



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci

žalobce: **Automotoklub Masarykův okruh v likvidaci**
sídlem Brno, Ostrovačická 1
zastoupen JUDr. Danielelem Ševčíkem, Ph.D., advokátem
sídlem Brno, Kobližná 19

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24.6.2016, č.j. 28400/16/5200-11431-706012

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 24.6.2016, č.j. 28400/16/5200-11431-706012, se zrušuje
a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 19 456 Kč k rukám JUDr. Daniela Ševčíka, Ph.D., advokáta, sídlem Brno, Kobližná 19, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku
- III. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 24.6.2016, č.j. 28400/16/5200-11431-706012, jímž žalovaný zamítl žalobcovo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 20.8.2015, č.j. 3362898/15/3004-51522-702331, kterým byla žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), a podle § 147 odst. 4 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 52 923 930 Kč a dodatečně zrušena daňová ztráta z příjmů právnických osob ve výši 120 374 791 Kč; současně vznikla žalobci povinnost uhradit penále.
2. Doměření daně souviselo s tím, že žalobce dne 16.7.2013 prodal nemovité věci tvořící část brněnského automotodromu K. A., který se podílí na vedení žalobce, a to za kupní cenu 40 000 000 Kč. Správce daně pro jedinečnost předmětu prodeje použil jako referenční cenu podle § 23 odst. 7 ZDP cenu zjištěnou znaleckým posudkem podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve výši 450 786 850 Kč.

II. Shrnutí procesního stanoviska žalobce

3. Žalobce poukazuje na to, že nebyly splněny podmínky dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Namítá, že měla být stanovena cena obvyklá, že sjednanou cenu transakce dostatečně objasnil, že předmětné pozemky více než dva roky nabízel a nikdo o ně neměl zájem. Podle žalobce také žalovaný nedostatečně odůvodnil a nedoložil, proč nelze stanovit cenu obvyklou. Naopak žalobce doložil několik znaleckých posudků a vyjádření, z nichž má vyplývat, že cenu obvyklou stanovit lze. Žalobce dále namítá, že mu referenční cena nebyla řádně sdělena a žalobce neměl prostor pro adekvátní vysvětlení.
4. Vzhledem k výše uvedenému navrhuje žalobce napadené rozhodnutí, jakož i jemu předcházející rozhodnutí zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem, i na jednání soudu, které ve věci proběhlo.

III. Shrnutí procesního stanoviska žalovaného

5. Žalovaný se žalobou nesouhlasí a navrhuje žalobu zamítnout jako nedůvodnou; na svém procesním stanovisku setrval během celého řízení před zdejším soudem, i na jednání soudu, které ve věci proběhlo.

IV. Posouzení věci

6. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.). Žaloba je přípustná (zejména § 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
7. Zdejší soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.); vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
8. Žalobce namítá, že nebyly splněny podmínky dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.
9. V § 23 odst. 7 ZDP je stanoveno, že liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku.
10. Pokud žalobce uvádí, že nebylo dostatečně prokázáno, že je žalobce a K. A. spojenou osobou, nelze s ním souhlasit.
11. Žalovaný naplnění této podmínky spatřuje v tom, že se K. A. podílí na vedení žalobce, neboť byl v rozhodnou dobu jeho prezidentem. To, že byl K. A. žalobcovým prezidentem a členem Rady, má i oporu ve spisu, neboť K. A. za žalobce podepisoval jak předmětnou kupní smlouvu ze dne 16.7.2013, tak její dodatky ze dne 25.11.2013 a ze dne 30.6.2014 jako „člen Rady a prezident“. Ze stanov žalobce, které jsou obsaženy ve správním spisu, pak plyne, že Rada je statutárním orgánem žalobce, řídí jeho činnost a jedná jeho jménem. Rada rozhoduje o všech záležitostech žalobce, pokud nejsou vyhrazeny působnosti valné hromady nebo revizní komise. Za Radu jedná její prezident spolu s dalším členem (bod. 6.2).
12. Podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 1. ZDP se spojenými osobami pro účely tohoto zákona rozumí jinak spojené osoby, kterými jsou osoby, kdy se jedna osoba podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby. Právě popsaná situace přitom nastala, neboť K. A. byl v rozhodnou dobu prezidentem a členem Rady a podílel se tak na vedení žalobce (žalobce řídil a jednal jeho jménem). Tato námitka tedy shledána důvodnou nebyla.
13. Žalobce dále namítá, že sjednanou cenu transakce dostatečně objasnil. Namítal také, že předmětné pozemky více než dva roky nabízel a nikdo o ně neměl zájem. Kupní cena 40 mil. Kč tak byla podle žalobce „limitně nejvýhodnější transakcí“.
14. Z § 23 odst. 7 ZDP plyne, že zákonodárce při stanovení tzv. referenční ceny upřednostňuje možnost zjištění obvyklé ceny na trhu, a teprve v případě, že to není možné, určí se podle zákona o oceňování majetku, zpravidla na základě znaleckého posudku.
15. V posuzovaném případě byla předmětem kupní smlouvy část areálu Masarykova okruhu (automotodromu). Vzhledem k charakteru převáděného majetku dospěl prvostupňový orgán k závěru, že nelze určit tržní cenu jako cenu, která byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Z tohoto důvodu v souladu s § 23 odst. 7 ZDP přistoupil ke zjištění ceny podle zvláštního předpisu (zákona o oceňování majetku). Referenční cenu pak stanovil na základě posudku znalce Ing. M. K. ze dne 15. 6. 2013, č. 6930-109/2013, který byl zpracován pro žalobce za účelem stanovení daně z převodu nemovitostí.

16. K tomu, aby mohl soud posoudit, zda žalobce rozdíl mezi cenou kupní a cenou referenční věrohodně objasnil, bylo třeba posoudit, zda žalovaný správně stanovil referenční cenu. K tomu ostatně směřují i další žalobní námitky, neboť žalobce stanovení referenční ceny podle zákona o oceňování majetku zpochybňuje. Má za to, že v daném případě bylo možné stanovit referenční cenu obvyklou (tržní) a že žalovaný dostatečně neodůvodnil a nedoložil, že v daném případě takovou referenční cenu určit nelze.
17. Předně je třeba uvést, že zdejší soud ve věci téhož žalobce a žalovaného posuzoval zákonnost vydaného zajišťovacího příkazu, kterým bylo žalobci uloženo zajištění dosud nestanovené daně složením jistoty na depozitní účet správce daně, a to na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 30. 12. 2013 ve výši 52 880 040 Kč, právě v souvislosti s předmětným prodejem části automotodromu K. A. Zdejší soud v rozsudku ze dne 16.2.2017, č.j. 62 Af 21/2015-157, potvrdil závěr žalovaného, že prodej podstatné části automotodromu osobě spojené vyžadoval určení ceny podle zákona o oceňování majetku. S ohledem na výjimečnost předmětu prodeje bylo vyloučeno užití ceny obvyklé mezi nezávislými osobami, neboť srovnatelné objekty nejsou k dispozici. Tento závěr potvrdil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17.8.2017, č.j. 2 Afs 74/2017-46.
18. Právě uvedené však oba soudy vyslovily v řízení, jehož předmětem byl zajišťovací příkaz (a nikoli doměření daně), který je vydáván (a výše zajišťované daně stanovena) na základě pomůcek správce daně (§ 167 odst. 4 daňového řádu). Smyslem rozhodnutí o zajištění daně (zajišťovacího příkazu) je dočasné zajištění účelu správy daní, kterým je úhrada určité částky jako jistoty pro případné budoucí plnění, nikoli její přesné stanovení. Nejedná se o rozhodnutí, jímž by byla vyměřována samotná daňová povinnost. K vydání zajišťovacího příkazu plně postačí, má-li správce daně k dispozici dostatek indicií vedoucích ke vzniku odůvodněné obavy z budoucí nedobytnosti daně. Právě v rámci tohoto přezkumu soudy shledaly dostatečným závěr správce daně o nemožnosti stanovení ceny obvyklé.
19. Tento závěr plynoucí ve vztahu ke dříve vydanému zajišťovacímu příkazu z rozsudku zdejšího soudu a navazujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu však automaticky nelze vztáhnout i na řízení, v němž je přezkoumáváno rozhodnutí o doměření daně. To totiž klade na správce daně mnohem větší nároky, než rozhodnutí o vydání zajišťovacího příkazu. Při doměření daně totiž musí být postaveno najisto a důkazně podloženo, zda lze či nelze stanovit cenu obvyklou. V rámci vydání zajišťovacího příkazu k takové hloubce zjišťování není prostor.
20. Teprve nyní, kdy je předmětem přezkumu rozhodnutí o doměření daně, tedy zdejší soud posuzuje, zda správce daně správně stanovil referenční cenu převáděných nemovitostí ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP či nikoli.
21. Zdejší soud vychází z toho, že hodlá-li správce daně doměřovat daň na základě „nesouhlasu“ s cenou sjednanou mezi spojenými osobami, musí své závěry opřít o spolehlivě zjištěnou, tedy jasně, srozumitelně a věrohodně podloženou referenční cenu, jinak jeho rozhodnutí (doměření daně) nemůže obstát (tj. jinak z tohoto důvodu nemůže daň doměřovat). Je to správce daně, kdo fakticky tvrdí, že nebýt obchodu mezi spojenými osobami, bylo by obchodováno za jinou cenu, a je to tedy správce daně, kdo tento svůj závěr musí doložit. Postup, jakým tak učiní, je na něm. Jak přitom uvedl Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku ze dne 17.8.2017, č.j. 2 Afs 74/2017-46, „(r)eferenční cenu může správce daně určit porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty nebo (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“. Nejvyšší správní soud zdůraznil, že v nalézacím řízení o doměření daně „musí být postaveno najisto a důkazně podloženo, zda lze či nelze stanovit cenu obvyklou“.

22. V daném případě žalovaný nemožnost stanovení ceny obvyklé odůvodnil výjimečností předmětu prodeje a úplnou absencí realizace prodejů stejného, případně obdobného majetku v daném místě a čase. Obtížnost získání srovnatelných údajů o obdobných transakcích mezi nezávislými subjekty potvrdil pracovník správce daně zapsaný v seznamu znalců a znalec Ing. H. v „odhadu obvyklé ceny“. Mimořádně obtížnou prodejnost areálu zmínil i znalec Ing. K. ve znaleckém posudku ze dne 15.6.2013 (str. 7 a 8 napadeného rozhodnutí). Žalovaný zde rovněž odkázal na zjištění učiněná správcem daně v úředním záznamu č.j. 3996018/14/3004-60561-702919, kde správce daně mj. uvedl, že srovnatelná závodní dráha v České republice neexistuje. Obdobnou závodní dráhou je okruh v Mostě, avšak ten každoročně nepořádá závod seriálu mistrovství světa silničních motocyklů, je o 1 km kratší a v některých místech užší. Na evropské úrovni se podle správce daně prodává např. Nürburgring za cenu v řádu mld. Kč. Správce daně tak uzavřel, že upřednostňuje stanovit cenu zjištěnou znaleckým posudkem před cenou obvyklou, neboť tržně obvyklou cenu na základě prodejů stanovit nelze a pokud jde o hypotetický odhad ceny, není správce daně s ohledem na jedinečnost prodávané nemovitosti schopen stanovit kritéria určení referenční ceny. Správce daně uvedl, že nemá žádnou ekonomickou zkušenost a neví, z čeho odvozovat cenu (zda „z realizovaných výnosů či hodnoty majetku nebo z něčeho jiného“). Podle správce daně znalec lépe zhodnotí specifika prodávaných nemovitostí.
23. Znalecký posudek č. 6930-109/2013 zpracovaný znalcem Ing. M. K., z něhož správce daně při stanovení referenční ceny vyšel, v nálezů také konstatuje, že obdobné sportovní areály jsou velmi špatně prodejné a daný areál s ohledem na jeho velikost je areálem s mimořádně obtížnou prodejností. Proto také podle § 44 odst. 11 tehdy platné oceňovací vyhlášky č. 3/2008 Sb. snížil koeficient Kp o maximálních 30 % a současně zohlednil i nevýhodnost polohy pozemků a jejich zastavěnost. Znalec konstatuje, že provedl prohlídku se zaměřením a v posudku veškeré oceňované nemovitosti podrobně popsal včetně jejich využití. Při oceňování pak mimo uvedené úpravy koeficientu Kp zohledňuje další kvalitativní ukazatele včetně opotřebení, leckdy maximálního, což se projevuje ve snížení cen jednotlivých nemovitostí (např. stanovení ceny objektu kryté tribuny, kde by plná cena činila 3 867 444,95 Kč a cena zjištěná činila 1 335 993 Kč /str. 54 posudku/, či „Pozemky II. zast. plocha – sklady“, kde úpravy snižující cenu činily 53,50 % /str. 60 posudku/, či závodní dráha s plnou cenou 134 750 488,37 Kč a zjištěnou cenou 46 549 556,21 Kč /str. 67 posudku/. Výsledná zjištěná cena pak činila 450 786 850 Kč.
24. Je ovšem pravdou, že se jednalo o posudek, který si žalobce opatřil pro potřeby vyměření daně z převodu nemovitostí. Základem daně z převodu nemovitostí podle § 10 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, v rozhodném znění, byla cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu platná v den nabytí nemovitosti, a to i v případě, je-li cena nemovitosti sjednaná dohodou nižší, než cena zjištěná. Je-li však sjednaná cena vyšší než cena zjištěná, je základem cena sjednaná. Pro účely stanovení daně z převodu nemovitostí je tak podstatná cena zjištěná podle zákona o oceňování majetku, případně cena sjednaná, je-li vyšší. Zákon o dani

z příjmu však stojí na jiném principu. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17.8.2017, č.j. 2 Afs 74/2017-46, „*příjmem je příjem získaný z převodu nemovitostí, nejde-li o příjem od daně osvobozený, přičemž, jak výše citováno, v § 23 odst. 7 téhož zákona jsou stanovena pravidla, která v případě ceny sjednané mezi spojenými osobami umožňují zdanění jiné částky, než která byla skutečným příjmem. Prvotní je zde cena obvyklá v běžných obchodních vztazích mezi nezávislými osobami za stejných nebo obdobných podmínek, přičemž případný rozdíl může poplatník doložit, nebo nelze-li takovou cenu určit, je základem daně cena zjištěná*“.

25. Z uvedeného je tak zřejmé, že § 23 odst. 7 ZDP preferuje stanovení referenční ceny obvyklé (tržní) před jejím stanovením podle zákona o oceňování majetku. V případě, že nelze stanovit obvyklou referenční cenu porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, lze ji určit jako „hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost“. Teprve v případě, že žádný z těchto způsobů stanovení obvyklé tržní ceny využít nelze, je možné ji stanovit podle zákona o oceňování majetku.
26. V daném případě zdejší soud se žalovaným souhlasí v tom, že první způsob stanovení obvyklé tržní ceny pro specifčnost předmětu převodu využít nelze. Nelze totiž porovnat ceny shodné nebo podobné komodity, neboť předmět převodu je natolik specifický, že žádné obdobné prodeje realizovány nebyly (to žalovaný také dostatečně odůvodnil).
27. Pokud ale jde o druhý způsob stanovení tržní obvyklé ceny, tj. její odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost, tak správce daně pouze uvedl, že není schopen stanovit kritéria určení referenční ceny, nemá žádnou ekonomickou zkušenost a neví, z čeho odvozovat cenu (zda „z realizovaných výnosů či hodnoty majetku nebo z něčeho jiného“). S takovým postupem zdejší soud souhlasit nemůže, neboť není v souladu s požadavkem Nejvyššího správního soudu obsaženým v rozsudku ze dne 17.8.2017, č.j. 2 Afs 74/2017-46, aby v nalézacím řízení o doměření daně bylo postaveno najisto a důkazně podloženo, zda lze či nelze stanovit cenu obvyklou. Správce daně totiž zcela rezignoval na stanovení referenční ceny pomocí hypotetického odhadu opřeného o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Právě takový odhad by mohl skutečnou tržní hodnotu převáděných nemovitostí vystihnout mnohem lépe (objektivněji a z pohledu žalobce tudíž „spravedlivěji“), než postup zvolený správcem daně v daném případě. Je to přitom výhradně správce daně, kdo je za správné stanovení referenční ceny ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP odpovědný. Je tedy výlučně na něm, aby si pro svůj postup opatřil dostatečné podklady a poté odpovídající odbornou analytickou činností odhadl tržní cenu převáděných nemovitostí. To se však v daném případě nestalo.
28. Pokud by správce daně skutečně neměl dostatečné ekonomické zkušenosti a „nevěděl“, podle jakých kritérií referenční cenu stanovit, bylo namíste využít odborníky, event. instituce k tomu povolané (znalce, případně znalecký ústav), nikoli však způsobem, jakým v daném případě učinil (kdy bez jakékoli korekce použil ke stanovení referenční ceny znalecký posudek pro potřeby vyměření daně z převodu nemovitostí), nýbrž tak, že opatří dostatečně vypovídající podklady a na jejich základě vytvoří kvalifikovaný a objektivizovaný „hypotetický odhad“ referenční ceny „opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost“ (byť zčásti i za pomoci znalce). Teprve v případě, že by bylo prokazatelně objektivně postaveno najisto, že takto referenční cenu bezpečně odhadnout nelze, bude namíste přistoupit k jejímu stanovení podle zákona o oceňování majetku, tedy metodě, která reálně nejméně vystihuje skutečnou tržní hodnotu

převáděného majetku (tj. metodě nejméně spravedlivé). Jak totiž uvedl Nejvyšší správní soud, smysl institutu daně z příjmu a daně z převodu nemovitostí je odlišný; zatímco daň z příjmu má postihovat skutečný (reálný tržní) příjem za prodej nemovitostí, daň z převodu nemovitostí se váže k hodnotě převáděných nemovitostí. Obě tyto hodnoty přitom mohou být rozdílné.

29. Hodlá-li tedy správce daně doměřovat daň z příjmu na základě § 23 odst. 7 ZDP, musí co nejpresněji stanovit referenční hodnotu převáděného majetku, což v daném případě neučinil.
30. Žalobce v daném případě namítal, že jím předložené znalecké posudky a odhady možnost stanovení tržní ceny dokládají.
31. Pokud jde o posudek („odhad obvyklé ceny“) Ing. T. H. ze dne 10.2.2015, tak ten žalobce předložil již v řízení vedeném u zdejšího soudu se stejnými účastníky pod sp. zn. 62 A 21/2015, kde jím soud dokazoval. Vzhledem k tomu nebylo třeba provádět důkaz tímto posudkem nyní; zdejší soud mohl vyjít z dokazování, které provedl v řízení vedeném pod sp. zn. 62 Af 21/2015. Navíc je tento posudek obsažen ve správním spisu. Z tohoto posudku vyplynulo, že znalec stanovuje obvyklou cenu převáděných nemovitostí k datu jejich převodu. Znalec zde uvádí, že převáděné nemovitosti tvoří část areálu Automotodromu Brno – Masarykův okruh. Pozemky však netvoří jednotný celek, několik pozemků patří soukromým vlastníkům, nachází se na nich části některých staveb ve vlastnictví žalobce – část závodní dráhy, část restaurace, část tribuny T3. V areálu se nachází další stavby, které jsou ve vlastnictví jiných vlastníků, a zároveň jsou nezbytné pro provoz automotodromu (a nebyly předmětem převodu). Podle znalce tedy není předmětem ocenění celý areál Masarykova okruhu ani celá závodní dráha. Převáděné pozemky a objekty podle znalce samy osobě bez dohody s ostatními vlastníky nemohou sloužit svému účelu (k pořádání sportovních akcí). Znalec při ocenění cenovým porovnáním uvádí, že s ohledem na to, že „se jedná o značně atypickou nemovitost – jednotlivé části sportovního areálu se specifickým využitím, avšak samostatně nevyužitelné, je stanovení obvyklé ceny velmi obtížné. S podobným typem nemovitostí se běžně neobchoduje, resp. není zde poptávka třetích osob, které nemají současně vlastnické právo k navazujícím nemovitostem, které by s převáděnými nemovitostmi tvořily funkční celek. Tento faktor (prodej jednotlivých částí netvořících funkční celek) omezuje standardní poptávku trhu na minimum. V realitních internetových nabídkách se totožná nemovitost nevyskytuje“. Znalec dále dovozuje, že stavby na pozemcích jsou specializované a velmi obtížně prodejné. Cenu převáděných pozemků (o výměře 1 185 602 m²) znalec stanovil na 70 % celkové ceny.
32. V rámci cenového porovnání znalec uvádí prodej části autodromu v Sosnové (okres Česká Lípa) za cca 2 mil. Kč (za cenu 22 – 100 Kč/m²), pozemku pro stavbu rodinného domu v Újezdu u Rosic o výměře 789 m² za cenu 252 Kč/m², pozemku v Drysicích u Vyškova o výměře 3 253 m² za cenu 40 Kč/m², pozemku v Břežanech u Znojma o výměře 77 992 m² za cenu 65 Kč/m² a pozemku v Ivančicích o výměře 5115 m² za cenu 25 Kč/m². Tyto pozemky prodávané nebo nabízené v realitní inzerci v letech 2008-2014 považuje znalec za pozemky obdobného a srovnatelného charakteru jako pozemky oceňované a na základě v posudku popsanych zjištění stanovil jednotkovou cenu 70 Kč/m². Porovnávacím způsobem tedy znalec dospěl k ceně obvyklé (ve smyslu § 2 zákona o oceňování majetku) ve výši 83 000 000 Kč.

33. Zdejší soud ve vztahu k tomuto posudku setrvává na závěru, který vyjádřil již v rozsudku ve věci vedené pod sp. zn. 62 Af 21/2015, že cenu obvyklou nelze stanovit na základě porovnání několika zcela nesusoudných pozemků, které se ani vzdáleně neblíží oceňovaným nemovitostem (a to ani výměrou, ani účelem). Jedinou alespoň v hrubých rysech srovnatelnou nemovitostí by snad mohla být část autodromu v Sosnové, avšak tu znalec vůbec blíže nepopisuje. Není tedy zřejmé, v čem je tento autodrom, resp. jeho převáděná část, s automotodromem brněnským, resp. s jeho převáděnou částí, srovnatelná a v čem naopak odlišná. Pouze z uvedených výměr je zřejmé, že převáděné pozemky v Sosnové měly výměru cca 20 000 m², zatímco převáděná část brněnského automotodromu byla přes milion m². Znalecký závěr o stanovení ceny obvyklé tak považuje zdejší soud (pro stanovení ceny obvyklé) za nedostatečný.
34. Žalobce dále navrhoval provedení důkazu znaleckým posudkem ze dne 5.10.2016, č. 2339-104/16, zpracovaným Ing. R. S. I tímto posudkem zdejší soud dokazoval v řízení vedeném pod sp. zn. 62 Af 21/2015 a nebylo tak třeba jím dokazovat znovu nyní. Z tohoto posudku vyplynulo, že podle znalce činí věcná hodnota převáděných nemovitostí k datu 17.7.2013 částku 471,6 mil. Kč. Výnosová hodnota byla podle znalce záporná, neboť nemovitosti byly pronajaty za částku cca 12,9 mil. Kč, zatímco náklady na správu a údržbu těchto nemovitostí činily 11,7 mil. Kč a odpisy cca 12 mil. Kč. Znalec dále stanovuje obvyklou cenu nemovitostí, a to na základě srovnání s převodem Autodromu v Sosnové, okres Česká Lípa, k němuž mělo dojít v letech 2008-2011 (měly být převedeny některé nemovitosti tvořící areál autodromu; v roce 2008 došlo k převodu 18 536 m² za jednotkovou cenu 100 Kč/m², v roce 2009 mělo být převedeno 1343 m² za jednotkovou cenu 22 Kč/m² a v roce 2011 277 m² za jednotkovou cenu 78 Kč/m²). Podle znalce se jedná o „obchodní případ plně srovnatelný s předmětnými nemovitostmi“. Srovnávací hodnotu tedy stanovil na úrovni 95 Kč/m² pozemku. Dalším „přiměřeně srovnatelným“ obchodním případem jsou podle znalce pozemky v k.ú. Křivoklát, okres Rakovník o výměře 19 317 m², které jsou určeny územním plánem k vybudování sportoviště, a jsou realitní kanceláří „v současné době“ (tj. zjevně v době zpracování posudku) nabízeny za jednotkovou cenu 103 Kč/m². Vzhledem k tomu, že se jedná o cenu k jednání, lze podle znalce předpokládat, že budou prodány za cenu 93 – 98 Kč/m². Podle znalce tak lze na základě těchto obchodních případů stanovit srovnávací hodnotu předmětných nemovitostí (jak pozemků, tak staveb na nich umístěných) na 95 Kč/m², celkem tedy 113 985 180 Kč. Znalec přitom zohlednil nekompletnost celého sportovního areálu. Obvyklou cenu pak „odhadl“ na 115 mil. Kč, zejména s ohledem na rizika, která popsal v části 1.6 posudku. Jedná se o věcná břemena cesty na některých pozemcích pro oprávněného Automotodrom, a.s., o předkupní právo k některým pozemkům pro Lesy České republiky, s.p., a Automotodrom, a.s., o zástavní právo k předmětným pozemkům ve prospěch Automotodrom, a.s. a o skutečnost, že předmětem převodu je pouze část sportovního areálu, kde zůstanou pozemky i stavby jiných vlastníků (např. část závodní dráhy, závodní boxy, řídicí věž, tiskové středisko, část restaurace, některé tribuny).
35. I na tento posudek dopadá závěr, který uvedl zdejší soud ve vztahu k posudku Ing. H., že znalec stanovuje cenu obvyklou na základě porovnání pozemků, které se ani vzdáleně neblíží oceňovaným nemovitostem (a to ani výměrou, ani účelem). Nelze se totiž ztotožnit s tím, že by srovnatelným „obchodním případem“ byl prodej cca 20 000 m² na Křivoklátsku v roce 2016, byť se jedná o pozemek určený jako sportoviště. Tento pozemek se totiž liší výměrou, účelem a ostatně i dobou prodeje. Pokud jde o prodej části autodromu v Sosnové, tak ani Ing. S. tento prodej blíže nepopisuje. Není tedy zřejmé, v

čem je tento autodrom, resp. jeho převáděná část, s automotodromem brněnským srovnatelná a v čem naopak odlišná. Pouze z uvedených výměr je zřejmé, že převáděné pozemky v Sosnové měly výměru cca 20 000 m², zatímco převáděná část brněnského automotodromu byla přes milion m². Zdejší soud tedy ani závěr Ing. S. o stanovení ceny obvyklé nepovažuje (pro stanovení ceny obvyklé) za dostatečný.

36. Právě popsané posudky Ing. H. a Ing. S. se pokouší stanovit cenu obvyklou na základě porovnání nemovitostí, které jsou s předmětem převodu v nyní posuzované věci zjevně neporovnatelné.
37. Žalobce však předložil další listiny, a to odhad obvyklé ceny zpracovaný Ing. M. K. k 31.10.2011 a znalecký posudek zpracovaný znaleckým ústavem PricewaterhouseCoopers Česká republika, s.r.o.
38. Pokud jde o odhad obvyklé ceny zpracovaný Ing. M. K. k 31.10.2011, tak ten podle názoru zdejšího soudu nemůže nijak ovlivnit stanovení ceny k datu prodeje nemovitostí (tj. k červenci 2013). Ostatně žalobce jej předložil jak důkaz změny oceňovací vyhlášky.
39. Znalecký posudek zpracovaný znaleckým ústavem PricewaterhouseCoopers Česká republika, s.r.o. dne 20.4.2018 stanovuje „tržní hodnotu“ předmětných nemovitostí k datu 16.7.2013. Tržní hodnotou rozumí cenu, za kterou by majetek změnil vlastníka mezi „koupěčtivým kupujícím a prodejemčtivým prodávajícím“. Jako metodika ocenění byl zvolen přístup tržního srovnání předmětných nemovitostí. Zohlednil, že jsou územním plánem zařazeny mezi zvláštní plochu pro rekreaci (tj. využitím pozemků bude rekreace, zábava a sportovní účely). Nemovitosti netvoří funkční celek a bez souhlasu třetích stran je tedy nelze plnohodnotně využívat jako závodní okruh pro pořádání automobilových či motocyklových závodů. Tato možnost využití pozemků je přitom vázána i na splnění řady podmínek a „zalistování do kalendáře akcí“. Jako srovnatelné tedy považoval komplexy, jejichž převážná část je tvořena venkovními prostory určenými pro sportovní, zábavní a rekreační účely. V únoru 2018 tedy zjistil 15 nabídkových inzerátů, které vyhodnotil jako „nejporovnatelnější“. Jedná se zpravidla o rekreační areály tvořené hlavní budovou, restaurací, chatkami a sportovišti (např. oválem na psí dostihy, fotbalovým či volejbalovým hřištěm) na různých místech České republiky (na Plzeňsku, Strakonicku, Karlovarsku, Vsetínsku, Jindřichohradecku) o rozloze mezi 11 000 m² až 110 000 m² a ceně za m² mezi 177 Kč a 579 Kč. Poté zohlednil rozdíl mezi nabídkovými a tržními cenami, cenami pozemků k datu ocenění a datu provedení analýzy a specifičnost předmětných nemovitostí a stanovil hodnotu předmětných nemovitostí na 146 – 175 mil. Kč. Jako podpůrnou metodu zvolil znalecký ústav metodu kapitalizace nájemného. Touto metodou dospěl k závěru, že na bázi výnosového přístupu se hodnota nemovitostí pohybuje mezi 138 – 172 mil. Kč.
40. Právě citovaný posudek podle zdejšího soudu rovněž porovnává nemovitosti, které nelze považovat za nemovitosti srovnatelné s částí brněnského automotodromu, která byla předmětem prodeje v nyní posuzované věci. Ani tento posudek tedy nestanovuje tržní cenu předmětu převodu, neboť tak činí primárně srovnávací metodou, kterou k tomu v daném případě využít nelze, což ostatně plyne i ze samotného obsahu posudku.
41. Byť je tedy zdejší soud toho názoru, že žádný ze žalobcem předložených znaleckých posudků nestanovuje dostatečným způsobem tržní cenu převáděných nemovitostí, neznamená to, že by tyto posudky (případně některé dílčí závěry v nich obsažené) nebyly využitelné jako část podkladu pro hypotetický odhad obvyklé ceny ve smyslu již

několikrát zmiňovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17.8.2017, č.j. 2 Afs 74/2017-46 . K takovému odhadu je ale povolán žalovaný (resp. správce daně), který si k tomu může (resp. v posuzované věci musí) opatřit další podklady a teprve na nich založit svůj odborný a přezkoumatelný úsudek vedoucí ke spolehlivému závěru, o který teprve lze eventuální doměření daně opírat. Bez toho doměřit daň nelze.

42. Navrhoval-li žalobce výslech znalců, tak ten zdejší soud považoval za tohoto stavu nadbytečným.
43. Rovněž nebylo třeba se zabývat dalšími žalobními námitkami, které se týkaly postupu žalovaného po stanovení referenční ceny na základě zákona o oceňování majetku. Bude totiž na žalovaném, aby, hodlá-li daň doměřit, stanovil referenční cenu znovu, a to jako cenu obvyklou hypotetickým odhadem a nikoli podle zákona o oceňování majetku.

V. Závěr

44. S ohledem na výše uvedené dospěl zdejší soud k závěru, že žalovaný pochybil, pokud rezignoval na stanovení referenční ceny pomocí hypotetického odhadu opřené o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost, a proto napadené rozhodnutí dle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení podle § 78 odst. 4 s.ř.s. V něm je žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu vysloveným v tomto rozhodnutí (§ 78 odst. 5 s.ř.s.). Nezbytnost zrušení rozhodnutí prvostupňového nechť posoudí žalovaný v dalším průběhu odvolacího řízení.

VI. Náklady řízení

45. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný úspěšný nebyl, právo na náhradu nákladů řízení nemá. Žalobce byl ve věci úspěšný, a proto mu přísluší náhrada nákladů řízení proti neúspěšnému žalovanému. Z obsahu soudního spisu vyplývá, že žalobci vznikly náklady ve výši 3000 Kč za zaplacený soudní poplatek. Dále se jednalo o náklady právního zastoupení spočívající v odměně zástupce za čtyři úkony právní služby po 3100 Kč společně se čtyřmi režijními paušály po 300 Kč – převzetí a příprava zastoupení, žaloba, replika a účast u jednání soudu, tedy 13 600 Kč.
46. Pokud se žalobce domáhal náhrady nákladů za další průběžná vyjádření ve věci, tak náklady za tato vyjádření zdejší soud nepovažoval za účelně vynaložený náklad, neboť sdělení zde obsažená, jež nikterak nereagují na vývoj řízení před soudem, mohl žalobce uvést již v žalobě, případně v replice.
47. Vzhledem k tomu, že zástupce žalobce je plátcem DPH, byla zmíněná částka (vyjma zaplaceného soudního poplatku) navýšena o částku odpovídající DPH podle § 57 odst. 2 s.ř.s. Žalovaný je tedy povinen zaplatit žalobci částku 19 456 Kč, a to k rukám zástupce žalobce ve stanovené lhůtě.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den

lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 24. května 2018

David Raus, v.r.
předseda senátu