ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce: **P. Š.,** zastoupený Mgr. Janem Tomaierem, advokátem se sídlem Jankovcova 1037/49, Praha 7, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 5. 2015, č. j. 15521/15/5200-10423-806032, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 9. 2017, č. j. 29 Af 66/2015 - 54,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce uzavřel smlouvu o budoucí kupní smlouvě se společností T. (dále jen „T."), ve které měl jako společník 60% podíl. Smlouva se týkala budoucího prodeje pozemku parc. č. X v k. ú. X (dále jen „dotčený pozemek") za kupní cenu ve výši 1 675 729 Kč. Součástí smlouvy byla i smluvní pokuta ve výši 4 000 000 Kč, kterou měl žalobce společnosti T. zaplatit v případě neuskutečnění prodeje. Žalobce nakonec v roce 2010 prodal dotčený pozemek jiným subjektům za kupní cenu ve výši 6 038 442 Kč. K příjmům z prodeje poté uplatnil výdaje skládající se z částky za nákup pozemku, daně z převodu nemovitosti a smluvní pokuty uhrazené společnosti T. Finanční úřad pro Zlínský kraj shledal, že výše smluvní pokuty neodpovídala obvyklé výši, a proto zvýšil základ daně o

rozdíl mezi uhrazenou (sjednanou) a obvyklou smluvní pokutou a dodatečným platebním výměrem ze dne 14. 10. 2014, č. j. 1723668/14/3307-05702-711195, žalobci doměřil daň z příjmů fyzické osoby ve výši 574 860 Kč a stanovil penále ve výši 114 972 Kč. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl.

[2] Žalobu proti napadenému rozhodnutí Krajský soud v Brně v záhlaví uvedeným rozsudkem (dále jen „krajský soud“ a „napadený rozsudek“) zamítl. V odůvodnění uvedl, že žalobce a společnost T. jsou spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, neboť žalobce byl společníkem s podílem 60 % v této společnosti. Vzhledem k velmi vysoké smluvní pokutě za odstoupení žalobce od smlouvy o budoucí kupní smlouvě měl správce daně pochybnosti o účelu takto uzavřené smlouvy. V případě pochybností byl povinen prokázat, že ceny sjednané mezi těmito subjekty (výše smluvní pokuty) se lišily od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Správce daně měl zjistit výši skutečné a obvyklé (referenční) smluvní pokuty, aby mohl provést srovnání. Určení obvyklé výše smluvní pokuty učinil na základě šetření smluv z vlastní evidence, z nichž vyplynulo, že smluvní pokuta byla obvykle sjednána ve výši 5 – 10 % z kupní ceny bez ohledu na předmět kupní smlouvy a byla shodná pro obě smluvní strany. Na základě námitek žalobce učinil správce daně rovněž zjištění dožádáním u místně příslušného správce daně ve věci daně z převodu dotčeného pozemku, který uvedené závěry o obvyklé smluvní pokutě do 10 % kupní ceny potvrdil. Smluvní pokuta v posuzované věci byla ve výši 239 % z prodejní ceny pozemku, správce daně proto její výši považoval za nepřiměřenou. Dle krajského soudu správce daně ke stanovení ceny obvyklé správně použil porovnávací metodu, založenou na výši smluvní pokuty u rozsáhlého vzorku smluv, a tudíž unesl břemeno tvrzení i břemeno důkazní.

[3] O způsobu i výši stanovené obvyklé smluvní pokuty byl žalobce informován, a byl také vyzván k vysvětlení a prokázání odůvodněnosti rozdílu, neboť na něj přešlo důkazní břemeno. Žalobce tvrdil, že daný obchodní případ se vymykal obvyklým případům z důvodu plánované výstavby fotovoltaické elektrárny. Výše smluvní pokuty měla odpovídat částce zahrnující zpracování a přípravu projektu elektrárny. Z přiložených listin však vyplynulo, že uvedený projekt byl připraven, aniž by společnost T. vynaložila jakýkoliv výdaj na přípravu. Svá tvrzení dokládal žalobce rovněž znaleckým posudkem. Při jeho hodnocení se krajský soud ztotožnil s posouzením správce daně, který nepřisvědčil názoru znalce vyjádřenému v posudku, že v posuzované věci nešlo o běžný případ, na který by nebylo možné aplikovat stanovenou obvyklou výši smluvní pokuty. Znalecký posudek také nemohl prokázat oprávněnost mnohonásobně vyšší smluvní pokuty. Znalec při výpočtu totiž vycházel z celkových nákladů na výstavbu elektrárny, a nikoliv z nákladů na přípravu projektu. Správce daně také u Městského úřadu ve Šternberku ověřil, že k dotčenému pozemku se nevedlo řádné řízení, které by nasvědčovalo plánované výstavbě. Nebylo proto prokázáno, že společnost T. vynaložila v souvislosti s plánovanou výstavbou elektrárny náklady odpovídající částce smluvní pokuty. Krajský soud konstatoval, že správce daně jednal v souladu se zákonem, když nezohlednil znalecký posudek, ale k výši referenční smluvní pokuty dospěl vlastní úvahou. Tento postup nemohl představovat libovůli, neboť správce daně pouze hodnotil shromážděné důkazy ve vzájemné souvislosti a své závěry odůvodnil. Při hodnocení věci přihlédl rovněž

