



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce: **Jihomoravské lázně v likvidaci, dobrovolný svazek obcí**, IČ 71224432
sídlem Masarykovo náměstí 53/1, 695 01 Hodonín
zastoupený advokátem Mgr. Jakubem Hajdučíkem
sídlem Sluneční nám. 14, Praha 5

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 9. 2021, č. j. 32137/21/5200-11431-706481,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně se žalobce domáhal zrušení shora označeného

rozhodnutí žalovaného, kterým bylo k jeho odvolání změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj - dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017, č. j. 2564164/19/3010-50521-701452, ze dne 20. 5. 2019, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 29 102 680 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 5 820 536 Kč tak, že se z moci úřední doměřuje daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 10 680 280 Kč a současně byla snížena výše penále na částku 2 136 056 Kč. V ostatním zůstal výrok odvoláním napadeného dodatečného platebního výměru beze změny.

II. Procesní stanoviska účastníků

- Žalobce brojil proti zvýšení svého základu daně a daně z příjmů právnických osob za použití § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále ZDP). V první žalobní námitce namítal nesprávnost závěru o existenci kapitálově spojených osob v případě žalobce a města Hodonín a obce Lednice, ve druhé brojil proti posouzení prodeje lázeňských domů Perla a Eva jako soukromoprávního vztahu, ačkoliv se jednalo o uzavření veřejnoprávní smlouvy, ve třetí námitce namítl porušení zaužívané správní praxe dle pokynu Generálního finančního ředitelství D-22 a nevypořádání námítky porušení legitimního očekávání žalobce. Čtvrtá námitka směřovala proti unesení důkazního břemene správce daně, neboť lázeňské domy byly převáděny bez motivace prodat za co nejvyšší cenu a správce daně vadně určil referenční cenu. V páté námitce brojil proti samotnému určení referenční ceny. Šestá námitka směřovala proti průběhu daňové kontroly a žalobce v ní namítal podjatost úředních osob správce daně. Závěrem žaloby brojil žalobce proti postupu žalovaného, který odmítl výsledk navržených svědků - zastupitelů obou měst, s tím, že se žalovaný dopustil předběžného hodnocení důkazů. Žalobce poukázal na to, že důvod odchýlení se od ceny obvyklé lze zjistit pouze výslechem zastupitelů.
- Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Uvedl, že v textu žaloby jsou uvedeny stejné námitky jako v odvolání, resp. v jeho několika doplněních, kterými se již zabýval, a v podrobnostech odkázal na zprávu o daňové kontrole a odůvodnění napadeného rozhodnutí, které obsahují podrobné a vyčerpávající odůvodnění závěrů správce daně, resp. žalovaného. Dále uvedl, že doplnil dokazování o znalecké posudky, na jejichž základě byla správcem daně původně doměřená daň (a související penále z doměřené daně) snížena o dvě třetiny. Základní argumentace žalobce tzv. veřejnoprávními smlouvami a povahou žalobce jako nepodnikatele nemá pro posouzení celé transakce (prodej lázeňských domů) dle ZDP opodstatnění. Žalobce měl podle žalovaného dostatečný časový prostor k tomu, aby prokázal a uspokojivě doložil rozdíl mezi cenou obvyklou a kupní cenou nemovitostí. Důkazy, které předložil (zejména znalecké posudky), žalovaný akceptoval a o hodnocení důkazů žalobce řádně spravil ještě před vydáním napadeného rozhodnutí. Podle žalovaného byla daň z příjmů stanovena v souladu se zákonem ze základu daně zvýšeného dle § 23 odst. 7 ZDP, neboť žalobce neunesl důkazní břemeno ve vztahu k ceně obvyklé. Nesouhlas žalobce s důsledky, které pro něj měl prodej obou nemovitostí, nezakládá nezákonnost rozhodnutí žalovaného.

III. Posouzení věci

- Krajský soud na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
- Bez ohledu na pořadí uplatněných námitek je z podané žaloby zřejmé, že klíčovým bodem argumentace žalobce je, že kupní smlouvy, které byly uzavřeny mezi ním a městem Hodonín a obcí Lednice, jejichž předmětem byl prodej lázeňských domů Perla a Eva, byly svojí povahou veřejnoprávní. Tento fakt podle žalobce vyplýval z toho, že jak žalobce, tak obě obce jsou subjekty veřejného práva, k uzavření smluv došlo ze strany obcí rozhodnutím zastupitelstev a smlouvy směřovaly k zrušení žalobce jako svazku obou obcí a vypořádání

jejich vzájemných vztahů. Žalobce zdůraznil, že byl založen oběma obcemi k rozvoji lázeňství, což patří do samostatné působnosti obcí a je to činnost veřejně prospěšná. Žalovaný oproti tomu vycházel z toho, že žádná z uvedených skutečností nemá vliv na aplikaci § 23 odst. 7 ZDP.

6. Zdejší soud je názoru, že uzavřené kupní smlouvy jsou soukromoprávními smlouvami, ačkoliv byly uzavřeny mezi svazem obcí a obcemi.
7. Podle § 49 odst. 1 zákona č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), mají obce právo být členy dobrovolného svazku obcí (dále jen „svazek obcí“) za účelem ochrany a prosazování svých společných zájmů.
8. Podle § 49 odst. 4 obecního zřízení svazek obcí nabývá právní osobnosti zápisem do rejstříku svazků obcí vedeného u krajského úřadu příslušného podle sídla svazku obcí. Do rejstříku svazků obcí se zapisuje den vzniku svazku obcí, den jeho zrušení s uvedením právního důvodu, den jeho zániku, název a sídlo svazku obcí, identifikační číslo osoby svazku obcí poskytnuté správcem základního registru právnických osob, podnikajících fyzických osob a orgánů veřejné moci, předmět činnosti svazku obcí, orgány, kterými svazek obcí jedná, a jméno, příjmení a adresa bydliště osob vykonávajících jejich působnost spolu s uvedením způsobu, jakým tento orgán svazek obcí zastupuje, a údaje o dni vzniku nebo zániku jejich funkce; rejstřík svazků obcí je veřejný rejstřík, přičemž jeho součástí je sbírka listin, v níž jsou uloženy smlouva o vytvoření svazku obcí spolu se stanovami a změny těchto dokumentů. Krajský úřad vede rejstřík svazků obcí v přenesené působnosti.
9. Podle § 50 odst. 1 obecního zřízení předmětem činnosti svazku obcí mohou být zejména
 - a) úkoly v oblasti školství, sociální péče, zdravotnictví, kultury, požární ochrany, veřejného pořádku, ochrany životního prostředí, cestovního ruchu a péče o zvířata,
 - b) zabezpečování čistoty obce, správy veřejné zeleně a veřejného osvětlení, shromažďování a odvozu komunálních odpadů a jejich nezávadného zpracování, využití nebo zneškodnění, zásobování vodou, odvádění a čištění odpadních vod,
 - c) zavádění, rozšiřování a zdokonalování sítí technického vybavení a systémů veřejné osobní dopravy k zajištění dopravní obslužnosti daného území,
 - d) úkoly v oblasti ochrany ovzduší, úkoly související se zabezpečováním přestavby vytápění nebo ohřevu vody tuhými palivy na využití ekologicky vhodnějších zdrojů tepelné energie v obytných a jiných objektech ve vlastnictví obcí,
 - e) provoz lomů, pískoven a zařízení sloužících k těžbě a úpravě nerostných surovin,
 - f) správa majetku obcí, zejména místních komunikací, lesů, domovního a bytového fondu, sportovních, kulturních zařízení a dalších zařízení spravovaných obcemi.
10. Podle § 50 odst. 2 obecního zřízení jsou přílohou smlouvy o vytvoření svazku obcí jeho stanovy, v nichž musí být uvedeno
 - a) název a sídlo členů svazku obcí,
 - b) název a sídlo svazku obcí a předmět jeho činnosti,
 - c) orgány svazku obcí, způsob jejich ustavování, jejich působnost a způsob jejich rozhodování včetně určení nejméně tříčlenného orgánu svazku obcí, který schvaluje účetní závěrku svazku obcí sestavenou k rozvahovému dni podle zákona o účetnictví,
 - d) majetek členů svazku obcí, který vkládají do svazku obcí,
 - e) zdroje příjmů svazku obcí,
 - f) práva a povinnosti členů svazku obcí,
 - g) způsob rozdělení zisku a podíl členů na úhradě ztráty svazku obcí,

- h) podmínky přistoupení ke svazku obcí a vystoupení z něj, včetně vypořádání majetkového podílu,
- i) obsah a rozsah kontroly svazku obcí obcemi, které svazek obcí vytvořily.
11. Podle § 50 odst. 3 obecního zřízení mohou stanovy určit, že o jejich změně rozhoduje orgán svazku složený ze zástupců všech obcí; v takovém případě současně vymezí počet hlasů členských obcí nutných ke schválení této změny, nejméně však dvoutřetinovou většinu všech hlasů členských obcí.
 12. Podle § 35 odst. 2 obecního zřízení do samostatné působnosti obce patří zejména záležitosti uvedené v § 84, 85 a 102, s výjimkou vydávání nařízení obce. Obec v samostatné působnosti ve svém územním obvodu dále pečuje v souladu s místními předpoklady a s místními zvyklostmi o vytváření podmínek pro rozvoj sociální péče a pro uspokojování potřeb svých občanů. Jde především o uspokojování potřeby bydlení, ochrany a rozvoje zdraví, dopravy a spojů, potřeby informací, výchovy a vzdělávání, celkového kulturního rozvoje a ochrany veřejného pořádku.
 13. Podle § 160 odst. 1 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, stát, veřejnoprávní korporace, jiné právnické osoby zřízené zákonem a právnické a fyzické osoby, pokud vykonávají zákonem nebo na základě zákona svěřenou působnost v oblasti veřejné správy, mohou za účelem plnění svých úkolů vzájemně uzavírat veřejnoprávní smlouvy.
 14. Podle § 160 odst. 6 správního řádu územní samosprávné celky mohou vzájemně uzavírat veřejnoprávní smlouvy týkající se plnění úkolů vyplývajících z jejich samostatné působnosti při výkonu veřejné moci, jen stanoví-li tak zvláštní zákon.
 15. Zdejší soud si je vědom judikatury Nejvyššího správního soudu ve věcech sporů mezi Svazem vodovodů a kanalizací Jihlavsko (dále SVAK) a obcemi, které ze SVAK vystoupily, ve které se Nejvyšší správní soud poměrně podrobně vyjadřoval k povaze smluv uzavřených mezi SVAK a členskými obcemi, vč. právních vztahů, které vyplývaly z tzv. smluv o převodu investování, a dospěl k závěru, že v posuzovaných věcech se jedná o smlouvy veřejnoprávní (srov. např. rozsudek ze dne 25. 4. 2023, č. j. 8 As 224/2021-182, resp. rozsudek ze dne 30. 3. 2023, 6 As 269/2021-47). Uvedená rozhodnutí nicméně na nyní posuzovanou věc nedopadají, neboť v uvedených věcech posuzoval Nejvyšší správní soud nároky vyplývající ze smluv, kterými vkládaly členské obce majetek do hospodaření SVAK, resp. se zabýval tím, zda tzv. smlouvy o převodu investování zakládají vlastnické právo SVAK k majetku vybudovanému na základě těchto smluv.
 16. Oproti tomu v nyní posuzované věci oba lázeňské domy vznikly vlastní činností žalobce, který na jejich vybudování získal prostředky převážně z dotací, dále z poskytnutého úvěru a nejmenší měrou z členských příspěvků obcí. Jak vyplývá ze stanov žalobce, členské obce do žalobce nevložily žádný nemovitý majetek.
 17. Žalobce je dle § 160 odst. 6 obecního zřízení subjektem práva, který může samostatně nabývat vlastnické právo a zavazovat se v rámci závazkových vztahů, z nichž vznikají práva a povinnosti přímo žalobci, nikoliv členským obcím. Vybudoval-li proto žalobce oba lázeňské domy, svědčilo mu k nim vlastnické právo a nejednalo se o majetek, který by do žalobce vložily členské obce. Členským obcím nesvědčilo k uvedeným lázeňským domům žádné vlastnické ani jiné věcné právo.
 18. Zvláštní senát zřízený podle zákona č. 131/2002 Sb., o rozhodování některých kompetenčních sporů, usnesením ze dne 26. 10. 2023, č. j. Konf 5/2023-10, konstatoval, že „[z]a veřejnoprávní nelze považovat smlouvu uzavřenou mezi územními samosprávnými celky v případě, kdy uzavření takové smlouvy zákon výslovně nepředpokládá (§ 160 odst. 6 správního řádu). Na tom nic nemění ani okolnost, že je daná smlouva uzavřena za účelem umožnění realizace jiné smlouvy, která smlouvou veřejnoprávní je, a mezi oběma smlouvami proto existuje faktická souvislost.“
 19. Samotná skutečnost, že smlouvy uzavřely subjekty veřejného práva, ani skutečnost, že kupní

smlouvy uzavřel žalobce s ohledem na usnadnění své likvidace tak, aby lázeňské domy přešly do vlastnictví členských obcí, nemění nic na charakteru kupních smluv jako soukromoprávních, neboť ani správní řád, ani obecní zřízení, ani zákon č. 164/2001 Sb., o přírodních léčivých zdrojích, zdrojích přírodních minerálních vod, přírodních léčebných lázních a lázeňských místech a o změně některých souvisejících zákonů (lázeňský zákon), nepředpokládá uzavření kupních smluv na nemovitý majetek svazku obcí před jeho likvidací.

20. S ohledem na uvedené jsou žalobní námitky nedůvodné v částech, ve kterých se opíraly o tvrzení, že se v případě kupních smluv jedná o smlouvy veřejnoprávní. O jednotlivých námitkách uvážil soud následovně.

Kapitálově spojené osoby

21. Podle § 23 odst. 7 ZDP, liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku. Ustanovení věty první a druhé se nepoužije v případě uzavření smlouvy o výprose nebo o výpůjčce a v případě, kdy sjednaná výše úroků z úvěrového finančního nástroje mezi spojenými osobami je nižší, než by byla cena sjednaná mezi nespojenými osobami, a věřitelem je daňový nerezident nebo člen obchodní korporace, který je daňovým rezidentem České republiky, nebo poplatník daně z příjmů fyzických osob. *Spojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí*

a) *kapitálově spojené osoby*, přitom

1. jestliže se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami přímo kapitálově spojenými,
2. jestliže se jedna osoba nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami kapitálově spojenými,

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.

22. Podíl na základním kapitálu nebo podíl s hlasovacím právem ve zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, se stanoví jako aritmetický průměr měsíčních stavů. Účast v kontrolní komisi nebo obdobném kontrolním orgánu a provádění kontroly za úplatu se nepovažuje za podílení se na kontrole.

a. přímé ovládnání – výkon hlasovacích práv

23. Z citovaného § 23 odst. 7 ZDP je zřejmé, že dopadá na tzv. spojené osoby. Jak správně poukázal žalovaný ve svém vyjádření, Nejvyšší správní soud pokládá za spojené ty osoby, které jsou spojené ekonomicky, personálně nebo jiným způsobem funkčně ekvivalentním spojení ekonomickému či personálnímu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010–81). V nyní posuzované věci má soud za to, že žalobce a obě obce jsou spojenými osobami, a to ve smyslu § 23 odst. 7 písm. a) bod 1. ZDP, neboť město Hodonín a obec Lednice se podílely na hlasovacích právech žalobce a zároveň se kapitálově podílely na členských příspěvcích žalobce a dále se majetkově podílely na likvidačním zůstatku v případě likvidace žalobce v podílu 50 % pro město Hodonín a 50 % pro obec Lednice.
24. Soud nesouhlasí s tvrzením žalobce, že město Hodonín a obec Lednice neměly žádný přímý ani nepřímý podíl na hlasovacích právech žalobce, neboť vrcholným orgánem žalobce je shromáždění starostů. Takové tvrzení popírá samotnou existenci žalobce jako dobrovolného svazku obcí, který mohl být vytvořen dle § 49 odst. 1 obecního zřízení právě a jedině za účelem ochrany a prosazování společných zájmů obcí. Tento společný zájem je jasně vyjádřen v čl. I. Smlouvy o vytvoření dobrovolného svazku obcí jako výstavba lázní v Lednici, rozšíření stávající kapacity Lázní Hodonín a zajištění provozu. Vymezení předmětu činnosti dle § 50 obecního zřízení v čl. IV Stanov a v čl. III. Smlouvy o vytvoření dobrovolného svazku obcí jako úkoly v oblasti lázeňství je pouze konkretizací obecného účelu svazku.
25. Ze stanov žalobce vyplývá, že (dle čl. X Stanov) nejvyšším orgánem žalobce je shromáždění starostů, které je složeno ze starostů všech členských obcí nebo pověřených zástupců. V konkrétní situaci žalobce to znamená, že členy shromáždění starostů byli starostové města Hodonín a obce Lednice. Dle téhož článku stanov měl každý ze starostů ve shromáždění jeden hlas. Z čl. X odst. 2. Stanov je patrné, že shromáždění starostů, tedy oba starostové v podílu hlasů 1:1, mělo oprávnění rozhodovat o všech podstatných záležitostech žalobce (právo volit, jmenovat a odvolávat orgány žalobce, právo rozhodovat v majetkových otázkách žalobce a mj. rozhodovat i o vyloučení člena svazu – viz znění dodatku č. 2 Stanov – pozn. soudu jedná se ovšem o výčet toliko demonstrativní).
26. Podle čl. VIII odst. 1 písm. a) Stanov je základním právem členské obce účastnit se a hlasovat prostřednictvím svého zástupce na shromáždění starostů. Zároveň dle čl. VIII odst. 2 písm. c) Stanov byli členové svazku (obce) povinni účastnit se jednání shromáždění starostů a dle čl. VIII odst. 2 písm. d) Stanov byli členové svazku (obce) povinni hospodárně nakládat s majetkem svazku podle rozhodnutí starostů
27. Obě obce, které získaly z majetku žalobce kupními smlouvami lázeňské domy, přímo prostřednictvím svých starostů rozhodovaly o všech podstatných otázkách žalobce, vč. toho, že rozhodovaly o likvidaci a zejména dle čl. X odst. 2 bod f) Stanov rozhodovaly o majetku žalobce, do čehož výslovně dle citovaného článku stanov patřil i prodej majetku, tj. rozhodovaly o tom, že žalobce právě jim prodá dotčené lázeňské domy. Zároveň obce a žalobce prostřednictvím starostů obcí stanovili cenu za prodej nemovitostí.
28. Skutečnost, že jednání starostů je přímo přičitatelné členským obcím, jasně vyplývá z toho, že starostové obcí ve shromáždění starostů reprezentují přímo členské obce a (logicky) musí zastupovat zájmy obcí (srov. čl. VIII Stanov). Zároveň z pohledu obce starosta zastupuje obec navenek (§ 103 odst. 1 obecního zřízení) a rozhoduje o záležitostech samostatné působnosti obce svěřených mu radou obce [§ 103 odst. 4 písm. g) obecního zřízení].
29. Jinými slovy, žalobce byl jako svazek obcí založen k plnění úkolu v samostatné působnosti obou obcí, byly to právě obě obce, které realizovaly svá práva a povinnosti v rámci svazku, a obce byly v žalobci zastupovány starosty, kteří jsou statutárními zástupci obcí. Z tohoto pohledu jsou žalobce a obě obce jednoznačně spojenými osobami.

b. majetkové propojení – členské příspěvky a vypořádací podíl

30. Soud nesouhlasí ani s tvrzením žalobce, že podíl při vypořádání majetku nepředstavuje podíl na kapitálu. Soud sice souhlasí se žalobcem v tom, že žalobce jako svazek obcí netvořil základní kapitál, nicméně s ohledem na charakter svazku je potřeba pojem kapitál vyložit ve smyslu citovaného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 7 Afs 74/2010 jako ekonomické propojení, nebo propojení funkčně ekvivalentní ekonomickému propojení.
31. Podle čl. VIII odst. 2 bod e) Stanov byly členské obce povinny platit roční členské příspěvky dle rozhodnutí shromáždění starostů, které jsou dále stanoveny v čl. XIII Stanov jako jeden ze zdrojů financování činnosti svazku. Je tedy zřejmé, že alespoň částečně se obě obce podílely na naplňování materiálních zdrojů žalobce. Dále podle čl. VIII odst. 1 písm. g) Stanov měly členské obce právo na podíl na majetkovém prospěchu žalobce (v poměru 50% město Hodonín a 50% obec Lednice – viz. dodatek 2 Stanov), opět dle rozhodnutí shromáždění starostů, a měly i nárok na vypořádání svého majetkového podílu. V případě ukončení členství měla být hodnota majetku rozdělena opět v poměru 50% město Hodonín a 50% obec Lednice, *pokud se členové svazku nedohodnou jinak* (viz. dodatek č. 2 Stanov – dělení majetku žalobce v případě ukončení členství bylo svěřeno výlučně členskými obcemi, tj. členské obce měly jasnou povinnost podílet se na tvorbě majetku žalobce a v případě ukončení členství měly právo podílet se na likvidačním zůstatku žalobce, resp. měly právo na stanovený vypořádací podíl).
32. Podle názoru soudu je naplněna i podmínka podílu na kapitálu žalobce ve smyslu ekonomického propojení žalobce na jedné straně a města Hodonín a obce Lednice na straně druhé.

c. nepřezkoumatelnost závěrů žalovaného

33. Soud nedospěl k závěru, že by napadené rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné. Žalobce brojil proti rozhodnutí správce daně odvoláním, ve kterém v bodech 1. až 12. vyjádřil názor, že se v případě kupních smluv jedná o veřejnoprávní smlouvy. V bodě 13. se stručně vyjádřil ke svému charakteru jako veřejnoprávního subjektu a v bodech 14. – 15. se zabýval otázkami vlastnického práva. V doplněných odvolání (ze dne 21. 12. 2020 a 18. 1. 2021) rozvinul bod 13. odvolání a tvrdil, že se v případě žalobce a obou obcí nejedná o kapitálově propojené osoby, neboť žalobce nemá základní kapitál a nemá ani důvod k daňové optimalizaci. Ve vyjádřeních ze dne 18. 1. 2021 a 30. 8. 2021 doplnil tvrzení, že nedošlo u předmětných prodejků ke *sjednání* kupní ceny a dohodě soukromoprávních subjektů.
34. Už z toho, jakým způsobem žalobce uceleně reaguje na napadené rozhodnutí, kriticky se vyjadřuje k závěrům žalovaného a napadá ho určitými a jasnými námitkami, je patrné, že žalobce byl schopen pochopit závěry žalovaného a na jejich základě předložit soudu svou argumentaci. V případě, že by se jednalo o rozhodnutí žalovaného, které by bylo nedostatečně odůvodněné, nebyl by schopen žalobce proti němu věcně brojit.
35. Zároveň za nepřezkoumatelné nelze považovat rozhodnutí, kterým správní orgán postaví proti námitkám žalobce svou ucelenou argumentaci, která je sama o sobě dostatečná a v níž se vypořádá s podstatou odvolacích námitek, v tom případě není povinností žalovaného reagovat na každou jednotlivou námitku odvolatele. Těmto požadavkům podle názoru soudu žalovaný dostal. Z napadeného rozhodnutí jsou patrné důvody, pro které žalovaný částečně změnil rozhodnutí správce daně a ve zbytku odvolání zamítl (viz. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-76). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, nebo ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64). Žalobcovo subjektivní vnímání napadeného rozhodnutí jako nesprávného nebo nedostatečně odůvodněného nelze zaměňovat s objektivní nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí, která skutečně brání hodnocení správnosti závěrů žalovaného o doměření daňové povinnosti.

36. Ani tato část námitky proto není důvodná.

d. žalobce není obchodní společností, a proto na něj § 23 odst. 7 ZDP nedopadá

37. Soud nesouhlasí ani s námitkou, že § 23 odst. 7 ZDP dopadá pouze na obchodní společnosti, podnikatele. Ze samotného výše citovaného ustanovení nic takového nevyplývá, naopak z první věty citovaného ustanovení vyplývá, že se vztahuje na základ daně poplatníka bez výjimek. Výjimky z citovaného ustanovení upravuje věta třetí, podle které se první dvě věty nepoužijí *na uzavření smlouvy o výprose nebo o výpůjčce a v případě, kdy sjednaná výše úroků z úvěrového finančního nástroje mezi spojenými osobami je nižší, než by byla cena sjednaná mezi nespojenými osobami, a věřitelem je daňový nerezident nebo člen obchodní korporace, který je daňovým rezidentem České republiky, nebo poplatník daně z příjmů fyzických osob*. Žádná z výjimek na žalobce nedopadá. Ze shora citovaného § 49 odst. 4 obecního zřízení je svazek obcí, tedy i žalobce, samostatným subjektem práva, a zároveň je poplatníkem daně z příjmů dle § 17a ZDP v režimu veřejně prospěšného poplatníka daně z příjmů.
38. Skutečnost, že se základ daně upravuje o rozdíl v cenách vyplývající z běžných obchodních vztahů neznamená, že se dané ustanovení nevztahuje na žalobce. Jak soud výše dovedl, uzavřené kupní smlouvy jsou smlouvami soukromoprávními a fakt, že žalobce chtěl se svými členskými obcemi uzavřít kupní smlouvy na cenu odpovídající účetní hodnotě lázeňských domů, je otázkou hodnocení toho, zda byl *uspokojivě* doložen rozdíl mezi dohodnutou cenou a cenou referenční. V hodnocení doložení rozdílu mezi cenami je prostor pro hodnocení toho, že se jedná o smlouvy, které vyplývaly z veřejně prospěšného účelu zřízení žalobce. Nicméně samo o sobě to nevyklučuje aplikaci § 23 odst. 7 ZDP.
39. Podle názoru soudu tak nedošlo při hodnocení odvolacích námitek a při aplikaci § 23 odst. 7 ZDP k nepřipustné analogii ve veřejném právu, ani k nepřipustnému rozšiřování možností aplikace citovaného ustanovení prostřednictvím systematického výkladu, jak tvrdí žalobce v bodu 11 žaloby.
40. Tvrzení žalobce, že je mu jakákoli daňová optimalizace cizí, protože nemá potřebu uměle snižovat svůj základ daně, když hospodáří s veřejnými prostředky, může sice vyjadřovat subjektivní přesvědčení žalobce, nicméně objektivně je žalobce poplatníkem daně z příjmů. Byl vytvořen k plnění úkolů v *samostatné* působnosti členských obcí, generoval z provozu lázeňských domů hospodářský výsledek, na kterém měly členské obce právo podílet se, a byl *samostatným* subjektem práva.
41. Jinými slovy, žalobce v žádném případě nebyl pouze s *veřejnými* prostředky, ale zcela zjevně se svým hospodářským výsledkem, který měl směřovat k rozvoji veřejně prospěšných cílů žalobce a členských obcí. Z takového hospodářského výsledku byl povinen odvádět daně a součástí hospodářského výsledku byl i příjem z prodeje lázeňských domů. Lázeňské domy prodal žalobce svým členským obcím za určitou cenu, která ovlivnila jeho hospodářský výsledek, namísto toho, aby je prodal na jiném subjektu a maximalizoval svůj zisk. V této chvíli soud nijak nehodnotí, jakým způsobem a z jakých důvodů k prodeji členským obcím došlo, nicméně je zřejmé, že zvolený způsob prodeje lázeňských domů ovlivnil hospodářský výsledek žalobce, a tudíž i výslednou daňovou povinnost žalobce u daně z příjmů.
42. Rozsudek Nejvyššího správního ze dne 26. 3. 2014, č. j. 9 Afs 87/2012-50, ze kterého žalobce dovozoval neoprávněnou aplikaci § 23 odst. 7 ZDP, není na věc přílehlavý. Citovaný rozsudek reagoval na určitou konkrétní skutkovou situaci, a přestože v něm byly uvedeny určité zobecňující právní závěry, neznamená to, že ho lze bez dalšího aplikovat na všechny situace a že představuje podmínku pro aplikaci § 23 odst. 7 ZDP. Skutková situace v nyní projednávané věci je odlišná od běžných obchodních transakcí, což ale neznamená, že by § 23 odst. 7 ZDP na věc nedopadal. Žalobcem citované rozhodnutí Nejvyššího správního soudu představuje rozsudek, který je s ohledem na skutková specifika projednávané věci nyní neaplikovatelná.

f. daňová neutralita pro kupující

43. Nedůvodná je i námitka, že oba kupující jsou obcemi, které jsou příjemci výnosu z daně z příjmů právnických osob, která jim je vyměřena, proto nemyslitelné, že by žalobce sledoval nějakou daňovou spekulaci prodejem za nižší cenu, protože je pro oba kupující daňově neutrální. Samotná daňová neutralita transakcí je s ohledem na níže uvedené pouhou spekulací žalobce.
44. Podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní), platí, že daňové příjmy obcí tvoří podíl na 25,84% z celostátního hrubého výnosu daně z příjmů právnických osob, s výjimkou výnosů uvedených v písmenu g) a v § 3 odst. 1 písm. a) zákona o rozpočtovém určení daní (daň z příjmů právnických osob v případech, kdy poplatníkem je příslušný kraj, s výjimkou daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby – pozn. soudu).
45. Mezi zvýšení daně z příjmů žalobce a příjem členských obcí z daně z příjmů právnických osob tak nelze klást rovnítko, jak činí žalobce. Předmětné transakce z pohledu výdajů a příjmů členských obcí nebyly rozhodně neutrální v rovině příjmů a výdajů obcí. Obě obce evidentně zaplatily nižší kupní cenu a její navýšení pro účely daňové, tj. zvýšení daně z příjmů žalobce, se v plném rozsahu nemohlo neprojevit v příjmech členských obcí. Naopak, v případě, že by členské obce uhradily žalobci kupní cenu dle jím doložených znaleckých posudků, došlo by k podstatnému navýšení výdajů členských obcí, které by nemohly být (už s ohledem na podíl obcí na celostátním hrubém výnosu daně z příjmů právnických osob) kryty z rozpočtového určení daní a ani z likvidačního zůstatku žalobce.

g. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2020, č. j. 4 Afs 468/2019-37

46. Odkaz žalobce na citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu není důvodem pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí.
47. Zdejší soud si je vědom toho, že Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku uvedl, že „Stěžovateli lze přisvědčit potud, že § 23 odst. 7 ZDP je *lex specialis* jak k § 24 ZDP, tak i k § 18 téhož zákona. Názor stěžovatele, že § 23 odst. 7 ZDP je možné použít pro úpravu jak nákladů, tak i výnosů, však není správný. Podle § 23 odst. 7 ZDP se totiž upravuje základ daně, kterým je podle § 23 odst. 1 ZDP rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. Při postupu podle § 23 odst. 7 ZDP dochází k úpravě základu daně poplatníka o správcem daně zjištěný rozdíl ve výdajích, kdy správce daně sníží prokázané výdaje daňového subjektu. Z toho je zřejmé, že postup podle § 23 odst. 7 ZDP se týká pouze výdajů (nákladů), nikoli výnosů (příjmů) daňového subjektu. Neobstojí proto námitka stěžovatele, v níž namítá nesprávnost závěru krajského soudu, že žalovaný postupoval správně, když neupravil cenu zboží mezi stěžovatelem a jeho odběrateli.“, přesto má za to, že citovaný rozsudek nelze na nyní projednávanou věc aplikovat.
48. Podstatou věci projednávané před Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 4 Afs 468/2019 byla situace, kdy správce daně dospěl k závěru, že daňový subjekt (stěžovatel) a jeho dodavatel jsou osoby spojené, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně [§ 23 odst.7 písm. b) bod 5 ZDP] a rozsudek jak Nejvyššího správního soudu, tak jemu předcházející rozsudek krajského soudu se zabýval otázkou uplatnění výdajů ve vztahu ke snížení daňového základu. Jednalo se tedy o skutkově i právně odlišnou situaci.
49. Oproti tomu v případě ceny za prodej nemovitostí Nejvyšší správní soud akceptoval při aplikaci § 23 odst. 7 ZDP možnost navýšení ceny na straně kupujícího o rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou zjištěnou mezi nezávislými osobami. V tomto směru lze odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2020, č. j. 9 Afs 232/2018-63. V této věci sice správní soudy zrušily rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, ale pouze proto, že si správce daně neopatřil dostatek podkladů.

Obchodní vztah

50. Pokud jde o námitky žalobce, že smluvní vztah mezi ním a kupujícími nebyl soukromoprávním obchodním vztahem, ale že došlo k uzavření veřejnoprávní smlouvy, odkazuje soud na výše uvedené závěry k povaze smluv uzavřených mezi žalobcem a členskými obcemi. Soud nijak nezpochybnuje oprávnění žalobce a členských obcí uzavírat veřejnoprávní smlouvy, nicméně z tohoto oprávnění nelze dovozovat, že veškeré smlouvy uzavřené žalobcem nebo členskými obcemi jsou automaticky smlouvy veřejnoprávní, což platí i pro smlouvy uzavřené mezi žalobcem a členskými obcemi. Soud považuje za vhodné zdůraznit, že se v případě uzavřených kupních smluv nejednalo o tzv. koordinační smlouvy, nýbrž jednoznačné smluvní ujednání, kterým došlo k běžnému prodeji nemovitostí před likvidací žalobce.
51. Ani skutečnost, že žalobce nebyl založen za účelem podnikání (tedy za účelem dosažení zisku), neznamená, že by neuzavíral smlouvy na poli soukromého práva. Argument, že žalobce nebyl založen za účelem podnikání, proto nemohou být kupní smlouvy na prodej lázeňských domů Eva a Perla srovnávány s běžnými obchodními vztahy, by nutně znamenal, že obecně transakce subjektů, které nejsou založeny za účelem podnikání, nemohou být srovnávány s běžnými obchodními vztahy, což je z podstaty věci chybné tvrzení. Naopak. I v případě, že daňový subjekt není založen za účelem podnikání, jsou jeho transakce v běžných vztazích srovnatelné s běžnými obchodními vztahy. Opak by znamenal, že běžné smluvní vztahy mezi žalobcem a členskými obcemi by neměly žádný srovnatelný korektiv. V případě prodeje lázeňských domů soud sice vnímá, že se jednalo o obchodování nemovitostí s vysokou cenou, nicméně to samo o sobě neznamená, že by se jednalo o jakkoliv výjimečný obchodní vztah.
52. Co se týká ceny, tak právě způsob jejího stanovení jasně ukazuje, že se jednalo o stanovení ceny mezi spojenými osobami. Jestliže žalobce tvrdí, že cena byla určena rozhodnutím orgánu veřejné moci (lépe řečeno rozhodnutím ve věci samosprávy), tak je zřejmé, že ovládající subjekty (město Hodonín a obec Lednice) určily žalobci cenu, za kterou jim lázeňské domy prodá. Soud chápe, že s ohledem na to, kdo za žalobce rozhodoval o realizaci prodeje (starostové obcí), neměl žalobce jinou možnost, než prodat lázeňské domy členským obcím za jimi určenou cenu. Nicméně to je přesně definice stanovení ceny mezi spojenými osobami, neboť byla vyloučena jakákoliv možnost zjištění a dosažení reálné kupní ceny nemovitostí na volném trhu.

Zaužívaná správní praxe a aplikace pokynu GFR D-22

53. Podstatou žalobní námitky porušení zaužívané správní praxe a nesprávné aplikace pokynu GFR D-22 je názor žalobce, že směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy nelze aplikovat na veřejnoprávní smlouvy podle zákona o obcích, které nejsou uzavírány na tržním principu a napadené rozhodnutí je nezákonné proto, že se opírá o názor, že na vztahy podle veřejnoprávních smluv, jejichž smyslem je primárně plnění veřejných úkolů municipalit, lze aplikovat § 23 odst. 7 ZDP.
54. S ohledem na to, že soud, jak je výše uvedeno, dospěl k závěru, že se v případě kupních smluv uzavřených mezi žalobcem a členskými obcemi nejedná o veřejnoprávní smlouvy, nemůže být tato žalobní námitka důvodná.

Srovnatelnost podmínek

55. Ze žalobní argumentace vyplývá, že se v případě prodeje obou lázeňských domů mělo jednat o jinou formu likvidace, případně o převod v souvislosti s likvidací, resp. o převod, který měl usnadnit likvidaci. Tyto argumenty ale soud nepovažuje za relevantní.
56. Předně je třeba konstatovat, že nároky vyplývající z likvidace žalobce, tj. nárok na vypořádací podíl, jsou nároky založené zákonem a stanovami žalobce. Jsou to tedy nároky, které vyplývají z veřejnoprávní smlouvy. Nicméně převody nemovitostí před zahájením

likvidace nelze považovat za *žádný* ze způsobů likvidace. Žalobce vstoupil do likvidace 1. 1. 2018, k prodeji obou nemovitostí došlo v roce 2017 a do likvidace žalobce tedy vstupovaly pohledávky žalobce za oběma členskými obcemi z titulu prodeje lázeňských domů.

57. Podle § 187 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, je účelem likvidace vypořádat majetek zrušené právnické osoby (likvidační podstatu), vyrovnat dluhy věřitelům a naložit s čistým majetkovým zůstatkem, jenž vyplyne z likvidace (s likvidačním zůstatkem), podle zákona.
58. K uvedenému lze odkázat např. na komentář Lavický, P. a kol. *Občanský zákoník I. Obecná část* (§ 1–654). Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2022, dle kterého „*Vypořádání majetku zrušené právnické osoby se děje primárně jeho zpeněžením. Vyplývá to z podstaty věci, jakož i z § 202 řešícího situace, kdy se likvidační podstatu nepodaří částečně či úplně zpeněžit. Nezpeněžení likvidační podstaty zákon dělí na částečné a úplné. U částečného zpeněžení, nezdařili se v přiměřené době celou likvidační podstatu zpeněžit, vyrovná likvidátor z částečného výtěžku přednostně náklady a pohledávky z první a pak z druhé skupiny, je-li to možné; tím není dotčen § 201 odst. 2. Poté likvidátor nabídne věřitelům pohledávek třetí skupiny likvidační podstatu k převzetí na úhradu dluhů. Nezpeněžení likvidační podstaty úplné představuje situace, kdy se nezdaří v přiměřené době zpeněžit likvidační podstatu ani zčásti, anebo nejsou-li z částečného výtěžku pohledávky první a druhé skupiny zcela vyrovnány. Pak likvidátor nabídne likvidační podstatu k převzetí všem věřitelům (§ 202). Kromě zákonem stanovených speciálních postupů pro případ nezpeněžení likvidační podstaty (§ 202 až 204) platí pro určité právní formy (například obchodní korporace), že podstatu není nutné vždy zpeněžit, resp. plně zpeněžit na základě zákonem umožněné dispozice ve společenské smlouvě obchodní korporace. Likvidátor spolku zpeněží likvidační podstatu pouze v tom rozsahu, v jakém to je pro splnění dluhů spolku nezbytné (§ 271). Obdobně je tomu podle § 37 a 38 ZOK u obchodních korporace.*“
59. Ustanovení § 202 až § 204 občanského zákoníku na nyní posuzovanou věc nedopadají (§ 202 dopadá na situace, kdy se likvidační podstatu nepodaří zpeněžit, § 203 upravuje převzetí likvidační podstaty věřiteli, § 204 upravuje podmínky přechodu likvidační podstaty na stát) a zároveň smlouva o založení svazku ani jeho stanovy neupravují možnost dispozice s likvidační podstatou ve smyslu rozdělení nemovitého majetku.
60. Jinými slovy v případě žalobce by nebylo možné majetek vytvořený samostatně rozdělit v rámci likvidace tak, že by lázeňské domy připadly jednotlivým členským obcím.
61. Z toho plyne, že jediný způsob, jak mohly být lázeňské domy převedeny na členské obce, byl jejich prodej před zahájením likvidace. Soud vnímá, že cílem prodeje bylo zachování provozu lázní a rozvoj lázeňství v obou obcích, nicméně to neznamená, že by se jednalo o veřejnoprávní smlouvy v souvislosti s likvidací. Je zřejmé, že účelem obou smluv bylo vyhnout se zpeněžení obou domů v rámci likvidace, resp. bylo jejich účelem eliminovat riziko, že by musely členské obce o získání obou lázeňských domů usilovat v rámci likvidace s možností, že o lázeňské domy bude mít zájem i jiný kupující.
62. Soud nijak nezpochybňuje, že nebylo motivací žalobce (který je ovládán členskými obcemi, které chtěly získat vybudované lázeňské domy do svého vlastnictví) lázeňské domy prodat za co nejvyšší cenu. Nicméně právě takováto jednání za účelem deformace běžného chování v obchodních vztazích je podstatou jednání spojených osob.
63. Skutečnost, že se jednalo o běžný obchodní vztah mezi žalobcem a členskými obcemi, plyne i z toho, že žalobce (potenciálně, kdyby nebyl ovládán členskými obcemi, pozdějšími kupujícími) mohl za účelem maximalizace zisku svých členů prodat oba lázeňské domy na volném trhu (ačkoliv je z povahy věci spojených osob patrné, že volný prodej nikdy nebyl cílem kontrolujících subjektů, bez ohledu na jejich motivaci).
64. Závěrem k tomu soud proto konstatuje, že není důvodná námitka, že referenční cena je určena vadně, neboť správce daně nezohlednil jiný způsob vypořádání majetku při likvidaci nepodnikatelského subjektu formou veřejnoprávní smlouvy, neboť se ve věci nejednalo ani o jiný způsob likvidace ani o veřejnoprávní smlouvu, nýbrž o soukromoprávní jednání,

jehož smyslem bylo vyhnout se prodeji domů v likvidaci, tj. bylo jeho smyslem obejít likvidaci zpeněžením části budoucí likvidační podstaty (lázeňských domů).

65. Pokud jde o znalecké posudky a způsob stanovení referenční ceny, soud se touto otázkou zabýval samostatně.

Referenční cena

66. V případě stanovení referenční ceny existuje poměrně bohatá judikatura Nejvyššího správního soudu, odkázat lze např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2020, č. j. 9 Afs 232/2018–63 (Automotoklub Masarykův okruh), dle kterého „[20] Srovnávací cenou je v první řadě referenční cena, tj. cena, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Podstatou je tedy porovnání sjednané ceny na základě principu tržního odstupu, tedy porovnání s cenou, kterou vytváří relevantní trh. Tou je cena sjednávána za stejných (obdobných) podmínek nezávislými osobami, které mezi sebou mají běžné obchodní vztahy. O této ceně se má za to, že by si ji spojené osoby ujednaly, pokud by nebyly spojené, tedy vystupovaly na trhu nezávisle a své ekonomické chování nepřizpůsobily vztahu spřízněnosti.

[21] V uvedeném smyslu je zapotřebí rozumět i výkladu, který pro postup při určení referenční ceny učinil NSS v rozsudku č. j. 7 Afs 74/2010–81, podle něhož „referenční cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost.“ (viz str. 4).

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

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

[24] Pouze nebudou-li k dispozici žádné nezávislé transakce, které by byly s řízenou transakcí alespoň v jádru srovnatelné, jelikož, nepůjde-li o transakce plně srovnatelné, nebude možné použít

žádný přiléhavý způsob korekce, resp. nebude možné postupovat v souladu s žádnou přiléhavou metodou srovnání, je srovnávací cenou administrativní cena, tj. cena zjištěná podle zákona o oceňování majetku. Pouze v těchto zcela výjimečných případech totiž nelze referenční cenu (vůbec) určit (např. při mimořádně aprobovaném prodeji věci jinak neobchodovatelné).

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

67. Požadavky, které vznesl Nejvyšší správní soud na způsob určení referenční ceny, byly v nyní posuzované věci dodrženy.
68. Soud nijak nezpochybňuje to, že důkazní břemeno tížilo v otázce stanovení referenční ceny správce daně, resp. žalovaného, nicméně není žádný důvod, aby k určení referenční ceny nemohl správce daně, resp. žalovaný, využít důkazní prostředky předložené žalobcem. Ten ve věci předložil celkem 4 znalecké posudky (dva v řízení před správcem daně a dva v řízení před žalovaným) a žalovaný vyšel při stanovení referenční ceny z posudků doložených v odvolacím řízení.
69. Posudky předložené v odvolacím řízení byly vypracovány znaleckým ústavem ZNALCI A ODHADCI – znalecký ústav, spol. s r. o., a jsou opatřeny znaleckou doložkou. Účelem posudků bylo určení obvyklé ceny nemovitého majetku pro účely dispozic s majetkem, výslovně v něm znalecký ústav uváděl, že posudek bude sloužit v konkrétním daňovém řízení v nyní posuzované věci pro účely § 23 odst. 7 ZDP ve smyslu zprávy o daňové kontrole a odvolání žalobce.
70. Zcela zřejmou skutečností je, že to byl právě žalobce, kdo nechal znalecké posudky vypracovat a kdo s nimi argumentoval v daňovém řízení. Žalovaný při stanovení referenční ceny vyšel právě z posudků žalobce, který nyní vlastní posudky zpochybňuje jako nesprávné a nedostatečné.
71. Otázkou je, zda žalovaný pro stanovení referenční ceny využil skutečně srovnatelné transakce. Jelikož důkazní břemeno tíží žalovaného (resp. správce daně), bylo jeho povinností důkazní břemeno unést. Soud má za to, že žalovaný své důkazní břemeno unesl.
72. Žalobcem předložené znalecké posudky vychází z transakcí, které jsou „obdobné“ ve smyslu judikatury správních soudů. Lázeňské domy lze považovat za ubytovací kapacity, které lze využívat hotelovým způsobem, přičemž „lázeňská část“ nesnižuje hodnotu ubytovací části. Znalec v předložených znaleckých posudcích konstatoval, že není k dispozici dostatečný počet co nejpodobnějších, a tak podrobně definovaných nemovitostí. Zároveň je ze znaleckých posudků patrné, že v rámci rekapitulace ocenění majetku (rekoncilie) znalec hodnotil jako klady nemovitostí to, že se jedná o zařízení poskytující lázeňskou péči a wellness. Je evidentní, že znalec vycházel z toho, že se jedná v případě lázeňských domů o ubytovací zařízení s lázeňským provozem jako bonusem k navýšení ceny.
73. Znalecké posudky dále obsahovaly i hodnocení záporů obou lázeňských domů. U lázeňského domu Eva bylo zohledněno rozdílné vlastnictví pozemku a stavby, vlastnictví okolního pozemku (nemožnost vlastního přístupu, příjezdu a parkování), skutečnost, že

lázeňský dům není zcela samostatnou věcí, nesplnění nutné podmínky počtu parkovacích míst, právo využívat zdroj léčivé vody ve prospěch jiného subjektu, technická infrastruktura ve vlastnictví jiného subjektu (jodovod, vč. součástí a příslušenství, akumulární nádrž), nutná podmínka k provozování přírodních lázní. U lázeňského domu Perla byl zohledněn problematický přístup a vedení technické infrastruktury, nesplnění nutné podmínky počtu parkovacích míst, právo využívat zdroj léčivé vody je ve prospěch jiného subjektu, technická infrastruktura je ve vlastnictví jiného subjektu (jodovod vč. součástí a příslušenství), nutná podmínka k provozování, konkurence v okolí a výskyt komára písklavého.

74. Ze znaleckých posudků tedy vyplývá, jaký způsob korekce byl zvolen a na základě jakých kritérií, ta jsou zdůvodněna a opírají se o ekonomicky racionální úvahu.
75. Žalobní námitky, kterými žalobce zpochybňuje *vlastní* znalecké posudky, nepovažuje soud za důvodné.
76. Námitky, že doložené znalecké posudky neobsahovaly případy převodu majetku veřejnoprávní smlouvou, případně že nešlo o dohodu soukromoprávních subjektů a cena byla určena rozhodnutím orgánu veřejné moci a že k nabytí a pozbytí lázeňských domů došlo v souvislosti s úkoly v oblasti rozvoje lázeňství, nejsou důvodné. Soud se těmito námitkami zabýval výše.
77. Pokud jde o nedostatečné promítnutí záporů obou nemovitostí do jejich ceny, je vhodné zdůraznit, že se jednalo o posudky, které předkládal sám žalobce a žalovaný tak neměl důvod je věcně zpochybňovat, pokud je shledal jako věrohodné. Pokud žalobce chtěl zpochybnit *své vlastní* znalecké posudky, mohl a měl předložit další znalecký posudek. V opačném případě zpochybňuje bez dalších důkazů závěry vlastního znalce a jeho posudků, kterými chtěl doložit správnost svých tvrzení.
78. Veřejný zájem na rozvoji lázeňství nemůže v řízení před zdejším soudem představovat ospravedlnitelný důvod pro prodej nemovitostí za cenu jinou než obvyklou. Samotný zájem na udržení a rozvoji lázeňství sice jistě představuje veřejný zájem, nicméně ospravedlnitelný důvod pro natolik výrazné snížení kupní ceny, ke kterému došlo v nyní projednávané věci, by představovalo např. to, že by snížení kupní ceny mělo kompenzovat ztrátový provoz lázeňských domů, které by nadále členské obce provozovaly ve veřejném zájmu. Nic takového ale žalobce netvrdí. Naopak z obou znaleckých posudků, které žalobce doložil v odvolacím řízení, vyplývá, že oba provozy byly hodnoceny jako úspěšné a jednalo se o známé lázně na jižní Moravě, které obsluhují jak lázeňské hosty čerpající péči ze zdravotního pojištění, tak tzv. samoplátce. Tudíž samotný veřejný zájem na provozování *výdělečných* provozů nemůže být ospravedlnitelným důvodem pro snížení kupní ceny. Žalobce byl založen za účelem rozvoje lázeňství a z toho důvodu vybudoval a provozoval po dobu udržitelnosti dotace oba lázeňské domy. Ze všech doložených znaleckých posudků je patrné, že se jednalo o úspěšné provozy, což se odrazilo právě na ceně, na kterou byly oba lázeňské domy oceněny. Jakákoliv ztrátovost provozu nebyla žalobcem nikdy v řízení tvrzená a nepromítla se ani do ocenění obou lázeňských domů. Lze tedy očekávat, že oba lázeňské domy budou obě členské obce nadále provozovat a dosahovat z jejich provozu zisku, nikoliv jejich provozování dotovat. Soud tedy neshledal ospravedlnitelný důvod dle § 23 odst. 7 ZDP.

Podjatost

79. Soud nepovažuje za důvod pro zrušení žalobou *napadeného rozhodnutí* případnou podjatost úředních osob, které prováděly daňovou kontrolu. Předně soud konstatuje, že samotný závěr o existenci spojených osob zcela jednoznačně před zdejším soudem obstál, stejně jako odmítnutí argumentace žalobce, že se v případě předmětných smluv jednalo o smlouvy veřejnoprávní. Za podstatné nicméně v této souvislosti považuje soud to, že *žalovaný* doplňoval dokazování v odvolacím řízení, řádně žalobce seznámil s výsledkem zjišťování skutkového stavu postupem dle § 115 daňového řádu, a nakonec dospěl ke změně rozhodnutí

správce daně. S ohledem na postup žalovaného v odvolacím řízení nepovažuje soud za podstatné se případnou podjatostí úředních osob správce daně zabývat, neboť by to bylo zcela nadbytečné a bez vlivu na hodnocení zákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí.

Odepření možnosti obrany žalobce

80. K námitce odepření možnosti obrany žalobce odmítnutím provedení výslechu navržených svědků soud konstatuje, že obecně správce daně ani žalovaný není oprávněn bez dalšího předem odmítnout provedení důkazu s tím, že od něho nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností, neboť by tak hodnotil důkaz, aniž by jej vůbec provedl (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010-71, ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010-71, nebo ze dne 15. 1. 2015, č. j. 9 Afs 98/2014-32), nicméně soud má za to, že v nyní projednávané věci byly dány důvody pro neprovedení výslechu navržených svědků.
81. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 2. 2020, č. j. 1 Afs 296/2019-68, uvedl: „*Svědka je třeba vyslechnout, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení (např. požadavek na výslech svědka, který se zdržuje v cizině, zjevně se nehodlá do ČR k výslechu dostavit, takže jeho předvolávání k výslechu bude neúčelné, a jeho výpověď není možno pořádit ani jiným způsobem, zejm. cestou mezinárodní spolupráce v daňových věcech – srov. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119), či jde o typ důkazu, který není třeba provádět z důvodů popsaných shora (viz bod [41]), nebo je-li provedení důkazu objektivně nemožné.*“
82. V bodu 41. rozsudku ve věci sp. zn. 1 Afs 296/2019 Nejvyšší správní soud uvedl: „*Správce daně musí daňovému subjektu umožnit rozhodné skutečnosti prokázat. To zejména znamená, že daňový subjekt jím musí být patřičně zpraven o tom, které rozhodné skutečnosti má správce daně za prokázané a které nikoli, na základě jakých důkazů tak usuzuje a jak provedené důkazy hodnotí. Aby měl daňový subjekt možnost důkazní břemeno unést, musí být jím navržené důkazy řádně a úplně provedeny, ledaže jsou pro projednávání věci nerozhodné, právně nevýznamné nebo jestliže jejím prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. V opačném případě je správce daně povinen navrhované důkazy provést, neboť vychází-li se v řízení ze závěru, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno, musí správce daně nejprve provést veškeré relevantní důkazy, které tento daňový subjekt navrhl.*“ (obdobně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2020, č. j. 2 Afs 336/2019-42).
83. Obdobný závěr je součástí dlouhodobé judikatury a je obsažen již např. v usnesení Ústavního soudu ve věci sp. zn. II. ÚS 168/02 ze dne 5. 11. 2003 („*Správce daně není povinen provést všechny důkazy navržené nebo předložené daňovým subjektem. Je však povinen provést ty důkazy, které mohou přispět ke správnému stanovení daně...*“) nebo např. v novější judikatuře Nejvyššího správního soudu – srov. rozsudek ze dne 10. 6. 2021, č. j. 10 Afs 338/2020-45: „[14] *Správce daně musí daňovému subjektu při dokazování poskytnout součinnost a zároveň vyvinout maximální úsilí k poznání skutkového stavu. Zároveň platí, že správce daně není povinen automaticky provádět všechny důkazy navržené daňovým subjektem. Každý návrh na provedení dokazování správce daně zváží a rozhodne, zda je jeho provedení třeba. Dospěje-li k závěru, že důkaz nemůže tvrzení subjektu daně prokázat, případně že nemůže rozšířit či jinak pozitivně ovlivnit již zjištěný skutkový stav, důkaz neprovede. Neprovedení je však vždy povinen zdůvodnit (srov. např. rozsudek ze dne 26. 7. 2018, č. j. 10 Afs 306/2016-85, bod 15 a judikaturu tam citovanou).*“

84. *[15] Stěžovatelka má pravdu, že správce daně není oprávněn bez dalšího předem odmítnout provedení důkazu s tím, že od něho nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností. Tak by totiž hodnotil důkaz, aniž by jej vůbec provedl, a postupoval by tak v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu. Hodnotit ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu lze jen důkazy, které byly řádně provedeny. Z judikatury NSS však neplyne, jak tvrdí stěžovatelka v bodu 13 kasační stížnosti, že neprovedení výslechu svědka je možné jen v případech, kdy se daňový subjekt snaží řízení mařit či účelově prodlužovat. I z judikatury, ze které vychází stěžovatelka a kterou cituje, plyne, že důkazy navržené daňovým subjektem rovněž nemusí být provedeny, pokud jsou pro projednávání věci nerozhodné, právně nevýznamné nebo jestliže jimi nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány (rozsudek ze dne 27. 11. 2020, čj. 2 Afs 335/2019-32, věc RT, bod 24, nebo právě stěžovatelkou citovaný rozsudek ze dne 27. 2. 2020, čj. 1 Afs 296/2019-68, věc Levara, bod 41; právě na bod 41 a důvody tam uvedené odkazuje i bod 43, který stěžovatelka neúplně citovala v kasační stížnosti).“*
85. V nyní projednávané věci měli svědci dle odpovědi žalobce na výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení k seznámení se zjištěnými skutečnostmi dle § 115 daňového řádu ze dne 16. 6. 2021 vysvětlit důvody pro odchýlení se od ceny obvyklé, resp. měli doložit, že k převodu nemovitých věcí došlo v zájmu obou obcí a jejich občanů a byl jím naplňován veřejný zájem chráněný lázeňským zákonem – udržení a rozvoj lázeňství.
86. Uvedené důvody byly obsahem všech vyjádření žalobce. Svědci tedy měli potvrdit něco, co žalobce opakovaně uváděl, a něco, s čím se žalovaný vypořádal v seznámení s výsledkem doplnění dokazování a posléze ve svém rozhodnutí. Žalovaný zjevně argumentaci žalobce veřejným zájmem vzal v úvahu, považoval ji za skutečnost, pro kterou obce a žalobce přistoupili ke zvolenému řešení, nicméně, stejně jako soud, tvrzený důvod odchýlení se od ceny obvyklé nepovažoval za dostatečný. Navržené svědecké výpovědi tak neměly (s ohledem na návrh žalobce, k čemu by měly být výslechy provedeny) potenciál rozšířit zjištěný skutkový stav a žalovaný nebyl povinen navržené výslechy provést.
87. Ani tato žalobní námitka proto není důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

88. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že napadené rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce, bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soud proto žalobu jako nedůvodnou zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
89. Výroky o nákladech řízení mají oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, a proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřisluší. Žalovaný měl v řízení plný úspěch, ale v souvislosti s tímto řízením mu žádné náklady nad rámec jeho administrativní činnosti nevznikly, a proto krajský soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 15. prosince 2023

Mgr. Petr Šebek v. r.
předseda senátu