

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Vojtěcha Šimíčka právní věci žalobce **NOVOTOS, s. r. o.**, se sídlem Brno, Moravské nám. 629/4, zastoupeného Mgr. Lucií Šmidákovou, advokátkou se sídlem Brno, Moravské náměstí 4, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31 (dříve Finanční ředitelství v Brně), v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 7. 2012, č. j. 30 Af 30/2011 - 119,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně (dále též „žalovaný“) ze dne 29. 12. 2010, č. j. 19087/10-1200-706012, bylo, ve smyslu ustanovení § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Znojmě (dále jen „správce daně“) ze dne 25. 5. 2010, č. j. 87490/10/346915701761, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 1 666 560 Kč; současně žalobci vznikla povinnost uhradit penále z dlužné částky ve výši 332 469 Kč. Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou; ta byla rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 31. 7. 2012, č. j. 30 Af 30/2011 - 119 zamítnuta.

Jak vyplynulo z odůvodnění napadeného rozsudku, důvodem dodatečného zvýšení základu daně a daně bylo zjištění rozdílu mezi sjednanou cenou pozemků při jejich prodeji mezi ekonomicky nebo personálně propojenými osobami a cenou, která by byla sjednána mezi osobami nezávislými, který nebyl daňovým subjektem uspokojivě zdůvodněn. V konkrétní rovině se jednalo o prodej pozemků parc. č. 5688/21, 5688/23, 5688/24 a 5688/37 v k. ú. Znojmo - město, realizovaný mezi žalobcem, jako prodávajícím, a společností BELMAC SALES a. s., jako kupujícím. Dle názoru daňových orgánů byla tato společnost s žalobcem personálně propojena, a proto byl žalobce povinen, ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“), odůvodnit rozdíl prodejní ceny těchto pozemků oproti prodejní ceně pozemku parc. č. 5688/36 v k. ú. Znojmo – město, vyplývající z kupní smlouvy uzavřené žalobcem s personálně nepropojenou společností TRANSBETON, s. r. o. Správce daně vyzval žalobce k doložení tohoto cenového rozdílu, avšak žalobcovo vysvětlení neshledal pravdivým a průkazným.

Krajský soud aproboval závěr žalovaného, podle něhož nelze ztotožňovat cenu *administrativní* a *obvyklou*. Dle jeho názoru toto rozlišování má oporu v zákonné úpravě [§ 2 odst. 1 zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o oceňování majetku“)] a při posouzení transakcí mezi osobami personálně propojenými je zcela zásadní. Zákonná úprava má totiž zaručit, že zdanění transakcí mezi spojenými osobami bude odpovídat obvyklému zdanění transakcí mezi osobami nepropojenými. Administrativní cena je cena umělá, zjištěná výpočtem a stanovená přesně podle cenového předpisu; naproti tomu cena obvyklá je stanovena jako průměrná cena z dostatečného počtu dohodnutých kupních cen obdobných nemovitostí v daném místě a čase. Není tedy sice skutečnou tržní cenou nemovitosti, ale umožňuje dospět k představě o její ceně na základě informací o úrovni kupních cen obdobných nemovitostí v daných podmínkách. Na rozdíl od ceny administrativní proto cena obvyklá není závislá na vyhláškou stanovených koeficientech, ale odvíjí se od tržního prostředí v daném místě a čase.

Postup správce daně, který žalobci navýšil základ daně z příjmů o zjištěný rozdíl mezi prodejní cenou, kterou zaplatila spojená osoba, a cenou, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, shledal tedy krajský soud jako plně souladný s požadavky, které k této problematice formuloval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 5. 2005, č. j. 5 Afs 48/2004 - 89 (všechny rozsudky zdejšího soudu jsou dostupné z http://www.nssoud.cz).

Z pohledu krajského soudu správce daně dostál i požadavkům na dokazování v daňovém řízení podle § 31 odst. 4 daňového řádu, neboť poskytl žalobci dostatečný prostor k předložení věrohodných důkazů podporujících jeho tvrzení. Zároveň nemohl v žalobci vyvolat legitimní očekávání, natož toto legitimní očekávání porušit, neboť žalobce byl upozorněn na nedostatečné zdůvodnění rozdílu cen, jakkoli o konkrétním zvýšení daňového základu za rok 2007 správcem daně při ústním jednání uvědomen nebyl.

K žalobní námitce, že správce daně odmítl zohlednit závěry znaleckého posudku č. 859-99/07, vypracovaného na popud žalobce znaleckým ústavem A&CE Consulting, s. r. o., a že proti tomuto posudku postavil posudek č. 1983-113/09 znalce Ing. Romana Kästnera, krajský soud uvedl, že se nejedná o shodné posudky, neboť každý z nich zjišťuje cenu pozemku za jiným účelem, tj. v každém z nich se řeší různé znalecké úkoly. Z uvedeného důvodu nedošlo ze strany správce daně k nepřípustnému upřednostnění jednoho z nich a v návaznosti na to k porušení zásady volného hodnocení důkazů, protože se nejednalo o dva rovnocenné posudky. V této souvislosti též odmítl na souzenou věc aplikovat závěry plynoucí z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 - 105, s tím, že jeho skutkové pozadí se odlišuje. Uzavřel, že do činnosti znalce (tj. do posouzení odborné otázky) není soud oprávněn zasahovat a znalecký posudek lze zpochybnit pouze v rámci důkazního řízení. Ke zpochybnění však nestačí pouhé konstatování, že cena měla být (s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu) stanovena intervalově; znalec je při výkonu své činnosti vázán pouze právními předpisy, nikoli judikaturou. Žalobce měl možnost nechat vypracovat revizní znalecký posudek na shodnou otázku, avšak k tomuto kroku nepřistoupil, a proto pochybnosti správce daně o dostatečnosti a průkaznosti podkladů nerozptýlil.

Proti tomuto rozsudku brojil žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností odkazující na důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel v kasační stížnosti především uvádí, že k doměření daně nikdy neexistoval žádný důvod. Rekapituluje, že kupní smlouvou ze dne 1. 6. 2007 (ve znění dodatku ze dne 27. 6. 2007) prodal výše specifikované pozemky o celkové výměře 26 707 m^2 personálně propojené společnosti BELMAC SALES, a. s., za jednotkovou kupní cenu 140 Kč/m^2, respektive 142 Kč/m^2, přičemž posudek znaleckého ústavu A&CE, vypracovaný pro účely přiznání daně z převodu nemovitosti, dospěl k jednotkové ceně 139,67 Kč/m^2. Správce daně poté, v rámci daňové kontroly, zjistil, že stěžovatel prodal kupní smlouvou ze dne 7. 3. 2007 pozemek v téže lokalitě za jednotkovou cenu 226,63 Kč/m^2 personálně nepropojené společnosti TRANSBETON, s. r. o., ačkoli při této transakci odhadl znalec cenu pozemku ve výši 119 Kč/m^2. Správce daně proto po stěžovateli požadoval, aby dle ustanovení § 23 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů objasnil, doložil a prokázal rozdíl mezi prodejními cenami, tedy rozdíl mezi částkami 226,63 Kč a 140 Kč. Stěžovatel uplatil v průběhu daňové kontroly námitky, na něž správce daně reagoval ustanovením znalce Ing. Romana Kästnera, který ve svém znaleckém posudku dospěl k závěru, že za prodávané pozemky by nezávislé osoby sjednaly kupní cenu ve výši 400 Kč/m^2; tuto cenu pak správce daně vzal za cenu zjištěnou. S odkazem na § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, § 10 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o trojdani“) a § 2 odst. 1 zákona o oceňování majetku, má stěžovatel zato, že předmětem sporu jsou dva znalecké posudky, které oceňovaly stejné pozemky. Zatímco jeden posudek si vyžádal stěžovatel za účelem zjištění daně z převodu nemovitostí (v něm byla cena pozemku nazvána jako „*administrativní*“), druhý znalecký posudek si vyžádal správce daně (v něm znalec cenu označil za „*obvyklou*“). Oba znalci přitom dospěli ke stejné jednotkové ceně, tj. k 400 Kč/m^2, nicméně v posudku zadaném stěžovatelem postupoval znalec v souladu

s prováděcí vyhláškou k zákonu o oceňování majetku a krátícími koeficienty cenu upravil až na zmiňovaných 139,67 Kč/m^2; ve druhém případě znalec s krátícími koeficienty vůbec nepracoval a pro zjištění ceny zvolil pouze metodu srovnávací.

V návaznosti na výše uvedené stěžovatel namítá, že cena zjištěná pro účely daně z převodu nemovitostí se nemůže lišit od ceny zjištěné pro účely § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, pokud rozdílný způsob jejího výpočtu neplyne ze zákona. Cílem obou daňových zákonů je vyčíslení případného rozdílu mezi touto *obvyklou* (nebo také *zjištěnou* či *férovou*) cenou a cenou konkrétní finanční transakce. Rozdíl ve znaleckých posudcích tkví výlučně v použití prováděcí vyhlášky, respektive koeficientů prodejnosti, avšak právní předpisy neupravují, kdy se použít mohou (mají) a kdy nikoli. Stěžovatel se domnívá, že by se prováděcí vyhláška měla použít vždy. Argumentace žalovaného, že se pro zjištění ceny pro účely daně z převodu nemovitostí používá jiná metodika, než pro účely daně z příjmů (§ 23 odst. 7 zákona o dani z příjmů), není podložena konkrétním ustanovením zákona. V této souvislosti napadl stěžovatel i závěr krajského soudu, že je nutno rozlišovat mezi cenou *administrativní* a *obvyklou* a považuje vyloučení jím zadaného znaleckého posudku z důkazních prostředků za nezákonné. Užití pojmu *„administrativní cena"* znalcem nečiní ze zjištěné ceny jinou cenu, kterou by nebylo možné pro účely § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů použít. Na podporu svého stanoviska stěžovatel odkazuje na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2005, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94.

V další části kasační stížnosti reaguje stěžovatel na výtku žalovaného, že v průběhu daňového řízení prokazatelně neobjasnil a nedoložil rozdíl mezi cenou *obvyklou* a cenou mezi spojenými osobami. Stěžovatel má naopak za to, že znaleckým posudkem prokázal, že společnosti BELMAC SALES, a. s. pozemky prodal právě za cenu obvyklou, tudíž žádný rozdíl prokazovat nemusí. Přiklonil-li se krajský soud ke stanovisku žalovaného, že zadání znaleckého posudku evokuje předpoklad, že stěžovatel nebude schopen uspokojivě objasnit rozdíly v kupních cenách, bezdůvodně tím presumoval vinu stěžovatele. Jak krajský soud, tak žalovaný, navíc odhlížejí od zákonné povinnosti daňového subjektu (stěžovatele) takový posudek zadat.

Za meritum věci stěžovatel označuje správný výklad ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Má za to, že žalovaný překročil svou pravomoc, postupoval-li podle věty za středníkem tohoto ustanovení (zjištění ceny dle zvláštního právního předpisu) a nechal k námitkám stěžovatele zpracovat znalecký posudek, který dospěl k téměř dvojnásobné ceně pozemků, než která byla sjednána mezi nespojenými osobami. Zjištěný rozdíl tak vzrostl z původních 2 313 627,41 Kč na 6 943 820 Kč. Takový postup by ovšem přicházel v úvahu jen tehdy, pokud by nebylo možné určit cenu, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek; tu však žalovaný zjistil a porovnal ji s cenou sjednanou s osobou spojenou.

Pro případ, že by kasační soud naznal, že žalovaný postupoval po právu, vycházel-li při určení *obvyklé* ceny shora uvedeným způsobem, stěžovatel namítá, že použití ceny pro doměření zjištěného rozdílu (tedy 400 Kč/m^2) je nesprávné a v rozporu s právem i ustálenou soudní praxí. Správce daně vzal pro účely daňového řízení za

rozhodující cenu nejvyšší, tj. pro stěžovatele nejméně výhodnou, ačkoli již v průběhu daňové kontroly zjistil řadu podstatně nižších cen. Tento přístup koliduje například s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 - 105. K ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů stěžovatel dodává, že z něj nevyplývá požadavek na stanovení ceny *obvyklé*, neboť zákon nerozlišuje mezi cenou *obvyklou*, *administrativní* nebo jinou, a pouze odkazuje na zvláštní právní předpis (zákon o oceňování majetku). Z § 2 zákona o oceňování majetku však lze dovodit, že každá cena stanovená podle tohoto předpisu je cenou *obvyklou* a že tento právní předpis pouze rozlišuje různé metody pro její určení. Zmíněné metody (a koeficienty v rámci nich použité) zohledňují specifika pozemků a dotčených lokalit; proto znalci dochází k různým výsledkům, které mohou být více nebo méně objektivní. Pokud tedy stěžovatel, veden snahou sjednat s osobou spojenou cenu *obvyklou*, nechal pro tento účel zpracovat znalecký posudek podle zvláštního právního předpisu, postupoval v mezích § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. V této souvislosti však stěžovatel upozorňuje, že požadavek žalovaného, aby stěžovatel prodal pozemky osobě spojené za cenu, kterou by sjednaly mezi sebou nezávislé osoby, je neuskutečnitelný, a to proto, že k informacím o takových cenách neměl přístup. Zpětné hodnocení dříve uzavřených transakcí je daleko jednodušší, než zjištění jejich ceny v době, kdy byl obchod uzavírán. Stěžovatel mohl důvodně považovat cenu ve výši 226 Kč/m^2 (tj. kupní cenu ze smlouvy se společností TRANSBETON, s. r. o.) za cenu sjednanou mezi nezávislými osobami. Proto také nechal cenu určit znaleckým ústavem A&CE, který ji stanovil na 139 Kč/m^2.

Stěžovatel dále žalovanému vytýká, že nijak nezareagoval na jeho námitku, že s osobou spojenou sjednal jednotkovou kupní cenu ve výši nikoli 140 Kč/m^2, ale (dodatkem ke kupní smlouvě ze dne 27. 6. 2007) 142 Kč/m^2; tato částka byla určující také pro stanovení daně z převodu nemovitostí. Namítá konečně i nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku s tím, že krajský soud nevypořádal všechny žalobní námitky (konkrétně návrh na doplnění dokazování, který stěžovatel uplatnil v doplnění žaloby ze dne 2. 2. 2012).

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že nesouhlasí s výtkou stěžovatele, že překročil zákonem svěřenou pravomoc. Dle mínění stěžovatele se pravomoc žalovaného omezuje pouze na povinnost *„upravit základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl“*, a nezahrnuje tedy oprávnění *„nechat k námitkám žalobce zpracovat znalecký posudek“*. Stran takto formulované námitky odkazuje žalovaný na své vyjádření k žalobě ze dne 9. 5. 2011, č. j. 5857/11-1507-709010, které je založeno ve spisu krajského soudu. K námitce nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu žalovaný uvedl, že z jeho odůvodnění (z odstavců 22 až 26) plyne, že se v posuzovaném případě zjišťuje cena ke konkrétnímu datu, a proto žalovaný nepovažuje návrh stěžovatele na doplnění dokazování o nově vzniklý důkaz za relevantní, neboť se objevuje teprve v replice ze dne 2. 2. 2012. S připomenutím procesních pravidel zakotvených v § 71, § 72 odst. 1 a 4 a § 75 odst. 1 s. ř. s., žalovaný opětovně odkazuje na svá vyjádření podaná v řízení před krajským soudem. Navrhuje proto, aby byla kasační stížnost jako nedůvodná zamítnuta.

Vzhledem k tomu, že v době po podání kasační stížnosti nabyl účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky (1. 1. 2013), kterým došlo

k reorganizaci orgánů daňové správy, musel zdejší soud zohlednit fakt, že nově vykonává působnost správního orgánu nejblíže nadřízeného finančním úřadům nově zřízené Odvolací finanční ředitelství [§ 7 písm. a) tohoto zákona]. Jelikož současně došlo ke zrušení původního žalovaného (Finančního ředitelství v Brně), nachází se v jeho postavení již zmiňované Odvolací finanční ředitelství, se kterým je proto v řízení o kasační stížnosti dále jednáno.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud se z povahy věci musel nejprve zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], která má spočívat v tom, že se soud vůbec nevypořádal s některými žalobními námitkami, respektive s návrhem stěžovatele na doplnění dokazování. Teprve poté, dospěje-li kasační soud k závěru, že napadené rozhodnutí přezkoumatelné je, může se zpravidla zabývat dalšími stížnostními námitkami (viz například rozsudek zdejšího soudu ze dne 8. 3. 2005, č. j. 3 As 6/2004 - 105, publikovaný pod č. 617/2005 Sb. NSS). Při výkladu pojmu nepřezkoumatelnosti bylo vycházeno z dřívějších rozsudků zdejšího soudu, například **ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006 - 36 (publikovaného pod č. 1389/2007 Sb. NSS), ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 As 10/2005 - 298 (publikovaného pod č. 1119/2007 Sb. NSS, ze dne 11. 8. 2004, č. j. 5 A 48/2001 - 47 (publikovaného pod č. 386/2004 Sb. NSS), nebo ze dne 17. 9. 2003, č. j. 5 A 156/2002 - 25 (publikovaného pod č. 81/2004 Sb. NSS). Z citované judikatury je zřejmé, že opomene-li soud vypořádat některou z řádně a včas uplatněných žalobních námitek, či neprovede-li navrhovaný důkaz, aniž by vyložil, co ho k takovému postupu vedlo, jde zpravidla o vadu řízení (jejíž podmnožinou je i nyní vytýkaná nepřezkoumatelnost), která může mít (a zpravidla také má) vliv na zákonnost přezkoumávaného konečného rozhodnutí.**

Co se týče žalobních námitek, které měl krajský soud opomenout, stěžovatel výslovně zmiňuje pouze svůj návrh na doplnění dokazování o důkaz (zjištěné ceny obdobných pozemků v dané lokalitě), který vznesl v doplnění žaloby ze dne 2. 2. 2012. K tomu je třeba nejprve uvést, že se nejednalo o doplnění žaloby (rozšíření žalobních bodů), ale o uplatnění důkazního návrhu, který měl podpořit již dříve (včas) uplatněnou žalobní námitku. Toto odlišení je významné z pohledu koncentrace řízení, kterou je řízení dle části třetí hlavy druhé dílu prvního s. ř. s. ovládáno. Rozšíření žalobní argumentace o další žalobní body [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s., § 75 odst. 2, věta první s. ř. s.] je zákonem vázáno pouze na lhůtu k podání žaloby (§ 72 odst. 1 a 4 s. ř. s.); po uplynutí této lhůty již žalobce může žalobní body pouze omezit (§ 71 odst. 1, věta druhá s. ř. s.). Pokud by tedy podání stěžovatele ze dne 2. 2. 2012 bylo rozšířením žaloby, bylo by krajskému soudu doručeno téměř rok po uplynutí zákonem stanovené lhůty (posledním dnem, kdy bylo možné žalobu doplnit, bylo 28. 2. 2011) a krajský soud by takto opožděně uplatněnou žalobní námitku nemohl vůbec meritorně projednat.

Jelikož však posuzované podání neobsahovalo rozšíření žaloby, ale návrh na doplnění dokazování, vztahující se k již uplatněné žalobní námitce, bylo povinností krajského soudu na tento požadavek zareagovat; navrhovaný důkaz měl tedy provést, nebo jej měl odmítnout a vyložit, proč jeho provedení nepovažoval za nutné či možné. Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že krajský soud tento důkaz neprovedl a v odůvodnění svého rozsudku tento procesní postup explicitně nezdůvodnil. Na straně druhé ovšem nelze přehlédnout, že se navrhovaný důkaz upínal k žalobní námitce rozporující správnost znalcem (Ing. Romanem Kästnerem) zjištěné jednotkové ceny, za kterou by se uskutečnila transakce mezi nezávislými osobami (400 Kč/m^2). S touto žalobní námitkou se krajský soud vypořádal zejména v bodě [28] odůvodnění, kde, mimo jiné, konstatoval, že posouzení věcné správnosti znaleckého posudku (zde určení ceny nemovitostí) je otázkou ryze odbornou, a do této činnosti znalce soudu nepřísluší jakkoli zasahovat. Dodal, že zpochybnit tyto odborné závěry mohl stěžovatel v řízení před správcem daně, a to zejména předložením jiného znaleckého posudku, opírajícího se při stanovení ceny o stejnou znaleckou otázku (stanovení ceny v daném místě a čase obvyklé), jako posudek rozporovaný; řízení před správním soudem nemůže nahrazovat zjišťování skutkového stavu věci – k tomu je určeno řízení daňové. Z uvedeného je tedy zřejmé, že ačkoli krajský soud neprovedení navrhovaného důkazu výslovně nezdůvodnil, není pochyb o tom, že jej k tomu vedl shora vyslovený názor na použitelnost znaleckého posudku opatřeného správcem daně. Jakkoli tedy argumentace krajského soudu k této otázce vykazuje jisté deficity, nejde, dle názoru Nejvyššího správního soudu, o vadu natolik závažnou, aby vedla ke zrušení napadeného rozsudku.

Nad rámec výše uvedeného lze pouze *obiter dictum* poznamenat, že stěžovatelem navrhovaný důkaz - oznámení ze dne 30. 1. 2012 o záměru města Znojma prodat blíže specifikované pozemky za jednotkovou cenu 300 Kč/m^2, by krajský soud nemohl považovat za relevantní, a to přinejmenším ze dvou důvodů. Zaprvé, oznámení záměru prodeje uvedených pozemků bylo na úřední desce města Znojma uveřejněno po téměř pěti letech od uskutečnění transakce mezi stěžovatelem a spojenou osobou. Jak bude dále v podrobnostech vysvětleno, postupem podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů však má být zjištěna kupní cena mezi nezávislými osobami, která by byla relevantní pro časový okamžik uskutečnění posuzované transakce mezi osobami spojenými, tedy v souzeném případě v polovině roku 2007. Zadruhé, ze záměru města Znojma nevyplývá, že by se jednalo o typově shodné nebo podobné pozemky, s obdobným způsobem využití, jako v případě pozemků prodávaných stěžovatelem společnosti BELMAC SALES, a. s. Město Znojmo uveřejnilo záměr odprodeje ploch tvořících funkční celky s rodinnými domy, jako jsou například předzahrádky, sjezdy do garáží či schodiště; toto účelové určení pozemků významně determinuje okruh potenciálních kupců, který se bude odvíjet především z řad vlastníků nemovitostí, k nimž tyto plochy přiléhají. Jako důkaz pro zjištění prodejní ceny pozemků, které byly předmětem převodu mezi stěžovatelem a osobou spojenou, tedy uvedené oznámení města Znojma sloužit ani v nejmenším nemůže.

Pokud stěžovatel v rozsudku krajského soudu postrádá vypořádání i jiných žalobních námitek než té, o níž bylo pojednáno výše, je nutno připomenout, že v kasační stížnosti formuloval důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tak, že se *„KS Brno nevypořádal*

se vznesenými námitkami žalobce; žalobce poukazuje např. na doplnění žaloby ze dne 2. 2. 2012“. Kromě tvrzení o nevypořádaném návrhu na doplnění dokazování v kasační stížnosti žádné další opomenuté žalobní námitky konkretizovány nejsou. Řízení o kasační stížnosti je ovšem ovládáno dispoziční zásadou (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.), a proto kvalita a preciznost ve formulaci obsahu stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti v podstatě předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu (viz například rozsudek zdejšího soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54). Zároveň však platí, že Nejvyšší správní soud není vázán důvody kasační stížnosti, je-li rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný (§ 109 odst. 4, věta za středníkem s. ř. s.). Je tedy primárně věcí stěžovatele srozumitelně a konkrétně formulovat výhrady proti napadenému rozhodnutí krajského soudu, a to včetně případných námitek nepřezkoumatelnosti. Povinnost kasačního soudu přihlížet ke zmiňované vadě *ex officio* nelze vykládat tak, že by zdejší soud měl odhadovat, v jakém směru může stěžovatel považovat rozsudek za nesrozumitelný, nebo v čem může spatřovat nedostatek důvodů tohoto rozsudku. Zmiňovaná povinnost Nejvyššího správního soudu směřuje na případy, kdy je vada nepřezkoumatelnosti zjevná, či je-li zjištěna v rámci vypořádání kasačních námitek, odkazujících na jiné důvody nezákonnosti rozhodnutí krajského soudu.

Z těchto důvodů tedy při posouzení, zda krajský soud reagoval na všechny žalobní body, Nejvyšší správní soud hodnotil obsah rozsudku pouze v rovině obecné, odpovídající obecně formulované kasační námitce. Vycházel přitom z názoru vysloveného zdejším soudem v rozsudku ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 130, dle kterého *„[p]řestože je třeba na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí z hlediska ústavních principů důsledně trvat, nemůže být chápána zcela dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován ve světle okolností každého jednotlivého případu. Zároveň tento závazek nemůže být chápán tak, že vyžaduje za všech okolností podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument účastníka.*“ Ve stejném duchu se Nejvyšší správní soud vyjádřil i v rozsudku ze dne 25. 3. 2010, č. j. 5 Afs 25/2009 – 98 (publikovaném pod č. 2070/2010 Sb. NSS) dle kterého *„[s]oud, který se vypořádává s (...) argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá (...) Na druhou stranu podle ustálené judikatury nelze povinnost soudu řádně odůvodnit rozhodnutí chápat tak, že musí být na každý argument strany podrobně reagováno.*“

Ve světle obou citovaných rozsudků dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že všechny klíčové úvahy, na nichž stálo rozhodnutí žalovaného, potažmo námitky, kterými stěžovatel proti tomuto rozhodnutí mířil, krajským soudem přezkoumány byly. Z rozsudku je především patrna nosná argumentační linie, že žalovaný postupoval správně, dospěl-li k závěru, že stěžovatel věrohodně neprokázal důvod rozdílu mezi kupními cenami s osobou spojenou (BELMAC SALES a. s.) a s osobou nezávislou (TRANSBETON s. r. o.), přičemž daňové orgány nepostupovaly v rozporu s daňovým řádem, zejména jeho ustanoveními o provádění dokazování. Aproboval také postup správce daně, který za účelem zjištění ceny, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, ustanovil znalce Ing. Romana Kästnera. Přestože se stěžovatel s výstupy zadaného posudku neztotožnil a trval na tom, že za účelem zjištění ceny transakcí mezi nezávislými osobami měly být vyhodnoceny i jiné prodeje (které závěrem podané žaloby vyjmenoval a doložil

příslušnými smlouvami), krajský soud stěžovateli srozumitelně podal, proč tímto způsobem nelze znalecký posudek Ing. Romana Kästnera zpochybnit, a to včetně poučení, jakým způsobem toto zpochybnění mělo proběhnout (závěr odstavce třetího na straně sedmé odůvodnění rozsudku). Krajský soud stěžovateli rovněž jasně vysvětlil, proč nemohl být v dané věci relevantní posudek znaleckého ústavu A&CE, jehož vyhotovení bylo stěžovatelem zadáno za účelem stanovení daně z převodu nemovitostí, a objasnil v této souvislosti rozdíl mezi cenou *administrativní* a *obvyklou*. Nejvyšší správní soud tedy považuje z napadeného rozsudku za plně seznatelné, z jakého skutkového stavu vycházel, jak takto zjištěný skutkový stav právně subsumoval, přičemž je zřejmé, jakými úvahami byl při rozhodování veden a k jakému konečnému rozhodnutí dospěl.

Lze tedy učinit dílčí závěr, že kasační důvody vycházející z ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., nebyly zdejším soudem shledány.

V kasační stížnosti se dále objevuje námitka, že správce daně a žalovaný navýšili stěžovateli základ daně z příjmů právnických osob o rozdíl mezi odhadní cenou ve výši 400 Kč/m^2 (k níž dospěl znalecký posudek znalce Ing. Romana Kästnera) a kupní cenou ve výši 140 Kč/m^2, dohodnutou v kupní smlouvě ze dne 1. 6. 2007 mezi stěžovatelem a osobou spojenou (společností BELMAC SALES, a. s.), aniž však vzali v úvahu, že naposledy zmíněná kupní cena byla dodatkem ze dne 27. 6. 2007 zvýšena na 142 Kč/m^2. Toto pochybení mělo mít pro stěžovatele za následek vyměření vyšší daně z příjmů právnických osob. Obsahově lze tuto kasační námitku podřadit pod důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. (fakt, že stěžovatel svou námitku sám nepodřadil pod některý z důvodů vyplývajících z ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s., nepředstavuje vadu návrhu, bránící jeho meritornímu projednání - viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 8. 1. 2004, čj. 2 Afs 7/2003 - 50, publikovaný pod č. 161/2004 Sb. NSS). Vzhledem k tomu, že z odůvodnění napadeného rozsudku nevyplývá, že by se krajský soud touto otázkou zabýval, soustředil se Nejvyšší správní soud nejprve na zjištění, zda tato námitka byla v žalobě řádně a včas uplatněna. Z žaloby je zřejmé, že stěžovatel v jejím úvodu sice uvedl, že se společností BELMAC SALES a. s. uzavřel dne 1. 6. 2007 kupní smlouvu na prodej pozemku o celkové výměře 26 707 m^2 za jednotkovou kupní cenu 140 Kč/m^2 a že dne 27. 6. 2007 k této smlouvě uzavřel dodatek, jímž byla kupní cena zvýšena na 142 Kč/m^2, avšak v další části žaloby již odkazuje nepříliš systematicky jak na původní kupní cenu (například ve třetím odstavci str. 4 či ve čtvrtém odstavci str. 6), tak na cenu zvýšenou dodatkem ke kupní smlouvě (například v posledním odstavci strany str. 4 a navazujícím prvním odstavci str. 5), a to vždy buď za účelem rekapitulace dosavadního průběhu daňového řízení, či v kontextu jiné žalobní námitky (například ve spojení s návrhem, aby krajský soud rozhodl o prejudiciální otázce, zda rozdíl mezi kupními cenami byl stěžovatelem uspokojivě objasněn, doložen a prokázán). Stěžovatel tedy námitku, že správce daně (a potažmo žalovaný) upravovali základ daně nikoli o rozdíl mezi dodatkem sjednanou kupní cenou ve výši 142 Kč/m^2 a odhadní cenou ve výši 400 Kč/m^2, ale nepřípustně o rozdíl mezi částkami 140 Kč/m^2 a 400 Kč/m^2, ani v žalobě, ani v jejích dvou doplněních jednoznačně a srozumitelně neformuloval, a takto výslovně formulovaná argumentace se poprvé objevuje až v kasační stížnosti.

Dodatečnému rozšiřování důvodů tvrzené nezákonnosti správního rozhodnutí v řízení před kasačním soudem ovšem brání ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s., dle kterého je kasační stížnost nepřípustná, opírá-li se (mimo jiné) jen o *důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl*. Stěžovateli bylo prokazatelně již v průběhu daňového řízení známo, že správce daně, potažmo žalovaný, vycházeli při stanovení rozdílu kupních cen z jednotkové kupní ceny 140 Kč/m^2, namísto ceny 142 Kč/m^2 (viz například zmínky o kupních cenách, objevující se, v kontextu jiných odvolacích námitek, na více místech podaného odvolání) a musel si být současně vědom konsekvencí z toho plynoucích. Fakt, že v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na tuto otázku nepoukázal jako na odvolací důvod, by přitom nebyla překážkou uplatnění této argumentace jako žalobního bodu (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2007 - 62).

V případě této námitky, navozující existenci kasačního důvodu ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tedy dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že jde o námitku nepřípustnou, neboť nebyla uplatněna v řízení před krajským soudem, aniž by v tom stěžovateli něco bránilo. Věcně se tedy její důvodností nezabýval.

Pokud jde o kasační důvody podřaditelné pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., nezákonnost rozsudku stěžovatel spatřuje jednak v nesprávném výkladu ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmu, jednak ve způsobu, jakým krajský soud přistoupil ke dvěma znaleckým posudkům, tedy k posudku znaleckého ústavu A&CE, který byl zadán z podnětu stěžovatele za účelem zjištění základu daně z převodu nemovitostí, a k posudku znalce Ing. Romana Kästnera, jehož vypracování inicioval správce daně. Jelikož jednou z dílčích námitek je také tvrzení, že k vypracování naposledy uvedeného znaleckého posudku vůbec nemělo dojít, neboť nebyly dány podmínky pro postup podle § 23 odst. 7, věty za středníkem zákona o daních z příjmů, zaměří Nejvyšší správní soud svou pozornost nejprve k interpretaci tohoto ustanovení.

Ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů upravuje postup správce daně v situaci, kdy se u daňového subjektu liší ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (tzv. referenční ceny). Není-li tento rozdíl daňovým subjektem uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu, jímž se rozumí zákon o oceňování majetku. Problematikou referenčních cen se zabýval například rozsudek zdejšího soudu ze dne ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 – 81, publikovaný pod č. 2548/2012 Sb. NSS), v němž bylo mj. uvedeno, že se jedná o jistou „*simulaci ceny na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy.*“

Z hlediska skutkového není sporu o tom, že stěžovatel a společnost BELMAC SALES a. s., byly osobami personálně spojenými. Dále nevznikly mezi účastníky řízení rozpory ohledně zjištění, že se ve zdaňovacím období roku 2007 lišila kupní cena,

za kterou stěžovatel prodal této osobě pozemky parc. č. 5688/21, 5688/23, 5688/24 a 5688/37 v k. ú. Znojmo – město, od kupní ceny, za niž stěžovatel prodal pozemek parc. č. 5688/36, nacházející se v témže katastrálním území, osobě nezávislé (společnost TRANSBETON s. r. o.). Taktéž nebylo sporu o tom, že se jedná o pozemky bezprostředně sousedící a srovnatelného funkčního využití (orná půda, respektive ostatní plocha). Rozdílnost kupních cen výše zmíněných pozemků stěžovatel v průběhu daňového řízení odůvodňoval jejich různou kvalitou, která měla spočívat například v napojení pozemku parc. č. 5688/36 na inženýrské sítě, dále rozdílným účelem prodeje (scelení čtyř pozemků pro budoucí podnikatelský záměr oproti plánované výstavbě konkrétního průmyslového objektu na pozemku parc. č. 5688/36) a konečně i tím, že v případě kupní smlouvy s nezávislou osobou byl převáděn pozemek o podstatně menší výměře oproti výměře pozemků převáděných kupní smlouvou na osobu spojenou, a proto bylo možné poskytnout osobě spojené množstevní slevu. Toto vysvětlení však správce daně neakceptoval a v protokolu o ústním jednání ze dne 30. 6. 2009, č. j. 103814/09/346932702524, dospěl naopak k závěru, že obsah znaleckých posudků předložených stěžovatelem, tedy posudku znaleckého ústavu A&CE a posudku znalce Ing. arch. Luďka Vejmana z 23. 8. 2006 (který byl vypracován pro účely prodeje pozemku parc. č. 5688/36 společnosti TRANSBETON s. r. o.) nasvědčují tomu, že pozemky převedené na spojenou osobu byly srovnatelné nebo dokonce vyšší kvality, než pozemky převedené na osobu nezávislou. Jelikož přímo do tohoto protokolu podal stěžovatel námitku proti postupu pracovníků správce daně [§ 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu] a jelikož tato námitka nebyla, v části týkající se požadavku správce daně na doložení a prokázání rozdílu kupních cen prodávaných pozemků, shledána jako opodstatněná, pokračoval správce daně v daňové kontrole vydáním rozhodnutí ze dne 6. 8. 2009, č. j. 119392/09/346932702524, kterým přibral soudního znalce za účelem vypracování znaleckého posudku na *obvyklou* cenu pozemků parc. č. 5688/21, 5688/23, 5688/24 a 5688/37 v k. ú. Znojmo – město. Tímto krokem reagoval správce daně mj. na konstatování stěžovatele (zaznamenané na str. 5 výše citovaného protokolu o ústním jednání), že *„není možné postavit erudici pracovníka správce daně nad erudici znalce uznaného příslušným státním orgánem pro stanovování ceny pozemku.“*. Znalecký posudek dodal znalec Ing. Roman Kästner správci daně dne 30. 9. 2009 a vyplynula z něj jednotková cena *obvyklá* ve výši 400 Kč/m^2.

Předmětem sporu tedy v prvé řadě je, zda stěžovatel spolehlivě a přesvědčivě objasnil rozdíl mezi prodejními cenami výše uvedených pozemků. Nejvyšší správní soud dospívá, ve shodě s krajským soudem, k závěru, že nikoli. Z veřejné části daňového spisu je zřejmé, že stěžovateli bylo opakovaně umožněno vysvětlit rozdíl prodejních cen, čehož stěžovatel sice využil, nicméně jím podané vysvětlení nebylo s to rozptýlit pochybnosti existující na straně správce daně. S těmito pochybnostmi ostatně správce daně stěžovatele seznámil (ať již obecně, například ve výzvě ze dne 20. 5. 2009, č. j. 88346/09/346932702524, či konkrétněji v protokolech o ústním jednání ze dne 30. 6. 2009, č. j. 103814/09/346932702524, a ze dne 8. 2. 2010, č. j. 13983/10/346932702524, a rovněž v rozhodnutí o námitce ze dne 28. 7. 2009, č. j. 112590/09/346932702524, a ve zprávě o výsledku daňové kontroly ze dne 20. 5. 2010, č. j. 86340/10/346932702524), avšak i poté stěžovatel v zásadě setrval na svých předchozích tvrzeních a setrvale odkazoval zejména na znalecký posudek vypracovaný znaleckým ústavem A&CE, který považoval pro

posouzení předmětné otázky za relevantní. Tento posudek byl pro rozdílný účel jeho zpracování správcem daně jako důkaz odmítnut (o správnosti tohoto postupu bude pojednáno dále), přičemž s důvody, které správce daně k tomuto kroku vedly, byl stěžovatel podrobně seznámen (viz rozhodnutí o námitce ze dne 24. 3. 2010, č. j. 53743/10/346932702524, či strana 11 zprávy o výsledku daňové kontroly). Správce daně tak dodržel předpokládaný procesní postup, jak byl popsán například v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012 – 31. V něm byl vysloven názor, že: *„[i] když má správce daně za prokázané, že smluvními stranami předmětného právního úkonu jsou spojené osoby a že tyto si sjednaly cenu lišící se od ceny referenční, tj. unese-li břemeno tvrzení i břemeno důkazní ke všem těmto rozhodným skutečnostem, neznamená to, že může bez dalšího provést úpravu základu daně. Ten, komu má být základ daně upraven, totiž ještě musí dostat prostor (časový i věcný), aby mohl zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě (...) vysvětlit a též doložit.“*

Následně je třeba zodpovědět otázku, zda správce daně skutečně neměl k dispozici dostatečné a hodnověrné informace o prodejních cenách mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (tedy zda neznal kupní cenu pozemků srovnatelných s pozemky parc. č. 5688/21, 5688/23, 5688/24 a 5688/37 v k. ú. Znojmo – město), a proto musel tuto cenu zjišťovat za použití znaleckého posudku. Zdejšímu soudu je z jeho rozhodovací činnosti známo, že v praxi skutečně existují případy, kdy o výši referenční ceny nepanují pochybnosti. Může tedy skutečně nastat situace, kdy je správce daně tuto cenu je schopen spolehlivě určit sám, a tudíž nemá potřebu zjišťovat ji prostřednictvím ustanoveného znalce.

V souzené věci však byl skutkový stav jiný. Jak vyplývá například ze strany osmé zprávy o výsledku daňové kontroly ze dne 20. 5. 2010, č. j. 86340/10/346932702524, správce daně zjišťoval ceny podobných pozemků v daném místě a čase a zjistil, že se prodeje v této zóně realizovaly za ceny pohybující se v rozmezí od 291 Kč/m^2 do 411 Kč/m^2. V této zprávě správce daně dále vysvětluje, že z důvodu velkého rozptylu takto zjištěných prodejních cen od ceny ujednané v kupní smlouvě mezi stěžovatelem a spojenou osobou, mu nezbylo, než přistoupit k přibrání znalce. Bylo-li motivací správce daně zjistit referenční cenu způsobem, který by nevzbuzoval pochybnosti o objektivitě a náležité odbornosti, pak není žádného rozumného důvodu, proč na tento postup nahlížet jako na exces z pravomoci svěřené správci daně v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Ve shodě s krajským soudem má i Nejvyšší správní soud za to, že ustanovení znalce za účelem zjištění referenční ceny nijak nekoliduje s ustanovením § 31 odst. 4 daňového řádu, který stanoví, že jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Odhad výše prodejních cen nemovitostí převáděných mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek si vyžaduje speciální odborné znalosti, a to tím spíše v situaci, kdy byly zjištěny významné rozdíly mezi prodejními cenami těchto nemovitostí v daném místě a čase. Ostatně odbornou erudici pracovníků správce daně pro stanovení referenční ceny zpochybnil sám stěžovatel; lze s ním souhlasit potud, že běžné úřední osoby potřebnými znalostmi zpravidla nedisponují a zjištění referenční ceny znalcem z oboru oceňování proto může být zárukou nezbytné míry odbornosti a nestrannosti postupu správce daně.

Nejvyšší správní soud současně nezjistil na straně správce daně jiný (obtížně obhajitelný) motiv takového postupu, nebo i jen pouhou rezignaci na obstarání si potřebných podkladů; ani stěžovatel žádné takové námitky v kasační stížnosti nevznesl.

Pokud jde o samotný způsob určení ceny nemovitostí ve znaleckém posudku zadaném správcem daně, Nejvyšší správní soud sdílí *ratio decidendi* argumentace krajského soudu, založené na rozlišení ceny *administrativní* a *obvyklé* s tím, že smyslu úpravy ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů odpovídá cena *obvyklá*, která se snaží vycházet z empirických údajů o cenách, za nichž byly realizovány srovnatelné obchody, neboť tento způsob ocenění nejvíce koresponduje s požadavkem na zdanění transakcí mezi personálně propojenými osobami obvyklým způsobem. V podrobnostech lze na tuto část odůvodnění napadeného rozsudku (zejména body [21] a [22]) odkázat. Na podporu právního názoru zde vysloveného je nicméně vhodné zmínit například názor vyslovený zdejším soudem (v souvislosti se způsobem oceňování věcí pro potřeby zákona o trojdani) v rozsudku ze dne 22. 1. 2009, č. j. 1 Afs 147/2008 - 56, ve kterém se uvádí, že: „*Zákon o oceňování majetku uvádí v § 2 odst. 1, že majetek a služba se 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 majetku tak má pojmem ´obvyklá cena´ na mysli cenu, která bývá někdy označována za cenu tržní či obecnou. Jde o cenu, za kterou je možné stejnou nebo porovnatelnou věc v daném místě a čase na volném trhu prodat nebo koupit. U této ceny zákon o oceňování majetku nestanovuje povinný postup (metodu) jejího zjištění; obvyklá cena se tak zpravidla zjišťuje porovnáním s již realizovanými prodeji a koupěmi obdobných věcí v daném místě a čase, případně kombinací různých metod a odborným odhadem (...) Z dikce § 2 odst. 1 zákona o oceňování majetku dále vyplývá, že použití ceny obvyklé je subsidiární vůči jiným způsobům oceňování; tyto jiné způsoby pak zákon o oceňování majetku vyjmenovává v § 2 odst. 3, přičemž dále v § 3 až § 24 závazně stanoví použití jednotlivých jiných způsobů oceňování na 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. Pokud pak podle § 9 odst. 1 zákona* [o trojdani] *je předmětem daně z převodu nemovitostí úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem a podle § 10 písm. a) téhož zákona má být základem daně cena převáděné nemovitosti zjištěná podle zákona o oceňování majetku, pak se musí jednat o cenu zjištěnou jiným způsobem oceňování a nikoliv o cenu obvyklou, neboť pro oceňování nemovitostí stanoví zákon o oceňování majetku právě tento jiný způsob oceňování v § 3 až 16, tedy cenu, již žalobce nazývá cenou administrativní.*“

I s ohledem na závěry vyslovené ve shora citovaném rozsudku zdejšího soudu tedy nelze mít pochybnosti o tom, že cena pozemků zjištěná posudkem znaleckého ústavu A&CE pro účely § 10 písm. a) zákona o trojdani, tj. pro účely určení základu daně z převodu nemovitostí, nebyla cenou *obvyklou*, ale cenou, kterou stěžovatel i znalecký ústav ve zmíněném posudku označují jako *administrativní*. Postup, kterým znalec k této ceně dospívá, je v podrobnostech upraven v § 10 zákona o oceňování majetku. Podle druhu pozemku znalec přihlíží například k ceně za m^2 uvedené v cenové mapě, kterou vydala obec, nebo k základní ceně, korigované o vliv polohy a další vlivy (využitelnost pozemku

pro stavbu, aj.), případně použije podrobnější metodiku stanovenou prováděcí vyhláškou k zákonu o oceňování majetku. Nelze tedy dát za pravdu stěžovateli v tvrzení, že každá cena stanovená podle zákona o oceňování majetku je automaticky cenou *obvyklou*, a tedy nelze souhlasit ani s názorem, že tuto cenu zjistil znalecký posudek znaleckého ústavu A&CE, neboť ten měl za cíl zjistit cenu pozemků pro účely § 10 písm. a) zákona o trojdani, což se také ve vymezení znaleckého úkolu na str. 4 tohoto posudku výslovně uvádí.

Naproti tomu posudek znalce Ing. Romana Kästnera respektuje požadavek zákonodárce zjistit cenu, za kterou by byly prodány tytéž nebo srovnatelné komodity mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Tento postup koresponduje definici ceny *obvyklé* tak, jak byla podána v citovaném rozsudku zdejšího soudu ze dne 22. 1. 2009, č. j. 1 Afs 147/2008 - 56, tj. odpovídá ceně, která by byla dosažena při prodeji stejného, popřípadě obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění. Úkolem znalce pak je nalézt věcně, místně a časově shodné či alespoň obdobné transakce, a to zpravidla srovnávací metodou. Není přitom podstatné, že takto zjištěná cena není cenou ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7, věty první za středníkem zákona o daních z příjmů (jak naznačuje krajský soud v odstavcích [19] a [22] odůvodnění rozsudku), ale cenou určenou dle věty před středníkem tohoto ustanovení. I cena zjištěná dle zvláštního právního předpisu (zákona o oceňování majetku) sice může být cenou *obvyklou* (viz již opakovaně výše zmiňovaný rozsudek zdejšího soudu), zákon o daních z příjmů však evidentně v ustanovení § 23 odst. 7, větě první za středníkem míří na případy, kdy obvyklou cenu (tedy cenu odpovídající požadavkům věty před středníkem) není možné objektivně zjistit (například pro absenci relevantního referenčního objektu ocenění). V takovém případě nezbývá, než provést ocenění způsobem předpokládaným zákonem o oceňování majetku; jde-li o nemovitosti, zákon stanovení ceny *obvyklé*, ve smyslu ustanovení § 2 odst. 1, neumožňuje. O takový případ však v dané věci nejde, neboť znalcem byly nalezeny referenční nemovitosti – z jejich prodejní ceny pak konstruoval *běžnou* cenu, která odpovídala ceně pozemků prodávaných stěžovatelem, a to zcela v souladu s dikcí ustanovení § 23 odst. 7, věty první před středníkem. Zmiňuje-li znalec ve svém posudku, že při jeho vypracování vycházel (mimo jiné) i ze zákona o oceňování majetku, nejde o popření shora uvedeného, nýbrž o sdělení, že jím použitá metodika odpovídala způsobu určení *běžné* ceny dle § 2 odst. 1 tohoto zákona (viz jeho str. 3).

Nejvyšší správní soud tak plně souhlasí s krajským soudem, že cena, kterou měl zjistit znalec oslovený správcem daně, měla být cenou *obvyklou*, kterou je nutno odlišovat od ceny *administrativní*, která se podává z posudku vypracovaného znaleckým ústavem A&CE. Jak správně uvedl krajský soud, na tyto posudky nelze nahlížet jako na vzájemně si konkurující, ale jako na posudky, z nichž každý řeší zcela jiný znalecký úkol, a proto jsou vzájemně nezaměnitelné a nezastupitelné. Nešlo tedy o případ, kdy k téže otázce existují rozdílné výstupy znaleckých posudků a nebylo proto třeba přistupovat k dalšímu znaleckému zkoumání či zadání revizního znaleckého posudku (k tomu srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 1. 7. 2010, č. j. 7 Afs 50/2010 - 60). Dále je třeba upozornit, že ač znalecký posudek jako důkazní prostředek není nadřazen důkazním prostředkům jiným (to platí také o důkazech z nich vyplývajících), pouhý nesouhlas účastníka řízení s jeho

závěry není sám o sobě důvodem pro jeho znevěrohodnění a nikterak nevyvrací znalecké závěry. Pokud byl stěžovatel přesvědčen o nesprávnosti znaleckého posudku Ing. Romana Kästnera (například proto, že reflektoval transakce, které se uskutečnily teprve po prodeji předmětných pozemků spojené osobě), měl ze své iniciativy oslovit jiného znalce a zadat mu stejně znějící znalecký úkol, nebo navrhnout správci daně výslech znalce. Stěžovatel však žádný takový procesně relevantní krok neučinil (respektive. v řízení před žalovaným předložení revizního znaleckého posudku přislíbil, nicméně do data vydání rozhodnutí žalovaného jej nepředložil) a namísto toho proti posudku Ing. Romana Kästnera neúspěšně stavěl posudek znaleckého ústavu A&CE, jenž se zabýval určením ceny předmětných pozemků pro účely stanovení základu daně z převodu nemovitostí, tedy ceny *administrativní*.

V souvislosti s určením výše kupní ceny znalcem Ing. Romanem Kästnerem stěžovatel dále namítá, že se tato cena pohybuje při horní hranici intervalu prodejních cen, které zjistil správce daně na základě vlastního šetření. V této souvislosti se dovolává závěrů plynoucích z rozsudku zdejšího soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 - 105, publikovaného pod č. 1852/2009 Sb. NSS). V citovaném rozsudku se, mimo jiné, uvádí, že pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, musí pečlivě zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby, a pokud se tyto podmínky liší, musí provést patřičnou korekci referenční ceny. Důkazní břemeno (jímž se v teoretické rovině podrobně zabýval zdejší soud například v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publikovaném pod č. 1572/2008 Sb. NSS) tak v tomto případě výjimečně stíhá správce daně a nikoli daňový subjekt, a ústí v povinnost správce daně řádně zjistit a popsat specifické znaky situace, za které sjednávaly prodejní cenu spojené osoby. Pokud se ohledně rozhodných aspektů projeví skutkové nejasnosti, musí správce daně vycházet z takových skutkových závěrů, které jsou v dané konkrétní skutkové situaci pro daňový subjekt nejvýhodnější. K této argumentaci ovšem krajský soud správně uvedl, že zmiňované pravidlo se uplatní pouze tehdy, určí-li obvyklou cenu správce daně, tedy nepřistoupí-li v této otázce k zadání znaleckého posudku. Právě o takový případ však šlo v nyní posuzované věci a shora popsané povinnosti správce daně se tak neuplatní. Dlužno podotknout, že vypracování znaleckého posudku (jehož existence nyní překáží aplikaci výše popsaného postupu na daný případ) do značné míry inicioval sám stěžovatel tím, že výslovně zpochybňoval odbornou erudici pracovníků správce daně určit cenu odpovídající požadavkům ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů vlastními silami.

Stěžovatel dále označuje za nereálný názor správce daně a žalovaného, dle kterého měl v době prodeje pozemků (červen 2007) při určení kupní ceny vycházet z cen odpovídajících cenám, za nichž by byly takové pozemky odprodány nespojeným (nezávislým) osobám. Upozorňuje, že neměl k informacím o těchto „nezávislých cenách“ přístup, přičemž i znalecký posudek Ing. Romana Kästnera pro srovnání použil transakce, které se uskutečnily teprve po prodeji předmětných pozemků. Jakkoli má zdejší soud pro námitky stěžovatele pochopení, nezbývá mu než zopakovat, že omezení vyplývající z ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů k takovým obtížím přihlédnout

neumožňuje. Pokud stěžovatel *obvyklou* cenu nebyl schopen v době prodeje určit sám, případně měl-li pochybnost o použitelnosti znaleckého posudku vypracovaného pro potřeby daně z převodu nemovitostí i pro potřeby daně z příjmů, nic mu nebránilo zadat zpracování znaleckého posudku odpovídajícího na tutéž znaleckou otázku, jako posudek znalce Ing. Romana Kästnera. Nadto je třeba poznamenat, že zmiňovaný posudek byl správci daně předán dne 30. 9. 2009, zatímco zpráva o výsledku daňové kontroly byla vyhotovena až dne 20. 5. 2010; stěžovatel tak měl ještě v rámci daňového řízení několik měsíců na to, aby na závěry tohoto znaleckého posudku zareagoval a případně je zpochybnil (zadáním nového znaleckého posudku, požadavkem na výslech znalce, apod.). Stěžovatel však trval na tom, že znaleckým posudkem řešícím tutéž otázku již z minulosti disponuje; nepoužitelnost posudku znaleckého ústavu A&CE pro tyto potřeby však byla již konstatována výše.

Konečně je třeba uvést, že zmínku krajského soudu o tom, že postup stěžovatele, který si preventivně opatřuje znalecký posudek k ceně, může evokovat důvodný předpoklad, že nebude správci daně schopen uspokojivě objasnit rozdíly v kupní ceně, považuje zdejší soud, shodně se stěžovatelem, za nepřípadnou. Krajský soud zcela odhlíží od faktu, že smyslem a účelem posudku znaleckého ústavu A&CE bylo zjištění základu daně z převodu nemovitostí; tuto povinnost ukládá stěžovateli § 10 písm. a) zákona o trojdani. Neodůvodněnosti této poznámky svědčí konečně i to, že z napadeného rozsudku ani v nejmenším nevyplývá, že by snad krajský soud měl k dispozici konkrétní indicie o účelovém či jinak obtížně obhajitelném motivu stěžovatele pro vyhotovení tohoto posudku. I přes důvodnost této dílčí námitky stěžovatele však popsaný argumentační deficit krajského soudu nemůže být důvodem pro zrušení jeho rozsudku.

Nejvyšší správní soud proto v návaznosti na výše uvedené dospěl k závěru, že žalovaný nevykročil z mezí ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, určil-li cenu, za kterou by se realizoval prodej pozemků mezi stěžovatelem a nezávislou osobou, za pomoci posudku jím osloveného znalce, který použil metodiku určení ceny *obvyklé*. Postup daňových orgánů odpovídá i požadavkům vysloveným v rozsudku zdejšího soudu ze dne 16. 5. 2005, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94, jehož aplikace se stěžovatel v kasační stížnosti dovolává. Ačkoli v napadeném rozsudku krajského soudu byly nalezeny drobné argumentační deficity, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že zrušení tohoto rozsudku a jeho vrácení k dalšímu řízení jen z těchto důvodů by postrádalo praktického smyslu. Případné nové rozhodnutí ve věci by jen odstranilo dílčí argumentační nedostatky, ale nemohlo by přinést pozitivní zvrat v právním postavení stěžovatele. Za situace, kdy *ratio decidendi* rozsudku krajského soudu obstojí (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publikované pod č. 1865/2009 Sb. NSS), zdejšímu soudu nezbylo, než za podmínek vyplývajících z ustanovení § 110 odst. 1, věty druhé s. ř. s., kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle kterého 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. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo

na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 11. února 2014

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu