



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce **Ing. P. F.**, zastoupeného daňově poradenskou kanceláří ARIADNA s.r.o., se sídlem Praha 3, Bořivojova 21, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 21. 7. 2011, č.j. 8959/11-1301-702127,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 21.7.2011, č.j. 8959/11-1301-702127, **se zrušuje** pro vady řízení a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 8 808 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku na účet jeho zástupce společnosti ARIADNA s.r.o., se sídlem Praha 3, Bořivojova 21.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci:

Žalobou doručenou Krajskému soudu v Brně dne 21. 9. 2011 se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 21. 7. 2011, č.j. 8959/11-1301-702127, kterým bylo na základě odvolání žalobce změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Humpolci (dále jen „správce daně“) ze dne 12. 3. 2008, č. j. 9344/08/092970/1060 (pozn. O odvolání žalobce sice rozhodovalo Finanční ředitelství v Brně, které však bylo s účinností od 1. 1. 2013 bylo zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky; jeho působnost coby odvolacího orgánu přitom přešla na Odvolací finanční ředitelství, které je tedy v dané věci žalovaným správním orgánem), kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2003 ve výši 12 597 Kč, a to tak, že doměřená daň z přidané hodnoty byla z původní výše 12 597 Kč zvýšena na částku 14 197 Kč.

II.

Průběh dosavadních řízení

Dne 23. 8. 2006 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty (viz protokol o ústním jednání č.j. 25377/06/092930/3432, se zaměřením na zdaňovací období 3. čtvrtletí 2003 až 4. čtvrtletí 2003 a 1. čtvrtletí 2004 až 4. čtvrtletí 2004. Předmětem kontroly byly i skutečnosti spadající do zdaňovacího období 3. čtvrtletí 2003, ve kterém bylo správcem daně zpochybněno stanovení ceny za pronájem nemovitosti na adrese Nerudova 175, Humpolec, pro společnost PIPEK, spol. s.r.o.. Zdanitelné plnění bylo založeno dodatkem smlouvy o nájmu ze dne 17. 7. 2002. Jelikož společníky a jednatelem společnosti PIPEK s.r.o. byly manželé F., nemovitosti tak byly pronajímány osobám majícím zvláštní vztah k plátcí ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Právě předmětným dodatkem nájemní smlouvy bylo nájemné sníženo na polovinu a to na základě přihlídnutí k ekonomické situaci společnosti PIPEK s.r.o. a její ztrátovosti. Správce daně provedl místní šetření za účelem zjištění ceny za pronájem nebytových prostor mezi nezávislými osobami, ve stejném místě a ve stejném čase. Zjištěné skutečnosti vedly správce daně k pochybnostem o správnosti ceny za pronájem nebytových prostor a stanovení výše základu daně podle § 14 odst. 7 a § 6 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty. Výzvou k prokázání skutečností č.j. 33316/06/092930/3432 vyzval správce daně žalobce, aby průkazným způsobem doložil rozdíl mezi žalobcem požadovanou cenou za pronájem nemovitosti na základě nájemní smlouvy ze dne 21. 12. 1998. Dne 24. 1. 2007 byla správci daně doručena odpověď na výzvu, kde žalobce nesouhlasil s cenou zjištěnou správcem daně a jejím rozdílem od ceny zjištěné soudním znalcem panem M. D., a to cenu ve výši 550 Kč za m²/rok a upozorňuje na skutečnost, že se předmětný objekt z důvodu mimo jiné nemožnosti parkování a problematického zásobování nepodařilo pronajmout v roce 2003 ani za cenu 230 Kč za m²/rok. Správce daně proto provedl další místní šetření, na základě kterého byla cena za pronájem nemovitostí stanovena na částku 350 Kč za m²/rok. Správce daně výzvou k prokázání skutečností č.j. 18929/07/092930/3432 vyzval žalobce, aby doložil rozdíl mezi cenou 350 Kč za m²/rok a žalobcem vykázanou cenou. Reakce žalobce je zachycena

v protokole o ústním jednání č.j. 23532/07/092930/3432, kde žalobce uvedl, že nájemné k předmětným nemovitostem stanovené za rok 2003 a 2004 společností PIPEK s.r.o. odpovídala reálným možnostem nájemce. Na základě zprávy o daňové kontrole daně z přidané hodnoty byl vydán dodatečný platební výměr ze dne 12. 3. 2008, č.j. 9344/08/092970/1060. Proti platebnímu výměru podal žalobce odvolání, o kterém bylo rozhodnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 3. 10. 2008, č.j. 8785/08-1300-702127, a to tak, že odvolání žalobce bylo zamítnuto. Toto rozhodnutí bylo žalobcem napadeno u Krajského soudu v Brně, který rozsudkem ze dne 24. 1. 2011, č.j. 30Ca 1/2009-36 napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný následně doplnil spisový materiál v intencích citovaného rozsudku a opětovně přezkoumal odvolání žalobce. Podle rozsudku krajského soudu v případě oceňování věcí, práv a jiných majetkových hodnot a služeb podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a změně některých zákonů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o oceňování majetku“) je třeba znaleckého posudku. Správce daně proto rozhodl o ustanovení znalce Ing. A. M., kterému bylo uloženo vypracování posudku ve věci stanovení ceny obvyklé při poskytování pronájmu podle zákona o oceňování majetku za pronájem areálu nebytových prostor, provozovny v ul. Nerudova, v době uskutečnění zdanitelného plnění, tj. v roce 2003. Znalec následně odhadl výši nájemného na částku 230 Kč za m²/rok, což by při celkové pronajímané ploše činilo 462 990 Kč. Výše nájemného stanovená žalobcem činila částku 225 010 Kč. Žalovaný následně vydal žalobou napadené rozhodnutí.

III.

Obsah žaloby:

Žalobce podanou žalobou požaduje přezkum žalobou napadeného rozhodnutí pro rozpor s právními předpisy, přičemž žalobce napadá výrok rozhodnutí týkající se doměření daně z pronájmu nemovitostí, tedy doměřené částky 10 797 Kč.

Žalobce brojí proti postupu žalovaného při vyhodnocení znaleckého posudku Ing. A. M. ohledně stanovení ceny obvyklé. Cena byla stanovena znalcem odhadem. Nemovitost se ale za tuto cenu i nižší nepodařilo pronajmout. Podle žalobce žalovaný v rozporu se skutečností uvádí, že „ze znaleckého posudku je zcela zřejmé, že znalec přihlédl ke všem nevýhodám, kterými se nebytové prostory vyznačují ...“. Ve znaleckém posudku podle žalobce byla zohledněna pouze omezení vyplývající ze zákazu zastavení. Následně pak vztah nabídky a poptávky a vliv na výši nájemného v předmětné lokalitě nebylo ve znaleckém posudku zohledněn.

Dále pak žalobce brojí proti odůvodnění žalovaného na základě kterého nebyly provedeny žalobcem navržené důkazní prostředky, konkrétně svědecké výpovědi, které by dokreslily nevýhody pronájmu předmětných nemovitostí a jejich dopad na stanovení obvyklé ceny pronájmu nemovitostí. Podle žalobce tak žalovaný porušil § 92 odst. 2 a § 8 odst. 1 daňového řádu.

Žalobce namítá, že správce daně nepostupoval při výkladu § 14 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty ústavně konformně. Toto ustanovení měl vykládat v kontextu § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o

daních z příjmů“). Měl tak žalobci umožnit zdůvodnit rozdíl mezi cenami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů v ceně nájemného. Podle žalobce nelze daňové zákony vykládat odděleně. Správce daně tak dle žalobce postupoval v rozporu s § 16 odst. 8 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) a žalovaný tuto vadu postupu správce daně následně nenapravil.

Žalobce dále není ztotožněn s kvalifikací svého podání ze dne 19. 5. 2011 jako žádostí o prodloužení lhůty. Žalobce měl právo se seznámit se znaleckým posudkem v nepřetlumočené verzi. Jednalo se o zaslání předmětného důkazního prostředku a o stanovení nové lhůty k vyjádření.

Dále má žalobce za to, že se žalovaný řádně nevypořádal s odvolacími důvody a že nezákonným postupem žalovaného bylo porušeno žalobcovo právo na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 Listiny základních práv a svobod.

III.

Vyjádření žalovaného:

Žalovaný ve vyjádření doručeném Krajskému soudu v Brně dne 21. 12. 2011 uvádí, že v předmětné věci jde o výklad § 14 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty. V posuzovaném případě bylo nesporné, že zdanitelné plnění v podobě plnění z nájemní smlouvy bylo prováděno mezi osobami majícími zvláštní vztah daný zejména osobní propojeností této osoby s plátcem daně. Na základě vázanosti názorem vysloveným v rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 24. 1. 2011, č.j. 30 Ca 1/2009-36 stanovil správce daně k posouzení obvyklé ceny soudního znalce. Závěry znaleckého posudky byly popsány na str. 9 až 12 žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný má za to, že se vypořádal s požadavky Krajského soudu na přezkoumatelnost svého rozhodnutí. V rámci znaleckého posudku byla posouzena specifika pronajímaných nemovitostí a výsledná cena nájmu byla výsledkem uvážení osoby s odbornými znalostmi. Žalobcem navrhované výsledky svědků měly podle žalovaného zpochybnit relevanci předmětného znaleckého posudku. Ten je však možno podle žalovaného zpochybnit pouze další odbornou osobou a nikoli listinami a výsledky svědků, proto tyto důkazy odmítl žalovaný provést. K názoru žalobce, že by mu mělo být umožněno doložit rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou žalovaný odkázal na str. 13 napadeného rozhodnutí. Žalovaný tak musel postupovat v souladu s § 14 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty a stanovit cenu obvyklou. K problematice sjednocení výkladu ustanovení pro sjednání ceny obvyklé podle zákona o dani z přidané hodnoty a podle zákona o daních z příjmů žalovaný uvedl, že mechanismus podle obou zákonů je z vůle zákonodárce odlišný a tuto skutečnost je třeba respektovat. K námitce stran posouzení podání ze dne 19. 5. 2011 žalovaný uvádí, že tato otázka je vzhledem ke sporu nepodstatná. Žalobci byl zaslán znalecký posudek, tento se s ním seznámil a vyjádřil se k němu podáním ze dne 10. 6. 2011, se kterým se žalovaný následně vypořádal. Žalobce nebyl zkrácen na svých právech. Žalovaný proto navrhuje žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

IV.

Právní hodnocení soudu:

Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.ř.s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Dospěl přitom k závěru, že žaloba je důvodná. O žalobě bylo rozhodnuto bez nařízení jednání za splnění podmínek, vyplývajících z ust. § 51 odst. 1 i § 76 odst. 1 s.ř.s.

Napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno poté, co Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 24.1.2011, č.j. 30 Ca 1/2009 – 36, zrušil předchozí odvolací rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 3.10.2008, č.j. 8785/08/1300/702127 pro vady řízení a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Jedním z důvodů, pro které bylo předchozí rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně soudem zrušeno bylo i to, že v případě oceňování věcí, práv a jiných majetkových hodnot a služeb podle zákona o oceňování je běžné, že k této činnosti jsou povolávány osoby mající odborné znalosti konkrétní problematiky, znalci. V obdobné věci (stanovení obvyklé ceny za pronájem strojů podle zákona o oceňování majetku) vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 1.7.2010, č.j. 7 Afs 53/2010 – 55, že nejde o případ, kdy by mohl být skutkový stav věci objasněn různými druhy důkazních prostředků ... nejde o případ, kdy by sám správce daně zjišťoval skutečný stav věci ... naopak v této věci zákon o dani z přidané hodnoty výslovně stanoví, že základ daně je výlučně určen hodnotou „ceny zjištěné podle zvláštního právního předpisu bez daně“; rozhodujícím důkazem k výši této ceny je právě znalecký posudek; je tomu tak proto, že k určení, resp. posouzení rozhodných skutečností je třeba odborných znalostí; tyto znalosti ovšem správní orgány nemají. Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku také konstatoval, že ze znaleckého posudku stanovujícího obvyklou cenu je nutno dovodit, že byl zpracován podle zákona o oceňování majetku, aby bylo najisto postaveno, zda vyhoví dikci ust. § 14 odst. 7 ZDPH. Krajský soud v Brně vztážno k nyní projednávané věci v jeho citovaném rozsudku uvedl, že pokud jde o stanovení tzv. ceny obvyklé podle zákona o oceňování majetku, jde o záležitost odbornou a je třeba v každém jednotlivém případě vážít, zda správce daně disponuje odbornými znalostmi nutnými pro stanovení obvyklé ceny podle tohoto zákona. Z obsahu napadeného rozhodnutí žalovaného, ani z připojeného správního spisu, však nešlo dovodit, zda tomu tak v dané věci skutečně bylo. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný neuvedl žádné podrobnosti, např. týkající se konkrétně popisu porovnávaných nemovitostí, co se týká jejich rozlohy, funkčního určení, technického stavu, stáří, vybavení apod., pouze bylo odkázáno na ust. § 2 odst. 1 zákona č. 151/1997 Sb. o oceňování majetku a o změně některých zákonů, ve znění platném pro projednávanou věc (zákon o oceňování majetku). Žalovaný v rámci odvolání proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně argumentoval, že jím pronajímané nemovitosti se vyznačují specifiky, díky nimž nebylo možné v rozhodném období pronajmout je za cenu určenou správcem daně; z úvahy Finančního ředitelství v Brně v jeho předchozím odvolacím rozhodnutí nebylo zřejmé, zda a jakým způsobem žalobcem namítané okolnosti zvažoval či nikoliv. Tato vada způsobila nepřezkoumatelnost citovaného odvolacího rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně.

V nyní projednávané žalobě se soud nejprve zabýval námitkou ústavně nekonformního výkladu ust. § 14 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť podle názoru žalobce měl odvolací orgán vyložit toto ustanovení v kontextu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a měl žalobci umožnit zdůvodnit rozdíl mezi cenami ve smyslu ust. § 23 odst. 7 posledně citovaného zákona v ceně nájemného. Podle názoru žalobce nelze daňové zákony vykládat odděleně, přičemž správce daně postupovat v rozporu s ust. § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků a žalovaný tuto vadu postupu následně neopravil.

Uvedenou námitkou s Krajský soud v Brně zabýval již v rámci předchozího řízení, vedeného pod sp. zn. 30 Ca 1/2009, přičemž soud nyní neshledal žádný důvod se od zaujatého názoru odchýlit.

Podle § 14 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty platí, že je-li zdanitelné plnění uskutečněné osobě mající zvláštní vztah k plátcí bez úplaty nebo je-li poskytnuta sleva z ceny, případně cena vyšší, než byla cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu, základem daně je cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu bez daně. Tímto zvláštním předpisem je zákon o oceňování majetku. Tento zákon konstatuje, že do stanovení ceny se nepromítají vlivy osobních poměrů prodávajícího či kupujícího.

Podle ust. § 23 odst. 7 věta první zákona o daních z příjmů platí, že liší-li se ceny sjednané mezi ekonomicky nebo personálně nebo jinak spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; nelze-li určit cenu, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu. V poznámce pod čarou odkazuje uvedené ustanovení zákona o daních z příjmů, pokud jde o termín „zvláštní právní předpis“ na zákon o oceňování majetku.

Jak vyplývá ze shora citovaného ust. § 14 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty, obsahuje uvedený zákon samostatnou úpravu situace, která byla v projednávané věci řešena (zdanitelné plnění bylo uskutečněno osobě mající zvláštní vztah k plátcí se slevou z ceny). Stejnou námitku řešil již dříve Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10.5.2007, č.j. 7 Afs 102/2006 – 132. Dospěl přitom k závěru, že v ust. § 14 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty je stanovena pouze jedna možnost pro určení základu daně, a to podle zvláštního předpisu, tj. podle zákona o oceňování majetku, zatímco § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů řeší způsob stanovení základu daně přímo a pouze za splnění určitých podmínek odkazuje na zákon o oceňování majetku. Nejvyšší správní soud tak zdůraznil odlišnost obou těchto ustanovení. S tímto názorem se Krajský soud v Brně ztotožňuje. Z uvedeného vyplývá, že zákonná konstrukce řešené otázky je upravena v zákoně o dani z přidané hodnoty odlišně od zákona o daních z příjmů, přičemž u daně z příjmů může správce daně upravit základ daně i dalšími způsoby a teprve není-li to možné, použije zákon o oceňování majetku, naproti tomu v případě daně z přidané hodnoty je nutno postupovat při stanovení základu daně pouze podle zvláštního právního předpisu, kterým je zákon o oceňování majetku. Uvedená námitka tedy není důvodná. Žalovaný se tvrzeného ústavně nekonformního výkladu § 14 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty nedopustil a řádně zohlednil odlišnost obou právních předpisů.

Obdobnou problematikou (určení ceny zjištěné podle zvláštního právního předpisu pro účely aplikace § 14 odst. 7, resp. 6 ZDPH) se závěrem o nutnosti zjistit cenu podle zvláštního právního předpisu se zabýval také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 1.7.2010, č.j. 7 Afs 50/2010 – 60 a Krajský soud v Českých Budějovicích v rozsudku ze dne 21.4.2006, č.j. 10 Ca 16/2005 – 60; citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu Sb. NSS 2138/2010).

Na základě shora citovaného předchozího rozsudku Krajského soudu v Brně žalovaný vycházel při stanovení ceny zjištěné podle zvláštního právního předpisu ze znaleckého posudku ustanoveného znalce ing. A. M., kterému prvostupňový správní orgán uložil vypracovat znalecký posudek ve věci stanovení ceny obvyklé při poskytování pronájmu podle zákona o oceňování majetku za pronájem předmětných nemovitostí v době uskutečnění zdanitelného plnění, tj. v r. 2003. V rámci znaleckého posudku znalec odhadl obecnou cenu za pronájem předmětných nemovitostí ve výši 462 990 Kč (230 Kč/m²/rok). Žalobce v rámci žalobních bodů namítal, že cena byla stanovena znalcem pouze odhadem, nemovitosti se ovšem za takto stanovenou cenu i nižší nepodařilo žalobci pronajmout, znalec nepřihlédl ke vztahu nabídky a poptávky a ke vlivu na výši nájemného v předmětné lokalitě, nepřihlédl k limitujícímu faktoru, že jednotlivé plochy předmětných nemovitostí na sebe prostorově i funkčně navazují, což prakticky znemožňuje pronájem více samostatným subjektům. Žalovaný neprovedl žalobcem navržené důkazní prostředky (výpovědi svědků, listiny), které dokazují nevýhody pronájmu předmětných nemovitostí a jejich dopad na stanovení obvyklé ceny pronájmu nemovitostí.

K uvedené námitce soud uvádí následující. Jak bylo shora již uvedeno, v ust. 14 odst. 7 ZDPH je stanovena pouze jedna možnost pro určení základu daně, a to podle zvláštního předpisu, kterým je zákon o oceňování majetku. Z uvedeného zákona vyplývá, že ocenění podle něj se provádí buď cenou obvyklou (jedná se o základní metodu ocenění) nebo v zákoně přesně stanovenou jinou metodou. Jelikož zákon ohledně pronájmu nemovitostí nestanoví zvláštní oceňovací metodu, která by měla před oceněním cenou obvyklou přednost, musí být použito ocenění cenou obvyklou. Zákon o oceňování majetku v § 2 odst. 1 stanoví, že majetek a služba se ocení obvyklou cenou, pokud tento zákon nestanoví jiný způsob oceňování. Obvyklou cenou se pro účely tohoto zákona rozumí cena, která by byla dosažena při prodeji stejného, popř. obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění. Přitom se zvažují všechny okolnosti, které mají na cenu vliv, avšak do její výše se nepromítají vlivy mimořádných okolností trhu, osobních poměrů prodávajícího nebo kupujícího, ani vliv zvláštní obliby. Mimořádnými okolnostmi trhu se rozumějí např. stav tísně prodávajícího nebo kupujícího, důsledky přírodních či jiných kalamit. Osobními poměry se rozumějí zejména vztahy majetkové, rodinné nebo jiné osobní vztahy mezi prodávajícím a kupujícím. Zvláštní oblibou se rozumí zvláštní hodnota přikládána majetku nebo službě, vyplývající z osobního vztahu k nim.

Znalecký posudek stanovující cenu obvyklou vyhoví dikci ust. § 14 odst. 7 ZDPH jen v případě, že byl zpracován podle zákona o oceňování majetku (viz shora citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1.7.2010, č.j. 7 Afs 53/2010 – 55). Finanční ředitelství v Brně postupem ve smyslu ust. § 115 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve

znění platném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“) uložilo prvostupňovému správci daně odstranit vady řízení a přikázal mu zadat vypracování znaleckého posudku – na stanovení výše nájemného provozovny žalobce, a to tak, aby byla stanovena cena za pronájem nemovitosti platná v době uskutečnění zdanitelného plnění, tj. v r. 2003; v předmětném znaleckém posudku nesmí absentovat m.j. zhodnocení jednotlivých typů nemovitostí (sklad, obchod, kanceláře), resp. podrobnosti týkající se popisu porovnávaných nemovitostí, co se týče jejich rozlohy, funkčního určení, technického stavu, stáří, vybavení apod. a dále je třeba vyzvednout specifika, resp. nevýhody, kterými se pronajímané nemovitosti vyznačují (nemožnost parkování atd.).

Žalobce po seznámení se s vypracovaným znaleckým posudkem ve lhůtě stanovené mu k vyjádření se k doplněnému důkaznímu řízení namítal, že znalec určil cenu pouhým odhadem, přičemž tato částka je v rozporu se skutečností, že se žalobci za obdobné, ani nižší částky předmětnou nemovitost nepodařilo pronajmout. Znalec sám připustil, že otázkou zůstává zásadní vztah vycházející z nabídky a poptávky, ovšem tuto otázku v rozhodné době znalec blíže nezkoumal. Žalobce žádal, aby odvolací orgán provedl důkaz v příloze žalobcova podání přiloženými doklady o marné snaze pronajmout předmětnou nemovitost za nižší cenu, než jak ji stanovil znalecký posudek. Žalobce dále uvedl, že nebudou-li předmětné důkazní prostředky pro odvolací orgán dostačující, navrhuje výslech svědků – osob, se kterými žalobce uzavřel předložené smlouvy či které oslovil, přičemž tyto svědci by měli dosvědčit, že se za nabízenou cenu nepodařilo nemovitosti pronajmout. Ve znaleckém posudku je uveden i další limitující faktor, a to že jednotlivé plochy na sebe prostorově i funkčně navazují, což prakticky znemožňuje pronájem více samostatným subjektům, tedy případný zájemce by byl nucen si pronajmout větší plochu, než by ve skutečnosti potřeboval, což je i případ odvolacím orgánem posuzované výše nájmu. Odvolací orgán by měl přihlídnout i k tomuto limitujícímu faktoru. Žalobce navrhl důkaz těmito listinami: 1) odmítnutím nabídky nájmu za cenu 230 Kč společností LIPP CZ s.r.o., smlouvou o zprostředkování RK RESO, smlouvou o zprostředkování Real Agency, dokladem realitní kanceláře P. Č. o nabídce nájmu nemovitosti za 500 Kč/m²/rok, na kterou nikdo nereagoval a dále žalobce navrhl výslech svědků Ing. J. V., Ing. J. H., přičemž tyto svědkové měli dosvědčit, že žalobce v rozhodné době u nich poptával firmu do nájmu za podmínek, které zadal realitním kancelářím. Dále výslech Mgr. I. B., který měl dosvědčit, že se předmětnou nemovitost nepodařilo pronajmout za nabízenou cenu, která je nižší, než cena odhadovaná znalcem, dále výslech majitele realitní kanceláře RESO a výslech svědka P. Č., kteří by rovněž měli dosvědčit, že se předmětnou nemovitost nepodařilo pronajmout za nabízenou cenu.

Jak vyplývá z řešení první žalobní námítky, bylo třeba pro základ daně v projednávané věci zjistit cenu podle zvláštního právního předpisu bez daně. Zvláštní právní předpis – zákon o oceňování majetku stanovil pro daný případ oceňovací metodu tzv. ceny obvyklé, a proto úkolem prvostupňového správce daně, příp. žalovaného bylo stanovit obvyklou cenu za pronájem předmětného majetku v rozhodné době, tedy v r. 2003. Pokud jde o znalecký posudek, platí, že je jedním z důkazních prostředků (viz ust. § 93 odst. 1 daňového řádu), znalec podává posudek zpravidla písemně, přičemž je možno přistoupit k výsledku znalce (viz ust. § 95 odst. 4 daňového řádu). Podle ust. § 8 odst. 1 daňového řádu platí, že správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy; správce daně posuzuje každý důkaz

jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.

V projednávané věci žalobce nesouhlasil se závěry znaleckého posudku, zpochybňoval jej a ke svému tvrzení dokládal řadu důkazních návrhů. V rozsudku ze dne 15.2.2008, vydaném pod č.j. 5 Afs 44/2007 – 68 Nejvyšší správní soud k hodnocení znaleckého posudku uvedl, že znalecký posudek je nutno chápat jako jeden z důkazních prostředků opatřených v průběhu řízení správcem daně, přičemž daňovému subjektu náleží právo vyjádřit se k němu, hodnotit jej, popř. navrhnout jiné důkazní prostředky, má-li zato, že skutečnosti v něm uvedené nejsou správné. Ze shora uvedeného vyplývá, že vyskytnou-li se ve znaleckém posudku důvodné rozpory, či nesrovnalosti, je nutno buď vyjádření daňového subjektu zaslat znalci k vyjádření, příp. doplnění znaleckého posudku, příp. jej vyslechnout. Pokud by přetrvávaly pochybnosti o správnosti znaleckého posudku, bylo by na místě přistoupit k reviznímu znaleckému posouzení. Povinností Finančního ředitelství v Brně bylo zabývat se z pohledu námitek žalobce hodnocením tohoto důkazního prostředku, a to především v té souvislosti, zda znalec dostal zákonným požadavkům ve smyslu ust. § 2 odst. 1 zákona o oceňování majetku, tedy zda znalec hodnověrně dovodil, že jím určená obvyklá cena by byla dosažena při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění a zda znalec zvážil všechny okolnosti, které mají na cenu vliv s přihlédnutím zejména k okolnostem, které namítá a dokladuje žalobce.

V rámci znaleckého posudku znalec m.j. uvedl, že obdobný areál jako posuzovaný nebyl znalcem v blízkosti nalezen (jedná se o provoz všech činností v jednom areálu jako v případě předmětného pronájmu a navíc i ve stavebně oddělených prostorách – budovách, jak je tomu v projednávané věci). Znalec na otázku, jaká by byla cena obvyklá za pronájem předmětných nemovitostí v rozhodném období uvedl, že cena za 1 m² za rok činí u všech nemovitostí jako celku k r. 2003 částku 400 Kč. Dále však znalec uvedl, že u porovnávaných nemovitostí, mimo předmětnou nemovitost, není situovanou autobusová zastávka, která prakticky znemožňuje nebo zásadně omezuje využívání celého areálu a existuje pochybnost, že by v předmětné době nějaký subjekt nemovitost pronajal za cenu v místě a čase obvyklou. Znalec uvedl, že v obecné poloze je možno uvažovat, že nájemné v takto omezeném areálu by se pohybovalo na úrovni pokrytí nákladů vlastníka nemovitosti (daň z nemovitostí, pojištění nemovitostí, odpisy, náklady na opravy a údržbu, event. mzdy pracovníka zajišťujícího provoz pronajímaného areálu a minimální zisk), což možno odhadnout na částku cca 230 Kč/m²/rok; to by řp celkové pronajímané ploše činilo cca 462 990 Kč. Ze znaleckého posudku přitom není jasné, která ze dvou zjištěných cen (400 Kč/m²/rok a 230 Kč/m²/rok) je cenou obvyklou ve smyslu ust. § 2 odst. 1 zákona o oceňování majetku, neboť sice cena ve výši 400 Kč/m²/rok byla znalcem označena jako cena obvyklá za předmětné období, ovšem poté znalec po posouzení jedné z okolností, které mají na cenu vliv, odhadl, že nájemné by se pohybovalo na úrovni pokrytí nákladů vlastníka nemovitostí, přičemž tuto částku znalec bez bližší konkretizace odhadl na částku cca 230 Kč/m²/rok. Již za této situace (bez zohlednění námitek žalobce) vyplývá z předmětného znaleckého posudku důvodná pochybnost, která ze zjištěných cen je cenou obvyklou a zda takto zjištěná cena byla opravdu stanovena metodou „obvyklé ceny“ ve smyslu zákonných podmínek podle ust. § 2 odst. 1 zákona o oceňování majetku. Výše druhé ze zjištěných cen je navíc uvozena zkratkou „cca“ (tj. circa – tedy přibližně).

Za uvedené situace bylo třeba znalci zadat doplnění – upřesnění znaleckého posudku, neboť pouze tzv. „obvyklá cena“ zjištěná podle § 2 odst. 1 zákona o oceňování majetku může být základem daně ve smyslu ust. § 14 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty. V projednávané věci navíc žalobce zásadním způsobem zpochybňoval úvahy znalce s poukazem, že se nejedná o cenu zjištěnou ve smyslu ust. § 2 odst. 1 zákona o oceňování majetku, ale o pouhý odhad, který navíc, jak žalobce dokládal, neodpovídá realitě.

V odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je uvedeno, že má být evidentní, že při stanovení ceny za nájemné předmětných nebytových prostor v r. 2003 přehlédl soudní znalec při stanovení ceny nájmu ke všem nevýhodám pronajímaných nebytových prostor a také k dlouhodobosti a stabilitě nájemního vztahu. Žalobcem uváděná nevýhoda, pokračuje odvolací orgán, t.j. vztah nabídky a poptávky, resp. problém spočívající v možnosti najít vhodného nájemce soudní znalec při stanovení ceny za pronájem nebytových prostor ve znaleckém posudku zohlednil m.j. i tak, že posuzoval nemovitost se stejnými nevýhodami; případní svědci, které žalobce navrhl, by tak pouze potvrdili „nevýhodu“, kterou soudní znalec v předmětném znaleckém posudku zohlednil. Z tohoto znaleckého posudku však vyplývá, že pokud jde o variantu „obvyklé ceny“ ve výši 400 Kč/rok, pak v ní žalobcem namítané nevýhody nebyly zohledněny, ačkoliv znalec m.j. při uvádění prostor zvolených pro porovnání uvedl, že v rámci porovnávání všech kritérií daných předmětným areálem, kde by byly soustředěny všechny činnosti v jednom areálu a navíc i ve stavebně oddělených prostorách (budovách), jak je tomu v dané věci, nebyl obdobný areál v blízkosti nalezen. Pro porovnání proto byly zvoleny jednotlivé objekty, pokud možno v nedalekém okolí, ve kterých je provozována jen některá ze specifikovaných činností nebo objekt využíván pro všechny činnosti, ale ne ve stavebně oddělených prostorách, resp. budovách. Kromě umístění autobusové zastávky znemožňující parkování v blízkosti předmětného areálu znalec dále zmiňoval, že navíc je do areálu s ohledem na šířku vjezdu cca 5,5 m zamezen vjezd větších nákladních vozidel. Pokud pak jde o částku cca 230 Kč/rok, jedná se o nčím nedoložený odhad, který byl vysloven mimo rámec zákonem stanovené definice ceny obvyklé ve smyslu ust. § 2 odst. 1 zákona o oceňování majetku, neboť obvyklou cenou se pro účely tohoto zákona rozumí cena, která by byla dosažena při prodeji stejného, popř. obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění; přitom se zvažují všechny okolnosti, které mají na cenu vliv, avšak do jejich výše se nepromítají vlivy mimořádných okolností, osobních poměrů prodávajícího nebo kupujícího, ani vliv zvláštní obliby.

Jestliže je nutno, jak shora vyloženo, stanovit základ daně ve smyslu ust. § 14 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty jako cenu zjištěnou podle zvláštního právního předpisu bez daně, musí být najisto postaveno, že se opravdu o takovouto obvyklou cenu ve smyslu zákona o oceňování majetku jedná. Žalobce navrhoval důkazy k prokázání skutečnosti, že znalce odhadnutá cena není cenou obvyklou ve smyslu definice použité v ust. § 2 odst. 1 zákona o oceňování majetku. V kontextu shora vysloveného nelze označit předmětné důkazní návrhy za nadbytečné, ba dokonce takové, které by měly pouze potvrdit „nevýhodu“, kterou soudní znalec měl v předmětném posudku zohlednit. Jinými slovy řečeno, smyslem ust. § 14 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty, pokud jde o základ daně, je aby se jednalo o cenu, která by byla dosažena při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku

v tuzemsku ke dni ocenění. Nepřezkoumatelný odhad znalce, navíc ani neoznačený jako obvyklá cena (obvyklá cena byla znaleckým posudkem určena ve výši 400 Kč/m²/rok, ovšem bez zohlednění žalobcem namítaných nevýhod) zcela zjevně neodpovídá ust. § 2 odst. 1 zákona o oceňování majetku. Žalobcem nabízené důkazní prostředky mohly mít značný význam pro stanovení ceny obvyklé ve smyslu posledně citovaného zákona, neboť jimi žalobce prokazoval minimálně konkrétní strop, nad který byly předmětné nemovitosti v rozhodném období nepronajmutelné.

Pokud jde o vztah vycházející z poptávky a nabídky, pak jej znalec označuje jako zásadní, ovšem vůbec jej výslovně nehodnotí v rámci stanovení obvyklé ceny, ač jej nazývá otázkou, pouze konstatuje, že podle sdělení majitelů dvou sousedních objektů má být pronájem těchto ploch stále obtížnější a nájemné se pohybuje spíše na dolní hranici průměru obvyklých cen. Z uvedeného konstatování není ani zřejmé, k jakému časovému období se tato úvaha má vztahovat. Závěrem znaleckého posudku znalec dále uvádí, že dalším limitujícím faktorem je i ta skutečnost, že jednotlivé plochy na sebe prostorově i funkčně navzájem navazují, což prakticky znemožňuje pronájem více samostatným subjektům. Rovněž uvedená skutečnost nenachází odraz ať už ve stanovení „ceny obvyklé“ či odhadu ceny, z níž odvolací orgán vycházel.

Za uvedené situace bylo třeba nejprve se pokusit uvedené vady vyřešit v rámci vyžádání vyjádření znalce či pokynu k dopracování dodatku znaleckého posudku s ohledem na zjištěné závažné vady a s ohledem na namítané a žalobcem dokladované skutečnosti a pokud by pochybnosti ohledně správnosti znaleckého posudku nebyly rozptýleny, bylo třeba buď provést žalobcem nabízené důkazy (nebo alespoň některé z nich) a znalce s nimi seznámit a vyzvat ho k zaujetí stanoviska či k dopracování znaleckého posudku, příp. pokud by nejasnosti ohledně znaleckého posudku přetrvávaly dále, bylo by na místě vypracování revizního znaleckého posudku ohledně stanovení ceny zjištěné podle zvláštního právního předpisu bez daně (zda se jedná v případě současného znaleckého posudku o cenu s daní či bez daně je rovněž nutno vyřešit).

Uvedené vady jsou podstatným porušením ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Nutno též přisvědčit poslednímu žalobnímu bodu, v němž žalobce tvrdí, že se žalovaný s odůvodněním jeho odvolání řádně nevypořádal. V rámci odvolání proti prvostupňovému správnímu rozhodnutí se žalobce domáhal, aby bylo přihlédnuto m.j. k dlouhodobosti a stabilitě nájemního vztahu a k nevýhodám pronajímaných nemovitostí, jak je žalobce uvedl ve svých vyjádřeních. Jak ze shora uvedeného vyplývá, znalec se v rámci znaleckého posudku zabýval pouze jednou tvrzenou nevýhodou předmětných nemovitostí a nezabýval se ani prvotní námitkou žalobce zpochybňující zákonnost znaleckého posudku, spočívající v tvrzení, že cena, kterou Finanční ředitelství v Brně použilo k výpočtu základu daně byla znalcem stanovena toliko odhadem. Uvedená vada způsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí odvolacího orgánu. Z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19.2.2008, č.j. 7 AfS 212/2006 – 74, publikovaného ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 1566/2008 vyplývá, že rozsah provedeného přezkumu musí nalézt odraz v písemném odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu. Ačkoliv Nejvyšší správní soud rozhodoval podle

předchozí právní úpravy - § 50 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, obdobná úprava je nyní stanovena i v rámci § 116 odst. 2 daňového řádu (v odůvodnění rozhodnutí o odvolání musí být vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí).

S ohledem na zjištěné vady je nutno konstatovat, že rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a došlo též k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Soud proto postupem ve smyslu ust. § 76 odst. 1 písm. a) a c) zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního zrušil žalobou napadené odvolací rozhodnutí bez jednání pro vady řízení. V dalším řízení žalovaný vytčené vady napraví nebo zajistí jejich napravení (ust. § 78 odst. 5 s.ř.s.).

V.

Náklady řízení

Rozhodnutí o nákladech řízení vychází z ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce byl plně úspěšný, soud mu proto přiznal právo na náhradu nákladů řízení, neboť současně neshledal existenci důvodů, které by měly vést byť jen k částečnému nepřiznání těchto nákladů. Náhrada nákladů řízení se sestává ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč, z náhrady za dva úkony právní služby po 2 100 Kč (převzetí a příprava zastoupení, žalobní návrh) podle ust. § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a) a d) a dvou režijních paušálů po 300 Kč podle ust. § 13 odst. 1 a 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění platném pro projednávanou věc; k uvedeným částkám byla připočtena daň z přidané hodnoty ve výši celkem 1 008 Kč, kterou je povinen z odměny a náhrad odvést právní zástupce žalobce. Přiznaná náhrada nákladů řízení činí částku 8 808 Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 26.9.2013

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu