



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Ivo Pospíšila, soudce JUDr. Josefa Baxy a soudkyně JUDr. Lenky Kaniové 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 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 7. 2019, č. j. 30037/19/5200-10424-711138, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 1. 2021, č. j. 22 Af 42/2019-36,

### t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 1. 2021, č. j. 22 Af 42/2019-36, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27. 7. 2019, č. j. 30037/19/5200-10424-711138, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani o kasační stížnosti.
- IV. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci k rukám jeho zástupce advokáta JUDr. Petra Langera, Ph.D., LL.M., na náhradě nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti 28.570 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] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 18. 9. 2018, č. j. 3282181/18/3216-50524-809821, doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012. Současně žalobci uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně. Žalobce byl v tomto zdaňovacím období společníkem společnosti D.D.D. SERVIS OPAVA v. o. s. (dále jen „D.D.D. SERVIS“) a jím vykázané příjmy byly příjmy z obchodní činnosti této společnosti. Společnost D.D.D. SERVIS v rozhodném období uzavřela smlouvu

o propagaci se společností PRESSTEX MEDIA SE (dále jen „PRESSTEX“). Ceny reklamních služeb výrazně převyšovaly cenu obvyklou a žalobci se nepodařilo spolehlivě doložit důvody navýšení cen. To vedlo správce daně k závěru, že žalobce a společnost PRESSTEX jsou jinak spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Z tohoto důvodu část nákladů deklarovaných žalobcem neuznal a přistoupil k doměření daně. Žalovaný rozhodnutí správce daně následně změnil co do výše doměřené daně a penále z ní, neboť správce daně nesprávně vyloučil také náklady na pořízení zimmých pneumatik a autokoberců.

[2] V žalobě podané u Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“) žalobce namítal, že žalovaný nesprávně vyložil § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů. Nejdříve je nezbytné stanovit podmínky spojení určitých osob a pak takové spojení doložit. Podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, se za jinak spojené osoby považují osoby, jež vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Správce daně však existenci takového vztahu neprokázal a dovozoval jej jen a pouze z rozdílu v cenách. Správce daně tedy měl prokázat nejdříve existenci smluvního vztahu a následně se zabývat cenami. Jinak řečeno, pokud správce daně neprokáže existenci účelového smluvního vztahu, nemůže zkoumat druhou podmínku, tedy výši smluvených cen. Propojení žalobce se společností PRESSTEX tedy správce daně dovedl pouze z cen, o nichž měl za to, že jsou neobvyklé. Pokud jde o samotnou výši cen, vycházel žalobce z cen za reklamu sjednaných mezi veřejnoprávními korporacemi. Z tohoto hlediska mu nebylo zřejmé, proč by shodné ceny sjednané mezi soukromoprávními subjekty měly být problematické. Správce daně a žalovaný také pracovali s nesprávným vzorkem při zjišťování referenčních cen. Žalobce totiž nekupoval reklamní plochy, na jejichž cenu se zaměřil žalovaný, ale reklamní služby jako celek tzv. na klíč.

[3] Krajský soud žalobu zamítl. Uvedl, že ze správního spisu vyplývá existence smluvního vztahu mezi společností PRESSTEX a společností D.D.D. SERVIS. To, že oba subjekty uzavřely smlouvu, ostatně žalobce nezpochybnil. Správce daně se tak zcela správně zaměřil na otázku výše ceny a nemusel prokazovat existenci smluvního vztahu mezi ekonomicky nebo personálně či jinak propojenými osobami. Krajský soud se také ztotožnil s žalovaným ohledně srovnání situace veřejnoprávních a soukromoprávních subjektů. Žalobcem předložené smlouvy se vztahovaly k jinému zdaňovacímu období a také rozsah sjednaných služeb nebyl srovnatelný. Krajský soud tak nemohl postupu žalovaného, který se těmito smlouvami blíže nezabýval, nic vytknout.

## II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

[4] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody opřel o § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[5] Stěžovatel především nesouhlasil s výkladem § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů provedeným krajským soudem. Stěžovatel v řízení před krajským soudem poukázal zejména na to, že aby mohla být naplněna hypotéza tohoto ustanovení, je zapotřebí prokázat existenci účelového právního vztahu a až následně zkoumat, zda ceny odpovídají cenám sjednaným mezi nespojenými osobami. Sama smlouva existenci vztahu prokazovat nemůže. Pokud by tomu tak bylo, pak by nespojenými osobami byly pouze takové osoby, které mezi sebou žádný právní vztah nemají. Jinak řečeno, podle argumentace krajského soudu a správních orgánů by všechny právní vztahy byly podřaditelné pod § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů. Jakýkoliv právní vztah však sám o sobě nemůže sloužit ke snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Stěžovatel dále odmítl souhlas krajského soudu s tvrzením, že byl součástí podvodného řetězce. Krajský soud nevysvětlil, z čeho tak usoudil, a současně

při posouzení výše cen aproboval správními orgány zvolený nesprávný referenční vzorek, neboť smlouvy v tomto vzorku svým obsahem neodpovídaly smlouvám uzavřeným mezi společnostmi PRESSTEX a D.D.D. SERVIS. Zvolený referenční vzorek krajský soud bez dalšího akceptoval, ačkoliv byl nesprávně zvolen a cena byla deklarována jako jediná, nikoliv jako interval. Podle judikatury kasačního soudu je přitom rozhodující právě volba intervalu cen. Správce daně pak má povinnost přihlédnout k ceně, která je pro daňový subjekt výhodnější.

[6] Stěžovatel dále uvedl, že krajský soud neprokázal, jakou daňovou výhodu stěžovatel zaplacením za „předraženou“ službu získal. Stěžovatel také poukázal na to, že nikoliv všechny subjekty obchodující s PRESSTEX uzavíraly smlouvy za účelem získání daňové výhody. O tom ostatně svědčí i výše cen, když u ostatních subjektů byly ceny stonásobně vyšší, nicméně v případě stěžovatele pouze třikrát vyšší. Hodnocení této výše jako neobvyklé je přitom způsobeno pouze nesprávnou volbou referenční ceny správcem daně. Závěrem stěžovatel odmítl tvrzení krajského soudu, že smlouvy uzavírané veřejnoprávními subjekty jsou pro nynější věc nepoužitelné. Pokud jde o výši cen, pak zcela jistě použitelné jsou. Jestliže soud tyto smlouvy odmítá také kvůli jiným zdaňovacím obdobím, je třeba poukázat na to, že rozdíl v čase se dá řešit zohledněním inflace. Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu jakož i rozhodnutí žalovaného zrušil.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti souhlasil s tím, že sama existence právního vztahu nepostačuje k naplnění hypotézy § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. 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. Žalovaný ani správce daně tak nemuseli prokazovat to, že účelem právního vztahu bylo především navýšení ceny. Pokud jde o stanovení referenčních cen, byla tato námitka podle žalovaného nedůvodná. Tyto ceny byly stanoveny právě na základě intervalu cenu dosažených mezi nespojenými osobami a správce daně použil horní hranici těchto intervalů. Na námitku odlišnosti agenturních cen žalovaný reagoval v bodech 51–55 rozhodnutí o odvolání. Současně žalovaný trval na vyloučení stěžovatelem předložených smluv, neboť rozsahem plnění ani časovým obdobím uskutečnění plnění neodpovídaly nynější věci. Požadavek na zohlednění inflace či oddělení srovnatelného rozsahu je zcela neuskutečnitelný. V tomto ohledu žalovaný konstatoval, že krajský soud nemusel zkoumat každou jednotlivou smlouvu předloženou stěžovatelem, neboť soudy nemají povinnost reagovat na jednotlivé kasační námitky, pokud proti nim vystaví argumentaci, v jejíž konkurenci žalobní argumentace jako celek neobstojí. Závěrem žalovaný poukázal na to, že žalobce nemusel na transakci vydělat. 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). Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[8] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatel konstatoval, 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. Pokud jde o výši cen, byly ceny zjištěné v citovaných rozhodnutích kasačního soudu extrémní na první pohled. Tak tomu však v nynější věci není. Pokud ohledně výše cen žalovaný odkazuje na odůvodnění rozhodnutí o odvolání, pak je třeba poukázat na to, že v něm konstatuje, že stěžovatel mohl uzavřít smlouvy přímo se sportovním klubem. Tuto skutečnost však nijak nedoložil. Závěrem zopakoval, že není zřejmé, jakou výhodu

měl stěžovatel transakcí získat, neboť se mu uhrazené prostředky nevrátily. Podle § 92 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, totiž právní domněnky a fikce prokazují správce daně.

[9] Na repliku reagoval žalovaný konstatováním, že stěžovatel nevhodně poukazuje na žalovaným citované rozsudky Nejvyššího správního soudu. Žalovaný jimi dokládá svůj právní názor ohledně povinnosti správce daně prokazovat úmysl při zapojení do podvodného řetězce. Žalovaný tímto odkazem rozhodně nepodporoval svůj právní názor ohledně míry zvýšení cen.

[10] Konečně stěžovatel ve své další reakci poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67, v němž soud rozhodoval o jeho kasační stížnosti v obdobné věci a zrušil jak napadený rozsudek, tak i rozhodnutí žalovaného. Stěžovatel proto vyjádřil přesvědčení, že kasační soud by měl rozhodnout stejně, neboť nyní projednávaná věc se s předchozím případem v podstatných znacích shoduje.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil splnění zákonných podmínek řízení o kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Poté přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že **je** důvodná.

[12] Kasační soud úvodem konstatuje, že v nynější věci není sporné, zda společnost PRESSTEX poskytla společnosti D.D.D. SERVIS reklamní služby a zda D.D.D. SERVIS za služby zaplatila. Spornou otázkou však nadále zůstává závěr správních orgánů a krajského soudu, že smlouva o poskytnutí reklamních služeb byla uzavřena mezi jinak spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů a že toto spojení dokládá samotné uzavření smlouvy s vyššími cenami, než jsou ceny obvyklé.

[13] Podle § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů platí, že „*[i]š-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.*“

[14] Správce daně může upravit základ daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, jestliže prokáže, že se v dané věci jedná o spojené osoby. Následně musí zjistit, že ceny sjednané mezi těmito osobami se liší od cen, které by sjednaly nespojené osoby v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Následně správce daně musí poskytnout daňovému subjektu prostor, aby rozdíl v cenách uspokojivě vysvětlil. Důkazní břemeno ohledně splnění prvních dvou podmínek tíží tedy správce daně. V případě třetí podmínky se však důkazní břemeno přenáší na daňový subjekt (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31 a ze dne 26. 11. 2020, č. j. 4 Afs 343/2018-61). Podle rozsudku kasačního soudu ze dne 26. 3. 2014, č. j. 9 Afs 87/2012-50, pak platí, že „*podstatný rozdíl od obvyklých cen nastává tehdy, prodává-li se příliš levně nebo nakupuje-li se příliš drazce; v takovém případě musí být takový rozdíl vždy uspokojivě doložen.*“

[15] V nynější věci tedy bylo nezbytné, aby správce daně prokázal, že stěžovatel a společnost PRESSTEX jsou jinak spojenými osobami podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30, „*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 i, veškeré osoby, které se na řetězci obchodních transakcí směřujících ve svém důsledku ke snížení základu daně*

*nebo zvýšení daňové ztráty podílely. [...] Dikce 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 nepřímo účastnily a profitovaly z něj.“ Účelové vytvoření právního vztahu tak dokládá absence ekonomického smyslu takové transakce. Na druhé straně musí být zjevný motiv, kterým je zkrácení daně (srov. rozsudky Nejvyššího správního 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).*

[16] Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, 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 jehož 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.“

[17] Takové hodnocení však odporuje dikci § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů. Předpokladem doměření daně musí být především zjištění, že dané osoby vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Správce daně však musí prokázat také přítomnost neobvyklých okolností, které vedou k závěru, že skutečným účelem právního vztahu je získání daňové výhody. Stěžovatel správně namítl, že názor krajského soudu by vedl k tomu, že všechny osoby mající mezi sebou právní vztah by bylo možné považovat za jinak spojené osoby. Takový závěr je však v příkrém rozporu se smyslem § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

[18] Žalovaný v napadeném rozhodnutí zkoumal naplnění podmínek identifikovaných výše kasačním soudem. K závěru, že stěžovatel a společnost PRESSTEX byli spojenými osobami, dospěl na základě rozdílu v cenách za poskytované reklamní služby (viz bod 43 rozhodnutí žalovaného). Nejvyšší správní soud se však s tímto hodnocením neztotožňuje. Žalovaný mohl ke zkoumání výše cen přistoupit až v okamžiku, kdy měl za prokázané (tj. unesl důkazní břemeno), že k vytvoření právního vztahu došlo mezi osobami jinak spojenými. Jinými slovy, žalovaný tak přeskočil první krok algoritmu, který musí být dodržen. Tento postup je nepřijatelný, neboť cena sama o sobě nemusí prokazovat účelovost právního vztahu. Daňový subjekt může své obchodní partnery vybírat na základě nejrůznějších kritérií, včetně svých ekonomických potřeb, a státu nepřisluší zkoumat, s kým a proč daňový subjekt vstupuje do právních vztahů. To však neznamená, že stát má povinnost uznat každý výdaj jako daňově účinný. Správce daně tedy pouze zjišťuje, zda určitý výdaj byl vynaložen za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů).

[19] Podle kasačního soudu tedy nelze ze zvýšené ceny bez dalšího dovozovat propojenost účastníků právního vztahu. Kasační soud současně nepřehlédl, že v minulosti znak propojenosti žalovaný dovodil z ceny. Bylo tomu však za situace, kdy cena byla nepřiměřená na první pohled (více než 200násobné navýšení ceny) a současně právní vztah provázely další nestandardní okolnosti, jako například podezřelý obsah smluv, zanedbatelný přínos reklamy pro činnost daňového subjektu apod. Tyto okolnosti však žalovaný v nynější věci nezkoumal a vycházel pouze z poměření ceny vůči ceně obvyklé. Tímto však nepřipustně fakticky smísl první a druhý krok algoritmu. Nejvyšší správní soud nezpochybnuje, že vysoká cena může představovat pro správce daně jednu z indicií pro zkoumání spojení osob. Nemůže se však jednat o indicii jedinou a správce daně je povinen zkoumat i další okolnosti svědčící pro to, že právní vztah byl vytvořen převážně za účelem daňového zvýhodnění jedné ze smluvních stran, a to ve formě snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Tento závěr ostatně potvrdil kasační soud i v nedávném rozsudku ze dne 20. 8. 2021, č. j. 2 Afs 313/2019-43, v němž uvedl „[p]okud správce daně prokáže, že sjednaná cena mezi daňovým subjektem a dodavatelem je vyšší než cena obvyklá, a z okolností známých správci daně neplyne zvláštní důvod pro tuto vyšší cenu a daňový

*subjekt ani na výzvu neosvědčí důvody, které ospravedlňují tento cenový rozdíl, zpravidla to postačí k závěru, že právní vztah mezi nimi byl vytvořen převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty (daňový subjekt a dodavatel jsou považováni za tzv. jinak spojené osoby)*“ (zvýraznění doplněno nyní kasačním soudem).

[20] Nejvyšší správní soud také konstatuje, že jeho rozsudek ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30, žalovaný a krajský soud značně dezinterpretují. Kasační soud se totiž v tomto rozsudku zabýval především otázkou, zda za jinak spojené osoby mohou být považovány všechny osoby v řetězci či pouze osoby, které skutečně a bezprostředně vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Uvedl přitom, že § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů dopadá na všechny osoby v řetězci. To však značně odlišuje kasačním soudem řešenou věc od nyní projednávané věci, neboť v nynější věci nejde o řetězec propojených osob. I v citovaném rozsudku však Nejvyšší správní soud vycházel ze skutečnosti, že musí existovat účelový právní vztah, aby správce daně mohl přistoupit k dalším krokům algoritmu. To však žalovaný neprokázal a z obsahu napadeného rozhodnutí není ani zřejmé, jakým způsobem měl stěžovatel nebo druhá strana 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 (či jiné hodnoty) 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 by si následně snížil daňové zatížení). Proto je třeba trvat na unesení důkazního břemene žalovaným ve vztahu k prokázání, že stěžovatel a společnost PRESSTEX jsou jinak spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů. Tato námitka je tedy důvodná.

[21] Pokud jde o námitku týkající se zjištění rozdílu mezi sjednanou a obvyklou cenou, lze odkázat na rozsáhlou rozhodovací praxi kasačního soudu (viz např. rozsudky ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105, 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 zjišťovat 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, č. j. 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.*“

[22] V nynější 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) a jednak 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 zdaňovací období roku 2012 došlo k navýšení oproti ceně obvyklé o 217 %, resp. 536 %.

[23] Stěžovatel však v průběhu řízení tvrdil, že společnost PRESSTEX poskytovala službu tzv. na klíč. Z tohoto důvodu ceny za přímý pronájem ploch nemohou představovat srovnatelný vzorek. Tuto námitku stěžovatel ostatně vznesl i v žalobě a krajský soud se s ní nevypořádal. V tomto rozsahu je tedy napadený rozsudek krajského soudu navíc i nepřezkoumatelný.

[24] Pokud jde o konstatování žalovaného, že stěžovatel si mohl reklamu pořídit levněji „napřímo“ a že zprostředkování reklamy nemá pro stěžovatele přidanou hodnotu, kasační soud považuje za vhodné se k němu vyjádřit, ačkoliv si je vědom, že není jeho úlohou nahradit činnost krajského soudu. Přidanou hodnotu představuje reklama sama o sobě, neboť tímto způsobem podnikatelé udržují svou značku v povědomí veřejnosti. Pokud jde o zprostředkování, představuje přidanou hodnotu to, že zajištění reklamy nemusí podnikatel obstarávat sám a přenechá jej profesionálům. Je proto logické, že cena za služby může být vyšší než v případě přímého sjednání. Je třeba zvážit také to, že daňový subjekt nemusí mít vždy časové, lidské a vědomostní kapacity na to, aby zajistil reklamu na profesionální úrovni vlastními silami. Žalovaný ani správce daně tak nemohou požadovat, aby daňový subjekt vyhledával vždy tu nejvýhodnější nabídku a uzavřel smlouvy přímo se sportovními areály, kde bude reklama vystavena. Postup společnosti D.D.D. SERVIS je ryze otázkou svobodné volby. 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, společností PRESSTEX 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.

[25] 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 PRESSTEX je přitom o to silnější, že zjištěný rozdíl cen nebyl v posuzované věci příliš výrazný (217 %, resp. 536 % 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.

[26] Pokud jde o požadavek stěžovatele na zahrnutí jím předložených smluv do referenčního vzorku, je třeba souhlasit s krajským soudem a žalovaným. Žalovaný především poukázal na nesrovnatelnost plnění v předložených smlouvách s podmínkami na straně stěžovatele, a to jak z hlediska rozsahu (smlouvy se např. týkaly kromě umístění reklamních panelů také práva užívat logo sportovního klubu, zajištění VIP vstupů na zápasy apod.), tak času (zcela jiné zdaňovací období). Kasační soud přitom s žalovaným souhlasí zejména v tom směru, že plnění vymezené ve smlouvách je neoddělitelné. Zjištění, jaká by byla cena pouhého umístění reklamních panelů ve sportovním areálu, je tak pouhou spekulací.

[27] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že napadený rozsudek krajského soudu je částečně nezákonný a částečně 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 kasační soud za účelné vracet mu věc k dalšímu řízení, ale přikročil bez dalšího i ke zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[28] 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.).

[29] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s. Podle tohoto ustanovení, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel měl v řízení plný úspěch, a proto mu Nejvyšší správní soud přiznal náhradu nákladů řízení. Náklady řízení spočívají v první řadě v náhradě zaplaceného soudního poplatku ve výši 3.000 Kč v řízení o žalobě a 5.000 Kč v řízení o kasační stížnosti.

[30] 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 je plátcem DPH, zvýšil soud částku odměny o příslušnou daň. Celková výše odměny za zastupování v řízení o žalobě je tedy 8.228 Kč.

[31] V řízení o kasační stížnosti stěžovatele zastupoval 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 je plátcem DPH, a proto soud zvýšil částku odměny o příslušnou daň. Celková výše odměny za zastupování v řízení o kasační stížnosti je tedy 12.342 Kč.

[32] Celkem je tedy žalovaný povinen uhradit k rukám stěžovatelova zástupce JUDr. Petra Langera, Ph.D., LL.M., advokáta, 28.570 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 10. září 2021

JUDr. Ivo Pospíšil  
předseda senátu