



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **Zemědělská společnost Brloh, s. r. o.**, se sídlem Staré Ždánice č. 206, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích, ze dne 17. 12. 2014, č. j. 52 Af 26/2014 – 66,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozsudkem ze dne 17. 12. 2014, č. j. 52 Af 26/2014 – 66, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 4. 2014, č. j. 10226/14/5000-14204-711305, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) dne 23. 4. 2013, č. j. 749528/13/2801-24803-608246, jímž byla stěžovateli doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 v částce 395.600 Kč a penále v částce 89.850 Kč.

Krajský soud v odůvodnění rozsudku předně uvedl, že se plně ztotožňuje s právním názorem odvolacího finančního ředitelství, že jednáním stěžovatele došlo k nepřipustnému přecenění jeho majetku, když není možné „optimalizovat“ daňovou povinnost způsobem odporujícím zákonu č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“). Stěžovatel měl při stanovení daňového výdaje vycházet z účetní vstupní ceny majetku určené znaleckým posudkem č. 2524 – 219/2007 ze dne 12. 12. 2007, neboť je třeba vycházet z historických cen. V daném případě z ocenění k datu uskutečnění účetního případu (zaúčtování majetku ke dni vzniku společnosti, tj. ke dni 23. 1. 2008). V podrobnostech krajský

soud odkázal na zprávu o daňové kontrole ze dne 16. 4. 2013, č. j. 45804/13/2801-05403-603264 a na napadené rozhodnutí, zejména str. 8 až 12. Smyslem soudního přezkumu není stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto v případech shody názoru soudu a odůvodnění napadeného rozhodnutí odkazuje krajský soud právě na toto odůvodnění (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130, ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006 - 86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47). Co se týče znaleckého posudku č. 2524 – 219/2007, ze dne 12. 12. 2007, krajský soud zdůraznil, že znalec nepoužil k určení obvyklé ceny metodu výnosovou, ale jak sám v posudku konstatoval, určil tržní hodnotu - obvyklou cenu nemovitostí, které byly užity jako nepeněžitý vklad, za použití metody věcné a srovnávací. Přitom zohlednil všechny rozhodné skutečnosti, zejména to, že část nemovitostí byla na základě nájemní smlouvy ze dne 15. 12. 2004 pronajata na dobu 10 let a že nemovitosti byly zatíženy zástavním právem zajišťujícím splacení pohledávek zástavního věřitele v celkové výši 19.596.398,12 Kč. Vzhledem k tomu, že zástavní právo zaniklo až po vzniku stěžovatele, tj. dne 12. 11. 2008, krajský soud neshledal nelogický závěr znalce, že obvyklá cena takto významně zatížených nemovitostí činila ke dni 10. 12. 2007 pouze 40.000 Kč. Částka 968.084 Kč, o níž se v žalobě zmiňoval stěžovatel, byla cenou nemovitostí stanovenou správcem konkurzní podstaty postupem podle ust. § 27 odst. 5 zák. č. 328/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Nejednalo se tedy o samotnou výši pohledávek zajišťovaných zástavním právem. Znalec podle krajského soudu dospěl k určitému a srozumitelnému závěru, který je řádně odůvodněn a jeho odůvodnění odpovídá pravidlům logického myšlení. Věcnou správnost odborných závěrů znalce krajský soud ani odvolací finanční ředitelství přezkoumávat nemohou (srov. např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 15. 6. 2010, sp. zn. 28 Cdo 1568/2010). Krajský soud tedy vyhodnotil, že nebyl důvod zpracovávat nový znalecký posudek. Odvolací finanční ředitelství proto nepochybil, pokud neprovádělo další dokazování. Byl-li stěžovatel přesvědčen o nesprávnosti znaleckého posudku, nic mu nebránilo, aby si znalecký posudek nechal znovu zpracovat a předložil ho odvolacímu finančnímu ředitelství nebo soudu. To však neučinil, a proto musí nést důsledky své nečinnosti. Neprokáže-li daňový subjekt jím tvrzené skutečnosti, nelze dovozovat, že je musí prokázat správce daně, a pokud tak neučiní, dospět k závěru, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění. Krajský soud v dané věci vyhodnotil, že postup stěžovatele nebyl opravou „účetní chyby“. Nepeněžitý vklad byl v souladu s ust. § 59 obch. zák. oceněn ve znaleckém posudku č. 2524 – 219/2007 ze dne 12. 12. 2007 a byl řádně zaúčtován. Teprve po uskutečnění prodeje části takto oceněných nemovitostí a po zpracování znaleckého posudku č. 2878-8/2010 (v souvislosti s tímto prodejem) ze dne 10. 2. 2010, bylo ke dni 29. 1. 2009 v rozporu se zákonem o účetnictví účtováno navýšení hodnoty nemovitostí. K námitce stěžovatele týkající se emisního ážia krajský soud uvedl, že se s totožnou námitkou již podrobně vypořádalo odvolací finanční ředitelství a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Stěžovatel přitom argumentaci obsaženou v napadeném rozhodnutí podanou žalobou nevyvrátil. Krajský soud v této souvislosti uvedl, že je možné, aby kapitálová obchodní společnost přijala vklad ve vyšší hodnotě, než je hodnota, jež bude zapsána v obchodním rejstříku. S touto hodnotou nad rámec výše vkladu se pak zachází jako s emisním áziem. Je tedy nutné o ní účtovat jako o emisním áziu a zařazení do kategorie emisního ážia rovněž limituje jeho budoucí užití. V daném případě však nedošlo ke vzniku emisního ážia, protože celý vklad ve výši 40.000 Kč byl započten jako podíl společníků. Návrhu stěžovatele, aby byl vyslechnut vedoucí pracovník daně z příjmů právnických osob u správce daně „*ke otázce, jak je obvykle správné a zákonné postupovat v případě pochybností o správnosti za účtování a správnosti znaleckého posudku, který si nechal zpracovat pro vlastní potřebu daňový subjekt*“, krajský soud nevyhověl s odůvodněním, že svědek je zásadně předvoláván proto, aby vypovídal o tom, co vnímal vlastními smysly, tedy co viděl, slyšel, apod., a nikoli proto, aby soud poučoval o tom, co „*je správné a zákonné*“, resp. jak má věc soud po právní stránce posuzovat. Navíc krajský soud uvedl, že pokud daňový subjekt navrhuje výslech svědka, musí jej jednak přesně označit a musí uvést, co má být jeho výpovědi prokázáno ve vztahu k předmětu daňového řízení.

pokračování

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů podle ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti nejprve rozsáhle zrekapituloval průběh správního řízení a dále uvedl, že odvolací finanční ředitelství neodstranilo vady řízení založené správcem daně, nevypořádalo se s námitkami stěžovatele, nezjistilo správně skutkový stav, v rozporu se zákonem považovalo výnosovou cenu za cenu reprodukční pořizovací, v řízení postupovalo formalisticky a porušilo tak příslušná ustanovení zákona č. 500/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů a zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Stěžovatel také vyjádřil nesouhlas se závěrem krajského soudu, že provedl „optimalizaci“ a změnil účetní hodnoty majetku tak, jak se mu to „hodilo z pohledu daňového“. Při zaúčtování majetku se totiž jednalo o prostou účetní chybu, kdy stěžovatel nedokázal zaúčtovat správným způsobem obvyklou tržní cenu majetku. Krajský soud sice správně vyhodnotil, že je třeba vycházet z historických cen, avšak uvedený pojem nesprávně uchopil. V žádném případě totiž tento pojem neznamená, že by historickou cenou byla cena v minulosti zanesená do účetnictví v nesprávné výši. Bylo prokázáno, že historická cena musela být nutně jiná než 40.000 Kč, neboť stěžovatel v předmětném historickém období, aniž by s předmětem vkladu bylo jakkoliv nakládáno nebo by byl zhodnocen, zpeněžením pouze části předmětu vkladu, získal částku 3.200.000 Kč. Je tedy naprosto nepochybné, že tržní hodnota vkladu musela být vyšší, než tržní kupní cena části vkladu. Při hodnocení znaleckého posudku se tak krajský soud dopustil výrazného pochybení. Krajský soud odkazoval velmi podrobně na různé strany a pojmy znaleckého posudku v kapitole B2., avšak zcela opomenul, že jeho odkazy ústí do závěru uvedené kapitoly, a to, že cena obvyklá určená za pomoci soudem citované metody věcné a srovnávací nečiní 40.000 Kč, ale 2.220.000 Kč. Cena obvyklá ve výši 2.220.000 Kč pak byla znalcem korigována tzv. „zohledněním vlivu zástavních práv“, když znalec vycházel z předpokladu, že výše pohledávek zajištěných zástavním právem váznoucím na nemovitostech má hodnotu 19.596.398,12 Kč. Znalec tudíž přikročil ke stanovení ceny obvyklé za pomoci výnosové metody, a to jako pětinasobek ročních příjmů plynoucích z pronájmu malé části předmětných nemovitostí, tj. 40.000 Kč. Závěr krajského soudu, že cena 40.000 Kč byla určena znalcem za použití metody věcné a srovnávací, je tak zcela vadný a je v rozporu s provedenými důkazními prostředky. Zcela podstatné přitom je (znalec na to výslovně upozorňuje na str. 28 posudku), že cena výnosová nezahrnuje podstatné části majetku a zobrazuje tak výnosovou cenu pouze menší části souboru nemovitostí. Prodaná část majetku, tedy ta, která je předmětem sporu a daňového řízení, nebyla výnosově vůbec oceněna. Podstatou výzvy správce konkurzní podstaty bylo, že zástavní právo zanikne, pokud bude vyplacena hodnota ve výši 968.084 Kč. Právě tato částka byla skutečnou zátěží nemovitostí, neboť při jejím zaplacení se nemovitosti od zástavního práva odbřeměny. Stěžovatel rovněž vyslovil nesouhlas se závěrem krajského soudu, že nebyl důvod zpracovat nový znalecký posudek, když původní znalecký posudek nevycházel z existujících zásadních podkladů, tj. z výzvy správce konkurzní podstaty ze dne 5. 12. 2007. Navíc byla výnosová cena stanovena pouze pro reálně pronajatou část majetku a další nepronajatá část majetku, která byla předmětem prodeje, nebyla vůbec nijak výnosově oceněna. Stěžovatel je přitom přesvědčen, že je třeba vycházet z ceny obvyklé a nikoliv výnosové. Dále považoval za nutné, aby nového znalce určil a revizní posudek nechal zpracovat správce daně, protože je povinností správce daně dbát na to, aby byly co nejúplněji zjištěny skutečnosti rozhodné pro správné zjištění daňové povinnosti. Krajský soud tedy nesprávně klade stěžovateli za vinu nepředložení revizního posudku, když nešlo o případ, kdy by měl nést důsledky své nečinnosti. Znalecký posudek jako důkazní prostředek ve smyslu ust. § 95 daňového řádu, může nechat zpracovat pouze správce daně. Stěžovatel se takového provedení důkazu dožadoval a řádně a včas jej navrhl. Co se týče otázky emisního ážia, stěžovatel poukázal na to, že ze znaleckého posudku vyplynul rozdíl mezi tržní obvyklou cenou vkladu a částkou domluvenou společníky ve výši výnosové ceny 40.000 Kč, a že měl už od samého počátku účtovat způsobem obdobným účtování o emisním ážiu. Opravou evidované výše základního

vkladu, tedy nikoliv navýšením ceny, ale opravou ceny, stěžovatel napravoval nedostatky v účetnictví. Stěžovatel navrhl výslech svědka (pracovníka správce daně) k otázce, jak daňové orgány obvykle správně postupují v případě pochybností o znaleckém posudku předloženém daňovým subjektem. Krajským soudem mu však nebyl poskytnut žádný prostor pro to, aby navrženého svědka mohl identifikovat a sdělit jeho personálie. Krajský soud na řešení takto nastolené otázky rezignoval. Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil dalšímu řízení.

Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázalo na odůvodnění napadeného rozhodnutí a rozsudek krajského soudu, se kterým se plně ztotožnilo. Dále poukázalo na to, že znalec měl k dispozici písemnost správce konkurzní podstaty, označenou jako „*Výzva správce podle ustanovení § 27 odst. 5 zákona č. 328/91 Sb. k vyplacení zajištěné pohledávky, resp. ceny věci do konkurzní podstaty*“. Tvrzení stěžovatele, že nevycházel z existujících zásadních podkladů, tj. z uvedené výzvy, tak není pravdivé. Správní orgány nebyly oprávněny posuzovat postup znalce při zpracování znaleckého posudku. Odvolací finanční ředitelství upozornilo na to, že posudek byl vyhotoven na objednávku stěžovatele znalcem zapsaným v seznamu znalců vedeným krajským soudem. Pokud stěžovatel s jeho obsahem nesouhlasil, mohl si nechat vyhotovit nový znalecký posudek. Správní orgány nedospěly k závěru o nutnosti vypracování nového znaleckého posudku pro jeho nadbytečnost. Případný nový znalecký posudek by vycházel ze shodných vstupních údajů a byl by také zpracován ke stejnému datu jako již zpracovaný znalecký posudek. V podmínkách českého účetnictví je nutno vycházet z historických cen, které v případě stěžovatele představují ocenění k okamžiku uskutečnění účetního případu, tedy zaúčtování majetku ke dni vzniku obchodní společnosti (§ 24 zákona o účetnictví). V případě stěžovatele bylo přecenění nejen, že zúčtováno až po uvedení dlouhodobého majetku do používání, ale navíc nepředstavovalo reálně vynaložený výdaj, který by se zahrnoval do ocenění ve smyslu ust. § 25 zákona o účetnictví a tvořil tak účetní „vstupní“ cenu majetku. Stěžovatel se proto svým postupem dopustil přecenění majetku, které není z pohledu účetních a daňových předpisů přípustné. K otázce emisního ážia odvolací finanční ředitelství odkázalo na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Na základě výše uvedeného navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta a byla mu přiznána náhrada nákladů řízení v paušální částce 300 Kč na základě ust. § 11 a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“), a to s poukazem na nález Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku přesto, že nebyla nijak konkretizována. Jak vyplývá z ustálené judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje argumentaci účastníků řízení za nedůvodnou (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97 a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, č. 244/2004 Sb. NSS, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75). Meritorní přezkum rozsudku je tak možný pouze za předpokladu, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno v jeho výroku. Tato kritéria napadený rozsudek

pokračování

splňuje, neboť je z jeho odůvodnění zcela zřejmé, jakými úvahami byl při posouzení věci krajský soud veden a k jakému závěru na jejich základě dospěl.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval stížní námitkou obsahující nesouhlas stěžovatele se závěrem krajského soudu, že provedl nepřípustnou „daňovou optimalizaci“, když se jednalo o nápravu prosté účetní chyby způsobené nesprávným zaúčtováním obvyklé ceny majetku stanovené znaleckým posudkem.

V této souvislosti je třeba odkázat na ust. § 24 odst. 2 písm. a) zákona o účetnictví, které stanoví, že účetní jednotky oceňují majetek a závazky k okamžiku uskutečnění účetního případu. V daném případě tak bylo nutné vycházet ze zaúčtování majetku ke dni vzniku společnosti, tj. ke dni 23. 1. 2008. Tento majetek byl, jako nepeněžitý vklad vložený do zakládané společnosti, v souladu s ust. § 59 obch. zák. oceněn znalcem z oboru ekonomika, odvětví ceny a odhady nemovitostí, Milanem Skřivánkem. Ve znaleckém posudku č. 2524 – 219/2007 ze dne 12. 12. 2007 znalec stanovil ke dni 10. 12. 2007 obvyklou cenu nemovitostí, které byly užity jako nepeněžitý vklad do zakládané společnosti, částkou 40.000 Kč. Přitom zohlednil všechny rozhodné skutečnosti, zejména to, že část nemovitostí byla na základě nájemní smlouvy ze dne 15. 12. 2004 pronajata na dobu 10 let a že nemovitosti byly zatíženy zástavním právem zajišťujícím splacení pohledávek zástavního věřitele v celkové výši 19.596.398,12 Kč. Částka, na kterou byl oceněn nepeněžitý vklad do zakládané společnosti, tak činila 40.000 Kč. Ostatně i stěžovatel toto ocenění akceptoval a způsob stanovení ceny oceňovaného majetku nijak nezpochybňoval. Teprve až v souvislosti s uskutečněným prodejem části tohoto majetku dne 29. 1. 2009 a po vypracování nového znaleckého posudku č. 2878 - 8/2010 ze dne 10. 2. 2010, pro stanovení výše daně z převodu nemovitostí, stěžovatel provedl úpravu účetní hodnoty tohoto majetku. Stěžovatel tak tímto změnil způsob ocenění majetku, který však zákon o účetnictví nepřipouští, neboť předmětný majetek bylo možné ocenit v souladu s ust. § 24 odst. 2 písm. a) zákona o účetnictví pouze k okamžiku uskutečnění účetního případu, tj. zaúčtování majetku ke dni vzniku společnosti. Možnost libovolného přeceňování majetku by totiž vytvářela prostor pro nepřípustnou daňovou optimalizaci. Podle Nejvyššího správního soudu se tedy při zaúčtování majetku nejednalo o prostou účetní chybu, kterou se, jak tvrdil stěžovatel, snažil napravit.

Ve vztahu ke stížním námitkám týkajících se znaleckého posudku č. 2524 – 219/2007 ze dne 12. 12. 2007 Nejvyšší správní soud předně odkazuje na rozsudek ze dne 31. 10. 2013, č. j. 7 Afs 86/2013 – 21, v němž vyslovil závěr, že „[z]nalecké posudky požívají statut vyššího důkazu proto, že zpravidla osvědčují vysoce odborné otázky, k jejichž zodpovězení nemá rozhodující orgán (správce daně, či správní soud) tak vysokou erudici jako právě znalec, či znalecký ústav z toho kterého oboru“. V daném případě znalec zvolil při stanovení ceny obvyklé postup, kdy nejprve zjistil administrativní hodnotu předmětných nemovitostí, tj. cenu zjištěnou podle cenového předpisu platného ke dni 10. 12. 2007 [ocenění nemovitostí bylo provedeno podle vyhlášky č. 540/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů]. Od zjištěné administrativní hodnoty nemovitostí poté znalec odvodil porovnáním se srovnatelnými nemovitostmi jejich obvyklou cenu. Následně zohlednil vliv zástavních práv a pohledávek na obvyklou cenu oceňovaných nemovitostí. Takto byla stanovena výsledná obvyklá cena oceňovaných nemovitostí, když podle ust. § 2 odst. 1 věty druhé a třetí zákona č. 151/1997 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o oceňování majetku“) se cenou obvyklou „pro účely tohoto zákona rozumí cena, 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. Přitom se zvažují všechny okolnosti, které mají na cenu vliv, avšak do její výše se nepromítají vlivy mimořádných okolností trhu, osobních poměrů prodávajícího nebo kupujícího ani vliv zvláštní obliby“. Ve znaleckém posudku je pak vysloven závěr, že „[c]elková obvyklá cena nemovitostí uvedená

v části B2 tohoto znaleckého posudku (tj. 2.220.000 Kč) plně odpovídá stavu nemovitostí ke dni ocenění, avšak nezohledňuje vliv zástavních práv a pohledávek váznoucích na oceňovaných nemovitostech na výslednou obvyklou cenu předmětných nemovitostí“. (...) Výsledná obvyklá cena oceňovaných nemovitostí po zohlednění všech výše uvedených skutečností, zejména aktuální výše pohledávek vzniklých v souvislosti s výše uvedeným zástavním právem váznoucím na oceňovaných nemovitostech a dále stávajících příjmů plynoucích z pronájmu předmětných nemovitostí, odpovídá (dle úvahy učiněné znalcem) pětinásobku ročních příjmů plynoucích z pronájmu předmětných nemovitostí. Částka, na kterou se tímto posudkem nepeněžitý vklad oceňuje, činí 40.000 Kč“.

Jak již vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 9. 2005, č. j. 2 As 5/2005 - 86, „soud není oprávněn v rámci dokazování hodnotit odborné znalecké závěry ve smyslu jejich správnosti, nýbrž hodnotí přesvědčivost znaleckého posudku co do jeho úplnosti ve vztahu k zadání, logické odůvodnění znaleckého nálezu a jeho soulad s ostatními provedenými důkazy“. Shodný právní názor vyjádřil i Nejvyšší soud v rozsudku ze dne 15. 6. 2010, sp. zn. 28 Cdo 1568/2010. V daném případě je předmětný znalecký posudek podle Nejvyššího správního soudu zcela srozumitelný, řádně a logicky odůvodněný. Z jeho obsahu je zřejmé, které konkrétní nemovitosti byly předmětem ocenění. Tvzení stěžovatele, že byla oceněna pouze část majetku, který byl vložen jako nepeněžitý vklad do zakládané společnosti, je v rozporu s obsahem znaleckého posudku. Co se týče použité metody ocenění, znalec výslovně uvedl, že zvolil metodu věcnou a metodu porovnávací. Ze znaleckého posudku, jakož i z protokolu o výsledku znalce ze dne 22. 3. 2012, je také zřejmé, že znalec měl při stanovení výše nepeněžitého vkladu k dispozici i informaci o zástavním právu váznoucím na předmětných nemovitostech. V době zpracování posudku nebylo vůbec zřejmé, zda stěžovatel zaplatí zajištěnou pohledávku. Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že zaniklo-li zástavní právo dne 12. 11. 2008, tj. až po vzniku stěžovatele, nelze hodnotit jako nelogický závěr znalce, že obvyklá cena významně zatížených nemovitostí, činila ke dni 10. 12. 2007 pouze 40.000 Kč. Věcnou správnost závěrů znalce však není soud, resp. správní orgán, oprávněn přezkoumávat, jak již bylo uvedeno v citovaných rozsudcích.

Námítka stěžovatele, že bylo nutné zpracovat revizní znalecký posudek, Nejvyšší správní soud neshledal rovněž důvodnou. Znalecký posudek č. 2524 – 219/2007 ze dne 12. 12. 2007 nelze hodnotit jako nepřesvědčivý. Znalec v něm podrobně popsal jak předmětné nemovitosti, tak postup při jejich ocenění, který vedl k určení jejich výsledné obvyklé ceny ke dni 10. 12. 2007, přičemž nepeněžitý vklad do společnosti ocenil na částku 40.000 Kč. Závěr, k němuž znalec dospěl, stěžovatel v době zpracování znaleckého posudku nerozporoval (viz protokol o výsledku znalce č. j. 48273/12/248932603264, ze dne 22. 3. 2012), naopak v souladu s ním i účtoval. Nejvyšší správní soud proto neshledal v postupu správních orgánů, jakož i v hodnocení krajského soudu, žádné pochybení, neboť ve správním řízení nebyla správnost závěrů znalce nijak zpochybněna. Nejvyšší správní soud k otázce potřeby revizního znaleckého posudku odkazuje na závěr uvedený v rozsudku ze dne 11. 2. 2014, č. j. 2 Afs 67/2012 – 40, a to, že „...ač znalecký posudek jako důkazní prostředek není nadřazen důkazním prostředkům jiným, pouhý nesouhlas účastníka řízení s jeho závěry není sám o sobě důvodem pro jeho zneověhodnění a nikterak nevyvrací znalecké závěry. Pokud byl stěžovatel přesvědčen o nesprávnosti znaleckého posudku, měl ze své iniciativy oslovit jiného znalce a zadat mu stejně znějící znalecký úkol, nebo navrhnout správci daně výslech znalce“.

Další stížná námítka se týkala emisního ážia. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 3. 2008, č. j. 8 Afs 143/2006 – 58, „[z]ákon (zákon č. 513/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů) umožňuje, aby kapitálová obchodní společnost přijala vklad ve vyšší hodnotě, než je hodnota, jež bude zapsána v obchodním rejstříku. S touto hodnotou nad rámec výše vkladu se zachází jako s emisním ážiem, tedy je nutné o ní účtovat jako o emisním ážiu (syntetický účet 412), a zařazení do kategorie emisního ážia rovněž limituje jeho budoucí užití. Zákon jednoznačně vymezuje rozdíl mezi vkladem a emisním ážiem“. V dané věci se však o emisní ážio vůbec nejednalo, protože celý nepeněžitý vklad ve výši 40.000 Kč, oceněný

pokračování

znaleckým posudkem, byl zapsán v obchodním rejstříku a o této částce také bylo účtováno. Proto je stížní námitka týkající se emisního ázia zcela nepřijatelná.

Závěrem se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou stěžovatele, že krajský soud neakceptoval jeho návrh, aby byl vyslechnut svědek „*ke otázce, jak žalovaný obvykle správně postupuje v případě pochybností o znaleckém posudku předloženém daňovým subjektem*“. V této souvislosti Nejvyšší správní soud odkazuje na závěr vyjádřený v právní větě k rozsudku ze dne 8. 6. 2005, č. j. 2 Afs 30/2004 – 51, v níž vyslovil, že „*[d]ůkaz svědeckou výpovědí slouží ke zjišťování skutkových okolností, a ne ke zjišťování subjektivních názorů na konkrétní problematiku, popř. k zajištění odborného posouzení konkrétních skutečností*“. Stěžovatel tedy nemohl být jakkoliv zkrácen na svých právech postupem krajského soudu, který v souladu se shora uvedenou judikaturou Nejvyššího správního soudu, výslech svědka neprovedl, neboť se domáhal jeho výslechu právě za účelem zjištění subjektivního názoru třetí osoby na konkrétní problematiku.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ust. § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle 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. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a odvolacímu finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

Odvolací finanční ředitelství požadovalo přiznání paušální náhrady nákladů ve výši 300 Kč podle ust. § 13 odst. 3 advokátního tarifu v souvislosti s jedním úkonem právní služby (písemné vyjádření ke kasační stížnosti) s poukazem na § 36 odst. 1 s. ř. s. a na nález Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13. Podle názoru Nejvyššího správního soudu není rovnost účastníků řízení ve smyslu ust. § 36 odst. 1 s. ř. s. narušena, pokud správnímu orgánu není v řízení, ve kterém měl plný úspěch, přiznána paušální náhrada nákladů řízení. Ve smyslu ust. § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu náleží advokátovi náhrada hotových výdajů účelně vynaložených v souvislosti s poskytnutím právní služby, přičemž nedohodl-li se s klientem na jiné paušální částce, činí tato částka 300 Kč za jeden úkon právní služby. Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13, „*[z]ásadu rovnosti účastníků řízení ve smyslu článku 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod naplňuje přiznání paušální náhrady coby náhrady hotových výdajů podle jejich demonstrativního výčtu v § 137 odst. 1 občanského soudního řádu i účastníkovi řízení, který advokátem zastoupen není, a to v situacích, v nichž by účastníkovi řízení zastoupenému advokátem byla přiznána taková náhrada podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu*“. *A contrario* z citovaného nálezu vyplývá, že paušální náhradu nákladů nelze přiznat účastníkovi řízení, pokud by mu paušální náhrada nákladů nepříslušela ani při zastoupení advokátem (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2015, č. j. 10 Afs 259/2014 - 56, ze dne 17. 12. 2014, č. j. 1 Afs 226/2014 - 33, a ze dne 27. 11. 2014, č. j. 4 As 220/2014 - 20). Taková situace jednoznačně v dané věci nastala. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, č. j. 6 As 40/2006 - 87, „*v případě, že v soudním řízení správním vystupuje jako účastník orgán veřejné správy v oboru své působnosti, není v zásadě důvodně vynaloženým nákladem, pokud se v takovém řízení nechá zastoupit. (...) Stejně tak Vrchní soud v Praze konstatoval, že povinnost správního úřadu jím vydané rozhodnutí hájit na soudě proti správní žalobě představuje samozřejmou součástí povinností plynoucí z běžné správní agendy. Nelze proto spravedlivě žádat na žalobci, aby hradil náklady, vzniklé tím, že správní úřad udělil k zastupování plnou moc advokátovi*“. Podle citovaného rozsudku by odvolacímu finančnímu ředitelství nemohla být přiznána paušální náhrada nákladů, pokud by bylo zastoupeno advokátem, a proto ve smyslu

citovaného nálezu mu tato náhrada nemůže být přiznána ani v případě, že zastoupeno není. Pro podporu výše uvedeného postupu viz také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2015, č. j. 10 Afs 259/2014 - 56, ze dne 17. 12. 2014, č. j. 1 Afs 226/2014 - 33, a ze dne 27. 11. 2014, č. j. 4 As 220/2014 - 20.

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

V Brně dne 20. srpna 2015

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu