) ve znění účinném do 31. 12. 2004 obsahoval poznámku 2aa), která odkazovala na zákon č. 151/1997 Sb. o oceňování majetku a o změně některých zákonů. Podle stěžovatele není pochyb, že nebyl předložen znalecký posudek o ceně zjištěné podle zvláštního právního předpisu. Ke dni nabytí nemovitosti byl v platnosti zákon o oceňování majetku a prováděcí vyhláška č. 540/2002 Sb. (dále též „vyhláška“). Přímo v uzavřené kupní smlouvě bylo uvedeno, že se jedná o rozestavěnou stavbu. Žalobce nedoložil, že se jednalo o stavbu určenou k odstranění. Stavbu nebylo možné oceňovat jako stavbu určenou k odstranění. Žalobce nesplnil zákonnou povinnost doložit znalecký posudek o ceně zjištěné podle zvláštního právního předpisu a správce daně byl oprávněn stanovit daňovou povinnost z důkazních prostředků, které si sám obstaral dle § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Je-li cena sjednaná dohodou nižší než cena zjištěná, je základem daně cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu. Správce daně postupoval v souladu s platnou právní úpravou a byl oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití důkazních prostředků, které měl k dispozici a které si opatřil bez součinnosti s daňovým subjektem ve formě ocenění. Zpracování dalšího znaleckého posudku by bylo nadbytečné a šlo by k tíži státního rozpočtu. Nešlo o případ, kdy by správce daně bez dalších procesních kroků sám autoritativně určil, který z posudků je podle jeho názoru správný nebo naopak nesprávný. Stěžovatel byl povinen jako odvolací orgán přezkoumat odvolání v namítaném rozsahu. Proto hodnotil, zda ocenění rozestavěné stavby bylo provedeno podle skutečného stavu ke dni nabytí nemovitosti a dle platné oceňovací vyhlášky. Výslednou cenu zjištěnou podle ocenění provedeného správcem daně lze objektivně považovat za cenu zjištěnou podle výše uvedených právních předpisů. Navíc zaměstnanec, které se zabýval touto věcí, je současně znalcem pro odvětví ceny a odhady se specializací na nemovitosti.

IV.

[8] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

V.

[9] Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Stěžovatel namítl, že nepochybně nebyl doložen znalecký posudek o ceně převáděné nemovitosti zjištěné podle zvláštního právního předpisu a k tomuto závěru není třeba žádných odborných znalostí. Ve správním spisu se však nachází znalecký posudek č. 1649-117/04 včetně dodatku č. 1 k tomuto posudku, vypracoval jej Ing. Jaromír Šuma, znalec z oboru ekonomika ceny a odhady nemovitostí. Tento posudek žalobce předložil spolu s daňovým přiznáním k dani z převodu nemovitostí. Ani stěžovatel netvrdí, že by tomu bylo jinak. Nasvědčuje tomu i jistý protimluv uvedený na čtvrté straně kasační stížnosti, kde stěžovatel hovoří o zpracování dalšího znaleckého posudku a nákladech na jeho zpracování.

[12] Správní spis rovněž obsahuje již zmíněný znalecký posudek od znaleckého ústavu Stavexis. Objednatelem tohoto posudku byla firma Mojžíšek s. r. o., se kterou žalobce vedl spor o určení vlastnictví k předmětné stavbě. Součástí spisu je konečně rovněž ocenění, které vypracoval správce daně 14. 5. 2007.

[13] Kasační námitce je proto třeba rozumět tak, že žalobcem předložený znalecký posudek neobsahuje podle názoru stěžovatele správně zjištěnou cenu rozestavěné stavby podle zákona o oceňování majetku a nestal se podle § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků důkazem o ceně převáděné nemovitosti a o základu daně.

[14] Žalobce předložil v daňovém řízení znalecký posudek, který s odkazem na § 14 a 15 vyhlášky stanovil cenu objektu položkovým rozpočtem tak, že byly vyjmenovány technické nedostatky rozestavěné stavby, vyčísleny náklady nutné na jejich odstranění a odečteny z ceny nedokončené stavby. Zjištěná výsledná cena činila 2 087 166 Kč. Znalecký posudek znaleckého ústavu Stavexis s. r. o. určoval obvyklou cenu prací k okamžiku jejich přerušení v září 2003 a celkovou cenu prací stanovil částkou 12 396 545 Kč. Správce daně opakovaně vyzýval žalobce k předložení znaleckého posudku, který by zohlednil stanovení ceny nákladovým způsobem a rovněž mu vytkl, že nejde o stavbu určenou k odstranění. Proto ji nelze ocenit postupem podle § 15 vyhlášky. V poslední výzvě správce daně znovu vyzval žalobce k předložení nového znaleckého posudku nebo k doložení rozhodnutí o odstranění stavby. Poučil jej, že pokud tak neučiní, bude základ daně a daň stanovena bez součinnosti s daňovým subjektem a vznikne mu povinnost uhradit hotové výdaje případně vypracovaného znaleckého posudku. Potud Nejvyšší správní soud rozumí pochybnostem správce daně a považuje jeho procesní postup za správný. Shodně jako krajský soud je však přesvědčen, že správce daně nemohl korigovat závěry předloženého znaleckého posudku vlastním oceněním rozestavěné stavby.

[15] Zákon o správě daní a poplatků nedával výslovný návod, jak má správce daně postupovat, pokud nesouhlasí se závěry znaleckého posudku, jehož předložení ukládá § 21 odst. 3 zákona o trojdani. Nejvyšší správní soud se zabýval problematikou konkurence dvou znaleckých posudků v rozsudku ze dne 1. 7. 2010, čj. 7 Afs 50/2010 - 60. Zdůraznil v něm, že „*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 namíste přistoupit k dalšímu znaleckému zkoumání nebo reviznímu znaleckému posouzení.* Nejvyšší správní soud

v podrobnostech odkazuje na znění citovaného rozsudku, které je k dispozici na www.nssoud.cz.

[16] I za účinnosti zákona o správě daní a poplatků měl správce daně nepochybně povinnost zkoumat nejen to, zda byl spolu s daňovým přiznáním předložen rovněž znalecký posudek, a to, zda je znalecký posudek vypracován řádně. Jinak by byly povinnosti správce daně omezeny pouze na zjištění, zda daňový subjekt splnil svoji povinnost a formálně připojil k daňovému přiznání znalecký posudek bez ohledu na to, zda byla cena v posudku stanovena v souladu s právními předpisy. Je oprávněn modifikovat závěry znaleckého posudku, avšak pouze v omezeném rozsahu. V rozsudku ze dne 22. 1. 2009, čj. 1 Afs 147/2008 - 52, zdejší soud připustil, že správce daně odečetl z výsledné ceny stanovené znaleckým posudkem dílčí ceny těch nemovitostí, které se nestaly předmětem vkladu do katastru nemovitostí a nepodléhaly tak dani z převodu nemovitostí. Jak však konstatoval, šlo o výjimku z pravidla, že *„byla-li cena převáděných nemovitostí pro účely daně z převodu nemovitostí zjištěna znaleckým posudkem podle zákona o oceňování majetku, nemůže si správce daně tento posudek upravovat či pozměňovat.“*

[17] Lze shrnout, že správce daně zpravidla nemůže v řízení postupovat tak, že závěry předloženého znaleckého posudku nahradí vlastním výpočtem ceny rozestavěné stavby ke dni jejího převodu. Správci daně je tedy třeba vytknout nikoli to, že měl výhrady k předloženému znaleckému posudku, ale, že cenu zjišťoval sám bez součinnosti znalce, kterého by k tomuto účelu ustanovil a náklady jehož činnosti by byl poté žalobce povinen uhradit. Nešlo o pouze částečnou korekci závěrů žalobcem předloženého znaleckého posudku, ale o zcela odlišný způsob oceňování rozestavěné stavby. O tom, že modifikace výsledků znaleckého posudku byla skutečně zásadní, svědčí i zpětné porovnání zjištěné ceny. Správce daně totiž dospěl při stanovení ceny rozestavěné stavby k hodnotě přibližně desetkrát vyšší než předtím znalec, jehož posudek byl připojen k daňovému přiznání.

[18] Stěžovatel namítl, že posouzení a přezkoumání znaleckého posudku provedla pracovnice správce daně mající více než dostatečné odborné znalosti, neboť je současně soudním znalcem pro odvětví ceny a odhady nemovitostí. Nejvyšší správní soud a ani předtím krajský soud se dosud nezabývali konkrétní výší ceny převáděné nemovitosti. Krajský soud nezrušil rozhodnutí žalovaného v důsledku výhrad ke způsobu stanovení ceny. Byť by byl konkrétní pracovník správce daně odborně kvalifikován k ocenění převáděné nemovitosti, skutečností zůstává, že ve věci nebylo zadáno vypracování revizního znaleckého posudku, který by korigoval skutečnosti uváděné v žalobcem předloženém posudku, přičemž existence posudku, z něhož by bylo možné vycházet, je předpokládána zákonem o trojdani.

[19] Je vhodné připomenout, že zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, obsahuje v § 95 odst. 1 podrobnější právní úpravu podmínek, za kterých je správce daně oprávněn ustanovit znalce k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně. Správce daně tak může postupovat tehdy, závisí-li rozhodnutí na posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, které nemá, nebo nepředloží-li daňový subjekt znalecký posudek, pokud mu tuto povinnost ukládá zákon, a to ani na výzvu správce daně. Do budoucna bude tedy možné ve zvýšené míře zohlednit okolnosti případu, i to, zda

pracovníci konkrétního správce daně disponují odbornými znalostmi, v důsledku kterých by ustanovení znalce mohlo být v konkrétní věci nadbytečné.

[20] Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek krajského soudu nezákonným, kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[21] Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalobci, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s.), soud náhradu těchto nákladů nepřiznal, neboť mu podle obsahu spisů žádné náklady nevznikly.

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

V Brně 15. dubna 2013

JUDr. Jan Passer
předseda senátu