



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců JUDr. Markéty Fialové a JUDr. Michala Jantoše ve věci

žalobce: **Ing. I. S.**, IČO: X
sídlem Z. š. 832, X B.
zastoupený advokátkou Mgr. Hanou Erbsovou
sídlem Na Florenci 2116/15, 110 00 Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí ze dne 16. 6. 2022 č. j. X ve věci daně z příjmů fyzických osob,
takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

A. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012. V rámci ní zjistil, že žalobce koupil v roce 2011 od města Zábřeh na základě kupní smlouvy č. X z 26. 9. 2011 pozemky *n. K.* o celkové výměře 2,6906 ha za sjednanou kupní cenu 220 Kč/m², včetně projektové dokumentace na výstavbu rodinných domů v lokalitě *P. h.* v Z. Následně

pozemky opatřil inženýrskými sítěmi, jejichž zhotovitelem byl I. B. – I. Žalobce od listopadu 2011 do října 2012 prodal deset těchto pozemků tvořených třinácti parcelami k výstavbě rodinných domů za sjednanou cenu 980 Kč/m². Manželům B. dále žalobce prodal ve stejné lokalitě pozemek k výstavbě rodinného domu – parcelu parc. č. XA v k. ú. Z. n. M. (všechny dále zmíněné parcely v lokalitě *n. K.* se nacházejí v tomto katastrálním území) na základě kupní smlouvy z 4. 4. 2012, přičemž kupní cena byla 220 Kč/m². Dne 30. 11. 2012 žalobce prodal I. B. devět pozemků k výstavbě rodinných domů tvořených čtrnácti parcelami v téže lokalitě na základě kupní smlouvy z 30. 11. 2012 za kupní cenu ve výši 370 Kč/m².

2. Dodatečným platebním výměrem ze dne 16. 12. 2014, č. X vyměřil správce daně žalobci za zdaňovací období 2012 daň z příjmů fyzických osob ve výši 751 200 Kč a zároveň mu uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 150 240 Kč. Správce daně měl za to, že žalobce a I. B. byly spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) a žalobce neprokázal rozdíl mezi cenou stavebních pozemků sjednanou s manželí B. a I. B., a zjištěnou cenou obvyklou ve výši 980 Kč/m² sjednanou s osobami, které koupily pozemky za obdobných podmínek jako manželé B. a I. B.
3. K odvolání žalobce následně správce daně rozhodnutím z 16. 3. 2015, č. j. X doměřenou daň snížil na 691 290 Kč, jelikož vyhověl požadavku žalobce a snížil celkový základ daně za rok 2012 o neuplatněnou daňovou ztrátu ve výši 1 126 931 Kč. K dalšímu odvolání žalobce žalovaný rozhodnutím z 16. 6. 2016, č. j. X změnil rozhodnutí správce daně a doměřil žalobci daň ve výši 1 046 370 Kč. Současně mu uložil povinnost uhradit penále ve výši 209 274 Kč.
4. Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou u zdejšího soudu a ten ji zamítl rozsudkem ze dne 29. 8. 2018, č. j. 65 Af 104/2016-157. Rozsudek krajského soudu následně zrušil Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) rozsudkem ze dne 26. 11. 2020, č. j. 4 Afs 343/2018-61 (dále jen „rozsudek NSS ze dne 26. 11. 2020“) spolu s rozhodnutím žalovaného a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. NSS v uvedeném rozsudku shledal, že mezi žalobcem a I. B. existovalo ekonomické spojení přímo související s prodávanými pozemky, přičemž žalobce měl z tohoto spojení prospěch v podobě nižšího základu daně. Prodej dotčených pozemků se tedy uskutečnil mezi spojenými osobami. NSS potvrdil závěr, že referenční cena byla určena v posuzované věci správně a že podmínky, za kterých spojené osoby sjednávaly cenu (tj. místo, čas, účelové využití pozemků) byly obdobné podmínkám, za kterých žalobce sjednal cenu s osobami nezávislými. Zároveň však shledal rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelným ve vztahu k otázce, zda žalobce prokázal důvody pro existenci rozdílu mezi cenou za pozemky prodané nezávislým osobám a cenou za pozemky prodanými mezi osobami spojenými.
5. Žalovaný v dalším řízení doplnil dokazování k otázce cenového rozdílu a jeho vysvětlení, které žalobce nabídl. Vyžádal si mj. informace o stavu a pohybu peněžních prostředků na účtech žalobce a jeho manželky v roce 2012 a provedl výslech navržených svědků. Následně žalovaný vydal napadené rozhodnutí, jímž změnil dodatečný platební výměr tak, že žalobci doměřil daň ve výši 1 046 370 Kč a stanovil k úhradě penále ve výši 209 274 Kč, tj. rozhodl totožně jako v roce 2016.

B. Shrnutí obsahu podání účastníků

6. Žalobce se žalobou domáhal zrušení napadeného rozhodnutí. Namítal, že správní orgány nesprávně posoudily, zda s I. B. tvořily spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5

ZDP. Žalobce s I. B. nevytvořil právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Odkázal na judikaturu NSS s tím, že postavení osob spojených nelze dovozovat jen z toho, že se osoby vzájemně znají nebo mezi nimi je běžný obchodní, podnikatelský či jiný právní vztah. To však žalovaný učinil. Pokud snížení základu daně není jediným vysvětlením existence vztahu, ale pouze nevyhnutelným vedlejším účinkem, nevytváří se vztah spojených osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. ZDP. Žalobce nesouhlasil s tím, že by žalovaný nebyl povinen zkoumat subjektivní stránku jednání dotčených osob a označil tento názor za překonaný judikaturou NSS, na kterou odkázal. Vztah mezi žalobcem a I. B. měl racionální ekonomický smysl a důvod. Účelem zavedení inženýrských sítí a další infrastruktury na pozemky bylo jejich zhodnocení a zvýšení prodejnosti. Zapůjčení finančních prostředků mělo racionální důvod, jelikož získání rychlé bezúročné zápůjčky pro žalobce bylo výhodnější než úročený úvěr. Důvodem nákupu I. B. byl zájem vypořádat pohledávky za žalobcem a zájem na zisku z prodeje pozemků. Žalovaný aplikoval § 23 odst. 7 ZDP v rozporu s jeho smyslem a účelem, jelikož mezi žalobcem a I. B. nedošlo k neoprávněnému přelévání zisku k subjektu s výhodnějším daňovým režimem, obchodní vztah byl z hlediska daně z příjmů a veřejných rozpočtů daňově neutrální, nevedl k získání neoprávněné daňové výhody. Tím se však správní orgány nezabývaly, a tudíž naplnění podmínek § 23 odst. 7 ZDP na tento právní vztah posoudily nesprávně. Žalobce byl oprávněn ve zdaňovacím období roku 2012 odečíst od základu daně podle § 34 ZDP dosud neuplatněnou daňovou ztrátu z roku 2011 ve výši přesahující 1 mil. Kč, nebyl tak nijak motivován základ daně snižovat transakcemi mezi spojenými osobami.

7. Další žalobní námitkou žalobce vytýkal správním orgánům, že nesprávně porovnávaly cenu sporných pozemků, zakoupených I. B. pro jejich další prodej, s cenou sjednanou s jinými kupujícími. Ti však nabývali pozemky pro osobní potřebu, resp. pro zajištění bytových potřeb. Správní orgány neunesly důkazní břemeno ohledně existence rozdílu mezi prodejní cenou pozemků sjednanou mezi žalobcem a I. B. a nezávislou cenou ve smyslu § 23 odst. 7 věty první ZDP. Správní orgány zvolily pro porovnání cenu, která nebyla sjednána za stejných nebo obdobných podmínek. Správce daně nerespektoval zásadu *in dubio mitius* a použil nezávislou cenu bez korekce, ačkoli byla sjednána v právních vztazích, které se od vztahu žalobce a I. B. zásadně lišily.
8. Dále žalobce namítal, že řádně odůvodnil rozdíl mezi prodejní cenou pozemků sjednanou s B., resp. I. B. Žalobce opakovaně objasňoval zhoršenou prodejnost sporných pozemků, existenci vymahatelné pohledávky I. B. za žalobcem ve výši 3 894 000 Kč z titulu neuhrazené faktury č. X, na jejíž úhradu potřeboval rychle finanční prostředky, a nedostatek použitelných vlastních prostředků. Prodej sporných pozemků a započtení na kupní cenu bylo nejvhodnějším řešením. Žalovaný argumentoval finanční rezervou žalobce a manželky, ale manželka žalobce s realizací developerského projektu nesouhlasila. Po žalobci navíc nelze spravedlivě požadovat, aby se vzdal značné části svých finančních úspor. Zůstatek na podnikatelském účtu žalobce nedosahoval výše splatného dluhu a pokud by ho žalobce použil, klesly by jeho disponibilní prostředky tvořící finanční rezervu na nulu. Žalovaný dále argumentoval zůstatkem společnosti S.-I. s. r. o., ale to nebyly prostředky žalobce. Žalobce dále vyloučil možnost úvěrového financování, jelikož neměl v úmyslu nést dluhovou a úrokovou zátěž, případně poskytnout k zajištění dluhu do zástavy osobní či obchodní majetek. Neměl k dispozici dostatek disponibilních finančních prostředků, které by mohl použít k úhradě dluhu, aniž by ohrozil vlastní ekonomickou činnost, ekonomickou činnost své společnosti, případně se vzdal podstatné části rodinných finančních rezerv. Žalobce měl důvodnou obavu, že by v důsledku neuhrazeného dluhu mohlo být omezeno

jeho právo nakládat s majetkem a následně by byl nutný prodej majetku za cenu podstatně nižší než obvyklou. Obával se též povinnosti k náhradě nákladů řízení včetně odměny exekutora. Vážného zájemce o koupi předmětných pozemků žalobce neměl a prodejem I. B. ušetřil náklady spojené s vlastnictvím a správou pozemků. Dále namítal, že pozemek parc. č. XA, prodaný manželům B. za 220 Kč/m², bezprostředně sousedí s pozemky, které manželé B. již vlastnili, nebyl určen k výstavbě rodinného domu a byl zatížen věcným břemenem. K pozemkům parc. č. XB a XC uvedl, že byly prodány dříve manželům B. za cenu 220 Kč/m² a správní orgány tuto cenu akceptovaly jako obvyklou tržní. Dále argumentoval obtížnou prodejností předmětných pozemků, jejich charakterem a umístěním. Jako nepřipadné označil výhrady vůči vyjádření realitní kanceláře, jelikož předmětem dokazování byla otázka prodejnosti pozemků do konce roku 2012. Dále odkazoval na skutečnosti zjištěné z provedených výpovědí svědků.

9. Závěrem žalobce poukázal na to, že délka daňového řízení byla nestandardní, daňová kontrola byla zahájena na konci června 2014 a napadené rozhodnutí bylo vydáno v červnu 2022. Délka daňového řízení má dopad na možnost unesení důkazního břemene žalobcem. Svědci, které navrhoval ve fázi řízení předcházející vydání původního, NSS zrušeného rozhodnutí žalovaného, byli vyslechnuti až po zrušení rozhodnutí a byli nuceni vypovídat o skutečnostech, od nichž uplynulo devět let. Nebyli pak schopni na některé otázky odpovědět, případně odpovídali nepřesně. Neměli již přístup k informacím a dokumentům, z nichž by si mohli události oživit. Časový odstup žalobci podstatně ztěžuje až znemožňuje unesení důkazního břemene.
10. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Nad rámec argumentace obsažené v napadeném rozhodnutí uvedl, že reflektoval právní názor formulovaný v bodech 40 a 44 rozsudku NSS ze dne 26. 11. 2020. Detailně se vypořádal s důvody, jimiž žalobce obhajoval cenový rozdíl (str. 25 až 44 napadeného rozhodnutí). Existenci spojených osob potvrdil i rozsudek NSS v bodech 26-28. K prokazování subjektivní stránky jednání žalovaný odkázal např. na rozsudek NSS ze dne 29. 5. 2018, č. j. 2 Afs 131/2018-59. Stěžejní bylo, že důsledkem (nikoli účelem) prodeje pozemků I. B. byla daňová výhoda v podobě snížení základu daně u žalobce. K namítanému rozkolu v judikatuře NSS žalovaný uvedl, že ať rozšířený senát NSS setrvá na závěrech konstantní judikatury nebo je přehodnotí, nemá to vliv na danou věc. Správní orgány totiž dovodily existenci spojených osob nejen na základě rozdílu mezi cenou sjednanou a obvyklou, nýbrž i na základě dřívějšího ekonomického propojení osob vzájemnými aktivitami. K námitce existence cenového rozdílu žalovaný odkázal na body 30, 31, 34 a 35 rozsudku NSS ze dne 26. 11. 2020 s tím, že pro stanovení ceny obvyklé jsou rozhodné transakce mezi subjekty nezávislými, nikoli mezi spojenými osobami. Cena pozemků zakoupených I. B. je sporná, nemůže se podílet na benchmarku v podobě ceny obvyklé. Není rozhodné, zda I. B. koupil pozemky za účelem dalšího prodeje a nikoli pro bydlení. Sám žalobce uvádí, že I. B. pozemky prodal v následujících šesti letech. Z důvodu absence časové souvislosti je prodejní cenový interval dosažený I. B. nerozhodný. Nepřipadná je argumentace principem *in dubio mitius*, jelikož žádné pochybnosti se nevyskytly. K námitce uspokojivého doložení cenového rozdílu žalovaný uvedl, že se řídil závazným právním názorem zrušujícího rozsudku NSS. K trvání řízení žalovaný uvedl, že svědci byli vyslechnuti po delší časové době, ale svědecké výpovědi nebyly jedinými důkazními prostředky. Svědecké výpovědi byly nepřesné, rozporné nebo z nich nevyplývaly žádné nové poznatky. Značný časový odstup je třeba zohlednit při dokazování, nelze však přehlížet rozpornost, či to, že ze svědeckých výpovědí neplynou žádné nové skutečnosti.

C. Posouzení věci krajským soudem

11. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). V souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. rozhodl soud bez jednání.
12. V posuzované věci je mezi stranami sporné, zda byly v případě prodeje předmětných pozemků naplněny podmínky § 23 odst. 7 ZDP a zda byly dány podmínky pro úpravu základu daně ve smyslu uvedeného ustanovení.
13. Podle § 23 odst. 7 ZDP platí, že *liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. [...] Za spojené osoby pak dané ustanovení v písm. b) bodě 5. označuje jinak spojené osoby, kterými jsou osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.*
14. Výklad citovaného ustanovení řeší judikatura NSS, dle které je třeba, aby správce daně při aplikaci § 23 odst. 7 ZDP prokázal, že (i.) došlo ke spojení osob a (ii.) ceny sjednané mezi těmito osobami se liší od cen, které by byly sjednány mezi osobami nezávislými v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Prokáže-li správce daně splnění těchto podmínek, je pak na daňovém subjektu, aby iii. uspokojivě doložil rozdíl uvedených cen. Pokud rozdíl uspokojivě nedoloží, bude o tento rozdíl upraven základ daně (viz rozsudky NSS 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, ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30 nebo ze dne 15. 1. 2024, č. j. 5 Afs 100/2021-46).

K existenci spojených osob

15. Krajský soud uvádí, že otázkou posouzení žalobce a I. B. jako spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP se zabýval NSS v rozsudku ze dne 26. 11. 2020. V bodech 27 a 28 se ztotožnil se závěrem správních orgánů, že mezi žalobcem a I. B. existovalo ekonomické spojení, nadto přímo související s předmětnými pozemky. Jejich odběratelsko-dodavatelský vztah vyplynul ze zjištění, že mj. na pozemcích v lokalitě *n. K.* ve vlastnictví žalobce zhotovil I. B. inženýrské sítě, podílel se na financování nákupu pozemků žalobcem od města Zábřeh a následně se s žalobcem dohodl na úhradě za zhotovení inženýrských sítí formou odkoupení neprodaných pozemků ve stejné lokalitě. Sám žalobce měl ze zjištěného spojení prospěch v podobě nižšího základu daně. NSS konkrétně uvedl, že *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“ popsaneho 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.*
16. Žalovaný se zabýval otázkou, zda se v posuzovaném případě jednalo o spojené osoby, v bodech 92 a násl. napadeného rozhodnutí. Shledal, že se jedná o osoby spojené s ohledem na jejich ekonomické propojení přímo v souvislosti s ekonomickými aktivitami týkajícími se předmětných pozemků. Vlastní posouzení spojil s odkazem na právní názor vyjádřený ve výše citovaném rozsudku NSS, přičemž závěry žalovaného právnímu názoru vyjádřenému v uvedeném rozsudku odpovídají.

17. Krajský soud upozorňuje, že žalovaný byl podle § 78 odst. 5 a 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. vázán právním názorem přijatým NSS v rozsudku ze dne 26. 11. 2020. Vázanost právním názorem vysloveným soudem není bezbřehá a odpadá, pokud dojde v důsledku dalšího dokazování v rámci správního řízení k natolik zásadní změně skutkového stavu, že soudem vyslovený právní názor nebude nadále aplikovatelný. Tentýž důsledek může mít i narušení právního stavu, a to změnou či zrušením rozhodného právního předpisu. Konečně může vázanost právním názorem zaniknout v důsledku podstatné změny judikatury, a to na úrovni, kterou by byl krajský soud i každý senát NSS povinen akceptovat v novém rozhodnutí. Tak by tomu bylo v případě, že by jinak o rozhodné právní otázce uvážil Ústavní soud, Evropský soud pro lidská práva, Soudní dvůr Evropské unie, ale i rozšířený senát NSS v řízení podle § 17 s. ř. s., případně že by bylo k rozhodné otázce přijato stanovisko pléna či kolegia podle § 19 s. ř. s. To vše za situace, že by se tak stalo v mezidobí mezi opakovaným rozhodováním soudu v téže věci (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 1. 7. 2015, č. j. 5 Afs 91/2012-41, č. 3321/2016 Sb. NSS). Právě na změnu judikatury žalobce poukazuje a dovozuje z ní, že názor vyslovený v rozsudku ze dne 26. 11. 2020 byl překonán.
18. K takové změně ale nedošlo. Žalobce poukázal na dle něj odlišný právní názor, který zaujaly jiné senáty NSS (rozsudky ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67, ze dne 10. 9. 2021, č. j. 1 Afs 110/2021-78 nebo ze dne 13. 12. 2023, č. j. 2 Afs 132/2020). I kdyby tomu tak skutečně bylo, z výše uvedeného vyplývá, že odlišný názor vyslovený jinými senáty NSS nemá za následek zánik vázanosti právním názorem vysloveným NSS v rozsudku ze dne 26. 11. 2020. Proto nemělo význam se žalobcem zmíněnými rozsudky NSS blíže zabývat. Žalobce též poukázal na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 10. 2023, č. j. 2 Afs 132/2020-63, v něm ale žádný odlišný právní názor na problematiku spojených osob vysloven nebyl. Rozšířený senát se touto problematikou věcně nezabýval, protože dospěl k závěru, že není dána jeho pravomoc.
19. Lze tak uzavřít, že nedošlo k žádné skutečnosti, v jejímž důsledku by žalovaný a také zdejší soud nebyli vázáni právním názorem vysloveným v rozsudku ze dne 26. 11. 2020. V něm se NSS zabýval totožnými námitkami, které žalobce vznesl i v nyní projednávané žalobě, zejména ekonomickou podstatou vztahu žalobce a I. B. (viz výše shrnutý názor NSS). Byť se NSS výslovně nezabýval nyní namítaným smyslem a účelem ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP, potvrdil závěr o prospěchu žalobce v podobě nižšího základu daně, který žalobce získal ze spojení s I. B. (bod 27 rozsudku ze dne 26. 11. 2020).
20. Krajský soud má shodně se závěry vyplývajícími z rozsudku NSS ze dne 26. 11. 2020 za to, že prodejem předmětných pozemků za výrazně nižší ceny, než za jaké prodal žalobce obdobné pozemky nezávislým osobám, došlo u žalobce ke značnému snížení základu daně. Žalovaný v napadeném rozhodnutí pak v souladu se závazným právním názorem NSS shledal, že na straně žalobce došlo k prospěchu v podobě nižšího základu daně a byla tak splněna podmínka § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. ZDP. Námitka žalobce týkající se existence spojených osob, není důvodná.

K určení ceny obvyklé

21. Za situace, kdy správce daně prokáže existenci spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP, musí dále prokázat, že se ceny sjednané mezi těmito osobami liší od cen sjednaných mezi nezávislými subjekty v běžných obchodních vztazích za stejných či obdobných podmínek. Je tedy na správci daně, aby zjistil cenu sjednanou mezi spojenými osobami a také cenu

referenční, aby mohl tyto ceny porovnat. Referenční cenou se přitom rozumí cena, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Má se za to, že referenční cenu by si spojené osoby ujednaly, pokud by nebyly spojené, tedy vystupovaly na trhu nezávisle a své ekonomické chování nepřizpůsobily vztahu spřízněnosti (viz např. rozsudky NSS ze dne 29. 1. 2020, č. j. 9 Afs 232/2018-63 a ze dne 27. 10. 2022, č. j. 5 Afs 141/2021-37). Existence rozdílu mezi uvedenými cenami je pak podmínkou pro to, aby mohlo dojít k úpravě základu daně. Břemeno tvrzení i břemeno důkazní přitom ve vztahu k existenci rozdílu mezi cenami nese správce daně.

22. Žalobce další námitkou zpochybnil právě stanovení ceny pozemků prodávaných nezávislým osobám. Měl za to, že správní orgány zvolily pro porovnání cenu, která nebyla sjednána za stejných nebo obdobných podmínek, jelikož I. B. nakoupil parcely za účelem jejich dalšího prodeje. Krajský soud k namítanému uvádí, že splněním podmínky (ii.) § 23 odst. 7 ZDP, tj. že ceny sjednané mezi spojenými osobami se liší od cen sjednaných mezi osobami nezávislými v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, se též zabýval NSS v rozsudku ze dne 26. 11. 2020, konkrétně v bodech 29 až 35. Dospěl přitom k závěru, že k prodeji pozemků srovnatelných co do účelu využití došlo mezi spojenými osobami ve stejné lokalitě a v obdobném čase a cena obvyklá byla v případě prodejů předmětných pozemků určena správně.
23. Žalovaný v bodech 104 až 112 napadeného rozhodnutí i s odkazem na závazný právní názor NSS uvedl, že cena 980 Kč/m² odpovídala ceně, za kterou žalobce realizoval prodeje pozemků třetím osobám, konkrétně deseti pozemků žalobce určených k výstavbě rodinných domů v téže lokalitě a obdobném čase. Žalovaný jako východiska pro stanovení ceny obvyklé zvolil objektivní skutečnosti zjištěné v rámci správního řízení, z nichž bylo zřejmé, že mezi žalobcem a nezávislými osobami proběhl prodej pozemků v téže lokalitě a ve stejném období jako mezi spojenými osobami. Účel využití pozemků byl v případě uskutečněných prodejů mezi nezávislými a spojenými osobami též stejný. Na základě těchto zjištěných skutečností bylo možné vyjádřit obvyklou cenu částkou 980 Kč/m², za kterou nakupovaly pozemky nezávislé osoby. S odkazem na závazný názor vyjádřený v rozsudku NSS ze dne 26. 11. 2020 uvedl, že cena byla určena správně také ve vztahu k pozemkům parc. č. XA, XB, XC a XD.
24. Jak soud vysvětlil výše u vypořádání předchozí námitky, žalovaný byl právním názorem NSS vázán. Odchýlit se od něj mohl za předpokladu, že by došlo ke změně skutkového stavu věci, změně právní úpravy nebo k judikaturnímu posunu. K žádné takové okolnosti nedošlo, nadto nebyla ani namítána.
25. Ohledně argumentace žalobce zdůrazňující odlišný účel nákupu pozemků I. B. krajský soud uvádí, že žalobce již v odvolání ze dne 16. 4. 2015 uváděl, že se v případě prodeje sporných pozemků nejednalo o prodej konečnému zákazníkovi pro účel jeho vlastní výstavby. Žalovaný se tímto tvrzením žalobce následně zabýval na str. 16 svého předcházejícího rozhodnutí. NSS si tak zjevně této argumentace byl vědom a neshledal ji důvodnou, byť se k ní v rozsudku ze dne 26. 11. 2020 výslovně nevyjádřil.
26. Krajský soud nicméně pro úplnost souhlasí s žalovaným, že pro stanovení ceny obvyklé je nerozhodný účel, za nímž kupující pozemky kupuje, případně zda kupuje větší množství pozemků (bod 110 napadeného rozhodnutí). Krajskému soudu není zřejmé, proč by tyto skutečnosti měly mít vliv na stanovení ceny obvyklé, obzvláště za situace, kdy žalobce pozemky v daném místě a čase shodně prodával nespojeným osobám za cenu 980 Kč/m².

Z pohledu žalobce, který měl pochopitelně zájem inkasovat za pozemky co nejvyšší cenu, je přece nerozhodné, proč od něj ten který kupující pozemky nakupuje. Důležité je, že je kupuje. Bylo by nelogické, aby prodávající prodal pozemky levněji jen proto, že je kupující hodlá dále prodávat. Žalovaný též správně zdůraznil, že bylo nutné při stanovení ceny obvyklé vycházet z prodejů realizovaných mezi nespojenými osobami.

27. Nelze souhlasit ani s tím, že by měl žalovaný v rámci určení ceny obvyklé zohlednit cenu, za kterou pozemky prodával I. B. S jednou výjimkou totiž I. B. své pozemky prodal až s delším časovým odstupem – listopad 2013 až duben 2018, kdežto žalobce své pozemky prodával v období od listopadu 2011 do října 2012 (srov. tabulky na str. 32 a 33 napadeného rozhodnutí). Krajský soud tak souhlasí s žalovaným, že se jedná o prodeje nesrovnatelné z důvodu absence časové spojitosti, která je stěžejní pro určení ceny obvyklé [srov. § 2 odst. 2 zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění pozdějších předpisů]. Krajský soud souhlasí s žalovaným také v tom, že nebyly zjištěny žádné nejasnosti, které by odůvodnily aplikaci zásady *in dubio mitius*. Námitka žalobce týkající se nesprávného stanovení ceny obvyklé není důvodná.

K vysvětlení rozdílu mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou

28. Žalobce dále namítal, že řádně odůvodnil rozdíl mezi prodejní cenou pozemků sjednanou mezi spojenými a nezávislými osobami. Krajský soud pro přehlednost uvádí, že byt NSS v rozsudku ze dne 26. 11. 2020 (bod 33) shledal splnění podmínek (i.) a (ii.) pro aplikaci § 23 odst. 7 ZDP, předcházející rozhodnutí žalovaného zrušil, jelikož se žalovaný nedostatečně vypořádal s důvody, jimiž žalobce obhajoval cenový rozdíl v případě prodávaných pozemků. NSS v předcházejícím rozhodnutí žalovaného nenalezl žádnou úvahu týkající se obtížné prodejnosti pozemků a časové tísně žalobce v důsledku existence jeho závazků po splatnosti vůči I. B.
29. Při posuzování splnění podmínek § 23 odst. 7 ZDP je třeba zdůraznit, že byt je prokázáno, že smluvními stranami posuzovaného právního jednání jsou spojené osoby, které si sjednaly ceny odlišně od cen obvyklých, nemůže správce daně ještě bez dalšího základ daně upravit. Subjektu, u kterého má být provedena úprava základu daně, musí správce daně poskytnout prostor, aby zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě vysvětlil. V této fázi však již nenese břemeno tvrzení i důkazní správce daně, jako je tomu u prokazování splnění předchozích podmínek, ale nese jej daňový subjekt. Je tak na tomto subjektu, aby tvrdil a prokázal ekonomicky racionální důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny obvyklé. Pokud rozdíl uspokojivě nedoloží, bude mu o něj základ daně upraven (viz například rozsudky NSS ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31, ze dne 26. 11. 2020, č. j. 4 Afs 343/2018-61, či ze dne 13. 12. 2023, č. j. 4 Afs 56/2023-43).
30. Žalobce cenový rozdíl odůvodňoval tím, že měl vůči I. B. dluh ve výši 3 894 000 Kč z titulu neuhrazené faktury č. X, který již byl po splatnosti, a žalobce neměl dostatek prostředků na jeho úhradu. Žalobce tvrdil, že na běžném účtu měl v dubnu 2012 zůstatek 63 543 Kč, v listopadu pak 127 407 Kč, a že na úvěr by nedosáhl, protože za zdaňovací období 2011 vykázal daňovou ztrátu. Potřebné prostředky se pokusil obstarat v rámci rodiny, ale neuspěl. Jelikož v té době nebyl o pozemky zájem, byl pod hrozbou vymáhání pohledávky nucen prodat manželům B. a I. B. pozemky výrazně pod cenou (srov. body 3 až 5 vyjádření žalobce ze dne 6. 11. 2014, body 5 a 6 podání ze dne 27. 1. 2015, jímž žalobce doplnil podané odvolání, vyjádření žalobce ze dne 15. 7. 2021, vyjádření ze dne 18. 4. 2022, a také body 123 až 127 napadeného rozhodnutí).

31. NSS v rozsudku ze dne 26. 11. 2020 uvedl, že v obecné rovině by obtížná prodejnost pozemků a časová tíseň vyvolaná povinností žalobce splatit dluh (pokud si nelze prostředky obstarat jinak), mohly být důvodem ke snížení ceny pod cenu obvyklou. 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 (bod 44 zmíněného rozsudku).
32. Žalovaný dlužil před prodejem pozemků manželům B. panu I. B. částku 3 894 000 Kč. Po prodeji pozemků manželům B. se dluh snížil na částku 1 968 409 Kč a měl být uhrazen dle upomínky do 30. 11. 2012.
33. K majetkové situaci žalovaný zjistil (body 114 až 116, 149 až 153, 166 až 179 napadeného rozhodnutí), že žalobce měl u České spořitelny, a. s., běžný a osobní účet, přičemž z výpisů za rok 2012 zjistil, že k 4. 4. 2012 (prodej pozemku parc. č. XA manželům B.) disponoval na účtech částkou 2 185 959,63 Kč, nikoliv 63 543 Kč, jak tvrdil žalobce v řízení. Dále žalovaný zjistil, že ke dni 30. 11. 2012 (prodej dalších pozemků I. B.) disponoval žalobce na účtech částkou 1 945 808,15 Kč. Nebylo prokázáno, že by tyto prostředky žalobce nemohl použít na úhradu dluhu. Žalobce pravidelně posílal každý měsíc statisícové částky na účet své manželky. Společné jmění žalobce a jeho manželky nebylo nijak modifikováno. Na účtech manželky žalobce byl ke dni 4. 4. 2012 zůstatek 816 284,09 Kč, ke dni 30. 11. 2012 pak 580 049,22 Kč. Ke dni 4. 4. 2012 (prodej pozemků manželům B.) bylo na účtu žalobce a jeho manželky k dispozici celkem 3 002 243,72 Kč, tedy částka výrazně přesahující snížení dluhu, ke kterému došlo v důsledku nevýhodného prodeje pozemků manželům B. (při použití prostředků by zůstalo z dluhu 891 756,28 Kč namísto 1 968 409 Kč). Ke dni 30. 11. 2012 (prodej pozemků I. B. a nejzazší termín úhrady dluhu) činil zůstatek na účtech žalobce a jeho ženy 2 525 857,37 Kč, tedy částka výrazně přesahující zůstatek dluhu. Žalobce tak dle žalovaného měl k dispozici prostředky na úhradu dluhu.
34. Dále žalovaný uvedl, že žalobce se dle svého vyjádření ani nepokusil získat potřebné prostředky úvěrem (byť to nebylo potřeba, protože disponoval dostatečným množstvím peněžních prostředků), ale jen předpokládal, že by jej kvůli daňové ztrátě nezískal. Podle žalovaného je však pravděpodobné, že by na úvěr dosáhl, protože disponoval značným množstvím nemovitých věcí (domy, orná půda, lesní pozemky a zasítované stavební pozemky), kterými mohl za úvěr ručit. Tvrzení o tom, že se snažil získat prostředky v rodině neprokázal. Navíc byl žalobce jediným společníkem a jednatelem společnosti S.-I. s.r.o., která mj. v letech 2011 a 2012 dosahovala kladných výsledků hospodaření a docházelo u ní ke kumulaci nerozděleného zisku z minulých let a měla na účtu částku přesahující 1,6 mil. Kč. Jednalo se tedy o prosperující společnost a žalobce si mohl půjčit peněžní prostředky od této společnosti s nižším úrokem, případně využít provozní úvěr. Žalovaný též poukázal na to, že žalobce spoluvlastnil s I. B. nemovitosti na pozemcích parc. č. XE (zastavěná plocha a nádvoří) a parc. č. XF (ostatní plocha). Svůj podíl prodal manželům B. za cenu 1 800 000 Kč v lednu 2014, tj. o rok a dva měsíce později, než prodal pozemky I. B. za účelem úhrady dluhu. Logicky se tedy nabízelo převést svůj spoluvlastnický podíl na úhradu dluhu již v roce 2012.
35. Žalovaný tak uzavřel, že žalobce nemusel prodávat pozemky I. B. za cenu o 70 % nižší, než byla cena obvyklá a mohl s jejich prodejem vyčkat. Žádná časová tíseň spojená s nedostatkem prostředků, kterou svůj postup žalobce vysvětloval, neexistovala.

36. Krajský soud se s hodnocením žalovaného plně ztotožňuje a v podrobnostech na něj odkazuje. Ohledně vysvětlení rozdílu ceny tížilo důkazní břemeno žalobce. Ten tak měl prokázat existenci nedostatků prostředků na úhradu dluhu vůči I. B. a nemožnost si prostředky na úhradu dluhu obstarat jinak, protože dle tvrzení žalobce se právě nedostatek prostředků stal onou objektivní okolností, která jej donutila spolu s obtížnou prodejností pozemků razantně snížit cenu pozemků prodaných manželům B. a následně I. B. To se však žalobci nepodařilo.
37. Krajský soud předně uvádí, že nepovažuje za důvodné námitky žalobce, že po něm nelze spravedlivě požadovat, aby se vzdal značné části finančních úspor a rezerv a použil je na úhradu dluhu, a že manželka žalobce s použitím prostředků na úhradu dluhu nesouhlasila. Podle názoru soudu se jedná o ryze účelovou námitku. Žalobce totiž v řízení předně tvrdil, že takřka žádnými prostředky nedisponoval a takto prezentoval správci daně i výpisy z účtu. Teprve až když byl v řízení prokázán opak, začal žalobce argumentovat tím, že se jedná o úspory, kterých by se neměl vzdát, a že jeho žena s použitím prostředků ze SJM nesouhlasila a že by nebylo vhodné si brát úvěr.
38. Podle názoru soudu bylo možné po žalobci požadovat, aby alespoň část prostředků z účtu použil na úhradu svých dluhů. V řízení bylo prokázáno, že přinejmenším účty manželky žalobce, na které posílal prostředky žalobce, sloužily jen ke kumulaci prostředků a nebyly z nich hrazeny žádné platby (bod 179 napadeného rozhodnutí). Nesouhlas své manželky s použitím prostředků na úhradu dluhů žalobce neprokázal ani v daňovém řízení, ani v řízení soudním. I kdyby však soud akceptoval tvrzení žalobce, že by nebylo vhodné použít veškeré finanční prostředky z účtu na úhradu dluhu, je nutné zdůraznit, že žalobce neprokázal, že by si nemohl prostředky na úhradu dluhu získat jiným způsobem, jak v řízení tvrdil, např. úvěrem, neboť žalobce měl ve vlastnictví mnoho nemovitostí, které mohly tvořit zástavu zajišťující úvěr. Žalobce též nijak neprokázal své tvrzení, že nemohl získat prostředky od rodiny. Podle krajského soudu je racionální též úvaha žalovaného, dle níž si mohl žalobce např. formou půjčky obstarat prostředky od své společnosti S.-I. s.r.o., která v té době zjevně prosperovala. Žalovaný neargumentoval tím, že by žalobce snad mohl disponovat prostředky společnosti. Pouze nastínil další možnosti, které měl žalobce případně k dispozici pro úhradu dluhu. Žalovaný dle názoru soudu vhodně poukázal na to, že žalobce mohl na splacení dluhu použít svůj spoluvlastnický podíl, který manželům B. stejně za nějaký čas prodal.
39. Podle názoru soudu by bylo jednání žalobce racionální za situace, kdy by vskutku neměl či nemohl použít disponibilní prostředky na úhradu dluhu a ani si nemohl obstarat prostředky jinou formou. Žalobce však namísto úhrady dluhu pomocí prostředků, které byly na účtech, případně pomocí jiných zdrojů (či kombinaci obou metod úhrady), z ekonomického hlediska iracionálně zvolil prodej zasítovaných stavebních pozemků za cenu o cca 70 % nižší, než byla jejich cena obvyklá. Tím se v podstatě žalobce připravil o značnou část peněz, které mohl v budoucnu prodejem získat. O tom svědčí také skutečnost, že I. B. tyto pozemky v budoucnu vskutku prodal za cenu výrazně vyšší, než je od žalobce koupil, ve většině případů dokonce za částky vyšší, než je žalobce prodával v minulosti nespojeným osobám (srov. tabulky na str. 32 a 33 napadeného rozhodnutí). Např. pozemek parc. č. XG o výměře 1 086 m² prodal žalobce za cenu 370 Kč/m², tj. za částku 401 820 Kč. Pan B. jej v červnu 2014 prodal za cenu 1 150 Kč/m², tj. za částku 1 248 900 Kč. Rozdíl mezi částkou, za níž pozemek prodal žalobce I. B. a částkou, za níž jí prodal svému kupci I. B., činí 847 080 Kč. Takto by bylo možné pokračovat u dalších osmi pozemků (celkem rozdíl u všech pozemků činil 5 335 585 Kč). Žalobce si jako podnikatel musel být vědom toho, že prodej pozemků I. B. za

cenu 370 Kč/m² je nanejvýš nevýhodný a že je z ekonomického hlediska lepší platit úroky z úvěru, než se za naprosto podhodnocenou cenu zbavit zasíťovaných stavebních pozemků, které mu mohly přinést daleko větší výnos, než by bylo úrokové zatížení při úvěru. Jednání žalobce podle soudu postrádá elementární ekonomickou racionalitu.

40. Podstatné však je, že žalobce neprokázal ani majetkovou tíseň ani nemožnost obstarat si prostředky jiným způsobem. Jelikož právě nedostatek prostředků byl v hnacím motorem, pro který musel žalobce dle svých tvrzení rychle přistoupit k prodeji pozemků, a tato skutečnost nebyla prokázána, nemá význam zabývat se dalšími námitkami vůči prokazování obtížné prodejnosti sporných pozemků. Obtížná prodejnost pozemků totiž byla navázána na nedostatek finančních prostředků žalobce a nemožnost jejich získání. Samotná obtížná prodejnost pozemků bez akutní nutnosti získat peněžní prostředky by totiž nemohla být důvodem pro jejich prodej za cenu o 70 % nižší, navíc za situace, kdy nebylo prokázáno, že se žalobce pokusil nabízet pozemky nejprve za nižší cenu a ani to by nevedlo k jejich prodeji (shodně na věc nahlížel také žalovaný, srov. bod 180 napadeného rozhodnutí).
41. Ohledně námitky k nestandardní délce řízení krajský soud uvádí, že průtahy ve správním řízení jsou nežádoucím jevem a případné nedodržení lhůt pro vydání rozhodnutí je vadou řízení, nejedná se ovšem zpravidla o vadu, která by měla vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí. K tomu lze odkázat na shodné závěry judikatury NSS plynoucí např. z rozsudků ze dne 30. 10. 2003, č. j. 6 A 171/2002-41, ze dne 10. 12. 2012, č. j. 2 Ans 14/2012-41, ze dne 3. 7. 2018, č. j. 6 Azs 178/2018-24, či ze dne 22. 10. 2021, č. j. 3 Azs 387/2019-35. Právní předpisy navíc obsahují instrumenty sloužící k odstranění nečinnosti správních orgánů. Žalobce tak mohl využít prostředků na ochranu před nečinností, které mu dává daňový řád v § 38. Žalobce nadto neblahé důsledky spojené s nečinností správních orgánů spojoval s neúspěšným pokusem prokázat obtížnou prodejnost pozemků, kdy navržený svědci dle žalobce nedokázali po takřka devíti letech podat podrobné informace o dotazovaných skutečnostech. Jelikož krajský soud dospěl k závěru, že není nutné se zabývat tvrzenou obtížnou prodejností pozemků, nemůže tím spíše namítaná délka řízení ovlivnit posouzení důvodnosti této žaloby. Pro úplnost lze uvést, že není zřejmé, že by délka řízení měla vliv na schopnost žalobce prokázat jeho finanční situaci, která byla zjištěna na základě výpisů z účtů žalobce a údajů dostupných z katastru nemovitostí. Námitka tak není důvodná.

D. Závěr a náklady řízení

42. Jelikož soud neshledal žalobu důvodnou, podle § 78 odst. 7 s. ř. s. ji zamítl.
43. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť procesně úspěšnému žalovanému dle obsahu spisu v řízení žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí **nelze** podat kasační stížnost. To neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu či je-li namítáno nesprávné řešení otázky, která dosud nebyla Nejvyšším správním soudem řešena – v tom případě lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Olomouc 26. března 2024

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu