



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobce: **Automotoklub Masarykův okruh v likvidaci**, se sídlem Ostrovačická 63/1, Brno, zast. JUDr. Danielem Ševčíkem, Ph.D., advokátem se sídlem Kobližná 47/19, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 6. 2016, č. j. 28400/16/5200-11431-706012, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 24. 5. 2018, č. j. 62 Af 81/2016 - 106,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši **8 228 Kč**, k rukám jeho zástupce JUDr. Daniela Ševčíka, Ph.D., advokáta se sídlem Kobližná 47/19, Brno, **do 30 dnů** od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým bylo výrokem I. podle § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zrušeno shora uvedené rozhodnutí stěžovatele a věc mu byla podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrácena k dalšímu řízení. Výroky II. a III. bylo rozhodnuto o náhradě nákladů řízení tak, že je stěžovatel povinen zaplatit žalobci částku ve výši 19 456 Kč a sám právo na náhradu nemá.

[2] Rozhodnutím stěžovatele bylo zamítnuto odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 20. 8. 2015,

č. j. 3362898/15/3004-51522-702331, a toto rozhodnutí bylo potvrzeno. Za část zdaňovacího období od 1. 1. 2013 do 30. 12. 2013 správce daně doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob ve výši 52 923 930 Kč, dodatečně zrušil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob ve výši 120 374 791 Kč a uložil mu zaplatit penále v celkové výši 11 788 533 Kč.

[3] Jádrem sporu je vymezení podmínek, za nichž nelze určit referenční cenu (tj. cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek) a jako srovnávací cenu pro úpravu základu daně z příjmů má proto správce daně použít cenu administrativní (tj. cenu zjištěnou podle právního předpisu).

[4] Na základě kupní smlouvy ze dne 16. 7. 2013 (ve znění pozdějších dodatků) žalobce prodal K. A. (osobě, která se podílela na jeho vedení) soubor nemovitých věcí tvořících část brněnského automotodromu za kupní cenu 40 000 000 Kč. Správce daně upravil základ daně podle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“), přičemž sjednanou (kupní) cenu porovnal s cenou zjištěnou podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o oceňování majetku“), jež činila 450 786 850 Kč (k jejímu zjištění použil znalecký posudek Ing. M. K. ze dne 15. 6. 2013, č. 6930-109/2013, který byl pro žalobce zpracován za účelem stanovení daně z převodu nemovitostí).

[5] Krajský soud dospěl k závěru, že správce daně neprokázal splnění podmínek podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, jelikož nepostavil najisto a důkazně nepodložil, že sjednanou cenu nelze porovnat s cenou referenční (tržní), a přistoupil proto předčasně k jejímu srovnání s cenou administrativní (cenou zjištěnou podle zákona o oceňování majetku).

[6] Je to správce daně, kdo fakticky tvrdí, že nebýt transakce mezi spojenými osobami byla by cena odlišná. Tento závěr musí doložit, proto musí (vedle jiného) postavit najisto a důkazně podložit, zda lze určit referenční (tržní) cenu. Postup, jakým tak učiní, je na něm. Lze tak učinit *porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty*, případně, při neexistenci nebo nedostupnosti dat o takových cenách, *hypotetickým odhadem opřeným o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost* (odkázal na rozsudek ze dne 17. 8. 2017, č. j. 2 Afs 74/2017 - 46, který se týkal posouzení zákonnosti zajišťovacího příkazu, jenž v projednávané věci spornému doměření daně předcházel). Přisvědčil, že pro specifičnost předmětu prodeje (a tedy neexistenci obdobných transakcí) první způsob využít nelze. Na určení referenční ceny druhým způsobem však správce daně zcela rezignoval, jelikož uvedl pouze to, že není schopen stanovit kritéria určení referenční ceny, nemá žádnou ekonomickou zkušenost a neví, z čeho cenu odvozovat.

[7] Jelikož je správce daně za správné stanovení referenční ceny odpovědný, je výlučně na něm, aby si opatřil dostatečné podklady (zahrnující případně i znalecké posudky), a na

pokračování

základě odpovídající odborné analytické činnosti posléze vytvořil její kvalifikovaný a objektivizovaný hypotetický odhad. Pouze pokud by nebylo prokazatelně objektivně postaveno najisto, že takto referenční cenu bezpečně odhadnout nelze, lze sjednanou cenu porovnat s cenou administrativní. Určení srovnávací ceny musí být co nej přesnější, přičemž její určení odhadem vystihuje reálný stav mnohem lépe (objektivněji a spravedlivěji) než pomocí administrativní ceny.

[8] Za účelem doložení referenční ceny předložil žalobce správci daně (resp. krajskému soudu) několik odhadů a znaleckých posudků, a to odhad obvyklé ceny Ing. M. K. ze dne 31. 10. 2011, odhad obvyklé ceny Ing. T. H. ze dne 10. 2. 2015, č. 3/147/2015, znalecký posudek Ing. R. S. ze dne 5. 10. 2016, č. 2339 - 104/16, a znalecký posudek PricewaterhouseCoopers Česká republika, s.r.o. (dále jen „PWC“) ze dne 20. 4. 2018, č. 224-04/2018. Podle krajského soudu žádný z nich není pro stanovení tržní (obvyklé) ceny dostatečný, jelikož jsou založeny na srovnání s transakcemi, jejichž předmětem jsou nemovité věci s posuzovaným prodejem nesrovnatelné; odhad Ing. K. nelze využít již proto, že o téměř dva roky předcházela uzavření kupní smlouvy. To ovšem neznamená, že by tyto odhady a posudky (případně jejich dílčí závěry) nebyly využitelné jako část podkladů pro stanovení referenční ceny hypotetickým odhadem. Je proto nezbytné opatřit si další podklady a teprve následně dospět na základě odborného a přezkoumatelného úsudku ke spolehlivému závěru.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření ke kasační stížnosti, replika a duplika

[9] Stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu v rozsahu výroků I. a II. kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., a navrhl jeho zrušení a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

[10] Krajskému soudu vytkl nepřezkoumatelnost pro vnitřní rozpornost, jelikož na straně jedné požaduje určení co nej přesnější referenční ceny, na straně druhé zavázal správce daně k jejímu určení pomocí hypotetického odhadu.

[11] Určení referenční (obvyklé) ceny není možné. Pro výjimečnost předmětu prodeje (závodní dráha, na níž jsou pořádány automobilové a motocyklové závody na vysoké mezinárodní úrovni) nelze zjistit cenu, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Není ji možné zjistit ani hypotetickým odhadem, jelikož se nelze opřít ani o metody pro stanovení obvyklé ceny (metody uváděné ve Směrnici OECD o převodních cenách se týkají výrobků a služeb), ani učinit relevantní srovnání (pomocí porovnávací metody). Nemožnost určení obvyklé ceny plyne nejen z odhadu Ing. H. ze dne 10. 2. 2015, ale též ze stanoviska pracovnice správce daně Ing. H. Š. ze dne 11. 3. 2015, které bylo opatřeno v průběhu daňového řízení, přičemž i přes jeho nesprávné založení v neveřejné části spisu s ním byl žalobce seznámen. Uvedená zjištění považuje za dostačující, jelikož žalobce v této souvislosti žádný znalecký posudek nepředložil. Správce daně proto určil srovnávací cenu jako cenu administrativní podle znaleckého posudku, který si nechal vypracovat žalobce a který vycházel ze zákona o oceňování majetku.

[12] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalobce uvedl, že kasační stížnost není důvodná a navrhl ji zamítnout. Zdůraznil, že závěry krajského soudu odpovídají povinností správce daně podle § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009, daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Nemožnost stanovení referenční (obvyklé) ceny správce daně nedoložil, k nemožnosti jejího stanovení hypotetickým odhadem nic neuvedl, přičemž tento postup požadavku přesnosti zjištění ceny neodporuje. Předmětem prodeje byly jednotlivé nemovité věci, které netvořily funkční celek a které nelze bez dohody s třetími osobami užívat (odkázal na znalecký posudek PWC ze dne 20. 4. 2018).

[13] Správce daně pochybil, pokud stanovisko Ing. Š. ze dne 11. 3. 2015 založil do neveřejné části spisu. Nadto se nejedná o důkazní prostředek, ale pouze o názor správce daně. V odhadu Ing. H. ze dne 10. 2. 2015 byla obvyklá cena stanovena (a to ve výši 83 000 000 Kč), s čímž se správce daně v řízení nevypořádal a v kasační stížnosti jeho závěry překrucuje. Znalecký posudek bylo třeba v souladu s § 1 odst. 2 a § 92 odst. 2 daňového řádu opatřit již proto, že správce daně odbornými znalostmi podle svého tvrzení nedisponuje.

[14] Znalecký posudek Ing. K. ze dne 15. 6. 2013 nelze použít, jelikož byl zpracován pro účely stanovení daně z převodu nemovitostí. V této souvislosti odkázal na judikaturu Ústavního soudu a NSS. Výše doměřené daně je nepřiměřená a likvidační. Upozornil též na skokový nárůst administrativní ceny po novele oceňovací vyhlášky (č. 3/2008 Sb.) provedené vyhláškou č. 450/2012 Sb., tedy od 1. 1. 2013; tato cena neodpovídá ekonomické realitě.

[15] V replice k vyjádření žalobce stěžovatel zopakoval, že jelikož znalecký posudek Ing. K. ze dne 15. 6. 2013, odhad Ing. H. ze dne 10. 2. 2015 a stanovisko Ing. Š. ze dne 11. 3. 2015 potvrdily obtížnost (resp. nemožnost) stanovení referenční (obvyklé) ceny porovnávacím způsobem, neodpovídalo by určení srovnávací ceny hypotetickým odhadem § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Bylo proto nezbytné použít cenu administrativní. Se stanoviskem Ing. Š. ze dne 11. 3. 2015, které bylo nesprávně zařazeno do vyhledávací části spisu, byl žalobce seznámen a měl možnost se k němu vyjádřit. Všechny důkazy předložené žalobcem správce daně řádně vyhodnotil. Odkázal na judikaturu Soudního dvora EU a NSS.

[16] V duplice k replice stěžovatele a jejích doplnění žalobce uvedl, že znalecký posudek Ing. K. ze dne 15. 6. 2013 se k možnosti určení referenční (obvyklé) ceny vůbec nevyjadřuje. Stanovisko Ing. Š. ze dne 11. 3. 2015 je pouze názorem správce daně a v odhadu Ing. H. ze dne 10. 2. 2015 byla obvyklá cena stanovena. Správce daně proto nemožnost stanovení referenční (obvyklé) ceny porovnávacím způsobem nepotvrdil. Na podporu závěru, že referenční (tržní) cenu hypotetickým odhadem stanovit lze, předložil znalecký posudek PWC ze dne 28. 1. 2019, č. 242-01/2019, který doplňuje znalecký posudek PWC ze dne 20. 4. 2018. Především specifikuje použité metody ocenění transakce jako kombinaci metody výnosové a srovnávací, včetně principů tržního odstupu podle metodiky OECD, přičemž tržní cenu určuje v rozmezí 146 000 000 Kč až 175 000 000 Kč.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a za stěžovatele jedná jeho zaměstnanec, který má vysokoškolské právnické vzdělání vyžadované podle zvláštních zákonů pro výkon advokacie ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[18] Podle § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů „*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 zvláštního právního předpisu.*^{1a)}“ [poznámka pod čarou 1a) odkazuje na zákon o oceňování majetku].

[19] Z citovaného ustanovení plyne, že je správce daně povinen upravit základ daně z příjmů, pokud (i) se jedná o transakci mezi spojenými osobami (tj. řízenou transakci), (ii) jejíž sjednaná cena se liší od srovnávací ceny, a (iii) tento rozdíl nebyl daňovým subjektem uspokojivě doložen. Jádrem sporu v projednávané věci je splnění druhé podmínky. K jejímu naplnění je nezbytné zjistit sjednanou a srovnávací cenu a určit vzájemný rozdíl. V posuzovaném případě je mezi účastníky nesporné, že sjednaná cena činí 40 000 000 Kč, cena doložená několika v průběhu daňového i soudního řízení předloženými odhady a znaleckými posudky je však mnohem vyšší (v rozmezí od 83 000 000 Kč až do 175 000 000 Kč). Obtíže jsou proto spojeny se zjištěním srovnávací ceny, přičemž není sporu o tom, že správce daně nese ve vztahu ke zjištění srovnávací ceny včetně všech jejích rozhodných aspektů břemeno tvrzení a břemeno důkazní (viz rozsudek ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 - 81, č. 2548/2012 Sb. NSS, str. 4).

[20] Srovnávací cenou je v první řadě *referenční cena*, tj. cena, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Podstatou je tedy porovnání sjednané ceny na základě principu tržního odstupu, tedy porovnání s cenou, kterou vytváří relevantní trh. Tou je cena sjednávána za stejných (obdobných) podmínek nezávislými osobami, které mezi sebou mají běžné obchodní vztahy. O této ceně se má za to, že by si ji spojené osoby ujednaly, pokud by nebyly spojené, tedy vystupovaly na trhu nezávisle a své ekonomické chování nezpůsobily vztahu spřízněnosti.

[21] V uvedeném smyslu je zapotřebí rozumět i výkladu, který pro postup při určení referenční ceny učinil NSS v rozsudku č. j. 7 Afs 74/2010 - 81, podle něhož „*referenční cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však*

určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost.“ (viz str. 4).

[22] Pokud budou existovat reálné nezávislé transakce (transakce mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích), které jsou s řízenou transakcí plně srovnatelné, tedy uzavřené o stejné (obdobné) komoditě za stejných (obdobných) podmínek, postačí ke zjištění referenční ceny údaje o cenách těchto transakcí. Pokud řízená transakce nebude s nezávislými transakcemi plně srovnatelná (zpravidla proto, že se komodita nebo podmínky těchto transakcí budou lišit), je zapotřebí vyjít z nezávislých transakcí, které jsou řízené transakci svými parametry co nejbližší, a údaje o nich s ohledem na vzájemné odlišnosti přiléhavě korigovat. Vždy je však nezbytnou podmínkou určení referenční ceny existence nezávislých transakcí, které jsou alespoň *v jádru* srovnatelné s transakcí řízenou.

[23] Okruh nezávislých transakcí, z nichž lze při určení referenční ceny vyjít, je značně široký. Nelze z něj bez dalšího vyloučit např. nezávislou transakci uzavřenou v jiném časovém období, protože údaj o její ceně může být pro období, kdy byla uzavřena řízená transakce, korigován s ohledem na vývoj cen na relevantním trhu. Obdobně nelze vyloučit např. nezávislou transakci z jiné země, neboť i v tomto případě je údaj o její ceně možné korigovat s ohledem na makroekonomické srovnání s tuzemskem. Výběr nezávislých transakcí a, nebudou-li plně srovnatelné, přiléhavý způsob jejich korekce (jež relevantní dopady vzájemných rozdílů vyloučí) je nutné učinit na základě objektivních, spravedlivých a přezkoumatelných kritérií (viz rozsudek ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 - 105, č. 1852/2009 Sb. NSS, str. 4), která jsou opřena o ekonomicky racionální úvahu (viz výše citovaný rozsudek č. j. 7 Afs 74/2010 - 81). Ze stejných hledisek je zapotřebí zvolit též přiléhavou metodu srovnání, popř. použít více takových metod současně [např. metody srovnatelné nezávislé ceny (CUP), nákladů a přírážky (COST+), cen při opětovném prodeji, rozdělení zisku; přiměřeně k tomu srov. Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (*OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*) a z judikatury např. rozsudek ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012 - 31]. Zároveň je třeba dbát zásad daňového řízení (především § 7 a § 92 odst. 2 daňového řádu), přičemž v případě pochybností o skutkových závěrech je nutné vycházet z těch, které jsou pro daňový subjekt nejvýhodnější (viz rozsudky č. j. 8 Afs 80/2007 - 105 a č. j. 7 Afs 74/2010 - 81).

[24] Pouze nebudou-li k dispozici žádné nezávislé transakce, které by byly s řízenou transakcí alespoň *v jádru* srovnatelné, jelikož, nepůjde-li o transakce plně srovnatelné, nebude možné použít žádný přiléhavý způsob korekce, resp. nebude možné postupovat v souladu s žádnou přiléhavou metodou srovnání, je srovnávací cenou *administrativní cena*, tj. cena zjištěná podle zákona o oceňování majetku. Pouze v těchto zcela výjimečných případech totiž nelze referenční cenu (vůbec) určit (např. při mimořádně aprobovaném prodeji věci jinak neobchodovatelné).

[25] S určením referenční ceny při neexistenci alespoň *v jádru* srovnatelných transakcí na základě *hypotetického odhadu* zákon nepočítá. Ostatně základem tohoto hypotetického odhadu je vždy existence nějakého srovnatelného parametru. Smyslem § 23 odst. 7 věty první před středníkem zákona o daních z příjmů je srovnání řízené transakce s reálným

pokračování

relevantním trhem. Jelikož v řadě případů nebude takovýto plně srovnatelný trh existovat, lze připustit i srovnání řízené transakce s reálným trhem co nejpříbuznějším při současné přiléhavé korekci zjištěných údajů. V žádném případě se však nejedná o úpravu řízené transakce (a v důsledku toho její ceny) podle podmínek uměle vytvořeného, hypotetického trhu. Opačný závěr nelze připustit již proto, že by fakticky vylučoval možnost určení srovnávací ceny jako ceny administrativní podle § 23 odst. 7 věty první za středníkem zákona o daních z příjmů; jednalo by se tak o výklad, který právní normu vyprazdňuje, činí ji obsoletní. Stejnému závěru svědčí i judikatura NSS, podle níž se administrativní cena použije, pokud referenční cenu „*není možné objektivně zjistit (například pro absenci relevantního referenčního objektu ocenění)*“ (viz rozsudek ze dne 11. 2. 2014, č. j. 2 Afs 67/2012 - 40, str. 12).

[26] V tomto smyslu je třeba závěry krajského soudu korigovat. Jeho rozhodnutí však z velké části ob stojí, neboť zrušujícím důvodem byla liknavost správce daně při zjišťování referenční ceny a z ní plynoucí předčasné použití administrativní ceny při úpravě základu daně z příjmů. S tímto závěrem se kasační soud plně ztotožňuje.

[27] Správci daně dospěli k závěru, že referenční cenu nelze určit, aniž by však vyloučili existenci alespoň v jádru srovnatelných nezávislých transakcí, na jejichž základě by při použití přiléhavé metody srovnání a přiléhavého způsobu korekce bylo možné referenční cenu stanovit. Nemožnost určení referenční ceny odůvodnili jedinečností předmětu prodeje (soubor nemovitých věcí tvořících část brněnského automotodromu) a neexistencí jiných transakcí uzavřených v daném místě a čase, jejichž předmětem by byl stejný, případně obdobný majetek. Motoristické okruhy se obchodují málo, často nejde o prodej mezi nezávislými osobami, popř. jde o prodej podílů v obchodních korporacích. Srovnatelná závodní dráha v České republice neexistuje. Okruh v Mostě je přibližně o jeden kilometr kratší, v některých úsecích užší, nehostí závod seriálu Mistrovství světa silničních motocyklů a ve srovnatelném období nebyl prodáván. Ceny evropských okruhů se pohybují v řádu miliard korun českých, přičemž Nürburgring byl v březnu 2014 prodán přibližně za 2 106 000 000 Kč. V návaznosti na žalobcem předložený odhad Ing. H. ze dne 10. 2. 2015 správce daně zpochybnil vhodnost srovnání s třemi transakcemi, které se týkaly nemovitých věcí v areálu autodromu Sosnová u České Lípy, jelikož jsou nesrovnatelné z hlediska velikosti pozemků a jejich polohy, technických parametrů obou areálů, jejich zázemí pro závodníky a návštěvníky i atraktivitu (viz především zpráva o daňové kontrole ze dne 18. 8. 2015, č. j. 3351339/15/3004-60561-702919, str. 9, 19, 24 a 25, a rozhodnutí stěžovatele, str. 7 až 9).

[28] Z provedeného srovnání brněnského okruhu s okruhy v Mostě, Sosnové a Nürburgu je zřejmé, že jsou k dispozici údaje o jiných transakcích, které nejsou s posuzovanou řízenou transakcí plně srovnatelné. To však samo o sobě k vyloučení možnosti určení referenční ceny nepostačuje. Při výběru srovnatelných nezávislých transakcí není správce daně omezen tím, že byla uzavřena v jiném časovém období nebo v jiné zemi, neboť takto získané údaje mohou být korigovány (viz odstavec [23]). Stejně tak nelze ze srovnání vyloučit transakci jen proto, že je jejím předmětem podíl v obchodní korporaci [např. o plně srovnatelnou transakci (v zásadě) bez dalšího půjde tehdy, bude-li stejná komodita jejím jediným aktivem, které bylo předmětem vkladu podílníka]. Co se

týče okruhu v Mostě, k srovnání nebyl použit především proto, že ve stejném období nebyl předmětem žádného obchodu, není však zřejmé, zda jsou k dispozici (a mohly by být využity) údaje dřívější či pozdější. K vyloučení Nürburgringu a dalších zahraničních okruhů správci daně uvedli, že jde o zahraniční obchody za vysoké částky, a ve vztahu k okruhu v Sosnové vylíčili řadu rozdílů od brněnského okruhu. Ani v jednom z těchto případů není nicméně zřejmé, zda by nebylo možné údaje o získaných cenách přiléhavě korigovat tak, aby relevantní dopady případných rozdílů byly vyloučeny. O takové korekce se však správci daně ani nepokusili.

[29] V dalším řízení bude správce daně povinen určit referenční cenu v první řadě na základě údajů o transakcích, které jsou s řízenou transakcí alespoň v jádru srovnatelné. Při jejich výběru, stejně jako při výběru přiléhavé metody srovnání a přiléhavé metody korekce, bude postupovat v souladu s tím, co bylo uvedeno výše (viz odstavce [22] a [23]). Za těchto podmínek mu v dalším řízení mohou pomoci i některé informace z odhadů a znaleckých posudků shromážděných v průběhu daňového a soudního řízení. Zároveň v této souvislosti neopomene, že předmětem řízené transakce je pouze část brněnského automotodromu, a zohlední i veškeré další ekonomicky relevantní podmínky této transakce (např. užitky či vady).

IV. Závěr a náklady řízení

[30] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl.

[31] O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 věty první s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání. V této souvislosti soud pro úplnost uvádí, že jednání nenařídil ani po předložení znaleckého posudku PWC ze dne 28. 1. 2019, neboť k rozhodnutí věci jej nebylo třeba.

[32] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterých, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce měl ve věci plný úspěch, neboť kasační stížnost byla zamítnuta, a proto mu soud přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému.

[33] Zástupce žalobce učinil v řízení před kasačním soudem dva úkony právní služby, kterými jsou dvě písemná podání ve věci samé (vyjádření ke kasační stížnosti a duplika) podle § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Za každý z těchto úkonů právní služby náleží mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Zástupce žalobce osvědčil, že je plátcem DPH, k nákladům řízení se tedy přičítá DPH v sazbě 21 %, tj. 1 428 Kč. Celková částka náhrady nákladů

pokračování

řízení činí 8 228 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen žalobci zaplatit k rukám jeho zástupce JUDr. Daniela Ševčíka, Ph.D., advokáta se sídlem Kobližná 47/19, Brno.

[34] Pro úplnost soud dodává, že nemohl žalobci přiznat náhradu nákladů řízení za písemná podání ze dne 20. 3. 2019 (předložení znaleckého posudku a stanovisko) a ze dne 11. 4. 2019 (doplnění stanoviska žalobce), jelikož jimi v návaznosti na své předchozí podání, na něž nenásledovala žádná reakce ze strany žalovaného, pouze rozhojnil již uplatněnou argumentaci.

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

V Brně dne 29. ledna 2020

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu