



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudkyň Mgr. et Mgr. Lenky Bahýřové, Ph.D. a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **Ing. I. S.**, zast. Mgr. Hanou Erbsovou, advokátkou, se sídlem Klicperova 1266/1, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 6. 2016, č. j. 26952/16/5200-10424-701962, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci, ze dne 29. 8. 2018, č. j. 65 Af 104/2016 - 157,

**t a k t o :**

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci, ze dne 29. 8. 2018, č. j. 65 Af 104/2016 – 157, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 16. 6. 2016, č. j. 26952/16/5200-10424-701962, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti ve výši 18.200 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokátky Mgr. Hany Erbsové.

**O d ů v o d n ě n í :**

### I. Předmět řízení a jeho předcházející průběh

[1] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) brojí proti v záhlaví označenému rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci (dále též jen „napadený rozsudek“), jímž byla jako nedůvodná zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 6. 2016, č. j. 26952/16/5200-10424-701962 (dále též jen „rozhodnutí žalovaného“).

[2] Ze správního spisu se podává, že stěžovatel v roce 2011 koupil od města Zábřeh na základě kupní smlouvy ze dne 26. 9. 2011 pozemky na K. o celkové výměře 2,6906 ha za sjednanou kupní cenu 220 Kč/m<sup>2</sup> a projektovou dokumentaci na výstavbu rodinných domů v lokalitě „P. h.“ v Z. Tyto pozemky následně opatřil inženýrskými sítěmi, jejichž zhotovitelem byl podnikatel I. B. Stěžovatel v období od listopadu roku 2011 do října roku 2012 prodal deset

těchto pozemků tvořených celkem 13 blíže specifikovanými parcelami k výstavbě rodinných domů za sjednanou cenu 980 Kč/m<sup>2</sup>. Stěžovatel rovněž prodal manželům B. (I. B. a Mgr. M. B.) ve stejné lokalitě pozemek k výstavbě rodinného domu, parcelu p. č. X, na základě kupní smlouvy ze dne 4. 4. 2012, přičemž kupní cena pozemku byla sjednána dohodou ve výši 220 Kč/m<sup>2</sup>. Dne 30. 11. 2012 prodal stěžovatel podnikateli I. B. devět pozemků k výstavbě rodinných domů tvořených celkem 14 blíže specifikovanými parcelami v téže lokalitě na základě kupní smlouvy ze dne 30. 11. 2012, a to za sjednanou kupní cenu ve výši 370 Kč/m<sup>2</sup>.

[3] Dne 16. 12. 2014 vydal Finanční úřad pro Olomoucký kraj, Územní pracoviště v Šumperku (dále též jen „správce daně“) dodatečný platební výměr č. j. 1871555/14/3109-50521-802090 na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012, kterým stěžovateli doměřil daň ve výši 751.200 Kč a zároveň mu uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně podle ustanovení § 251 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále též jen „daňový řád“), ve výši 150.240 Kč. Správce daně dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal rozdíl mezi cenou stavebních pozemků sjednanou s manželí B. (220 Kč/m<sup>2</sup>) a fyzickou osobou podnikající I. B. – I. (370 Kč/m<sup>2</sup>) a zjištěnou cenou obvyklou (tu správce daně stanovil ve výši 980 Kč/m<sup>2</sup> a ve výši 735 Kč/m<sup>2</sup>) ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2012 (dále též jen „zákon o daních z příjmů“).

[4] Dne 16. 3. 2015 vydal správce daně rozhodnutí č.j. 471523/15/3109-50521-802090, kterým dle § 113 odst. 1 daňového řádu částečně vyhověl odvolání stěžovatele a napadený dodatečný platební výměr změnil tak, že doměřenou daň ve výši 751.200 Kč snížil na částku 691.290 Kč. Správce daně vyhověl požadavku stěžovatele a snížil celkový základ daně za rok 2012 o dosud neuplatněnou daňovou ztrátu ve výši 1.126.931 Kč, a naopak nevyhověl námitkám stěžovatele ve věci aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů.

[5] Rozhodnutím žalovaného bylo k odvolání stěžovatele změněno rozhodnutí správce daně o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru postupem dle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu tak, že stěžovateli byla doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 ve výši 1.046.370 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 209.274 Kč.

[6] Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci v záhlaví označeným rozsudkem (dále též jen „napadený rozsudek“) zamítl žalobu jako nedůvodnou. Potvrdil závěr správce daně, resp. žalovaného, že v případě stěžovatele a podnikatele I. B. se jedná o spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, a aproboval též závěr žalovaného, že stěžovatel neunesl svoji důkazní povinnost ve vztahu k existenci důvodů, které by mohly odůvodnit odchýlení ceny sjednané mezi stěžovatelem a manželí B., resp. podnikatelem I. B. od ceny obvyklé.

## II. Obsah kasační stížnosti

[7] Stěžovatel v rozsáhlé kasační stížnosti uplatnil důvody vymezené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[8] A) Stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně vyhodnotil právní otázku, zda se prodej pozemků uskutečnil mezi spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů (stěžovatel a pan B.). Toto ustanovení nezná pojem „kapitálově a personálně propojené (spojené) osoby“, jimiž shodně operuje jak krajský soud, tak žalovaný (viz body 20. a 39. napadeného rozsudku a s. 11, 12 a 13 rozhodnutí žalovaného). Podle stěžovatele nebylo

pokračování

prokázáno, že mezi ním a panem B. existoval právní vztah, jehož převážným účelem bylo snížení základu daně; důkazní břemeno zde přitom tíží správce daně. Pokud žalovaný i krajský soud hovořili o propojenosti personální a kapitálové, jedná se podle stěžovatele o jinou situaci, než na kterou pamatuje předmětné ustanovení, které hovoří o účelu snížení základu daně. Právní vztahy mezi stěžovatelem a panem B. měly svůj řádný ekonomický důvod a nebyly vytvořeny převážně za účelem snížení základu daně. Účelem tohoto vztahu bylo připravit pozemky stěžovatele na prodej zájemcům o výstavbu rodinných domů, a tento ekonomický účel byl skutečně realizován. Důvodem nákupu pozemků panem B. byl zájem dosáhnout vypořádání pohledávky za stěžovatelem a zájem realizovat zisk z jejich prodeje. Vazba mezi stěžovatelem a panem B. neodpovídá charakteristice obsažené v § 23 odst. 7 písm. b) bod. 5 zákona o daních z příjmů, závěry krajského soudu i žalovaného jsou tedy nesprávné. Žalovaný ani krajský soud neuvádějí dostatečné úvahy, které by vyvracely reálnou ekonomickou podstatu konkrétního vztahu mezi stěžovatelem a panem B. a současně mohly vést k závěru, že tento vztah byl vytvořen převážně za účelem snížení daně. S ohledem na oprávnění stěžovatele ve zdaňovacím období odečíst od základu daně dle § 34 zákona o daních z příjmů dosud neuplatněnou daňovou ztrátu z minulých let ve výši 1.211.679 Kč, nebyl tedy v tomto období motivován svůj základ daně za toto období snižovat transakcemi se spojenými osobami.

[9] B) Podle stěžovatele byla nesprávně posouzena otázka, zda byl uspokojivě doložen cenový rozdíl v souladu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Tvzení, námitky a důkazy, které stěžovatel uplatňoval za účelem zdůvodnění cenového rozdílu, byly žalovaným mylně posouzeny jako námitky proti stanovení obvyklé tržní ceny. V důsledku tohoto omylu nebyly fakticky vůbec vypořádány námitky, jimiž stěžovatel rozporoval závěry správce daně týkající se odůvodnění cenového rozdílu (obtížná prodejnost pozemků prodaných panu B., umístění pozemků v blízkosti hřbitova, resp. v nejméně atraktivní části lokality, výměra pozemků neumožňovala či ztěžovala výstavbu rodinných domů, existující dluh, o jehož splacení pan B. stěžovatele upomínal, a s tím spojená obava z negativních následků v případě nesplacení dluhu, ochota pana B. odkoupit několik pozemků najednou, v případě pozemku prodanému manželům B. parc. č. X zatížení věcným břemenem zřizování a provozování vedení pro ČEZ Distribuce, a. s.); na základě tohoto mylného hodnocení odvolacích námitek pak žalovaný rovněž bez náležitého zdůvodnění odmítl provedení důkazů navržených stěžovatelem (výslech realitní kanceláře HTM Group, s. r. o., výslech manželů V. a P.). Krajský soud v napadeném rozsudku pak ve snaze zhojit tuto vadu rozhodnutí žalovaného uměle konstruoval závěr žalovaného, že při stanovení rozdílu ceny sjednané a ceny obvyklé nelze zohlednit problematičnost prodeje pozemků (bod 41 napadeného rozsudku). Takový závěr, který žalovaný vyslovil, je nesprávný, neboť § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů naopak umožňuje přihlížet k objektivním okolnostem, včetně mimořádných situací, které cenový rozdíl odůvodňují. Napadený rozsudek, jakož i rozhodnutí žalovaného, je z uvedeného důvodu nepřezkoumatelný.

[10] Stěžovatel dále uvedl, že část kupní ceny pozemků byla uhrazena formou zápočtu (smlouva o započtení vzájemných pohledávek ze dne 1. 12. 2012). Tento právní úkon byl učiněn dle obchodního zákoníku, a nikoliv dle (nového) občanského zákoníku, jak nesprávně uvedl krajský soud. Není pravdou, že započtení nemohlo být realizováno, neboť se nesetkala plnění stejného druhu, jelikož pokud došlo k dohodě, mohl být zápočet i přesto proveden dle § 364 obchodního zákoníku ve znění účinném k 1. 12. 2012. Krajský soud tedy pochybil, pokud vůbec odmítl možnost zápočtu a pokud ji odmítl s odkazem na § 1982 (nového) občanského zákoníku.

[11] C) Podle stěžovatele byl rovněž nesprávně posouzen způsob stanovení obvyklé tržní ceny ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. K tomu stěžovatel odkázal na judikaturu (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2018, č. j. 3 Afs 105/2017 – 22,

ze dne 11. 2.2004, č. j. 7 A 72/2001 – 53, či ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 – 81), jejímž požadavkům žalovaný ani krajský soud nedostáli. Správce daně i žalovaný označili za obvyklou tržní cenu, pozemků prodaných manželům B. a I. B. částku 980 Kč/m<sup>2</sup>, což byla prodejní cena dosažená stěžovatelem při prodeji deseti pozemků v lokalitě K. V rozhodném období byly realizovány prodeje pozemků v téže lokalitě i za jiné prodejní ceny, které zdaleka nedosahovaly částky 980 Kč/m<sup>2</sup>, což však nebylo vůbec zohledněno, a to ani v napadeném rozsudku. Správce daně ani žalovaný neprovedli parametrické srovnání smluvních vztahů s údajně nezávislými osobami, z nichž čerpali údaj o obvyklé tržní ceně, s rozporovanými smluvními vztahy stěžovatele. Za nepřezkoumatelné pak stěžovatel rovněž považuje vypořádání své žalobní námitky, že i cenu 220 Kč/m<sup>2</sup>, kterou při prodeji pozemků realizovalo město Zábřeh, bylo nutno brát v potaz při určování obvyklé tržní ceny sporných pozemků, neboť město má primárně zákonnou povinnost prodávat svůj majetek za ceny obvyklé.

[12] Stěžovatel dále namítl, že za obvyklou tržní cenu nemohla být označena pevná částka ve výši 980 Kč/m<sup>2</sup>, aniž by bylo provedeno posouzení, zda se s přihlédnutím ke všem okolnostem nejedná o cenu vyvolanou mimořádnými okolnostmi trhu, která ve skutečnosti obvyklou tržní cenu převyšuje. S touto alternativou správce daně ani žalovaný nepracovali. Pokud byly pozemky ve stejné lokalitě prodávány za ceny v rozmezí od 220 Kč/m<sup>2</sup> do 980 Kč/m<sup>2</sup>, měla být obvyklá ceny určena formou cenového intervalu.

### III. Vyjádření žalovaného

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že předmětem sporu bylo doměření daně z příjmů fyzických osob ve výši 1.046.370 Kč a následný vznik povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 209.274 Kč.

[14] Ad A): Žalovaný k této námitce uvádí, že je nepochybné, že osoba stěžovatele a pana B. byli ekonomicky propojeni, neboť zejm. mezi sebou měli uzavřen obchodní vztah (vybudování inženýrských sítí na předmětných pozemcích, blíže viz bod 21. napadeného rozsudku). Z § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů plyne, že písm. a) blíže vymezuje osoby kapitálově spojené, zatímco písm. b) blíže vymezuje osoby jednak personálně spojené (bod 1. – 4.) a jednak spojené určitým účelem (bod 5.), čemuž odpovídá i nadpis „jinak spojené osoby“, a nikoliv personálně spojené osoby, neboť zde ve výčtu nejsou uvedeny výlučně případy personálně spojených osob. Pokud krajský soud i žalovaný uvedli v textech svých rozhodnutí ojedinele pojmu „kapitálově a personálně propojené (spojené) osoby“, když je v celém textu uveden správný odkaz na zákonné ustanovení a z celého textu je patrné, že je míněna právě situace uvedená pod tímto zákonným ustanovením, nelze takovému extrémně přepjatému formalismu stěžovatele přisvědčit.

[15] Co se týče tvrzení, že vazba mezi stěžovatelem a panem B. je nesubsumovatelná pod § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů, stěžovatel se mylí, neboť tyto osoby si zpravidla účtují ve vzájemných transakcích ceny nižší, resp. vyšší, než odpovídá cenám používaným mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2013, č. j. 5 Afs 34/2012 – 65).

[16] Skutečnost, že pozemky nakoupené od města Zábřeh prodal stěžovatel nezávislým osobám za 980 Kč/m<sup>2</sup>, zatímco panu B. pouze za 220 Kč/m<sup>2</sup>, resp. za 370 Kč/m<sup>2</sup>, je bezesporu rozdílem podstatným, tedy takovým, kdy byly pozemky prodány příliš levně, cca za čtvrtinu, resp. třetinu ceny v místě a čase obvyklé. Formulace „vytvořili právní vztah převážně za účelem“ evokuje nutnost existence úmyslu, nicméně plně postačuje, pokud je opravdový účel transakce z okolností transakce natolik zjevný, že dosahuje intenzity onoho podstatného rozdílu, který by byl zjevný bez nutnosti znaleckého zkoumání jakékoliv třetí osobě mající alespoň průměrný intelekt.

pokračování

Skutečnost, že účelem vytvoření právního vztahu bylo převážně snížení základu daně, byla zřejmá jednak z ceny, za níž stěžovatel pozemku panu B. prodal, a jednak z půjčky ze strany pana B. ve výši 2,75 mil Kč. Tím stěžovatel odvedl podstatně nižší daň (základ daně, stejně jako daň samotná, byl 1/4, příp. 1/3 základu daně = ceně obvyklé), resp. pan B. koupil pozemky podstatně levněji, příp. kombinace obojího (dle domluvy).

[17] Ad B) Pokud stěžovatel za mimořádné důvody pro cenový rozdíl označil jejich obtížnou prodejnost, je to v příkrém rozporu se skutečností, že pozemky v daném území do té doby úspěšně prodával za cenu v rozpětí od 790 Kč/m<sup>2</sup> do 1.150 Kč/m<sup>2</sup>. Rovněž tvrzení stěžovatele, že se nejednalo o pozemky v neatraktivní lokalitě, je ve světle uvedeného liché. Mj. pokud to, že se jednalo o neatraktivní pozemky, má plynout ze skutečnosti, že se jednalo o pozemky, jež sousedí se hřbitovem, tak toto tvrzení pravdivým není, neboť je pravdou, že se v této lokalitě nachází sice hřbitov, nicméně ten se nachází pouze u pozemků některých, které dělí cca 25 metrů široký podélný pás pozemku, jehož vlastníkem je město Zábřeh. Blízkost hřbitova, nota bene téměř venkovského stylu (nikoliv ústředního), nemá na cenu žádný vliv. Ale na druhou stranu, i kdyby uvedené mělo být shledáno z pohledu ceny relevantní, je nezbytné dále uvést, že pokud byly coby pozemky „u hřbitova“ prodány pozemky parc. č. X, X, X za cenu 980 Kč/m<sup>2</sup>, je s podivem, že jiné pozemky nacházející se ve stejné vzdálenosti od hřbitova jsou těžko prodejné (parc. č. X, X) – blíže viz příložená kopie mapy z katastru nemovitostí.

[18] Skutečnost, že pan B. poskytl soukromou půjčku stěžovateli ve výši 2,75 mil. Kč, není a ani nemůže být uspokojivým doložením cenového rozdílu zjevně se vymykajícimu tržní realitě či jinou mimořádnou objektivní okolností, jež by znamenala, že daňový subjekt unesl své důkazní břemeno na něj z titulu seznání spojených osob přeneseného (viz bod 39. napadeného rozsudku). Relevantní v tomto smyslu nejsou ani úvahy o možném prodání pozemků v dražbě, neboť v prvně nařízené dražbě činí výše nejnižšího dražebního podání částku 2/3 výsledné ceny (obvyklé ceny), příp. až v pátém dražebním jednání 1/4 výsledné ceny (obvyklé ceny). Jednalo by se tedy o interval 2/3 až 1/4, což koresponduje v případě ceny 980 Kč/m<sup>2</sup>, za kterou standardně prodával de facto tytéž pozemky, s cenovým intervalem cca 653 Kč/m<sup>2</sup> až 245 Kč/m<sup>2</sup>, což je v tom nejzazším případě téměř ta samá suma, za kterou stěžovatel následně pozemky prodal (220 Kč/m<sup>2</sup> a 370 Kč/m<sup>2</sup>). Dražba by tedy paradoxně vyšla téměř na stejno. Co se týče obav z případných nákladů soudního řízení a exekučních nákladů, tak ta je ve světle shora uvedeného nedůvodnou. Ve vztahu k namítanému započtení žalovaný uvedl, že tato skutečnost nečiní rozsudek krajského soudu nezákonným, neboť se jednalo v argumentaci krajského soudu toliko o skutečnost podpurnou (nad rámec jeho argumentace).

[19] Ad C) Správce daně i žalovaný se řídili tou nejpřesnější úvahou, pakliže vycházeli z cen pozemků, které v té samé lokalitě (ve vzdálenostech několik desítek metrů) byly stěžovatelem prodány. Posuzování jiných nemovitostí ve městě Zábřeh by nebylo tak autentické jako právě uvedené srovnání, resp. více autentické srovnání v rámci tržního odstupu těžko najít. Z těchto důvodů je argumentace cenovým intervalem bezpředmětná. Skutečnost, že si manželé B. pořídili parcely, jejichž cena je rovna ceně za stavební parcely, stejně jako ostatní pozemky v dané lokalitě, není relevantní, neboť kdyby byly parcely prodány jiné osobě, která by je využila ke stavbě, byla by jejich cena jiná. Pokud stěžovatel prodal stavební parcely za zlomek jejich ceny z důvodu toho, že kupující si na nich hodlá postavit parkovací stání, nepočítal si jako profesionální podnikatel. Jen stěží by profesionální podnikatel dal přednost kupujícímu, který mu za pozemek zaplatí nižší cenu.

[20] K námitce, že cenu 220 Kč/m<sup>2</sup> při prodeji pozemků realizovalo i město Zábřeh, žalovaný uvedl, že obec coby „správce“ veřejného majetku (obecního) má povinnost se chovat k tomuto

majetku s péčí řádného hospodáře, což se mj. projevuje i na požadavku stanovení prodejní ceny, kterou co nejvíce aproximuje k ceně tržní (ceně obvyklé). Stěžovatel koupil pozemky od města Zábřeh za 220 Kč/m<sup>2</sup> proto, že nebyly opatřeny inženýrskými sítěmi, což obstaral pro stěžovatele pan B. Teprve po „zasítování“ pozemky vždy rapidně vzrostou na hodnotě, neboť poté mají – zcela logicky – potenciál k výstavbě pro bydlení.

#### IV. Posouzení kasační stížnosti

[21] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[22] Podstatou sporu je otázka, zda v případě stěžovatele byly naplněny podmínky pro aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, a zda tedy byly dány důvody pro úpravu základu daně ze strany správce daně (žalovaného).

[23] Podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů platí, že *liš-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. (...)*

[24] Nejvyšší správní soud se ve své předcházející judikatuře výkladu citovaného ustanovení zákona o daních z příjmů věnoval a obecně platná východiska této judikatury lze použít i na nyní posuzovanou věc. Při aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů musí správce daně prokázat, že (i.) došlo ke spojení osob a (ii.) že ceny sjednané mezi těmito osobami se liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Pokud se mu to podaří, je na daňovém subjektu, aby rozdíl cen uspokojivě doložil. Jestliže rozdíl uspokojivě doložen nebude (podmínka iii.), bude o tento rozdíl upraven základ daně (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 – 105, ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 – 81, č. 2548/2012 Sb. NSS).

[25] Stěžovatel předně zpochybňoval naplnění podmínky i), tj. že by byl spojenou osobou s panem B. (jakožto fyzickou osobou podnikající). Podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů se spojenými osobami rozumí a) *kapitálově spojené osoby (...)*, b) *jinak spojené osoby, kterými jsou osoby 1. kdy se jedna osoba podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby, 2. kdy se shodné osoby nebo osoby blízké podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob, tyto jiné osoby jsou vzájemně osobami jinak spojenými. Za jinak spojené osoby se nepovažují osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob, 3. ovládající a ovládaná a také osoby ovládané stejnou ovládající osobou, 4. blízké, 5. které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.* Vztah mezi stěžovatelem a panem B. správce daně podřadil pod bod 5.

[26] Stěžovatel poukazoval na absenci úvah žalovaného i krajského soudu o účelu spojení mezi ním a panem B. (jakožto podnikatelem) a namítal, že právní vztah, který správce daně popsal, nebyl vytvořen „převážně za účelem“ snížení základu daně. Tato námitka není důvodná, neboť jak shrnul Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 5. 2018, č. j. 2 Afs 131/2018 – 59, podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu je „*osobou spojenou ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jebož důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.* Názor stěžovatelky, že musí být správcem

pokračování

*daně prokázána subjektivní stránka takového nekalého jednání, je nesprávný*<sup>64</sup> (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013 - 30, ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 48/2013 - 31, ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 39/2014 - 48 či ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013 - 27). Ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je „konstruováno objektivně tak, že rozhodující je odlišnost sjednaných cen mezi spojenými osobami od cen mezi nezávislými subjekty za stejných nebo obdobných podmínek, bez uspokojivého doložení tohoto důvodu a vskutku tak neposkytuje prostor pro hodnocení subjektivní stránky jednání spojených osob“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2020, č. j. 4 Afs 468/2019 - 37).

[27] Správce daně, resp. žalovaný, v napadeném rozhodnutí vyhodnotil vztah uvedených osob jako odběratelsko-dodavatelský, vyplývající ze zjištění, že na pozemcích na K. v Zábřehu ve vlastnictví stěžovatele zhotovil I. B. inženýrské sítě. I. B. se zároveň podílel na financování nákupu předmětných pozemků stěžovatelem od města Zábřeh a následně stěžovatel dohodl s I. B. úhradu za zhotovení inženýrských sítí formou odkoupení neprodaných pozemků v lokalitě K. Stěžovatel existenci popsaných vazeb nerozporoval, trval však na tom, že jejich účelem nebylo snížení základu daně. Nejvyšší správní soud se s ohledem na již odkazovanou judikaturu ztotožnil se závěrem krajského soudu, resp. žalovaného, že mezi stěžovatelem a I. B. jakožto fyzické osoby podnikající existovalo ekonomické spojení, nadto přímo související s předmětnými pozemky. Stěžovatel pak měl z tohoto spojení prospěch v podobě nižšího základu daně.

[28] Jakkoli lze stěžovateli přisvědčit v tom, že žalovaný v napadeném rozhodnutí (a krajský soud v bodě 39 napadeného rozsudku) použil na několika místech formulaci „kapitálově a personálně propojené (spojené) osoby“, tato nepřesnost nemůže – při bezrozporném poukazu na § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů – způsobit nezákonnost či nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného, resp. napadeného rozsudku. Spojení mezi stěžovatelem a I. B. bylo vymezeno zřetelnými právními (obchodními) vztahy, a to se souvisejícími dopady (prodej jednoho z předmětných pozemků manželům B.). Nebylo tak třeba vyvracet „reálnou ekonomickou podstatu“ popsaného vztahu, neboť jeho nezpochybnitelným výsledkem byl prospěch stěžovatele (nižší daňová povinnost), a to i přes jeho tvrzení, že s ohledem na dosud neuplatněnou daňovou ztrátu z minulých let nebyl motivován k tomu, aby svůj základ daně snižoval.

[29] Nejvyšší správní soud se dále zabýval naplněním podmínky ii), tj. tím, zda správce daně prokázal, že ceny sjednané mezi spojenými osobami se liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, resp. tím, jakým způsobem správce daně určil cenu obvyklou (referenční cenu). Obecně lze předeslat, že rozdíl oproti cenám obvyklým vzniká tehdy, jestliže se předmětné zboží nebo služby nakupují příliš levně nebo naopak příliš draze. Ke zjišťování ceny obvyklé se Nejvyšší správní soud vyjádřil již v rozsudku ze dne 11. 2. 2004, č. j. 7 A 72/2001 - 53, tak, že „(n)ení-li právní normou určen mechanismus určení ceny obvyklé, a ke jejímu určení je povolán správní orgán, je třeba k určení ceny obvyklé přistupovat se zvláštním zřetelem a její výši určovat na základě objektivních kritérií a tak, aby závěry správního orgánu vedly ke spolehlivému úsudku a bylo možno způsob jejího určení a samotnou výši ceny obvyklé přezkoumat. (...)“

[30] Srovnávací cenou je primárně cena, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Podstatou podmínky ii) je tedy porovnání sjednané ceny s cenou, kterou vytváří relevantní trh. O této (referenční) ceně se má za to, že by si ji spojené osoby ujednaly, pokud by na trhu vystupovaly jako osoby nezávislé. Nejvyšší správní soud k tomu v rozsudku ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 - 81, uvedl, že „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. (...)“* Jak dále shrnul Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 1. 2020, č. j. 9 Afs 232/2018 – 63, „(p)okud budou existovat reálně nezávislé transakce (transakce mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích), které jsou se spornou transakcí plně srovnatelné, tedy uzavřené o stejné (obdobné) komoditě za stejných (obdobných) podmínek, postačí ke zjištění referenční ceny údaje o cenách těchto transakcí. Pokud sporná 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 svými parametry co nejbližší, a údaje o nich s ohledem na vzájemné odlišnosti přiléhavě korigovat“.

[31] Jako referenční správce daně určil cenu, která byla sjednána mezi stěžovatelem (jakožto prodávajícím) a osobami, které koupily pozemky ve stejné lokalitě a ve stejném období jako manželé B., resp. pan B. coby fyzická osoba podnikající. Tyto skutečnosti (tj. stejná lokalita, stejné období, stejný účel využití pozemků) lze potvrdit, neboť vyplývají ze spisového materiálu. Stěžovatel v období od listopadu roku 2011 do října roku 2012 prodal deset pozemků v lokalitě K. k výstavbě rodinných domů za cenu 980 Kč/m<sup>2</sup>, manželům B. však prodal srovnatelný pozemek k výstavbě rodinného domu na základě kupní smlouvy ze dne 4. 4. 2012 za cenu ve výši 220 Kč/m<sup>2</sup>, a panu B. jakožto podnikateli pak prodal devět takových pozemků na základě kupní smlouvy ze dne 30. 11. 2012 za cenu ve výši 370 Kč/m<sup>2</sup>. Nejvyšší správní soud má stejně jako krajský soud za to, že cena obvyklá byla v posuzované věci stanovena správně, neboť k prodeji srovnatelných pozemků (co do účelu využití) mezi nezávislými osobami došlo ve stejné lokalitě a v obdobném čase. Mohla-li být stanovena obvyklá cena s ohledem na skutková zjištění ohledně dalších prodejů tímto způsobem, tj. poměrně jednoduše, jednou částkou, neznamená to, že se jedná o způsob nesprávný.

[32] Stěžovatel namítal, že v rozhodném období byly realizovány prodeje pozemků v téže lokalitě i za jiné prodejní ceny, které zdaleka nedosahovaly částky 980 Kč/m<sup>2</sup>. K tomu je nutno uvést, že pokud stěžovatel v tomto ohledu odkazoval na ceny, za něž prodal pozemek manželům B. (220 Kč/m<sup>2</sup>), resp. panu B. (370 Kč/m<sup>2</sup>), tyto prodeje byly uskutečněny mezi spojenými osobami, a proto k uvedeným cenám nelze při stanovení referenční ceny přihlížet. Co se týká pozemků, které stěžovatel prodal manželům B. před prodejem pozemku k výstavbě rodinného domu parc. č. X (tj. pozemek parc. č. X, parc. č. X a parc. č. X), a u nichž správce daně akceptoval cenu 220 Kč/m<sup>2</sup>, žalovaný na s. 12 rozhodnutí uvedl důvody pro takový postup (kvalita, velikost, užitná hodnota pozemků), tj. proč u těchto pozemků (mj. s odkazem na zásadu v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu) nerozporoval cenu za prodej. Pokud tedy správce daně prodejní cenu těchto pozemků nezahrnul do skupiny podobných pozemků, jejichž prodejní cenu stanovil jako cenu referenční, takový postup je v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu.

[33] Stěžovatel ve vztahu ke stanovení ceny obvyklé v kasační stížnosti k pozemku prodanému manželům B. (tj. pozemek parc. č. X) nerozporoval, že by se uvedený pozemek odlišoval od pozemků prodaných ve stejné lokalitě a v obdobném čase jiným než spojeným osobám (za referenční cenu), resp. nesnesl argumenty, které by mohly založit důvodné pochybnosti o podobnosti těchto pozemků (zatížení věcným břemenem zřízení a provozování vedení pro ČEZ Distribuce, a. s. – pokud byly stejně zatíženy též některé pozemky, jež byly stěžovatelem prodány za stanovenou cenu obvyklou, nežájem manželů B. pořídit tento pozemek k zastavění rodinným domem – pokud pozemek byl k takovému účelu určen). Ve vztahu k pozemkům prodaným panu B. (pozemky tvořené parcelami č. X, X, X, X, X, X, X, X, X, X, X, X, X, X) pak stěžovatel poukázal na odlišnosti jednotlivých pozemků (menší atraktivita v důsledku umístění některých pozemků v blízkosti hřbitova, výměra neumožňující jejich využití pro výstavbu



pokračování

rodinných domů, zatížení věcným břemenem zřizování a provozování vedení). Ani tato tvrzení však pochybnost o možném srovnání těchto pozemků s pozemky prodanými za stanovenou cenu obvyklou nezakládají, neboť obdobné „nedostatky“ vykazovaly též některé z pozemků prodaných stěžovatelem právě za cenu 980 Kč/m<sup>2</sup> (např. pozemky parc. č. X a parc. č. X prodané za cenu obvyklou, sousedí s pozemkem parc. č. X prodaným panu B. za cenu ve výši 370 Kč/m<sup>2</sup>, všechny uvedené pozemky se přitom nacházejí v blízkosti hřbitova a jsou zatíženy věcným břemenem zřizování a provozování vedení; do souboru pozemků prodaných stěžovatelem za stanovenou obvyklou cenu přitom spadaly i parcely menší výměry, např. parc. č. X, který byl prodán společně s parc. č. X).

[34] Namítal-li stěžovatel, že mělo být přihlédnuto k ceně pozemků, za kterou mu byly pozemky prodány od města Zábřeh (220 Kč/m<sup>2</sup>), neboť tuto cenu bylo nutno považovat za cenu obvyklou, takovému postupu brání nerozporovaná skutečnost, že na pozemcích zakoupených za uvedenou cenu nechal stěžovatel zhotovit inženýrské sítě, čímž došlo k jejich zhodnocení (jak vyplývá z protokolu o ústním jednání ze dne 17. 1. 2013 u Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ve věci ověření spolupráce stěžovatele a podnikatele B., v období od druhého pololetí 2010 do konce roku 2011 prováděl p. B. v lokalitě K. vybavení pozemků rozvody elektřiny, vody, kanalizace, dále veřejným osvětlením, chodníky, komunikacemi atd.). To se pak logicky projevilo ve výši ceny těchto pozemků (stěžovatel následně 10 takto odkoupených pozemků prodal za cenu 980 Kč/m<sup>2</sup>). Správci daně tak nelze vytýkat, že prodejní cenu „nezasiťovaných“ pozemků nezahrnul do skupiny shodných či podobných pozemků, a že k ní nepřihlížel při určování referenční ceny. Požadavek stěžovatele na stanovení referenční ceny formou cenového intervalu je tedy nedůvodný, neboť nebyl zjištěn interval mezi reálně dosaženými cenami za srovnatelné prodeje pozemků (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 – 105, publ. pod č. 1852/2009 Sb. NSS).

[35] Nejvyšší správní soud tak mohl potvrdit závěr krajského soudu, že v posuzované věci byla referenční cena určena správně, a že podmínky, za kterou cenu sjednávaly spojené osoby (místo, čas, účelové využití pozemků) byly obdobné podmínkám, za kterých stěžovatel sjednal cenu s nezávislými osobami. Stěžovatelem požadované parametrické srovnání jednotlivých smluvních vztahů s nezávislými osobami (jednotlivé kupní smlouvy na pozemky, které stěžovatel koupil od města Zábřeh a následně prodal za ceny 980 Kč/m<sup>2</sup>, resp. 220 Kč/m<sup>2</sup> a 370 Kč/m<sup>2</sup> jsou součástí spisové dokumentace) považuje Nejvyšší správní soud za daných okolností (soubor pozemků prodaných stěžovatelem za jednotnou cenu 980 Kč/m<sup>2</sup> nevykazoval výrazné odlišnosti od souboru pozemků prodaných stěžovatelem manželům B., resp. panu B. za ceny výrazně nižší) pro účely stanovení referenční ceny za nadbytečné. Námitka stěžovatele, že správce daně měl zkoumat, zda cena 980 Kč/m<sup>2</sup> za pozemky prodané nezávislým osobám nebyla vyvolána mimořádnými okolnostmi trhu, aniž by však takové okolnosti specifikoval, pak rovněž opodstatněná není.

[36] Nejvyšší správní soud se následně věnoval námitce týkající se rozdílu v ceně, resp. otázce, zda se stěžovateli podařilo tento rozdíl uspokojivě doložit. Neboť i když lze mít za prokázané, že posuzované právní jednání (zde prodej pozemků) se uskutečnilo mezi spojenými osobami, a že si tyto osoby sjednaly cenu odlišnou od ceny referenční, ještě to neznamená, že správce daně může bez dalšího provést úpravu základu daně (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 – 81, či ze dne 13. 3. 2013, č. j. 1 Afs 99/2012 – 52). Námitky stěžovatele směřují do způsobu, jakým byla jeho tvrzení, námitky a důkazní návrhy ze strany správce daně, resp. žalovaného a krajského soudu vypořádány.

[37] Nejvyšší správní soud s poukazem na svoji judikaturu (viz např. rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS či ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245 atd.), připomíná, že z odůvodnění správního rozhodnutí musí být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní orgán za rozhodný a jak uvážil o pro věc zásadních skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Současně musí být z odůvodnění rozhodnutí patrné, jak se správní orgán vypořádal se vznesenými námitkami a k nim se vztahující zásadní argumentací. Podstatné přitom je, aby se orgán veřejné moci vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 13, ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 13, a ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 - 72, či usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09, a ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/1). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že žalovaný této své povinnosti v posuzované věci nedostál.

[38] Stěžovatel argumentoval tím, že investiční záměr v lokalitě připravoval již od roku 2009. Zprostředkovatel (HTM Group s. r. o.) zajistil prodej deseti parcel za cenu ve výši 980 Kč/m<sup>2</sup>, přičemž k prodeji těchto parcel došlo před prodejem pozemků manželům B. a I. B. Stěžovatel předložil písemné sdělení zprostředkovatele prodeje ze dne 20. 10. 2014, dle něhož byl prodej lukrativních pozemků ukončen ze strany zprostředkovatele cca v září 2012, o zbývající pozemky za navrhované ceny nebyl zájem, zprostředkovatel navrhoval snížení cen především u parcel, které sousedí s hřbitovem. Správce daně důkaz stěžovatele o neprodejnosti pozemků označil za neprůkazný z důvodu, že pozemek parc. č. X byl prodán manželům B. na základě kupní smlouvy ze dne 4. 4. 2012 (právní účinky vkladu vznikly ke dni 6. 4. 2012) za sjednanou cenu 220 Kč/m<sup>2</sup>, avšak přímo sousedící parcela k výstavbě rodinného domu byla prodána na základě kupní smlouvy ze dne 2. 5. 2012 (právní účinky vkladu vznikly ke dni 24. 5. 2012) manželům V. za sjednanou cenu 980 Kč/m<sup>2</sup>. V odvolání proti rozhodnutí správce daně ze dne 16. 3. 2015 k tomu stěžovatel mj. uvedl, že pochybnosti o průkaznosti a pravdivosti správce daně dokládaném sdělení zprostředkovatele, mohla vyvrátit svědecká výpověď jednatele společnosti HTM Group, s. r. o., v jejímž rámci by údaje uvedené v tomto vyjádření byly ověřeny. K pozemku prodanému manželům V. stěžovatel uvedl, že tento pozemek byl ze strany manželů V. rezervován již od září 2011, přičemž obdobný způsob rezervace se týkal i pozemků manželů P. (p. č. X). Stěžovatel uvedl, že se jedná o zcela standardní postup při prodeji nemovitostí, kdy od rozhodnutí kupujícího po uzavření kupní smlouvy a podání návrhu na vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí může uplynout několik měsíců, k čemuž navrhl též výslech těchto osob.

[39] Stěžovatel dále argumentoval tím, že měl vůči panu B. závazek (provedení „zasítování“ pozemků), což doložil fakturou vystavenou dne 14. 9. 2011 se splatností 13. 12. 2011 na částku 3.894.000 Kč. Stěžovatel dále uvedl, že prodeji pozemků manželům B. a panu B. předcházela upomínka ze dne 30. 3. 2012 (stěžovatel byl vyzván k úhradě faktury vystavené dne 14. 9. 2011 se splatností 13. 12. 2011 na částku 3.894.000 Kč), neboť k úhradě faktur za realizaci stavebních prací nedošlo, a to ani z části. Stěžovatel se tak pod tlakem objektivních okolností dohodl s kupujícím na převodu pozemku (parc. č. X). Dne 27. 9. 2012 pak byla stěžovateli doručena další upomínka (stěžovatel doložil) na dlužnou částku ve výši 1.968.409 Kč se sdělením, že nebude-li dluh uhrazen do 30. 11. 2012, předá vymáhání této pohledávky svému právnímu zástupci. Jelikož stěžovatel v tu dobu neměl jiné zájemce o pozemky a s ohledem na svou finanční situaci nemohl přistoupit na prodej pozemků na splátkový kalendář, rozhodl se prodat předmětné pozemky panu B. za cenu 370 Kč/m<sup>2</sup>, aby se vyhnul následnému soudnímu vymáhání a případnému dalšímu vynucenému snížení prodejní ceny pozemků. Stěžovatel doložil rovněž dohodu ze dne 1. 12. 2012 o vzájemném započtení pohledávek mezi stěžovatelem a I. B. (pohledávka I. B. na stěžovateli ve výši 1.968.409 za dosud neuhrazené stavební práce byla započtena na pohledávku

pokračování

stěžovatele na I. B. ve výši 5.090.028 Kč za prodej pozemků). V odvolání proti rozhodnutí správce daně ze dne 16. 3. 2015 k tomu stěžovatel doplnil, že aktuální ekonomickou a finanční situaci považuje za skutečnost, která měla vliv na to, jakých cen bylo dosaženo, tj. zda k prodeji dochází z důvodu časového tlaku na potřebu získání likvidních finančních prostředků. Stěžovatel se ocitl v situaci, kdy byl ze strany věřitele upozorňován na možné soudní vymáhání dlužné částky, a to se všemi negativními důsledky. Stěžovatel v této souvislosti poukazoval na částky, jimiž ke dni zaslání upomínek disponoval na svém bankovním účtu.

[40] Nejvyšší správní soud musí konstatovat, že žalovaný se zcela nedostatečně vypořádal s důvody, jimiž stěžovatel obhajoval cenový rozdíl mezi pozemky prodanými za cenu 980 Kč/m<sup>2</sup> a pozemky prodanými manželům B. a podnikateli I. B. V rozhodnutí žalovaného je pouze konstatován závěr, že stěžovatel cenový rozdíl neprokázal a ani v části vypořádávající jednotlivé námitky stěžovatele nejsou obsaženy žádné úvahy týkající se obtížné prodejnosti pozemků a časové tísně stěžovatele v důsledku jeho závazků vůči panu B. po lhůtě splatnosti. Stěžovateli lze skutečně přisvědčit, že důvody uváděné stěžovatelem k cenovému rozdílu žalovaný mylně vypořádal jako námitky proti stanovení ceny obvyklé (na s. 11 uvedl, že „*vyjádření realitní kanceláře (...) nelze osvědčit jako důkaz prokazující rozdíl v ceně, neboť do výše ceny obvyklé se nepromítají mimořádné okolnosti, kterými jsou mimo jiné i okolnosti na trhu*“ a dále že „*při stanovení ceny obvyklé nelze zohlednit tvrzenou problematickou prodejnost sporných pozemků*“). Stejným způsobem bylo naloženo i s argumenty odůvodňující rozdíl v ceně (z důvodu obtížné prodejnosti) při srovnání pozemků prodaných manželům B. a manželům V., resp. P. (vypořádáním na s. 11, že „*na stanovení ceny obvyklé nemá vliv způsob prodeje ostatních pozemků v dané lokalitě*“) a rovněž s námitkami poukazujícími na časovou tíseň stěžovatele spojenou s povinností uhradit dluh vůči panu B. (obecným konstatováním na s. 12, že „*do výše ceny obvyklé se nepromítají mimořádné okolnosti, kterými jsou okolnosti na trhu, stav tísně prodávajícího nebo kupujícího, důsledky přírodních či jiných kalamit aj. To znamená, že při stanovení ceny obvyklé nelze zohlednit tvrzenou problematickou prodejnost sporných pozemků, majetkové a finanční poměry mezi prodávajícím a kupujícím*“).

[41] Krajský soud v odůvodnění napadeného rozhodnutí zopakoval, že stěžovatel svoji důkazní povinnost neunesl, a odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného, aniž by reflektoval skutečnost, že žalovaný tvrzení a důkazy stěžovatele nesprávně vztahoval ke stanovení ceny obvyklé. K námitce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného pak krajský soud v bodě 38 uvedl, že žalovaný se zdůvodněním odchýlení od ceny běžné a sjednané zabýval opakovaně, a to na s. 8, 11, 12, 13 svého rozhodnutí. Nejvyšší správní soud však musí konstatovat, že na těchto stranách se žalovaný věnoval pouze ceně obvyklé s argumentací, které skutečnosti se do jejího stanovení nepromítají. Odvolací argumentací stěžovatele, která směřovala do odůvodnění cenového rozdílu, se žalovaný nevěnoval a krajský soud měl z tohoto důvodu jeho rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost zrušit (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 – 62).

[42] Uvedený nedostatek se krajský soud pokusil překlenout vlastní úvahou, když uzavřel, že vyjádření zprostředkovatele (HTM Group s. r. o.) neobsahuje žádné bližší údaje o neprodejnosti zbývajících pozemků za cenu obvyklou, přičemž některé z těchto pozemků (celkem 3) byly následně prodány (za ceny v rozpětí od 790 Kč/m<sup>2</sup> do 1150 Kč/m<sup>2</sup>). Jakkoli by bylo možné připustit, že tento důkaz neprokazuje obtížnou prodejnost *všech* dosud neprodaných pozemků, které stěžovatel prodal panu B. za cenu 370 Kč/m<sup>2</sup>, resp. že poukazovaný důvod o neatraktivnosti pozemků (z důvodu jejich umístění u hřbitova) je irrelevantní, nevypořádána zůstala námitka stěžovatele, že kupující pozemků sousedících s pozemkem prodaným manželům B. již měli tyto pozemky rezervovány v roce 2011, jakož i námitka, že žalovaný bez řádného odůvodnění odmítl jeho návrhy na výslechy svědků.

[43] Tvzení a důkazy stěžovatele o časové tísní a nutnosti zaplacení závazků vůči panu B. krajský soud za žalovaného vypořádal konstatováním, že se nejedná o důvody, které by mohly rozdíl mezi cenou obvyklou a cenou, za niž byly pozemky panu B. prodány, odůvodnit (bod 31), aniž by však tento svůj závěr podložil jakýmkoli argumenty. Doplňující argumentace krajského soudu o nemožnosti započtení pohledávek stěžovatele a I. B. z důvodu neexistence plnění stejného druhu je pak nesprávná, neboť podle § 364 obchodního zákoníku ve znění účinném k 1. 12. 2012 bylo možné na základě dohody stran započítat jakékoli vzájemné pohledávky; v tomto lze rovněž stěžovateli přisvědčit.

[44] Stěžovateli lze přisvědčit, že jím uváděné důvody, tj. obtížná prodejnost pozemků a časová tíseň vyvolaná povinností stěžovatele splatit dluh a tím si zajistit potřebné finanční prostředky na jeho úhradu (za předpokladu, že daňový subjekt finanční prostředky k dispozici nemá), obecně lze považovat za důvody ke snížení ceny pozemku od ceny stanovené jako obvyklé. Takový postup, tj. prodej pozemků za nižší než cenu obvyklou, je-li při prokázané aktuální neprodejnosti těchto pozemků za takovou cenu prokázána objektivní potřeba rychlého získání finančních prostředků, při současné nemožnosti či nevýhodnosti jejich získání jiným způsobem, lze považovat za racionální a odpovídající chování subjektů v běžných obchodních vztazích. K argumentaci žalovaného ve vyjádření ke kasační stížnosti lze uvést, že umístění pozemků (v blízkosti hřbitova) byla v posuzované věci správně hodnocena při stanovení ceny obvyklé, neboť stejný „nedostatek“ vykazovaly též některé pozemky, které stěžovatel prodal za cenu obvyklou. Obtížná prodejnost pozemků tak musí být prokázána jinak, což je povinností stěžovatele. Na žalovaném však je, aby splnění této povinnosti, s přihlédnutím k uplatněným argumentům stěžovatele, řádně vyhodnotil; to se v posuzované věci nestalo.

[45] Vzhledem k tomu, že žalovaný v napadeném rozhodnutí zcela odhlédl od možnosti, aby uvedená stěžovatelova tvrzení a navržené důkazy k těmto tvrzením mohly ovlivnit cenový rozdíl mezi stanovenou cenou obvyklou a cenami sjednanými mezi jinak spojenými osobami, v dalším řízení bude povinen se s nimi vypořádat a znovu uvážit, zda stěžovatel tvrzené důvody ke snížení obvyklé kupní ceny prokázal. Teprve poté bude případně možné přistoupit k odpovídající korekci základu daně.

## V. Závěr a náklady řízení

[46] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.]. Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelným ve vztahu k otázce, zda stěžovatel prokázal důvody pro cenový rozdíl mezi pozemky prodanými nezávislým osobám a pozemky prodanými osobám jinak spojeným, a krajský soud měl z tohoto důvodu rozhodnutí žalovaného zrušit, Nejvyšší správní soud zrušil též rozhodnutí žalovaného. Správní orgány jsou právním názorem vysloveným v tomto rozsudku vázány.

[47] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o žalobě i o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatel měl v řízení úspěch, má proto právo na náhradu účelně vynaložených nákladů řízení před krajským soudem, tvořených zaplaceným soudním poplatkem za žalobu ve výši 3.000 Kč, dále náklady za zastoupení daňovým poradcem za dva úkony právní služby po 3.100 Kč (převzetí věci, sepsání žaloby), tedy 6.200 Kč a dva režijní paušály po 300 Kč podle § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1

pokračování

a § 13 odst. 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) ve spojení s § 35 odst. 2 s. ř. s., celkem tedy 6.800 Kč. Žalovaný je tak povinen zaplatit stěžovateli na náhradě nákladů řízení o žalobě celkem 9.800 Kč.

[48] V řízení o kasační stížnosti má stěžovatel právo na náhradu nákladů tvořených zaplaceným soudním poplatkem za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč, dále na náhradu nákladů právního zastoupení za jeden úkon ve věci (sepis kasační stížnosti) ve výši 3.100 Kč a jeden režijní paušál ve výši 300 Kč podle § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 a § 13 odst. 4 advokátního tarifu, celkem tedy 3.400 Kč. Žalovaný je tak povinen zaplatit stěžovateli na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti celkem 8.400 Kč. Celkem za obě řízení je tak žalovaný povinen zaplatit stěžovateli 18.200 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupkyně stěžovatele.

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

V Brně dne 26. listopadu 2020

JUDr. Jiří Palla  
předseda senátu