



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Bursíkové a soudců Kryštofa Horna a Jana Peroutky ve věci

žalobkyně: **D. S.**  
bytem X  
zastoupená advokátem Mgr. Vladimírem Náprstkem  
sídlem Pivovarská 170, Beroun

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 4. 2021, č. j. 16013/21/5100-31462-711180,

**takto:**

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

**Odůvodnění:**

**Vymezení věci**

1. Žalobkyně na základě smlouvy o zajišťovacím převodu vlastnického práva nabyla nemovité věci. Šlo o čtyři jednotky v budově č. p. XA (dále jen „hlavní budova“) a dále o pozemky parc. č. st. XB, parc. č. XC a parc. č. st. XD, jehož součástí je stavba bez č.p./č. e. (nyní č. p. XE; dále jen „přístavek“), vše v obci a katastrálním území X. Uvedené pozemky nebyly

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

součástí jednotek. Právní účinky vkladu vlastnického práva nastaly dne **6. 3. 2018** (dále též „rozhodný den“).

2. Žalobkyně podala přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí (dále jen „daň“). Ohledně jednotek uplatnila nárok na věcné osvobození dle § 7 zákonného opatření senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále jen „zákonné opatření“). Osvobození jednotek od daně finanční orgány akceptovaly. Ohledně výše vyjmenovaných tří pozemků tvrdila žalobkyně daň ve výši 62 752 Kč. Tuto částku vypočetla ze základu daně (zjištěné ceny nemovitostí) dle znaleckého posudku Ing. H. K. (dále jen „znalkyně“) ze dne 2. 11. 2018 po zaokrouhlení ve výši 1 568 800 Kč. Znalce vycházela ze stavu přístavku před rekonstrukcí (bez oken, rozvodů atp.).
3. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil ohledně této daně daňovou kontrolu. Jelikož přístavek prošel rekonstrukcí s nástavbou druhého nadzemního podlaží a byly v něm vymezeny bytové jednotky, které se pronajímají, zjišťoval správce daně, v jakém stavu byl přístavek k rozhodnému dni.
4. Při výslechu dne 15. 8. 2019 svědek M. K. vypověděl, že mu při koupi jedné z jednotek v hlavní budově (v listopadu 2017 – pozn. soudu) byla ukázána jednotka v přístavku. Tehdy „neměla číslo“ a byla určena k pronájmu. Dne 24. 9. 2019 svědkyně I. C., od září 2017 nájemce jednotky č. X v hlavní budově, vypověděla, že v březnu 2018 v přístavku bydlela paní L. a paní B. Objekt byl zcela zaplněn.
5. Správce daně též opatřil výpis z účtu žalobkyně u X, a. s. (viz pol. 45 daňového spisu), na který byly v listopadu, resp. prosinci 2017 a lednu a únoru 2018 připsány od paní L. a B. částky 15 000 Kč, přičemž u některých z těchto plateb je v poznámce uvedeno, že jde o nájemné. Dále správce daně opatřil (viz č. l. 117 a 141 daňového spisu) fotografie z místního šetření v jiné daňové věci ze dne 23. 5. 2017 (je na nich patrný přístavek, na kterém zjevně probíhají stavební práce – patrně zateplení a štukatérské práce, okna se jeví být nově osazena), inzeráty jednotek k pronájmu z roku 2017, snímky z internetových stránek [www.google.com](http://www.google.com) (z července 2017) a [www.mapy.cz](http://www.mapy.cz) (z června 2018). Na nich je zobrazen nově zastřešený (zatím jednopodlažní) přístavek, omítka se jeví jako dokončená, okna jsou osazena.
6. Dne 21. 10. 2019 zpracoval Ing. L. (dle do spisu založených e-mailů jde nejspíše o pracovníka správce daně) kontrolní posudek. Vyšel ze stavu přístavku dle „internetových stránek“ a nabídek k pronájmu, technické zprávy – požárně bezpečnostního řešení a části projektové dokumentace stavby. Stanovení opotřebení a vybavení určil v návaznosti na rekonstrukci objektu. Vycházel též z výpovědi svědka a výpisu z účtu, tedy z toho, že zde byly jednotky k pronájmu za 15 000 Kč měsíčně. Mezi podklady rozhodnutí je uvedena i „místní znalost správce daně“. Výslednou cenu určil ve výši 4 768 750 Kč.
7. Ve výsledku kontrolního zjištění ze dne 23. 12. 2019 správce daně stručně uvedl, že dospěl z výše uvedených důvodů k závěru, že stavba přístavku byla k rozhodnému dni užívána k bydlení. Posudek znalkyně je tedy evidentně nesprávný. Z tohoto důvodu přistoupil ke stanovení zjištěné ceny sám (kontrolním posudkem).
8. Zástupce žalobkyně (pan S.) se dne 8. 2. 2020 vyjádřil k výsledku kontrolního zjištění, ve kterém popřel existenci jednotek v přístavku v rozhodný den. Dle něj byly dostavěny, vyměřeny a zapsány do katastru nemovitostí až v roce 2019. Poukázal na to, že není jasné, jaké internetové stránky, inzeráty apod. byly podkladem kontrolního posudku. Svědci

v přístavku nikdy nebyli. Předložil čestné prohlášení svědkyně Ch., která uvedla, že otázku při svém výslechu špatně pochopila. Jelikož občas hlídá dceru zástupce žalobkyně, slyšela od něj, že jednotky v přístavku jsou všechny buď pronajaty, nebo prodány, nevěděla ale, od kdy přesně byly obývány a kdy byly dokončeny. Ještě v dubnu a květnu 2018 probíhaly na přístavku stavební práce. Dále předložil čestné prohlášení Ing. arch. M. (stavební dozor), podle kterého bylo přízemí přístavku rozestavěno od ledna do dubna 2018. V dalším čestném prohlášení pan S., uvedl, že kupní smlouvu na byt v hlavní budově uzavřel sice v roce 2017, byl mu ale předán až po dokončení v dubnu 2018. V březnu 2018 byl přístavek teprve rozestavěný, chodil přes něj do hlavní budovy. Paní N. pak v čestném prohlášení uvedla, že pro zástupce žalobkyně sjednávala nájmy k jednotkách v přístavku, a to až od dubna 2018. Dále zástupce předložil nedatované fotografie výstavby.

9. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole k výsledku kontrolního zjištění dodal, že někteří zaměstnanci územního pracoviště v Berouně bydlí, a proto mají povědomí o existenci budovy v čase. Pronájem bytů v přístavku je doložen výpovědí paní Ch., výpisem z účtu žalobkyně a též z evidence obyvatel. Svědek K. si pořizoval byt v listopadu 2017, pokud mu byl tehdy nabízen byt v přístavku, musel již být dokončen. K čestnému prohlášení paní N. správce daně uvedl, že na internetových stránkách byly byty inzerovány již v srpnu 2017. O pravdivosti tvrzení o podpisu smluv v předstihu a předání až v dubnu 2018 správce daně pochyboval, neboť již od listopadu 2017 nájemci platili pravidelně nájem, v únoru 2018 již zde byly některé osoby přihlášeny k trvalému pobytu. Prohlášení pana S. nepodporuje správnost posudku znalkyně, neboť ta s žádným stupněm rozestavěnosti nepracovala – naopak vycházela ze stavu před rekonstrukcí. K prohlášení Ing. arch. M. správce daně dodal, že nejsou specifikovány práce ani nebyl doložen stavební deník. Výsledek kontrolního zjištění se nezměnil.
10. Správce daně vydal dne 15. 5. 2020 platební výměr na daň ve výši 190 752 Kč (dále jen „platební výměr“), který byl odůvodněn zprávou o daňové kontrole. Žalobkyně proti němu podala odvolání, ve kterém setrvala na tvrzení o neexistenci jednotek k rozhodnému dni a uplatnila obdobné námitky jako v žalobě.
11. Žalovaný napadeným rozhodnutím odvolání zamítl. V bodech 51 a násl. napadeného rozhodnutí reagoval na odvolací námitky. Uvedl, že z výpisu transakcí na osobním účtu žalobkyně vyplývají platby nájemného od prosince 2017, resp. listopadu 2017 do února 2018. Zopakoval, že svědek Kočí v listopadu 2017 při koupi jednotky v hlavní budově viděl jednotku v přístavku, šlo o byt k pronájmu. Z fotografií z místního šetření ze dne 23. 5. 2017 vyplývá, že již v této době byla hlavní budova rekonstruována společně s přístavkem. V internetové službě Google Maps Street View lze zobrazit fotografii zrekonstruovaného objektu přístavku ze dne 15. 8. 2017.
12. K rozhodnému dni tedy s jistotou nešlo o zchátralou budovu skladu, jak je uvedeno v posudku znalkyně (opotřebení ve výši 80 %, střešní krytina z eternitu, podlahy z hlinité dusaniny, bez oken a vnitřních rozvodů). Dle výše zmíněných fotografií byla v březnu 2018 osazena okna, střešní krytina nebyla z eternitu a na budově byla nová omítka. V posudku znalkyně je uvedeno, že vycházela z osobní prohlídky, nikoliv však kdy k ní došlo. Na dotaz finančních orgánů znalkyni ohledně data prohlídky reagoval zástupce žalobkyně tím, že nechápe, proč se ptají znalkyně, když je to jediná osoba, která přístavek *nikdy neviděla*. Zástupce žalobkyně také uvedl, že posudek znalkyně byl zpracován dle stavu ke dni poskytnutí půjčky (rok 2016/2017) a v době převodu byly již byty dokončené a pronajímané. Až po seznámení s nesrovnalostmi zástupce žalobkyně změnil stanovisko, že

posudek znalkyně je aktuální k rozhodnému dni. To finanční orgány vyvrátily. Žalovaný tedy též dospěl k závěru, že znalkyně vycházela z nesprávného stavu a budova přístavku je podhodnocena. Žalobkyní předložené fotografie nemohou dokumentovat stav k rozhodnému dni, neboť je na nich vidět i rozestavěná hlavní budova, která však v té době již byla prokazatelně dokončena a obydlena. Předložená čestná prohlášení Ing. arch. M. a pana S., podle kterých byl přístavek od ledna do dubna rozestavěný, je v rozporu se samotným posudkem znalkyně, která stav budovy popisovala jako sklad s podstandardními prvky a vysokou opotřebeností (tedy před rekonstrukcí – pozn. soudu).

13. Žalovaný připustil, že se k rozhodnému dni nejednalo o budovu určenou k bydlení. Přístavek byl v roce 2018 dostavěn o nástavbu a v roce 2019 byla budova prohlášením vlastníka rozdělena na čtyři jednotky (ateliéry). Ke dni ocenění budova nesplňovala stavebnětechnické požadavky na stavby pro bydlení, proto finanční orgány v ocenění pracovaly s možností využití pro obchod a služby a podle toho ji ocenily. Jelikož žalobkyně nepředložila k odvolání vlastní přepočítaný znalecký posudek (předložila jen znovu totožný posudek znalkyně s tím rozdílem, že určuje cenu k rozhodnému dni, jinak v něm nebyly žádné změny), postupoval správce daně tak, aby nikomu nevznikly nedůvodné náklady, a nechal ocenění provést vlastním pracovníkem. Uvedení Generálního finančního ředitelství v záhlaví kontrolního posudku je způsobeno technickým řešením programu (GFR k němu vlastní licenci). V případě ocenění nemovitých věcí je zpracovatelem osoba disponující především odbornými znalostmi, namísto místních znalostí. Místní šetření se neuskutečnilo, neboť by nemohlo přinést poznatky o stavu nemovitosti k rozhodnému dni. Zpracovatel se opíral o nezávislé zdroje, jako jsou fotomapy a osobní bankovní účet žalobkyně.

#### **Obsah žaloby a vyjádření účastníků**

14. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), domáhá zrušení napadeného rozhodnutí.
15. Žalobkyně namítá zaujatost správce daně vůči její osobě. Uvádí, že žalovaný nedostatečně posoudil její odvolání a nevypořádal se s posudkem znalkyně. Ten je – byť původně zpracován k jinému účelu – zcela objektivní a jeho zpochybnění je v rozporu s § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Kontrolní posudek nezpracoval znalec, ale nadřízený, a tedy též nikoliv nezávislý orgán – Generální finanční ředitelství. Není v něm uvedeno, z jakých zdrojů zpracovatel čerpal, „místní znalosti správce daně“ jsou pouhou spekulací. Hodnocení stavu stavby je zarážející, žalovaný je neodůvodnil. Závěr o užívání jednotek č. 5 a 6 plyne jen z výpovědi paní Ch., která však v přístavku sama nebydlela a nevěděla, která osoba využívala konkrétní byt. Není tak jasné, co vlastně svými smysly vnímala, jaké informace měla zprostředkovaně a co jsou jen její domněnky. Vystavila též čestné prohlášení, ve kterém uvedla, že přístavek fyzicky uvnitř nikdy neviděla a není si vědoma, že by prostory fyzicky užívali nájemci. Správce daně tento rozpor neodstranil a ani údajné nájemce nevyslechl. Závěry o existenci nájmu nejsou podloženy ani údajnými výpisy z účtů, neboť správce daně nijak neupřesnil, jaké platby má na mysli. Tuto námitku (uplatněnou ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění) správce daně nevypořádal. Žádný ze svědků nepotvrdil existenci a užívání jednotek v přístavku v březnu 2018. V čestném prohlášení majitele jednotky č. 4 v hlavní budově je vysvětleno, že ač došlo k prodeji jednotky již v roce 2017, stavba hlavní budovy byla dokončena až v roce 2018. Právě z důvodů nedodělků na hlavní budově byl přístavek dokončen až v roce 2019. Jednotky v přístavku byly do katastru nemovitostí zapsány až 30. 1. 2019. Poukaz správce daně, že jednotky byly zapsány na základě jejího návrhu, považuje žalobkyně za absurdní. Stejně tak nelogické je dovozovat

cokoliv z požárně bezpečnostního řešení budov z prosince 2017 – šlo pouze o přílohu žádosti o stavební povolení, je v něm tedy zachycen budoucí stav. Správce daně se nevypořádal ani s čestným prohlášením Ing. arch. M., který rovněž podporuje stanovisko žalobkyně. Finanční orgány postupovaly v rozporu s § 5 odst. 1, § 6 odst. 1 a 3 a § 8 odst. 1, 2 a 3 daňového řádu.

16. Žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí. Odmítl námitky jako obecné a zopakoval vady posudku znalkyně, které popsal v napadeném rozhodnutí. Znovu vysvětlil, kdo zpracoval kontrolní posudek a z jakých podkladů vycházel. Uvedl, že se rozdíly mezi posudky v napadeném rozhodnutí zabýval. Již ve zprávě o daňové kontrole správce daně uvedl, že využívání přístavku a existenci jednotek č. 5 a 6 dovodil z výpovědi svědkyně Ch., pana K. a paní N. Navíc byl v přístavku nahlášen trvalý pobyt několika osob. Rozpor mezi kontrolním posudkem a čestným prohlášením vypořádal správce daně již na str. 3-17 zprávy o daňové kontrole s odkazem na výpověď paní Ch. a výpisy z účtu. Svědecká výpověď má vyšší důkazní sílu než čestné prohlášení. Žalobkyně nevyužila práva klást svědkyni otázky a konfrontovat ji ohledně skutečností uvedených v čestném prohlášení. Zopakoval též rozpory mezi čestnými prohlášeními pana S. a Ing. arch. M. s posudkem znalkyně. Ve věci neproběhlo standardní stavební řízení (o povolení bylo požádáno dodatečně). Požárně bezpečnostní řešení stavby nebylo stěžejním důkazním prostředkem a obdobná námitka byla vypořádána již ve zprávě o daňové kontrole.
17. Žalobkyně v replice uvedla, že v platbách na účet žalobkyně není nikde uvedeno, že by šlo o nájem bytů v přístavku. Rozporovala též hlášení trvalého pobytu, budova není určena k trvalému bydlení a teprve nyní se žádá o změnu užívání k účelům bydlení. Nesouhlasí s tvrzeními o chybách v posudku znalkyně a navrhuje její výslech k prokázání toho, že provedla kontrolní prohlídku. Ve zbytku žalobkyně zopakovala žalobní námitky zaměřené proti výsledku kontrolního zjištění a doplnila námitku, že výsledek kontrolního zjištění nedostatečně popisoval údajné vady posudku znalkyně.
18. Žalovaný v duplice poukázal na to, že platební výměr a rozhodnutí o odvolání tvoří jeden celek. Žalovaný stručné odůvodnění výsledku kontrolního zjištění dostatečně doplnil.

#### **Splnění procesních náležitostí**

19. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ně kladené. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v rozsahu a mezích včas uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). O věci soud rozhodl bez jednání, neboť účastníci s tímto postupem vyslovili souhlas (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).

#### **Posouzení žaloby soudem**

20. Soud předesílá, že v podstatě veškerá žalobní argumentace má předobraz již ve vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění, popř. v odvolacích námitkách, které finanční orgány vypořádaly. Pokud žalobkyně toto vypořádání nikterak nerefletovala, pak negativně předurčila osud žaloby. Úkolem soudu není poskytovat žalobkyni „jiné“ či „lepší“ vyjádření závěrů, které již přesvědčivě vyslovily daňové orgány (srov. rozsudky NSS ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013-128, a ze dne 4. 3. 2015, č. j. 6 As 72/2014-88).
21. Namítá-li žalobkyně toliko obecně, že finanční orgány její námitky nevypořádaly, pak soud předesílá, že míra precizace žalobních bodů zásadně předurčuje, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu musí soud

přistoupit. Není na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebral by funkci žalobce advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78). V žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je vždy třeba výslovně uvést, jaké konkrétní závěry žalovaného pokládá žalobce za nedostatečné či nesprávné. Neučiní-li tak, je soud oprávněn zabývat se posouzením zákonnosti žalobou napadeného správního rozhodnutí toliko v obecné rovině, neboť v opačném případě by za žalobce domýšlel, z jakých konkrétních důvodů pokládá napadené správní rozhodnutí za nezákonné (srov. rozsudek NSS ze dne 23. 4. 2020, č. j. 7 Afs 440/2018-63). Soud pak dodává, že odvolací orgán není povinen ke každé námitce podrobně odůvodnit své stanovisko a vypořádat každý dílčí argument účastníka řízení. Postačí, pokud odvolací orgán prezentuje v odůvodnění právní názor odlišný od účastníka řízení, pakliže zdůvodnění tohoto názoru poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy alespoň implicitně vypořádá (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 5. 2015, č. j. 6 As 152/2014-78).

22. Soud ohledně právního základu daňové povinnosti odkazuje (viz např. rozsudek NSS ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47) na body 17-28 napadeného rozhodnutí a na judikaturu a ustanovení zákonného opatření v něm citované. Pro úplnost zdůrazňuje, že v daném případě předmětem daně nebyla jednotka v rodinném či bytovém domě, a tak se na věc neuplatní věcné osvobození dle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření (ve spojení s rozsudkem NSS ze dne 24. 6. 2020, č. j. 4 Afs 89/2020-44). Soud se ztotožňuje s tím (a není o tom mezi stranami sporu), že žalobkyně je poplatníkem daně z nabytí dotčených nemovitostí, přičemž základem daně je zjištěná cena předmětu daně (zejm. stavby přístavku) ke dni 6. 3. 2018. Podstatou sporu tedy je, zda finanční orgány tuto cenu zjistily správně, resp. zda vycházely ze správného stavu přístavku.
23. Soud připomíná, že odůvodnění platebního výměru tvoří dle § 147 odst. 3 zpráva o daňové kontrole, se kterou pak napadené rozhodnutí tvoří jeden argumentačně se vzájemně doplňující celek. Žalobkyni tak nelze v žádném případě přisvědčit v tom, že by se finanční orgány nevypořádaly s posudkem znalkyně. V napadeném rozhodnutí je jasně a zcela přezkoumatelně popsáno, proč posudek znalkyně nemohl dokumentovat stav k rozhodnému dni. Jako stěžejní se v tomto směru soudu jeví fotografie z místního šetření z 23. 5. 2017 a záznamy z internetových map, na nichž je vidět, že v období před rozhodným dnem přístavek nebyl zchátralou budovou skladu bez oken, tedy v podstatě ruinou jak se podává z posudku znalkyně, nýbrž že v té době již minimálně probíhala rekonstrukce, byla osazena nová okna a vyměněna střecha. V postoji žalobkynina zástupce (jehož vývoj rekapituluje napadené rozhodnutí a žalobkyně jej nezpochybnila) k posudku znalkyně soud spatřuje logické vysvětlení: posudek znalkyně byl skutečně v souladu s původním tvrzením zástupce vyhotoven pro účely nabytí nemovitostí (právní předchůdkyní žalobkyně) v době, kdy přístavek ruinou skutečně ještě byl a znalkyně jej opravdu *nikdy*, lépe řečeno minimálně od započetí rekonstrukce, *neviděla*. Pokud snad znalkyně prohlídku stavby provedla, z výše popsaných fotografií zcela nezpochybnitelně vyplývá, že její posudek realitu k rozhodnému dni neodráží a nelze z něj vycházet (srov. bod 56 napadeného rozhodnutí). Jelikož tento závěr je možné bezpečně učinit na základě obsahu správního spisu, pro nadbytečnost soud nepřistoupil k výsledku znalkyně.
24. Správa daně je postup, jehož cílem je *správné* zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Finanční orgány tedy postupovaly správně, pokud poté,

co vyvrátily správnost východisek posudku znalkyně, usilovaly o stanovení zjištěné ceny samy. Žalobkyně byla se závěry správce daně seznámena a měla možnost je rozporovat a sama podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokazovat své tvrzení (o stavu přístavku k rozhodnému dni), popř. je upravit.

25. Je tedy nutno posoudit, zda kontrolní posudek vychází z řádně zjištěných podkladů vypovídajících o stavu přístavku k rozhodnému dni. Ačkoliv v samotném kontrolním posudku jsou zdroje skutečně označeny nekonkrétně, ve zprávě o daňové kontrole jsou na str. 14 stejně jako v napadeném rozhodnutí v bodě 53 vyjmenovány precizně: jde zejména o fotografie z místního šetření ze dne 23. 5. 2017, internetové stránky [www.google.cz/maps](http://www.google.cz/maps) (služba Street View - stav k červnu 2017), internetové stránky realitní kanceláře X, kde je zobrazen inzerát realitní kanceláře Y ze dne 15. 8. 2017 s fotografiemi přístavku. Obsah těchto stránek je zachycen v rámci položky 141 daňového spisu a žalobkyně měla možnost jejich obsah konkrétně rozporovat, což však neučinila. Je pravdou, že mezi podklady je v kontrolním posudku obsažena i blíže neurčená „místní znalost správce daně“, jejíž zachycení v podobě úředního záznamu nebo fotodokumentace soud ve správním spisu nedohledal. Tvrzení ze str. 14 zprávy o daňové kontrole o tom, že někteří zaměstnanci územního pracoviště v Berouně bydlí, a proto mají povědomí o existenci budovy v čase, proto nelze přikládat větší význam. Je však evidentní, že tento „podklad“ není osamocen a že závěr o stavu přístavku k rozhodnému dni (již byl osazen novými okny, střešní krytina nebyla z vlnitého eternitu a provedena byla také úprava vnějších povrchů – fasádní omítka, přičemž byl současně fakticky užíván – pronajat k bydlení; srov. body 54 a 55 napadeného rozhodnutí) je opřen i o další podklady.
26. Svědek K. totiž vypověděl, že v listopadu 2017 viděl byt v přístavku, který byl nabízen k pronájmu. Svědkyně Ch. sice nebydlela v přístavku, ale bydlela v hlavní budově. Za nájemce bytů v přístavku označila paní B. a paní L. (s panem A.). Sice skutečně nevěděla, ve kterém z bytů kdo z nich bydlel, to však není podstatné (pakliže nebydleli v hlavní budově, je to i logické). Její výpověď – byť se ji žalobkyně pokusila relativizovat později předloženým čestným prohlášením, že fyzicky v přístavku nikdy nebyla a není si vědoma, že by nájemci fyzicky byty užívali, resp. od kdy – je v souladu s výpisem transakcí na osobním bankovním účtu žalobkyně (že od paní L. byly hrazeny na účet žalobkyně platby nájemného již v listopadu 2017 a od paní B. od prosince 2017, dále potom v lednu i únoru 2018, jednalo se o částky 15 000 Kč). Není též pravdou, že by nebylo v napadeném rozhodnutí specifikováno, jaký účet měl správce daně na mysli – jde o žalobkynin účet u České spořitelny, jehož číslo je uvedeno na str. 4 zprávy o daňové kontrole a žádný jiný účet ve věci nefiguruje. Jednotlivé platby jsou pak specifikovány např. na str. 15 zprávy o daňové kontrole, kde je konstatováno, že jinému účelu plateb než nájemnému za byty v přístavku neodpovídá kapacita volných bytů v hlavní budově vůči vybranému nájemnému. K uvedenému pak přistupují zmíněné inzeráty realitní kanceláře. Lze přisvědčit finančním orgánům, že tato zjištění tvoří solidní základ pro závěr o tom, že byty byly pronajaty a užívány. Soud proto posuzoval, zda se finanční orgány vypořádaly s předloženými čestnými prohlášeními, která jej měla zpochybnit.
27. Z judikatury NSS plyne, že čestné prohlášení třetích osob (odlišných od daňového subjektu) je třeba považovat za listinný důkazní prostředek (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 8. 2014, č. j. 9 Afs 139/2013-30, a ze dne 11. 6. 2020, č. j. 10 Afs 266/2018-36). Zpravidla půjde o důkazní prostředek nízké vypovídací hodnoty, nejde však o důkazní prostředek nepoužitelný. Správce daně tedy měl povinnost k nim přihlédnout a vyhodnotit je jednotlivě

i v souhrnu s ostatními provedenými důkazy, např. ve vztahu k jejich věrohodnosti a průkaznosti. Soud má za to, že tak učinil, byť nikoliv vždy právě ideálním způsobem.

28. Žalovaný v bodě 46 na str. 17 napadeného rozhodnutí totiž popsal, proč považuje východiska kontrolního posudku za prokázané (poukázal právě na výše uvedené platby nájemného a inzeráty). Implicitně tak vypořádal též po výsledku vystavené čestné prohlášení svědkyně Ch. Žalovanému lze sice vytknout, že to neučinil výslovně, nicméně je zjevné, že ač svědkyně nemusela přesně vědět, kdy se kdo stal nájemcem, udala správci daně informace o jménech nájemců, které odpovídají ucelenému souboru dalších nepřímých důkazů o existenci nájemního vztahu (inzeráty, výpisy z účtů, svědectví pana K. o dokončené jednotce nabízené k pronájmu). Finanční orgány zajisté mohly vyslechnout i označené nájemce jednotek. Žalobkyně však v daňovém řízení provedení výslechnů svědků sama výslovně nenavrhl. Žalobkyně v odvolání namítala pouze to, že jsou závěry o stavu přístavku nedostatečně podloženy, a správci daně vytykala, že neodstranil rozpory dalším dokazováním. Pakliže však žalovaný (dle soudu správně) dospěl k závěru, že skutkový stav je podložen dostatečně, pak mu nelze vytykat, že další dokazování – *nota bene* nebylo-li ani navrženo – nevedl.
29. K čestnému prohlášení pana S. správce daně na str. 18 zprávy o daňové kontrole uvedl, že se nevyjadřuje k bytům v přístavku, nýbrž pouze k chodbám, které měly být do dubna 2018 rozestavěné. To však skutečně nevyklučuje závěry o tom, že byty byly pronajaté a užívány. Pochybnosti do věci nevnaší ani tvrzení o časovém rozpětí mezi uzavřením kupní smlouvy a převzetím bytu. Soud si dovede představit situaci, kdy je byt fyzicky předán kupujícímu s odstupem až po dokončení, jak o tom hovoří zmíněné čestné prohlášení, nevidí však rozumné vysvětlení pro placení *nájemného* po dobu několika měsíců, aniž by byl byt užíván. Ve zprávě o daňové kontrole je pak na str. 15 navíc uvedeno, že v přístavku byly již v únoru 2018 přihlášeny osoby k trvalému pobytu. Ačkoliv proti tomuto závěru žalobkyně brojila jak v odvolání, tak i v replice, v rámci žalobní lhůty se proti tomuto tvrzení včasnou žalobní námitkou neohradila. Soud jej proto nemůže přezkoumávat. I kdyby se však finanční orgány v tomto ohledu mylily, pak evidování trvalého pobytu není rozhodující – v rámci argumentačního systému finančních orgánů jde – dle soudu zcela správně – toliko o podpůrný prvek.
30. Správce daně se prý nevypořádal ani s čestným prohlášením Ing. arch. M., který potvrdil provádění prací na přístavku od ledna do dubna 2018. Správce daně na něj však na str. 16 zprávy o daňové kontrole reagoval tak, že nebyly specifikovány práce ani předložen stavební deník. Zjistil přitom, že v uvedeném období byla připravována nástavba druhého nadzemního podlaží (avšak v čestném prohlášení je hovořeno o pracích v prvním nadzemním podlaží – pozn. soudu). Uvedené tedy nevyvrací závěr o tom, že byty v přízemí byly obydleny již v roce 2017. Podle bodu 55 napadeného rozhodnutí je toto prohlášení navíc v rozporu s posudkem znalkyně, neboť podle té nemělo jít o stavbu v probíhající rekonstrukci, ale o vybydlený sklad. Soud tento závěr považuje za poněkud zkratkovitý, neboť pomíjí, že prohlášení je skutečně v rozporu s posudkem znalkyně a žalobkyninou verzí, nepotvrzuje však ani verzi finančních orgánů. S ohledem na nedostatečně konkrétní prohlášení ohledně povahy stavebních prací a absenci podpůrné stavební dokumentace však lze přijmout závěry finančních orgánů, že sice mohly nějaké práce na přístavku probíhat, z ostatních důkazů však jasně plyne, že byty samotné již byly užívány k pronájmu. Závěr o nájmu bytů je pak podstatný pro posouzení toho, v jakém stavu se budova přístavku

nacházela, tedy že byla k rozhodnému dni obyvatelná. Probíhaly-li ještě nějaké práce např. na chodbách či zvnějšku budovy, nemá to na toto východisko kontrolního posudku vliv.

31. Finančními orgány zjištěný stav přístavku k rozhodnému dni nezpochybňuje ani pozdější datum zápisu jednotek do katastru nemovitostí. To pro danou věc nijak relevantní není. Předmětem daně je přístavek, ve kterém žádné *jednotky* k rozhodnému dni ještě vymezeny nebyly. Šlo o budovu, ve které se nacházely *byty* (srov. str. 15 a 16 zprávy o daňové kontrole). Jednotka je věc nemovitá zahrnující byt jako prostorově oddělenou část domu a podíl na společných částech nemovité věci vzájemně spojené a neoddělitelné (§ 1159 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník). V právním smyslu jako samostatný předmět daně při rozdělení domu vzniká právě až žalovaným vzpomínaným prohlášením vlastníka (§ 1066 občanského zákoníku), ačkoliv fakticky byty existují vždy již předtím.
32. Žalobkyně již ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění namítala, že je nelogické dovozovat cokoli z požárně bezpečnostního řešení budov, neboť šlo pouze o podklad žádosti o stavební povolení a je v něm tedy zachycen budoucí stav. Na to reagoval již správce daně na str. 14 zprávy o daňové kontrole. Uvedl, že tento podklad zpracovatel kontrolního posudku využil jen pro určení obestavěného prostoru a konstrukcí stavby, neboť z této dokumentace vyplývá, že mají být provedeny úpravy pro vybudování bytů, avšak objem stavby a podlažnost mají být zachovány. Správce daně uvedl, že tento podklad byl pouze podpůrný a zpracovatel vycházel zejména z údajů v posudku znalkyně. Toto vysvětlení je dle soudu dostatečné a logické.
33. Konečně soud konstatuje, že neshledal ani žádnou zaujatost finančních orgánů vůči žalobkyni. Sama skutečnost, že kontrolní posudek zpracoval pracovník žalovaného, nesvědčí o jeho neodbornosti či zaujatosti. Ve správním spise obsažená interní komunikace správce daně koresponduje s vysvětlením napadeného rozhodnutí, že zpracovatelem nebylo Generální finanční ředitelství, nýbrž zaměstnanec správce daně Ing. L. To však nic nemění na podstatě žalobní argumentace namítající absenci odbornosti a zejména nestrannosti zpracovatele. Soud se plně ztotožňuje se závěry Krajského soudu v Brně, které jsou obsaženy v rozsudku ze dne 24. 4. 2013, č. j. 62 Af 16/2012-52, podle nichž „[s]právce daně při stanovení základu daně ze znaleckého posudku předloženého daňovým subjektem vychází, nicméně výsledek znaleckého posudku, tedy hodnotu základu daně, bez dalšího přijmout nemusí. V případě, že správce daně při ověřování správnosti tvrzeného základu daně získá o této správnosti pochyby, je oprávněn pro účely řádného stanovení daně podle zákona o oceňování majetku zjistit cenu převáděných nemovitostí. K vyhotovení tzv. kontrolního posudku má správce daně podle názoru soudu dostatečné oprávnění, schopnosti i znalosti, neboť je správním orgánem, který odpovídá za správné stanovení daní. Za situace, kdy zákon výslovně neukládá povinnost nechat vyhotovit znalecký posudek, je zcela postačující, aby cenu převáděných nemovitostí zjistil přímo správce daně. Není tedy třeba, aby správce daně jmenoval znalce, který by obvyklou cenu převáděných nemovitostí stanovil znaleckým posudkem. Takový postup by byl navíc značně nepraktický a nákladný. Soud tak uzavírá, že správce daně má při stanovení základu daně ze znaleckého posudku vycházet a považovat ho za jeden z podkladů pro své rozhodování, nelze však souhlasit s tím, že tento znalecký posudek je třeba zcela respektovat a že závěry v něm obsažené lze vyvrátit toliko jiným znaleckým posudkem.“ (obdobně pak k věci přistoupil Krajský soud v Plzni v žalovaném citovaném rozsudku ze dne 8. 11. 2017, č. j. 57 Af 27/2016-50). Vzhledem k tomu, že v posuzovaném případě nevyvstaly žádné mimořádné okolnosti a jde v zásadě toliko o aplikaci vhodných koeficientů dle oceňovacích předpisů v rámci standardizovaného oceňovacího software, nepochybuje soud o tom, že pracovník oceňovacího oddělení

finančního úřadu disponoval dostatečnou zkušeností a odborností pro vypracování kontrolního posudku.

34. Důvody pro vyloučení úřední osoby jsou stanoveny v § 77 odst. 1 daňového řádu. Žalobkyně je však ani netvrdí: neuvádí, že by se věc týkala Ing. L. nebo osoby jemu blízké, že by se v téže věci na řízení nebo jiném postupu podílel na jiném stupni, nebo že by jeho poměr k osobě zúčastněné na správě daní nebo k předmětu daně vzbuzoval jiné pochybnosti o jeho nepodjatosti. Nestrannost nemůže být zpochybněna jen tím, že žalobkyně nesouhlasí s výsledkem kontrolního posudku.
35. Soud tedy dospěl k závěru, že finanční orgány vyvrátily správnost posudku znalkyně, kontrolní posudek vypracovaly na základě správných vstupních parametrů, dospěly k zákonným a logickým závěrům a řádně vypořádaly všechny žalobkyniny námitky. Neshledal ani jakoukoliv podjatost.
36. Pokud jde o tvrzená porušení vyjmenovaných ustanovení daňového řádu, uvádí soud, že pouhá citace právního předpisu není žalobním bodem. Tím je podle ustálené judikatury jen konkrétní (tj. ve vztahu k žalobci a k projednávané věci individualizované) skutkové tvrzení doprovázené konkrétní právní argumentací, z něhož plyne, z jakých důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné (srov. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS).

#### **Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení**

37. Soud neshledal žádný řádný žalobní bod důvodným a nezjistil ani žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlídnout i bez námítky, proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
38. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, soud náhradu nákladů nepřiznal, protože mu žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly.

#### **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). Případně-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](http://www.nssoud.cz).

Praha 21. listopadu 2023

**Lenka Bursíková, v. r.**  
předsedkyně senátu