k nevyváženosti smlouvy o budoucí kupní smlouvě (smluvní pokuta pro společnost T. činila pouze 1 000 000 Kč) a ke zjištění, že žalobce platil smluvní pokutu v jednotlivých splátkách, přičemž je označoval za půjčku této společnosti, a společnost mu takto poskytnuté prostředky vracela.

[4] K namítaným procesním pochybením v průběhu daňového řízení krajský soud uvedl, že z obsahu správního spisu plynulo, že v jednotlivých výzvách adresovaných žalobci správce daně dostatečně určitě vyjádřil požadavky na něj kladené. Žalobce byl průběžně informován o průběhu řízení i provedeném dokazování a měl prostor k vyjádření. Neprovedení výslechů dvou navržených svědků správce daně odůvodnil jejich nadbytečností, neboť na základě zjištěného skutkového stavu nemohly přinést nová zjištění. V obou případech žalobce neuvedl, jaké skutečnosti měly výslechy prokázat, a nakonec vzal návrhy na provedení těchto důkazů v průběhu správního řízení zpět. Rovněž zpráva o daňové kontrole nebyla dle krajského soudu nesprávně projednána. Žalobci byl nejprve zaslán koncept této zprávy v rozsahu 16 stran. Konečná zpráva byla oproti konceptu rozšířena o dvě strany, kde jsou uvedeny skutečnosti, s nimiž byl žalobce dostatečně obeznámen již dříve v průběhu projednání zprávy, které probíhalo u správce daně. V této souvislosti byl požadavek zástupce žalobce na poskytnutí lhůty 21 dnů k prostudování dvou stran psaného textu vyhodnocen jako nepřiměřený, jelikož nedošlo ke změně kontrolního zjištění. Zpráva o daňové kontrole byla žalobcem podepsána a daňová kontrola byla tímto řádně ukončena.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Proti napadenému rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, kterou opírá o důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tedy namítá nesprávné právní posouzení krajským soudem, vady správního řízení a nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[6] Stěžovatel má za to, že správce daně neunesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání toho, že sazba sjednané smluvní pokuty za nedodržení povinnosti převést nemovitost se liší od smluvní pokuty, kterou by si sjednaly nezávislé osoby. Konkrétně namítá, že při stanovení obvyklé výše smluvní pokuty správce daně neposuzoval totožný smluvní typ, neboť smluvní pokuta za odstoupení u kupních smluv plní zcela jinou funkci než u smluv o smlouvách budoucích. Správce daně také zajistil několik smluv o budoucích kupních smlouvách, avšak není zřejmé, jakým způsobem tyto smlouvy vybral. Tento smluvní typ totiž není součástí běžně dostupné agendy správce daně, neboť na jeho základě nedochází obvykle ke zdanitelnému plnění a nejedná se ani o podklad pro stanovení daně z převodu nemovitosti. Rovněž není zřejmé, z jakých podkladů a smluv vycházel dožádaný správce daně, který potvrdil referenční sazbu ve výši 10 % z kupní ceny. Podklady jsou v nepřístupné části spisu, přičemž není zřejmé, zda a jak je posoudil krajský soud. Stěžovatel proto namítá zejména metodickou nesprávnost postupu správce daně při stanovení referenční sazby. Stanovení obvyklé výše smluvní pokuty je odborná otázka, krajskému soudu tak nepřísluší bez dalšího přehodnocovat odborné závěry správce daně, nicméně orgány finanční správy v těchto případech nemohou postupovat zcela libovolně. Pokud orgán finanční správy přistoupí samostatně k posouzení otázky odborné povahy, je

třeba klást na jeho postup obdobné nároky jako na vyhotovování znaleckých posudků. Při posuzování takové otázky je třeba vycházet z určitých zásad, které odborná veřejnost považuje za *lege artis*. V této souvislosti stěžovatel odkazuje na metodiku vypracovanou Komisí pro cenné papíry, podle níž posouzení odborné otázky musí být komplexní, úplné, vnitřně konzistentní, nezávislé, nestranné a opakovatelné. Kromě toho musí být použité metody zvoleny důvodně a musí splňovat požadavek kontroly. Údaje použité při sestavení znaleckého posudku musí být spolehlivé a transparentní. Tyto metodické zásady správce daně nedodržel, což dokládá zejména chaotické doplňování podkladů pro stanovení referenční sazby, kdy správce daně nejprve kontaktoval realitní kancelář a až poté přistoupil k rozboru kupních smluv jen proto, aby zjistil, že relevantní by byly spíše smlouvy o smlouvě budoucí. Postup správce daně proto nebyl transparentní a přezkoumatelný. Krajský soud se absencí metodiky téměř nezabýval, o čemž svědčí nedostatečně vypořádaná námitka využívání informací od realitní kanceláře. Námitka stěžovatele směřovala k tomu, že správce daně opíral zjištění o sdělení realitní kanceláře provozované v režimu volné živnosti, ke které není potřebná žádná formální kvalifikace. Nelze rovněž určit, na základě jakých podkladů realitní kancelář dospěla k údaji o obvyklé výši smluvní pokuty a zda tak učinila na základě formalizované analýzy, nebo pouze odhadem. Případná (nepotvrzená) zkušenost realitní kanceláře v oboru nemůže na nevhodnosti postupu správce dani nic změnit. Krajský soud zpětně nalezl určité prvky porovnávací metody, ale nikdy nebyla provedena jakákoliv analýza způsobu jejího užití (zejm. jde o vhodný výběr porovnávané materie, který by neměl být náhodný jako v tomto případě).

[7] Stěžovatel dále poukazuje na procesní pochybení. Správce daně musí v průběhu daňového řízení daňovému subjektu poskytnout informace o tom, co má v řízení za prokázané, a co nikoliv, aby mu umožnil reagovat. V posuzované věci toto pravidlo nebylo dodrženo, neboť pracovníci správce daně nedokázali reagovat na dotazy v rámci projednání dílčích zjištění správce daně. Stěžovatel opakovaně neúspěšně usiloval o vyjasnění nesrozumitelných výzev. Jednotlivé verze zprávy o daňové kontrole předkládané správcem daně byly značně nepřehledné, neboť neodlišovaly mezi popisem provedených kroků a souhrnnými zjištěními. Závěry správce daně o tom, které okolnosti má za prokázané, nebylo možné z těchto písemností učinit. Správce daně se stěžovatelem rovněž řádně neprojednal zprávu o daňové kontrole, neboť konečná verze se lišila od konceptu, který stěžovatel dříve obdržel a správce daně odmítl poskytnout časový prostor pro reakci na rozšíření zprávy. Byť byl text zprávy z velké části identický a doplnění se týkalo dvou stran, jejichž obsah byl předmětem jednání, nebylo možné stěžovateli upřít právo vyjádřit se k upravené zprávě jako k celku, jež garantuje § 88 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Stěžovatel navíc těžko mohl na místě ověřit, v jakém rozsahu byla zpráva změněna či doplněna, přičemž nelze požadovat, aby se spolehl pouze na ujištění správce daně. Krajský soud takový vadný postup akceptoval. Stěžovatel také opakovaně navrhoval výslechy svědků, které správce daně neprovedl. Důvod neprovedení navrhovaného důkazu přitom nemohl spočívat v tom, že stejný důkazní návrh vzal stěžovatel v minulosti zpět. V napadeném rozsudku krajský soud zpětně odůvodňuje neprovedení výslechů svědků tak, že předjímá obsah jejich výpovědí, a tím popírá zásadu rovnosti zbraní. Stěžovateli tak nebylo umožněno vysvětlit údajnou odchylku od referenční sazby.

[8] Napadený rozsudek pak stěžovatel považuje za obsáhlý, avšak z podstatné části tvořený rekapitulací podání stran. Vypořádání žalobních námitek je věnováno jen málo prostoru, přičemž krajský soud pouze zopakoval závěry správce daně s paušálním odmítnutím argumentů stěžovatele. Rovněž se nezabýval polemikou týkající se metodiky správce daně při zjišťování referenční sazby smluvní pokuty. Krajský soud se také nevypořádal s nedostatečným odůvodněním rozhodnutí orgánů finanční správy.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se plně ztotožňuje s napadeným rozsudkem, který považuje za přezkoumatelný. Správce daně vycházel ze zjištění, že smluvní pokuta se pohybuje ve výši 5 - 10 % z kupní ceny ve výši shodné pro obě strany. Tato zjištění učinil na základě šetření z dokumentů z vlastní evidence a na základě dožádání správce daně, který byl místně příslušný pro stanovení daně z převodu dotčeného pozemku. Tento postup byl zcela v souladu se zákonem i judikaturou a zajistil zjištění obvyklé výše smluvní pokuty. Žalovaný rovněž nepřipustil procesní pochybení v průběhu daňové kontroly. Neprovedení výslechů z důvodu nadbytečnosti bylo legitimní a stěžovatel ani dle § 92 odst. 6 daňového řádu nesdělil, které skutečnosti měly navrhované výslechy objasnit.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti. Konstatoval, že stěžovatel je osobou oprávněnou k jejímu podání, neboť byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[11] Důvodnost kasační stížnosti vážil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), přičemž žádnou takovou neshledal.

