



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců Mgr. Věry Pazderové, LL.M., M.A., a JUDr. Bc. Kryštofa Horna ve věci

žalobce: **R. P.**
bytem X
zastoupen advokátem Mgr. Janem Labským
sídlem Milešovská 2137/12, Praha 3

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 9. 2018, č. j. 40736/18/5200-10422-711621,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 9. 2018, č. j. 40736/18/5200-10422-711621, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Mgr. Jana Labského, advokáta.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, jímž žalovaný změnil rozhodnutí

Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „finanční úřad“) ze dne 4. 6. 2014, č. j. 2909415/14/2106-24802-209083 (dále jen „dodatečný platební výměr“).

2. Dodatečným platebním výměrem finanční úřad doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 3 034 035 Kč a stanovil penále ve výši 606 807 Kč. Při daňové kontrole finanční úřad zjistil, že žalobce nevykázal v daňovém přiznání za rok 2011 příjmy ve výši 27 680 000 Kč z prodeje nemovitostí (pozemků parc. č. st. X, parc. č. st. X, parc. č. st. X a parc. č. X v k. ú. S. nad V.), které obdržel na základě kupní smlouvy uzavřené se společností ALTSTAEDTER INVESTMENTS a. s. (dále jen „společnost Altstaedter“) dne 28. 6. 2011. Předmětné nemovitosti žalobce nabyt na základě darovací smlouvy ze dne 1. 6. 2011 od svého syna. Při stanovení jejich ceny pro účely výpočtu daně z příjmů finanční úřad vyšel ze znaleckého posudku L. K. ze dne 2. 6. 2011, který žalobce nechal zpracovat pro účely přiznání k dani z převodu nemovitých věcí. Posudek L. K. ocenil nemovitosti na částku celkem 6 533 050 Kč.
3. Žalobce podal proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání. V něm zejména poukázal na to, že zjištěná cena používaná pro daňové účely má být co nejpřesněji a objektivně určena, přičemž odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 28. 8. 2013, č. j. 8 Afs 30/2012-32, a ze dne 9. 2. 2012, č. j. 7 Afs 34/2011-128. Za účelem prokázání svých tvrzení předložil znalecký posudek zpracovaný společností American Appraisal s. r. o. (dále jen „posudek AA č. 1“), který ocenil předmětné nemovitosti částkou v celkové výši 23 862 410 Kč.
4. Žalovaný považoval jak posudek L. K., tak posudek AA č. 1 za nedostatečné, nechal proto vypracovat Ing. Š. (pracovník Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj) kontrolní ocenění, které stanovilo cenu předmětných nemovitostí na částku 11 823 500 Kč. Ocenění Ing. Š. následně žalobce podrobil konkrétním námitkám a současně předložil další posudek společnosti American Appraisal (dále jen „posudek AA č. 2“; souhrnně s posudkem AA č. 1 též jako „posudky AA“). Tento posudek ocenil předmětné nemovitosti částkou v celkové výši 18 165 270 Kč. K posudku AA č. 2 se následně vyjádřila i Ing. Š., která částečně námitkám vyhověla a korigovala své závěry tak, že výslednou cenu určila na částku 14 542 860 Kč.
5. Rozhodnutím ze dne 15. 9. 2015, č. j. 29659/15/5200-10422-711621, žalovaný změnil dodatečný platební výměr tak, že doměřil žalobci daň z příjmů ve výši 1 831 890 Kč a uložil povinnost k úhradě penále ve výši 366 378 Kč. Žalovaný zohlednil některé námitky žalobce a stanovil cenu předmětných nemovitostí na částku 14 547 430 Kč. Cenu samotných pozemků převzal z ocenění Ing. Š., zatímco cenu staveb na pozemcích, které byly rovněž předmětem kupní smlouvy, převzal z posudku AA č. 2.
6. Žalobce napadl rozhodnutí ze dne 15. 9. 2015 žalobou u zdejšího soudu, který rozsudkem ze dne 24. 7. 2017, č. j. 48 Af 11/2016-71 (dále jen „předchozí rozsudek“), napadené rozhodnutí zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný podle soudu odpovídajícím způsobem vysvětlil, proč nebylo možné přihlédnout k ceně zjištěné podle posudků L. K. a AA č. 1. Podle soudu není vyloučeno ani to, že správce daně provede úvahu o ocenění nemovitosti sám. Ocenění Ing. Š. však (minimálně co do formy) nemá zákonem předvídanou povahu znaleckého posudku. V době vydání rozhodnutí měl žalovaný k dispozici žalobcem předložený posudek AA č. 2, který zohlednil nové podklady, a vlastní kontrolní ocenění doplněné vyjádřením zpracovatelky. I pokud by soud akceptoval, že z hlediska obsahových náležitostí kontrolní ocenění Ing. Š. odpovídá

znaleckému posudku, bylo 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 NSS ze dne 1. 7. 2010, č. j. 7 Afs 50/2010-60). Žalovaný postupoval chybně, pokud zohlednil posudek AA č. 2 jen zčásti a ve zbytku pouze odkázal na ocenění Ing. Š., aniž by blíže vysvětlil, proč toto ocenění preferuje, přičemž k návrhu žalobce na výslech znalce, který zpracoval posudek AA č. 2, pouze uvedl, že výslech by nepřinesl žádné nové skutečnosti.

7. Soud proto uložil žalovanému, aby se v dalším řízení odpovídajícím způsobem zabýval vůbec samotným významem ocenění Ing. Š. jako důkazního prostředku ve vztahu k posudku AA č. 2. 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 naopak 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 přistoupením k reviznímu znaleckému posouzení.
8. V rámci dalšího řízení finanční úřad provedl na pokyn žalovaného výslech Ing. P. O., Ph.D., který měl podle sdělení žalobce zpracovat oba posudky AA, a výslech jeho spolupracovníka Ing. J. K. M.
9. Finanční úřad následně v úředním záznamu ze dne 16. 2. 2018 uvedl, že na základě výpovědí obou svědků (Ing. O. a Ing. M.) dospěl k závěru, že společnost American Appraisal nevypracovala znalecké posudky pečlivě, nezjistila všechny informace k oceňovanému nemovitostem, nepostupovala v souladu s vyhláškou č. 3/2008 Sb., o provedení některých ustanovení zákona o oceňování majetku a o změně některých zákonů, ve znění účinném do 31. 12. 2011 (dále jen „oceňovací vyhláška“) a hodnotila závěry neobjektivně. Zároveň vzhledem k tomu, že ocenění Ing. Š. nebylo možné s ohledem na její pracovní poměr ke správci daně považovat za znalecký posudek, rozhodl žalovaný o zadání revizního posudku, pro jehož zpracování vybral znalecký ústav STATIKUM s. r. o. (dále jen „společnost Statikum“).
10. Dne 29. 3. 2018 společnost Statikum vyhotovila znalecký posudek, který ocenil předmětné nemovitosti na částku v celkové výši 11 051 130 Kč (dále jen „posudek Statikum“).
11. Žalovaný následně vyzval žalobce k uplatnění práva vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení s tím, že hodlá při svém rozhodování vycházet z posudku Statikum. Na uvedené reagoval žalobce podáním ze dne 13. 6. 2018, v němž především poukázal na rozdíly mezi posudkem Statikum a posudkem AA č. 2, které se týkaly zejména zatřídění kalové nádrže. Dále pak nesouhlasil s odmítnutím použití přírážky 1.2 a s výší přírážky 1.4.2.

12. V reakci na žalobcovo vyjádření nechal žalovaný zpracovat doplnění posudku Statikum ohledně přírážky 1.4.2 (dále jen „dodatek č. 1“).
13. Žalobce následně zaslal žalovanému vyjádření ze dne 19. 7. 2018, v němž poukazoval zejména na to, že posudek Statikum vychází nesprávně z toho, že kalová nádrž je příslušenstvím haly. Hala byla k datu ocenění ve vlastnictví jiné osoby, a proto nemůže být kalová nádrž jejím příslušenstvím. Dále uvedl, že dodatek č. 1 ignoroval námitku týkající se přírážky 1.2 a že mu připadá nelogické odepření přírážky 1.3. Vysvětlení týkající se přírážky 1.4.2 považoval žalobce nadále za nepřezkoumatelné. K vyjádření připojil znalecký posudek zpracovaný znaleckým ústavem BOHEMIA EXPERTS, s. r. o. (dále jen „posudek BE“).
14. Dne 12. 9. 2018 žalovaný vydal napadené rozhodnutí, kterým dodatečný platební výměr změnil tak, že žalobci doměřil daň z příjmů ve výši 2 356 335 Kč a zároveň stanovil penále ve výši 471 267 Kč. Připomněl, že z důvodu závazného právního názoru krajského soudu nechal provést výslech Ing. O. a Ing. M. Na základě svědeckých výpovědí mu však vznikly pochybnosti o vypovídací hodnotě posudků AA a odbornosti jejich zpracovatele. Z tohoto důvodu zadal vypracování revizního posudku Statikum. Žalovaný konstatoval, že zhodnotil nově předložené důkazní prostředky, avšak na základě vyjádření žalobce včetně předloženého posudku BE neshledal důvod pro změnu názoru na ocenění předmětných nemovitostí. Posudek Statikum podle něj detailně popsal jak všechny skutečnosti známe z dosavadního důkazního řízení, tak skutečnosti nově zjištěné. Žalovaný shrnul podstatné závěry posudku Statikum na str. 11 až 13 a uzavřel, že tento posudek je komplexním zhodnocením všech okolností majících vliv na výši ceny a je nezávislým, věrohodným a objektivním důkazem prokazujícím ocenění předmětných nemovitostí.
15. Dále žalovaný konstatoval, že posudek BE „neosvědčil jako důkaz“. Předložení dalšího revizního znaleckého posudku ze strany žalobce žalovaný považoval za obstrukční jednání, a to především z důvodu blízkého se termínu pro uplynutí lhůty pro stanovení daně. K odkazu žalobce na rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 30/2012-32 a č. j. 7 Afs 34/2011-128 žalovaný uvedl, že se s jejich závěry v obecné rovině plně ztotožňuje. Administrativní způsob ocenění má vzít v úvahu všechny podstatné skutečnosti a rozhodné okolnosti mající vliv na výslednou cenu tak, aby byla stanovena co nej přesněji a blížila se ceně objektivní. Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), vymezuje základní pojmy, způsoby a principy oceňování a oceňovací vyhláška stanoví ceny, koeficienty, přírážky a srážky k cenám a postupy při uplatňování způsobů oceňování. Vyhláška je každoročně ministerstvem financí aktualizována, aby se ceny zjištěné maximálně přibližovaly cenám sjednaným. Z tohoto důvodu ministerstvo financí provádí každoročně analýzy údajů z prodeje nemovitostí a na základě výsledků z těchto analýz provádí úpravy stávajícího ocenění. Pak už je na znalci, aby použil správnou metodu ocenění a zohlednil všechny podstatné skutečnosti a vlivy.

II. Obsah žaloby

16. Žalobce v žalobě zdůraznil, že několikrát oceňování nemovitostí přineslo během daňového řízení velmi odlišné výsledky. Je tak sporné, jaká částka má být považována za výdaj ve smyslu § 10 odst. 5 věty první zákona o daních z příjmů. Žalobce namítl, že žalovaný účelově interpretoval výsledky zpracovatelů posudků AA tak, aby mohl jejich posudky znevěrohodnit. Ing. O. ve své výpovědi jasně uvedl, že kontroloval práci na posudku v průběhu jeho zpracování i finální verzi. Současně erudovaně a věcně odpověděl na řadu

dotazů, které mu správce daně kladl. Ing. O. se osobně účastnil schůzek se žalobcem, resp. jeho zástupci, a s celou záležitostí byl vždy řádně obeznámen. Podle žalobce je překvapující, že ačkoli sám žalovaný dříve řadu zjištění a postupů z posudku AA č. 2 uznal jako důvodnou, považuje nyní tento posudek za nezpůsobilý a provedená zjištění (akceptovaná i Ing. Š.) za nesprávná.

17. Napadené rozhodnutí vychází z posudku Statikum, který obsahuje celou řadu nových skutkových zjištění. K tomuto posudku se žalobce v průběhu řízení nesouhlasně vyjadřoval a vysvětlil, proč jej považuje za nesprávný. Jako příklad uvedl dvě přírážky, které společnost Statikum nesprávně aplikovala (přírážky 1.2 a 1.4.2). Žalobce proto navrhl předložení revizního znaleckého posudku. Žalovaný však reagoval požadavkem na doplnění posudku Statikum. V dodatku č. 1 znalecký ústav pouze doplnil, jak stanovil přírážku 1.4.2.
18. Z důvodů zjevných nesprávností posudku Statikum žalobce zadal zpracování posudku BE, který následně předložil žalovanému i se svým vyjádřením. Žalovaný tento důkazní prostředek vyhodnotil a uzavřel, že svůj názor na výši ocenění předmětných nemovitostí nezměnil. Dále uvedl, že považuje ocenění podle posudku Statikum za průkazné a plně v intencích předchozího rozsudku soudu, jímž byl povinen se řídit. Popsaný postup žalobce považuje za nezákonný, neboť zatímco v případě předcházejících znaleckých posudků předložených žalobcem si finanční úřad a žalovaný zpracovávali vlastní revizní posudky, činili vlastní skutková zjištění a vyslýchali osoby, které posudky pro žalobce zpracovávaly, nepřipustili již takový přezkum u posudku Statikum. Žalovaný neprovedl ani výsledky zpracovatelů posudku Statikum, což svědčí o rozdílném přístupu k důkazním prostředkům předkládaným žalobcem a zadávaným žalovaným. Vyjádření žalobce i posudek BE přitom obsahovaly celou řadu výtek.
19. Ve vztahu k ocenění staveb existuje podle žalobce zásadní rozpor zejména v kategorizaci kalové nádrže, kterou posudky Statikum a BE oceňují výrazně odlišně (rozíl činí více než 3 200 000 Kč). Posudek Statikum nesprávně zařadil kalovou nádrž jako příslušenství stavby (haly) na pozemku parc. č. st. X, přestože tato stavba byla v rozhodné době ve vlastnictví třetí osoby. Podle § 121 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník (účinný do 31. 12. 2013; dále jen „předchozí občanský zákoník“), platilo, že „[p]říslušenstvím věci jsou věci, které náleží vlastníku věci hlavní a jsou jím určeny k tomu, aby byly s hlavní věcí trvale užívány.“ Podmínka společného vlastnictví věci hlavní a jejího příslušenství však nebyla v daném případě splněna. Jde sice o otázku právní, žalovaný ji nicméně nechává zodpovědět společnost Statikum a sám se k ní nevyjadřuje, a to ani přesto, že tuto skutečnost a její právní posouzení žalobce kvalifikovaně zpochybnil ve vyjádření ze dne 19. 7. 2018. Uvedené se týká i dalších staveb na předmětných pozemcích (kanalizační přípojky, betonové dlažby a jímky).
20. Posudek Statikum nezohledňuje a neaplikuje správně ani koeficienty pro ohodnocení předmětných nemovitostí v rámci určení ceny zjištěné. To se týká jak staveb, tak pozemků. Společnost Statikum např. v případě ocenění kalových nádrží aplikovala koeficient životnosti stavby 60 let, přičemž sama bez skutkových zjištění (na základě úvah o pravděpodobnosti) uvedla, že „pravděpodobně byla stavba k datu ocenění ve velmi špatném stavebně technickém stavu“. Totéž pak platí i ohledně kanalizační jímky a přípojky. Závěry posudku Statikum jsou v tomto ohledu nepřezkoumatelné.

21. Ve vztahu k ocenění pozemků shledává žalobce nesoulad týkající se použití koeficientů, tedy přírážek a srážek plynoucích z oceňovacích právních předpisů. Z kladných přírážek posudek Statikum využil prakticky pouze jedinou přírážku (1.4.2), a to ve výši 200 %, což je v polovině doporučeného rozpětí, s odůvodněním, že se jedná o výrobní pozemky s možností změny územního plánu v rekreační obci. Tato hodnota přírážky není podle žalobce prokazatelně zdůvodněna a neodpovídá charakteru, vlastnostem, možnosti změny územního plánu a především skutečné hodnotě těchto pozemků. Posudek Statikum stanovil celkovou průměrnou cenu pozemku na 108 Kč/m², takto stanovená cena je podle žalobce podhodnocená a neodpovídá pozemkům zastavěným/zastavitelným a s potenciálem zvýšení lukrativnosti novým územním plánem do budoucna.
22. Žalobce poukázal ve vyjádřeních ze dne 13. 6. 2018 a ze dne 19. 7. 2018 také na nesprávné vyhodnocení přírážky 1.2. Odmítnutí této přírážky je v rozporu s elementární logikou. Výrobnímu objektu nevádí sousedství zámku, ale naopak zámku může vadit sousedství výrobního objektu. Je proto zřejmé, že přírážka by nepříslušela pozemku, na kterém je umístěna stavba zámku, ale přísluší pozemku oceňovanému. Posudek Statikum opět staví své závěry na volných úvahách, nikoliv na exaktních a přezkoumatelných zjištěních. Také odmítnutí přírážky 1.3 v posudku Statikum je podle žalobce odůvodněno nesmyslně, neboť nic nebrání tomu, aby byl v rekreační oblasti postaven hotel či restaurace.
23. Žalobce v průběhu daňového řízení vyjádřil několik výtek vůči posudku Statikum, dodatek tohoto posudku se však zabýval pouze jednou z nich. Ostatní výtky nebyly znaleckým ústavem ani žalovaným vypořádány. Žalobce předložil znalecký posudek BE, který však žalovaný relevantně nezohlednil. Žalobce nesouhlasí s názorem žalovaného, podle kterého bylo předložení posudku BE obstrukčním jednáním, a to především z důvodu blízkého se termínu pro uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Žalovaný měl na vyhodnocení posudku BE dostatek času. Tento posudek, ale i celé dosavadní řízení jasně dokládají, že ze strany žalobce se o obstrukci nejedná. V řízení byla opakovaně měněna výše základu daně, a to ze strany žalovaného. Odmítnutím provedení posudku BE žalovaný porušil žalobcova práva zaručená zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 3. 2019 (dále jen „daňový řád“).
24. Dále žalobce zdůraznil, že oceňování pozemků v souladu s oceňovací vyhláškou by mělo v maximální míře zohledňovat aktuální tržní ceny pozemků v dané lokalitě, mělo by být průkazné a spravedlivé pro vlastníka nemovitostí. Vyhláskové ceny se mají přibližovat tržním cenám, což vyplývá z vlastní konstrukce způsobu ocenění (viz např. tvorba cenové mapy v § 10 zákona o oceňování) i z opakovaných prohlášení ministerstva financí (viz např. důvodovou zprávu k nové oceňovací vyhlášce č. 441/2013 Sb.). Přestože cena zjištěná představuje administrativní způsob ocenění, musí zohledňovat všechny podstatné skutečnosti a musí být stanovena co nejpřesněji a v korelaci s cenou reálně dosažitelnou. V této souvislosti žalobce opět odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 30/2012-32 a č. j. 7 Afs 34/2011-128. Žalovaný k citovaným rozsudkům uvedl, že se s nimi ztotožňuje, avšak podle žalobce se jimi neřídil.
25. Skutečná prodejní cena předmětných nemovitostí představuje podle názoru žalobce nezvratný důkaz o hodnotě nemovitostí a o ceně, kterou bylo možné jejich prodejem získat. Právě zájem o nemovitost je zásadním kritériem, které utváří trh a tržní prostředí. Žalovaný se s kupní smlouvou a kupní cenu nesprávně vypořádal pouze tak, že šlo o cenu smluvní. Odmítl také využít analýzu trhu. Žalobce také poukázal na skutečnost, že zatímco v případě daňové povinnosti k dani z převodu nemovitostí byla akceptována cena

smluvní jako cena vyšší (a z té byla hrazena daň), v případě daně z příjmů je naopak snahou žalovaného hodnotu nemovitostí co nejvíce snížit.

26. Závěrem žalobce namítl, že žalovaný postupoval rovněž v rozporu s § 1 odst. 2, § 5 odst. 3 a § 92 odst. 2 daňového řádu.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

27. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. V prvé řadě poukázal na předchozí rozsudek v této věci, jehož právním názorem byl vázán a následně se jím i bezezbytku řídil. Provedl výsledky zpracovatelů posudku AA č. 2, ale s ohledem na nedostatečnou odbornou erudici skutečného zpracovatele přistoupil ke zpracování revizního znaleckého posudku, tedy i poslední možnosti, kterou soud připouštěl. Posudek Statikum byl podle žalovaného postačujícím důkazem. Další revizní posudek předložený žalobcem by vedl k protahování daňového řízení, vše by pravděpodobně směřovalo k zadání „superrevizního“ posudku. Z uvedených důvodů se žalovaný rozhodl neprovést důkaz posudkem BE. Ohledně námítky neprovedení výsledku zpracovatele posudku Statikum žalovaný uvedl, že výsledek by byl nadbytečný, neboť skutkový stav již byl zjištěn dostatečně. Na tomto výsledku navíc netrval ani soud v předchozím rozsudku, neboť zavázal žalovaného, aby odstranil rozpory mezi posudkem AA č. 2 a oceněním Ing. Š.
28. Dále žalovaný uvedl, že se shodne se žalobcem, že zásadním rozdílem v obou revizních posudcích je kategorizace kalové nádrže, nesouhlasí však s jejím zařazením pod kód CZ-CC 22123 (nádrže, jímky, objekty čistíren odpadních vod – pozemní). Toto ocenění by odpovídalo kalové nádrži, u níž je předpoklad dálkového vedení vody. Z toho pak vyplývá nesprávné určení základní ceny za metr krychlový. Posudek BE je tedy zatížen zásadní chybou při oceňování kalové nádrže.
29. Ve vztahu k ocenění pozemků žalovaný poukázal na skutečnost, že posudek BE pracuje s přírážkou 1.4.2 ve výši 400 %, což je maximální možná přírážka. Odůvodnění této výše v posudku BE (*„Nemovitosti se nachází ve významné turistické lokalitě v obci Slapy, velice dobře dostupné ze středních Čech a Prahy. Obec je velmi turisticky vyhledávaná, pozemky v obci jsou významně dražší než obcí okolních, dále od přehrady.“*) je podle žalovaného zcela absurdní. Žalovaný zdůraznil, že byl oceňován areál průmyslového charakteru, na kterém stojí příslušenství sloužící k průmyslovému využití (silážní jímky, kalová nádrž). Přírážku v maximální možné výši tak jednoznačně nelze akceptovat, to si lze představit v případě areálu s možným turistickým využitím. V případě průmyslového využití areálu by snad důvodem pro takto vysokou přírážku byla např. existence dobré infrastruktury. Stanovením absurdně vysokých přírážek v posudku BE vznikl rozdíl v ocenění pozemků ve výši 2,8 mil. Kč, který při připočtení nadhodnocení kalové nádrže způsobí celkové nadhodnocení posudku BE nejméně o částku ve výši 4 mil. Kč. Žalovaný se tak domnívá, že posudek BE je zatížen elementárními chybami při ocenění předmětných nemovitostí.
30. K žalobcem odkazovaným rozsudkům Nejvyššího správního soudu žalovaný uvedl, že se týkají požadavku na co nejpresnější určení ceny nemovitostí, která by pak měla být použita pro stanovení daně. Žalovaný se s těmito judikáty ztotožňuje a jejich závěry nerozporuje. O přesné a reálné stanovení ceny se v průběhu celého daňového řízení žalovaný i finanční úřad snažili. Žalovaný je přesvědčen, že posudek Statikum je se závěry citovaných rozsudků rovněž v souladu. Námítka rozporu s § 1 odst. 2, § 5 odst. 3 a § 92

odst. 2 daňového řádu je podle žalovaného příliš obecná. Žalobce nijak nespojuje napadené rozhodnutí s namítaným porušením výše uvedených ustanovení.

IV. Replika žalobce

31. Podle žalobce je jistota žalovaného ohledně správnosti závěrů posudku Statikum překvapující vzhledem k rozptylu ostatních ocenění. Žalovaný účelově znevěrohodnil zpracovatele posudku AA č. 2 a ve vyjádření k žalobě vůbec na argumentaci žalobce nereagoval. K závěru o věrohodnosti posudku Statikum žalovaný dospěl na základě toho, že se oponentním posudkem předloženým žalobcem odmítl zabývat. Skutečnost, že byl důkazní prostředek zajištěný správcem daně odborně zpochybněn posudkem BE, měla vést k odstranění pochybností, nikoliv k tomu, že žalovaný „nepohodlný“ důkazní prostředek odmítl.
32. Pokud by žalovaný důkaz posudkem BE provedl, vyvstaly by konkrétní sporné otázky, které by bylo možné obratem odstranit výsledky znaleců společností Statikum a Bohemia Experts. Žalovaný se až nyní, v rámci soudního řízení, s posudkem BE vypořádává a hodnotí jej. Odborné argumenty žalovaného však měly být řešeny v daňovém řízení a žalobce měl mít možnost se procesu vypořádání připomínek a rozporů účastnit. Žalovaný až nyní tvrdí, že posudek BE má elementární chyby, podle žalobce se tím však pouze snaží ospravedlnit, že tento důkaz neoprávněně odmítl.
33. Žalobce je přesvědčen, že oprávněně hájí svá práva. Sám žalovaný dříve správně uznal, že daň vyměřená podle posudku L. K. nebyla správná. Dále žalobce úspěšně zpochybnil ocenění Ing. Š.
34. Žalovaný sice ve vyjádření k žalobě neobhajuje stanovisko, že kalová nádrž je příslušenstvím jiné stavby, ale trvá na svém původním ocenění s tím, že zařazení podle přílohy č. 5 oceňovací vyhlášky je nesprávné (podle žalovaného by se mělo jednat o zařazení podle přílohy č. 11 téže vyhlášky). Dále žalobce rozebírá rozdíl mezi kategorií inženýrská a speciální pozemní stavba a naproti tomu kategorií venkovní úprava.
35. Posudek BE se podle žalobce věcně, uceleně a přesvědčivě vypořádává s postupem, který při oceňování pozemků zvolila společnost Statikum. Žalovaný ve vyjádření k žalobě vytýká posudku BE, že v případě přírážky 1.4.2 ve výši 400 % akcentuje polohu oceňovaných nemovitostí. Podle názoru žalobce jde ale o kritérium objektivní, neboť vychází z polohy v konkrétní obci a tuto lokalitu hodnotí. V daném případě se nejedná o ocenění průmyslového areálu, ale o ocenění pozemku. Žalobce rovněž podotkl, že žalovanému nevádí, že společnost Statikum použila přírážku 200 % z důvodu „*existence možnosti rozvoje daného území*“. Podle názoru žalobce se jedná o kritérium obecné, vázané na hypotetickou možnost rozvoje, která může v budoucnu nastat, a je těžko přezkoumatelné.
36. Závěrem žalobce dodal, že v žalobě popsal, v čem spatřuje porušení svých práv. Porušení povinností žalovaného se primárně dotýká dokazování v daňovém řízení, opomíjení a věcného nevypořádání argumentů žalobce, vědomého neprovedení a nevyhodnocení důkazu předloženého žalobcem apod.

V. Posouzení žaloby soudem

37. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas (napadené rozhodnutí bylo zástupci žalobce doručeno dne 14. 9. 2018, žaloba byla odeslána dne 12. 11. 2018), osobou k tomu

oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v rozsahu a mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Soud rozhodl o žalobě bez jednání, neboť shledal naplnění podmínek pro postup podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

38. Žaloba je důvodná.

V.1 Cena zjištěná v. cena obvyklá

39. Orgány daňové správy doměřily žalobci daň z příjmů fyzických osob za rok 2011 na základě § 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2011 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), podle kterého jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob mimo jiné příjmy specifikované v § 10 téhož zákona jako „ostatní příjmy“. Těmi jsou příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku, mimo jiné též příjmy z úplatného převodu vlastní nemovitosti, ledaže se uplatní výjimka podle § 4 uvedeného zákona [§ 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů]. Mezi účastníky řízení není sporné, že příjem z prodeje nemovitostí byl v posuzované věci předmětem daně a s ohledem na dobu, která uplynula mezi jejich nabytím a prodejem, se na něj nevztahovalo osvobození podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Žalobce totiž nabyl předmětné nemovitosti darem na základě smlouvy ze dne 1. 6. 2011 s právními účinky vkladu ke dni 6. 6. 2011. Následně je však již dne 28. 6. 2011 prodal.
40. Podle § 10 odst. 4 věty první zákona o daních z příjmů je základem daně příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení. U příjmů z prodeje nemovitosti je podle § 10 odst. 5 věty první téhož zákona výdajem cena, za kterou poplatník věc (právo) prokazatelně nabyl, a jde-li o věc (právo) zděděnou nebo *darovanou, cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku ke dni nabytí*. Tímto právním předpisem je zákon o oceňování ve znění účinném ke dni 6. 6. 2011.
41. Podle § 2 odst. 1 zákona o oceňování se majetek a služba oceňují obvyklou cenou, *pokud tento zákon nestanoví jiný způsob oceňování*. Obvyklou cenou se pro účely tohoto zákona rozumí cena, která by byla dosažena při prodejích stejného, popřípadě obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění. Zákon o oceňování tak má na mysli pojmem „obvyklá cena“ cenu, která bývá někdy označována také jako cena tržní či obecná. Z citovaného ustanovení je však zřejmé, že obvyklá cena se uplatní pouze tehdy, nestanoví-li zákon o oceňování jinou zvláštní úpravu. Jinými slovy, použití ceny obvyklé je subsidiární vůči jiným způsobům oceňování. Tyto jiné způsoby pak zákon o oceňování vyjmenovává v § 2 odst. 3, přičemž dále v § 3 až § 24 závazně stanoví použití jednotlivých jiných způsobů oceňování pro jednotlivé druhy majetku či služby, které jsou předmětem ocenění. Jiné způsoby ocenění je tak nutno použít přednostně před cenou obvyklou při *oceňování nemovitostí, majetkových práv, cenných papírů a dalšího majetku blíže specifikovaného* v citovaném zákoně (viz také např. rozsudek NSS ze dne 22. 1. 2009, č. j. 1 Afs 147/2008-52).
42. Pokud tedy podle § 10 odst. 5 věty první zákona o daních z příjmů je v případě příjmů z převodu vlastní nemovitosti nabyté darováním [viz § 10 odst. 1 písm. b) téhož zákona] výdajem *cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku*, musí se jednat o cenu zjištěnou jiným způsobem oceňování, nikoliv o cenu obvyklou, neboť pro oceňování nemovitostí stanoví zákon o oceňování právě tento jiný způsob oceňování v § 3 až § 16.

43. V případě staveb platí, že „[n]estano ví-li tento zákon jinak, stavba nebo její část (dále jen „stavba“) se oceňuje nákladovým, výnosovým nebo porovnávacím způsobem nebo jejich kombinací, jejichž použití u jednotlivých druhů staveb stanoví vyhláška“ (§ 4 odst. 1 zákona o oceňování).
44. Pro stavební pozemek platí, že „se oceňuje násobkem výměry pozemku a ceny za m² uvedené v cenové mapě, kterou vydala obec. Není-li stavební pozemek oceněn v cenové mapě, ocenění se násobkem výměry pozemku a základní ceny za m² upravené o vliv polohy a další vlivy působící zejména na využitelnost pozemků pro stavbu, popřípadě ceny zjištěné jiným způsobem oceňování podle § 2, které stanoví vyhláška“ (§ 10 odst. 1 zákona o oceňování).
45. Pro určení výše výdaje, který žalobce mohl ve vztahu k převedeným nemovitostem daňově uplatnit, bylo tedy rozhodné určení ceny nemovitostí podle zvláštních pravidel zákona o oceňování ve spojení s oceňovací vyhláškou. Cena, za kterou daňový subjekt věc (právo) prokazatelně nabyl, by mohla být daňově účinným výdajem pouze v případě, že by se nejednalo o bezúplatné nabytí (viz výše citovaný § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů). Nelze proto přisvědčit námitkám žalobce, že měla být zjišťována cena tržní a že měly finanční orgány zohlednit cenu, za kterou žalobce předmětné nemovitosti prodal. Stanovení ceny podle zákona o oceňování a oceňovací vyhlášky by se mělo ceně tržní (obvyklé) blížit (za tímto účelem je oceňovací vyhláška každoročně novelizována a dále jsou např. pro oceňování pozemků vytvářeny cenové mapy, viz § 10 zákona o oceňování citovaný výše; určitou flexibilitu pro zohlednění konkrétních okolností, které mohou mít vliv na výši ceny, dávají také přírážky a srážky podle oceňovací vyhlášky – k tomu též viz dále část V.4), nelze jej však s cenou obvyklou ztotožňovat. Zákon o oceňování stanovil pro oceňování nemovitostí zvláštní postup, který je realizován zpravidla prostřednictvím znaleckého zkoumání. Z téhož důvodu žalovaný nebyl povinen zpracovat ani analýzu trhu.
46. Ze žalobní argumentace je zřejmé, že žalobce nezpochybňuje užití zákona o oceňování a oceňovací vyhlášky jako takové. Závěr, že nebyl dodržen požadavek, aby se zjištěná cena do nejvíce blížila ceně tržní, dovozuje pouze z tvrzených dílčích pochybení, k nimž mělo dojít při ocenění předmětných nemovitostí. K opodstatněnosti těchto námitek se soud vyjádří dále.
47. Ve vztahu k uvedené žalobní námitce soud také doplňuje, že ze správního spisu (viz např. výpis z LV 1246 v k. ú. S. nebo protokol o místním šetření dne 27. 8. 2014) a také ze žalobcovy předchozí žaloby je zřejmé, že žalobce prodal pozemky (a část nemovitostí, které se na nich nacházely) osobě, která již vlastnila sousední pozemky a měla zájem zcelit pozemky v okolí zámku (který také vlastní) za účelem dalšího komerčního využití. Lze se proto důvodně domnívat, že měla na koupi žalobcových pozemků zvláštní zájem. Cenu uvedenou v kupní smlouvě ze dne 28. 6. 2011 proto nelze považovat za cenu obvyklou (tržní). Cena, která byla v konkrétním případě placena, může být vyšší nebo nižší než cena obvyklá. Cena obvyklá je cenou za určité období. Cena zaplacená v určitý okamžik za konkrétní nemovitost může být v rozporu s obvyklostí cen v daném místě a čase. Důvodů může být mnoho, mohou jimi být např. i specifické okolnosti na straně kupujícího či prodávajícího. Z pouhého rozdílu mezi cenou zjištěnou znaleckým posudkem a cenou podle kupní smlouvy proto s ohledem na zmíněnou specifickou okolnost osoby kupujícího v posuzovaném případě nelze bez dalšího dovozovat, že znalec určil cenu mimo tržní realitu.

48. Poukázal-li žalobce v této souvislosti na skutečnost, že v případě výpočtu daně z převodu nemovitostí žalovaný využil cenu smluvní jakožto cenu vyšší než cenu zjištěnou znaleckým posudkem, nelze než odkázat opět na zákonnou úpravu – § 10 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2011 (*„Základem daně z převodu nemovitostí je cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu, platná v den nabytí nemovitosti, a to i v případě, je-li cena nemovitosti sjednaná dohodou nižší než cena zjištěná; rozdíl cen nepodléhá dani darovací. Je-li však cena sjednaná vyšší než cena zjištěná, je základem daně cena sjednaná.“*). Nejednalo se tak o „diskrepanci“ v přístupu správních orgánů, jak tvrdí žalobce, ale o důsledek odlišné zákonné úpravy různých typů daní. V této souvislosti soud také podotýká, že právní úprava v rozhodné době umožňovala osvobození od daně z příjmů v případě prodeje pozemku či nemovitosti, v níž prodávající nebydlel, *po pěti letech* od jejich nabytí [§ 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů]. Bylo volbou žalobce, že k prodeji přistoupil před uplynutím této lhůty.
49. Výše uvedené závěry nejsou v rozporu ani s rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 30/2012-32 a č. j. 7 Afs 34/2011-128, jichž se žalobce dovolává. První ze zmíněných rozsudků se týkal metody určení výše specifického druhu nákladů – odpisů hmotného majetku, a to na základě zvláštního ustanovení o „reprodukční pořizovací ceně“ (podle § 25 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů), kterou má být podle závěrů Nejvyššího správního soudu cena tržní. Rozsudek č. j. 7 Afs 34/2011-128 se týkal daně z převodu nemovitostí a výpočtu ceny výnosovým způsobem v případě, že byla nemovitost pronajata. Tyto skutkové a právní odlišnosti limitují využitelnost daných rozsudků pro řešení sporné otázky v nyní posuzované věci. Žalovaný proto nepochybil, pokud se k obdobné odvolací námitce vyjádřil tak, že se ztotožňuje s obecným závěrem těchto rozsudků, podle kterého je třeba vzít v úvahu všechny rozhodné skutečnosti a stanovit cenu tak, aby se co nejvíce blížila ceně objektivní.

V.2 Posudky AA

50. Soud nepřisvědčil námitce, podle které žalovaný účelově interpretoval svědecké výslechy Ing. O. a Ing. M., kteří měli zpracovat posudky AA.
51. Žalovaný vyslechl Ing. O. a Ing. M. v souvislosti se závazným pokynem soudu vysloveným v předchozím rozsudku. Soud tehdy poukázal na nesprávný postup žalovaného, který bez odpovídajícího odůvodnění zohlednil žalobcem předložený znalecký posudek AA č. 2 jen zčásti a ve zbytku odkázal na kontrolní ocenění provedené Ing. Š., resp. její dodatečné vyjádření ke znaleckému posudku AA č. 2. Soud žalovanému vytkl, že v předchozím rozhodnutí blíže nevysvětlil, proč preferoval závěry Ing. Š. před znaleckým posudkem AA č. 2. Dále soud poukázal na skutečnost, že kontrolní ocenění Ing. Š. nemělo (minimálně co do formy) zákonem předvídanou povahu znaleckého posudku (nebyla připojena tzv. znalecká doložka). I pokud by však akceptoval, že z hlediska obsahových náležitostí kontrolní ocenění Ing. Š. odpovídá znaleckému posudku, tedy že žalovaný měl k dispozici dvě přibližně rovnocenná odborná posouzení vycházející ze stejných podkladů, nebyl žalovaný oprávněn sám si bez dalšího zvolit, kterému z nich dá přednost. Soud proto žalovaného upozornil, že má-li k téže otázce k dispozici dva rovnocenné, ale co do závěru odlišné znalecké posudky, nepřísluší mu, aby sám bez dalšího uvažil, který z nich použije pro rozhodná skutková zjištění. Naopak je povinen odstranit jejich vzájemné rozpory a nesrovnalosti, a to především prostřednictvím výsledku znalce, popřípadě znalců obou.

Nevedly-li by tyto výpovědi k ozřejnění vzešlých nejasností, bylo by namíste přistoupit k dalšímu znaleckému zkoumání nebo reviznímu znaleckému posouzení.

52. Žalovaný proto postupoval v souladu s pokynem soudu, přistoupil-li nejprve k výsledku Ing. O. a Ing. M. Podle sdělení společnosti American Appraisal ze dne 20. 12. 2017 měl být totiž posudek AA č. 2 zpracován Ing. O. jakožto odpovědným znalcem ve spolupráci s Ing. M. V napadeném rozhodnutí žalovaný uvedl, že mu na základě výsledků vznikly pochybnosti o odbornosti skutečného zpracovatele, a tedy i vypovídací hodnotě tohoto znaleckého posudku. Z výsledků totiž vyplynulo, že Ing. O. posudek nevypracoval, ale jen zkontroloval posudek fakticky vypracovaný Ing. M. Ing. O. odpovídal za všechny posudky znaleckého ústavu American Appraisal z titulu funkce výkonného ředitele. Místního šetření se ovšem nezúčastnil a v případě fyzických aspektů věci vycházel ze zjištění autora posudku Ing. M., a to včetně např. typu stavby. Ing. O. také potvrdil, že osobně nevypracoval ani znalecký posudek AA č. 1 (přestože je v tomto posudku uvedeno, že jej vypracoval a provedl šetření), ze kterého posudek AA č. 2 vychází. I znalecký posudek AA č. 1 vypracoval Ing. M. Také Ing. M. ve své svědecké výpovědi potvrdil, že znalecké posudky AA vypracoval on. Uvedl také, že při výpočtech výměr a objemů oceňovaných nemovitostí i zatřídění kalové nádrže vycházel z posudku L. K., ačkoli tak v důsledku opomenutí v posudcích neuvedl. Rovněž připustil, že obhlídku nemovitostí dne 4. 7. 2014 provedl sám a pouze „přes plot“, ačkoli v posudku AA č. 2 byla zmíněna prohlídka za přítomnosti žalobce dne 30. 6. 2014, ta se však neuskutečnila. Krom toho, z odpovědi Vysoké školy regionálního rozvoje a Bankovního institutu – AMBIS, a. s., žalovaný zjistil, že v době vypracování posudků byl Ing. M. studentem oboru „finance“ (měl ukončeno pouze bakalářské studium). S ohledem na zjištěné skutečnosti žalovaný uzavřel, že posouzení typu a účelu staveb v posudcích AA neprovedl erudovaný odborník.
53. Soud ověřil, že popsané závěry, které žalovaný dovodil z výsledků, odpovídají skutečnostem zaznamenaným v protokolech o výsledcích Ing. O. a Ing. M. ze dne 31. 1. 2018. Pokud jde o tvrzení Ing. O., že posudky kontroloval, soud souhlasí se žalovaným, že podle výpovědí obou svědků byla tato kontrola omezená a v podstatě formální. Ing. O. vycházel ze zjištění Ing. M., aniž by je sám ověřoval. Žalobce neupřesnil, která konkrétní další tvrzení měl žalovaný účelově interpretovat. Soud proto souhlasí se žalovaným, že posudek AA č. 2 nemohl být považován za rozhodný důkaz. Žalovaný postupoval správně, zadal-li za popsané situace vypracování revizního znaleckého posudku.
54. Z týchž důvodů není možno souhlasit ani s námitkou rozpornosti postupu žalovaného, který v předchozím řízení (v rozhodnutí ze dne 15. 9. 2015) některá zjištění z posudku AA č. 2 uznal, zatímco nyní jej vyhodnotil jako nezpůsobilý. Odlišný přístup žalovaného byl dán nově zjištěnými skutečnostmi, které vyplynuly z výsledků a které zavadaly důvodné pochybnosti o odbornosti jeho skutečného zpracovatele.

V.3 Ocenění staveb - zatřídění kalové nádrže, kanalizační přípojky atd.

55. S ohledem na popsané pochybnosti o odbornosti skutečného zpracovatele posudku AA č. 2 a na pracovní poměr Ing. Š. ke správci daně nechal žalovaný zpracovat revizní znalecký posudek znaleckým ústavem Statikum. Žalobce tomuto posudku mimo jiné vytýká, že nesprávně zatřídil kalovou nádrž a některé další stavby nacházející se na dotčených pozemcích, neboť je mylně považoval za příslušenství.
56. Ze spisu vyplývá, že na pozemcích parc. č. st. X, parc. č. st. X, parc. č. st. X a parc. č. X, které byly předmětem kupní smlouvy mezi žalobcem a společností Altstaedter ze dne 28.

6. 2011, se nacházely zpevněné plochy komunikací, silážní žlaby (skladovací jámy), kalová nádrž (recirkulační jímka), kanalizační přípojka, jímky, betonová dlažba a patrně také oplocení. Dále se na uvedených pozemcích nacházely 3 haly (na pozemcích parc. č. st. X a X dvě zemědělské stavby bez čísla popisného či evidenčního a na pozemku parc. č. X stavba č. p. X určená pro výrobu), které byly v rozhodné době ve vlastnictví společnosti JP COSMETICS s. r. o. (dále jen „společnost JP“), nikoliv žalobce. Tato skutečnost byla uvedena mimo jiné i v kupní smlouvě, kterou žalobce převedl předmětné pozemky na společnost Altstaedter. Shodná informace vyplývá také z darovací smlouvy ze dne 1. 6. 2011, podle jejíhož čl. II bodu 2.3 „[o]bdarováný bere na vědomí, že na pozemcích parc. č. st. X, st. X a st. X jsou postaveny stavby cizího vlastníka“.

57. Posudek Statikum se od posudků, které revidoval (tedy od posudku AA č. 2 a kontrolního ocenění Ing. Š.) liší tím, že kalovou nádrž, kanalizační přípojku a jímky považoval za příslušenství hal na pozemcích parc. č. st. X, parc. č. st. X a parc. č. st. X, což mělo za následek odlišné zařazení. Kalovou nádrž a jímky posudek Statikum zařadil jako venkovní úpravy podle § 10 oceňovací vyhlášky (bod 2.3.1 přílohy č. 11 oceňovací vyhlášky: žumpa z monolitického i montovaného betonu). Kanalizační přípojku zařadil jako inženýrské a speciální pozemní stavby podle § 4 oceňovací vyhlášky a betonovou dlažbu jako venkovní úpravy podle § 10 oceňovací vyhlášky (bod 8.3.5 přílohy č. 11 oceňovací vyhlášky: plochy z betonových dlaždic 50/50/6 do lože z kameniva). V případě betonové dlažby posudek Statikum uvádí v bodu 2.3.6, že je tato dlažba uvažována jako příslušenství staveb na pozemcích parc. č. st. X, parc. č. st. X a parc. č. st. X a je zařazena jako venkovní úprava. V části, v níž reviduje kontrolní ocenění Ing. Š. v bodu 4.1.4 však posudek Statikum uvádí, že betonovou dlažbu oceňuje ekvivalentně jako pozemní komunikaci na pozemku parc. č. X a počítá s tím, že tvoří příslušenství k žádné stavbě.
58. V části, v níž reviduje posudek AA č. 2 a kontrolní ocenění Ing. Š., posudek Statikum předchozím oceněním vytýká, že nesprávně zařadily kalovou nádrž a kanalizační přípojku jako samostatné stavby, nikoliv příslušenství, a nesprávně pak použily koeficient K_p pro inženýrské stavby. V případě jímek jim vytýká, že použily nesprávný koeficient K_p pro stavby určené ke skladování, zatímco správně se jednalo k datu ocenění o stavby pro výrobu (recyklaci plastů). V případě kontrolního ocenění Ing. Š. pak měla být nesprávně zařazena také betonová dlažba jako příslušenství ke stavbě určené pro skladování.
59. Žalobce ve vyjádření ze dne 19. 7. 2018 nesouhlasil s tím, že se v případě kalové nádrže jednalo o příslušenství, poukázal na odlišnou osobu vlastníka hal na pozemcích parc. č. st. X, parc. č. st. X a parc. č. st. X a upozornil na § 121 předchozího občanského zákoníku.
60. Žalovaný však v napadeném rozhodnutí na tuto námitku nijak nereagoval (srov. část vypořádání odvolacích námitek v bodech 66 až 79, odpověď na tuto námitku nelze nalézt ani v jiné části napadeného rozhodnutí). Za vypořádání této námitek nelze považovat převzetí závěrů posudku Statikum, aniž by žalovaný vysvětlil, proč považuje výchozí předpoklad daného posudku, podle kterého se jedná o příslušenství, za správný. Otázka příslušenství je vedle otázky skutkové i otázkou právní, o níž nemohl s konečnou platností rozhodnout znalec. Znalci je vyhrazeno pouze zkoumání otázek skutkových, právní hodnocení náleží správním orgánům, příp. následně soudům (viz např. rozsudek NSS ze dne 5. 11. 2008, č. j. 1 As 59/2008-77). Jakkoliv si znalec musel učinit předběžný úsudek o tom, zda se v případě konkrétní oceňované věci jedná o samostatnou stavbu, nebo příslušenství jiné stavby hlavní, posouzení, zda tak učinil správně, je otázkou právní, kterou může a musí vyhodnotit správní orgán. Bylo proto na žalovaném, aby posoudil, zda

znalecký posudek vychází ze správného předpokladu ohledně povahy příslušenství, a pokud by shledal, že výchozí předpoklad o povaze příslušenství byl chybný, bylo by namístě, aby znalec korigoval a vyžádal si přepracování, doplnění či vysvětlení.

61. Ať už by však žalovaný dospěl k závěru, že znalec posoudil otázku příslušenství správně, či nikoliv, bylo jeho povinností žalobcovu námitku v napadeném rozhodnutí vypořádat.
62. Podle § 121 předchozího občanského zákoníku (který byl rozhodným předpisem k datu ocenění) platilo, že „*příslušenstvím věci jsou věci, které náleží vlastníku věci hlavní a jsou jím určeny k tomu, aby byly s hlavní věcí trvale užívány*“. Otázka shodnosti či odlišnosti osoby vlastníka věci hlavní a věci, o níž má být rozhodnuto, zda je příslušenství, je tedy podstatná. Zároveň odpověď na otázku, zda se jedná o příslušenství či samostatnou stavbu, má vliv na zatřídění podle oceňovací vyhlášky – zejména na základní cenu podle jednotlivých příloh oceňovací vyhlášky a na koeficienty, které se následně pro úpravu základní ceny použijí (v případě příslušenství jsou podle posudku Statikum koeficienty určeny podle stavby hlavní).
63. S ohledem na skutečnost, že otázka příslušenství mohla podstatně ovlivnit zatřídění oceňovaných staveb, a tedy i výslednou cenu, zatížil žalovaný své rozhodnutí nepřezkoumatelností, ponechal-li žalobcovu námitku bez odpovědi. Vzhledem k absenci posouzení rozhodné právní otázky ze strany žalovaného, nemůže soud k této otázce nyní učinit definitivní závěr.
64. Popsané pochybení žalovaného je natolik závažné, že samo o sobě odůvodňuje zrušení napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V dalším řízení bude na žalovaném, aby se s touto otázkou řádně vypořádal především z hlediska § 121 předchozího občanského zákoníku a relevantní judikatury. Pokud by shledal, že posudek Statikum vyšel z nesprávného předpokladu ohledně povahy příslušenství v případě (některých) staveb, neznámá to, že by měl pouze z tohoto důvodu automaticky posudek Statikum odmítnout a vyjít z posudku BE. Měl by si nejprve u společnosti Statikum vyžádat přepracování či doplnění posudku, příp. vysvětlení vlivu povahy příslušenství na výslednou cenu (včetně případné reakce na posudek BE).

V.4 Ocenění pozemků

65. Další okruh námitek směřuje proti ocenění pozemků parc. č. st. X, parc. č. st. X, parc. č. st. X a parc. č. X v posudku Statikum, konkrétně žalobce nesouhlasí s nevyužitím přírážek 1.2 a 1.3 podle přílohy 21 oceňovací vyhlášky a stanovením výše přírážky 1.4.2 podle téže přílohy pouze v polovině možného rozpětí.
66. Přírážku 1.2 je možné přiznat za výhodnost polohy pozemku na území obce z hlediska účelu užití stavby na něm zřízené, popřípadě k jejímu zřízení určeného (dále též „přírážka za výhodnost polohy“).
67. Přírážku 1.3 je možné přiznat za pozemek určený pro stavbu s komerční využitelností nebo takovou stavbou již zastavěný, např. budovami administrativními, hotely, restauracemi, prodejny, obchodními domy, domy služeb, parkovišti apod. (dále též „přírážka za komerční využitelnost“).
68. Přírážku 1.4.2 je možné přiznat za pozemek v obci, ve které výše sjednaných cen stavebních pozemků výrazně překročí cenu pozemku zjištěnou podle § 28 odst. 1, upravenou položkami 1.1 - 1.3 této přílohy a koeficienty K_i a K_p , z důvodu polohy v turisticky významné obci se zvýšenou úrovní sjednaných cen stavebních pozemků a

jiných, zastavitelných pozemků (dále též „přirážka za polohu v turisticky významné obci“).

69. Posudek Statikum se neztotožnil s posudkem AA č. 2, který použil přirážku 1.2 ve výši 100 % za výhodnost polohy. Zpracovatelé posudku Statikum neshledali důvod, proč by měla být tato přirážka přiznána. Posudkem AA č. 2 uvedený důvod, že pozemky jsou v blízkosti zámku Slapy, je podle posudku Statikum v případě výrobního objektu, který může své okolí zatěžovat emisemi a hlukem, spíše kontraproduktivní a omezující.
70. Posudek Statikum dále uvedl, že neshledal důvod ani pro přiznání přirážky 1.3 ve výši 100 % za komerční využitelnost. Poukázal v této souvislosti na skutečnost, že dotčené pozemky byly určeny pro výrobu, v dané lokalitě (rekreační oblasti) se proto nejedná o vhodné využití s komerčním potenciálem.
71. Polohu pozemků v turisticky významné obci ohodnotil přirážkou 1.4.2. ve výši 200 %, kterou však upravil z důvodu přístupu po nezpevněné komunikaci (-10 %), nemožnosti napojení na veřejný vodovod (-5 %), nemožnosti napojení na veřejnou kanalizaci (-4 %) a existence stavební uzávěry (-5 %). Přiznání této přirážky ve výši 400 %, jak to učinil posudek AA č. 2, nepovažovali zpracovatelé posudku Statikum za správné. Poukázali na to, že vlastník pozemku mohl sice požádat o změnu využití pozemku, k datu ocenění však proběhlo teprve zadání nového územního plánu. Změna využití, pokud by o ni vlastník požádal, by tak mohla nastat až s velkou prodlevou. Maximální přirážka je podle posudku Statikum s ohledem na zmíněné okolnosti neadekvátně vysoká, z důvodu existence možnosti rozvoje území však lze přiznat přirážku ve výši 200 %.
72. Žalobce ve vyjádření ze dne 13. 6. 2018 nesouhlasil s odmítnutím přiznání přirážky za výhodnost polohy. Podle jeho názoru z elementární logiky vyplývá, že výrobnímu objektu nevadí sousedství zámku, ale naopak zámku může vadit sousedství výrobního objektu. Je proto podle něj zřejmé, že přirážka by patrně nepřislušela pozemku, na kterém je umístěn zámek, ale není důvod ji nepřiznat oceňovaným pozemkům, které navíc leží na okraji obce. Dále žalobce nesouhlasil s přiznáním přirážky za polohu v turisticky významné obci pouze v poloviční výši. Z odůvodnění posudku Statikum podle něj nevyplývá, proč byla zvolena právě tato výše, nikoliv např. 250 % nebo 300 %.
73. V reakci na žalobcem uplatněné námitky nechal žalovaný zpracovat dodatek k posudku Statikum, který se měl blíže vyjádřit k použití přirážky 1.4.2.
74. V dodatku č. 1 zpracovatelé posudku Statikum upřesnili odůvodnění k přirážce 1.4.2 tak, že její výši stanovili na 200 %, protože k datu ocenění byly pozemky zastavěny výrobními objekty (určenými pro recyklaci plastů), původně se jednalo o objekty určené k zemědělské výrobě (k živočišné produkci) a podle územního plánu byly pozemky určeny k drobné řemeslné výrobě. Obec Slapy je sice vyhledávanou turistickou destinací, ale v případě pozemků určených pro výrobu je tato skutečnost irelevantní. Přirážka v poloviční výši byla nicméně použita, protože i když stávající využití pozemků nijak netěží z polohy obce v turistické destinaci, k datu ocenění bylo možné zahájit řízení o změně využití oceňovaných nemovitostí na plochy smíšené obytné. Vzhledem ke stávajícímu využití však nebyla přirážka přiznána v plné výši. Pokud by se k datu ocenění jednalo již o plochy smíšené obytné, byla by použita přirážka v plné výši (tj. 400 %), pokud by nebyla možnost změny využití ploch, nebyla by přirážka použita vůbec. Z popsanych důvodů byla zvolena přirážka v polovině dovoleného rozpětí, tedy 200 %.

75. Následně ve vyjádření ze dne 19. 7. 2018 žalobce zopakoval svůj nesouhlas s posouzením využitelnosti přírážek 1.2 a 1.4.2 a namítl, že žalovaný nechal zpracovat dodatek pouze k jedné z nich. V postupu žalovaného spatřoval snahu zabránit tomu, aby žalobce předložil nový znalecký posudek. K přírážce 1.2 žalobce zopakoval svou předchozí argumentaci a doplnil, že uplatnění přírážek 1.2 a 1.3 je podrobně popsáno v posudku BE, který ke svému vyjádření připojil. Odmítnutí přírážky 1.3 s odůvodněním, že „*v dané lokalitě, rekreační oblasti, se nejedná o vhodné využití s komerčním potenciálem*“ je podle něj nelogické. Žalobci není jasné, proč by v rekreační oblasti nebylo výhodné postavit např. restaurace, hotel apod.? Zopakoval také, že použití přírážky 1.4.2 ve výši 200 % není přezkoumatelné, jedná se pouze o neodůvodněný průměr hodnot 0 a horní hranice 400 %. Předložený posudek BE stanovil přírážku 1.4.2 na horní hranici, což podle žalobce odpovídá tomu, že tržní ceny pozemků byly k datu ocenění podstatně vyšší než základní ceny podle oceňovacího předpisu. I při použití maximálních přírážek není podle žalobce stanovena cena na úrovni tržních cen.
76. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí ztotožnil s hodnocením přírážek, jak bylo provedeno v posudku Statikum a jeho dodatku, z nichž podle žalovaného jasně vyplývají důvody, proč byly či nebyly přírážky použity a v jaké výši. Závěry posudku Statikum a jeho dodatku žalovaný ve svém rozhodnutí ocitoval s tím, že je považuje za plně dostačující, a námitky žalobce proto za nedůvodné.
77. V žalobě žalobce setrval na námitce, že odůvodnění přírážek nebylo dostatečné.
78. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný si odůvodnění posudku Statikum (včetně jeho dodatku) vztahující se k přírážkám osvojil. V tomto postupu nelze bez dalšího spatřovat pochybení, neboť (na rozdíl od výše zmíněné otázky příslušenství) se jednalo o otázky odborné, které příslušelo vyhodnotit znalci, nikoliv žalovanému. I v takovém případě je ovšem na žalovaném, aby vyhodnotil, zda jsou závěry posudku náležitě odůvodněny, zda jsou podloženy obsahem nálezu, zda znalec vyčerpal úkol v rozsahu, jak mu byl zadán, resp. zda přihlédl ke všem skutečnostem, s nimiž se měl vypořádat. Jinými slovy, zda posudek splňuje požadavky úplnosti zjištění a přesvědčivosti posudkových závěrů. V odůvodnění napadeného rozhodnutí pak byl povinen odpovědi na tyto otázky promítnout v rozsahu uplatněných odvolacích námitek, příp. shledal-li by v posudku rozpor s právními předpisy.
79. V této části podle soudu odůvodnění žalovaného z hlediska přezkoumatelnosti ještě ob stojí, byť by bylo vhodnější, aby krátce reagoval na námitky vlastními slovy a vysvětlil, že námitky žalobce nijak nezpochybňují a nevyvrací závěry posudku Statikum, včetně jeho dodatku. Námitky žalobce byly totiž vneseny v poměrně obecné rovině a částečně byly dány patrně nepochopením závěrů posudku Statikum.
80. V případě přírážky 1.2 žalobce namítl, že výrobnímu objektu nevádí sousedství zámku. Podle soudu tato námitka nevyplývá z elementární logiky, jak tvrdí žalobce (v žalobě i předchozích vyjádřeních). Ve shodě se žalovaným soud považuje naopak za logický závěr, že skutečnost, že se výrobní objekt, který může své okolí zatěžovat emisemi a hlukem, nachází v blízkosti zámku, je pro výrobní objekt spíše kontraproduktivní a omezující. Je totiž zřejmé, že blízkost zámku a jeho případná ochrana z hlediska památkové péče může omezovat možnosti, jakou výrobu lze na přilehlých pozemcích provozovat. Lze doplnit, že z mapy, která je součástí podkladů stavebního úřadu Štěchovice, jež byly zaslány finančním úřadem zpracovatelům posudku Statikum, mimo jiné vyplývá, že na dotčené

pozemky zasahuje ochranné pásmo 300 m od zámku. Další tvrzení žalobce, že zámku může vadit sousedství výrobního objektu, a proto by přírážka nepřislušela pozemku, na kterém je umístěna stavba zámku, není s uvedenými závěry posudku Statikum v žádném rozporu. Sousedství vzájemně nekompatibilních staveb má zpravidla oboustranné dopady. Z těchto důvodů žalovaný nepochybil, pokud s ohledem na obsah námítky k přírážce 1.2 nenechal doplnit posudek Statikum o dodatek. Žalobcem uplatněná námitka takové doplnění nevyžadovala, neboť zcela zjevně nebyla způsobila účinně zpochybnit odůvodnění obsažené v posudku Statikum k přírážce 1.2.

81. V případě přírážky 1.3 žalobce namítá, že odůvodnění posudku Statikum je nesmyslné, neboť nic nebrání tomu, aby byl v rekreační oblasti postaven hotel či restaurace. Zcela tak pomíjí odůvodnění, které je v posudku Statikum k této přírážce obsaženo. Tento posudek zdůraznil, že dotčené pozemky byly k datu ocenění určeny pro výrobu, v dané lokalitě (rekreační oblasti) se tak nejedná o pozemky s vhodným využitím s komerčním potenciálem ve smyslu dané přírážky. Z přílohy 21 oceňovací vyhlášky je zřejmé, že komerční využitelnost podle přírážky 1.3 lze přiznat za pozemek určený pro stavbu s komerční využitelností nebo takovou stavbou již zastavěný, např. budovami administrativními, hotely, restauracemi, prodejny, obchodními domy, domy služeb, parkovišti apod. V daném případě se nejednalo o pozemek zastavěný administrativními budovami, hotely, restauracemi atd. ani o pozemek pro takové využití určený. Jednalo se o pozemek určený pro výrobu. V této souvislosti lze též poukázat na skutečnost uvedenou v napadeném rozhodnutí i posudku Statikum (byť na jiném místě než v rámci hodnocení přírážky 1.3), že v rozhodné době platila pro předmětné pozemky stavební uzávěra a změna jejich využití na plochy občanského vybavení, plochy smíšené obytné a plochy bydlení se nacházela teprve ve fázi zadání územního plánu (k tomu blíže viz hodnocení přírážky 1.4.2). Namítl-li žalobce ve vyjádření ze dne 19. 7. 2018 pouze obecně, že odůvodnění odmítnutí použití přírážky 1.3 v posudku Statikum nepovažuje za logické a že mu není jasné, proč by v rekreační oblasti nebylo výhodné postavit např. restaurace či hotel, nelze žalovanému vytýkat, že v tomto ohledu odkázal na odůvodnění v posudku Statikum s tím, že jej považuje za dostačující odpověď.
82. V případě přírážky 1.4.2 žalobce namítá, že odůvodnění její výše v polovině možného rozpětí není přezkoumatelné. S touto námitkou se soud neztotožňuje. K obdobné námitce uplatněné žalobcem již ve vyjádření ze dne 13. 6. 2018 žalovaný nechal zpracovat dodatek posudku za účelem podrobnějšího odůvodnění výše této přírážky. Odůvodnění výše přírážky v tomto dodatku (viz výše bod 74) soud považuje za plně přezkoumatelné a dostačující. Jednoznačně z něj vyplývá, že přírážku 1.4.2 za polohu v turisticky významné obci by bylo možné přiznat v maximální výši, jíž se žalobce dovolává, pokud by se k datu ocenění jednalo o plochy smíšené obytné. V takovém případě by pozemky mohly těžit z polohy obce v turistické destinaci. V případě pozemků určených pro výrobu tomu tak však není.
83. K datu ocenění obec Slapy neměla platný územní plán a na předmětné pozemky se vztahovala stavební uzávěra (opatření obecné povahy č. 1/2010 ze dne 19. 5. 2010), která měla platit do nabytí účinnosti nového územního plánu (viz též odůvodnění v části 1.6.2 posudku Statikum označené jako „Rozvojové možnosti“). Žalobce tuto skutečnost nijak nezpochybnil, stavební uzávěru ve svých námitkách naopak zcela ignoruje. Proces pořizování nového územního plánu byl v době rozhodné pro ocenění teprve ve fázi, kdy existovalo pouze jeho zadání (schválené dne 11. 2. 2010). Podle tohoto zadání se předmětné

nemovitosti nachází v lokalitě A, která je uvažována k přestavbě na hlavní rozvojovou plochu, ve které by měly být navrženy plochy občanského vybavení, plochy smíšené obytné a plochy bydlení. Zároveň by měla být prověřena změna stávající zástavby zemědělských staveb a staveb pro výrobu a skladování na plochy smíšené obytné a navržena trasa obchvatové komunikace.

84. Změna pozemků na plochy smíšené obytné, plochy bydlení či plochy občanského vybavení tedy byla v rozhodné době pouze hypotetická. Tím nebylo vyloučeno, že se pozemky zhodnotí, pokud územní plán nabude účinnosti a povolí změnu využití pozemků. K datu ocenění tomu tak ovšem ještě nebylo a možnost změny byla nejistá a závislá na tom, jaké budou v průběhu pořizování územního plánu vzneseny námitky a připomínky. Soud proto souhlasí s posudkem Statikum a žalovaným, že tyto okolnosti snižovaly výši přírážky za polohu v turisticky významné obci. Posudek správně uznal, že zde existuje potenciál pro změnu, v dané době se však jednalo právě pouze o potencialitu budoucího vývoje, jejíž možnost realizace nebyla zdaleka jistá. Pokud z tohoto důvodu posudek stanovil přírážku v poloviční výši, nijak nevybočil z pravidel elementární logiky ani požadavků na náležité odůvodnění. Žalobcova námitka, že přírážka 1.4.2 měla být využita v maximální výši, se ve světle těchto skutečností jeví jako zjevně neopodstatněná.
85. Soud shrnuje, že byť se žalovaný mohl k žalobcovým námitkám týkajícím se přírážek vyjádřit podrobněji, nejednalo se o tak závažný nedostatek, který by odůvodňoval bez dalšího zrušení napadeného rozhodnutí. Napadené rozhodnutí je však stiženou vadou nepřezkoumatelnosti z jiných důvodů (viz body 64 a 100).

V.5 Nesprávná aplikace koeficientů

86. Žalobce dále namítl, že posudek Statikum nezohledňuje a neaplikuje správně ani koeficienty pro ohodnocení předmětných nemovitostí v rámci určení ceny zjištěné. To se má týkat jak staveb, tak pozemků.
87. Ve vztahu k ocenění staveb soud předně podotýká, že otázka použití konkrétních koeficientů je závislá mimo jiné na zatřídění příslušné stavby. Vzhledem k tomu, že se žalovaný dosud nevyjádřil k námitce týkající se povahy příslušenství, nebyla otázka (ne)správného zatřídění v daňovém řízení dosud vyřešena. Z tohoto důvodu se soud v tuto chvíli nemůže blíže vyjádřit ani k otázce správnosti použitých koeficientů.
88. K dílčí námitce, podle které byl nepřezkoumatelně odůvodněn koeficient životnosti stavby v případě kalové nádrže, neboť posudek vyšel z toho, že „pravděpodobně byla stavba k datu ocenění ve velmi špatném stavebně technickém stavu“ (totéž má platit pro kanalizační přípojku a jímky), soud doplňuje, že posudek byl zpracován se značným odstupem od data, k němuž bylo ocenění provedeno (posudek byl vypracován v březnu 2018, zatímco rozhodným datem pro ocenění byl červen 2011) a stavba kalové nádrže (stejně jako některé další stavby) již byla v tu dobu odstraněna. Zároveň s ohledem na stáří staveb (kalová nádrž a kanalizační přípojky pochází z roku 1988, jímky pak z roku 1978) se jednalo o logický předpoklad, který nebyl ničím vyvrácen. Posudku proto nelze bez dalšího vytýkat, že vycházel z určité pravděpodobnosti na základě podkladů, které měl k dispozici. Žalobce neoznačil žádný konkrétní podklad, který by svědčil o opačném závěru.
89. Námitky nesprávného použití koeficientů v případě pozemků žalobce nijak neupřesnil (který koeficient byl použit nesprávně, v čem měla spočívat nesprávnost), nelze ji proto

považovat za řádně uplatněný žalobní bod. Pokud snad měl žalobce na mysli nesprávnost použití přírážek, pak nelze než odkázat na vypořádání této otázky výše v části V.4.

V.6 Námitka neprovedení důkazu posudkem BE

90. Dále žalobce namítá, že žalovaný relevantně nezohlednil posudek BE, připojený k vyjádření ze dne 19. 7. 2018, a nepodrobil tak posudek Statikum náležitému přezkumu.
91. Je třeba připomenout, že posudek Statikum byl posudkem revizním. Revizní posudek sice není nevyvratitelným důkazem, k posouzení, zda za této situace připustit další revizní posudek předložený žalobcem, nebo následně přistoupit k zadání posudku „superrevizního“, je ovšem třeba přistupovat uvážlivě. Revize revizí nelze provádět do nekonečna, takový postup by byl neúčelný a nepřispíval by ani k právní jistotě. Existuje-li v daňovém řízení již revizní posudek, jsou finanční orgány povinny jej pečlivě vyhodnotit, zejména posoudit, zda splňuje všechny formální a materiální náležitosti, včetně přesvědčivosti, dostatečnosti odůvodnění, správné metodologie a případných vad, které mohou být způsobeny např. i nesprávným výchozím předpokladem znalce ohledně důležité právní otázky. Zároveň by měly finanční orgány posoudit relevanci námitek, které daňový subjekt vůči původnímu reviznímu posudku vznáší a které hodlá prokázat posudkem nově předloženým. Z tohoto hlediska by měly finanční orgány posoudit, zda daňový subjekt tvrdí pochybení v otázce, kterou lze znaleckým posudkem prokázat, tedy v otázce odborné, nikoliv právní (v opačném případě je na žalovaném, aby se s otázkou právní vypořádal sám, neboť taková otázka by nemohla být zodpovězena novým posudkem). Stejně tak by měly zvážit, zda námitky daňového subjektu vůči původnímu reviznímu posudku nejsou zjevně bezdůvodné nebo pouze zcela obecné [daňový subjekt by měl ve svých námitkách označit, co konkrétně hodlá novým (dalším) revizním posudkem zpochybnit a prokázat].
92. Žalobci lze přisvědčit, že přístup žalovaného k žalobcem navrženému posudku BE nebyl správný. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí totiž není jednoznačně zřejmé, zda jej žalovaný provedl, ale neztotožnil se s ním, nebo jeho provedení odmítl pro nadbytečnost. Postup žalovaného byl tedy poněkud zmatečný a nesrozumitelný.
93. V bodu 23 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že zhodnotil nově předložené důkazní prostředky a dospěl k závěru, že *na základě* vyjádření daňového subjektu včetně předloženého revizního *znaleckého posudku BE nezměnil názor* týkající se výše ocenění předmětných nemovitostí.
94. V bodu 62 žalovaný uvedl, že posudek BE ohodnotil zpevněné plochy komunikací, silážní jámy, kalovou nádrž, kanalizační přípojku, jímky a betonovou dlažbu cenou 11 793 920,08 Kč, pozemky pak cenou 5 219 422,47 Kč. Hlavní rozdíly mezi posudkem BE a posudkem Statikum spočívají podle žalovaného v ocenění kalové nádrže a použití přírážek k základní ceně pozemků. Posudek BE zohlednil polohu v turisticky významné obci přírážkou ve výši 400 %, výhodnost polohy pozemku na území obce z hlediska účelu užití staveb přírážkou ve výši 100 % a komerční využitelnost pozemků přírážkou ve výši 100 %. Dále posudek BE upravil cenu z důvodu přístupu po nezpevněné komunikaci (-10 %), nemožnosti napojení na veřejný vodovod (-5 %), nemožnosti napojení na veřejnou kanalizaci (-4 %) a existence stavební uzávěry (-5 %). Ocenění podle tohoto posudku při výpočtu použilo koeficient prodejnosti (1,066) a koeficient změny cen staveb (2,143).

95. V bodu 63 pak žalovaný uvádí, že *posudek BE „neosvědčil jako důkaz“*, a to s ohledem na závěry krajského soudu. Žalovaný měl za to, že postupoval plně v intencích zrušujícího rozsudku – provedl výslechy znalců a následně nechal zpracovat revizní posudek. V případě posudku Statikum žalovaný neshledal žádný důvod, proč by jej nebylo možné považovat za nezávislé zhodnocení všech skutečností majících vliv na výši ceny dotčených nemovitostí. S ohledem na tento závěr považoval předložení dalšího revizního znaleckého posudku za obstrukční jednání ze strany žalobce, a to především z důvodu blížícího se termínu pro uplynutí lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu. V bodu 64 žalovaný dodal, že v průběhu daňového řízení bylo již zpracováno či předloženo 7 znaleckých posudků či ocenění. *Předložení dalšího znaleckého posudku* proto žalovaný *považoval za nadbytečné*, byť posudek BE vykazuje veškeré znaky revizního znaleckého posudku.
96. Odůvodnění napadeného rozhodnutí tedy na jednu stranu s posudkem BE zachází tak, jako by jej žalovaný odmítl provést pro nadbytečnost, na druhou stranu ale z tohoto posudku částečně cituje, srovnává jej s posudkem Statikum (uvádí hlavní rozdíly) a dokonce konstatuje, že na jeho základě žalovaný nezměnil názor na ocenění dotčených nemovitostí. Postup žalovaného je tedy v této otázce vnitřně rozporný. S ohledem na skutečnost, že žalovaný posudek BE do určité míry hodnotil (byť omezeně), nelze dojít k jinému závěru než, že jej ve skutečnosti provedl jako důkaz, ale přisoudil mu nulovou důkazní hodnotu. Takový závěr však byl povinen řádně odůvodnit (zejm. ve vztahu k otázce úplnosti, bezrozpornosti, hodnověrnosti, případných vad atd.), což neučinil. Uvedené pochybení nemůže žalovaný napravovat až ve vyjádření k žalobě, rozhodnutí správního orgánu musí z hlediska odůvodnění obstát samo o sobě.
97. V této souvislosti lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 50/2010-60 (byť se vztahoval k zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, lze jej plně použít i za účinnosti daňového řádu), podle kterého jsou sice finanční orgány oprávněny k selekci navržených důkazních prostředků, *„ale tato selekce nemá podobu, jak ji dovozuje stěžovatel [žalovaný], tj. že provede důkazní prostředky a pak rozhodne, který je důkazem a který nikoliv. Tato kompetence jej pouze opravňuje odmítnout provedení důkazu a tento postup odůvodnit. Jakmile jej však již provede – hodnotí, jakou má kvalitu (co je jeho výsledkem) - stává se vždy důkazem. Rozdílná je v tomto případě toliko důkazní síla (míra přesvědčivosti, kterou jim správce daně přiznává). [...] oba správní orgány ve skutečnosti provedly důkaz znaleckým posudkem II. (str. 7, 8 rozhodnutí o odvolání), který se tak stal důkazem. Nepřípustně mu však přiznávali menší (nulovou) důkazní hodnotu“* (zdůraznění doplněno).
98. Žalovaný se nesprávně domníval, že pokud v souladu s pokynem zrušujícího rozsudku nechal zpracovat revizní posudek, mohl považovat pokyn soudu za splněný a mohl bez dalšího odmítnout důkaz (znalecký posudek) předložený žalobcem, kterým zamýšlel zpochybnit revizní posudek Statikum. Soud v předchozím řízení přirozeně nemohl předvídat veškeré možné varianty budoucího vývoje a načrtnout žalovanému neměnný plán jeho postupu.
99. Soud přisvědčuje také námitce, že závěr žalovaného o obstrukčním jednání žalobce není dostatečně skutkově podložen. Žalovaný jej dovodil pouze z blížícího se termínu pro uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Takový závěr je zkratkovitý a z hlediska přezkoumatelnosti nemůže obstát. Žalovaný především nezohlednil celkový postup

v řízení, v němž došlo k chybám ohledně posudků a jejich hodnocení i ze strany finančních orgánů, což způsobilo prodloužení délky daňového řízení.

100. Soud shrnuje, že žalovaný zatížil napadené rozhodnutí nepřezkoumatelností z důvodu nesrozumitelnosti pro vnitřní rozpornost ohledně otázky, zda žalovaný posudek BE provedl, či nikoliv, a nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů, neboť dostatečně nevysvětlil, proč posudku BE přisoudil nulovou důkazní váhu. Obdobně nedostatečně odůvodnil také své tvrzení o obstrukčním jednání žalobce. Také tato pochybení jsou důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.
101. K dalšímu postupu v řízení soud doplňuje, že teprve po odstranění vad dosavadního postupu žalovaného (vyjasnění otázky příslušenství) bude možné posoudit, zda bude třeba vzájemně konfrontovat posudek Statikum (v eventuálně revidovaném znění) s posudkem BE. Pokud by nadále přetrvávaly rozpory v rozhodných otázkách, bude na žalovaném, aby se je pokusil odstranit a to výsledkem znaleců, resp. jejich konfrontací. Zadání dalšího („superrevizního“) posudku se soudu jeví s ohledem na množství posudků a ocenění, které již byly v této věci vypracovány, až jako krajní řešení. Konkrétní postup však s ohledem na možné varianty vývoje nelze v tuto chvíli definitivně předjímat.
102. V této souvislosti soud připomíná, 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 uvažil, který z nich použije pro rozhodná skutková zjištění a který nikoliv (rozsudek NSS č. j. 7 Afs 50/2010-60). Zároveň to však zcela nevylučuje, že se posudky mohou navzájem lišit z hlediska kvality, přesvědčivosti a podrobnosti odůvodnění natolik, že bude možné (za podmínky náležitého a přesvědčivého odůvodnění ze strany správního orgánu) vysvětlit, proč se správní orgán přiklonil k jednomu z nich. V této souvislosti lze odkázat např. na rozsudek ze dne 22. 1. 2021, č. j. 5 Afs 310/2019-49 (body 29 a 30), ve kterém Nejvyšší správní soud uvedl, že *„správní orgány dostatečně vyložily, proč upřednostnily závěry znaleckého posudku Ing. Vladimíra Bernhardta, a nikoliv závěry znaleckého posudku doc. RNDr. Miroslava Kouckého, CSc. První znalecký posudek, z něhož vycházel správce daně, obsahuje detailní popis bonity obou dlužníků a vysvětluje, proč počítal i s rizikovou přírážkou; naproti tomu druhý ze znaleckých posudků, který předložila stěžovatelka, uvádí následující: ‚V kontextu zákona č. 151/1997 Sb. a komentáře vydaného MF ČR k určování obvyklé ceny [odkaz na internetové stránky vypuštěn – pozn. Nejvyššího správního soudu] považuje znalec z odborného hlediska za korektnější použít pro stanovení rozpětí specifikovaných úroků 90% interval spolehlivosti úrokové sazby.‘ Následně s odkazem právě na 90 % interval spolehlivosti doporučuje znalec nepoužít rizikovou přírážku. Z uvedeného je zřejmé, že stěžovatelkou předložený znalecký posudek nepředstavil konkrétní důvody, pro něž by se riziková přírážka použít neměla – pouze v obecné rovině konstatoval, že by bylo korektnější jej nepoužít. To znamená, že správce daně neměl rozumný důvod odchýlit se od původního, podrobně odůvodněného, znaleckého posudku, který rizikovou přírážku zahrnoval.“*

V.7 Porušení základních principů daňového řízení žalovaným

103. Žalobce namítl také porušení § 1 odst. 2, § 5 odst. 3 a § 92 odst. 2 daňového řádu. Byť žalobce uvedl tuto námitku pouze v relativně obecné rovině bez konkrétního propojení na další části žaloby, soud shledal některé z jeho námitek vůči postupu žalovaného a odůvodnění napadeného rozhodnutí důvodnými (viz body 64 a 100). Je tedy zřejmé, že žalovaný (prozatím) nedostal požadavku na správné zjištění a stanovení daně ani

požadavku, podle kterého je povinen dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji.

VI. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

104. Soud shledal napadeného rozhodnutí nepřezkoumatelným (viz body 64 a 100), proto jej zrušil podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
105. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nebyl v řízení úspěšný, právo nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalobci soud přiznal náhradu nákladů řízení v celkové výši 15 342 Kč. Tato částka sestává ze žalobcem zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a odměny advokáta ve výši 12 342 Kč. Odměnu soud přiznal za tři úkony právní služby po 3 100 Kč [převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby a repliky podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“)] a tři paušální částky jako náhrada hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, tedy celkem 10 200 Kč. Advokát je plátcem DPH, proto soud tuto částku zvýšil o 2 142 Kč odpovídající DPH ve výši 21 % (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Náhradu nákladů řízení v celkové výši 15 342 Kč je žalovaný povinen uhradit k rukám zástupce žalobce ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů ve spojení s § 64 s. ř. s.).

Poučení:

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.

Praha 29. června 2021

Shodu s prvopisem potvrzuje: H. T.

Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.
předseda senátu