



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobce: **Jihomoravské lázně, dobrovolný svazek obcí v likvidaci**, se sídlem Hodonín, Masarykovo náměstí 53/1, zastoupený Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Praha 5, Sluneční nám. 2588/14, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 15. 12. 2023, č. j. 31 Af 77/2021-76,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „finanční úřad“ nebo „správce daně“) vydal dne 20. 5. 2019 dodatečný platební výměr za zdaňovací období od 1. 1. 2017 od 31. 12. 2017, č. j. 2564164/19/3010-50521-701452, jímž 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 (dále jen „dodatečný platební výměr“, nebo „DPV“).

Důvodem doměření daně a penále bylo, že správce daně postupem podle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), zjistil, že cena sjednaná mezi spojenými osobami za prodej nemovitostí byla zahrnuta do základu daně ve výši, která nekorespondovala s referenční cenou.

[2] Žalobce podal proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání, na jehož základě žalovaný rozhodnutím ze dne 13. 9. 2021, č. j. 32137/21/5200-11431-706481, změnil dodatečný platební výměr tak, že žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob vyšší o 10 680 280 Kč a stanovil penále ve výši 2 136 056 Kč, neboť přihlédl k obsahu nových znaleckých posudků.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobce bránil u krajského soudu žalobou; ta byla v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítnuta.

[4] Krajský soud se nejprve zabýval námitkou ohledně povahy kupních smluv uzavřených mezi žalobcem a městem Hodonín a obcí Lednice, jejichž předmětem byl prodej lázeňských domů Perla a Eva. Žalobce tvrdil, že tyto smlouvy byly veřejnoprávní, neboť byly uzavřeny mezi subjekty veřejného práva na základě rozhodnutí zastupitelstev členských obcí a směřovaly k vypořádání vzájemných vztahů před zánikem svazku obcí. Žalovaný naopak uvedl, že tyto skutečnosti nemají vliv na aplikaci § 23 odst. 7 ZDP. Krajský soud přitakal názoru žalovaného, že kupní smlouvy mají soukromoprávní povahu. Zdůraznil, že svazek obcí je samostatnou právnickou osobou, která nabývá vlastnické právo a vstupuje do závazkových vztahů vlastním jménem; členským obcím nesvědčí k jeho majetku žádná věcná práva. Odkázal přitom na usnesení zvláštního senátu pro rozhodování některých kompetenčních sporů ze dne 26. 10. 2023, č. j. Konf 5/2023-10, podle něhož smlouvu mezi územními samosprávnými celky nelze považovat za veřejnoprávní, nepředpokládá-li její uzavření výslovně zákon. Závěry Nejvyššího správního soudu vyslovené ve věcech Svazu vodovodů a kanalizací Jihlavsko (dále jen „SVAK“), například v rozsudcích č. j. 8 As 224/2021-182 a č. j. 6 As 269/2021-47, jichž se dovolával žalobce, na projednávanou věc nedopadají, neboť se týkaly odlišného typu smluv, které zakládaly veřejnoprávní vztahy při nakládání s majetkem vloženým členskými obcemi. Ani skutečnost, že kupní smlouvy byly uzavřeny za účelem likvidace svazku obcí a převedení jeho majetku na členské obce, nemění jejich soukromoprávní charakter; relevantní právní předpisy (správní řád, zákon o obcích, zákon 164/2001 Sb., lázeňský zákon) uzavření takových smluv jako veřejnoprávních nepředpokládají. Prodej nemovitostí v roce 2017 navíc nebyl součástí likvidace, neboť žalobce do likvidace vstoupil až v roce 2018 a právní úprava ani stanovy svazku neumožňovaly rozdělení majetku přímo mezi členy. Jediným způsobem, jak mohly členské obce získat lázeňské domy, byl jejich předchozí prodej mimo proces likvidace.

[5] Dále se krajský soud zabýval otázkou, zda žalobce a členské obce tvoří *spojené osoby* ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP, a dospěl k závěru, že tomu tak je. Poukázal na to, že obce se prostřednictvím svých starostů přímo podílely na rozhodování nejvyššího orgánu žalobce a určovaly všechny podstatné záležitosti svazku, včetně rozhodnutí o prodeji lázeňských domů a stanovení kupní ceny. Přestože svazek obcí „netvoří základní kapitál“, mezi ním a členskými obcemi existuje zřejmé ekonomické propojení. Obce přispívaly na činnost žalobce členskými příspěvky a měly právo na vypořádací podíl při jeho zániku, a to

pokračování

v poměru 50 % pro každou z nich. Z pohledu § 23 odst. 7 písm. a) bodu 1 ZDP tak obce a žalobce naplňují znaky kapitálově spojených osob. Tvrzení žalobce, že obce neměly žádný přímý ani nepřímý podíl na jeho hlasovacích právech či kapitálu, krajský soud odmítl. Uvedl, že vrcholným orgánem žalobce bylo shromáždění starostů složené ze zástupců členských obcí s rovnými hlasy, kteří rozhodovali o všech majetkových otázkách, včetně převodu nemovitostí. Jednání starostů je proto přímo přičitatelné členským obcím. Mezi žalobcem a městem Hodonín a obcí Lednice tak existuje jak personální, tak ekonomické propojení funkčně ekvivalentní kapitálovému spojení, tedy vztah spojených osob podle § 23 odst. 7 ZDP. Stěžovatelem namítaný způsob stanovení kupní ceny navíc potvrdil, že šlo o vztah spojených osob – cena byla určena ovládajícími členskými obcemi, nikoliv trhem. Krajský soud proto uzavřel, že převody lázeňských domů představovaly soukromoprávní jednání spojených osob, motivované snahou obejít standardní vypořádání majetku v likvidaci.

[6] K námitce, že § 23 odst. 7 ZDP dopadá pouze na obchodní společnosti, krajský soud uvedl, že takový výklad z textu zákona nevyplývá. Žalobce jako svazek obcí je samostatným subjektem práva a poplatníkem daně z příjmů (§ 17a ZDP), přičemž na něj nedopadá žádná z výjimek uvedených v daném ustanovení. Uzavřené smlouvy mají soukromoprávní povahu a skutečnost, že byly uzavřeny v souvislosti s veřejně prospěšným účelem žalobce, nemění jejich dopad na základ daně. Krajský soud proto odmítl i tvrzení, že aplikace § 23 odst. 7 ZDP představuje nepřipustnou analogii ve veřejném právu. To, že žalobce nevyvíjel činnost s cílem daňové optimalizace, neznamená, že nepodléhá obecným daňovým pravidlům. Krajský soud dále konstatoval, že závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2014, č. j. 9 Afs 87/2012-50 nelze na projednávanou věc aplikovat, neboť odkazovaná věc stála na odlišném skutkovém stavu.

[7] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, že transakce byla daňově neutrální, neboť kupujícími byly obce, které jsou beneficentem daně z příjmů právnických osob, která jim je vyměřena. Upozornil, že podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní tvoří daňové příjmy obcí pouze podíl na celostátním výnosu daně z příjmů právnických osob, nikoli přímý výnos z konkrétních transakcí. Nelze proto klást rovnítko mezi zvýšením daňové povinnosti žalobce a příjmem členských obcí. Obce uhradily nižší kupní cenu, zatímco případné zvýšení ceny dle znaleckých posudků by znamenalo významný nárůst jejich výdajů, který by nemohl být pokryt z rozpočtového určení daní ani z likvidačního zůstatku žalobce. Ani odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2020, č. j. 4 Afs 468/2019-37, dle kterého nelze § 23 odst. 7 ZDP aplikovat na výnosy ale pouze na náklady, krajský soud neshledal důvodným, neboť šlo o skutkově i právně odlišnou situaci. Naopak v případě prodeje nemovitostí Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 1. 2020, č. j. 9 Afs 232/2018-63, připustil možnost úpravy ceny směrem nahoru při transakcích mezi spojenými osobami, je-li cena sjednaná odlišná od ceny obvyklé.

[8] Dále se krajský soud zabýval referenční cenou. Vyšel z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, podle níž je srovnávací cenou primárně cena sjednávaná mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za obdobných podmínek; pouze není-li takovou cenu možné určit, použije se cena administrativní. Žalovaný unesl důkazní břemeno, neboť vyšel ze znaleckých posudků předložených žalobcem, vypracovaných

znaleckým ústavem se znaleckou doložkou. Tyto posudky určovaly obvyklou cenu převáděných lázeňských domů na základě reálně srovnatelných transakcí, přičemž zohledňovaly jak klady, tak zápory nemovitostí. Zvolená korekce byla založena na ekonomicky racionální úvaze a přezkoumatelných kritériích. Námitky žalobce, jimiž zpochybňoval závěry vlastních znaleckých posudků, krajský soud neshledal důvodnými; pokud měl žalobce za to, že posudky jsou nesprávné, mohl předložit nové důkazy, což neučinil. Veřejný zájem na rozvoji lázeňství sám o sobě nemůže odůvodnit převod nemovitostí za cenu nižší než obvyklou. Krajský soud proto neshledal ospravedlnitelný důvod pro výrazné snížení kupní ceny ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP.

[9] Krajský soud neshledal ani namítanou podjatost pracovníků správce daně důvodem ke zrušení napadeného rozhodnutí. Uvedl, že žalovaným vyslovené klíčové skutkové i právní závěry obstály a žalovaný v odvolacím řízení postupoval v souladu se zákonem.

[10] Konečně, k námitce neprovedení důkazu svědeckými výpověďmi odkázal krajský soud na ustálenou judikaturu, podle níž správce daně nemusí provést důkazy, které nejsou pro věc rozhodné nebo jimiž nelze tvrzené skutečnosti prokázat, avšak vždy musí toto neprovedení řádně odůvodnit. V projednávané věci měli svědci pouze potvrdit již opakovaně uváděný argument žalobce, že převod nemovitostí sledoval veřejný zájem na zachování lázeňství. Žalovaný argumentaci žalobce veřejným zájmem vzal v úvahu, považoval ji za skutečnost, pro kterou obce a žalobce přistoupili ke zvolenému řešení, nicméně, stejně jako krajský soud, jej jako důvod odchýlení se od ceny obvyklé nepovažoval za dostatečný. Svědecké výpovědi proto nemohly rozšířit skutkový stav a jejich neprovedení nebylo vadou řízení.

[11] Proti napadenému rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, jejíž důvody podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[12] Stěžovatel především namítá, že kupní smlouvy uzavřené mezi ním a městem Hodonín a obcí Lednice, jejichž předmětem byl prodej lázeňských domů Perla a Eva, mají veřejnoprávní charakter a nelze na ně aplikovat § 23 odst. 7 ZDP. Krajský soud sice shledal smlouvy soukromoprávními, vycházejí z usnesení Konf 5/2023-10, avšak toto rozhodnutí se týkalo vztahů mezi krajem a obcí, což není relevantní pro hospodaření obcí s majetkem jimi založeného dobrovolného svazku obcí. Judikatura Nejvyššího správního soudu ve věcech SVAK (č. j. 8 As 224/2021-182, č. j. 6 As 269/2021-47, č. j. 10 As 258/2017-176) potvrzuje, že majtkové převody mezi svazkem a jeho zakladatelskými obcemi mají veřejnoprávní povahu. Stěžovatel zdůrazňuje, že územní samosprávné celky mají podle čl. 101 odst. 3 a 4 Ústavy právo vlastnit majetek a hospodařit s ním podle vlastního rozpočtu. Tento názor podporuje judikatura Ústavního soudu (Pl. ÚS 5/03, Pl. ÚS 6/17) i Evropská charta místní samosprávy, jež garantuje místním společenstvím právo svobodně rozhodovat o svých finančních prostředcích a majetku.

[13] Dále stěžovatel namítá, že podle „tradiční právní vědy“ a judikatury Nejvyššího správního soudu (například rozsudků č. j. 2 Afs 42/2005-136, č. j. 5 Afs 45/2011-94) podléhá dani pouze skutečný příjem, nikoli příjem zdánlivý. Jelikož stěžovatel a zakladatelské obce

pokračování

jsou „*umělou konstrukcí*“ a s majetkem tak ve skutečnosti hospodaří občané obcí, neměl stěžovatel reálný příjem a nemohl být podroben dani z příjmů právnických osob.

[14] Na základě uvedeného stěžovatel tvrdí, že kupní smlouvy na lázeňské domy Perla a Eva mají veřejnoprávní povahu a žalovaný neměl oprávnění aplikovat § 23 odst. 7 ZDP.

[15] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje se závěry krajského soudu a kasační stížnost považuje za nedůvodnou. Argument stěžovatele, že dobrovolný svazek obcí je zvláštním typem poplatníka a všechny jeho transakce jsou veřejnoprávní, nelze podle žalovaného akceptovat. V předmětné věci krajský soud správně dospěl k závěru, že kupní smlouvy jsou soukromoprávní. Stěžovatel vybudoval lázeňské domy, členské obce do dobrovolného svazku obcí nekládaly žádný majetek, a proto členskými obcemi k těmto nemovitostem nevznikalo žádné vlastnické ani jiné věcné právo. Úhrada proběhla na základě kupních smluv, a to v souvislosti s likvidací stěžovatele, přičemž tato varianta byla zvolena z důvodu rychlého řešení a ekonomické efektivity. Námitky stěžovatele o veřejnoprávním charakteru smluv nelze akceptovat ani ve vztahu k argumentu, že pokud by stěžovatel nesplnil povinnost převést majetek zakládajícím obcím, jednalo by se o porušení veřejnoprávní smlouvy. Ve skutečnosti k vrácení majetku dle veřejnoprávní smlouvy nedošlo. Námitka stěžovatele, že by se jednalo o fiktivní příjem, je neopodstatněná. V souladu s výše uvedeným je nutné trvat na závěru krajského soudu, že stěžovateli vznikla daňová povinnost dle § 23 odst. 7 ZDP z titulu dosaženého příjmu z kupních smluv.

[16] Stěžovatel následně zaslal Nejvyššímu správnímu soudu obsáhlé doplnění kasační stížnosti. V něm se předně zabývá důvodem prodeje nemovitostí. Namítá, že prodej lázeňských domů Perla a Eva měl pouze vypořádat majetek při likvidaci stěžovatele, který byl dobrovolným svazkem obcí, a nikoli zvýšit jeho majetek, a proto nemohla vzniknout fikce příjmu podle § 23 odst. 7 ZDP. Účelem prodeje nebylo obohacení stěžovatele, ale usnadnění likvidace a naplnění veřejného zájmu členských obcí na rozvoji lázeňství. Kupní smlouvy byly schváleny zastupitelstvy města Hodonín a obce Lednice právě k tomuto účelu, což podle stěžovatele potvrzuje jejich veřejnoprávní charakter. Stěžovatel zdůrazňuje, že dobrovolný svazek obcí je právnickou osobou veřejnoprávní povahy, a jakékoliv majetkové vztahy mezi ním a jeho zakladateli jsou rovněž veřejnoprávní.

[17] Stěžovatel také namítá, že ceny za převod nemovitostí nebyly *sjednány* smluvními stranami, ale *určeny* rozhodnutím orgánů veřejné moci (zastupitelstvy obcí). Nejednalo o „*ceny*“ ve smyslu zákona o cenách, protože absentuje střet vůle smluvních stran, který je podmínkou pro sjednání ceny. Krajský soud tuto námitku nevypořádal, čímž podle stěžovatele došlo k porušení jeho práva na spravedlivý proces. Otázka, zda byla cena určena rozhodnutím orgánu veřejné moci nebo dohodou stran, je zásadní pro posouzení aplikace § 23 odst. 7 ZDP.

[18] Dále stěžovatel tvrdí, že na základě kupních smluv neměl žádný reálný příjem, který by se projevil ve zvýšení jeho majetku; nemohla proto vzniknout fikce zdanitelného příjmu podle § 23 odst. 7 ZDP. Odkazuje přitom na judikaturu Nejvyššího správního soudu, zejména rozsudek ze dne 26. 3. 2014, č. j. 9 Afs 87/2012-50, podle něhož lze zmíněné ustanovení použít pouze v případě nežádoucího přesouvání základu daně mezi poplatníky

nebo při zneužití cenových spekulací či tzv. *přelévání zisků* mezi osobami s rozdílným daňovým zatížením. Stěžovatel zdůrazňuje, že k ničemu takovému mezi ním a zakladatelskými obcemi nedošlo. Dále se odvolává na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2020, č. j. 4 Afs 468/2019 37, který výslovně stanovuje, že § 23 odst. 7 ZDP se vztahuje pouze na výdaje (náklady) a nikoliv na výnosy (příjmy) daňového subjektu. Podle stěžovatele krajský soud nesprávně aplikoval § 23 odst. 7 ZDP právě na výnosy z prodeje lázeňských domů.

[19] Stěžovatel dále argumentuje tím, že není podnikatelem, neprovádí daňovou optimalizaci a hospodář s veřejnými prostředky. Výnosy z prodeje lázeňských domů nebyly příjmy z podnikání, protože stěžovatel nikdy lázně neprovozoval a objekty přenechal příspěvkové organizaci Lázně Hodonín. Podle § 18a odst. 1 písm. a) ZDP nejsou příjmy z hlavní činnosti veřejně prospěšných poplatníků předmětem daně. Proto nelze § 23 odst. 7 ZDP na stěžovatele aplikovat. Jelikož výnos z převodu vlastnického práva k lázeňským domům Eva a Perla plynul z nepodnikatelské činnosti [§ 18a odst. 1 písm. a) ZDP] a nebyl předmětem daně, nemohl tvořit základ daně a aplikace § 23 odst. 7 ZDP tak byla vyloučena.

[20] Dále stěžovatel uvádí, že žalovaný neprokázal, že on a jeho členské obce jsou spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP; krajský soud řádně nevypořádal jeho námitku ohledně této otázky, přičemž nesprávně dovodil, že stěžovatel a členské obce jsou kapitálově spojenými osobami podle § 23 odst. 7 písm. a) ZDP. Stěžovatel namítá, že hlasovací práva měli starostové, a nikoliv obce samotné, a že pojem „*kapitál*“ použitý v § 23 odst. 7 ZDP není definován a nelze jej vztahovat na podíl obcí na členských příspěvcích či likvidačním zůstatku. Podle stěžovatele krajský soud nepřipustně dotvořil právo tím, že přiznal pojmu „*kapitál*“ obsah, který zákon nepřipouští.

[21] Stěžovatel rovněž poukazuje na to, že kupujícími jsou obce, které jsou daňově neutrální, protože příjem z daně z příjmů právnických osob jim přísluší podle zákona o rozpočtovém určení daní. Závěr krajského soudu, podle něhož by úhrada kupní ceny dle znaleckých posudků vedla k podstatnému navýšení výdajů obcí, je nelogický; vyšší výnosy stěžovatele by se vrátily obcím jako likvidační zůstatek, k žádné daňové optimalizaci ani přelévání zisku by tak nedošlo. Krajský soud tak podle stěžovatele fakticky uznal umělou tvorbu vyšší daně bez reálného ekonomického smyslu, což odporuje účelu § 23 odst. 7 ZDP.

[22] Aplikace § 23 odst. 7 ZDP podle stěžovatele vyžaduje, aby transakce probíhaly v tržním prostředí, což je princip vycházející ze Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky. Koupě lázeňských domů ovšem probíhala pouze za účelem vypořádání majetku a naplnění veřejného zájmu na udržení a rozvoji lázeňství. Krajský soud tuto námitku zodpověděl jen částečně a nesprávně, neboť jen konstatoval, že mezi stěžovatelem a obcemi nebyla uzavřena veřejnoprávní smlouva, aniž by posoudil, zda byla transakce prováděna v tržním prostředí.

[23] Dále stěžovatel kritizuje posouzení referenční ceny. Namítal, že daňové orgány ani krajský soud nezohlednily, že převod majetku byl způsobem vypořádání nepodnikatelského subjektu před likvidací a sloužil naplnění veřejného zájmu. Krajský soud tvrdil, že lázeňské domy nemohly být rozděleny jednotlivým obcím, že účelem smluv bylo vyhnout se prodeji

pokračování

třetí osobě a že šlo o běžný obchodní vztah za účelem maximalizace zisku. Tyto závěry ale nemají oporu v důkazech. Krajský soud neprovedl ani řádné posouzení vlivu veřejného zájmu na referenční cenu.

[24] Stěžovatel dále připomíná možnou osobní motivaci úředních osob provádějících daňovou kontrolu (přislíbená cílová odměna), což mohlo ovlivnit výběr stěžovatele pro daňovou kontrolu. Krajský soud tuto námitku odmítl jako nadbytečnou, stěžovatel však tvrdí, že tím nebyl prošetřen princip přiměřenosti a zabránění svévolnému postupu správce daně.

[25] Nakonec stěžovatel namítá, že mu v daňovém řízení nebylo umožněno prokázat vliv veřejného zájmu chráněného lázeňským zákonem na úplatu za převod lázeňských domů. Konkrétně namítá, že žalovaný nevyslechl svědky (zastupitele obcí), kteří rozhodli o výši úplaty. Podle stěžovatele tak byla porušena jeho práva, protože nebylo možné prokázat, že veřejný zájem měl přímý vliv na cenu převodu.

[26] Žalovaný podal k doplnění kasační stížnosti obsáhlé vyjádření, v němž odkazuje na své předchozí vyjádření a na odůvodnění svého rozhodnutí, s tím, že všechny námitky stěžovatele již byly řádně posouzeny.

[27] Nad tento rámec žalovaný konstatuje, že stěžovatel je poplatníkem daně z příjmů právnických osob a je povinen postupovat podle ZDP. Příjmy z jeho veškeré činnosti, včetně obchodních vztahů s obcemi, podléhají dani. Absence podnikatelského záměru nebrání aplikaci § 23 odst. 7 ZDP. Argument, že obce jsou daňově neutrální a nešlo o daňovou optimalizaci, je irelevantní. Kupní smlouvy byly uzavřeny jako soukromoprávní, nikoli veřejnoprávní (argumentace stěžovatele o odlišném charakteru svazku obcí v toto směru neobstojí), a ekonomický smysl transakcí není pro aplikaci § 23 odst. 7 ZDP rozhodující. Žalovaný má nadále za to, že stěžovatel a členské obce jsou kapitálově i personálně spojenými osobami, přičemž hlasovací práva a majetkový podíl obcí umožňují ovlivnit rozhodnutí o ceně a prodeji lázeňských domů. Absence tržního prostředí dle Směrnice OECD neznemožňuje aplikaci § 23 odst. 7 ZDP, přičemž česká úprava a pokyny GFŘ stanoví princip tržního odstupu i pro neziskové subjekty. K námitkám ohledně kupní a referenční ceny žalovaný uvádí, že cena nemovitostí byla stanovena znaleckým posudkem jako cena obvyklá (referenční), v souladu s § 23 odst. 7 ZDP a judikaturou Nejvyššího správního soudu. Kupní cena byla posouzena s ohledem na princip tržního odstupu, porovnáním se srovnatelnými transakcemi nezávislých subjektů. Argument stěžovatele, že převod probíhal při jeho likvidaci a že neměl motivaci maximalizovat zisk, není relevantní pro stanovení referenční ceny. Žalovaný na základě znaleckých posudků (po korekci) upravil základ daně a následně doměřenou daň tak, že ji snížil cca o 2/3, neboť reflektoval důkazní prostředky předložené stěžovatelem; trvá na tom, že dal stěžovateli dostatečný prostor k tomu, aby rozdíl mezi cenami uspokojivě objasnil.

[28] Stěžovatel se podle žalovaného snaží opakovaně vzbudit dojem, že dobrovolný svazek obcí je natolik specifickým typem poplatníka, že jeho transakce nejsou klasickým obchodním ani občanskoprávním vztahem a že jím uzavírané vztahy spadají do režimu veřejnoprávních smluv; argumentuje postavením obcí (municipalit) či jejich starostů, nebo veřejným zájmem v podobě udržování a rozvoje lázeňství. Žalovaný připomíná, že

i dobrovolný svazek obcí může uzavírat soukromoprávní smlouvy a že smlouvy o prodeji lázeňských domů nebyly veřejnoprávní, ale účelově vytvořené k převodu majetku při likvidaci stěžovatele. Krajský soud proto správně posoudil tyto smlouvy jako transakce mezi spojenými osobami. Žalovaný závěrem konstatuje, že podmínky pro aplikaci § 23 odst. 7 ZDP byly splněny; transakce byla mezi spojenými osobami, cena byla odlišná od ceny obvyklé a rozdíl nebyl stěžovatelem uspokojivě vysvětlen. Referenční cena byla stanovena v souladu se zákonem a judikaturou.

[29] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přípustností kasační stížnosti. Jakkoli je kasační stížnost jako celek přípustná, neplatí to pro všechny stěžovatelem uplatněné námitky. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. platí, že kasační stížnost není přípustná, *opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl*. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je dané ustanovení vykládáno tak, že nepřípustná je i jen jednotlivá kasační námitka, jejíž předobraz nebyl stěžovatelem (je-li jím žalobce) řádně uplatněn v předcházejícím řízení před krajským soudem (srov. například rozsudek ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155). Takové (nepřípustné) námitky jsou součástí i nyní projednávané kasační stížnosti.

[30] Námitkou, která nemá předobraz v žalobě, je především tvrzení stěžovatele, že převod majetku dobrovolného svazku obcí na zakladatelské obce nemůže podléhat dani z příjmů právnických osob, neboť by tím docházelo k zásahu do práva obcí na samosprávu, konkrétně práva svobodně nakládat s vlastním majetkem. V této souvislosti dále namítá, že zvýšení základu daně dle § 23 odst. 7 ZDP představuje, materiálně vzato, fikci zdanitelného příjmu stěžovatele (přičemž stěžovatel sám je stejně jako zakladatelské obce pouze „*umělou konstrukcí*“), přičemž dani může podléhat pouze skutečný příjem, nikoli příjem zdánlivý či „*uměle konstruovaný*“.

[31] Stěžovatel dále nově uplatnil námitku, že výnos z převodu vlastnického práva k lázeňským domům měl povahu výnosu z nepodnikatelské činnosti ve smyslu § 18a odst. 1 písm. a) ZDP, a tudíž nebyl vůbec předmětem daně. Nemohl proto tvořit ani základ daně a byla tím vyloučena i aplikace § 23 odst. 7 téhož zákona.

[32] Tyto námitky, ať již poukazující na teoretické vymezení právnických osob a dovozující, že dobrovolný svazek obcí měl být při převodech majetku na své zakladatele vyňat z působnosti ZDP z důvodu toliko fiktivního příjmu, či naopak vycházející z vynětí transakce z působnosti ZDP podle § 18a téhož zákona, případně argumentující údajným zásahem do práva obcí na samosprávu, nebyly stěžovatelem uplatněny v řízení před krajským soudem, ač mu v tom nic nebránilo; z tohoto důvodu nejsou přípustné ani v řízení o kasační stížnosti a Nejvyšší správní soud se jimi tak nebude věcně zabývat.

[33] Nejvyšší správní soud tedy přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu projednatelných námitek kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[34] Kasační stížnost není důvodná.

pokračování

[35] S ohledem na rozsah a způsob koncipování kasační stížnosti považuje Nejvyšší správní soud úvodem za nutné uvést, že požadavku na přezkoumatelnost rozhodnutí dostojí i tehdy, pokud své závěry postaví na ucelené argumentaci, která věcně pokryje všechny argumentační pozice stěžovatele. Jinými slovy, není nezbytné, aby se soud výslovně vyjádřil ke každé jednotlivé námitce, pokud z celkového kontextu rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že se jí zabýval a že jeho právní závěry zahrnují i její (byť i jen implicitní) vypořádání. Tento přístup je v souladu s ustálenou judikaturou, podle níž přezkoumatelnost rozhodnutí nevyžaduje mechanické reagování na každé jednotlivé tvrzení účastníka řízení, nýbrž postačuje, pokud je z odůvodnění rozhodnutí zřejmé, jakým způsobem soud dospěl ke svému závěru a jak se vypořádal s podstatou věci (srov. například nálezy Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, či rozsudky tohoto soudu ze dne 23. 12. 2015, č. j. 2 As 44/2013-125, ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19, ze dne 30. 6. 2021, č. j. 10 Azs 74/2021-38, nebo ze dne 17. 3. 2022, č. j. 2 Afs 240/2021-34).

[36] Stěžovatel v kasační stížnosti formálně uplatnil kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., avšak tento důvod blíže nekonkretizoval ani nerozvedl. Vzhledem k tomu, že tento kasační důvod míří na vady řízení před krajským soudem včetně nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu (které ostatně kasační soud musí zohlednit i *ex officio*), zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve tímto aspektem věci. Přezkum rozhodnutí krajského soudu je totiž z povahy věci podmíněn jeho přezkoumatelností; pouze rozhodnutí stojící na přezkoumatelně vyjádřených důvodech může být podrobena meritornímu přezkumu.

[37] Nejvyšší správní soud konstatuje, že napadený rozsudek krajského soudu je přezkoumatelný, neboť z jeho odůvodnění je seznatelné, jaké skutkové okolnosti krajský soud považoval za rozhodné, jakými právními úvahami se řídil a z jakých důvodů dospěl k závěru o zamítnutí žaloby. Jak již bylo uvedeno výše, skutečnost, že se soud nevyjádří výslovně ke každému jednotlivému žalobnímu argumentu, nepředstavuje vadu řízení, pokud své rozhodnutí opře o dostatečné a logicky ucelené odůvodnění reagující na podstatu všech uplatněných námitek. Takový postup odpovídá zásadě procesní ekonomie a nelze jej považovat za vadu, která by měla vliv na zákonnost jeho rozhodnutí (viz například nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, odst. 68, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130). Kasační důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy naplněn není.

[38] Nejvyšší správní soud se následně zaměřil na vypořádání kasačních námitek mířících proti skutkovému a právnímu posouzení merita věci krajským soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

[39] S ohledem na složitost projednávané věci je vhodné nejprve stručně rekapitulovat skutkový stav věci, který mezi účastníky řízení není sporný, avšak jeho přiblížení napomůže k lepšímu porozumění právního hodnocení.

[40] Stěžovatel byl založen v roce 2004 jako dobrovolný svazek obcí podle § 46 odst. 2 písm. b) zákona č. 128/2000 Sb., o obcích v tehdy účinném znění, a to na základě smlouvy uzavřené mezi městem Hodonín a obcí Lednice. Předmětem jeho činnosti byly úkoly

v oblasti rozvoje lázeňství zaměřené na výstavbu lázní v Lednici a rozšíření stávající kapacity lázní Hodonín a zajištění jejich provozu.

[41] K datu 31. 12. 2017 došlo ke zrušení stěžovatele; s účinností od 1. 1. 2018 vstoupil do likvidace. Podle smluvního ujednání mezi členskými obcemi se likvidační zůstatek po vypořádání všech závazků rozděluje mezi město Hodonín a obec Lednice v poměru 50:50, nestanoví-li dohoda mezi členy jinak.

[42] Ještě před zahájením likvidace stěžovatel převedl nemovitý majetek, který měl ve svém vlastnictví, na členskou obec. Konkrétně se jednalo o lázeňský dům Perla v Lednici a lázeňský dům Eva v Hodoníně. Lázeňský dům Perla, včetně přilehlých pozemků, inženýrských sítí a venkovních úprav, byl na základě kupní smlouvy ze dne 12. 12. 2017 (právní účinky vkladu do katastru nemovitostí nastaly dne 22. 12. 2017) převeden na obec Lednice za celkovou kupní cenu 35 227 185 Kč, z čehož částka 25 227 185 Kč připadala na budovu a 10 000 000 Kč na pozemky.

[43] Budova lázeňského domu Eva, nacházející se v Hodoníně na pozemku ve vlastnictví města Hodonín, byla včetně inženýrských sítí a venkovních úprav prodána městu Hodonín rovněž na základě kupní smlouvy ze dne 12. 12. 2017, přičemž právní účinky vkladu nastaly dne 18. 12. 2017. Kupní cena činila 31 600 937 Kč.

[44] Za obě transakce stěžovatel obdržel celkovou částku 56 828 122 Kč. Tato částka odpovídala daňové zůstatkové ceně převáděného majetku, která byla uplatněna jako položka snižující výsledek hospodaření. Pokud jde o pozemky v Lednici, jejich zůstatková cena činila v době prodeje 10 000 000 Kč, což odpovídalo pořizovací ceně z roku 2005. Z tohoto důvodu byla daná transakce z hlediska daňového posouzení neutrální.

[45] Na základě výsledků provedené daňové kontroly správce daně přistoupil k úpravě základu daně postupem podle § 23 odst. 7 ZDP. Tento postup odůvodnil tím, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání, že ceny sjednané při převodu nemovitostí mezi spojenými osobami odpovídaly cenám obvyklým. Správce daně vycházel ze znaleckých posudků předložených stěžovatelem, vyhotovených Ing. arch. Zdeňkem Michálkem, a na jejich základě stanovil rozdíl mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou. V důsledku toho zvýšil základ daně o částku 59 772 815 Kč v případě lázeňského domu Perla a o částku 93 399 063 Kč v případě lázeňského domu Eva. Celkově tak došlo ke zvýšení základu daně o částku 153 171 878 Kč.

[46] V rámci odvolacího řízení žalovaný přezkoumal skutkový i právní stav věci, přičemž zohlednil nové důkazní návrhy stěžovatele, které byly předloženy až v průběhu odvolacího řízení. Jednalo se o oponentní znalecké posudky vypracované znaleckým ústavem ZNALCI A ODHADCI – znalecký ústav, spol. s r. o. Žalovaný tyto posudky akceptoval a při stanovení ceny obvyklé vycházel z porovnávací metody, kterou uvedené posudky aplikovaly. Na základě tohoto přehodnocení žalovaný korigoval původně zjištěný rozdíl mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou. V případě lázeňského domu Perla činil rozdíl 26 712 815 Kč, v případě lázeňského domu Eva pak 29 499 063 Kč. Výsledkem této korekce bylo snížení původně stanoveného rozdílu a konečné zvýšení základu daně o částku 56 211 878 Kč.

pokračování

[47] Předmětem sporu v nyní projednávané věci je otázka aplikovatelnosti ustanovení § 23 odst. 7 ZDP na konkrétní obchodní transakce, tj. na převod lázeňských domů Perla a Eva, které stěžovatel realizoval ve prospěch členských obcí. Jádrem sporu je zejména právní posouzení, zda bylo možné stěžovateli upravit základ daně dorovnáním rozdílu mezi sjednanou kupní cenou a cenou obvyklou, jak ji stanovily daňové orgány. Stěžovatel v této souvislosti namítá, že citované ustanovení na něj nelze aplikovat vůbec, a to z několika důvodů. Je proto třeba posoudit, zda (i) kupní smlouvy uzavřené mezi stěžovatelem a členskými obcemi mají povahu smluv veřejnoprávních či soukromoprávních a zda (ii) stěžovatel, jakožto dobrovolný svazek obcí, který nevykonával podnikatelskou činnost, mohl být považován za (kapitálově) spojenou osobu ve vztahu k obci Lednice a městu Hodonín.

[48] Nejvyšší správní soud konstatuje, že se spornými právními otázkami již zabývali jak žalovaný, tak krajský soud, přičemž se ztotožňuje s podstatou jejich závěrů. Odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu je poměrně podrobné a obsažné, přičemž kasační námitky stěžovatele ve značné míře představují jen opakování či shrnutí námitek uplatněných již v žalobě, případně vyjadřují nesouhlas se závěry krajského soudu, aniž by přinášely nové právně relevantní skutečnosti. Nejvyšší správní soud proto přistoupí k jejich vypořádání stručněji, aby neopakoval již dříve vyslovené závěry, a v podrobnostech odkazuje na odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu.

Povaha kupních smluv

[49] Stěžovatel v rámci kasační stížnosti především nesouhlasí s právním posouzením povahy kupních smluv, které uzavřel s obcí Lednice a městem Hodonín, a to v tom směru, že se jednalo o smlouvy *soukromoprávní*. Tvrdí, že účelem těchto smluv bylo vypořádání majetku stěžovatele před jeho vstupem do likvidace. V této souvislosti stěžovatel poukazuje na judikaturu zdejšího soudu týkající se právních vztahů mezi Svazem vodovodů a kanalizací Jihlavsko (SVAK) a obcemi, které ze svazku vystoupily. Konkrétně odkazuje na rozsudky ze dne 14. 2. 2018, č. j. 10 As 258/2017, ze dne 30. 3. 2023, č. j. 6 As 269/2021-47, dále na rozsudek ze dne 17. 6. 2020, č. j. 7 As 364/2020-45, a rozsudek ze dne 1. 7. 2020, č. j. 7 As 365/2020-48, přičemž má za to, že závěry vyslovené v těchto věcech jsou analogicky použitelné i na nyní projednávaný případ. Nesouhlasí naopak s aplikací závěrů plynoucích z usnesení zvláštního senátu č. j. Konf 5/2023 – 10.

[50] Podle stěžovatele z citované judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že dochází-li k převodu majetku v souvislosti s jeho vrácením ze strany dobrovolného svazku obcí, přičemž svazek svůj závazek řádně nesplní, jedná se o porušení povinností vyplývajících z veřejnoprávní smlouvy. V nyní projednávané věci podle něj bylo nezbytné smluvně vypořádat majetek, který vlastnil, a to v souvislosti s jeho vstupem do likvidace. Tuto potřebu podle stěžovatele předpokládá čl. XV odst. 1 jeho stanov. Kupní smlouvy uzavřené s členskými obcemi tak neměly za cíl zvýšit majetek stěžovatele, nýbrž výlučně vypořádat jeho majetek v rámci likvidace. Z tohoto důvodu uvedené smlouvy mají povahu *veřejnoprávních* smluv, neboť jejich uzavření, jako způsob vypořádání majetku, předpokládá § 272 odst. 1 občanského zákoníku. Tím je podle něj naplněna podmínka pro jejich kvalifikaci jako veřejnoprávních smluv ve smyslu § 160 odst. 6 správního řádu.

[51] K této námitce Nejvyšší správní soud nejprve upozorňuje, že skutkové okolnosti nyní projednávané věci se od případů, na které stěžovatel odkazuje, podstatně liší. Judikatura Nejvyššího správního soudu, na kterou stěžovatel odkazuje, se týká případů, v nichž soud posuzoval nároky vyplývající ze smluv, na jejichž základě členská obec *vkládaly majetek* do hospodaření Svazu vodovodů a kanalizací Jihlavsko (SVAK), případně se zabýval otázkou, zda tzv. *smlouvy o převodu investorství* zakládají vlastnické právo svazku k majetku vybudovanému na jejich základě. V nyní projednávané věci však lázeňské domy Perla a Eva vznikly vlastní činností stěžovatele , který na jejich výstavbu získal finanční prostředky převážně z veřejných dotací, dále z úvěru, a pouze v menší míře z členských příspěvků obcí. Nedošlo tedy k tomu, že by členská obec vložily tento majetek do hospodaření stěžovatele a po jeho ukončení jej nabývaly zpět.

[52] Ve věcech týkajících se SVAK Jihlavsko bylo ve stanovách tohoto svazku výslovně uvedeno, že *finanční vypořádání mezi svazkem a vystoupivší obcí* má být realizováno na základě smlouvy (což je postup, který skutečně umožňuje § 272 odst. 1 občanského zákoníku). Právě na tomto základě Nejvyšší správní soud dovedl, že pokud k uzavření takové smlouvy nedošlo, jednalo se o porušení povinností plynoucích ze stanov, coby veřejnoprávní smlouvy. Podle § 50 odst. 2 písm. h) zákona o obcích jsou podmínky vystoupení ze svazku obcí, včetně vypořádání majetkového podílu, povinnou součástí stanov svazku. Je přitom výsledkem smluvní autonomie obcí, jak konkrétní podmínky vystoupení upraví. V rozsudku ze dne 24. 6. 2021, č. j. 7 As 363/2020-48, Nejvyšší správní soud výslovně zdůraznil, že obce mají v této otázce smluvní volnost, která je výrazem jejich ústavně zaručeného práva na samosprávu. Pokud obce ve stanovách jednoznačně a bezpodmínečně stanovily povinnost svazku vrátit majetek po vystoupení obce ze svazku, nelze dovozovat, že se nejedná o nárok vystoupivší obce. Nejvyšší správní soud zároveň opakovaně potvrdil, že smlouva o založení dobrovolného svazku obcí, včetně stanov, které jsou její nedílnou součástí, má povahu veřejnoprávní koordinační smlouvy, a nároky z ní plynoucí jsou tedy nároky veřejnoprávní (viz např. rozsudek č. j. 10 As 258/2017-176).

[53] Skutečnosti uvedené v předchozím odstavci však nemění nic na tom, že kupní smlouvy uzavřené mezi stěžovatelem a městem Hodonín, respektive obcí Lednice, mají povahu smluv soukromoprávních. Ačkoli stěžovatel setrvává na názoru, že účelem těchto smluv bylo vypořádání majetku v souvislosti s jeho zrušením a následnou likvidací, přičemž uzavření těchto smluv předvídají jeho stanovy, nelze přehlédnout, že způsob, jakým bylo toto vypořádání realizováno, nemá oporu ani ve smlouvě o založení stěžovatele, ani v jeho stanovách (viz předchozí odstavec). Smlouva o vytvoření dobrovolného svazku obcí neobsahuje žádná ustanovení týkající se zrušení svazku, jeho likvidace či prodeje majetku, a odkazuje v tomto směru na stanovy. Stanovy (dodatek č. 2) ve vztahu ke zrušení svazku a vypořádání majetkových vztahů uvádějí v čl. XV odst. 1, že „[s]vazek obcí se zrušuje dohodou všech členů svazku, a to dnem uvedeným v dohodě nebo dnem, kdy byla tato dohoda uzavřena. Zrušení může být bez likvidace nebo s likvidací. Před zánikem se vyžaduje likvidace, jestliže jmění svazku obcí nepřechází na právního nástupce. Případný likvidační zůstatek po vypořádání všech závazků svazku obcí se dělí mezi členy v poměru 50 % pro město Hodonín a 50 % pro obec Lednice, pokud se všichni členové nedohodnou jinak.“

pokračování

[54] Nejvyšší správní soud připouští, že argument stěžovatele, že likvidační zůstatek mohl být mezi členské obce rozdělen i jiným způsobem (smluvně), pokud by se na tom všichni členové dohodly, je validní a krajský soud nesprávně uvedl, že to stanoví nepřipouštěly. Taková dohoda by nicméně mohla být relevantní pouze tehdy, pokud by se skutečně jednalo o vypořádání likvidačního zůstatku. Tak tomu ovšem v posuzovaném případě není. Stanovy stěžovatele, stejně jako smlouva o jeho založení, nepočítaly s uzavíráním kupních smluv za účelem vypořádání nemovitého majetku před vstupem do likvidace. Naopak stanovily závazný postup, jakým má být při likvidaci svazku obcí postupováno. Jak již uvedl krajský soud, jehož závěry jsou v tomto ohledu shodné s názorem stěžovatele, nároky vyplývající z likvidace svazku, tedy nárok na vypořádací podíl, jsou nároky založené zákonem a stanovami, a tudíž mají povahu nároků vyplývajících z veřejnoprávní smlouvy. Převody nemovitostí realizované před zahájením likvidace ovšem nelze považovat za součást likvidace. Stěžovatel vstoupil do likvidace ke dni 1. 1. 2018, zatímco kupní smlouvy na převod lázeňských domů byly uzavřeny dne 12. 12. 2017, tedy ještě před zahájením likvidace. Do likvidace tak vstupovaly již pohledávky stěžovatele za členskými obcemi z titulu prodeje těchto nemovitostí. Ačkoli je postup stěžovatele, který převedl nemovitosti na členské obce bez úmyslu dosáhnout zisku, ale z důvodu veřejného zájmu na zachování lázeňství v rukou obcí, pochopitelný, nelze jej považovat za postup předvídaný zákonem ani stanovami, a tudíž ani jako plynoucí z veřejnoprávní smlouvy (jako tomu bylo ve věcech SVAK).

[55] Posouzení právní povahy smluv uzavíraných dobrovolným svazkem obcí závisí vždy na tom, (i) zda se jedná o (nevrchnostenský) výkon veřejné moci a (ii) zda takový charakter smlouvy výslovně předvídá zákon, jak vyplývá z § 160 odst. 6 správního řádu. Obecně přitom platí, že nakládání s majetkem obcí a jejich svazků spadá do oblasti soukromého práva. V těchto případech obce ani jejich dobrovolné svazky nevystupují jako nositelé veřejné správy, nýbrž jako „běžní“ vlastníci, kteří činí právní jednání podle pravidel občanského zákoníku. Právní úprava obsažená v zákoně o obcích, zejména požadavek schválení právního jednání zastupitelstvem obce podle § 85a, představuje veřejnoprávní limit, který podmiňuje podmínky platnosti takového jednání. Tento limit však nemění samotnou povahu smlouvy, která zůstává soukromoprávní.

[56] Uvedené lze shrnout tak, že v posuzovaném případě stěžovatel, jakožto dobrovolný svazek obcí, uzavřel se svými členskými obcemi kupní smlouvy na převod lázeňských domů. Tyto smlouvy byly uzavřeny v době, kdy již sice bylo rozhodnuto o zrušení stěžovatele, avšak před jeho formálním (*de iure*) vstupem do likvidace. V této době měl stěžovatel nadále právní osobnost a byl oprávněn činit (vlastním jménem a na vlastní účet) právní jednání (včetně nakládání s vlastním majetkem). Uzavření kupních smluv s členskými obcemi je nutno kvalifikovat jako právní jednání směřující k dispozici s majetkem, tedy jako typické soukromoprávní jednání. Ani stěžovatelem namítána skutečnost, že kupní cena byla předem schválena zastupitelstvy obcí, nemění právní povahu těchto smluv. Rozhodnutí zastupitelstev je v tomto směru pouze předpokladem a podmínkou platnosti smlouvy, nikoli její součástí. Samotná smlouva, která je následně uzavřena, je právním jednáním podle občanského zákoníku. Veřejnoprávní smlouvou ve smyslu § 160 správního řádu lze rozumět pouze takové ujednání, kterým si správní orgány nebo jiné subjekty veřejné správy vzájemně upravují práva a povinnosti při výkonu veřejné správy. O takovou situaci se v projednávané věci nejedná, neboť předmětem právního jednání nebyl výkon veřejné moci, nýbrž dispozice

s majetkem ve vlastnictví stěžovatele. Uzavřené kupní smlouvy proto nelze kvalifikovat jako veřejnoprávní smlouvy podle správního řádu, nýbrž jako kupní smlouvy uzavřené podle občanského zákoníku.

[57] Nejvyšší správní soud se zároveň ztotožňuje s postupem krajského soudu, pokud podpůrně aplikoval právní názor vyjádřený v usnesení zvláštního senátu v usnesení č. j. Konf 5/2023, podle nějž „[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.“ Stěžovatelem namítaná skutečnost, že odkazovaná věc se týká smlouvy mezi vyšším celkem územní samosprávy a obcí, respektive že stěžovatel hospodařil se svým vlastním majetkem, je pro aplikaci uvedeného výkladu irelevantní a spíše podporuje již výše učiněný závěr, že se v nyní projednávané věci o veřejnoprávní smlouvu jednat nemůže. Právě skutečnost, že stěžovatel kupní smlouvou jen převáděl svůj majetek, svědčí o tom, že se jednalo o „pouhou“ kupní smlouvu dle občanského zákoníku a nikoli o plnění úkolů v oblasti veřejné správy, což je jednou z podmínek pro uzavření veřejnoprávní smlouvy. Zároveň, jak správně konstatoval také krajský soud, žádný právní předpis nepředpokládá uzavírání kupních smluv na nemovitý majetek svazku obcí před jeho likvidací, a tudíž zde není splněna ani podmínka stanovená v § 160 odst. 6 správního řádu.

[58] Pokud jde o argumentaci stěžovatele, že veřejnoprávní povaha uzavřených smluv a (v důsledku toho) nemožnost aplikace § 23 odst. 7 ZDP vyplývá rovněž ze skutečnosti, že kupní cena nebyla *sjednána*, nýbrž *určena* zastupitelstvy členských obcí, ani s tímto názorem se Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Skutečnost, že kupní cena nebyla výsledkem klasické smluvní negociace, ale byla fakticky stanovena orgány kupujících obcí, nijak nevyvrací soukromoprávní povahu uzavřených kupních smluv. Zastupitelstva obcí jsou orgány subjektů, které vystupovaly jako kupující, a jejich rozhodnutí (zde uzavřít kupní smlouvu v režimu soukromého práva, včetně stanovení kupní ceny) představuje vnitřní projev vůle obce, kterou navenek projevuje starosta (k tomu viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2020, č. j. 3 As 316/2017-25). Nejvyšším orgánem na straně prodávající (stěžovatele) bylo shromáždění starostů, které podle čl. X odst. 2 písm. f) stanov rozhodovalo mimo jiné o nakládání s majetkem svazku. Je tedy zřejmé, že i vůle stěžovatele byla formována vůlí členských obcí, což je dáno jeho právní povahou i vnitřní strukturou. Jelikož ale při uzavírání kupních smluv nevystupovaly smluvní strany ve vztahu nadřazenosti a podřízenosti ve smyslu výkonu veřejné moci, a stěžovatel s takto určenou cenou souhlasil (jeho vůle byla formována a podmíněna konsensem shromáždění starostů členských obcí), je třeba uzavřít, že i přes specifické okolnosti předmětných transakcí došlo ke smluvnímu sjednání ceny. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem, že s ohledem na to, kdo za stěžovatele rozhodoval o realizaci prodeje a jeho podmínkách (starostové členských obcí, kteří se, jako orgán stěžovatele, na tom shodli), neměl stěžovatel fakticky jinou možnost, než prodat lázeňské domy za cenu určenou členskými obcemi. Právě tato skutečnost ale naplňuje definici stanovení ceny mezi spojenými osobami, neboť byla vyloučena možnost dosažení ceny, která by odpovídala podmínkám volného trhu. Argumentace stěžovatele je proto i v tomto směru lichá.

pokračování

[59] Konečně, skutečnost, že se krajský soud ani žalovaný nevyjádřili k námitce týkající se tvorby kupní ceny členskými obcemi podrobněji, nezakládá nezákonnost jejich rozhodnutí. Tato otázka nebyla pro právní posouzení povahy kupních smluv rozhodná. Jak žalovaný, tak krajský soud dostatečně odůvodnili, proč považovali kupní smlouvy za soukromoprávní, jejich právní hodnocení je přesvědčivé a ob stojí i v přezkumu kasačním soudem.

[60] Vzhledem k výše uvedenému lze tedy ve shodě s krajským soudem uzavřít, že na předmětné kupní smlouvy nelze nahlížet jako na veřejnoprávní smlouvy, nýbrž jako na soukromoprávní právní jednání.

Aplikace § 23 odst. 7 ZDP

[61] Stěžovatel dále, obdobně jako v žalobě, namítá, že v jeho případě nebyly naplněny podmínky pro aplikaci § 23 odst. 7 ZDP, jak byly vyloženy v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 87/2012-50. Stěžovatel poukazuje na to, že uvedený rozsudek zdůraznil, že aplikace § 23 odst. 7 ZDP je namísto pouze tehdy, pokud správce daně prokáže, že došlo k nežádoucímu přesunu daňové povinnosti mezi poplatníky, například prostřednictvím cenových spekulací nebo přeléváním zisků mezi subjekty s rozdílným daňovým zatížením. V nyní projednávané věci podle stěžovatele k takové situaci nedošlo, neboť prodej majetku členskými obcemi za cenu nižší než tržní, nepředstavuje přelévání zisků. Členské obce jsou veřejnoprávními korporacemi, které nevykonávají podnikatelskou činnost, a jejich daňový režim se odlišuje od režimu soukromoprávních subjektů.

[62] Nejvyšší správní soud se s touto argumentací stěžovatele neztotožňuje. Výklad, který stěžovatel předkládá, je výrazně restriktivní a neodpovídá aktuální judikatuře tohoto soudu. Ačkoli rozsudek č. j. 9 Afs 87/2012-50 skutečně konstatoval, že účelem § 23 odst. 7 ZDP je především zabránit přesouvání daňové povinnosti mezi poplatníky, pozdější rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu (například již zmiňovaný rozsudek č. j. 9 Afs 232/2018-63, či rozsudky ze dne 15. 6. 2023, č. j. 10 Afs 257/2022-60, a ze dne 29. 4. 2025, č. j. 8 Afs 162/2024-46) jednoznačně potvrdila, že aplikace tohoto ustanovení není podmíněna prokázáním účelové daňové optimalizace. Pro jeho použití postačuje, že (i) mezi spojenými osobami došlo ke sjednání cen, které se odchyľují od cen obvyklých, a (ii) tato odchylka má vliv na základ daně. Jinými slovy, není povinností správce daně prokazovat úmysl daňového subjektu snížit daňovou povinnost, postačuje objektivní dopad sjednané ceny na základ daně.

[63] K aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů se Nejvyšší správní soud opakovaně vyjadřoval ve své rozhodovací praxi, přičemž formuloval jasná východiska pro postup správce daně. Jak bylo uvedeno již v předchozím odstavci, aby mohl správce daně přistoupit k úpravě základu daně podle tohoto ustanovení, musí nejprve prokázat, že se v daném případě jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení. Druhou podmínkou je zjištění, že ceny sjednané mezi těmito osobami se odchyľují od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Ve vztahu k oběma těmto podmínkám nese břemeno tvrzení i důkazní břemeno správce daně. Pokud správce daně prokáže, že smluvními stranami příslušného právního jednání jsou spojené osoby a že si sjednaly ceny odlišné od cen obvyklých, je povinen

poskytnout daňovému subjektu prostor k tomu, aby zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě vysvětlil. V této fázi přechází břemeno tvrzení i důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten tedy musí tvrdit a prokázat zvláštní, obvyklým tržním poměrům se vymykající, avšak ekonomicky racionální důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny referenční. Pokud daňový subjekt toto břemeno unese, úprava základu daně správcem daně není namístě. Tato východiska byla opakovaně potvrzena v judikatuře Nejvyššího správního soudu, například v rozsudcích ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31, ze dne 26. 11. 2020, č. j. 4 Afs 343/2018-61, ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105, č. 1852/2009 Sb. NSS, či ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, č. 2548/2012 Sb. NSS.

[64] V nyní posuzované věci není pochyb, že stěžovatel je poplatníkem daně z příjmů právnických osob (§ 17a ZDP). Pokud stěžovatel prodal nemovitý majetek za cenu podstatně nižší, než byla cena obvyklá, došlo tím ke snížení jeho výnosů, a tedy i ke snížení základu daně. Tím byl naplněn primární předpoklad pro korekci podle § 23 odst. 7 ZDP. Skutečnost, že členské obce ani stěžovatel sami nejsou podnikateli, neznamená, že mezi nimi nemohlo dojít k daňově relevantní deformaci ceny převáděného majetku. Výklad zastávaný stěžovatelem by ve svém důsledku vedl k absurdnímu závěru, že veřejnoprávní subjekty (potažmo, ve stejné logice, všechny subjekty, které nebyly založeny za účelem podnikání) by mohly mezi sebou převádět majetek za zjevně netržní ceny bez jakékoli daňové korekce. Takový přístup by popíral princip rovnosti daňových subjektů a otevřel by – přinejmenším teoreticky – prostor pro účelové vyvádění majetku mimo daňový dosah. To je v přímém rozporu s cílem ustanovení § 23 odst. 7 ZDP, jehož účelem je zajistit, aby spojené osoby obchodovaly pro účely daně z příjmů za ceny obvyklé.

[65] Stěžovatel, obdobně jako v žalobě, poukazoval rovněž na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 468/2019-37, přičemž nesouhlasí se závěrem krajského soudu, který odmítl aplikaci tam uvedených závěrů s odůvodněním, že se jednalo o skutkově a právně odlišnou situaci. Stěžovatel naopak nesouhlasí s tím, že krajský soud odkázal na rozsudek č. j. 9 Afs 232/2018-63, který podle jeho názoru otázku předestřenou v žalobě, tj. zda lze § 23 odst. 7 ZDP aplikovat na výnosy, vůbec neřešil. Podle stěžovatele tak krajský soud předložil dva konkurující výklady, přičemž rozsudek čtvrtého senátu dovodil, že předmětné ustanovení se vztahuje pouze na náklady, nikoli na výnosy.

[66] Ani s tímto argumentem se nelze ztotožnit. Rozsudek čtvrtého senátu, na který stěžovatel odkazuje, se týkal zcela odlišné skutkové situace, kdy daňový subjekt realizoval výdaje mezi spojenými osobami, a správce daně přistoupil k úpravě základu daně na základě rozdílu mezi sjednanou a obvyklou cenou. Ustanovení § 23 odst. 7 ZDP zde bylo aplikováno výhradně ve vztahu k nákladům, neboť šlo o spojené osoby ve smyslu písm. b) bodu 5 citovaného ustanovení, tedy o osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Tato skutková okolnost byla pro posouzení tehdejší věci rozhodující.

[67] Tento závěr však nelze aplikovat na nyní projednávaný případ, který se týká výnosové stránky transakce, konkrétně výnosu z prodeje nemovitostí členskými obcemi. Ani krajský soud, ani daňové orgány neposuzovaly vztah mezi stěžovatelem a členskými obcemi podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP. Krajský soud naopak správně uvedl, že ustanovení

pokračování

§ 23 odst. 7 ZDP se vztahuje i na výnosy daňového subjektu, a že rozsudek čtvrtého senátu se týkal odlišného právního a skutkového stavu. Krajský soud rovněž správně odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 232/2018-63, který výslovně potvrdil, že správce daně je oprávněn upravit základ daně i v případě výnosové stránky transakcí mezi spojenými osobami, pokud došlo k sjednání ceny odlišné od ceny obvyklé. Ačkoli se ve zmíněném rozsudku nejednalo o jádro sporu, Nejvyšší správní soud v něm řešil obdobnou situaci, kdy došlo k doměření daně v důsledku prodeje pod obvyklou cenou mezi spojenými osobami, a tedy ke zvýšení základu daně. Výnosové stránky transakce mezi spojenými osobami tedy mohou podléhat korekci, pokud sjednaná cena neodpovídá ceně obvyklé. Ustanovení § 23 odst. 7 ZDP se nevztahuje pouze na náklady, jak se mylně domnívá stěžovatel, ale má obecnou působnost na transakce mezi spojenými osobami, a to jak na nákladové, tak na výnosové straně. Tento výklad přispívá k jednotnosti daňové úpravy a zabraňuje účelovému snižování základu daně prostřednictvím transakcí mezi spojenými osobami.

[68] Stěžovatel dále namítá, že žalovaný, potažmo krajský soud, nesprávně posoudili vztah mezi ním a členskými obcemi jako vztah mezi spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. a) bod 1 zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem, že stěžovatel a jeho členské obce skutečně tvoří spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP, a že toto ustanovení je na posuzovaný případ aplikovatelné, souhlasí nicméně i se stěžovatelem v tom, že tento vztah neměl být subsumován pod písm. a) bod 1 citovaného ustanovení.

[69] Ustanovení § 23 odst. 7 ZDP zakotvuje mechanismus úpravy základu daně v případech, kdy ceny sjednané mezi spojenými osobami se odchyľují od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. Spojené osoby jsou přitom definovány buď jako *kapitálově* spojené osoby podle písm. a), nebo jako *jinak* spojené osoby podle písm. b) téhož ustanovení. Do druhé kategorie spadají mimo jiné případy, *kdy se jedna osoba podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby.*

[70] Nejvyšší správní soud ve shodě s výše zmíněnou úpravou ve své judikatuře opakovaně konstatoval, že za spojené osoby lze považovat nejen osoby spojené kapitálově nebo personálně, ale i osoby spojené jiným způsobem, který je funkčně ekvivalentní ekonomickému či personálnímu spojení (srov. například rozsudek ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81). Žalovaný i krajský soud posoudili vztah mezi stěžovatelem a členskými obcemi jako *kapitálové spojení* podle § 23 odst. 7 písm. a) ZDP. Nejvyšší správní soud v tomto směru souhlasí se stěžovatelem, že jazykové vymezení *kapitálové* spojenosti v zákoně odpovídá terminologii obchodního práva, tedy pojmem jako „*účást na základním kapitálu*“ či „*hlasovací práva*“. Dobrovolný svazek obcí však nemá základní kapitál ani akcie, z nichž by plynula hlasovací práva. Svazek hospodářů jak s majetkem představujícím vklad členských obcí (ten ovšem zůstává nadále v jejich vlastnictví), tak s vlastním majetkem (například majetek získaný od obcí darem či koupí, členské příspěvky obcí, majetek získaný vlastní činností, dotace apod.), což jednoznačně plyne z § 38 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.

[71] Přesto lze argumentovat, že majetkové podíly obcí ve svazku plní obdobnou funkci jako kapitálová účast. Obce jsou prostřednictvím svého majetkového vkladu ekonomicky

spjatý se svazkem obdobně, jako je společník spjat s obchodní korporací (byť, jak již bylo uvedeno, vklad zůstává majetkem obcí a svazek s ním toliko hospodaří). Zároveň se podílejí na rozhodování o majetku svazku a na vypořádání likvidačního zůstatku. Tento teleologický výklad zaujal krajský soud, když dospěl k závěru, že vztah mezi obcemi a dobrovolným svazkem obcí je třeba podřadit pod § 23 odst. 7 písm. a) ZDP. Podle krajského soudu není rozhodující formální absence základního kapitálu, nýbrž ekonomická realita, tedy skutečnost, že obce mají ve svazku majetkovou účast a fakticky rozhodují o jeho činnosti.

[72] Nejvyšší správní soud nicméně připomíná, že zákonodárce v § 23 odst. 7 ZDP záměrně rozlišuje mezi *kapitálovým* spojením [písm. a)] a *jinými formami* spojení [písm. b)]. Ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 1 pak výslovně stanoví, že spojenými osobami jsou i ty, u nichž *se osoba přímo nebo nepřímo podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby*. Právě tento případ podle názoru Nejvyššího správního soudu lépe vystihuje vztah mezi členskými obcemi a dobrovolným svazkem obcí, než kapitálová propojenost podle písm. a), a to zejména na skutkovém pozadí nyní projednávané věci. Členské obce totiž v dané věci prostřednictvím shromáždění starostů mimo jiné rozhodovaly o nakládání s majetkem stěžovatele (viz odst. [58] výše). Tento jazykový a systematický výklad ukazuje, že zákonodárce počítal s kategorií spojení, která není založena na kapitálové účasti v užším smyslu, ale právě na členském vztahu potažmo na podílu na vedení a kontrole. Není proto nutné „násilně“ rozšiřovat pojem kapitálového spojení nad rámec jeho jazykového vymezení, jak to učinil žalovaný a aproboval krajský soud, nýbrž je logičtější a systematicky přesnější aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bod 1 ZDP.

[73] Ačkoli tedy žalovaný a krajský soud nesprávně subsumovali vztah mezi stěžovatelem a členskými obcemi pod § 23 odst. 7 písm. a) ZDP, dospěli ke správnému závěru, že se o spojené osoby ve smyslu zákona jedná, a že na danou transakci lze aplikovat mechanismus úpravy základu daně podle tohoto ustanovení. Ustanovení § 23 odst. 7 ZDP totiž nerozlišuje mezi jednotlivými typy spojených osob, pokud jde o daňové důsledky. Smyslem a účelem této právní úpravy je zajistit, aby daňový základ nebyl deformován v důsledku sjednávání cen, které neodpovídají cenám obvyklým mezi nezávislými subjekty. Z pohledu zákonodárce je proto rozhodující pouze to, zda mezi zúčastněnými osobami existuje vztah, který lze podřadit pod pojem „*spojené osoby*“ ve smyslu zákona, a zda došlo ke sjednání ceny odlišné od ceny obvyklé, která má dopad na výši základu daně. V nyní posuzované věci správce daně důkazní břemeno ohledně existence onoho spojení unesl, a proto mohl přistoupit k dalšímu kroku, tedy k posouzení, zda sjednaná cena vybočuje z rámce cen obvyklých a zda tato skutečnost ovlivnila základ daně. Argument stěžovatele, že se na něj § 23 odst. 7 ZDP vůbec nevztahuje, není právně udržitelný.

[74] Stěžovatel, obdobně jako již v žalobě, dále namítá, že pokud by členské obce zaplatily kupní cenu odpovídající znaleckým posudkům, stěžovatel by sice vykázal vyšší výnosy, avšak tyto výnosy by se následně promítly do vyššího likvidačního zůstatku, který by byl rozdělen mezi zakladatelské obce. Podle stěžovatele by taková operace postrádala ekonomický smysl, neboť by nevedla ke skutečnému zvýšení majetku obcí, ale pouze k dočasnému přelití prostředků mezi stěžovatelem a jeho členy, jehož výsledkem by bylo pouze zvýšení daňové povinnosti. Stěžovatel rovněž tvrdí, že uvedenými transakcemi

pokračování

nesledoval žádnou daňovou optimalizaci, neboť členské obce jsou z hlediska daně z příjmů právnických osob daňově neutrální.

[75] Ani tato argumentace není důvodná. Rozhodující je, že mezi stěžovatelem a členskými obcemi byly uzavřeny kupní smlouvy v soukromoprávním režimu, tedy smlouvy podle občanského zákoníku, nikoli veřejnoprávní smlouvy. Účelem § 23 odst. 7 ZDP je zajistit korekci základu daně v případech, kdy mezi spojenými osobami dojde ke sjednání ceny, která se odchyluje od ceny obvyklé. Přitom není rozhodné, zda pro kupující je transakce daňově neutrální, ani zda vede k „ekonomicky smysluplnému“ zvýšení majetku obcí. Přelití finančních prostředků mezi stěžovatelem a členskými obcemi, byť by nemělo vliv na jejich konečný majetek, nijak nezbavuje stěžovatele povinnosti upravit základ daně podle § 23 odst. 7 ZDP. Námitka stěžovatele, že se jedná o „umělý“ efekt transakce, stejně jako tvrzení o daňové neutralitě obcí, je proto nedůvodná. Krajský soud správně konstatoval, že podmínky pro aplikaci § 23 odst. 7 ZDP byly v daném případě naplněny.

[76] Dále stěžovatel namítá, že krajský soud jeho námitku ohledně aplikace zásad zakotvených ve směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy vypořádal pouze částečně, neboť nezodpověděl, zda se prodej lázeňských domů uskutečnil v *tržním prostředí*. Je přesvědčen, že tomu tak nebylo, jelikož převod vlastnického práva k lázeňským domům byl uskutečněn výhradně za účelem jeho likvidace a naplnění veřejného zájmu. Podle stěžovatele je podmínkou aplikace § 23 odst. 7 ZDP existence tržního prostředí, v němž by se ceny mezi spojenými osobami stanovovaly v souladu s principem tržního odstupu, jak vyplývá ze zmiňované směrnice. Nejvyšší správní soud k tomu konstatuje, že § 23 odst. 7 ZDP upravuje korekci základu daně u transakcí mezi spojenými osobami bez ohledu na to, zda dochází k „tržnímu obchodu“ v úzkém slova smyslu, tj. mezi podnikateli na otevřeném trhu. Směrnice OECD je především interpretační pomůckou k naplnění principu tržního odstupu, tj. sleduje cíl, aby i mezi spojenými osobami (bez rozdílu) byly sjednávány ceny, jaké by byly sjednány mezi nezávislými subjekty; to ovšem neznamená, že aplikace § 23 odst. 7 ZDP je podmíněna existencí tržního prostředí v užším slova smyslu. Úprava v § 23 odst. 7 ZDP totiž umožňuje širší uplatnění ceny obvyklé, a to i mezi osobami blízkými či dle písm. b) bodu 5 (*jinak spojené osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty*), a není omezena pouze na podnikatelské transakce. Krajský soud proto zcela správně uzavřel, že ani skutečnost, že stěžovatel nebyl založen za účelem podnikání, neznamená, že by jeho transakce s členskými obcemi nebyly srovnatelné s běžnými obchodními vztahy. Argument stěžovatele, že aplikace § 23 odst. 7 ZDP je možná pouze u tržních vztahů, je tak z tohoto hlediska chybný. I v případě, že transakce mají charakter „neziskový“ či veřejně prospěšný, je správce daně oprávněn stěžovateli upravit základ daně podle § 23 odst. 7 ZDP, pokud smluvní strany transakce jsou spojenými osobami a sjednaná cena se liší od ceny obvyklé.

Referenční cena

[77] Stěžovatel dále brojí proti závěrům krajského soudu týkajícím se určení referenční ceny, přičemž namítá, že tyto závěry představují „nástavbu“ rozhodnutí žalovaného, která nemá oporu v provedeném dokazování. Podle stěžovatele krajský soud překročil rámec skutkových zjištění učiněných daňovými orgány. Stěžovatel dále namítá, že závěr krajského soudu, podle něhož nebylo možné v rámci likvidace rozdělit majetek stěžovatele tak, aby

lázeňské domy připadly jednotlivým členským obcím, a že účelem uzavření kupních smluv bylo vyhnout se prodeji třetím osobám, je smyšlenkou. Podle stěžovatele mohly obce využít zásady smluvní volnosti a dohodnout se na nepeněžitým vypořádání likvidačního zůstatku, kdy by každé obci připadl lázeňský dům nacházející se v jejím katastrálním území. Skutečnost, že smluvní strany zvolily pro účely vypořádání formu kupní smlouvy, podle stěžovatele neznamena, že nepeněžitým vypořádání nebylo možné.

[78] K této dílčí námitce Nejvyšší správní soud uvádí, že je pro právní posouzení věci zcela nepodstatná. Ačkoli soud nezpochybňuje smluvní volnost stěžovatele a členských obcí upravit si proces likvidace dle svého uvážení, je rozhodující, že k dohodě v rámci likvidace mezi členskými obcemi nedošlo. Naopak, jak sám stěžovatel připouští, došlo k uzavření kupních smluv ještě před jeho vstupem do likvidace, a to formou soukromoprávního jednání, jak bylo objasněno výše. Poukaz krajského soudu na možnou motivaci stěžovatele vyhnout se následnému zpeněžení majetku sice skutečně neplyne z jeho vyjádření, ani ze spisu, nicméně uvedená skutečnost není nosným důvodem napadeného rozsudku, a co je podstatnější, byla pro posouzení otázky stanovení referenční ceny zcela irelevantní, neboť nemá žádný vliv na právní kvalifikaci transakce ani na aplikaci § 23 odst. 7 ZDP.

[79] Stěžovatel dále namítá, že krajský soud při posuzování referenční ceny nezohlednil vliv veřejného zájmu na provozu lázeňství. Ani tato námitka není důvodná. Krajský soud se otázkou veřejného zájmu zabýval, přičemž s jeho závěry se Nejvyšší správní soud zcela ztotožňuje. Krajský soud zcela správně vycházel z premisy (odst. 78 odůvodnění napadeného rozsudku), že ani veřejný zájem na zachování lázeňského provozu nebyl dostatečným důvodem pro tak výrazné snížení kupní ceny, jaké bylo sjednáno v kupních smlouvách. Výslovně uvedl, že zájem na udržení a rozvoji lázeňství sice představuje veřejný zájem, ten však nemůže popřít účel § 23 odst. 7 ZDP, kterým je zabránit umělému snižování základu daně mezi spojenými osobami. Aby bylo možné výrazné snížení kupní ceny ospravedlnit, bylo by třeba prokázat, že snížená cena kompenzuje například ztrátový provoz, který by členské obce nadále provozovaly ve veřejném zájmu. Nic takového však stěžovatel v řízení netvrdil. Naopak, ze znaleckých posudků vyplývá, že oba lázeňské domy byly provozně úspěšné, obsluhovaly pacienty hrazené z veřejného zdravotního pojištění i samoplátce, a jejich provoz vykazoval zisk. Ačkoli stěžovatel byl založen za účelem rozvoje lázeňství, veřejný zájem na provozu výdělečných zařízení nemůže být sám o sobě důvodem ke snížení kupní ceny pod její obvyklou hodnotu. Navíc z rozhodnutí žalovaného vyplývá, že veřejný zájem byl v referenční ceně zohledněn již znaleckými posudky předloženými stěžovatelem, o čemž žalovaný podrobně pojednal v odst. 112–122 svého rozhodnutí.

[80] Stěžovatel rovněž namítl, že krajský soud nezohlednil jeho tvrzení, že obě nemovitosti byly údajně neprodejné na volném trhu. Tato námitka však neodpovídá obsahu napadeného rozsudku, z něhož je zřejmé, že se krajský soud zabýval i negativními faktory specifické povahy jednotlivých nemovitostí (odst. 77 a 78 odůvodnění rozsudku).

[81] Nejvyšší správní soud připomíná, že otázkou stanovení referenční ceny se již opakovaně zabýval, například v již zmiňovaném rozsudku č. j. 9 Afs 232/2018-63, z něhož vyplývá, že prioritní metodou pro určení referenční ceny je metoda porovnávací, založená na srovnatelných transakcích. Krajský soud v napadeném rozsudku správně konstatoval, že při určení referenční ceny byly dodrženy požadavky vyplývající z judikatury Nejvyššího

pokračování

správního soudu. Důkazní břemeno ohledně stanovení ceny obvyklé nesl správce daně (respektive žalovaný), který při jejím určení vycházel primárně ze znaleckých posudků předložených samotným stěžovatelem v odvolacím řízení. Tyto posudky byly vypracovány znaleckým ústavem, opatřeny znaleckou doložkou a byly určeny výslovně pro účely daňového řízení podle § 23 odst. 7 ZDP. Žalovaný navíc provedl výslech znalce Ing. Jaroslava Háby, MBA odpovědného za činnost ústavu. Ze znaleckých posudků vyplynulo, že oba lázeňské domy představují plnohodnotné ubytovací kapacity s přidanou hodnotou lázeňského provozu. Posudky rovněž zohlednily negativní faktory, jako je odlišné vlastnictví pozemků, omezený přístup či technická infrastruktura ve vlastnictví třetích osob, které jsou pro provoz lázní nezbytné. Právě tato negativa stěžovatel uvádí jako nezohledněné, nicméně jejich „započtení“ do referenční ceny plyne již z jím předložených posudků. Znalci tato omezení zohlednili, avšak nedospěli ke stěžovatelem tvrzenému závěru, že by nemovitosti byly neprodejně třetím osobám. Krajský soud nadto správně poznamenal, že stěžovatel zpochybňuje posudky, které sám předložil, aniž by předložil další relevantní důkazy či nový znalecký posudek, který by jejich závěry vyvracel. S uvedeným se nelze než ztotožnit a námitky stěžovatele v tomto směru proto nelze považovat za důvodné.

Další námitky

[82] Stěžovatel nesouhlasí ani se způsobem, jakým se krajský soud vypořádal s jeho námitkou týkající se neprovedení výslechů jím navržených svědků. Nejvyšší správní soud se však i v tomto ohledu ztotožňuje se závěry žalovaného i krajského soudu a v podrobnostech odkazuje na odůvodnění napadeného rozsudku, který se s touto námitkou vypořádal v odst. 80–87 odůvodnění. Stěžovatel navrhoval výslech svědků za účelem prokázání veřejného zájmu na provozování lázeňství s ohledem na stanovení kupní ceny, což však byla skutečnost, kterou žalovaný nijak nerozporoval. Jelikož byl uvedený veřejný zájem zohledněn již ve znaleckých posudcích, a žalovaný jej vzal v potaz při stanovení referenční ceny, bylo by provedení důkazu, jehož cílem bylo toliko potvrzení této skutečnosti, nadbytečné. Tento závěr odpovídá ustálené judikatuře Nejvyššího správního soudu, podle níž správní orgán není povinen provádět důkazy k prokázání skutečností, které nejsou sporné (srov. rozsudky ze dne 12. 3. 2020, č. j. 2 Afs 336/2019-42, nebo ze dne 26. 7. 2018, č. j. 10 Afs 306/2016-85, odst. [15], včetně tam citované judikatury). Žalovaný zároveň řádně odůvodnil, proč navržené důkazy výsledkem svědků – zastupitelů obou členských obcí – neprovedl. Postup žalovaného (aprobovaný krajským soudem) tak nelze považovat za nezákonný.

[83] Stěžovatel konečně namítá, že se krajský soud nedostatečně vypořádal s jeho tvrzením o možné podjatosti úředních osob, konkrétně v souvislosti s tím, zda daňová kontrola a následné doměření daně nebyly motivovány existencí tzv. *cílové odměny* pracovníků daňových orgánů

[84] Podle § 77 odst. 1 písm. c) daňového řádu je podjatost úřední osoby dána mj. tehdy, *jestliže její poměr k předmětu daně vzbuzuje jiné pochybnosti o její nepodjatosti, tj. pokud lze z konkrétních okolností dovodit, že má na výsledku řízení přímý osobní zájem*. V nyní projednávané věci však stěžovatel neuvedl žádné konkrétní skutečnosti, z nichž by bylo možno dovodit podjatost konkrétních úředních osob. Omezil se pouze na obecný poukaz

na interní dokument Generálního finančního ředitelství, který upravuje možnost přiznání tzv. *cílových odměn*. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018-47, sice kriticky reflektoval systém odměňování úředníků finanční správy, avšak zároveň zdůraznil, že samotná existence uvedeného interního dokumentu nezakládá důvod pro vyloučení úředních osob pro jejich podjatost. Podjatost by bylo možno dovodit pouze tehdy, pokud by bylo prokázáno, že konkrétním úředníkům byla odměna vázaná na výsledek právě projednávaného řízení slíbena nebo skutečně vyplacena. V nyní projednávané věci však stěžovatel takové skutečnosti neprokázal.

[85] Jak nadto vyplývá ze správního spisu, správce daně se námitkou podjatosti úředních osob řádně zabýval a vydal rozhodnutí č. j. 4948743/19/3010-60561-701837 a č. j. 4948774/19/3010-60561-701837 ze dne 6. 1. 2020, v nichž dospěl k závěru, že dotčené úřední osoby nejsou vyloučeny z projednání dané věci pro podjatost. Z obsahu těchto rozhodnutí, jakož i z vyjádření uvedených úředních osob, neplyne žádný příslib odměny vázané na výsledek daňového řízení. Naopak, správce daně výslovně konstatoval, že vyplácení tzv. cílových odměn bylo zakázáno. Tyto skutečnosti byly následně potvrzeny i v rámci odvolacího řízení, jak vyplývá z rozhodnutí o odvolání, v němž je uvedeno, že cílové odměny nebyly vyplaceny a dotčené úřední osoby o jejich přiznání v souvislosti s prováděnou daňovou kontrolou ani nepožádaly. Dále je třeba zdůraznit (jak správně uvedl krajský soud), že žalovaný v odvolacím řízení doplnil dokazování, seznámil stěžovatele se zjištěnými skutečnostmi podle § 115 daňového řádu a rozhodnutí správce daně změnil na základě stěžovatelem předložených důkazů v jeho prospěch. Tento postup indikuje nezávislý a věcný přezkum věci a nenavozuje pochybnosti o případné podjatosti. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že obecné tvrzení stěžovatele o existenci „*cílových odměn*“ nemůže bez dalšího založit závěr o podjatosti úředních osob, a daná námitka proto není důvodná.

Shrnutí

[86] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že kupní smlouvy uzavřené mezi stěžovatelem a členskými obcemi mají povahu smluv soukromoprávních, a nikoli veřejnoprávních. Vzhledem k tomu, že mezi stěžovatelem a členskými obcemi existoval vztah spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, byla aplikace tohoto ustanovení ze strany správce daně namístě. Správce daně unesl důkazní břemeno ohledně existence spojení i rozdílu mezi sjednanou a obvyklou cenou, přičemž stěžovatel neprokázal ekonomicky racionální důvody pro odchylku od ceny obvyklé. Ani další námitky stěžovatele, týkající se veřejného zájmu, referenční ceny, neprovedení důkazů či údajné podjatosti úředních osob, nebyly shledány důvodnými.

[87] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že stěžovatelem přípustně uplatněné kasační námitky nejsou důvodné. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

[88] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Žalovaný byl ve věci úspěšný, nevznikly mu však náklady přesahující běžný rámec jeho úřední činnosti.

pokračování

Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 29. října 2025

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu