



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **Automotoklub Masarykův okruh v likvidaci, spolek**, se sídlem Brno, Ostrovačická 63/1, zastoupen Mgr. Antonínem Zralým, advokátem se sídlem Brno, Ponávka 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2014, č. j. 34309/14/5100-41453-711090, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 16. 2. 2017, č. j. 62 Af 21/2015 – 157,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobce jako stěžovatel (dále též „daňový subjekt“) domáhá zrušení nadepsaného rozsudku Krajského soudu v Brně, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2014, č. j. 34309/14/5100-41453-711090, (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný

zamítl odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 24. 10. 2014, č. j. 3789152/14/3004-25200-708534 (zajišťovací příkaz). Krajský soud o žalobě rozhodoval znovu poté, co byl jeho předchozí rozsudek zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2016, č. j. 2 Afs 244/2016 – 58, a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

I.1. průběh správního řízení

[2] K věci samé je třeba v tomto rozsudku zopakovat, že správce daně zajišťovacím příkazem ze dne 24. 10. 2014 podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“ nebo „d. ř.“) uložil stěžovateli 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. Důvodem zajištění byla informace o rozhodnutí valné hromady o dobrovolném rozpuštění sdružení (občanské sdružení Automotoklub Masarykův okruh) ke dni 31. 12. 2013, přičemž ke dni 10. 9. 2014 byl zpracován návrh na rozdělení likvidačního zůstatku, podle něhož by likvidační zůstatek snížený o předpokládané náklady spojené s dokončením likvidace k rozdělení mezi členy činil 30 486 000 Kč a byl tvořen krátkodobým finančním majetkem. Přitom podle informací o konání valné hromady dne 11. 10. 2014 měla být výplata likvidačního zůstatku provedena nejdříve ke dni 11. 1. 2015. Správce daně proto dospěl k závěru, že po ukončení probíhající daňové kontroly již budou prostředky vyplaceny a stanovená daň bude nedobytná. Při kontrole vyšlo najevo, že daňový subjekt dne 16. 7. 2013 prodal nemovité věci tvořící automobilový okruh K. A., prezidentu Rady občanského sdružení, tedy osobě podílející se na vedení občanského sdružení, a to za kupní cenu 40 000 000 Kč. Správce daně pro jedinečnost předmětu prodeje použil jako referenční cenu podle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) zjištěnou znaleckým posudkem podle oceňovacích předpisů ve výši 450 786 850 Kč. Z toho mu vyplynul předpoklad zvýšení základu daně o 410 786 850 Kč a doměření daně ve výši 52 880 040 Kč. Vzhledem k plánovanému majetkovému vypořádání a vyplacení likvidačního zůstatku, což mělo být schváleno na valné hromadě 11. 10. 2014, a ke skutečnosti, že majetek je ve formě prostředků na peněžním účtu, a tedy s ním lze kdykoliv disponovat, považoval správce daně vydání zajišťovacího příkazu za nezbytné.

[3] Žalovaný v rozhodnutí o odvolání vypořádal 71 odvolacích námitek tak, že jim nepřisvědčil, a to ani ve vztahu k procesnímu postupu, ani ve vztahu k posouzení prodeje nemovitostí osobě spojené, ani ve vztahu k určení ceny, za kterou měly být nemovitosti prodány; část námitek přitom označil za podstatnou teprve v budoucím řízení a rozhodnutí o dani.

I.2. žaloba a rozhodnutí krajského soudu

[4] Krajský soud ve svém prvním rozsudku ze dne 17. 8. 2016, č. j. 62 Af 21/2015 - 83, vyslovil, že žalovaný postupoval v souladu s § 167 odst. 4 daňového řádu stanovením zajišťované částky daně podle pomůcek. Podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu podle § 167 odst. 1, 2, 3 daňového řádu označil za splněné při současném odkazu na účel zajištění ve smyslu rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 - 90 (všechny odkazované rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou

pokračování

dostupné na www.nssoud.cz). Podmínka existence důvodné obavy z nedobytnosti daně ve smyslu rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 - 31, byla rovněž naplněna. Odůvodnění zajišťovacího příkazu odpovídalo požadavkům vytýčeným rozhodnutím tohoto soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010 - 139. Krajský soud konstatoval zjištěné skutkové okolnosti, z nichž plyne pravděpodobnost doměření daně ve výši převyšující prostředky na účtu daňového subjektu, přičemž forma majetku byla z hlediska možnosti jeho pozbytí krajně riziková. Prodej podstatné části autodromu osobě spojené vyžadoval určení ceny podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a změně některých předpisů, ve znění rozhodném v době uzavření kupní smlouvy (dále jen „zákon o oceňování majetku“). S ohledem na výjimečnost předmětu prodeje bylo vyloučeno užití ceny obvyklé mezi nezávislými osobami, neboť srovnatelné objekty nejsou k dispozici. Stejně tak náležitosti zajišťovacího příkazu shledal krajský soud dostačujícími.

[5] Nejvyšší správní soud tento první rozsudek krajského soudu zrušil. Důvodem byla skutečnost, že krajský soud nevzal v úvahu znalecký posudek znalce Ing. Tomáše Hudce, který stěžovatel předložil v soudním řízení k prokázání, že bylo možné určit cenu obvyklou ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, a že při určení ceny tímto postupem by žádný dluh na dani nevznikl. Nejvyšší správní soud tak označil za zpochybněnou existenci určené dlužné daně s tím, že s ohledem na podmínky zajišťovacího řízení bylo na soudu, aby důkaz, který nemohl daňový subjekt dříve uplatnit, provedl a vyhodnotil ho v souhrnu ostatních důkazů.

[6] Krajský soud doplnil řízení provedením důkazu znaleckým posudkem znalce Ing. Tomáše Hudce, který určil cenu obvyklou převáděných nemovitostí ve výši 83 000 000 Kč. Uzavřel, že tento posudek nevyvrací jedinečnost nemovitostí, které byly předmětem prodeje, neboť stanovil cenu obvyklou na základě neurčitého srovnání s částí autodromu v Sosnové, aniž ji blíže popsal. Již jen skutečnost, že areál v Sosnové byl předmětem převodu s výměrou 20 000 m², kdežto brněnský autodrom byl převáděn ve výměře přes milion m², nasvědčuje nemožnosti porovnání. K míře přesvědčivosti jednotlivých znaleckých posudků poukázal i na skutečnost, že tento znalecký posudek opatřený stěžovatelem měl 20 stran včetně příloh, kdežto znalecký posudek, z něhož vycházel správce daně, měl 152 stran a obsahoval detailní popis převáděných pozemků včetně jejich charakteristiky. Posudek následně opatřený stěžovatelem označil krajský soud za podporující závěr, že cenu obvyklou nebylo možné stanovit, a že bylo správně určit ji podle cenových předpisů, jak učinil žalovaný. Krajský soud rovněž provedl důkaz znaleckým posudkem znalce Ing. Romana Staňka, který odhadl cenu obvyklou ve výši 115 000 000 Kč. I tento znalec považoval za srovnatelný prodej areálu v Sosnové, a dále vycházel z prodeje pozemků v k. ú. Křivoklát určených k vybudování sportoviště. I zde však krajský soud dospěl k závěru, že cena obvyklá byla určena ve vztahu ke zcela nesrovnatelným pozemkům. Krajský soud tak uzavřel, že žalovaný stanovil řádně cenu převáděných nemovitostí, čímž podložil názor o existenci a výši dlužné daně. S ohledem na tuto výši a hrozbu brzkého rozdělení likvidačního zůstatku tvořícího jediný majetek daňového subjektu považoval zajišťovací příkaz za odpovídající zákonu. K tomu poukázal na právní předpisy a na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 - 31, a ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010 - 139. Za důvod ke zrušení

zajišťovacího příkazu nepovažoval ani tvrzený nedostatek stanovení doby zajištění; zde poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2006, č. j. 3 Afs 5/2004 – 63, a ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 – 90.

II. Obsah kasační stížnosti

[6] Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b), d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[7] Rozsudek považuje za nezákonný pro nesprávné posouzení podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu. Nezbytnou součástí zajišťovacího příkazu je uvedení zajišťované částky - z toho plyne povinnost tuto částku určit alespoň kvalifikovaným odhadem. Přitom se postupuje podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Nejprve je třeba určit, zda se cena sjednaná liší od ceny obvyklé. Pokud nelze určit cenu obvyklou, musí ji správce daně alespoň kvalifikovaně odhadnout. Teprve poté lze přistoupit k jejímu určení podle zákona o oceňování majetku. Stanovení ceny jakýmkoliv z těchto způsobů je otázkou skutkovou, k níž je třeba odborných znalostí, jimiž ani žalovaný ani soud nedisponují. Dospěje-li otázka ceny do stadia soudního přezkumu, pak je na soudu aby ustanovil znalce. Pokud tak neučiní, dopustí se pochybení při zjištění skutkového stavu věci, což se stalo i v daném případě. Skutková zjištění krajského soudu nemají oporu v provedeném dokazování, zejména jeho závěr, že obvyklou cenu nelze určit, nemá v ničem oporu. Existují skutečnosti nasvědčující možnosti zjištění obvyklé ceny (převody nemovitostí v k. ú. Sosnová, v k. ú. Souš, v k. ú. Vranov u Brna, v k. ú. Loket, či převod Lesů České republiky). Porovnáním by jednoznačně vyšlo najevo, že stěžovateli vůbec nemohla daňová povinnost vzniknout, jak ostatně prokazují znalecké posudky znalců Ing. Tomáše Hudce a Ing. Romana Staňka.

[8] Soud je oprávněn znalecký posudek hodnotit, nikoliv sám činit odborné závěry. Toto hodnocení pak může spočívat v posouzení, zda má posudek všechny formální náležitosti, zda jsou jeho závěry odůvodněny a podloženy, zda byl zadáný úkol znalcem vyčerpán, zda přihlédl ke všem skutečnostem a zda jeho závěry nejsou v rozporu s důkazy. Zde krajský soud postupoval nesprávně při hodnocení znaleckého posudku znalce Ing. Staňka. Pokud měl pochybnosti o věcné správnosti jeho posudku, nemohl je nahradit vlastním posouzením, ale měl znalce vyslechnout, uložit mu doplnění, či nechat vypracovat nový posudek (k tomu stěžovatel odkazuje na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 3. 2. 2011, sp. zn. 22 Cdo 4532/2010). Pokud by se chtěl i poté od výsledku posudku odchýlit, musel by to přesvědčivě odůvodnit. Krajský soud se od posudku odchýlil předčasně, aniž to přesvědčivě zdůvodnil. Namísto toho ve vztahu ke znaleckému posudku znalce Ing. Staňka bez jakékoliv opory tvrdí, že autodrom v Sosnové je nesrovnatelný s předmětem prodeje. U posudku znalce Ing. Hudce vidí porušení pravidel logického myšlení, aniž je zřejmé, co tím míní. Výtkou nevhodně vybraného objektu pro srovnání zasahuje do odborných závěrů znalce, který je nepochybně lépe obeznámen se stavem na trhu nemovitostí než krajský soud. Stěžovatel je názoru, že oba jmenovaní znalci své závěry přesvědčivě odůvodnili. Oba znalci vycházeli nejen z toho, k jakému účelu převáděné nemovitosti slouží, ale i k jakému účelu sloužit mohou, a z toho hlediska vybírali srovnatelné objekty. Stěžovateli není jasné, jak krajský soud dovodil, že nemovitosti mají specifické vlastnosti a charakter, a že se podobný prodej nikdy v České

pokračování

republiky nerealizoval. Nebylo také správné zaměřit se jen na Českou republiku, ale bylo na místě vzít v úvahu i trh Evropské unie.

[9] K tomu stěžovatel připomíná, že převáděnými nemovitostmi byly stavby a pozemky nacházející se převážně (ale ne zcela) uvnitř oploceného areálu známého pod označením Masarykův okruh nebo Velká cena (Grand Prix). Převáděné pozemky nezahrnují celý oplocený prostor, jsou zde i pozemky jiných vlastníků. Tělesa závodní dráhy slouží provozu budov, přičemž ta je součástí mnoha pozemků různých vlastníků, pouze část z nich je součástí převáděných nemovitostí. Naopak ve vlastnictví stěžovatele nebyly podstatné stavby řídicí věže a závodních boxů. Ačkoliv výměra převáděných pozemků je na první pohled ohromující (1,1 mil. m²), jen část z nich je využitelná hospodářsky – část, na níž se nachází závodní dráha, divácké tribuny a stavby; zbytek jsou obtížně využitelné pozemky, z nichž část na rozhraní města Brna je územním plánem určena k rekreačnímu a sportovnímu využití. Proto stěžovatel považuje za zásadní chybu, že na převáděné pozemky bylo nahlíženo jako na brněnský autodrom, na němž jako na jediném v ČR probíhá závod Mistrovství světa silničních motocyklů. Provozovatelem mistrovství je totiž španělský promotér závodů a je chybou nahlížet na převáděné nemovitosti jako na významný a ojedinělý sportovní areál, neboť tato vlastnost se pojí s konáním sportovního podniku, k němuž neměl stěžovatel žádný vztah ani k němu nevytvářel podmínky. Stěžovateli je tak k tíži přičítána vlastnost, která se pojí s věcí jiného – obchodním závodem společnosti Autodrom Brno, a. s.

[10] Výsledky důkazního řízení nelze klást k tíži stěžovateli, ale žalovanému. Krajský soud pochybil v rozložení důkazního břemene, pokud stěžovateli vytkl, že se mu nepodařilo vyvrátit názor žalovaného, že nelze stanovit cenu obvyklou. Přitom je to správce daně, kdo prokazuje cenu obvyklou a kdo tvrdí, že mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou je rozdíl. K tomu poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2001, č. j. 7 Afs 74/2010 - 81. Prokazuje-li správce daně cenu obvyklou, pak v případě tvrzení, že ji nelze zjistit, prokazuje tuto nemožnost, a teprve pak užije pro kvalifikovaný odhad cenu zjištěnou podle zákona o oceňování majetku. Správně měl krajský soud vytknout žalovanému, že neprokázal nemožnost zjištění ceny obvyklé.

[11] Navíc nebyly splněny zákonné podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu, neboť skutečnost, že je stěžovatel v likvidaci, není sama o sobě dostatečným důvodem pro obavu z nedobytnosti daně; z ničeho neplynula existence pohledávek, které by byly uspokojeny před daní. Předpokládaná výše dosud nestanovené daně byla ve výši téměř 53 milionů určena nekvalifikovaně, a proto nemohla vést k naplnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu. Opravňuje-li § 167 odst. 2 daňového řádu správce daně k užití pomůcek, musí postupovat podle § 98 odst. 1-3 daňového řádu. Tedy musí opatřit i pomůcky svědčící ve prospěch daňového subjektu. V daném případě však žádná z pomůcek nenásvědčuje tomu, že by neexistovaly nemovitosti srovnatelné s prodanými a obchody s nimi. Tyto poznatky snesl stěžovatel, ač to nebylo jeho povinností a aniž byl o součinnost požádán. Lze sice přisvědčit krajskému soudu v názoru, že je věcí správce daně, zda o součinnost požádá, to však neznamená, že není povinen přihlídnout ke stěžovatelem navrženým důkazům. V daném případě by bylo vyžádání součinnosti rozumným

postupem, zejména s přihlédnutím k tomu, že nehrozilo žádné nebezpečí z prodlení. Žalovaný vybíral a hodnotil pomůcky jednostranně tak, aby vyloučil možnost určení ceny obvyklé. Postup správce daně byl porušením zákona způsobujícím nezákonnost zajišťovacího příkazu i rozhodnutí žalovaného.

[12] Zajišťovací příkaz pak postrádal podstatnou náležitost, a to platební výrok. Nestačí zajišťovací výrok. Ze zajišťovacího příkazu tak, jak byl formulován, neplynula žádná povinnost; byl tak v rozporu s § 167 odst. 2 daňového řádu a z tohoto důvodu měl být krajským soudem zrušen.

[13] Ze všech těchto důvodů stěžovatel požaduje zrušení napadeného rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení, případně i zrušení rozhodnutí žalovaného.

III. Vyjádření žalovaného

[14] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že krajský soud měl k dispozici znalecké posudky Ing. Kovalčíka, Ing. Hudce a Ing. Staňka, a proto nebyl povinen přibírat dalšího znalce. Vycházel z dostatečně zjištěného skutečného stavu věci a s provedenými důkazy se řádně vypořádal. Neporušil zákaz hodnocení odborných otázek, jehož striktní dodržení by bylo popřením zásady volného hodnocení důkazů. Konkrétně hodnocení znaleckého posudku Ing. Staňka bylo zcela logické a každému zřejmé; tento znalec totiž stanovil cenu obvyklou na základě porovnání pozemků, které s převáděnými pozemky neměly srovnání co do výměry, účelu, ani lokality. Krajský soud neakceptování tohoto posudku dostatečně zdůvodnil, a vzhledem k tomu, že nešlo o jediný posudek, nebylo ani třeba výslechu či doplnění posudku či nového posudku.

[15] Žalovaný také nesouhlasí s názorem stěžovatele, že při neexistenci srovnatelné nemovitosti v České republice, je možné ji rozparcelovat a následně vyhledávat srovnatelné nemovitosti podle jednotlivých částí. To by vyloučilo užití jak ceny obvyklé, tak ceny zjištěné podle cenových předpisů. Krajský soud neuvedl, že pozemky jsou neprodejně, konstatoval, že jsou „prakticky neprodejně“, což není totéž. Nemovitosti jsou jistě samostatně prodejné, ovšem za cenu výrazně nižší, než kdyby se prodával celý soubor nemovitostí. Tato argumentace však není příhodná, neboť prodáván byl soubor nemovitostí. Podle § 2 odst. 1 zákona o oceňování majetku se cenou obvyklou rozumí cena dosažitelná při prodeji stejného nebo obdobného majetku v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění. Cena obvyklá je tedy zjišťována pouze ve vztahu k nemovitostem na území České republiky. Krajský soud netvrdí v napadeném rozsudku, že byl prodáván Masarykův okruh, ale jeho část; i z toho však plyne spojitost se závodem Mistrovství světa silničních motocyklů, což má vliv nejen na cenu nemovitostí tvořících autodrom, ale i na pozemky v jeho blízkosti.

[16] K výtkám proti úplnosti dokazování žalovaný poukazuje na skutečnost, že zajišťovací příkaz je tzv. předstižným rozhodnutím, které nevychází z dokazování, ale ze skutečností a zjištění, která má správce daně v daný okamžik k dispozici; to plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015 - 35. Podmínka existence pravděpodobnosti odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1

pokračování

daňového řádu byla splněna. Správce daně učinil kvalifikovaný odhad prostřednictvím znaleckého posudku Ing. Kovalčíka, který byl v odvolacím i v soudním řízení shledán dostatečně přesvědčivým. Takových kvalit nedosahují znalecké posudky následně předložené stěžovatelem, což ovšem neznamená, že by mu byly kladeny k tíži výsledky důkazního řízení.

[17] Stěžovateli lze přisvědčit, že vstup do likvidace není sám od sebe odůvodněnou obavou, ovšem pokud daňový subjekt disponuje pouze likvidačním zůstatkem, důvodná obava je dána. Správce daně tedy disponoval dostatečným podkladem pro kvalifikovaný odhad nestanovené daně a s ohledem na hrozbu prodlení nebylo na místě žádat o součinnost daňový subjekt.

[18] Zajišťovací příkaz je vykonatelný okamžikem doručení, což samo osobě neposkytuje prostor pro součinnost, nehledě na to, že likvidační zůstatek tvořily pouze peněžní prostředky na bankovním účtu; jednalo se tedy o prostředky okamžitě převoditelné. Náležitosti zajišťovacího příkazu plynou z § 102 daňového řádu, k čemuž přistupují speciální náležitosti vyplývající z § 167 odst. 2 d. ř. Výrokem se pouze stanovená částka zajišťuje - stěžovatel se svou argumentací snaží dovést literu zákona k absurdním závěrům. Ze všech těchto důvodů žalovaný navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

IV.1. Procesní podmínky

[19] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem.

[20] Vzhledem k tomu, že se jedná o kasační stížnost opakovanou, je třeba předně posoudit, zda je přípustná ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., podle něhož je nepřipustná kasační stížnost proti rozhodnutí, jímž soud znovu rozhodl poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem, což neplatí, je-li jako kasační důvod namítáno nerespektování závazného právního názoru. V daném případě tato překážka není dána, neboť Nejvyšší správní soud rozsudkem č. j. 2 Afs 244/2016 – 58 zrušil první rozsudek krajského soudu pro vadu řízení před soudem spočívající v neprovedení důkazu znaleckým posudkem Ing. Hudce. Jak vyslovil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 – 165, publ. pod č. 2365/2011 Sb. NSS, *[z]e zákazu opakované kasační stížnosti platí výjimky pro případy, kdy Nejvyšší správní soud zrušil rozhodnutí soudu pro procesní pochybení, nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí.* Z ostatních námitek Nejvyšší správní soud v předchozím rozsudku posuzoval pouze související kasační tvrzení, že se krajský soud řádně neseznámil s obsahem správního spisu, přičemž této námitce nepřisvědčil. Stejně tak akceptoval názor krajského soudu, že skutkové okolnosti v daném

případě odůvodňují nevydání výzvy správcem daně daňovému subjektu ke sdělení údajů potřebných k určení výše zajišťované daně; pouze tuto námitku vznáší stěžovatel znovu, a je tedy nepřipustná.

IV.2. Důvodnost kasační stížnosti

[21] Důvodnost přípustných kasačních námitek pak Nejvyšší správní soud posoudil v mezích § 109 odst. 3, 4 s. ř. s.

IV.2.a) námitka vad postupu krajského soudu a odůvodnění jeho rozsudku

[22] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval kasačním důvodem podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí je zpravidla způsobilé být předmětem hodnocení z hlediska tvrzených nezákonností a vad řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Azs 47/2009 - 71. K nepřezkoumatelnosti rozsudků správních soudů i rozhodnutí správních orgánů je Nejvyšší správní soud dokonce povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Při posuzování nepřezkoumatelnosti Nejvyšší správní soud vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu) i z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS, rozsudek ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 - 58, rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS, rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 7, a další).

[23] Stěžovatel spatřuje označený kasační důvod v nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku spočívající v nedostatecích odůvodnění, a dále v jiné vadě v řízení před soudem, která měla za následek nezákonné rozhodnutí.

[24] Z výše označených rozsudků Nejvyššího správního soudu plyne, že nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě. V daném případě ovšem krajský soud řádně zdůvodnil veškeré své právní závěry a neopomenul žádnou ze žalobních námitek. Pokud jde o nemožnost zjištění ceny obvyklé, provedl vyhodnocení všech tří znaleckých posudků, jimiž bylo v soudním řízení dokazováno. Výtky, které proti odůvodnění rozsudku stěžovatel vznáší, jsou tak spíše nesouhlasem s těmito právními závěry, což bude dále kasačním soudem posouzeno.

[25] Vadu v postupu krajského soudu mající vliv na zákonnost jeho rozsudku stěžovatel spatřuje v tom, že soud sám hodnotil odborné otázky a kritizoval východiska i závěry znaleckých posudků, jež stěžovatel opatřil k podpoře svého tvrzení. Podobnou kasační námitkou se tento soud zabýval v rozsudku ze dne 14. 6. 2017, č. j. 2 As 210/2016 - 52, přičemž vážil oprávnění soudu k odborným závěrům ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2011, č. j. 1 As 28/2011 - 130, z něhož plyne že „[k]rajský soud je povinen vyžádat si k posouzení odborné skutkové otázky stanovisko znalce, není-li již součástí

pokračování

správního spisu (§ 127 o. s. ř., užitý na základě § 64 s. ř. s.). Dospěl ovšem k závěru, že uvedený rozsudek není záповědí posuzování odborné otázky soudem, ale podmiňuje je existencí odborných posudků ve správním spise nebo opatřených v soudním řízení.

[26] Krajský soud měl k dispozici posudky znalců Ing. Kovalčíka, Ing. Hudce a Ing. Staňka. Měl tedy pro hodnocení právní otázky dostatek odborných podkladů v těchto posudcích a z tohoto vyhodnocení je zřejmé, že k závěrům o zákonnosti správního rozhodnutí dospěl právě na základě těchto odborných podkladů. Odkazuje-li stěžovatel na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 3. 2. 2011, sp. zn. 22 Cdo 4532/2010, cituje z něho neúplně. Tento rozsudek na podkladě konstantní judikatury vymezil, co přísluší soudu hodnotit ve vztahu ke znaleckému posudku, stanovil, že soud nemůže přezkoumávat jeho věcnou správnost, nicméně současně konstatoval, že soud znaleckým posudkem není vázán a že jej nemusí bez dalšího převzít. Tento závěr je o to významnější v daném případě, v němž měl soud k dispozici celkem tři znalecké posudky, jejichž závěry nebyly shodné, a to dokonce ani u těch dvou posudků, jimiž mínil podepřít svá tvrzení sám stěžovatel. V takové situaci o to více vystupuje do popředí hodnotící role soudu, který se nezabývá jen formálními náležitostmi znaleckých posudků, ale bere v úvahu např. i správnost a úplnost vstupních údajů, metody zkoumání, a přesvědčivost znaleckých závěrů. Soud sice nedisponuje řadou odborných znalostí, nicméně je třeba rozlišovat obory, u nichž laik v tom kterém oboru vůbec nemůže rozeznat správnost metodiky posuzování a výsledného odborného závěru, a obory, v nichž to vyloučeno není. I to soud bere v úvahu, je-li stávající znalecký posudek zpochybňován a je-li navrhováno opatření dalšího posudku. Jiný přístup by zcela popíral právo soudu na volné hodnocení důkazů a činil by soudní rozhodování zcela závislým na znalcích. Je třeba zdůraznit, že to je soud, kdo je podle § 52 odst. 1 s. ř. s. oprávněn rozhodnout, který z navržených důkazů provede, přičemž může provést i důkazy jiné. Cílem dokazování je řádné zjištění skutkového stavu věci, přičemž soud v první řadě váží důkazy provedené ve správním řízení; přitom se zabývá i jejich důkazní hodnotou, tedy tím, zda důkazy jsou úplné, bezrozporné, hodnověrné, atd. Zde je však třeba zdůraznit, že institut zajišťovacího příkazu dokazování nepředpokládá, neboť podle § 167 odst. 4 daňového řádu u daně dosud nestanovené správce daně určí výši zajišťované částky podle pomůcek, pokud nevyužije údajů na výzvu poskytnutých daňovým subjektem. Krajský soud v takovém případě při úvaze o důkazních návrzích neposuzuje úplnost dokazování, ale dostatečnost údajů potřebných pro určení výše zajišťované daně, nebo dostatečnost pomůcek, z nichž takové skutečnosti plynou. Z hlediska úplnosti zjištění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu soud váží i důkazní návrhy učiněné v soudním řízení. Tuto úvahu krajský soud učinil a okruh stávajících podkladů označil za dostačující k posouzení důvodnosti žaloby, přičemž ve vztahu ke znaleckým posudkům provedl důkaz každým z nich a současně tyto vyhodnotil z hlediska jejich vzájemné rozpornosti. Stěžovateli nelze přisvědčit v názoru, že považoval-li soud posudek zpracovaný Ing. Staňkem za argumentačně nepodložený, měl vady tohoto posudku odstranit výslechem znalce či opatřením dalšího znaleckého posudku. Ani tím by totiž neodstranil rozpory mezi stávajícími posudky. Dokazování v soudním řízení nelze vést donekonečna a je na soudu, aby určil, kdy další dokazování nepřispěje k rozhodnutí.

[27] Pokud vyhodnocením stávajících tří znaleckých posudků mohl soud dospět k závěru o jejich důkazní hodnotě a o oprávněnosti hrozby doměření daně v určité výši, nebylo dalšího posudku třeba a krajský soud svou povinnost při dokazování neporušil; jeho postup nebyl stižen vadou, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Výsledky dokazování provedeného soudem byly vyhodnoceny společně s podklady rozhodnutí opatřenými ve správním řízení. Rozsudek pak je zpracován velmi podrobně, logicky a srozumitelně, neopomíjí žádnou ze žalobních námitek – je přezkoumatelný. Nejvyšší správní soud proto neshledal naplnění kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. z namítaných důvodů, ani nad jejich rámec (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

IV.2.b) námitka nedostatečně zjištěného skutkového stavu

[28] Stěžovatel dále namítá existenci kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Zejména považuje za nedostatečné zjištění správce daně, zda bylo možno určit cenu obvyklou. Ten při daňové kontrole odhalil prodej nemovitostí daňovým subjektem osobě podílející se na jeho vedení, přičemž cena se nejevila úměrná předmětu prodeje a byla výrazně odlišná od ceny plynoucí ze znaleckého posudku zpracovaného pro účely daně z převodu nemovitostí. Z toho dovodil možnost doměření daně v konkrétní výši a dále zjistil řadu skutečností, které nasvědčovaly ohrožení úhrady této budoucí daně. V důvodech rozhodnutí uvedl, proč nepovažoval za možné zjištění obvyklé ceny a vycházel z posudku o ceně stanovené podle cenového předpisu. Je třeba mít na zřeteli, že se jedná o situaci poskytující minimální prostor pro opatření podkladů či pro dokazování, neboť rychlost je předpokladem úspěšnosti zajištění majetku, je-li toho třeba. To jistě neznamená, že by zajišťovací příkaz mohl být vydán na základě pouhých dohadů. Tak tomu ovšem nebylo, neboť ani důkazní prostředky následně předložené stěžovatelem v soudním řízení nebyly shledány dostatečným dokladem o nesprávném postupu žalovaného.

[29] Stěžovatel se v této souvislosti ohrazuje vůči názoru krajského soudu, že se stěžovateli nepodařilo závěry žalovaného vyvrátit, neboť důkazní břemeno tíží správce daně. Vyjádření krajského soudu však zjevně není konstatováním nesplnění důkazní povinnosti daňového subjektu, ten ji totiž skutečně neměl. Zde stěžovatel správně poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 – 81, publ. pod č. 2548/2012 Sb. NSS. Stěžovatel se vlastními důkazními návrhy snažil zvrátit názor žalovaného, v čemž neuspěl (důkazní hodnota jím předložených podkladů bude posouzena následovně). Z hlediska existence podkladů pro vydání zajišťovacího příkazu však nebyl důvod k tomu, aby pro nedostatek skutkových zjištění krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil. Jak již bylo výše zmíněno, podle § 167 odst. 4 daňového řádu stanoví výši zajišťované částky správce daně podle vlastních pomůcek, přičemž může vycházet také ze sdělení daňového subjektu poskytnutého na základě výzvy. Nejde tedy o nalézací řízení, v němž je dokazování upraveno v § 92 daňového řádu, a v němž je užití pomůcek podmíněno nesplněním zákonných povinností daňovým subjektem při dokazování (§ 98 daňového řádu). Dostatečnou pomůckou ve smyslu § 167 odst. 4 d. ř. může být i znalecký posudek předložený daňovým subjektem v rámci jiného daňového řízení. Je-li třeba provést důkazy, které mohou zpochybnit správcem daně užitou pomůcku, může to učinit i krajský soud, přičemž v případě, kdy v řízení před žalovaným k tomu pro charakter tohoto řízení nebyl dostatečný prostor, je to i namístě. Proto také Nejvyšší správní soud svým předchozím rozsudkem první rozsudek krajského soudu zrušil a zavázal

pokračování

ho k provedení konkrétních důkazů, což krajský soud respektoval. Tyto důkazy ovšem nebyly opomenutými ve správním řízení a jejich účelem bylo vyvrácení důkazů, z nichž vycházel správce daně. Krajský soud doplnil dokazování a v jeho postupu nebyl shledán kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

IV.2.c) námitka nesprávného právního posouzení

[30] Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. stěžovatel vidí hned v několika směrech. V první řadě v tom, že nebyla správně posouzena otázka možnosti zjištění ceny obvyklé, a tedy důvod pro doměření daně. Dále pak v tom, že nebylo řádně posouzeno splnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu. Nakonec v tom, že vydaný zajišťovací příkaz nemá zákonné náležitosti.

[31] Při posouzení důvodnosti všech těchto tvrzení je třeba vycházet z rozhodné právní úpravy a zjištěných skutečností.

[32] Kupní smlouva mezi stěžovatelem jako prodávajícím a kupujícím K. A. byla uzavřena dne 16. 7. 2013. Jejím předmětem byly pozemky a stavby popsány na s. 1-4 kupní smlouvy a kupní cena činila 40 000 000 Kč. Dodatky kupní smlouvy ze dne 8. 2. 2014 a ze dne 30. 7. 2014 se týkaly pouze podmínek splatnosti kupní ceny. Podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů *„(l)íší-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 zvláštního právního předpisu“*. Správce daně měl k dispozici znalecký posudek znalce Ing. Miroslava Kovalčíka ze dne 15. 6. 2013, č. 6930-109/2013, zpracovaný pro daňový subjekt za účelem stanovení daně z převodu nemovitostí. Uvažil-li, že předmětem prodeje byl výjimečný soubor nemovitostí, který není předmětem běžných obchodních vztahů, pak je pochopitelné, že vycházel z tohoto posudku jako z pomůcky k určení výše zajišťované částky. Stěžovatel zde opět poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 74/2011 – 81. V něm tento soud vyslovil, že *„(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“*. Tento názor ovšem byl vysloven na půdorysu přezkoumání rozhodnutí o doměření daně, tedy stanoví postup správce daně v nalézacím řízení. V tom musí být postaveno najisto a důkazně podloženo, zda lze či nelze stanovit cenu obvyklou, přičemž dané soudní rozhodnutí upřesňuje, jakým způsobem toho lze dosáhnout. V rámci vydání zajišťovacího příkazu k takové hloubce zjišťování není prostor a krajský soud nepochybil, pokud akceptoval pomůcky správce daně v této fázi řízení jako dostatečné.

[33] Pomůckou správce daně byl znalecký posudek stanovící cenu podle zákona o oceňování nemovitostí. Ani tento předpis ovšem nepředpokládá stanovení ceny technikou odtrženou od reality, neboť v § 2 odst. 1 stanoví, že „(m)ajetek a služba se oceňují obvyklou cenou, pokud tento zákon nestanoví jiný způsob oceňování. Obvyklou cenou se pro účely tohoto zákona rozumí cena, která by byla dosažena při prodejích stejného, popřípadě obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění. 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“. Jiné způsoby oceňování pak jsou stanoveny v odst. 3 téhož ustanovení.

[34] Znalecký posudek č. 6930-109/2013 zpracovaný znalcem Ing. Miroslavem Kovalčíkem v nálezu 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 K_p 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 K_p zohledňuje další kvalitativní ukazatele včetně opotřebení, leckdy maximálního, což se projevuje ve snížení cen jednotlivých nemovitostí. Příkladem lze uvést stanovení ceny objektu kryté tribuny, kde by plná cena činila 3 867 444,95 Kč a cena zjištěná činila 1 335 993 Kč (s. 54 posudku), či „Pozemky II. zast. plocha – sklady“, kde úpravy snižující cenu činily 53,50 % (s. 60 posudku), či závodní dráha s plnou cenou 134 750 488,37 Kč a zjištěnou cenou 46 549 556,21 Kč (s. 67 posudku). Samotný počet stran znaleckého posudku by jistě sám o sobě nebyl ukazatelem jeho důkazní hodnoty, zde je však třeba konstatovat, že s. 9-147 obsahuje seznam převáděných nemovitostí s konstatováním všech rozhodných ukazatelů a jejich vlivu na stanovení zjištěné ceny a její výpočty. Výsledná zjištěná cena pak činila 450 786 850 Kč.

[35] Je ovšem pravdou, že se jednalo o posudek, který stěžovatel 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, je 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 nemovitostí, případně cena sjednaná, je-li vyšší. Zákon o dani z příjmu stojí na jiném principu. 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. Správce daně vycházel z ceny zjištěné, neboť byl názoru, že u předmětu prodeje pro jeho výjimečnost, je stanovení obvyklé ceny vyloučeno; krajský soud to akceptoval.

pokračování

[36] Stěžovatel znaleckými posudky předloženými v soudním řízení hodlal závěr správce daně o nemožnosti stanovení ceny obvyklé vyvrátit, včetně prokázání, že cena obvyklá by nebyla důvodem k vyššímu zdanění, a tím ani k vydání zajišťovacího příkazu. Účelem znaleckého posudku znalce Ing. Tomáše Hudce ze dne 10. 2. 2015, č. 3/147/2015, bylo stanovit cenu obvyklou v době prodeje. Znalec vycházel ze zákona o oceňování majetku, přičemž za podstatnou pro stanovení obvyklé ceny považoval podrobnou znalost místního trhu s nemovitostmi. K dispozici měl katastrální a mapové podklady, přičemž vycházel z toho, že předmětem prodeje nebyl ucelený funkční areál, což výrazně ztěžuje stanovení obvyklé ceny, neboť s podobnými nemovitostmi se neobchoduje. Výměru pozemků 1 185 602 m² označil za nevýhodu. Ke srovnání užil následující realizované a inzerované prodeje: autodrom Sosnová v r. 2008 prodej 18 563 m² za 1 856 300 Kč, v r. 2009 prodej 1343 m² za 30 000 Kč, v r. 2011 prodej 277 m² za 21 500 Kč, prodej pozemku – orná půda, v Újezdu u Rosic, prodej 2013, 789 m² za 199 000 Kč, prodej pozemku – ostatní plocha, v Drysicích, nabídka v r. 2015, 3253 m² za 131 000 Kč, prodej komerčního pozemku v Břežanech, nabídka v r. 2015, 77 992 m² za 5 069 480 Kč, prodej pole v Ivančicích, nabídka v r. 2015, 5118 m², 127 950 Kč. Všechny tyto pozemky znalec označil za srovnatelné a s přihlédnutím k místním podmínkám stanovil jednotkovou srovnávací cenu 70 Kč za m² a výslednou cenu na 83 000 000 Kč. Znalecký posudek Ing. Hudce tedy stanoví cenu obvyklou pouze u pozemků, přičemž ke srovnání užil prodej či nabídky pozemků nejružnějšího užití a i v jiném časovém období. U pozemků autodromu v Sosnové pominul zcela nesrovnatelný rozsah pozemků. Znalec nijak blíže nespecifikuje nemovitosti, které byly předmětem prodeje daňovým subjektem realizovaného, nezabývá se jejich stavem, nehodnotí jejich stávající či možné využití, což by u stanovení ceny obvyklé mělo mít význam; souvislost s autodromem považuje za zcela nerozhodnou. Vychází tedy z toho, že předmětem prodeje byly běžné pozemky, jejichž velikost a umístění jsou komplikací prodeje. Logika tohoto posudku spočívá v názoru, že nelze-li nalézt objekt srovnatelný s objektem prodeje, pak jeho obvyklou cenou je cena jakýchkoliv jiných pozemků; tomu nelze přisvědčit. Právě podrobný popis jednotlivých součástí předmětu kupní smlouvy, který provedl ve svém posudku znalec Ing. Kovalčík, vyvrací možnost stanovení obvyklé ceny srovnáním s prodeji pozemků, jak to provedl znalec Ing. Hudec. Předmětem prodeje byly pozemky, na nichž se nachází závodní dráha (byť zčásti), komunikace, kanalizace, restaurace, tribuny, golfové hřiště, parkoviště, atd. Lze přisvědčit krajskému soudu, že převáděné nemovitosti tvoří výraznou součást brněnského autodromu a k jeho provozu jsou také využitelné, což je činí výjimečnými. Obtížná prodejnost takového objektu neznámá, že lze obvyklou cenu stanovit srovnáním s jakýmkoliv pozemky. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s hodnocením a závěrem krajského soudu, že znalecký posudek znalce Ing. Hudce není zpochybněním správnosti postupu správce daně při stanovení kupní ceny (viz s. 11-13 rozsudku krajského soudu).

[37] Krajský soud provedl důkaz i dalším stěžovatelem předloženým znaleckým posudkem, a to posudkem znalce Ing. Romana Staňka ze dne 5. 10. 2016, č. 2339-104/16. Ten rovněž zmínil komplikace plynoucí ze střetu vlastnických práv ve sportovním areálu. Věcnou hodnotu ke dni prodeje vypočetl podle cenového předpisu ve výši 471 600 400 Kč, k výnosové hodnotě uvedl, že náklady převyšují dosahované výnosy z pronájmu.

Srovnávací hodnotu pak určil porovnáním s následujícími prodeji: autodrom Sosnová v r. 2008 prodej 18 563 m² za 1 856 300 Kč (jednotková cena 100 Kč/m²), v r. 2009 prodej 1343 m² za 30 000 Kč (jednotková cena 22 Kč/m²), v r. 2011 prodej 277 m² za 21 500 Kč (jednotková cena 78 Kč/m²), pozemky v k. ú. Křivoklát 19 317 m², v současné době nabízeny za jednotkovou cenu 103 Kč/m². Z toho znalec dovodil, že pozemky prodávané daňovým subjektem o výměře 1 199 844 m² by byly prodejné za jednotkovou cenu 95 Kč/m², srovnávací cena by tak činila 113 985 180 Kč, a na jejím základě určil cenu obvyklou ve výši 115 000 000 Kč. Znalec tedy jako jeden z příkladů obdobného prodeje uvedl prodej pozemků z doby zpracování svého posudku, tedy ze zcela jiného časového období, přičemž není jasné, čím by měly být tyto prodeje obdobné či srovnatelné. Jediným kritériem tak byl postupný prodej několika pozemků autodromu v Sosnové. Znalec ovšem neuvádí ani k souboru nemovitostí prodávaných daňovým subjektem ani k nemovitostem prodávaným v Sosnové jejich bližší charakteristiku a využitelnost, vyjma nesrovnatelně rozdílné výměry, takže z posudku lze seznat jen to, že nějak souvisí s autodromem. I zde Nejvyšší správní soud přisvědčuje argumentaci krajského soudu (s. 13, 14 rozsudku krajského soudu), že tento znalecký posudek rovněž nezpochybňuje postup správce daně.

[38] Stěžovatel v kasační stížnosti tvrdí, že existují i další srovnatelné prodeje nemovitostí a že žalovaný i krajský soud pochybili, pokud je nevzali v úvahu. Jde však o pouhé tvrzení bez konkrétních údajů, které by umožňovaly případnou obdobu či srovnatelnost posoudit. Stěžovateli ovšem nic nebrání v uplatnění a doložení těchto tvrzení v řízení nalézacím. Skutečnost, že pro vydání zajišťovacího příkazu byly stávající pomůcky dostatečné, nevylučuje jejich vyvrácení v rámci dokazování v nalézacím řízení. Ve vztahu k využitelnosti trhu s nemovitostmi v rámci Evropské unie je stěžovatel opět nekonkrétní, pouze je názoru, že se jím měl zabývat správce daně. K rozsahu zjišťování podkladů pro vydání zajišťovacího příkazu již byly výše uvedeny jeho hranice, přičemž při závěru o nezbytnosti stanovení ceny podle cenového předpisu je rozhodné územní vymezení plynoucí z § 2 odst. 1 zákona o oceňování nemovitostí. Lze tak přijmout dílčí závěr, že se krajský soud nedopustil nezákonnosti posouzením právní otázky správnosti stanovení ceny rozhodné pro určení výše daně.

[39] Při uzavření otázky, že správce daně měl podloženou pravděpodobnost doměření daně v určité výši, je dále třeba zkoumat naplnění dalších podmínek pro zajištění daně. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu, *(je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která dosud nebyla stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání této daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz*. V daném případě se jednalo o daň dosud nestanovenou, při vysoké pravděpodobnosti jejího doměření. Ze spisu správce daně plyne, že měl k dispozici doklady o průběhu likvidace, což popsal včetně časové souslednosti v odůvodnění zajišťovacího příkazu. Odůvodnění zajišťovacího příkazu tak splnilo i požadavky plynoucí z judikatury správních soudů (např. 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, rozsudky téhož soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010 – 139, a ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015 – 35). Z týchž dokladů vycházel i krajský soud (s. 8, 9 rozsudku). Zopakovat je třeba, že daňový subjekt se rozhodnutím valné hromady dobrovolně rozpustil, vstoupil do likvidace, sestavil účetní závěrku a zpracoval návrh na rozdělení likvidačního zůstatku, který byl připraven ke schválení; to vše před vydáním zajišťovacího příkazu. Stěžovatel tvrdí, že samotný vstup do likvidace není důvodem pro

pokračování

vydání zajišťovacího příkazu, zejména když nebyly známy přednostní pohledávky. Nejvyšší správní soud shodně s žalovaným i krajským soudem považuje za podstatnou fázi likvidace a formu majetku spočívajícího výhradně ve finančních prostředcích na účtu. Možnost rychlého pozbytí majetku je nepochybně důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu, neboť vybrání budoucí daně bylo ohroženo. Přitom budoucí daň měla činit cca 52 880 040 Kč a veškeré prostředky daňového subjektu činily 30 486 000 Kč. Tvrzení stěžovatele o nekvalifikovaném stanovení výše budoucí daně zde neobstojí, neboť jak výše uvedeno, v rámci potřebném pro vydání zajišťovacího příkazu bylo zjištění dostatečné. Poukaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2017, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, byl zcela namístě: *„(p)ředpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou podle § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009, daňového řádu, je odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, (i) že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň (ii) že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Důvody vztahující se k oběma prokům musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu a podléhají soudnímu přezkumu. Jsou-li důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, „slabší“, lze zajišťovací příkaz přesto vydat, jsou-li zjištěny „silné“ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně (např. daňový subjekt se zbavuje majetku, ukončuje podnikatelskou činnost apod.)*. Správce splnil i požadavek, aby důvody, pro které považuje budoucí vybrání daně za ohrožené, uvedl ve svém rozhodnutí.

[40] Poslední výhrady stěžovatele směřují proti náležitostem výroku zajišťovacího příkazu, neboť v něm postrádá platební výrok. Předně je třeba konstatovat, že tato kasační námitka je odlišná od té, která byla uplatněna v žalobě. Tam stěžovatel vůči náležitostem zajišťovacího příkazu namítal pouze to, že v něm není uvedena doba, po kterou má být daň zajištěna (bod 18 žaloby). Krajský soud se s touto žalobní námitkou vypořádal na s. 15 rozsudku a proti jeho argumentaci stěžovatel nebrojí. Neuplatňuje tedy nesprávné právní posouzení své žalobní námitky. Při úvaze o přípustnosti dané kasační námitky vycházel Nejvyšší správní soud z toho, že nedostatek náležitostí výroku rozhodnutí, by při určité intenzitě mohl být vadou, k níž by krajský soud měl přihlížet z moci úřední [§ 76 odst. 1 písm. a), odst. 2 s. ř. s.], a proto se jí zabýval, byť takto se nejedná o kasační námitku podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., ale podle písm. d) téhož ustanovení.

[41] Výrokem zajišťovacího příkazu bylo daňovému subjektu uloženo, *„aby okamžikem oznámení tohoto zajišťovacího příkazu zajistil úhradu daně, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty na níže uvedený depozitní účet správce daně, a to ve výši uvedené v následujícím rozpisu“* (...). V poučení je pak uvedeno, že není-li ve výroku rozhodnutí stanovena lhůta 3 pracovních dnů ke složení jistoty, pak je toto rozhodnutí vykonatelné okamžikem oznámení daňovému subjektu (§ 167 odst. 3 d. ř.). Obecně jsou náležitosti rozhodnutí vydávaných v daňovém řízení stanoveny v § 102 daňového řádu. Zajišťovacím příkazem se podle § 167 odst. 2 d. ř. ukládá daňovému subjektu úhrada v příkazu uvedené částky. Podle odst. 3 téhož ustanovení *„(n)ení-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“*. Uložení složení konkrétní částky na konkrétní účet správce daně ve lhůtě stanovené zákonem dostatečně naplňuje náležitosti zajišťovacího

příkazu ve smyslu citovaných ustanovení daňového řádu. Krajský soud tedy nepochybil, pokud nezrušil zajišťovací příkaz pro vady, k nimž by musel přihlížet z moci úřední.

V. Závěr a náklady řízení

[42] Z výše uvedeného je zřejmé, že nebyl naplněn žádný ze stěžovatelem uplatněných kasačních důvodů a nebyly shledány ani důvody, pro které by napadený rozsudek musel být zrušen nad jejich rámeček. Proto dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a podle § 110 odst. 1 in fine s. ř. s. ji zamítl.

[43] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, které mu v tomto řízení vznikly. Úspěšnému žalovanému nevznikly náklady přesahující jeho běžnou úřední činnost, proto mu náhrada nákladů řízení nebyla přiznána.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. srpna 2017

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu