



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **L. Ž.**, zastoupen JUDr. Petrem Langerem, Ph.D., LL.M., advokátem se sídlem Sokolská třída 1331/31, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 7. 2019, č. j. 30040/19/5200-10424-711138, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 1. 2021, č. j. 22 Af 41/2019-36,

t a k t o :

- I.** Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 1. 2021, č. j. 22 Af 41/2019-36, **se zrušuje.**
- II.** Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27. 7. 2019, č. j. 30040/19/5200-10424-711138, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III.** Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani kasační stížnosti.
- IV.** Žalovaný je **p o v i n e n** uhradit žalobci k rukám jeho zástupce JUDr. Petra Langer, Ph.D., LL.M., advokáta se sídlem Sokolská třída 1331/31, Ostrava, na náhradě nákladů řízení částku ve výši 26.428 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Předmětem sporu v nyní projednávané věci je výklad § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, tj. jednak zodpovězení otázky, zda žalobce a dodavatel reklamy byli v rozhodném období *jinak spojenými osobami* ve smyslu citovaného ustanovení, a dále, zda se mezi nimi sjednaná cena za reklamu lišila od cen, které by byly v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek sjednány mezi nespojenými osobami.

[2] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) provedl u žalobce kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 v omezeném rozsahu se zaměřením na ověření přijatých daňových dokladů týkajících se reklamy a propagace. Vzhledem k tomu, že žalobce v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za toto zdaňovací období vykázal pouze příjmy z činnosti v rámci společnosti D. D. D. SERVIS OPAVA v. o. s. (dále jen „D. D. D. SERVIS“), v níž byl v rozhodné době společníkem, provedl správce daně kontrolu účetnictví uvedené společnosti. Na základě výsledků kontroly správce daně neuznal žalobci jako daňově účinné výdaje na reklamu od dodavatele PAMBROKE Media s. r. o. (dále jen „PAMBROKE“) v celkové výši 720.000 Kč a dodavatele CERS performance s. r. o. v celkové výši 240.000 Kč.

[3] Dodatečným platebním výměrem ze dne 18. 9. 2018, č. j. 3282419/18/3216-50524/809821, správce daně doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 a stanovil mu penále z doměřené daně. Na základě odvolání žalobce následně správce daně rozhodnutím ze dne 6. 2. 2019, č. j. 313311/19/3216-50524/809821, uznal náklady na reklamu od společnosti CERS performance s. r. o., pročež platební výměr změnil tak, že žalobci doměřil daň ve výši 41.595 Kč a stanovil mu penále ve výši 8.319 Kč. Odvolání žalobce proti tomuto rozhodnutí žalovaný rozhodnutím ze dne 27. 7. 2019, č. j. 30040/19/5200-10424-711138 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl.

II. Rozsudek krajského soudu

[4] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě, který ji v záhlaví specifikovaným rozsudkem zamítl.

[5] Soud se nejprve zabýval výkladem § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Uvedl, že pro posouzení, zda se v případě žalobce a jeho obchodních partnerů jednalo o *jinak spojené osoby* ve smyslu citovaného ustanovení, je rozhodující existence právního vztahu mezi těmito osobami. Z obsahu správního spisu přitom jednoznačně vyplývá, že žalobce měl s dodavatelskou společností řádně uzavřenou smlouvu o poskytnutí reklamy. Soud tedy odmítl tvrzení žalobce, že správce daně měl prokazovat existenci smluvního vztahu mezi ekonomicky nebo personálně či jinak propojenými osobami. V této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013 č. j. 7 Afs 47/2013-30.

[6] Za relevantní nepovažoval soud ani námitku, že v případě žalobce nedocházelo k tzv. „přelévání zisku“. To dovozoval ze skutečnosti, že si daňové zatížení zvýšil, neboť zatímco dodavatel reklamy byl povinen odvést z poskytnutého plnění daň z přidané hodnoty, jeho samotného tížila povinnost odvést daň z příjmů fyzických osob. Soud zdůraznil, že žalobce byl v konečném důsledku tím subjektem, který si snižoval základ daně o částky mnohonásobně převyšující běžnou cenu za obdobné služby.

[7] Za spekulativní a ničím nepodložené označil soud tvrzení, že daňové orgány byly při posuzování věci ovlivněny veřejnou publicitou některých soudních rozhodnutí v případě poskytování reklam společností PAMBROKE.

[8] V neposlední řadě soud shledal nedůvodnou i námitku týkající se vyhodnocení žalobcem předložených smluv žalovaným. Uvedl, že žalovaný svůj postup řádně odůvodnil v napadeném rozhodnutí s tím, že předkládané smlouvy nejsou srovnatelné s podmínkami na straně žalobce, pokud jde o rozsah poskytnutého plnění, či z časového hlediska. Za těchto okolností bylo

nadbytečné, aby se žalovaný zabýval porovnáním smluvních cen v uvedených smlouvách s cenou plnění poskytnutého žalobci.

III. Obsah kasační stížnosti

[9] Proti rozsudku krajského soudu brojí žalobce (stěžovatel) kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[10] Stěžovatel předně namítá nesprávnou aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Trvá na tom, že předpokladem naplnění hypotézy právní normy ohledně existence *jinak spojených osob* je prokázání existence vztahu, jehož účelem bylo převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Až následně je možné zkoumat, zda ceny odpovídají cenám mezi nespojenými osobami. Stěžovatel je přitom přesvědčen, že smlouva nemůže sama o sobě prokazovat, že se jedná o *jinak spojené osoby*. Soud měl tedy zkoumat existenci dalších okolností, které by mohly odůvodňovat podřazení smluvního vztahu pod vztah mezi *jinak spojenými osobami*. V posuzovaném případě se nadto jednalo o nepatrné navýšení obvyklé ceny oproti jiným zkoumaným případům, proto je zcela evidentní, že nešlo o uzavření smluvního vztahu s cílem snížit základ daně nebo zvýšit daňovou ztrátu.

[11] Stěžovatel dále poukazuje na skutečnost, že v posuzované věci uzavřel smlouvu s reklamní agenturou, která vytvořila, navrhla a provedla kompletní reklamní kampaň. Reklamu umístila na lukrativních místech na fotbalových stadionech a sportovištích, letáky ve vhodnou dobu distribuovala a tisk reklamních bannerů do časopisů vhodně načasovala. Tímto zkompletovala službu, kterou dodala stěžovateli jako celek, na rozdíl od smluv, které byly posuzovány žalovaným. Soud v napadeném rozsudku zcela přejal závěry správce daně, který bez jakéhokoliv bližšího zdůvodnění posoudil předmětný právní vztah jako řetězec, přičemž tento svůj závěr ničím nedoložil. Stěžovatel zásadně nesouhlasí s tím, že by byl součástí vytvořeného řetězce.

[12] Soud se měl zabývat rovněž tím, jaká výhoda stěžovateli zaplacením vyšší částky vznikla. Tvrzeným zvýšením daňové ztráty nebo snížením základu daně stěžovatel nezískal žádné peněžní prostředky, tyto naopak vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pokud by vůbec bylo pravdivým tvrzení, že stěžovatel zaplatil předraženou službu (což však odmítá), znamenalo by to, že vynaložil 100 % částky, ale daň z příjmu si snížil pouze o 15 % z této částky. Stěžovatel zdůrazňuje, že uzavření smlouvy s dotčenou reklamní agenturou pro něj mělo značný přínos, neboť zůstal v povědomí zákazníků, což mu umožnilo nadále podnikat. Jiný důvod pro uzavření smlouvy neměl.

[13] Správní orgány a následně také soud vycházely z premisy, že všechny subjekty, které uzavřely smlouvu s reklamní agenturou PRESSTEX MEDIA SE, si tak počínaly pouze za účelem snížení základu daně či zvýšení daňové ztráty. V případě stěžovatele tak tomu ovšem nebylo, čemuž odpovídá i nepatrný rozdíl mezi cenami obvyklými, jak je stanovil správce daně, a cenami dle uzavřených smluv se stěžovatelem. Konkrétně se jedná o trojnásobek zjištěné obvyklé ceny, zatímco v případě jiných subjektů se jednalo o rozdíly stonásobné a vyšší. Pokud by přitom správce daně stanovil správný referenční vzorek, rozdíl by byl minimální, či vůbec žádný. Správce daně používá do referenčního vzorku v různých případech stejné subjekty a vztahy, což soud v napadeném rozsudku nesprávně aproboval. Při posuzování různých případů nelze vzít v úvahu jednou vytvořený univerzální referenční vzorek, protože každý případ je individuální.

[14] Dále stěžovatel nesouhlasí se závěry soudu vztahujícími se k hodnocení jím předložených smluv za účelem prokázání opodstatněnosti smluvních cen v nynějším případě. Konkrétně

se ohrazuje vůči tvrzení, že tyto smlouvy nepředstavovaly srovnatelný vzorek. Časové hledisko lze řešit zohledněním inflace v jednotlivých letech, pokud se jedná o věcný rozsah, lze brát v úvahu pouze ta plnění, která se vyskytují ve všech porovnávaných smlouvách. V neposlední řadě stěžovatel upozorňuje na skutečnost, že daňové orgány ani soud se nevyjádřily ke všem jím předkládaným smlouvám.

[15] Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil jak rozsudek krajského soudu, tak jemu předcházející napadené rozhodnutí žalovaného.

IV. Vyjádření žalovaného

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti nejprve zdůraznil, že doměření daně z příjmu fyzických osob za rok 2014 se netýkalo reklamních plnění, která stěžovatel přijal od společnosti PRESSTEX, nýbrž od společnosti PAMBROKE. Nesprávné označení dodavatele zřejmě vzniklo nedbalým převzetím textu odůvodnění jiných kasačních stížností stěžovatele, které jsou u Nejvyššího správního soudu vedeny pod sp. zn. 1 Afs 110/2021 a sp. zn. 10 Afs 149/2021.

[17] Žalovaný v zásadě souhlasí s tvrzením, že pro posouzení stěžovatele jako *jinak spojené osoby* dle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů nestačí pouze existence právního vztahu mezi společnostmi D.D.D. SERVIS a PAMBROKE. Z konstantní judikatury vyplývá, že podmínkou aplikace citovaného ustanovení je kumulativní splnění tří podmínek: 1) musí být prokázána existence smluvního vztahu mezi ekonomicky, personálně nebo *jinak spojenými osobami*, 2) ceny mezi nimi sjednané musí být rozdílné od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a 3) tento rozdíl nebyl daňovým subjektem uspokojivě doložen. V posuzované věci byly všechny uvedené podmínky splněny. Naopak nebylo povinností správce daně prokazovat kupříkladu zlý úmysl stěžovatele či skutečnost, že účelem právního vztahu bylo především navýšování ceny. K této problematice žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30.

[18] Dle žalovaného bylo ve věci náležitě prokázáno několikanásobné navýšení ceny, a to dokonce v porovnání s horní hranicí intervalu zjištěných cen v běžných obchodních transakcích. V rámci aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů pak má daňový subjekt prostor zjištěný rozdíl cen vysvětlit. Důkazní břemeno však v této fázi tížilo stěžovatele. V posuzované věci se přitom nejednalo o zanedbatelný rozdíl, jak tvrdí stěžovatel, neboť cena za plnění týkající se Golf Arény Ostrava za 1. pololetí roku 2014 byla správcem daně zjištěna ve výši 17.850 Kč měsíčně, přičemž D.D.D. SERVIS OPAVA sjednal za tyto služby v témže období cenu ve výši 120.000 Kč měsíčně.

[19] Za lichou označil žalovaný rovněž námitku stran neexistence řetězce daňových subjektů, v němž by byla stejná služba „přeprodávána“ za účelem navýšení ceny. Pro aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů není zjištění či identifikace takového řetězce nutná. Jakkoliv je vytváření uvedených řetězců časté, k navýšování cen může docházet i v uzavřené soustavě dvou daňových subjektů. V posuzované věci má však žalovaný za to, že správce daně řetězce, v nichž docházelo k navýšování cen, náležitě identifikoval, přičemž nebylo jeho povinností prokazovat úmyslné zapojení stěžovatele do řetězce.

[20] Za nedůvodnou žalovaný považuje rovněž námitku nesprávného stanovení referenčních cen. Ve věci došlo ke stanovení cen obvyklých na základě intervalu cen dosažených mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a to v ceně od 2.083 Kč do 8.333 Kč, resp. od 409 Kč do 17.850 Kč za měsíc poskytování

reklamních služeb. Pro stanovení ceny obvyklé přitom správce daně použil horní hranici intervalů. S namítanou odlišností agenturních cen se pak žalovaný vypořádal již v bodech 48 - 52 napadeného rozhodnutí.

[21] Žalovaný rovněž trvá na tom, že některé stěžovatelem předkládané smlouvy oprávněně vyloučil z jejich použití pro stanovení cen obvyklých, neboť se jednalo o plnění nesrovnatelná rozsahem i časovým obdobím jejich uskutečnění. Požadavek stěžovatele na jejich použití za současného oddělení srovnatelného rozsahu, popřípadě připočítání inflace, je zcela neuskutečnitelný.

[22] Žalovaný rovněž zdůrazňuje, že není povinností soudu odpovídat podrobně na každou dílčí námitku stěžovatele. Proto nespatřuje nic závadného na tom, že se výslovně nevyjádřil ke všem smlouvám předloženým stěžovatelem.

[23] Smyslem § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů je zabránit situaci, kdy jedna smluvní strana záměrně činí úkony pro ni finančně či jinak nevýhodné, aby druhé straně naopak vznikla daňová výhoda spočívající ve snížení daňového základu (k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105). Dle žalovaného přitom nemusí být postaveno najisto, zda společnost D.D.D. SERVIS nákupem předmětných služeb za vyšší cenu než cenu obvyklou vydělala. Takové dokazování by bylo na místě např. v trestním řízení, kde by bylo třeba prokázat, že se prostředky uhrazené za předražené plnění v nějaké formě vrací zpět společnosti D.D.D. SERVIS či příslušným ovládajícím osobám. Takový důkazní standard však zákon na správce daně neklade. Žalovaný má tedy za to, že nebylo nezbytné prokazovat, zda stěžovateli vznikla v důsledku navýšení cen jakákoliv další výhoda, neboť primární výhodou je již samotné uplatnění daňově účinných výdajů ve vyšší míře, než kdyby byly reklamní služby dodány za ceny obvyklé.

[24] Žalovaný tedy považuje kasační stížnost za nedůvodnou a navrhl, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl.

V. Replika stěžovatele

[25] Na vyjádření žalovaného reagoval stěžovatel replikou, v níž zdůraznil, že k posuzování, zda sjednané ceny za reklamní služby jsou vyšší než ceny obvyklé, mohl správce daně přikročit až tehdy, pokud by prokázal, že smlouva byla uzavřena mezi *jinak spojenými osobami*. To se však v daném případě nestalo. Opačný postup by vedl k závěru, že znak „propojení“ osob je přítomen při každém zjištění neobvyklé ceny.

[26] Pokud se jedná o správcem daně zjištěný rozdíl mezi cenou obvyklou a cenou sjednanou v nynějším případě, stěžovatel jej nepovažuje za natolik markantní, aby mohl správce daně na základě této skutečnosti daň doměřit. V rozhodnutích Nejvyššího správního soudu citovaných žalovaným se jednalo o případy, v nichž bylo navýšení cen extrémní a patrné na první pohled. O takovou situaci se však v posuzované věci nejednalo. Rozdíl mezi cenami by přitom byl podstatně menší, ne-li vůbec žádný, pokud by správce daně porovnával plnění poskytnutá reklamní agenturou, nikoliv přímým poskytovatelem, u něhož je cena logicky nižší.

[27] Stěžovatel se dále ohradil vůči tvrzení žalovaného, že k otázce odlišnosti agenturních cen se vyjádřil již v napadeném rozhodnutí. Žalovaný v této souvislosti pouze uvedl, že společnost mohla uzavřít obchodní vztah přímo se sportovním klubem. Tuto skutečnost však nijak nedoložil.

[28] Závěrem stěžovatel zopakoval, že není zřejmé, jaká výhoda měla v důsledku nákupu služeb za cenu vyšší než obvyklou společnosti D. D. D. SERVIS vzniknout, neboť z provedeného dokazování nevyplývá, že by se jí uhrazené finanční prostředky v nějaké formě vrátily. Stěžovatel přitom nesouhlasí s tím, že tyto skutečnosti by bylo třeba postavit najisto pouze v trestním řízení. Podle § 92 odst. 5 daňového řádu totiž právní domněnky a fikce prokazuje správce daně.

VI. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[29] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); zkoumal přitom, zda napadený rozsudek nevykazuje vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[30] Kasační stížnost je důvodná.

[31] Nejvyšší správní soud předně zdůrazňuje, že v nyní projednávané věci není sporné, že společnost PAMBROKE poskytla společnosti D. D. D. SERVIS reklamní služby (tj. že reklama byla fakticky provedena) a došlo k úhradě ceny za reklamu (viz s. 29 zprávy o daňové kontrole, či s. 6-7 napadeného rozhodnutí). Důvodem doměření daně byla tedy pouze skutečnost, že podle mínění správce daně a žalovaného smlouvu o poskytnutí reklamních služeb mezi sebou uzavřely osoby, které jsou osobami jinak spojenými ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, přičemž sjednaná cena několikanásobně převyšovala cenu obvyklou. Rozdíl mezi cenou sjednanou v posuzovaném případě a cenou obvyklou se přitom stěžovateli nepodařilo dle tvrzení daňových orgánů uspokojivě vysvětlit.

[32] Podle § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů platí, že „*liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl.*“ Spojenými osobami se rozumí i *jinak spojené osoby*, kterými jsou podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů „*osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.*“

[33] Aby tedy mohl správce daně přistoupit k úpravě základu daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, musí v první řadě prokázat, že se ve věci jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení. Druhou podmínkou pro uvedený postup je zjištění, že se ceny sjednané mezi těmito osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Ve vztahu k oběma těmto skutečnostem nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní správce daně. Má-li za prokázané, že smluvními stranami příslušného právního jednání jsou spojené osoby, a že si sjednaly ceny odlišné od cen obvyklých, musí dále daňovému subjektu poskytnout prostor, aby zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě vysvětlil. V této fázi nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní, na rozdíl od předchozích dvou podmínek pro úpravu základu daně, daňový subjekt (viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31, či ze dne 26. 11. 2020, č. j. 4 Afs 343/2018-61).

[34] V rozsudku ze dne 26. 3. 2014, č. j. 9 Afs 87/2012 - 50, pak Nejvyšší správní soud objasnil, že „*účelem daného ustanovení je zabránit nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů mezi jednotlivými poplatníky daně z příjmů a umožnit sankcionovat zneužití cenové spekulace v obchodních vztazích. Jedná se i o tzv. „přelévání zisků“ mezi osobami s rozdílným daňovým zatížením, k němuž dochází většinou*

tím, že si tyto osoby účtují ve vzájemných transakcích ceny nižší, resp. vyšší, než odpovídá cenám používaným mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, a výsledkem takových transakcí je zvýšení nákladů nebo snížení tržeb u společnosti s vyšším daňovým zatížením a odčerpání části zisku do společnosti, u níž se aplikují nižší, případně nulová sazba daně z příjmů.“ Dále pak shrnul, že „podstatný rozdíl od obvyklých cen nastává tehdy, prodává-li se příliš levně nebo nakupuje-li se příliš draze; v takovém případě musí být takový rozdíl vždy uspokojivě doložen.“

[35] Pokud se jedná o nyní projednávanou věc, bylo v prvním kroku nezbytné, aby správce daně unesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání, že stěžovatel a společnost PAMBROKE jsou *jinak spojenými osobami* ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Výkladem pojmu *jinak spojené osoby* se Nejvyšší správní soud v minulosti v rámci své rozhodovací činnosti opakovaně zabýval, a to mimo jiné v rozsudku ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30, na nějž odkázali i krajský soud a žalovaný. V tomto rozhodnutí vyslovil, že „*osobami spojenými ve smyslu ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů se rozumí nejen osoby, které bezprostředně vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, ale „veškeré osoby“, které se na řetězci obchodních transakcí směřujících ve svém důsledku k snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty podílely. (...) Díky ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů nedopadá „jen a pouze“ na osoby, které skutečně a bezprostředně (...) vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. (...) Dopadá na všechny osoby, které se takového vztahu, ať již přímo nebo nepřímou účastnily a profitovaly z něj.“* Okolností, ze které vyplývá vytvoření vztahu za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, je ekonomická iracionalita takového jednání, resp. absence jiného než daň zkracujícího motivu pro ten který vztah (srov. rozsudky tohoto soudu ze dne 22. 3. 2013, č. j. 5 Afs 34/2012-65, ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 39/2014-48, či ze dne 18. 7. 2018, č. j. 6 Afs 129/2018-29).

[36] Krajský soud v přezkoumávaném rozsudku k naplnění znaku vztahu mezi *jinak spojenými osobami* uvedl tolik, že „*[u] jinak spojených osob ve smyslu ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. ZDP je rozhodující existence právního vztahu mezi těmito osobami, pro jebož prokázání je dostačující uzavřená smlouva nebo jinak prokázaný právní vztah. Obsahem správního spisu má soud za prokázané, že žalobce měl s dodavatelskou společností řádně uzavřenou smlouvu o poskytnutí reklamy, což ostatně nebylo žádným způsobem zpochybněno. Pro správce daně tedy byla zcela dostačující prostá existence smluvního vztahu a žádné další propojení dodavatele a odběratele nebylo zapotřebí zkoumat.“*

[37] Uvedené hodnocení je však v příkrém rozporu se smyslem a účelem § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, jakož i s ustálenou judikaturou. Předpokladem doměření daně podle citovaného ustanovení je totiž v první řadě zjištění, že do obchodní transakce byly zapojeny osoby, které „*vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.*“ Existence právního vztahu je tedy toliko jednou (nikoliv však jedinou) z podmínek, které musí být splněny, aby bylo možné hovořit o *jinak spojených osobách*. Daňové orgány však musí prokázat rovněž přítomnost nezvyklých okolností, které vedou k závěru, že zastíraným účelem právního vztahu je získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Výklad krajského soudu by přitom ve svém důsledku znamenal (jak ostatně správně namítl i stěžovatel), že o jinak spojené osoby podle citovaného ustanovení by se jednalo ve všech případech existence právního vztahu mezi daňovými subjekty (a to ať již tento vztah vznikl na základě formalizovaného úkonu či pouze fakticky). Za jinak spojenou osobou by tedy v zásadě bylo možné považovat všechny daňové subjekty účastnící se právních vztahů, což je na první pohled závěr zcela absurdní, vymykající se úmyslu vyjádřenému v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

[38] Výklad předestřený krajským soudem odmítl i samotný žalovaný, který však přesto trvá na tom, že znak „*jinak spojených osob*“ byl v posuzovaném případě naplněn. V napadeném rozhodnutí žalovaný identifikoval předpoklady pro doměření daně v zásadě shodně jako kasační

soud v bodě [33] tohoto rozsudku. K první podmínce, tj. zda se jednalo o spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, uvedl, že správce daně zjistil cenu obvyklou za umístění reklamy na příslušných sportovních stadionech (od 409 Kč do 17.850 Kč za měsíc), přitom stěžovatel za reklamu zaplatil částku ve výši 720.000 Kč (tedy 120.000 Kč za měsíc). „Zjištěním rozdílu v cenách se má tak za prokázané, že daňový subjekt snížil svou daňovou povinnost vytvořením obchodního vztahu se společností PAMBROKE Media s.r.o., s níž ujednal vysokou cenu za reklamní služby, což pro daňový subjekt nebylo z ekonomického hlediska nikterak racionální. Lze tedy konstatovat, že v daném případě jsou daňový subjekt a společnost PAMBROKE Media s.r.o. spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů (osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty).“

[39] Ani s tímto hodnocením se však Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Zjištění, zda se sjednaná cena liší od ceny obvyklé, respektive od ceny, která by byla sjednána za obdobných podmínek mezi nespojenými osobami, totiž přichází v úvahu jen tehdy, unese-li správce daně břemeno tvrzení a břemeno důkazní ve vztahu k prokázání, že se v posuzovaném případě jedná o právní vztah vytvořený mezi spojenými osobami (v daném případě mezi tzv. jinak spojenými osobami). Podmínky aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů popsané v bodě [33] tohoto rozsudku představují určitý algoritmus, v němž je nezbytně třeba dodržet pořadí jednotlivých kroků. Pouze za situace, kdy správce daně zjistí, že dotčené subjekty jsou osobami spojenými, může posuzovat, zda cena mezi nimi sjednaná překročila cenu obvyklou. Opačný postup je nepřijatelný, neboť samotné překročení ceny obvyklé (byť se může jednat o překročení markantní), nutně neznačí, že si daňový subjekt počíná nezákonným způsobem, či že účelem existujícího právního vztahu je získání zakázané daňové výhody, respektive krácení státu na daních. Daňový subjekt má širokou smluvní volnost ohledně toho, s kým a za jakých podmínek (tedy i za jakou cenu) zboží či službu zakoupí. Jakkoliv to neznamená, že je povinností státu uznat každý výdaj (v libovolné výši) jako daňově účinný, daňovým orgánům zásadně nepřísluší posuzovat, zda nepřesahuje cenu obvyklou, ale při zjišťování, zda se jedná o daňově uznatelný výdaj, pouze zjišťuje, zda byl vynaložen za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů). S tím, může souviset rovněž hodnocení přiměřenosti výdaje, což je však kategorie podstatně benevolentnější, než srovnání s cenou obvyklou, které zákon vyžaduje v případě ceny sjednané mezi spojenými osobami. Je tomu tak proto, že v případě *jinak spojených osob* podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů se již předpokládá zainteresovanost účastníků obchodního vztahu spočívající v nedovolené optimalizaci daně (tento předpoklad je obsažen již v hypotéze právní normy), pročež je následně na daňovém subjektu, aby jej vyvrátil, tj. racionálně vysvětlil odlišnost ceny od ceny obvyklé (viz poslední bod algoritmu). S tím však souvisí, že v první fázi musí správce daně unést důkazní břemeno jak ve vztahu k existenci vztahu mezi spojenými osobami, tak ve vztahu k navýšení ceny oproti ceně obvyklé.

[40] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že první a druhou podmínku pro doměření daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nelze směřovat, neboť ze samotného navýšení ceny nelze bez dalšího usuzovat na propojenost dotčených daňových subjektů. Kasačnímu soudu je z jeho rozhodovací činnosti známo, že žalovaný již v minulosti (v jiných řízeních) dovozoval znak propojenosti ze zjištění o nadhodnocené ceně reklamy (viz např. rozsudek ze dne 13. 2. 2020, č. j. 7 Afs 176/2019-26). Činil tak nicméně za situace, kdy navýšení bylo zcela očividné na první pohled (např. více než 200násobné navýšení ceny) a současně k tomu přistoupily i další podezřelé okolnosti (nestandardní obsah smluv, zanedbatelný přínos reklamy pro činnost daňového subjektu a další). V posuzované věci nicméně žalovaný v napadeném rozhodnutí žádnou obdobnou argumentaci nepředestřel a při posuzování, zda se jedná o *jinak spojené osoby*, vycházel toliko ze zjištění o navýšení ceny oproti ceně obvyklé. Takový postup je však zcela nedostačující, neboť tím fakticky dochází ke splnutí první a druhé podmínky

algoritmu. Nejvyšší správní soud nepochybně, že vysoká cena (je-li na první pohled zřejmá) může představovat pro správce daně prvotní indicii pro zkoumání, zda se ve věci nejedná o spojené osoby. Nemůže však představovat jediné vodítko, jako tomu bylo v nyní posuzované věci, respektive, jak uvedl v napadeném rozhodnutí žalovaný.

[41] Na okraj kasační soud v této souvislosti ještě doplňuje, že závěry krajského soudu ani žalovaného nenachází oporu ani v jimi opakovaně odkazovaném rozsudku ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30. Jak krajský soud, tak žalovaný totiž závěry uvedené v citovaném rozsudku poněkud dezinterpretují, respektive nepřiléhavě zobecňují. Nejvyšší správní soud se v uvedeném rozsudku zabýval odlišnou právní otázkou, než v nyní projednávané věci, neboť posuzoval, zda § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 dopadá pouze na osoby, které skutečně a bezprostředně vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Dovedil přitom, že nikoliv, neboť uvedené ustanovení dopadá na všechny osoby v řetězci, které se takového vztahu účastnily a profitovaly z něj (snížením základu daně nebo zvýšením daňové ztráty). Nyní řešená situace se tedy od případu posuzovaného v citovaném rozsudku podstatně odlišuje, neboť v ní nevystupuje do popředí řetězec daňových subjektů, v rámci něhož by docházelo k přeprodávání služby. I v uvedeném rozhodnutí nicméně vycházel Nejvyšší správní soud ze skutečnosti, že primárně musí existovat právní vztah, který vznikl za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. To však žalovaný neprokázal a z obsahu napadeného rozhodnutí není ani zřejmé, jakým způsobem měl stěžovatel na věci profitovat. V této souvislosti neobstojí tvrzení krajského soudu, že stěžovatel si snižoval základ daně o částky mnohonásobně převyšující běžnou cenu za obdobné služby. Pokud totiž stěžovatel (společnost D. D. D. SERVIS) cenu skutečně uhradil a současně nebylo prokázáno, že by se mu finanční prostředky vracely zpět, postrádalo by zaplacení předražené služby pouze za účelem uplatnění vyšších výdajů jakoukoliv racionalitu, neboť by bylo finančně nevýhodné (stěžovatel by na reklamu vynaložil více prostředků, než o kolik si následně snížil daňové zatížení). I z tohoto důvodu je třeba trvat na unesení důkazního břemene správce daně (žalovaného) ve vztahu k prokázání, že stěžovatel a společnost PAMBROKE byly osobami jinak spojenými ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů. V případě propojených osob se totiž vytvoření právního vztahu za účelem krácení daně presumuje (či přesněji tato okolnost je jedním ze znaků *jinak spojených osob*), přičemž by bylo následně na stěžovateli, aby prokázal opak.

[42] Nejvyšší správní soud tedy přisvědčil první kasační námitce stěžovatele, že bylo povinností žalovaného zkoumat případnou existenci jiných okolností, které by nasvědčovaly tomu, že se jedná o právní vztah, který vznikl převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, tj. že stěžovatel a společnost PAMBROKE jsou *jinak spojenými osobami* ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů. V tomto směru však žalovaný důkazní břemeno neunesl a krajský soud tedy věc posoudil nesprávně, když dovedl, že existenci vztahu mezi *jinak spojenými osobami* daňové orgány prokázaly.

[43] Jakkoliv by již dosavadní zjištění zcela postačovala ke zrušení přezkoumávaného rozsudku krajského soudu, potažmo i rozhodnutí žalovaného, Nejvyšší správní soud považuje za účelné vypořádat i zbylé kasační námitky, které se vztahují především k druhé podmínce aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, tj. zjištění rozdílu mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou.

[44] K této problematice se váže bohatá rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudky ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105, publ. pod č. 1852/2009 Sb. NSS, ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, či ze dne 22. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013-27), kterou tento soud shrnul v rozsudku ze dne 19. 9. 2019, č. j. 5 Afs 341/2017-47. V něm uvedl, že pokud je „*prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, je na správci daně, aby prokázal, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od ceny, které by byly sjednány mezi nezávislými*“

osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. (...) Správce daně proto musí provést srovnání, při kterém musí zjistit jednak cenu sjednanou mezi spojenými osobami a jednak cenu obvyklou (srovnanou s průměrem cen, tzv. cenu referenční), za kterou se srovnatelnou komoditou obchodují osoby nezávislé. Nutnou (nikoli však dostačující) podmínkou pro úpravu základu daně dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je existence rozdílu mezi cenami. Pro zjišťování „obvyklosti“ ceny musí být správce schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ve vztahu ke všem rozhodným aspektům. Obvyklou cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Jak již uvedl NSS v rozsudku ze dne 27. 1. 2011, čj. 7 Afs 74/2010 - 81, č. 2548/2012 Sb. NSS) - referenční (obvyklá) cena je v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy. Pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, musí pečlivě zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby, a pokud se tyto podmínky liší, provést patřičnou korekci referenční ceny.

[45] V nyní posuzované věci správce daně při zjišťování ceny obvyklé do referenčního vzorku zahrnul jednak smlouvy uzavřené jinými subjekty přímo s dotčenými sportovními areály (Andrův stadion, Golf Aréna Ostrava), současně pak vycházel i z oficiálních ceníků těchto sportovišť pro libovolného zájemce o umístění reklamy. V neposlední řadě pak připočetl i předpokládanou cenu za vyhotovení reklamního panelu. Tímto způsobem správce daně dovedl, že za příslušné zdaňovací období došlo k navýšení oproti ceně obvyklé o 335 %.

[46] Nejvyšší správní soud nicméně nepřehlédl, že stěžovatel v průběhu celého daňového řízení konzistentně tvrdil, že ze strany společnosti PAMBROKE se jednalo o kompletní službu (reklama „na klíč“), protože ceny za pronájem ploch přímo od sportovišť nepředstavují srovnatelný vzorek. Tuto námitku pak vznesl i v řízení před krajským soudem, který se jí však blíže nezabýval. V daném rozsahu je proto rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný.

[47] Jakkoliv není úlohou kasačního soudu nahrazovat činnost soudu krajského, považuje za vhodné se i k nastíněné otázce krátce vyjádřit. Žalovaný se s obdobnou námitkou stěžovatele v odvolacím řízení vypořádal poněkud kusým konstatováním, že společnost D. D. D. SERVIS si mohla reklamu (a to podstatně levněji) zajistit přímo od dodavatele reklamních ploch. Současně shledal, že stěžovatel neprokázal žádnou přidanou hodnotu zprostředkování reklamy společností PAMBROKE oproti situaci, kdy by si reklamu zajistil přímo u sportovního areálu. V této souvislosti nicméně Nejvyšší správní soud uvádí, že onu přidanou hodnotu může představovat samotné zprostředkování reklamy, spočívající v tom, že odběratel není nucen sám aktivně komunikovat s poskytovatelem reklamních ploch, či kupříkladu dohlížet na výrobu reklamy a její umístění.

[48] Kasační soud tedy neshledává nic nestandardního na tom, pokud společnost D. D. D. SERVIS nepoptala reklamu přímo u dotčených sportovních areálů, ale k provedení reklamy uzavřela smlouvu se zprostředkovatelem. Jedná se o naprosto běžný postup, což by měly při stanovení referenčního vzorku zohlednit i daňové orgány. Proto by pro účely stanovení ceny obvyklé měly vycházet právě z cen, které by byly v běžných obchodních vztazích sjednány mezi odběratelem reklamy a zprostředkovatelem reklamy, nikoliv jejím konečným poskytovatelem. Vzhledem k tomu, že v daném případě tak správce daně neučinil, neodráží jím zjištěná cena obvyklá konkrétní podmínky posuzované obchodní transakce. Je totiž zjevné, že ceny zprostředkovatele se budou od cen přímého dodavatele lišit (budou zpravidla vyšší). Není však povinností daňového subjektu vyhledávat cenově nejvýhodnější nabídku a žalovaný tedy nemůže

po stěžovateli, respektive společnosti D. D. D. SERVIS spravedlivě požadovat, aby smlouvu uzavřela přímo s dotčenými sportovními areály, neboť je otázkou její svobodné volby, jakým způsobem si reklamní služby zajistí, tj. zda přímo nebo skrze zprostředkovatele. Ostatně správce daně má vždy možnost, zjistí-li nestandardní cenu, aniž by se mu podařilo prokázat, že se jedná o osoby spojené ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, ověřit úhradu daně u příjemce finančních prostředků, jakož i případně dodatečně dohlédnout na její odvod do státního rozpočtu. Případné zjištění, že příjemce peněžních prostředků daň neodvedl, nelze klást bez dalšího k tíži příjemci plnění. V posuzované věci se přitom nejednalo o řetězec subjektů, v němž by docházelo k několikerému přeprodávání totožné služby, neboť správcem daně vymezený řetězec sestával toliko z dodavatele nájemních ploch, společnosti PAMBROKE a společnosti D. D. D. SERVIS, tj. odběratele. Za těchto okolností má soud za to, že o žádném řetězci ve skutečnosti ani hovořit nelze, neboť se v základních obrysech jedná o běžný obchodní model, přičemž žalovaný na žádné nestandardní okolnosti, vyjma navýšení ceny, v napadeném rozhodnutí neupozornil.

[49] Důraz na řádné stanovení referenčního vzorku, tj. na zahrnutí cen od zprostředkovatelů (nikoliv konečných poskytovatelů), případně na odpovídající úpravu zjištěné ceny s přihlédnutím k odlišnosti od obchodní transakce mezi společnostmi D. D. D. SERVIS a PAMBROKE je přitom o to silnější, že zjištěný rozdíl cen nebyl v posuzované věci příliš výrazný (335 % ceny obvyklé). V případě odpovídající úpravy referenčního vzorku tak nelze vyloučit, že by rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou byl spíše zanedbatelný. Nejvyšší správní soud shledal tedy důvodnou i námitkou stěžovatele stran nesprávného stanovení referenčního vzorku pro účely srovnání cen.

[50] Za nedůvodné naopak kasační soud považuje tvrzení, že správce daně měl vycházet ze smluv předložených stěžovatelem. Odkazuje na bod 19 rozsudku krajského soudu a body 53 - 57 napadeného rozhodnutí, v nichž se krajský soud a žalovaný obdobnou otázkou zabývali, a kasační soud se s jejich hodnocením ztotožňuje. Žalovaný především poukázal na nesrovnatelnost plnění v předložených smlouvách s podmínkami na straně stěžovatele, a to jak z hlediska rozsahu (smlouvy se např. týkaly vyjma umístění reklamních panelů také práva užívat logo sportovního klubu, zajištění VIP vstupů na zápasy apod.), tak času (zcela jiné zdaňovací období). Soud přitom s žalovaným souhlasí zejména v tom směru, že plnění vymezené ve smlouvách je neoddělitelné, tedy že z nich nelze seznat, jaká by byla cena, pokud by bylo předmětem smlouvy pouze umístění reklamního panelu jako v nyní projednávané věci.

[51] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že rozsudek krajského soudu je dílem nezákonný a dílem nepřezkoumatelný [§ 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.]. Vzhledem k tomu, že s ohledem na zjištěný charakter pochybení by krajskému soudu nezbylo, než napadené rozhodnutí zrušit, nepovažuje tento soud za účelné vracet mu věc k dalšímu projednání, ale přikročil bez dalšího i ke zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného.

VII. Závěr a náklady řízení

[52] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto rozsudek krajského soudu zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s.) a současně za použití § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. zrušil i napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Žalovaný je vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto zrušujícím rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.).

[53] Nejvyšší správní soud je soudem, který o věci rozhodl jako poslední, proto musí určit náhradu nákladů soudního řízení. Ve vztahu k výsledku celého soudního řízení je pak nutno

posuzovat procesní úspěšnost účastníků řízení. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. má úspěšný účastník právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníku řízení, který úspěch ve věci neměl. Ve věci měl úspěch stěžovatel, protože mu Nejvyšší správní soud přiznal náhradu nákladů řízení.

[54] Náklady řízení spočívají v první řadě v náhradě za zaplacený soudní poplatek ve výši 3.000 Kč v řízení o žalobě a 5.000 Kč v řízení o kasační stížnosti.

[55] Stěžovatel byl v řízení o žalobě na základě plné moci zastoupen Mgr. Ing. Drahomírem Foltanem, daňovým poradcem, který v řízení učinil dva úkony právní služby spočívající v převzetí a přípravě zastoupení a sepsání žaloby [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Za tyto úkony náleží odměna 2 x 3.100 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], a paušální částka ve výši 2 x 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Vzhledem tomu, že uvedený daňový poradce jen plátcem DPH, zvýšil soud částku odměny o příslušnou daň. Celková výše odměny v této fázi řízení činí 8.228 Kč.

[56] V řízení o kasační stížnosti stěžovatele zastupuje advokát JUDr. Petr Langer, Ph.D., LL.M., který v řízení učinil tři úkony právní služby – převzetí a příprava zastoupení, sepsání kasační stížnosti a sepsání repliky [tj. úkony podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) a advokátního tarifu]. Za tyto úkony náleží odměna ve výši 3 x 3.100 Kč, a paušální částka 3 x 300 Kč. Zástupce stěžovatele nedoložil, že by byl plátcem DPH (a ani zvýšení odměny o DPH nepožadoval), proto činí částka odměny v řízení o kasační stížnosti 10.200 Kč. Celkově je tedy žalovaný povinen stěžovateli uhradit náklady ve výši 26.428 Kč.

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

V Brně dne 18. srpna 2021

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu