



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Langáška a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Petra Průchy v právní věci žalobkyně: **BDH správa s. r. o.** (původně Sluneční terasy s. r. o.), se sídlem Hradištská 1955, Staré Město, IČO: 282 73 249, zast. JUDr. Ing. Kristýnou Fronc Chalupeckou, advokátkou, se sídlem Zemské právo 1574/3, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 15. 11. 2018, č. j. 62 Af 124/2016 – 120,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e 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] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhala zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 9. 2016, č. j. 41588/16/5300-22441-711458; tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky a současně potvrdil rozhodnutí – dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Zlínský kraj, územního pracoviště v Uherském Hradišti (dále jen „správce daně“) ze dne 26. 6. 2015,

- č. j. 1319710/15/3309-51523-705173, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 1 282 556 Kč, a bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále ve výši 256 511 Kč,

- č. j. 1320034/15/3309-51523-705173, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 485 834 Kč, a bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále ve výši 97 166 Kč,
  - č. j. 1320117/15/3309-51523-705173, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 148 287 Kč, a bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále ve výši 29 657 Kč,
  - č. j. 1320177/15/3309-51523-705173, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 131 836 Kč, a bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále ve výši 26 367 Kč,
  - č. j. 1320261/15/3309-51523-705173, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 409 858 Kč, a bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále ve výši 81 971 Kč,
  - č. j. 1320320/15/3309-51523-705173, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 128 012 Kč, a bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále ve výši 25 602 Kč,
  - č. j. 1320352/15/3309-51523-705173, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 160 705 Kč, a bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále ve výši 32 141 Kč,
  - č. j. 1320371/15/3309-51523-705173, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 103 708 Kč, a bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále ve výši 20 741 Kč;
- doměřená daň z přidané hodnoty (DPH) se vztahovala k celkem 8 zdaňovacím obdobím, a sice: 2. – 4. čtvrtletí 2011 a leden, únor, květen, září, říjen 2012.

[2] Daň z přidané hodnoty byla stěžovatelce doměřena podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o DPH“), a podle § 147 a § 143 a § 251 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a to v návaznosti na výsledky daňové kontroly, která byla zahájena dne 17. 12. 2012 (protokol č. j. 286788/12/336931709629) v rozsahu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2009 – 2011 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2009 – 3. čtvrtletí 2010 a 1. čtvrtletí 2011 – červenec 2012. Následně dne 15. 5. 2013 (protokol č. j. 1039675/13/3309-05401-709629) byla daňová kontrola rozšířena na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012 a daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen – prosinec 2012.

[3] Správce daně dospěl během daňové kontroly k závěru, že v souvislosti s prodejem bytových jednotek developerského projektu Sluneční terasy I byla stěžovatelka povinna přiznat a zaplatit daň z přidané hodnoty nejen z kupní ceny bytových jednotek, ale také ze sjednané úhrady za výmaz zástavního práva k bytovým jednotkám, kterou kupující zaplatili zástavnímu věřiteli (bance). Částka za výmaz zástavního práva totiž podle správce daně tvořila část celkové kupní ceny za převod bytových jednotek. Jak v této souvislosti vyplývá ze správního spisu, stěžovatelka uzavřela s kupujícími jednotlivých bytových jednotek kupní smlouvy (celkem 16), v jejichž čl. IV. byla celková cena vždy rozdělena na částku označenou jako kupní cena, kterou se kupující zavazovali uhradit prodávajícímu (stěžovatelce) a která zahrnovala DPH, a na zbývající část celkové ceny, kterou se kupující zavázali zaplatit jako úhradu za výmaz zástavního práva zástavnímu věřiteli – bance Waldviertel Sparkasse von 1842 AG, jež DPH nezahrnovala (pro ilustraci lze zmínit např. kupní smlouvu ze dne 7. 10. 2012 uzavřenou mezi stěžovatelkou a MUDr. A. K., která v čl. IV. celkovou cenu převáděné bytové jednotky 1+kk, vč. příslušného spoluvlastnického podílu na společných částech domu a na pozemku, stanovila na 1 100 000 Kč s tím, že kupní cena činí 234 290 Kč a zbývající část celkové ceny ve výši 865 710 Kč bude uhrazena za výmaz zástavního práva k předmětné bytové jednotce). Úhrady za výmaz

pokračování

zástavního práva dosahovaly celkové výše 29 276 280 Kč. S ohledem na tato zjištění správce daně shora specifikovanými rozhodnutími – dodatečnými platebními výměry doměřil DPH také z částky představující úhradu za výmaz zástavního práva.

[4] Stěžovatelka proti těmto rozhodnutím správce daně podala odvolání, která žalovaný zamítl, neboť se zcela ztotožnil se závěry správce daně. Žalovaný uvedl, že správce daně řádně vyhodnotil obstarané podklady, z nichž vyplývá, že rozdělení ceny bytových jednotek na částku kupní ceny a částku za výmaz zástavního práva bylo daňovou optimalizací, jíž si stěžovatelka snížila svou daňovou povinnost tím, že se snažila navodit, že kupní cena představuje jen nepatrnou část skutečné celkové ceny jednotek, jež vyplývá ze znaleckých posudků a také původních cenových nabídek. Stěžovatelka byla povinna odvést DPH i z částky za výmaz zástavního práva i přesto, že kupující uhradili stanovené částky přímo na účet banky. Převod předmětných jednotek byl podle žalovaného předmětem daně ve smyslu § 2 odst. 1 písm. a) v návaznosti na § 7 odst. 6 a § 13 odst. 3 zákona o DPH, a to v důsledku nesplnění časového testu pro osvobození od daně podle § 56 odst. 1 téhož zákona.

## II. Rozhodnutí krajského soudu

[5] Proti rozhodnutí žalovaného podala stěžovatelka žalobu, v níž namítala procesní pochybení v předchozím daňovém řízení, vč. nezákonnosti výzev správce daně (nezákonného otáčení důkazního břemene) a především pak upozorňovala na rozdílnost závěrů správce daně, pokud jde o daň z příjmů a daň z přidané hodnoty. Pokud v případě daně z příjmů správce daně potvrdil správnost účetnictví, nemohl v téže věci u DPH rozhodnout jiným způsobem. Nesprávnost stanovení daně z přidané hodnoty přitom implikuje také nesprávnost stanovení základu daně z příjmů. Stěžovatelka nesouhlasila ani s posouzením věci jako disimulovaného právního jednání. Její vůli totiž byl převod bytových jednotek za stanovenou cenu, a to včetně zatížení zástavním právem – k převodu vlastnického práva by došlo i bez úhrady částky za výmaz zástavního práva. V doplnění žaloby pak zdůraznila, že k úhradě této částky došlo po podpisu kupních a smluv a na účet banky. Jednalo se o vztah mezi bankou a klienty a stěžovatelka tak o částkách ani nemohla účtovat (nemohla do svého účetnictví zahrnout vnitřní účet banky).

[6] Krajský soud se zevrubně vypořádal s procesními námitkami, uvedl, že správce daně dostatečně zdůvodnil své pochybnosti a odmítl, že by správce daně rozhodl rozdílně o tomtéž s tím, že principy uplatňování daně z příjmů a daně z přidané hodnoty jsou odlišné, stejně tak jako podmínky pro uznání výdajů pro účely daně z příjmů a podmínky pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 – 142, nebo ze dne 23. 4. 2014, č. j. 9 Afs 90/2013 – 36).

[7] V meritu věci se krajský soud ztotožnil se žalovaným, že stěžovatelka úvěrující bance fakticky pouze vracela svůj dluh. Mezi jednotlivými kupujícími a úvěrující bankou žádný smluvní vztah neexistoval. Žalovaný tedy nepochybil, pokud s poukazem na § 8 odst. 3 daňového řádu vycházel z toho, že skutečná cena za bytovou jednotku je tvořena jak částkou označenou jako kupní cena, tak částkou za výmaz zástavního práva. Krajský soud přitom odmítl, že k převodu vlastnického práva mělo dojít i bez úhrady za výmaz vlastnického práva. Jak vyplynulo z kupních smluv, byly kupní smlouvy uzavírány s rozvazovací podmínkou. V případě, že by kupující neuhradil částku za výmaz zástavního práva do konkrétního data splatnosti této částky dohodnutého ve smlouvě, došlo by „*k zániku již nastalých právních účinků dle této smlouvy*“ (čl. III bod 3 kupních smluv). Zároveň by se kupující v případě nezaplacení úhrady za výmaz zástavního práva dostal do prodlení a byl by nucen platit smluvní pokutu dle čl. V bodu 4 kupní smlouvy. Kupující by se tedy nestal řádným vlastníkem bytové jednotky i bez zaplacení úhrady za výmaz zástavního práva.

[8] Krajský soud tedy podanou žalobu zamítl jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

### III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[9] Proti rozsudku krajského soudu podala stěžovatelka kasační stížnost, v níž předně namítala pochybení krajského soudu, který její podání ze dne 12. 3. 2017 a ze dne 2. 8. 2017 žurnalizoval v nesprávném soudním spise, a to ve spise totožné žalobkyně (stěžovatelky) vedeném pod sp. zn. 62 Af 142/2015, což lze podle ní považovat za závažné pochybení.

[10] V ostatním pak stěžovatelka v podstatě pokračovala ve své dosavadní argumentaci. Z pohledu procesních pochybení daňových orgánů namítala rozpory v závěrech daňového řízení, když žalovaný porušil § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť ji neseznámil se změnou právního názoru. Žalovaný totiž vyjádřil jiný právní názor než správce daně, pokud jde o krácení DPH. Stěžovatelka dále namítala, že nebyly splněny podmínky pro vydání společného rozhodnutí ve věci. Podle stěžovatelky také výzvy správce daně nezákonně otočily důkazní břemeno, v řízení existovaly průtahy a stěžovatelka neměla možnost podat námitky proti postupu správce daně vedoucímu k ukončení daňové kontroly. Správce daně dále podle stěžovatelky užil nezákonné důkazy a nesprávně je vyhodnotil. Konkrétně mělo jít o výpis z bankovního účtu banky Waldviertel Sparkasse Bank AG, který nemá žádnou souvislost se stěžovatelkou, a dále znalecký odhad na jednotlivé bytové jednotky, jenž vůbec nezohlednil právní vady vážnoucí na těchto jednotkách a nemohl tak dospět ke správnému závěru o tržní ceně.

[11] Další skupina námitek mířila na vztah mezi daní z příjmů právnických osob a daní z přidané hodnoty. Stěžovatelka namítala, že během daňové kontroly správce daně identifikoval změny toliko u DPH a své závěry nijak nezohlednil také u daně z příjmů, kde uzavřel, že k žádnému pochybení stěžovatelky nedošlo; při daňové kontrole daně z příjmů byla potvrzena správnost vedeného účetnictví a dodatečný platební výměr vydáván nebyl. Správce daně tak rozhodoval dvakrát rozdílně o téže věci a jeho závěry jsou zjevně rozporné. Jestliže měl správce daně za to, že předmět DPH představují i další příjmy, měl z těchto částek stěžovatelce doměřit (změnit) i daň z příjmů. Zároveň stěžovatelka namítala, že fakticky platila daň z daně, tj. daň z příjmů i z částky, jež byla následně označena za neodvedenou DPH. Tím, že ve zprávách o daňové kontrole na daň z příjmů správce daně potvrdil správnost účetnictví, neměla stěžovatelka důvod činit jakékoliv úkony. Po vydání dodatečných platebních výměrů pak už stěžovatelka neměla možnost korekce u daně z příjmů právnických osob.

[12] Stěžovatelka rovněž setrvala na své argumentaci, že ve věci nešlo o disimulované právní jednání. Její skutečnou vůlí byl převod vlastnického práva, vč. zatížení jednotek zástavním právem. Nezaplacení částky za výmaz zástavního práva by nemělo vliv na převod práva vlastnického. Nabyvatel by pouze nabyl jednotku s příslušným omezením. Krajský soud se v této souvislosti stejně jako daňové orgány nevypořádal s tím, že ve věci šlo o trojstranný právní vztah mezi stěžovatelkou, bankou a nabyvateli bytových jednotek.

[13] Na základě uvedeného navrhla stěžovatelka, aby Nejvyšší správní soud zrušil jednak napadený rozsudek krajského soudu, jednak rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[14] Žalovaný ve vyjádření k předložené kasační stížnosti uvedl, že nemá k dispozici předmětné soudní spisy, proto na námitku nesprávného založení podání nemůže reagovat. Uvedl, že ve věci sp. zn. 62 Af 142/2015 však stěžovatelka vedení soudního spisu namítala

pokračování

ve své kasační stížnosti, tudíž o případném pochybení musela vědět. Přesto krajský soud ve věci sp. zn. 62 Af 124/2016 na tuto skutečnost nijak neupozornila. V ostatním setrval žalovaný na svém dosavadním postoji. Uvedl, že ve věci nebylo nutné postupovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu, že byly splněny podmínky pro vydání společného rozhodnutí, pochybnosti správce daně byly ve výzvě k prokázání skutečností řádně zdůvodněny, přičemž daňový subjekt je povinen prokazovat nejen skutečnosti, které sám tvrdí, ale též ty, jež je povinen tvrdit. V řízení nedocházelo k průtahům – správce daně obstarával potřebné důkazní prostředky – a stěžovatelka se ani odstranění nečinnosti nedomáhala. K pochybení nedošlo ani při ukončení daňové kontroly. Stěžovatelka byla seznámena s kontrolními zjištěními a měla možnost se k nim vyjádřit; poté už nové návrhy uplatňovat nelze. K údajně rozpornému rozhodování správce daně žalovaný uvedl, že principy daně z příjmů a DPH jsou odlišné. Postup, kdy stěžovatelka rozdělila celkovou úplatu za prodej bytových jednotek na dvě části, vedl ke krácení DPH, aniž by zároveň vedl ke krácení daně z příjmů právnických osob. Žalovaný také odmítl, že by ve věci existoval třístranný právní vztah, neboť mezi bankou a kupujícími bytových jednotek žádný právní vztah nevznikl. Fakticky šlo jen o splacení úvěru stěžovatelky bance, což vyplývá i z toho, že potvrzení o výmazu zástavního práva bylo adresováno stěžovatelce a nikoliv kupujícím. S odkazem na napadený rozsudek krajského soudu žalovaný zdůraznil, že převod vlastnického práva byl úzce navázán na zaplacení částky za výmaz zástavního práva. Žalovaný proto navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

#### IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatelka je řádně zastoupena. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Stěžovatelka vnesla řadu procesních námitek, nicméně jádro sporu tkví v otázce, zda byla stěžovatelka povinna odvést DPH jak z částky označené jako kupní cena za bytové jednotky, tak z částky označené jako úhrada za výmaz zástavního práva, tj. v posouzení, zda tyto částky představují celkovou cenu za převod bytových jednotek (a dohromady tak podléhají DPH) či nikoli.

##### *IV.1 K nesprávnému vedení soudního spisu*

[18] V prvé řadě se však Nejvyšší správní soud zabýval námitkou, že krajský soud žurnalizoval dvě podání v této věci do jiného soudního spisu, a to spisu totožné žalobkyně (stěžovatelky) vedeného pod sp. zn. 62 Af 142/2015; konkrétně mělo jít o vyjádření stěžovatelky ze dne 12. 3. 2017 a doplnění žalobního návrhu ze dne 2. 8. 2017. V této souvislosti si Nejvyšší správní soud vyžádal předmětný soudní spis, z něhož zjistil následující skutečnosti. V soudním spise se nachází vyjádření stěžovatelky ze dne 13. 3. 2017 (nikoli 12. 3. 2017), zaslané krajskému soudu dne 27. 3. 2017. Toto vyjádření (replika stěžovatelky) se skutečně vztahuje k nyní projednávané věci (tj. ke sp. zn. 62 Af 124/2016), přičemž k žurnalizování podání do spisu vedeného pod sp. zn. 62 Af 142/2015 došlo z důvodu, že právní zástupkyně stěžovatelky, jak vyplývá ze záznamu o ověření elektronického podání, uvedla do datové zprávy chybnou spisovou značku: 62 Af 142/2015. Tento postup se podle Nejvyššího správního soudu nemohl nijak dotknout procesních, natož hmotných práv stěžovatelky, která ani dotčení svých práv nijak nespécifikovala.

Pokud má tato námitka znamenat, že se krajský soud nemohl seznámit s obsahem tohoto vyjádření, pak Nejvyšší správní soud uvádí, že předmětné vyjádření bylo zároveň zažurnalizováno i do soudního spisu sp. zn. 62 Af 124/2016 (č. l. 78), soudci rozhodující ve věci tak s obsahem tohoto vyjádření byli plně seznámeni.

[19] Co se týče druhého podání ze dne 2. 8. 2017, v soudním spise ve věci sp. zn. 62 Af 124/2015 je obsaženo doplnění žalobního návrhu, které se však vztahuje právě k této věci, nikoliv k věci nyní projednávané, jak vyplývá i ze specifikace napadeného rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství. Pro nyní projednávanou věc tak není předmětné podání nijak relevantní. Toto podání bylo zasláno ke sp. zn. 62 Af 142/2016 (správně měla být uvedena sp. zn. 62 Af 142/2015), zjevně opět v důsledku omylu právní zástupkyně stěžovatelky. Lze tedy uzavřít, že Nejvyšší správní soud neshledal v postupu krajského soudu žádné pochybení a předmětná námitka proto není důvodná.

#### *IV.2 K procesním pochybením správních orgánů*

[20] Pokud jde o ostatní procesní námitky, tyto směřují proti postupu správce daně, potažmo žalovaného. Zde Nejvyšší správní soud předně upozorňuje, že jako kasační soud přezkoumává především rozhodnutí a postup krajského soudu, stěžovatel je proto povinen uvést konkrétní argumentaci zpochybňující závěry vyslovené v napadeném rozhodnutí krajského soudu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012 - 351, a judikatura tam citovaná). Stěžovatelka však v kasační stížnosti konkrétní výtky v tomto směru neuvádí, pouze setrvává na své argumentaci, kterou uplatnila již před krajským soudem. Na tu však krajský soud zevrubně reagoval, Nejvyšší správní soud proto zejména odkazuje na závěry krajského soudu, jež považuje za správné. K jednotlivým námitkám pak (více či méně) stručně uvádí následující.

[21] V případě námitky rozpornosti závěrů daňového řízení a porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, Nejvyšší správní soud nerozumí, v jakém smyslu se měl žalovaný odchýlit od právního názoru správce daně, neboť oba správní orgány dospěly k totožnému názoru, že deklarovaná kupní cena byla nižší, než skutečná celková kupní cena za bytovou jednotku, která zahrnovala i úhradu za výmaz zástavního práva. To, že jej případně správní orgány vyjádřily jinými slovy, změnu právního názoru nezakládá. Jak navíc velmi případně zdůraznil již krajský soud, podle § 115 odst. 2 věty druhá daňového řádu platí, že o změně právního názoru musí žalovaný jako odvolací orgán informovat daňový subjekt jen tehdy, jestliže by tato změna ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Vzhledem k tomu, že v této věci žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky a dodatečné platební výměry správce daně potvrdil, je zřejmé, že k rozhodnutí v neprospěch stěžovatelky v žádném případě nedošlo. Předmětná námitka je proto nedůvodná.

[22] Stěžovatelka dále namítala, že nebyly splněny podmínky pro vydání společného rozhodnutí ve věci, neboť dodatečné platební výměry byly vydány na základě dvou různých daňových kontrol vedených správcem daně a ukončených jednak zprávou o daňové kontrole ze dne 10. 6. 2015, č. j. 1726778/14/3309-60562-701442, a jednak zprávou o daňové kontrole ze dne 10. 6. 2015, č. j. 1836677/14/3309-60562-701442. K tomu Nejvyšší správní soud odkazuje na odst. 2 odůvodnění tohoto rozsudku a zdůrazňuje, že se nejednalo o dvě zcela nezávislé daňové kontroly, neboť prověřované daňové povinnosti spolu úzce souvisely. Jinými slovy, fakticky šlo o daňovou kontrolu jedinou, kdy původně zahájena daňová kontrola byla toliko rozšířena o navazující zdaňovací období tak, aby související daňové povinnosti stěžovatelky byly prověřeny komplexně. K prodeji bytových jednotek totiž docházelo průběžně v různých zdaňovacích obdobích.

pokračování

[23] Podle § 7 odst. 2 daňového řádu platí, že „*správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Z důvodu hospodárnosti může konat správce daně úkony pro různá řízení společně. Ze spisu, popřípadě z rozhodnutí vydaného na základě těchto úkonů, musí být zřejmé, ke které povinnosti a s jakým výsledkem byly úkony učiněny.*“ Vzhledem k tomu, že se v tomto případě jednalo o skutkově i právně totožné věci týkající se téhož odvolatele (stěžovatelky), přičemž i námitky uplatněné v odvoláních byly totožné, má Nejvyšší správní soud za naplněné hledisko hospodárnosti ve smyslu výše citované ustanovení daňového řádu. Není přitom nijak problematické, pokud ke spojení věcí (řízení) dojde až v rámci konečného rozhodnutí. Z věty třetí § 7 odst. 2 daňového řádu nevyplývá nic jiného, než že musí dojít k řádné identifikaci daňových povinností (daňových řízení), k nimž se společný úkon vztahuje. Identifikace dodatečných platebních výměrů je přitom z odvolacího rozhodnutí zřejmá, přičemž žalovaný v odst. 1 odůvodnění odvolacího rozhodnutí spojení věcí i odůvodnil. Pokud stěžovatelka namítala, že ze společného rozhodnutí není zřejmé, zda se stěžovatel vypořádal s argumenty vztahujícími se k jednotlivým zdaňovacím obdobím, Nejvyšší správní soud podotýká, že po celé daňové řízení i řízení před správními soudy vede stěžovatelka k jednotlivým případům (obdobím) ucelenou argumentaci. Údajně opomenuté argumenty ostatně ani neuvedla.

[24] Pokud jde o namítané průtahy v daňovém řízení, zde Nejvyšší správní soud odkazuje na vypořádání této námítky krajským soudem a dodává, že měla-li stěžovatelka za to, že v řízení dochází k průtahům, mohla podat podnět k ochraně před nečinností podle § 38 odst. 1 daňového řádu, což neučinila. Zpětně se proto tato námitka jeví jako ryze účelová.

[25] Stěžovatelka také namítala, že neměla možnost podat námitky proti postupu správce daně vedoucímu k ukončení daňové kontroly. K této námitce Nejvyšší správní soud ze správního spisu zjistil, že stěžovatelka byla v souladu s § 88 odst. 2 daňového řádu seznámena s výsledkem kontrolních zjištění (dokument ze dne 15. 1. 2015, č. j. 133941/15/3309-60562-701442). Na základě její žádosti ji následně byla stanovena lhůta k vyjádření v délce 30 dnů (srov. § 88 odst. 3 daňového řádu). Stěžovatelka se podáním ze dne 26. 2. 2015 (doplněným podáním ze dne 3. 4. 2015) ke kontrolním zjištěním vyjádřila. Přípisem ze dne 18. 5. 2015 správce daně stěžovatelku předvolal k projednání zprávy o daňové kontrole, z něhož se zástupkyně stěžovatelky omluvila a požádala o zaslání zprávy o daňové kontrole do datové schránky. V návaznosti na zaslání zpráv o daňové kontrole požádala stěžovatelka přípisem ze dne 9. 6. 2015 o stanovení další lhůty, a to k podání námitek proti předložení zprávy o daňové kontrole. Správce daně ji v odpovědi sdělil, že proti zprávě o daňové kontrole nelze podávat námitky.

[26] Z uvedeného je zřejmé, že stěžovatelka měla prostor reagovat na kontrolní zjištění správce daně, kterého také využila. Následná vyjádření (námitky) ke kontrolním zjištěním, resp. zprávě o daňové kontrole jsou limitována koncentrací stanovenou § 88 odst. 3 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení totiž platí, že pokud nedojde na základě vyjádření daňového subjektu ke změně výsledku kontrolního zjištění (k čemuž v projednávané věci nedošlo), nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění, včetně navrhování dalších důkazů (k tomu srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2015, č. j. 6 Afs 105/2015 – 30). Jinak řečeno, prostor pro vyjádření a důkazní návrhy daňového subjektu není nekonečný, ale je omezen na okamžik po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění. Samotné projednání zprávy o daňové kontrole (její zaslání daňovému subjektu) je tedy třeba vnímat jen jako konečnou fázi daňové kontroly, kdy již nelze zpochybňovat zjištění správce daně a předkládat nové argumenty či důkazy. Proto lze než uzavřít, že správce daně v tomto případě nijak nepochybil.

[27] Nedůvodnou je rovněž námitka, že výzvy správce daně nezákonně přenášely důkazní břemeno. Stěžovatelka tvrdila, že z výzvy správce daně ze dne 6. 8. 2013, v níž byla vyzvána

k tomu, zda ze zdanitelného plnění ve výši 29 276 280 Kč byla odvedena DPH, nebylo vůbec patrné, jak správce daně k dané částce došel a proč vyzývá stěžovatelku k prokázání daných skutečností; uvedená částka totiž nefiguruje v jejím účetnictví a správce daně nijak nezpochybnil podklady, z nichž účetnictví vychází ani způsob jeho vedení. Jestliže měl správce daně pochybnosti, byl to podle stěžovatelky on, koho v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu tížilo důkazní břemeno.

[28] Pokud jde o rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, je to primárně daňový subjekt, kdo je dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání (daňovém tvrzení nebo dalších podáních), nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Z četné judikatury Nejvyššího správního soudu v této souvislosti vyplývá, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, či ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86). Správce daně může vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti dokladů zachycených v účetnictví, či jiných povinných záznamů; v tomto ohledu jej tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. „*Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné*“ (viz výše citované rozsudky Nejvyššího správního soudu pod č. j.: 2 Afs 24/2007 – 119 a 9 Afs 30/2008 – 86).

[29] Podle Nejvyššího správního soudu správce daně uvedeným požadavkům dostal. Ve shodě s krajským soudem Nejvyšší správní soud k obsahu výzvy rekapituluje, že správce daně uvedl, že na základě údajů v kupních smlouvách, které žalobce uzavřel, mu vznikly pochybnosti o tom, že byla daň z přidané hodnoty z úplat za převod bytových jednotek odvedena v souladu se zákonem. Správce daně ve výzvě dostatečně konkretizoval předmětné kupní smlouvy (odkázal na příloženou tabulku) i úplaty za převod a jasně uvedl, že nebyla odvedena daň z přidané hodnoty z úhrad za výmaz zástavního práva. Rovněž uvedl, že částka 29 276 280 Kč je tvořena součtem částek za výmaz zástavního práva u všech předmětných kupních smluv. Z předmětné výzvy tudíž muselo být stěžovateli zřejmé, jak správce daně k této částce dospěl. A jestliže správce daně dospěl k názoru, že právě i částka za výmaz zástavního práva tvořila celkovou kupní cenu za převod nemovitostí (resp. že o skutečné výši kupní ceny existují vážné pochyby), byl oprávněn vyzvat stěžovatelku k prokázání toho, zda z této částky odvedla DPH, neboť jde o údaje, jež měly být uvedeny v daňových přiznáních stěžovatelky a zachyceny v jejím účetnictví. Z tohoto pohledu lze říci, že účetnictví stěžovatelky bylo neúplné, nikoli řádné a bezchybné. Pokud tedy stěžovatelka namítala, že uvedená částka nevyplývala z jejího účetnictví, lze jí v jistém smyslu přisvědčit, nicméně figurovat v něm měla. V žádném případě tak nelze hovořit o svévolném přenášení důkazního břemene.

[30] Nejvyšší správní soud nesouhlasí ani s námitkou, že správce daně užil nezákonné důkazy. V této souvislosti specifikovala stěžovatelka důkaz jediný, a to výpis z bankovního účtu banky Waldviertel Sparkasse Bank AG č. 3033102250/7940, který nepatřil stěžovateli, ani na něj nebyly poukazovány její platby. Nejvyšší správní soud úvodem připomíná, že jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem (§ 93 odst. 1 daňového řádu). Nejde přitom jen o podklady mající původ u daňového subjektu, ale např. i o listiny či jiné podklady třetích osob, případně orgánů veřejné moci. V daném případě je rozhodné, že předmětný bankovní účet má přímou souvislost s daňovou povinností stěžovatelky, neboť na něj byly podle kupních smluv posílány platby za výmaz zástavního práva, jež podle správce daně tvořily součást kupní ceny. Jestliže stěžovatelka namítala, že nebyla součástí vztahu mezi bankou a nabyvateli bytových



pokračování

jednotek, je potřeba říci, že nabyvatelé zasílali platby na předmětný účet na základě kupních smluv uzavřených se stěžovatelkou; jinými slovy – s bankou žádný zvláštní právní vztah neměli (k tomu v podrobnostech viz níže).

[31] Stěžovatelka zpochybňovala i hodnocení znaleckého odhadu na jednotlivé bytové jednotky proto, že vůbec nezohlednil právní vady vážnoucí na těchto jednotkách; tuto námitku však nijak blíže nekonkretizovala. Nejvyšší správní soud k ní uvádí, že ve správním spise jsou obsaženy dva znalecké posudky – jeden na zjištění obvyklé ceny rozestavěného bytového domu ze dne 31. 1. 2010 a druhý na stanovení obvyklé ceny jednotlivých bytových jednotek ze dne 5. 10. 2011. Oba dva posudky lze hodnotit jako přezkoumatelné a vzájemně souladné (obvyklá cena rozestavěného domu cca 30,5 mil Kč x obvyklá celková cena bytových jednotek cca 33,5 mil. Kč). Uvedenému ocenění odpovídají i původní cenové nabídky na prodej jednotlivých jednotek, jež se nacházejí rovněž ve správním spise. Za této situace stěžovatelka zpochybňuje odborné závěry znalců na základě zcela vágní argumentace a ani nedokládá vlastní oponentní odborný odhad tržní ceny. Je proto zřejmé, že její námitka nemůže být úspěšná. Již krajský soud ji navíc upozornil, že v případě, jestli měla u tvrzených právních vad na mysli existenci zástavního práva pro Waldviertel Sparkasse bank AG, tak z kupních smluv neplyne, že by tato skutečnost měla mít jakýkoliv dopad na kupní cenu, neboť ihned po úhradě částky za výmaz zástavního práva mělo dojít k jeho zániku. Na tržní cenu tak existence tohoto zástavního práva nemohla mít vliv.

#### *IV.3 K rozdílnému rozhodování o téže věci / vztah DPH k dani z příjmů právnických osob/*

[32] Stěžovatelka rovněž namítala, že správce daně rozhodoval rozdílně při daňové kontrole daně z příjmů právnických osob, kdy potvrdil správnost vedeného účetnictví, a rozdílně při daňové kontrole na DPH. V tomto postupu shledává zřejmé rozpory a porušení zásady *ne bis in idem*. Druhou rovinou této kasační námitky je pak skutečnost, že v důsledku změny náhledu správce daně, který částku za úhrady zástavního práva rozdělil na částku představující základ DPH a samotné DPH, stěžovatelka fakticky platila daň z příjmů i z částky představující podle správce daně samotné DPH (dle účetnictví stěžovatelky totiž vstupovala do základu daně z příjmů celá částka za výmaz zástavního práva).

[33] Rovněž tuto námitku posoudil Nejvyšší správní soud jako nedůvodnou, byť dílem na základě jiných úvah, než tak učinil žalovaný a krajský soud. Vycházel přitom z premisy, že v této věci je předmětem řízení posouzení zákonnosti doměření daně z přidané hodnoty, nikoliv posouzení zákonnosti (a správnosti) stanovení daně z příjmů právnických osob.

[34] Zdejší soud již shora předestřel, že správce daně vedl daňovou kontrolu současně jak na daň z příjmů právnických osob, tak na DPH. Nezpochybňuje přitom, že u daně z příjmů byla daňová kontrola ukončena dříve, a to bez změny původně tvrzené daňové povinnosti. To vyplývá ze zpráv o daňové kontrole ze dne 24. 9. 2014, č. j. 1666707/14/3309-05401-709332 (zdaňovací období 2011), a ze dne 25. 3. 2015, č. j. 397408/15/3309-60561-709332 (zdaňovací období 2012), v nichž je uvedeno, že správce daně prověřil uznatelnost vynaložených nákladů a prověřil stanovení základu daně; nebyly zjištěny žádné nesrovnalosti rozhodné pro stanovení výše základu daně. Uvedené závěry je ovšem nutné vnímat primárně právě v kontextu daně z příjmů právnických osob. Rozhodně tak nezakládají překážku věci rozhodnuté (*rei administratae*) ve vztahu k dani z přidané hodnoty. Správce daně zde nepotvrdil celkovou správnost účetnictví jednou provždy a z pohledu všech druhů daní. Zde se Nejvyšší správní soud v obecné rovině ztotožňuje se žalovaným i krajským soudem, který zcela správně upozornil, že závěry ohledně daně z příjmů ještě automaticky a bez dalšího nedopadají na daň z přidané hodnoty. Jedná se o různé daňové povinnosti (dokonce různé druhy daní: přímé a nepřímé), tudíž nelze

hovořit o totožnosti věci a rozporech v závěrech správce daně. Sama stěžovatelka ostatně na jiném místě kasační stížností uvedla, že částka za výmaz zástavního práva v jejím případě vstupovala do základu daně z příjmů, neboť o této částce z pohledu daně z příjmů účtovala mínusem na straně nákladů (což vedlo ke zvýšení základu daně); právě to může vysvětlovat závěr správce daně o nezjištění nesrovnalostí u daně z příjmů. Námitka porušení zásady *ne bis in idem* proto není důvodná.

[35] Žalovanému i krajskému soudu lze přisvědčit i potud, že principy uplatňování daně z příjmů a daně z přidané hodnoty jsou odlišné, dokazování u jednotlivých daní tak do jisté míry sleduje i odlišné cíle. Pokud se ovšem jak žalovaný, tak krajský soud odvolával na rozdílnost podmínek pro uznání výdajů pro účely daně z příjmů a podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH na vstupu (a na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 – 142 a ze dne 23. 4. 2014, č. j. 9 Afs 90/2013 – 36, jež se zabývaly touto problematikou), není tato argumentace pro projednávanou věc zcela přílehavá. V nyní projednávané věci jde totiž o příjmy stěžovatelky, resp. DPH na výstupu. Z tohoto důvodu považuje Nejvyšší správní soud za nezbytné závěry krajského soudu korigovat, resp. doplnit.

[36] Lze přisvědčit argumentaci stěžovatelky, že výše úplaty za zdanitelné plnění, tj. určení výše základu DPH a samotného DPH, má samozřejmě vliv i na výši výnosu z pohledu daně z příjmů za tentýž obchodní případ. Do základu daně z příjmů lze zahrnout jen úplatu za zdanitelné plnění bez DPH; tj. pouze základ daně z přidané hodnoty ve smyslu § 36 odst. 1 zákona o DPH (srov. *mutatis mutandis* rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2018, č. j. 7 Afs 4/2017 – 31). V tomto případě správce daně se zřetelem k § 36 odst. 1 a § 37 odst. 2 zákona o DPH rozdělil celkové částky za výmaz zástavního práva uhrazenou kupujícími na část představující základ DPH a část představující samotnou daň; jinak řečeno, částka za výmaz zástavního práva uvedená v kupních smlouvách představovala podle správce daně konečnou cenu vč. DPH. To dle stěžovatelky vede k tomu, že se základ daně z příjmů a základ DPH liší. Otázka, zda by tato skutečnost měla být případně zohledněna i v rámci daně z příjmů (stěžovatelka se fakticky domáhá toho, že jí měla být v rámci daňové kontroly snížena daň z příjmů) však nemůže být posuzována při přezkumu zákonnosti stanovení daně z přidané hodnoty. Z tohoto pohledu je klíčové, že o zákonnosti výše daně z přidané hodnoty nemá Nejvyšší správní soud žádné pochybnosti. V situaci, kdy z kupních smluv jednoznačně nevyplývalo, zda uvedená částka za výmaz zástavního práva je uvedena vč. nebo bez DPH, vyšel správce daně za použití § 37 odst. 2 zákona o DPH z toho, že jde o cenu konečnou, tj. cenu obsahující v sobě už DPH. Tento postup byl ostatně pro stěžovatelku výhodnější, neboť vedl k doměření nižší DPH. O výši daně z přidané hodnoty tak nepamatují žádné pochyby či rozpory, když stěžovatelka ani netvrdí, že by jí měla být doměřena DPH vyšší.

[37] Argumentace stěžovatelky může zakládat určité pochybnosti toliko o správné výši základu daně z příjmů právnických osob, nicméně tyto pochybnosti by měly být řešeny v rámci nalézacího řízení týkajícího se této daně; o takový případ ostatně šlo i ve věci řešené ve shora citovaném rozsudku zdejšího soudu pod č. j. 7 Afs 4/2017 – 31. Stěžovatelka nyní namítala, že po zjištění závěrů správce daně u DPH už neměla možnost korekce daně z příjmů, nicméně v tom se s ní Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Daňová kontrola na daň z příjmů byla skutečně ukončena dříve, než ta ohledně daně z přidané hodnoty, stěžovatelka však na pozdější závěry správce daně mohla reagovat i po skončení daňové kontroly na daň z příjmů. Poté, co se tyto závěry dozvěděla (což bylo nejpozději doručením shora specifikovaných dodatečných platebních výměrů dne 26. 6. 2015), totiž stěžovatelka mohla podat dodatečné daňové přiznání na nižší daň z příjmů ve smyslu § 141 odst. 2 daňového řádu, případně podat podnět k přezkumnému řízení podle § 121 a násl. daňového řádu. Nejvyšší správní soud

pokračování

v této souvislosti pro pořádek připomíná, že běh lhůty pro stanovení daně byl v případě daně z příjmů právnických osob přerušen zahájením daňové kontroly (a lhůta tak končila až dne 17. 12. 2015, resp. 15. 5. 2016).

[38] Podáním dodatečného daňového přiznání na nižší daň z příjmů by stěžovatelka zahájila doměřovací řízení, v rámci něhož by mohla být prověřena výše základu daně a daň právě v návaznosti na závěry správce daně ohledně doměření DPH. Jak přitom vyplývá z § 141 odst. 6 daňového řádu, ani ukončená daňová kontrola nebrání podání dodatečného daňového přiznání (tomu brání pouze probíhající daňová kontrola). Stěžovatelka tak zřejmě neučinila z důvodu, že by tím *de facto* přiznala vlastní pochybení u DPH. V takovém případě se však s možným negativním důsledkem v podobě vyšší daně z příjmů musí smířit, neboť ten je primárně důsledkem jí zvoleného způsobu daňové optimalizace. Pokud by totiž stěžovatelka postupovala důsledně dle zákona, pochybnosti u daně z příjmů by vůbec nevznikly. Ani námitka týkající se nesprávné výše daně z příjmů právnických osob proto není důvodná.

#### *IV.4 K posouzení skutečného obsahu právního jednání*

[39] Konečně, jde-li o samotnou podstatu věci, stěžovatelka namítala, že její skutečnou vůli a vůli kupujících bylo převedení vlastnického práva k bytovým jednotkám za kupní cenu uvedenou v kupních smlouvách s vědomím, že bytové jednotky jsou zatíženy zástavním právem. Výmaz zástavního práva byl pak věcí právního vztahu mezi nabyvateli a bankou. Námitku stěžovatelky lze tedy vyložit v tom smyslu, že ve věci nedošlo k disimulaci (zastírání) skutečného obsahu právního jednání. Stěžovatelka tak opakuje totožnou argumentaci, se kterou se již jak žalovaný, tak následně i krajský soud důsledně vypořádal. Nejvyšší správní soud se s tímto vypořádáním bezesbytku ztotožňuje, neboť z okolností případu je zřejmé, že skutečný obsah právního jednání (skutečná celková cena bytových jednotek) byl stěžovatelkou opravdu zastřen (disimulován).

[40] Podle § 8 odst. 3 daňového řádu platí, že správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Na simulaci je třeba pohlížet jako na stav, kdy daňový subjekt předstírá (simuluje) určitý právní úkon, ač jej nechce, a zastírá (disimuluje) tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chce, popř. jím zastírá jinou právní skutečnost. Přesně k této situaci došlo i v projednávané věci.

[41] Rozdělení celkové ceny bytových jednotek na část kupní ceny a část úhrady za výmaz zástavního práva (čl. IV. kupních smluv) hodnotí i Nejvyšší správní soud jako umělé. Už správce daně ostatně případně poukázal na dřívější internetové nabídky stěžovatelky na webových stránkách [www.slunecniterasy.cz](http://www.slunecniterasy.cz), kde byly předmětné bytové jednotky nabízeny za odlišné ceny, než které byly poté v kupních smlouvách uvedeny jako kupní ceny (za ceny řádově odpovídající celkové ceně, vč. částky za výmaz zástavního práva); cenám v internetové nabídce ostatně odpovídají i ceny stanovené znaleckým posudkem ze dne 5. 10. 2011. Částka za výmaz zástavního práva nebyla samostatným plněním, ale tvořila část celkové ceny bytových jednotek (příjem stěžovatelky), který byl na základě dohody mezi stěžovatelkou a kupujícími jen zaplacen na účet jiného subjektu – banky Waldviertel Sparkasse bank AG. Takto stěžovatelka fakticky splácela svůj dluh úvěřující bance. To znamená, že stěžovatelka toliko předstírala (simulovala), že jde o úhradu za výmaz zástavního práva (že existuje právní vztah mezi bankou a kupujícími), čímž zastírala (disimulovala), že se jednalo jen o úhradu části kupní ceny. Stěžovatelka se tak snažila navodit dojem, že kupní cena je jen v nepatrné výši, zatímco větší část skutečné kupní ceny byla placena přímo úvěřující bance jako úhrada za výmaz vlastnického práva.

[42] Nejvyšší správní soud podotýká, že kupující žádný vztah s úvěřující bankou neměli; vše probíhalo na základě smluv o úvěru a zástavní smlouvy uzavřených mezi stěžovatelkou a bankou, jež se nacházejí ve správním spise a z nichž vyplývá, že úvěr měl být splácen nepravidelně z prostředků získaných prodejem bytových jednotek s tím, že se banka vzdá zástavního práva u jednotlivých bytových jednotek poté, co jí bude splátka za příslušnou bytovou jednotku poskytnuta (dodatek č. 1 ke smlouvě o úvěru). Jinými slovy, ve věci šlo nikoli o trojstranný právní vztah, ale o dva dvoustranné vztahy: jeden mezi stěžovatelkou a úvěřující bankou a druhý mezi stěžovatelkou a kupujícími. Tomu ostatně odpovídají i potvrzení o výmazu zástavního práva vydaná bankou, jež jsou adresována stěžovatelce nikoli kupujícím. Nelze přitom přehlédnout, že úvěřující banka v těchto prohlášeních hovoří o úhradě „části kupní ceny“ na její účet, nikoli o úhradě částky za výmaz zástavního práva.

[43] Krajský soud přitom zcela správně odmítl, že by k převodu vlastnického práva došlo i bez úhrady za výmaz zástavního práva. Kupní smlouvy byly totiž uzavírány s rozvazovací podmínkou, která stanovovala, že v případě, že by kupující neuhradil částku za výmaz zástavního práva do konkrétního data splatnosti této částky dohodnutého ve smlouvě, došlo by „*ke zániku již nastalých právních účinků dle této smlouvy*“ (čl. III bod 3 kupních smluv). Kupující by se tak nestali řádnými vlastníky bytových jednotek, aniž by nezaplatili také úhradu za výmaz zástavního práva. Převod vlastnického práva tudíž závisel i na úhradě částky za výmaz zástavního práva bance, což jen podporuje závěr, že uvedená částka představovala součást celkové kupní ceny. Ani tato námitka proto není důvodná.

#### V. Závěr a náklady řízení

[44] Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 poslední větou s. ř. s. zamítl.

[45] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti v tomto řízení nevznikly, takže mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů nepřiznal.

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

V Brně dne 24. července 2019

JUDr. Tomáš Langášek  
předseda senátu