



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**, se sídlem Brno, Ostrovačická 1, zastoupeného Mgr. Antonínem Zralým, advokátem se sídlem Brno, Ponávka 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 19.12.2014, č.j. 34309/14/5100-41453-711090,

t a k t o :

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou adresovanou zdejšímu soudu domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 19.12.2014, č.j. 34309/14/5100-41453-711090.

I. Podstata věci

Dne 24.10.2014 vydal Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno IV (dále jen „správce daně“), dle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zajišťovací příkaz č.j. 3789152/14/3004-25200-708534 (dále jen „zajišťovací příkaz“), kterým žalobci uložil zajistit úhradu daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2013, a to na částku 52 880 040 Kč. Zajišťovacím příkazem byl žalobce vyzván, aby okamžikem jeho oznámení zajistil úhradu daně, která dosud nebyla stanovena, složením jistoty na depozitní účet správce daně ve shora uvedené výši.

Správce daně vydání zajišťovacího příkazu odůvodnil tak, že existovala odůvodněná obava, že daň, která dosud nebyla stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybírání daně spojeno se značnými obtížemi, neboť jediným majetkem žalobce jsou lehce převoditelné finanční prostředky na bankovním účtu, které mají být rozděleny jako likvidační zůstatek.

Proti vydání výše uvedeného zajišťovacího příkazu podal žalobce odvolání, v němž namítal, že nebyly splněny zákonem stanovené podmínky dle § 167 daňového řádu. Žalobce v podaném odvolání rovněž nesouhlasil s výší doměřené daňové povinnosti.

Žalovaný všechny žalobcovy námitky jako nedůvodné napadeným rozhodnutím zamítl a ztotožnil se s názorem správce daně.

II. Shrnutí argumentace žalobce

Žalobce namítá, že napadené rozhodnutí je nezákonné, neboť nejsou naplněny podmínky stanovené v § 167 odst. 1 daňového řádu a žalovaný se s touto námitkou vypořádal chybně. Žalobce je toho názoru, že v posuzovaném případě neexistuje odůvodněná obava z nedobytnosti, případně obtížného vybírání předpokládané a dosud nestanovené daně.

Žalobce dále dovozuje, že vzhledem k tomu, že zajišťovací příkaz musí ve výrokové části obsahovat výši zajištěné částky, je z hlediska přezkoumatelnosti nezbytné, aby tato výše byla řádně odůvodněna. Vzhledem ke skutečnosti, že se tato výše odvíjí od předpokládané výše budoucí daně, je nutno dbát na důsledné zjištění

skutkového stavu, jeho řádné podřazení pod příslušnou právní normu a její následnou správnou aplikaci, a to vše v souladu se zásadou přiměřenosti. Žalobce se však domnívá, že v projednávané věci skutkový stav dostatečně zjištěn nebyl. Žalobce nesouhlasí s názorem žalovaného, že skutkový stav může být zjištěn podle § 167 odst. 4 daňového řádu toliko z vlastních pomůcek správce daně, přičemž vše ostatní může být uplatněno v nalézacím řízení.

Dle názoru žalobce lze skutkový stav zjistit i z „nevlastních“ pomůcek bez ohledu na jejich zdroje za předpokladu, že se tyto informace dostanou do dispoziční sféry správce daně před vydáním konečného rozhodnutí. V této souvislosti žalobce udává výčet takových „nevlastních“ pomůcek v podobě jím učiněných podání adresovaných správci daně. Žalobce odkazuje na § 167 odst. 4 větu druhou daňového řádu, která konkretizuje obecnou zásadu součinnosti v daňovém řízení. Dle jeho názoru byl správce daně povinen umožnit žalobci součinnost při určení výše budoucí daně pro účely vydání zajišťovacího příkazu. Dovojuje, že žalovaný selekcí upřednostnil takové pomůcky, které svědčily v jeho prospěch, přičemž úvahy, které ho k tomuto postupu vedly, neuvedl. Takový postup žalovaného dle žalobce vede k nesrozumitelnosti rozhodnutí, což zakládá jeho nepřezkoumatelnost ve smyslu § 76 odst. 1 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu (dále jen „správní řád“). Žalobce žalovanému vytýká, že kdyby měl skutečnou snahu o zjištění skutkového stavu, zabýval by se předloženými „nevlastními“ pomůckami, po jejichž vyhodnocení by ohledně charakteristiky prodaných nemovitostí došel k opačnému závěru než správce daně.

Žalobce dále zpochybňuje názor žalovaného v otázce nemožnosti určení obvyklé ceny předmětných nemovitostí. K prokázání svého tvrzení, že tuto cenu bylo lze zjistit, žalobce navrhuje provést důkaz znaleckým posudkem ze dne 10.2.2015 vyhotoveným Ing. T. H., znalcem v oboru ekonomika, odvětví ceny a odhady nemovitostí.

Žalobce rovněž nesouhlasí se žalovaným, že v daném případě hrozilo nebezpečí z prodlení v podobě majetkové nedostatečnosti způsobené očekávanou výplatou podílu na likvidačním zůstatku peněžních prostředků na bankovním účtu, jakožto jediného majetku žalobce. V této souvislosti upozorňuje na časový sled událostí, a sice že zajišťovací příkaz byl vydán dne 24.10.2014, přičemž nebezpečí výplaty podílů na likvidačním zůstatku hrozilo nejdříve dne 11.1.2015, a to za předpokladu, že by byly k tomuto dni uspokojeny nebo zajištěny veškeré závazky třetích osob. Z uvedeného žalobce dovozuje, že nemohlo dojít ke vzniku nebezpečí z prodlení. S ohledem na skutečnost, že v případě výzvy k součinnosti je daňový subjekt povinen sdělit požadované údaje do 3 dnů, závěr žalovaného i správce daně o existujícím nebezpečí z prodlení je dle žalobce nesprávný. V ignorování možnosti součinnosti ze strany správce daně žalobce spatřuje obzvlášť závažné pochybení při správě daní. Postup žalovaného jako odvolacího orgánu se pak dle žalobce rovněž vyznačuje

podstatnými porušeními ustanovení o daňovém řízení, která činí napadené rozhodnutí nezákonným.

Žalobce namítá, že nebyly dodrženy zákonné podmínky postupu správce daně při určení výše zajišťované částky dosud nestanovené daně podle vlastních pomůcek, ani jejich přiměřenost. Uvádí, že „*pomůcky musí být kvality, která umožní správci daně logický, ekonomicky zkušený a racionální úsudek vyúsťující v kvalifikovaný odhad, dále musí být případu adekvátní a jejich hodnocení správcem daně musí být správné*“. Co se týká použitých vlastních pomůcek správce daně, je žalobce toho názoru, že nevypovídají o předmětných nemovitostech nic konkrétního, vyjma znaleckého posudku ze dne 15.6.2013, č. 6930-109/2013. Žalobce v této souvislosti upozorňuje na nálezy Ústavního soudu ze dne 21.4.2009, č.j. Pl. ÚS 29/08, a domnívá se, že takový znalecký posudek je pro účely kvalifikovaného odhadu dosud nestanovené daně, potažmo zajišťované částky, nepoužitelný. Dodává, že vlastní pomůcky správce daně nedosahují takové kvality, aby s jejich pomocí bylo možné určit kvalifikovaný odhad zajišťované částky.

Rozpor se zákonem spatřuje žalobce též v postupu správce daně, který dle jeho názoru předem vyloučil možnost zjištění ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, s odkazem na výjimečnost a nesrovnatelnost převáděné komodity, aniž se pokusil o nalezení podobné komodity a obchodu s ní jak na tuzemském, tak i na zahraničním trhu. Z výše uvedeného dovozuje, že tento postup nemůže vést ke kvalifikovanému odhadu výše částky dosud nestanovené daně pro účely určení výše zajišťované částky.

Žalobce konečně namítá, že žalovaný nesprávně posoudil žalobcem namítanou vadu řízení spočívající v absenci stanovení doby, po kterou má být úhrada dosud nestanovené daně zajištěna. Nestanovením doby přímo ve výroku svého rozhodnutí žalovaný založil nepřipustnou neurčitost doby trvání zajišťovacího příkazu.

Žalobce navrhuje napadené rozhodnutí, jakož i rozhodnutí správce daně zrušit. Na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

III. Shrnutí argumentace žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření se žalobou nesouhlasí, podrobně se vypořádává se žalobními námitkami a odkazuje na obsah napadeného rozhodnutí a argumenty v něm uvedené.

Žalobu navrhuje zamítnout jako nedůvodnou a na svém procesním stanovisku setrval během celého řízení před soudem.

IV. Předchozí soudní řízení

Krajský soud již o žalobě jednou rozhodoval a rozsudkem ze dne 17. 8. 2016, č.j. 62 Af 21/2015 - 83, ji zamítl, aniž by provedl důkaz žalobcem předloženým znaleckým posudkem Ing. T. H.

Tento rozsudek byl však rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 23.11.2016, č.j. 2 Afs 244/2016 - 58, zrušen. Nejvyšší správní soud totiž dospěl k závěru, že „znalecký posudek znalce Ing. H. byl vypracován až po vydání rozhodnutí žalovaného. Charakter zajišťovacího řízení, které musí být rychlé, neboť jen tak může být účinné, však také výrazně omezuje práva daňového subjektu. Za situace, kdy správce daně nepostupuje cestou výzvy podle § 167 odst. 4 daňového řádu, je daňovému subjektu přímo doručen zajišťovací příkaz, z něhož prvně zjistí skutečnosti rozhodné pro jeho vydání. Pokud je daňový subjekt názoru, že jsou vyvratitelné pouze znaleckým posudkem, který správce daně neopatrčil nebo opatrčil posudek z hlediska daňového subjektu nesprávný, nemusí mu vždy časový prostor odvolacího řízení (které zde činilo necelé dva měsíce) poskytnout dostatečnou možnost k jeho zadání a vypracování. Pokud za takové situace stěžovatel předložil v soudním řízení znalecký posudek, kterým zpochybňuje samotnou existenci dlužné daně, je třeba takový důkaz provést a vyhodnotit v kontextu s ostatními důkazy. Předně bylo po jeho provedení na místě posoudit, jakým ze způsobů předpokládaných v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů měla být stanovena kupní cena, z níž se dovozuje existence budoucího nedoplatku na dani. Z toho pak teprve vyplyne závěr, zda byla splněna základní podmínka pro vydání zajišťovacího příkazu – pravděpodobnost nestanovené nebo nesplatné dlužné daně a její výše. (...) Krajský soud v dalším řízení zejména provede důkaz znaleckým posudkem znalce Ing. H. a následně ve spojení s ostatními důkazy posoudí, zda byla dána pravděpodobnost doměření daně vyžadující zajištění prostředků, a pokud ano, v jaké výši“.

V. Posouzení věci

Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“) osobou oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.). Žaloba je přípustná (zejména § 65, § 68 a § 70 s.ř.s.). Rozsah přezkumu soudu byl ve vztahu k napadenému rozhodnutí žalovaného podle § 75 odst. 2 věty první s.ř.s. zásadně vymezen v žalobě uplatněnými žalobními body.

Soud byl při rozhodování v souladu s § 110 odst. 4 s.ř.s. vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozsudku.

Zdejší soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).

Nejprve se zdejší soud musel vypořádat s uplatněnou námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro jeho nesrozumitelnost, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí je způsobilé být předmětem hodnocení z hlediska tvrzených nezákonností či vad předcházejícího soudního řízení.

Žalobce vytýká žalovanému, že upřednostnil vlastní pomůcky a nezohlednil žalobcem předložené doklady v rámci odvolacího řízení.

Podle § 167 odst. 4 daňového řádu u daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví výši zajišťované částky správce daně podle vlastních pomůcek. Není-li nebezpečí z prodlení, může správce daně vyzvat daňový subjekt, aby nejpozději do 3 pracovních dnů sdělil údaje potřebné pro určení výše zajišťované daně.

Žalovaný při vydání svého rozhodnutí postupoval dle tohoto ustanovení, když u daně, která nebyla dosud stanovena, přistoupil ke stanovení zajišťované částky podle vlastních pomůcek. Z dikce uvedeného ustanovení je patrné, že zákonodárce dává správci daně možnost požadovat po daňovém subjektu potřebnou součinnost spočívající ve sdělení údajů potřebných pro určení výše zajišťované daně, a to v případě, že nehrozí nebezpečí z prodlení. Je pak zcela na správci daně, zda k využití této možnosti přistoupí či nikoliv, přičemž úvaha, která jej k danému postupu vedla, musí být promítnuta do textu odůvodnění rozhodnutí.

Z výše uvedeného ustanovení vyplývá, že nepřistoupí-li správce daně k výzvě ke sdělení potřebných údajů v případech, kdy bezprostředně nehrozí nebezpečí z prodlení, je užití pomůcek při určení výše zajišťované částky jediným zákonem aprobovaným způsobem pro její určení. Pomůcky by ve své podstatě měly reprezentovat kvalifikovaný odhad relevantních skutečností vycházející z informací o daňovém subjektu a jeho hospodaření.

Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, jak žalovaný o věci uvážil a z jakého důvodu po žalobci nepožadoval poskytnutí součinnosti sdělením údajů potřebných pro určení výše zajišťované daně. Argumentace žalovaného je tak zcela v souladu se zákonem a odpovídá kritériím přezkoumatelného správního rozhodnutí.

Soud se tak mohl zabývat dalšími žalobními námitkami.

Žalobní námitku, že v dané věci nejsou naplněny zákonem stanovené podmínky pro přistoupení k aplikaci zajištění daně, zdejší soud jako důvodnou neshledal.

Podle § 167 odst. 1 daňového řádu je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.

Podle § 167 odst. 2 tohoto zákona zajišťovacím příkazem správce daně uloží daňovému subjektu úhradu v příkazu uvedené částky.

Podle § 167 odst. 3 tohoto zákona není-li nebezpečí z prodlení, správce daně uloží daňovému subjektu, aby do 3 pracovních dnů tuto částku daně zajistil ve prospěch správce daně složením jistoty na jeho depozitní účet. Hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu.

Na tomto místě nutno uvést, že zajišťovací příkaz je ze své podstaty rozhodnutí předběžného a dočasného charakteru, které má napomoci zabezpečení úhrady daně jakožto jednoho ze základních cílů správy daní (srov. § 1 odst. 2 daňové řádu). Jedná se však o rozhodnutí přezkoumatelné ve správním soudnictví, a to zejména s ohledem na míru dotčení práv daňového subjektu, kterou zajišťovací příkaz zpravidla představuje (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24.11.2009, č.j. 9 Afs 13/2008-90, publ. pod č. 2001/2010 Sb. NSS). Povaha tohoto typu rozhodnutí a zejména okolnost, v jaké fázi postupu správce daně ve smyslu daňového řádu dochází k jeho vydání, se pak nutně odráží v odůvodnění zajišťovacího příkazu a ve skutkových důvodech, o které se opírá. Zákonodárce stanovením podmínek, za nichž lze zajišťovací příkaz vydat, reflektoval nutnost proporcionality zásahu do práva daňových subjektů na pokojné užívání majetku (čl. 11 Listiny základních práv a svobod); jinými slovy intenzita okamžitého zásahu do základního práva užívat majetek je přiměřená intenzitě a aktuálnímu ohrožení veřejného zájmu, které vyvěrá ze specifických okolností týkajících se ekonomické činnosti daňového subjektu.

Rozhodnutí o zajištění daně lze vydat pouze za předpokladu, že existuje důvodná obava, že úhrada dosud nestanovené daně bude v době její vymahatelnosti zcela nebo zčásti nedobytná, případně, že výběr daně bude v budoucnu spojen se značnými obtížemi.

Existence důvodné obavy musí vždy vyplývat z ekonomických poměrů daňového subjektu, jakož i z okolností ovlivňujících jeho fungování. Nejvyšší správní soud v této souvislosti ve svém rozhodnutí ze dne 16.4.2014 ve věci sp.zn. 1 As 27/2014, uvedl, že „...zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu...“.

S ohledem na výše uvedené lze konstatovat, že zjišťovací příkaz na jedné straně představuje nástroj pro efektivní vybírání daně, na straně druhé ale závažným způsobem zasahuje do sféry adresáta, pro něhož může mít až likvidační důsledky

(rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24.11.2009, č.j. 9 Afs 13/2008-90, publ. pod č. 2001/2010 Sb. NSS). Vzhledem k tomu jsou kladeny přísné požadavky na přesné zdůvodnění naplnění podmínek stanovených v § 167 daňového řádu pro vydání zajišťovacího příkazu.

Jak již uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 8.9.2010, č.j. 9 Afs 57/2010-139, „ (...) *celní úřad byl povinen ve svém rozhodnutí uvést konkrétní důvody, které jej vedou k obavám, proč dle jeho názoru nebude u žalobce možné vybrat daň v budoucnu (v době splatnosti a vymahatelnosti dosud nestanovené daně), nebo proč její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi. Dle § 71 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je nutno uvést konkrétní důvody, pro které správce daně pokládá toto vybrání daně za ohrožené. Samotná skutečnost, že předpokládaná daňová povinnost bude několikanásobně převyšovat zajišťovanou částku, obavy celního úřadu žádným způsobem neodůvodňuje. Takové tvrzení nenaplňuje zákonem stanovenou nezbytnou podmínku ohrožení vybrání daně, neznamená, že daňový subjekt nebude i přes nižší existující zajištění vzhledem k předpokládané daňové povinnosti schopen částku daně uhradit. Strohé konstatování o existenci odůvodněné obavy, že v době splatnosti a vymahatelnosti bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, je pouhou citací shora uvedeného ustanovení zákona, nikoli sdělením důvodů rozhodnutí s odkazem na konkrétní skutkový stav projednávané věci. Řádně odůvodněným tvrzením by bylo např. konstatování hrozícího konkursu daňového subjektu či probíhající (příp. s přihlédnutím k hospodářským výsledkům důvodně předpokládaný) prodej majetku daňového subjektu, prováděný za účelem získání aktiv nezbytných pro další podnikatelskou činnost apod. (...)“.* Přestože se tento rozsudek vztahuje k zajišťovacímu příkazu vydanému podle § 71 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v tehdy platném znění, má zdejší soud za to, že jeho závěry lze s ohledem na obdobné podmínky stanovené pro vydání zajišťovacího příkazu aplikovat i na právě posuzovanou věc.

Správce daně je tedy povinen v zajišťovacím příkazu uvést konkrétní úvahy, které jej vedou k odůvodněné obavě ohledně rizikovosti vybírání daně u konkrétního daňového subjektu, a též odůvodnit výši zajištěné částky.

V daném případě z obsahu správního spisu vyplynulo, že prvostupňový orgán v rámci vyhledávací činnosti zjistil, že rozhodnutím valné hromady ze dne 30.7.2013 došlo k dobrovolnému rozpuštění žalobce ke dni 31.12.2013, v důsledku čehož vstoupil žalobce do likvidace. Ke dni 10.9.2014 byl u žalobce zpracován návrh na rozdělení likvidačního zůstatku a sestavena mimořádná účetní závěrka. Likvidační zůstatek snížený o předpokládané náklady spojené s dokončením likvidace činil dle návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku 30 486 024,66 Kč, přičemž byl tvořen krátkodobým finančním majetkem. Žalobce na základě kupní smlouvy ze dne 16.7.2013 převedl na svého prezidenta K. A., jakožto fyzickou osobu, soubor nemovitých věcí zapsaných v katastru nemovitostí vedeném Katastrálním úřadem pro

Jihomoravský kraj, katastrální pracoviště Brno-město, pro katastrální území Žebětín, a nemovitých věcí zapsaných v katastru nemovitostí vedeném Katastrálním úřadem pro Jihomoravský kraj, katastrální pracoviště Brno-venkov, pro katastrální území Ostrovačice, které tvoří část areálu Automotodromu Masarykův okruh za sjednanou kupní cenu ve výši 40 000 000 Kč.

Dne 16.4.2014 zahájil prvostupňový orgán u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2013.

Výše uvedenou kupní smlouvu vyhodnotil prvostupňový orgán jako transakci mezi spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 1. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu (dále jen „ZDP“). Při určení výsledné ceny nemovitých věcí tak vycházel ze znaleckého posudku č. 6930-109/2013 ze dne 15.6.2013, který převáděné nemovitosti ocenil částkou 450 786 850 Kč. Za těchto okolností prvostupňový orgán dospěl k závěru, že předpokládané zvýšení základu daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2013 bude činit 410 786 850 Kč.

Z vyhledávací činnosti prvostupňového orgánu bylo dále zjištěno, že fakticky veškerý likvidační zůstatek je tvořen finančními prostředky na bankovním účtu žalobce. Po rozdělení likvidačního zůstatku by tak došlo k situaci, že by žalobce již nedisponoval žádným majetkem a nebyl by schopen uhradit, ani částečně, předpokládanou daňovou povinnost. Právě v možnosti, že by se žalobce rychlým převodem těchto peněz mohl obratem stát zcela nemajetným, spatřoval žalovaný nebezpečí z prodlení. V případě, že by žalobce předmětné finanční prostředky převedl, staly by se pro správce daně pro účel výběru předpokládané budoucí daně prakticky nepoužitelné.

Závěr žalovaného, že zde existuje důvodná obava, že dosud nestanovená daň se v důsledku faktické likvidace zbylého majetku žalobce stane zcela nedobytnou, tak dle názoru zdejšího soudu jako zákonný předpoklad pro vydání zajišťovacího příkazu ob stojí. Zajišťovací příkaz obsahuje srozumitelné vyjádření důvodných obav, že úhrada dosud nestanovené daně bude v době její splatnosti a vymahatelnosti nedobytná.

Optikou výše uvedeného nahlížel zdejší soud rovněž na námitku žalobce, že žalovaný dostatečně nezjistil skutkový stav věci, protože nemohl jednoznačně určit výši zajišťované částky.

Zdejší soud souhlasí se žalobcem potud, že z hlediska přezkoumatelnosti je klíčovým aspektem pro určení zajišťované částky její řádné odůvodnění. Bez konkrétního stanovení zajišťované částky totiž nelze kvalifikovat a posuzovat důvodnost obav, přičemž platí, že výši zajišťované částky nelze pouze odhadovat, nýbrž je nutno vycházet z konkrétních pomůcek, které má správce daně k dispozici.

Jak bylo uvedeno výše, prvostupňový orgán vycházel ze skutečností zjištěných v rámci své vyhledávací činnosti a výši zajišťované daně stanovil kvalifikovaným odhadem na základě vlastních pomůcek, a to zejména znaleckého posudku č. 6930-109/2013 ze dne 15.6.2013. Tomu pak odpovídá odůvodnění zajišťované částky. Takový postup považuje zdejší soud za souladný se zákonem.

S uvedenou námitkou úzce souvisí rovněž další námitka žalobce, že žalovaný, resp. prvostupňový orgán postupoval v rozporu se zákonem, když předem vyloučil možnost zjištění ceny, která by byla sjednána v běžných obchodních vztazích.

Ustanovení § 23 odst. 7 ZDP stanoví, 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.

Z uvedeného ustanovení tedy plyne, že zákonodárce 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.

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, jímž je zákon o oceňování majetku.

S ohledem na vysokou míru specifičnosti předmětného majetku dospěl žalovaný k závěru, že prvostupňový orgán nepochybil, jestliže nenalezl srovnatelnou nemovitost co do rozsahu, využití i kvality, jež by posloužila k určení běžné tržní ceny.

Obecně lze říci, že běžným postupem při zjištění referenční ceny nemovitostí prostřednictvím znaleckého posudku je porovnání její hodnoty s hodnotou obdobné nemovitostí. Mají-li být výsledky porovnání cen nemovitostí reálné, musí být dodrženy určité zásady. Předně oceňované a porovnávané nemovitosti musí být skutečně srovnatelné, tzn., měly by být tedy podobné zejména co do rozsahu, kvality a užitku. Dále by pak porovnávané ceny měly být poměrně aktuální, porovnávání cen musí probíhat ve stejných podmínkách co do účastníků obchodu, příslušného segmentu trhu a rozsahu oblasti, v níž nemovitost působí apod.

Je však nutno připomenout, že řízení nalézací a řízení o zajištění daně jsou dvěma samostatnými řízeními, která jsou na sobě nezávislá a je třeba je důsledně rozlišovat. Smyslem rozhodnutí o zajištění daně (zajišťovacího příkazu) je dočasné zajištění účelu správy daní, kterým je úhrada určité částky jako jistoty pro případné budoucí plnění, nikoliv 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.

K otázce kvality použitých vlastních pomůcek je třeba znovu poukázat na smysl a funkci zajišťovacího příkazu. Z povahy věci se jedná o tzv. předstižné rozhodnutí, často založené na hypotetické úvaze správce daně. Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 25.8.2015, č.j. 6 Afs 102/2015-35, *www.nssoud.cz*, „*správce daně totiž v případě vydávání zajišťovacího příkazu nevychází z dokazování, nýbrž toliko ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici*“. Uvedený závěr však nic nemění na skutečnosti, že při určování zajišťované částky je správce daně povinen vyhodnotit jemu dostupné pomůcky z hlediska kvality jejich obsahu a schopnosti vést ke kvalifikovanému odhadu její výše.

Zdejší soud dává žalobci plně zapravdu, že určení výše zajišťované částky je obtížným a odpovědným úkolem správce daně, a to zejména s ohledem na možné zásadní dopady do ekonomické a majetkové sféry daňového subjektu. V posuzované věci byl stěžejní pomůckou znalecký posudek č. 6930-109/2013, který pro svoji ucelenost a odbornost zcela jistě splňuje požadavky kladené na naplnění kvalifikovaného odhadu prostého libovůle. Znalecký posudek nepopisuje převáděný majetek pouze z hlediska jeho velikosti, stáří a opotřebovanosti, jak uvádí žalobce, nýbrž poskytuje komplexní charakteristiku převáděného majetku, informace o jeho užitných vlastnostech, specifičnosti či prodejnosti nemovitostí na trhu. V kombinaci s řádným odůvodněním napadeného rozhodnutí tak dle názoru zdejšího soudu ke stanovení zajišťované částky pro účely vydání zajišťovacího příkazu postačí.

Pokud jde o žalobcem navržený posudek („odhad obvyklé ceny“) Ing. Tomáše Hudce ze dne 10.2.2015, tak ten na právě uvedeném nemůže nic změnit. Z tohoto posudku, kterým soud provedl důkaz, 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.

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. Tato 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.

Podle § 2 zákona o oceňování majetku se obvyklou cenou pro účely tohoto zákona rozumí cena, která by byla dosažena při prodejkch 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. Mimořádnými okolnostmi trhu se rozumějí například stav tísně prodávajícího nebo kupujícího, důsledky přírodních či jiných kalamit. Osobními poměry se rozumějí zejména vztahy majetkové, rodinné nebo jiné osobní vztahy mezi prodávajícím a kupujícím. Zvláštní oblibou se rozumí zvláštní hodnota přikládáná majetku nebo službě vyplývající z osobního vztahu k nim.

Pokud je podle soudu cenou obvyklou cena, která by byla dosažena při prodejkch stejného, popřípadě obdobného majetku v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění, nelze v daném případě, kdy mají být oceněny nemovitosti tvořící výraznou část brněnského automotodromu světového významu, cenu obvyklou stanovit. Převáděné nemovitosti jsou totiž v obvyklém obchodním styku fakticky

neprodejně. To ostatně naznačuje opakovaně i znalec, který rovněž připouští, že stanovení obvyklé ceny je velmi obtížné. S tímto jeho úvodním prohlášením se pak zcela míjí znalecký závěr, který cenu obvyklou stanoví na základě porovnání několika zcela nesourodých pozemků, které se ani vzdáleně neblíží oceňovaným nemovitostem (a to výměrou ani účelem). Jedinou alespoň v hrubých rysech srovnatelnou nemovitostí by pak 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 soud za nedostatečný pro vyvrácení závěru správce daně o nemožnosti stanovení ceny obvyklé.

Namítá-li žalobce, že jím předložený posudek je komplexnější než posudek, který si nechal vypracovat správce daně, nelze s ním souhlasit. Žalobcem předložený posudek má 20 stran (bez příloh dokonce jen 9 stran), zatímco posudek, který si nechal vypracovat správce daně, má bez příloh 152 stran. Domnívá-li se žalobce, že „jeho“ posudek více zohlednil vlastnosti a charakteristiky převáděných nemovitostí, nelze s ním souhlasit. Posudek „správce daně“ detailně popisuje jednotlivé pozemky, jejich součásti i příslušenství, zatímco posudek žalobce *de facto* nepopisuje nic. Předmětný posudek je navíc zcela deformován nelogickým pokusem znalce ocenit převáděné nemovitosti obvyklou cenou, tedy způsobem, který je při ocenění těchto nemovitostí vyloučen. Specifické vlastnosti a charakter převáděných nemovitostí (podstatná část automotodromu) neumožňují stanovení ceny obvyklé (tržní), neboť (jak ostatně uvádí i znalec žalobce) takové nemovitosti jsou prakticky neprodejně a nikdy se podobný prodej v České republice nerealizoval.

Pokud tedy žalobce z předloženého znaleckého posudku dovozuje, že bylo možné stanovit obvyklou cenu převáděných nemovitostí, nemůže s ním zdejší soud souhlasit. Soud je naopak toho názoru, že žalobcem předložený posudek Ing. Hudce jednoznačně prokazuje závěr žalovaného, že v daném případě cenu obvyklou stanovit nelze. Opak nevyplynul ani z výsledku znalce Ing. H., který navíc připustil, že by cenu obvyklou dokázal stanovit téměř u každé nemovitosti, případně souboru nemovitostí. Takový závěr je podle soudu rozporný se smyslem institutu obvyklé ceny, jakožto ceny, která by byla dosažena při prodeji stejného, popřípadě obdobného majetku v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění.

Žalobce dále navrhoval provedení důkazu znaleckým posudkem ze dne 5.10.2016, č. 2339-104/16, zpracovaným Ing. R. S. Z tohoto posudku, kterým soud rovněž provedl důkaz, 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).

Ani tento posudek však podle názoru zdejšího soudu nevyvrací názor žalovaného, že cenu obvyklou stanovit nelze. I na tento posudek totiž dopadá závěr, který uvedl 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 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. Znalecký závěr Ing. S. o stanovení ceny obvyklé tak považuje soud za zcela nedostatečný pro vyvrácení závěru správce daně o nemožnosti stanovení ceny obvyklé.

Žalovaný (správce daně) tedy nepochybil, pokud cenu převáděných nemovitostí stanovil podle posudku zpracovaného podle zákona o oceňování majetku, tedy cenou zjištěnou. Vzhledem k tomu, že cena převáděných nemovitostí dle znaleckého posudku byla stanovena na 450 mil. Kč, zatímco žalobce na svého jednatele tyto nemovitosti převedl za 40 mil. Kč, správce daně tedy správně dospěl k závěru o existenci budoucího nedoplatku na dani, neboť se žalobci zvýší základ daně o cca 410 mil. Kč.

Argumentaci žalobce, že s ohledem na nálezy Ústavního soudu ze dne 21.4.2009, č.j. Pl. ÚS 29/08, je znalecký posudek správce daně v daném případě nepoužitelný, zdejší soud považuje za mylnou. Právní názor Ústavního soudu se totiž vztahuje k otázce skutkové a právně zcela odlišné, a je tedy na danou věc nepřiléhavý.

Namítal-li dále žalobce nezákonnost zajišťovacího příkazu z důvodu absence stanovení doby, po kterou má být úhrada dosud nestanovené daně zajištěna, pak ani s touto námitkou se zdejší soud neztotožňuje. Náležitosti rozhodnutí v daňovém řízení jsou zakotveny v § 102 daňového řádu. V případě zajišťovacího příkazu k těmto dále přistupují náležitosti vyplývající z § 167 tohoto zákona, podle něhož musí být konkretizovány důvody existence důvodné obavy tak, jak bylo popsáno výše. Zákon však neukládá správci daně povinnost do zajišťovacího příkazu uvést dobu, po kterou má být úhrada daně zajištěna, neboť doba trvání zajišťovacího příkazu vyplývá přímo ze zákona. Jak ostatně konstatoval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve výše citovaném rozsudku ve věci sp.zn. 9 Afs 13/2008, „...ze zákona ani přímo nevyplývá, jakou dobou je omezena platnost zajišťovacího příkazu. Výjimkou je pouze případ ..., kdy zajišťovací příkaz pozbývá platnosti, pokud odvolací orgán do třiceti dnů nerozhodne o odvolání proti jeho vydání. V rozsudku z 26. 4. 2006, č. j. 3 Afs 5/2004 - 63, č. 1471/2008 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud judikoval, že zajišťovací příkaz také pozbývá platnosti okamžikem splatnosti daně, kterou má zajišťovat ... [d]ále lze pouze dovozovat, že zajišťovací příkaz může jinak pozbýt platnosti uplynutím lhůty podle § 47 d. ř. určené ke stanovení daňové povinnosti...“.

Tomu odpovídá i § 168 daňového řádu, podle kterého zaniká účinnost zajišťovacího příkazu dnem stanovení daně, a dále v případě, že pominou důvody zajištění před stanovením daně nebo před datem její splatnosti, správce daně bezodkladně rozhodne o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu a daňovému subjektu zajištěné prostředky vrátí. Lze tedy uzavřít, že napadený zajišťovací příkaz nepostrádá podstatné náležitosti stanovené zákonem.

Pokud jde o žalobcem navržené další listiny, kterými požadoval provést důkaz, jedná se o listiny obsažené ve správním spisu (jak sám žalobce v žalobě uvádí). Správním spisem pak soud ve správním soudnictví nedokazuje, ale při přezkumu napadeného rozhodnutí z něho vychází. Vzhledem k tomu soud důkaz těmito listinami neprováděl.

VI. Závěr

Soud tedy uzavírá, že závěr žalovaného, resp. správce daně, že existuje obava, že v době vydání zajišťovacího příkazu nestanovená daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná anebo že bude v této době vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, je dostatečně skutkově podložen. Závěr o splnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu v případě žalobce je dostatečně odůvodněn, splnění zákonných podmínek je doloženo konkrétními skutečnostmi. Soud tak neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by měla za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti. Soud proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

VII. Náklady řízení

Soud rozhodl o nákladech řízení účastníků podle § 60 odst. 1 a § 110 odst. 3 s.ř.s. S ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2014, č. j. 5 Afs 15/2012 – 102, tak učinil jedním výrokem.

Žalobce ve věci nebyl úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani řízení o kasační stížnosti. To by náleželo procesně úspěšnému žalovanému. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému v souvislosti s řízením vznikly náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti, proto mu náhrada nákladů řízení nebyla přiznána.

P o u č e n í :

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). Připadne-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.

V Brně dne 16.2.2017

Za správnost vyhotovení:
Romana Lipovská

David Raus, v.r.
předseda senátu