[12] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku a shledal, že ten netrpí žádnými z nedostatků zakládajících nepřezkoumatelnost. Důvody, které krajský soud vedly k zamítnutí žaloby, jsou z odůvodnění seznatelné. Krajský soud vylíčil konkrétní skutkové okolnosti, o něž své rozhodnutí opřel, uvedl úvahy, kterými se řídil při posouzení důvodnosti žaloby, a popsal závěry, ke kterým na základě těchto úvah dospěl a podložil je judikaturou Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS, dostupný tak jako ostatní zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu na www.nssoud.cz). Krajský soud rovněž vypořádal všechny žalobní námitky, včetně tvrzené nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Námitku týkající se nedostatečného metodologického postupu krajský soud sice výslovně nezmínil, nicméně ji implicitně vypořádal a neshledal ji důvodnou, neboť přisvědčil postupu správce daně. Nepřezkoumatelným není ani napadené rozhodnutí, neboť je z něj seznatelné, které skutečnosti vzal žalovaný za podklad, proč považuje skutečnosti předestřené stěžovatelem za nerozhodné nebo vyvrácené řádně provedenými důkazy, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při

hodnocení důkazů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008 - 71).

[13] Stěžejní otázkou v posuzované věci je stanovení obvyklé výše smluvní pokuty. Podle ustanovení § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, 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. Za spojené osoby se považují mimo jiné kapitálově spojené osoby, když se jedna z nich přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob [§ 23 odst. 7 písm. a) bod 1. téhož zákona].

[14] V daňovém řízení platí zásada, že je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením. Touto problematikou se Nejvyšší správní soud komplexně zabýval již v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS. V některých případech však toto obecné pravidlo neplatí a břemeno tvrzení i břemeno důkazní nese naopak správce daně. Tak je tomu právě v případě aplikace ustanovení § 23 odst. 7 věta prvá zákona o daních z příjmů.

[15] Správce daně může provést úpravu základu daně teprve tehdy, jsou-li zákonné podmínky pro takový postup. V první řadě tedy musí být prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení, tedy že jde o osoby spojené ekonomicky, personálně nebo jiným způsobem funkčně ekvivalentním spojení ekonomickému či personálnímu. Tato skutečnost není v posuzované věci sporná, neboť údaji z obchodního rejstříku a notářsky ověřenými smlouvami založenými ve správním spise bylo prokázáno, že stěžovatel v dané době držel ve společnosti T. 60% podíl.

[16] V případě, že je prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení, je na správci daně, aby prokázal, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od ceny, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Znamená to tedy, že správce daně musí zjistit jednak cenu sjednanou mezi spojenými osobami a jednak cenu referenční, aby mohl provést srovnání. Nutnou (nikoli dostačující) podmínkou úpravy základu daně je, že rozdíl mezi cenami existuje. Správce daně tedy ve vztahu k tomuto rozdílu nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012 – 31).

[17] Zjištění ceny skutečné zpravidla nebude činit obtíže, jelikož se jedná o skutečnost rozhodnou pro určení základu daně a uvedenou obvykle v účetnictví nebo jiné povinné evidenci daňového subjektu. Pro zjišťování ceny referenční musí být správce schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ve vztahu ke všem rozhodným aspektům. Referenční cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových

cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Referenční cena je v podstatě simulace ceny vytvořená 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 (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 - 81). Není-li právní normou určen mechanismus určení ceny obvyklé, a k jejímu určení je povolán správní orgán, je třeba k určení ceny obvyklé přistupovat se zvláštním zřetelem a její výši určovat na základě objektivních kritérií a tak, aby závěry správního orgánu vedly ke spolehlivému úsudku a bylo možno způsob jejího určení a samotnou výši ceny obvyklé přezkoumat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 2. 2004, č. j. 7 A 72/2001 – 53).

[18] 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, provést patřičnou korekci referenční ceny. Důkazní břemeno správce daně se také týká zjištění situace, za které sjednávaly cenu spojené osoby. Pokud se tedy ohledně rozhodných aspektů projeví skutkové nejasnosti, musí správce daně vycházet z takových skutkových závěrů, které jsou v dané konkrétní skutkové konstelaci pro daňový subjekt nejvýhodnější. Rovněž pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, což zpravidla vede ke zjištění určitého intervalu takto dosažených konkrétních cen (např. cena za kus dodávaného výrobku 100 až 120 Kč), musí pro účely určení rozdílu mezi cenami vyjít z té ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu, která je pro daňový subjekt nejvýhodnější (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 – 105, publ. pod č. 1852/2009 Sb. NSS).

[19] 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 (srov. již citovaný rozsudek č. j. 7 Afs 74/2010 - 81). V této fázi nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní, na rozdíl od ostatních podmínek pro úpravu základu daně podle § 23 odst. 7 věta prvá zákona o daních z příjmů, opět daňový subjekt. Ten musí tvrdit a prokázat zvláštní a obvyklým poměrům na trhu se vymykající, a přitom ekonomicky racionální důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny referenční. Je tedy nyní na daňovém subjektu, aby vzniklý a správcem daně zjištěný a odůvodněný rozdíl cen prokázal (co do jeho opodstatnění). Unese-li daňový subjekt toto břemeno, úprava základu daně správcem daně nepřipadá v úvahu (viz již citovaný rozsudek č. j. 1 Afs 101/2012 - 31). V soukromém právu je smluvním stranám ponechána značná volnost při vymezení obsahu smluvních vztahů, avšak i tato volnost má své hranice. Smluvní pokuta (ať již plní funkci preventivní, uhrazovací či sankční) tedy musí být v přiměřené výši ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu a závazku, který zajišťuje.

[20] V posuzovaném případě správce daně při stanovení obvyklé smluvní pokuty vycházel z následujících zjištění. Dne 21. 8. 2013 provedl šetření v archivu, kde prověřil okolo sta kupních smluv, které zde měl k dispozici. Zároveň zajistil pět kopií smluv o budoucích kupních smlouvách, které zaslal stěžovateli. Ze šetření vyplynulo, že se výše smluvní pokuty pohybuje v rozmezí 5 - 10 % z kupní ceny bez ohledu na předmět kupní smlouvy či smlouvy o budoucí kupní smlouvě a je sjednána ve shodné výši pro obě strany. Na základě dožádání Finanční úřad pro Olomoucký kraj, územní pracoviště Šternberk, jenž byl místně příslušným správcem daně pro daň z převodu nemovitosti a pro daň z nemovitosti dotčeného pozemku, zjistil, že v lokalitě v okolí dotčeného pozemku se v roce 2009 smluvní pokuty u kupních smluv i smluv o budoucích kupních smlouvách pohybovaly ve výši do 10 % z kupní (či budoucí kupní) ceny (kopie částí smluv byly založeny do spisu a stěžovatel byl s nimi seznámen). Tento dožádaný správce daně rovněž provedl dotázání u místních realitních kanceláří. Realitní kancelář *JISTA – Realitní kancelář*, působící v lokalitě dotčeného pozemku, sdělila, že výše smluvní pokuty se u smluv o budoucích kupních smlouvách pohybuje kolem 10 % z kupní ceny, což doložila originály smluv, jejichž kopie byly založeny do spisu. Téhož dne byla telefonicky kontaktována další místní realitní kancelář (Hanácká realitní kancelář s. r. o.), která potvrdila, že výše smluvní sankce se pohybuje do 10 % kupní ceny. Shromážděné podklady (včetně kopií smluv o budoucích kupních smlouvách a úředního záznamu z provedeného šetření v archivu) správce daně založil do správního spisu a stěžovatel tak měl možnost se s nimi seznámit. Těmito podklady se posléze zabýval i krajský soud, jak plyne z odůvodnění napadeného rozsudku (odst. [57]).

[21] K námitce týkající se metodiky při stanovení obvyklé ceny Nejvyšší správní soud konstatuje, že postup správce daně není totožný s postupem znalce při vyhotovování znaleckého posudku. Znalec při své činnosti skutečně nejprve stanoví, jaké má k dispozici podklady, jakou bude využívat metodu, a posléze tuto metodu aplikuje a své výsledky odůvodní. Tento postup pak popíše ve zhotoveném znaleckém posudku. Naproti tomu správce daně bude při stanovování obvyklé ceny vycházet zejména z porovnávací metody, která vyžaduje, aby shromáždil dostatečné množství relevantních podkladů (typicky smlouvy místně, časově a věcně obdobné povahy), které by statisticky vyhodnotil, a tím stanovil obvyklou cenu v přijatelném rozmezí. Podklady může správce daně shromažďovat v průběhu daňového řízení (i s přihlédnutím k námitkám a návrhům daňového subjektu) a jejich souhrn i následné zhodnocení se musí projevit v odůvodnění rozhodnutí. Vyhodnocení nicméně nemusí mít podobu samostatného dokumentu obsahujícího přesné vymezení metody a postupu zpracování podkladů (jako je tomu v případě znaleckého posudku), pokud jsou úvahy orgánů finanční správy přezkoumatelným způsobem vyjádřeny v rozhodnutí či zprávě o daňové kontrole. Podstatné je, aby v případech, které (podobně jako tento) nejsou nijak komplikované, správce daně rozumně a logicky zhodnotil shromážděné podklady a své úvahy zaznamenal tak, aby na ně daňový subjekt mohl reagovat a byly pro soud přezkoumatelné. Případ jako je tento nevyžaduje speciálně vědecký analytický přístup, jak prosazuje stěžovatel. Ten se snaží vyvolat dojem, že správcem daně zjištěné referenční hodnoty vůbec nelze akceptovat, protože stojí úplně „na vodě“, což neodpovídá skutečnosti. Přemrštěné požadavky na metodologickou vybroušenost postupu orgánů veřejné správy by jejich činnost paralyzovaly.

[22] V posuzované věci správce daně provedl podrobné šetření s cílem zjistit obvyklou výši smluvní pokuty. Nejprve porovnal kupní smlouvy i smlouvy o budoucí kupní smlouvě bez ohledu na čas a předmět smlouvy, přičemž zjistil, že smluvní pokuta se pohybuje maximálně v hodnotě 10 % z kupní ceny. Poté přistoupil k porovnání smluv, které místně a časově odpovídaly smlouvě stěžovatele z roku 2009. Z tohoto šetření plynulo, že všeobecný závěr o obvyklé smluvní pokutě ve výši 10 % z kupní ceny (či budoucí kupní ceny) se rovněž uplatní, jelikož odpovídá časovým a místním poměrům. Tento závěr byl rovněž ověřen dotazem u dvou místních realitních kanceláří, které jej potvrdily. Tyto kanceláře ke svému působení sice nepotřebovaly žádnou formální kvalifikaci, neboť jsou provozovány ve formě volné živnosti, nicméně stěžejní byla jejich znalost místních poměrů na realitním trhu. Stěžovateli ostatně nic nebránilo v tom, aby sám opatřil od subjektů, které považuje za kvalifikovanější, jiné, validnější informace o obvyklé výši smluvní pokuty v podobné situaci a v daňovém řízení je předložil (daňový orgán by se s nimi byl povinen vypořádat). Mnohem účinnější než poukazovat teoreticky na metodologická pochybení by zřejmě bylo předložit vlastní konkurující zjištění způsobilá narušit tvrzení správce daně, že své důkazní břemeno ohledně rozdílu výše smluvních pokut unesl. Volba procesní strategie je však jistě věcí stěžovatele. Nejvyšší správní soud rovněž neshledal pochybení, když správce daně vycházel při stanovení referenční sazby smluvní pokuty nejenom ze smluv o budoucích kupních smlouvách (kterých si několik opatřil), ale také z již uzavřených kupních smluv. Přestože se jedná o dva různé smluvní typy, je předmětem smlouvy o budoucí kupní smlouvě zajištění uzavření kupní smlouvy v budoucnu. Lze tedy podpůrně vycházet z porovnání smluvních pokut u obou smluvních typů, neboť jsou propojené svým účelem, kterým je uskutečnění sjednané koupě. Správce daně tedy shromáždil dostatečné množství relevantních podkladů, které porovnal a statistickým zpracováním zjistil rozmezí, ve kterém se výše smluvní pokuty obvykle pohybuje a za obvyklou výši považoval pro stěžovatele nejpříznivější zjištění (tedy nejvyšší procentní vymezení obvyklé smluvní pokuty), čímž unesl důkazní břemeno. Svůj postup rovněž dostatečně přesvědčivě odůvodnil. Uvedený závěr nemůže změnit ani znalecký posudek předložený stěžovatelem, neboť posudek sice kritizuje postup správce daně při stanovení obvyklé výše smluvní pokuty porovnávací metodou, nicméně sám obvyklou výši nestanoví, pouze se snaží zdůvodnit ekonomickou opodstatněnost výše smluvní pokuty v posuzovaném případě (tedy se jedná spíše o důkaz směřující k doložení toho, že výše smluvní pokuty se sice liší od obvyklé výše, ale vlivem konkrétních okolností případu je opodstatněná).

[23] Smluvní pokuta, kterou měl stěžovatel zaplatit, činila 239 % budoucí kupní ceny dotčeného pozemku, a proto správce daně dospěl k tomu, že při porovnání s obvyklou výší se jedná o nepřiměřeně vysokou smluvní pokutu. Svá zjištění správce daně sdělil stěžovateli a poskytl mu prostor, aby rozdíl vysvětlil. Stěžovatel posléze argumentoval, že výše smluvní pokuty odpovídala investičním výdajům v souvislosti s výstavbou fotovoltaické elektrárny, které měly společnosti T. vzniknout do okamžiku uzavření kupní smlouvy. Pan Pavel Hlavnička (jednatel společnosti T.) ve vyjádření ze dne 29. 4. 2014 sdělil, že smluvní pokuta ve výši 4 miliónů korun byla sjednána proto, aby kryla investiční výdaje, které společnost očekávala, a které musela ihned vynaložit na realizaci projektu ještě před uzavřením kupní smlouvy. Mezi tyto výdaje měly být zařazeny (jak plyne z předloženého znaleckého posudku) výdaje na zpracování návrhu a projektové dokumentace, jakož i výdaje spojené se změnou územního plánu a vydáním

územního rozhodnutí. Na základě tvrzení stěžovatele správce daně u příslušného stavebního úřadu (viz sdělení Městského úřadu Šternberk ze dne 27. 5. 2014) ověřil, že poslední rozhodnutí vztahující se k dotčenému pozemku byla rozhodnutí o zkušebním provozu větrné elektrárny ze dne 3. 12. 2009 a kolaudační souhlas s užíváním stavby této větrné elektrárny ze dne 18. 2. 2010 (a tedy nikoliv solární elektrárny). Jiné územní či stavební řízení nebylo vedeno a společnosti T. tak nemohly v této souvislosti vzniknout nějaké náklady. Nadto věrohodnosti záměru společnosti T. nesvědčí ani zjištění plynoucí z těchto rozhodnutí, neboť vybudování solární elektrárny na pozemku, kde již stojí větrná elektrárna (v roce 2010 zkolaudovaná), je z důvodu ochranného pásma větrné elektrárny jako výrobny elektřiny obtížné [viz § 46 zákona č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (energetický zákon), ve znění pozdějších předpisů]. V průběhu daňového řízení se rovněž nepotvrdilo, že by v souvislosti s přípravou projektu fotovoltaické elektrárny (dokument projektu elektrárny na dvou stranách obsahuje pouze velmi stručný popis plánované elektrárny s jejím výkonem a umístěním) vznikly nějaké náklady (jak dokládá předložená kopie účetního deníku společnosti T.). Tuto skutečnost potvrzuje i stěžovatel na straně 2 ve vyjádření ke zprávě o daňové kontrole ze dne 17. 9. 2014. V průběhu daňového řízení nebylo prokázáno, že by výdaje mající se v součtu řádově blížit výši smluvní pokuty byly skutečně vynaloženy, ba ani že byly rozumně předpokládatelné, a odůvodňovaly podstatné navýšení smluvní pokuty oproti obvyklé výši.

[24] Účelovost sjednání vysoké smluvní pokuty podporuje i způsob jejího uhrazení. Stěžovatel sice tvrdil, že ji uhradil a v účetnictví společnosti T. jsou tyto platby vedeny jako splátka smluvního penále, nicméně z výpisů z účtu této společnosti správce daně zjistil, že platby stěžovatele jsou zde označovány jako půjčka. Společnost pak zasílala stěžovateli půjčené finanční prostředky zpět. Stěžovatel tyto platby v průběhu řízení nevysvětlil. Pochybnosti vyvolává rovněž nevyváženost smlouvy, kdy stěžovateli hrozí smluvní pokuta ve výši 4 miliony korun, avšak společnosti T. v případě porušení pouze ve výši 1 milionu korun. Lze také pochybovat o tvrzení stěžovatele, že kupní smlouvu s jinými subjekty uzavřel proto, že šlo o mimořádně výhodnou nabídku (viz odst. 4 žaloby), neboť po odečtení smluvní pokuty se výhodnost nabídky podstatně snížila. Nejvyšší správní soud uzavírá, že stěžovatel v průběhu daňového řízení neprokázal, že by výrazný nepoměr mezi smluvní pokutou a budoucí kupní cenou dotčeného pozemku byl ekonomicky racionální a nejednalo se o účelové jednání s cílem snížit základ daně.

[25] K namítaným procesním pochybením Nejvyšší správní soud uvádí, že žádné významné nedostatky v průběhu daňového řízení neshledal. Správce daně stěžovatele průběžně informoval o stavu řízení a poskytoval mu prostor k vyjádření. Na výzvy stěžovatel reagoval, byť nebyl schopen prokázat všechna tvrzení, a nelze tak přisvědčit tomu, že by měl výzvy za nesrozumitelné (tuto obecnou námitku blíže nekonkretizoval tím, o které výzvy se mělo jednat a v čem měly být nesrozumitelné). Správce daně neprovedl všechny stěžovatelem navržené důkazy, avšak svůj postup odůvodnil. Dva navržené svědky správce daně nevyslechl s odůvodněním, že za daného zjištěného skutkového stavu nemohli osvětlit žádné nové skutečnosti. Stěžovatel pak neuvedl (a to ani v odvolání, žalobě či kasační stížnosti), co měly výpovědi svědků prokázat. Jelikož stěžovatel důvod provedení výslechů neupřesnil a ani ze správního spisu neplyne, jaké skutečnosti mohli svědci objasnit, aby přispěli ke zjištění rozhodného skutkového stavu,

pokládá Nejvyšší správní soud závěr správce daně o nadbytečnosti těchto důkazů za správný na základě výše popsaných zjištění.

[26] Se stěžovatelem lze částečně souhlasit, že jednotlivé verze zprávy o daňové kontrole mohly působit nepřehledně, nicméně vždy je z textu možné odlišit, ve kterých částech správce daně shrnuje námitky stěžovatele, popisuje provedené dokazování a uvádí právní hodnocení věci. K otázce řádného projednání zprávy o daňové kontrole Nejvyšší správní soud konstatuje, že smyslem formalizovaného postupu projednání zprávy o daňové kontrole (zakomponovaného do § 85 až § 88 daňového řádu) je mimo jiné zajistit právo daňového subjektu na seznámení se s poznatky z daňové kontroly, umožnit mu případně navrhnout výslech svědků či obstarání listin, které by prokázaly tvrzení daňového subjektu, a v neposlední řadě též zajištění dostatku relevantních informací k účinné obraně. Právní úprava subjektům zajišťuje právo být účastni svému procesu. Smysl uvedené právní úpravy je třeba chápat v materiálním významu. Znamená to, že zpravidla pozbývá důležitosti, zda došlo k formálnímu naplnění jednotlivých kroků uvedených v ustanovení zákona, podstatné však je, zda bylo popsané právo žalobce naplněno ve svém skutečném obsahu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 151/2016 - 39). Stěžovatel dne 4. 9. 2014 obdržel návrh zprávy o daňové kontrole, ke kterému se mohl vyjádřit. Svého práva využil a vyjádření správce daně obdržel dne 17. 9. 2014. Dne 13. 10. 2014 byla zpráva o daňové kontrole podepsána. Konečná verze zprávy se sice od návrhu částečně lišila (necelé dvě strany textu), nicméně důvodem rozšíření bylo shrnutí a následná reakce správce daně na předešlé vyjádření stěžovatele k návrhu zprávy. Správce daně ji v této době nerozšiřoval o žádná nová skutková zjištění a doplnění neobsahuje žádnou novou právní argumentaci, která by v předchozích částech zprávy nebyla uvedena, neboť pouze vychází z již dříve provedeného právního hodnocení. Stěžovatel sice namítal, že v otázce rozšíření zprávy nemohl dát pouze na ujištění správce daně, nicméně v průběhu odvolacího ani soudního řízení nijak nezpochybnil obsah doplněné části zprávy o daňové kontrole. Stěžovatel byl proto dostatečně seznámen se skutkovými zjištěními, obsahem správního spisu i podstatou právní argumentace správce daně, k závěrům daňové kontroly měl prostor se vyjádřit a navrhnout doplnění dokazování, a proto nelze dospět k závěru, že neposkytnutí opětovné lhůty k dalšímu vyjádření mělo zapříčinit to, že by zpráva o daňové kontrole nebyla řádně projednána.

IV. Závěr a náklady řízení

[27] Nejvyšší správní soud dospěl ze shora uvedených důvodů k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[28] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s., tj. podle pravidla úspěchu ve věci. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšný žalovaný vznik nákladů řízení o kasační stížnosti netvrdil a ani ze spisu Nejvyššího správního soudu neplyne, že by mu nějaké náklady vznikly, proto mu právo na jejich náhradu nemohlo být přiznáno.

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

V Brně dne 28. března 2018

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu