



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Sylvy Šiškeové a soudce Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **Jaroslav Kopecký**, Žádovice 37, zastoupeného advokátem Mgr. Ing. Michalem Hebkým, Osiková 137/33, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 3. 2019, čj. 11777/19/5200-10422-70855, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 9. 2021, čj. 30 Af 37/2019-100,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 9. 2021, čj. 30 Af 37/2019-100, **se ruší**.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 3. 2019, čj. 11777/19/5200-10422-70855, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 16 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho advokáta Mgr. Ing. Michala Hebkého.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (správce daně) doměřil žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 14. 9. 2016 daň z příjmů fyzických osob za rok 2012 ve výši 774 945 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále ve výši 154 989 Kč. K doměření daně správce daně vedla skutečnost, že žalobce prodal spojeným osobám stroje a v rozporu s § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nedoložil rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou za prodej teleskopického manipulátoru, diskového podmítače, válce

a návěsu společnosti J & K Invest Trade, s.r.o. (dále „J & K“). Druhým důvodem bylo neuznání výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů od společností AutoAgro Tech s.r.o. za dodávku řepky ozimé, od J & K Investment Trading s.r.o. za nákup hnojiva, od AGRO - INVEST TRADE s.r.o. za nákup pšenice krmné a od P.A.P.V. Trading s.r.o. na propagaci a reklamu.

[2] Žalovaný po doplnění dokazování vyhověl argumentaci žalobce ohledně špatného technického stavu některých strojů v době prodeje společnosti J & K a uznal jako daňově účinné výdaje na nákup řepky ozimé od společnosti AutoAgro Tech a výdaje na propagaci a reklamu od společnosti P.A.P.V. Napadeným rozhodnutím proto změnil dodatečný platební výměr tak, že dodatečně doměřenou daň a penále snížil.

[3] Žalobce se proti rozhodnutí žalovaného bránil u Krajského soudu v Brně, který žalobu zamítl.

[4] Žalobce (stěžovatel) v kasační stížnosti vznesl námitky, které lze rozdělit do dvou skupin. V první řadě argumentuje, že prekluzivní lhůta pro stanovení daně marně uplynula. Dále nesouhlasí se závěry napadeného rozsudku týkající se prodeje strojů společnosti J & K a použití § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Kasační námitky i vyjádření žalovaného NSS pro větší přehlednost podrobněji popisuje v následující části odůvodnění.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[5] Kasační stížnost je důvodná.

[6] NSS předem podotýká, že námitkou prekluze i otázkou splnění podmínek pro aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů se již ve skutkově a právně obdobné věci téhož stěžovatele zabýval (rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2022, čj. 10 Afs 453/2021-66). Citovaný rozsudek se týkal doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011. NSS jím zrušil napadený rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení. Ze závěrů tohoto rozsudku lze přiměřeně vyjít také v nyní posuzované věci.

III. A. K prekluzi pravomoci vyměřit daň

[7] Ve zdaňovacím období roku 2010 stěžovatel vykázal daňovou ztrátu, kterou posléze správce daně vyměřil konkludentním platebním výměrem. V důsledku zvýšení příjmů stěžovatele o příjmy dříve nezahrnuté správce daně ztrátu dodatečným platebním výměrem zrušil, resp. doměřil na částku 0 Kč. Stěžovatel tvrdí, že ztráta sice byla vyměřena, ale nevznikla, a proto ji nemohl uplatnit ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období roku 2010 jako položku odčitatelnou od základu daně.

[8] Stěžovatel poukázal na skutečnost, že daňové orgány dovodily několik možných dat konce prekluzivní lhůty. Podle stěžovatele připadl její konec na 6. 12. 2017, alternativně na 3. 4. 2018. V této souvislosti namítá, že § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů a § 148 odst. 1 a 3 daňového řádu obsahují nejasná pravidla pro běh lhůty pro stanovení daně u zdaňovacího období, v němž mohla být uplatněna daňová ztráta. Není zřejmé, zda správce daně považuje

pokračování

§ 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů za speciální úpravu k celému § 148 daňového řádu, nebo jen k některým jeho částem. Domnívá se, že § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů není speciálním ustanovením k § 148 odst. 1 daňového řádu. Na účinky zahájení daňové kontroly navíc nemůže být souběžně užitá jak obecná úprava uvedená v § 148 odst. 3 daňového řádu, tak zvláštní úprava podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Nic nebrání tomu, aby daňové orgány ve věci postupovaly podle obecné právní úpravy, neboť zvláštní právní úprava se účinku zahájení daňové kontroly netýká. Uvedený výklad ponechává správci daně dostatečný časový prostor v délce tří let pro provedení daňové kontroly a zároveň chrání daňový subjekt před neúměrnými průtahy.

[9] Stěžovatel rovněž dodává, že daňový řád před účinností zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb. (tj. v období do 1. 1. 2014) neznal žádost o mezinárodní spolupráci jako důvod pro stavení prekluzivní lhůty. Na běh a délku prekluzivní lhůty se proto použije § 148 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2013. Odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci v období po 1. 1. 2014 nelze považovat za právně relevantní skutečnost pro stavení prekluzivní lhůty.

[10] Žalovaný ve vyjádření uvedl, že lhůta pro stanovení daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2012 podle § 148 odst. 1 daňového řádu začala běžet dne 2. 4. 2013. Konec lhůty pro stanovení daně se řídí § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, neboť stěžovatel za zdaňovací období roku 2010 v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob vykázal ztrátu. Podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů končí lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období 2010 až 2015 současně s lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, tj. naposledy ve zdaňovacím období roku 2015. Ustanovení § 38r zákona o daních z příjmů je speciálním ustanovením vůči § 148 daňového řádu a lhůty stanovené daňovým řádem modifikuje. Podle žalovaného na běh lhůty podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů nemá vliv skutečnost, že správce daně dodatečně doměřil daňovou ztrátu na 0 Kč. Žalovaný v této souvislosti odkázal na judikaturu NSS, podle níž není výsledný stav pro uplatnění delší prekluzivní lhůty rozhodný. Podstatná je výchozí situace, tedy že ztráta vznikla a že ji bylo možné uplatnit kdykoli během pěti následujících let.

[11] Podle § 148 odst. 1 daňového řádu *daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*

[12] Podle § 148 odst. 3 daňového řádu *byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.*

[13] Podle § 34 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů *lze od základu daně odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.* Na základě § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů pak platí, že lze-li uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím

období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, lhůta pro vyměření jak pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, *končí současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit.*

[14] Stěžovatel ve zdaňovacím období roku 2010 vykázal daňovou ztrátu ve výši 27 118 Kč, kterou bylo možné uplatnit ve zdaňovacích obdobích let 2011 až 2015. Lhůta pro vyměření daně se u všech těchto zdaňovacích období řídila lhůtou pro poslední z nich. I pro zdaňovací období roku 2012 tedy byla určující lhůta pro vyměření daně pro zdaňovací období roku 2015. Tato lhůta začala běžet dne 1. 4. 2016 a skončila by – pokud by nenastaly jiné okolnosti – nejdříve dne 1. 4. 2019. Vzhledem k tomu, že již „standardní“ konec prekluzivní lhůty sahal za datum právní moci napadeného rozhodnutí (žalovaný je vydal dne 20. 3. 2019, přičemž následujícího dne nabylo právní moci), není potřeba se zabývat tím, jaký vliv mohly mít na její běh oznámení rozhodnutí o stanovení daně nebo žádost o mezinárodní spolupráci. V obou případech by totiž mohly lhůtu nanejvýš prodloužit.

[15] Stěžovatel v této souvislosti dále argumentoval, že pozdější zrušení daňové ztráty ovlivnilo běh prekluzivní lhůty, a předeštel úvahy o vztahu § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů a § 148 daňového řádu.

[16] Zákon o daních z příjmů v § 38r odst. 2 upravuje lhůtu pro stanovení daně v případě, že je *možné* uplatnit daňovou ztrátu. Tato lhůta je speciální úpravou k obecnému pravidlu pro prekluzivní lhůtu v § 148 daňového řádu, nepopírá však § 148 daňového řádu jako celek, ale pouze obsahuje *zvláštní pravidla pro stanovení konce prekluzivní lhůty* (rozsudek NSS ze dne 2. 7. 2020, čj. 9 Afs 81/2020-40, č. 4056/2020 Sb. NSS, *BOHEMIACHLAD*, bod 32). Jak NSS již opakovaně dovodil, pro počítání této lhůty není podstatné, zda daňový subjekt daňovou ztrátu skutečně uplatní, ale to, že ji uplatnit *může*. Délka lhůty je navázána na skutečnost, která je na jejím počátku; není určena skutečnostmi, které mohou fakticky nastat teprve v jejím průběhu. Není tedy možné, aby jednou rozběhlá prekluzivní lhůta podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů byla zkrácena jen v důsledku právního jednání jedné ze stran právního vztahu (rozsudky NSS ze dne 7. 12. 2021, čj. 7 Afs 191/2021-35, *Magna Lighting Czech*, body 16-17 a judikaturu tam citovanou, a ze dne 10. 8. 2021, čj. 10 Afs 3/2020-38, *Nečtinská realitní*, body 13-15). Ani „zrušení“ daňové ztráty v průběhu prekluzivní lhůty podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů tedy nemůže změnit okamžik, kdy prekluzivní lhůta končí.

[17] Jakkoli NSS připustil, že toto chápání prekluzivní lhůty může působit přísně, jde o nevyhnutelný důsledek toho, že daňové právo dává poplatníkům možnost odečtu daňové ztráty po dobu pěti zdaňovacích období, ale zároveň umožňuje korekce vlastního původního tvrzení ohledně výše daně, resp. daňové ztráty. Jedině výše uvedená interpretace § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů je tak podle NSS „*logická, rozumná a ctí právní jistotu*“ (rozsudek čj. 7 Afs 191/2021-35, bod 17). NSS také připomíná, že tento výklad potvrzuje i důvodová zpráva k novele daňového řádu, která za tímto účelem znění § 38r odst. 2 ještě záměrně vyjasnila. Záměrem zákonodárce bylo stanovit *podstatně delší* prekluzivní lhůty, než je běžné (rozsudek čj. 10 Afs 3/2020-38, bod 16). Nejde o rozdílné zacházení „*bez jakéhokoli přijatelného důvodu*“ s daňovými subjekty, které

pokračování

vykázaly daňovou ztrátu, jak tvrdí stěžovatel. Taktéž není pravda, že § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů připouští více možných výkladů ohledně délky prekluzivní lhůty či že snad pravidla pro její stanovení nejsou transparentní.

[18] Pokud jde o otázku, jaká lhůta platí poté, co je v průběhu prekluzivní lhůty podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů zahájena daňová kontrola, NSS odkazuje na již citovaný rozsudek čj. 9 Afs 81/2020-40. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byla zahájena daňová kontrola.

[19] Stěžovatel tvrdí, že prekluzivní lhůta může být v takovém případě jen „standardně“ tříletá a nedochází k „překlopení“ původní mimořádné délky prekluzivní lhůty i do období po zahájení daňové kontroly. Jinak by podle stěžovatele došlo k tomu, že při zahájení daňové kontroly za *několik* zdaňovacích období ve stejný okamžik (jako např. v případě stěžovatele za roky 2010, 2011 a 2012) budou prekluzivní lhůty jednak neúnosně dlouhé, jednak budou nelogicky a absurdně trvat různou dobu. Zatímco lhůty za zdaňovací období ovlivněné § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů budou začínat v různé momenty a končit ve stejný okamžik, po zahájení daňové kontroly by tomu u nově běžících lhůt bylo přesně naopak. Ani tato argumentace ale není důvodná.

[20] I na prekluzivní lhůtu, která vznikla kombinací § 148 odst. 1 daňového řádu (pro její začátek) a § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů (pro její konec), se vztahují pravidla o jejím prodloužení, přerušení a stavení podle § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu (rozsudek čj. 9 Afs 81/2020-40, body 34 a 36). Takto stanovená lhůta si i po zahájení daňové kontroly zachovává svou původní délku (tamtéž, bod 37). Stále však platí limit stanovený v § 148 odst. 5 daňového řádu, tedy že *lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku* (tamtéž, body 38-39). Pokud je tedy lhůta, jejíž konec je stanoven pomocí § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, např. sedmiletá (jako nyní), nehrozí, že by se kvůli zahájení daňové kontroly mohla „prodloužit“ např. na dvojnásobek. Právě maximální délka 10 let zde slouží k tomu, aby prekluzivní lhůty nemohly trvat neúnosně dlouho.

[21] Pokud jde o výtku, že více lhůt bude po zahájení daňové kontroly pokrývající několik zdaňovacích období trvat a končit různě, NSS uznává, že nejde o příliš elegantní důsledek. Znovu je zde však jako „brzda“ maximální délka lhůty 10 let, která v případech, jako je ten stěžovatelův, typicky „zachytí“ jinak různorodé konce lhůt. Také lze připomenout, že k „překlopení“ lhůty v důsledku zahájení daňové kontroly dojde jen v případě toho zdaňovacího období, ke kterému se daňová kontrola váže – nejsou takto automaticky postižena všechna období, ve kterých lze daňovou ztrátu uplatnit (srov. opět body 39 a 40 rozsudku čj. 9 Afs 81/2020-40).

III. B. *K prodeji zemědělských strojů a použití § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů*

[22] Druhá kasační námitka se týká prodeje dvou zemědělských strojů společnosti J & K. Stěžovatel popírá, že by mezi ním a společnostmi J & K a AGRO Žádovice s.r.o. byl dán vztah spojených osob. Dále podotýká, že při prodeji měly oba stroje rozsáhlá poškození vyžadující finančně náročné opravy. V řízení podle něj byla potvrzena rovněž cena oprav, resp. cena náhradních dílů nezbytných pro odstranění závad (v případě teleskopického manipulátoru se jednalo o poškození výsuvu teleskopického ramene a proporcionálního

ventilu, diskový podmiatač měl poškozeno uložení disků). Stěžovatel nesouhlasí ani se způsobem stanovení referenční ceny.

*Transakce mezi spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 věty první a písm. b) bodu 5
zákona o daních z příjmů*

[23] Nejprve se NSS věnoval námitce, že společnost J & K nemohla mít zájem na vytvoření umělého vztahu za účelem snížení základu daně a že mezi ní a stěžovatelem nebyly žádné bližší (ekonomické, personální či jiné) vazby.

[24] Žalovaný je přesvědčen, že správce daně důkazní břemeno unesl a prokázal, že stěžovatel a společnosti J & K, AGRO - INVEST TRADE a AGRO Žádovice jsou spojené osoby. Prodejem strojů se neadekvátně snížily stěžovatelovy příjmy, neboť jeho odběratelé shodné stroje během pár dní prodali společnosti AGRO Žádovice, v níž je jediným společníkem a jednatelem syn stěžovatele, a to za cenu celkem o 1 266 000 Kč vyšší. Doba mezi nákupem od stěžovatele a prodejem společnosti AGRO Žádovice se jeví jako příliš krátká na to, aby společnosti, které údajně poškozené stroje odkoupily, měly čas pro testování možnosti jejich prodeje do zahraničí, uvedly je do provozuschopného stavu, následně nabízely k prodeji zahraničním klientům a po vyslovení jejich nezájmu dohodly a uskutečnily prodej společnosti AGRO Žádovice.

[25] NSS předesílá, že jeho druhý senát předložil usnesením ze dne 22. 12. 2021, čj. 2 Afs 132/2020-56, věc *TIMA*, rozšířenému senátu k posouzení otázku: „*Je zjištění existence výrazně zvýšené ceny předmětu smlouvy oproti ceně obvyklé bez uspokojivého vysvětlení rozdílu dostatečnou podmínkou pro závěr o spojení osob za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, nebo musí být správcem daně prokázány další skutečnosti v jednání daňového subjektu nasvědčující neobvyklosti obchodní transakce?*“. NSS však neshledal jako nezbytné vyčkávat na rozhodnutí rozšířeného senátu v této věci. Podobně jako v jiné nedávno projednané věci (rozsudek ze dne 7. 6. 2022, čj. 1 Afs 357/2021-50, *ANITA B*, bod 72) totiž daňové orgány nezaložily své závěry o spojení osob jen na ceně prodávaného zboží (v tomto případě nevysvětlené výrazně nižší ceně prodávaného traktoru), ale detailně prozkoumaly a popsaly též vazby v řetězci, jehož byl stěžovatel součástí.

[26] Zjednodušeně řečeno, z rozhodování rozšířeného senátu mohou vzejít dvě řešení sporné otázky. Rozšířený senát může přijmout názor, že k závěru, že daňové subjekty vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, postačí zjištění, že sjednaná cena se bez rozumného vysvětlení vymyká tomu, co je v obchodních vztazích obvyklé. Alternativa navrhaná předkládajícím senátem daňové orgány svazuje víc. Znamená, že závěr o postavení spojených osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů nelze až na výjimky založit pouze na nepřiměřenosti sjednaných cen. Již samotný vztah jednotlivých účastníků určitého obchodu (či řetězce) musí být něčím nestandardní (srov. k tomu body 12 až 14 předkládajícího usnesení a tam citovanou judikaturu). NSS v nynější věci zastává názor, že daňové orgány popsaly řetězec mezi stěžovatelem a společnostmi J & K a AGRO Žádovice tak, že vyhovuje i druhé, náročnější variantě.

pokračování

[27] Podle stěžovatele od něj společnost J & K odkoupila poškozené zemědělské stroje, opravila je a poté za řádově vyšší cenu prodala společnosti AGRO Žádovice (rozdíl činil v případě teleskopického manipulátoru 1 005 000 Kč, v případě diskového podmiťáče 261 000 Kč). Daňové orgány ale přesvědčivě vysvětlily, že společnost J & K byla v celé transakci jen účelově nastrčeným článkem. Tato společnost je prostředníkem mezi dvěma mimořádně blízce spojenými subjekty – stěžovatelem a společností, jejímž jednatelem je stěžovatelův syn (Ing. Luboš Kopecký) a jež sídlí ve stejném areálu. Pokud by nebyla do řetězce zapojena společnost J & K, šlo by patrně o vztah spojených osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 4 zákona o daních z příjmů.

[28] Celá transakce v řetězci rovněž proběhla během velmi krátké doby (rozmezí jednoho až dvou týdnů, resp. v intervalu od 21. 11. 2011 do 2. 12. 2011). Stroje byly prodávány údajně ve špatném technickém stavu, nicméně v extrémně krátké době byly opraveny a uvedeny do bezvadného stavu. O opravách ani o přepravě strojů přitom neexistuje žádný záznam, konkrétní doklady či dokumenty, vše zůstalo nanejvýš v rovině tvrzení. Stěžovatelův syn se účastnil jednání vedoucích k prodeji strojů, zmiňoval jejich závady, nicméně o koupi zájem neměl. Ten projevil až následně, přičemž stroje nelogicky nakoupil za mnohem vyšší ceny.

[29] Daňové orgány tedy identifikovaly celou řadu nestandardních okolností při obchodování v řetězci. Ani zdaleka nezaložily závěr o spojení osob jen na základě neobvykle nízkých cen za prodej strojů. K námitkám stěžovatele je též nutno dodat, že daňové orgány nemusely prokazovat „zájem“ společnosti J & K na účasti v účelovém řetězci (ani jiný konkrétní důkaz o tom, že se účastníci na této formě obchodu domluvili). Pro závěr o spojení podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů stačí spojení identifikovat z *objektivních okolností obchodu*. NSS také připomíná, že § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů nedopadá jen na osoby, které skutečně, bezprostředně a vědomě vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Dané ustanovení dopadá na všechny osoby, které se takového vztahu, ať již přímo nebo nepřímo, účastnily a profitovaly z něj (srov. též rozsudek NSS ze dne 13. 6. 2013, čj. 7 Afs 47/2013-30, věc *EWE*).

Správce daně dostatečně vysvětlil technický stav strojů

[30] Stěžovatel vysvětlil, že z důvodu postupného omezování činnosti kvůli vyššímu věku již neprováděl na svých zemědělských strojích nákladné opravy. Jestliže podle daňových orgánů nebyl jednoznačně prokázán technický stav teleskopického manipulátoru a podmiťáče, pak z něj nelze dovozovat nepřiměřeně nízkou cenu za prodej obou strojů společnosti J & K. Stěžovatel namítá, že z písemností správce daně ani z napadeného rozsudku není zřejmé, na základě kterého konkrétního důkazního prostředku byl prokázán bezvadný technický stav strojů v době jejich prodeje. Břemeno tvrzení i břemeno důkazní ke všem skutečnostem, které jsou rozhodné pro postup podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, nese správce daně. V této souvislosti opakovaně odkázal na rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2011, čj. 7 Afs 74/2010-81, který podle něj jeho názor na důkazní břemeno potvrzuje.

[31] Podle žalovaného nebyl technický stav teleskopického manipulátoru a podmiťáče ke dni prodeje společnosti J & K prokázán, neboť vyjádření Ing. Kopeckého shodně jako

tvrzení stěžovatele o okolnostech prodeje nebyla prokázána. Společnost J & K nebyla nikdy zapsána jako vlastník ani jako provozovatel teleskopického manipulátoru. Společnost AGRO - INVEST TRADE následně stroj prodala, a to dříve, než jej nabyla od společnosti J & K. Předávací protokoly sepsané při prodeji vykazují nepřesnosti. Podle protokolu o evidenční kontrole stroje nevykazovaly žádné závady. Svědecké výpovědi Ing. Víta Uhlíře, pana Dubského a pana Keňa nebylo možné shledat jako důkazy prokazující tvrzení stěžovatele o špatném technickém stavu strojů v době jejich prodeje. Správce daně proto byl oprávněn zjišťovat cenu obvyklou ve vztahu k opotřebení, jaké stěžovatel prokázal.

[32] Žalovaný dále připomněl, že tři různé obchodní společnosti nezávisle na sobě v letech 2011 a 2012 projevily zájem od stěžovatele koupit celkem šest zemědělských strojů s úmyslem prodat je do zahraničí. Ve všech případech z prodeje do zahraničí sešlo a následně stroje shodou okolností zakoupila společnost vlastněná a ovládaná synem stěžovatele, přičemž mezi prodejem strojů a jejich nákupem touto společností uplynula krátká doba jednoho až dvou týdnů. Ve všech případech byly stroje v okamžiku prodeje údajně ve velmi špatném technickém stavu, avšak před prodejem byly v krátké době uvedeny do bezvadného stavu. O opravách však neexistuje žádný záznam; není známo, kdo a kde je provedl nebo zda vůbec byly provedeny. Žalovaný popsal také další okolnosti transakcí, které svědčí o nevěrohodnosti jejich tvrzeného průběhu.

[33] Ve stěžovatelem citované věci čj. 7 Afs 74/2010-81 NSS mimo jiné uvedl, že „pro zjišťování ceny referenční musí být správce schopen unést břemeno tvrzení i břemene důkazní ve vztahu ke všem rozhodným aspektům“, „důkazní břemeno správce daně se také týká zjištění situace, za které sjednávají cenu spojené osoby. Pokud se tedy ohledně rozhodných aspektů projeví skutkové nejasnosti, musí správce daně vycházet z takových skutkových závěrů, které jsou v dané konkrétní skutkové konstelaci pro daňový subjekt nejvýhodnější“. Správce daně tedy jistě musí své závěry o stavu např. prodávaného zboží přesvědčivě vysvětlit. Výše uvedené však nelze chápat tak, že by snad daňové orgány musely za každých okolností přicházet s vlastními důkazy o stavu prodávaného zboží (to by v celé řadě případů znemožnilo použít § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, a to třeba jen proto, že daňové subjekty okolnosti určitého obchodu zcela účelově zakryly nebo znepréhlednily). Naopak, z odůvodnění rozsudku čj. 7 Afs 74/2010-81 plyne i jiná (sedmým senátem opakovaně zmíněná) možnost, a sice že správce daně verzi daňového subjektu *vyvrátí* (případně, jak též sedmý senát uvedl v pasáži, kterou citoval i stěžovatel, správce daně *koriguje* verzi daňového subjektu). To se podle NSS daňovým orgánům nyní povedlo, alespoň co se týče technického stavu strojů.

[34] V první řadě je nutno podotknout, že argument o špatném technickém stavu strojů se zakládá především na tvrzeních jednotlivých aktérů obchodu, tj. stěžovatele a zástupců společností J & K a AGRO Žádovice. K rozsahu závad byl během daňové kontroly předložen daňový doklad a předávací protokol, na nichž je závada při prodeji uvedena, ale pouze u teleskopického manipulátoru. Stěžovatel dále doložil čestné prohlášení pana Dubského a pana Keňa a detailnější popis závad poskytnutý Ing. Kopeckým. Správce daně proto oslovil společnost, která pro stěžovatele zajišťuje veškeré opravy zemědělských strojů. Ta jej informovala, že u teleskopického manipulátoru byly v době přibližně 10, 8 a 2 měsíců před prodejem postupně provedeny výměny dílů za nové. Žalovaný v odvolacím řízení provedl svědecké výpovědi, ale ani z nich nevyplýval přesný technický stav strojů.

pokračování

Společnost J & K nebyla nikdy zapsána jako vlastník ani jako provozovatel teleskopického manipulátoru. Společnost AGRO - INVEST TRADE prodala toto vozidlo dříve, než jej nabyla od společnosti J & K. Předávací protokoly sepsané při prodeji teleskopického manipulátoru a diskového podmiťáče vykazují nepřesnosti. Podle protokolu o evidenční kontrole, resp. protokolu o technické prohlídce bylo doloženo, že stroje nevykazují žádné závady. Daňové orgány zároveň vysvětlily, proč jednotlivé svědecké výpovědi nebyly způsobilé prokázat tvrzení stěžovatele o špatném technickém stavu strojů. Z výpovědi svědka Ing. Víta Uhlíře nevyplývalo, že by svědek prováděl kontrolu technického stavu strojů a u teleskopického manipulátoru byla 2 měsíce před prohlídkou svědkem provedena výměna hadice výsuvu teleskopu. V jakém technickém stavu byly stroje v době prodeje, neosvědčila ani výpověď pana Dubského, neboť tato skutečnost mu nebyla známa. Stejně tak svědeckou výpověď pana Jiřího Keňa nebylo možné shledat jako důkaz prokazující tvrzení stěžovatele stran špatného technického stavu předmětných strojů v době jejich realizace. Svědek totiž nechtěl vypovídat a pouze odkázal na svou výpověď poskytnutou v rámci daňového řízení vedeného u společnosti AGRO Žádovice; jeho odpovědi v tomto řízení byly nepřesné, neurčité a neodpovídaly zjištění správce daně o servisu i technickém stavu strojů. Svědek Keňo nebyl schopen rozlišit, které obchodní případy se stěžovatelem uskutečnila společnost J & K (J & K Invest Trade, s.r.o.) a které J & K Investment Trading, s.r.o., ani zda se jedná o nákup či prodej zboží.

[35] Jiné doklady o technickém stavu strojů v době prodeje stěžovatel ani nikdo jiný též nepředložil. Nedoložena zůstala i údajná přeprava strojů do servisu, nákup náhradních dílů či samotná oprava. Naopak žalovaný má pravdu, že v takové situaci je až nápadné, že někteří účastníci transakce byli schopni sdělit i relativně detailní technické informace o údajných závadách na strojích, ale o podstatných okolnostech (tj. přepravě a opravě, která podle jejich verze musela proběhnout v řádu jednotek dní, nejvýše dvou týdnů) neřekli mnoho určitého, případně nedokázali svá tvrzení doložit. Shora uvedené navíc umocňuje skutečnost, že k podobnému scénáři prodeje zemědělského stroje prostředníkoví, od kterého pak stroj koupí AGRO Žádovice, došlo několikrát, mj. v řízení předcházejícímu rozsudku NSS čj. 10 Afs 453/2021-66.

[36] Nynější věc se také liší od rozsudku čj. 7 Afs 74/2010-81 i skutkově. Zatímco nyní se daňové orgány zabývaly obchodem, který i s využitím prostředníka zabral jen nanejvýš dva týdny, v citovaném případě naopak soud řešil stav pronajímaných nebytových prostor v horizontu let (navíc „mezera“ mezi okamžikem pronájmu a momentem, ke kterému se vztahovaly podklady shromážděné správcem daně ve věci čj. 7 Afs 74/2010-81, představovala přinejmenším celý jeden rok). V právě projednávané věci tak na sebe jednotlivá zjištění daňových orgánů dobře navazují (nadto ani ve věci čj. 7 Afs 74/2010-81 NSS neodmítl argumenty správce daně jako celek, ale uznal, že některá jeho zjištění skutečně naznačovala jím tvrzený stav prostor). NSS tedy souhlasí s tím, že zjištění žalovaného v kontextu nynější věci (včetně toho, co účastníci celé transakce *nedokázali* vysvětlit) do značné míry vyvracejí argumentaci stěžovatele.

Správce daně stanovil referenční cenu v rozporu s požadavky § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů

[37] Dále se NSS věnoval stanovení referenční ceny, o kterém již mnohokrát uvedl, že to „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“. Referenční cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost (rozsudky NSS čj. 7 Afs 74/2010-81, nebo ze dne 31. 3. 2009, čj. 8 Afs 80/2007-105, č. 1852/2009 Sb. NSS).

[38] Stěžovatel namítá, že správce daně nedostal povinnosti vlastním šetřením stanovit technický stav strojů v době jejich prodeje společnosti J & K a od něj se odvíjející obvyklou cenu neprovoznoschopného teleskopického manipulátoru (s ohledem na konkrétní model, počet motohodin a vady) a obvyklou cenu neprovoznoschopného diskového podmiťáče (s ohledem na konkrétní model a vady). Správce daně vyzval celkem osm společností, aby mu poskytly informace o tom, v jakých cenových relacích byl prodáván běžně opotřeбенý teleskopický manipulátor stejného modelu, roku výroby a počtu motohodin. Z oslovených společností šest neposkytlo ohledně ceny žádné informace. Ze zbývajících dvou ani jedna společnost tentýž model stroje neprodávala, tj. ceny uvedené v odpovědích na výzvu společnosti stanovily odhadem. Obdobně ve vztahu k ceně diskového podmiťáče z celkového počtu deseti oslovených společností osm neposkytlo žádné informace. Ze zbývajících dvou jej jedna neprodávala, tj. cenu uvedenou v odpovědi na výzvu stanovila odhadem. Druhá společnost uvedla, že stejný stroj v přibližně stejném stáří vykoupila v roce 2012, a poskytla informace k ceně výměny disků. Dodala, že stanovení ceny tohoto stroje je záležitostí stavu nejen rámu a nápravy, ale zejména pracovního ústrojí, které může u staršího stroje činit až 40 % ceny.

[39] Podle stěžovatele je při stanovení ceny obvyklé třeba jednoznačně upřednostnit realizované tržní ceny před cenami nabídkovými, založenými pouze na odhadu. Správce daně musí oslovit dostatečné množství subjektů, aby mohl učinit objektivní a spravedlivý závěr. Správce daně ale neměl k dispozici žádné tvrzení o realizované ceně teleskopického manipulátoru. Co se týká stanovení ceny diskového podmiťáče, správce daně nepřihlédl k výhradě ohledně stavu pracovního ústrojí. Navíc ani tato dotázaná společnost nedoložila kopie kupních smluv. Podle stěžovatele proto měl být ustanoven znalec, který by zpracoval znalecký posudek k prokázání obvyklé ceny obou strojů s přihlédnutím k jejich stavu.

[40] K otázce stanovení referenční ceny se žalovaný nevyjádřil.

[41] NSS úvodem vypořádání této námítky podotýká, že daňové orgány musí při stanovení referenční ceny vycházet primárně z existujících reálně nezávislých transakcí. Pokud nejsou k dispozici plně srovnatelné transakce, lze vyjít i z nezávislých transakcí, které jsou svými parametry co nejbližší, a údaje o nich s ohledem na vzájemné odlišnosti přiléhavě korigovat. Vždy je však nezbytnou podmínkou určení referenční ceny existence nezávislých transakcí, které jsou alespoň v jádru srovnatelné s transakcí řízenou. Smyslem § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů je totiž srovnání řízené transakce s nějakým reálným relevantním trhem. Naopak s určením referenční ceny při neexistenci alespoň v jádru srovnatelných transakcí na základě *hypotetického odhadu* zákon nepočítá. Pokud daňové

pokračování

orgány nenajdou alespoň v jádru srovnatelný reálný relevantní trh, musí přijít na řadu určení ceny podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku (srov. rozsudek ze dne 29. 1. 2020, čj. 9 Afs 232/2018-63, věc *Automotoklub Masarykův okruh*, body 21 až 25, následně potvrzený např. rozsudky ze dne 23. 7. 2021, čj. 2 Afs 148/2020-37, věc *LCN GROUP*, body 26 násl., resp. ze dne 27. 10. 2022, čj. 5 Afs 141/2021-37, věc *HPI – CZ*, body 32 až 36).

[42] Správce daně vycházel v obou případech určení referenční ceny z informací od dvou subjektů – prodejců zemědělské techniky. Oslovil více subjektů, nicméně relevantní odpovědi dostal jen od části z nich. Již ve zprávě o daňové kontrole podrobně vysvětloval důvody, které jej vedly právě k oslovení těchto prodejců (s prodejem zemědělské techniky, včetně použitých strojů, mají největší zkušenosti a na rozdíl od stěžovatele – zemědělce – je prodej techniky jejich hlavní činností). Uvedl též, že kladl důraz především na podobnost zemědělské techniky (např. modelu, stáří, technického stavu apod.; ke všemu srov. s. 29–33 zprávy o daňové kontrole). Ve stanoveném intervalu cen pak jako referenční cenu vybral – v souladu s judikaturou NSS – nejnižší hranici tohoto intervalu (v případě teleskopického manipulátoru cenu 900 000 Kč, v případě podmítače cenu 150 000 Kč).

[43] Na jedné straně NSS souhlasí s řadou úvah správce daně k určování referenční ceny. V nynější věci jde o prodej *použité* zemědělské techniky, tedy zboží, jehož stav může vždy záležet na tom, jak intenzivně bylo používáno, jaká byla jeho historie poruch apod. Jde tedy o specifický (a pravděpodobně existující, nikoli jen hypotetický) relevantní trh, na kterém bude obtížné najít zcela srovnatelné transakce. Naopak mnohem pravděpodobněji půjde najít řada podobných, alespoň v jádru srovnatelných transakcí (a to např. i v horizontu několika let, nikoliv jen úzce vymezeného období jednoho či dvou roků). Na druhé straně je i v rámci trhu s použitými stroji potřeba postupovat pečlivě. V tomto ohledu trpí postup správce daně, potvrzený žalovaným i krajským soudem, zásadní vadou.

[44] V případě teleskopického manipulátoru se obě odpovědi zakládaly pouze na *odhadu* ceny ze strany prodejců zemědělských strojů, nikoli na reálné transakci; v případě diskového podmítače se na odhadu ceny zakládala jedna odpověď. Cena zakládající se na jediné reálné transakci pak byla samotnou dotázanou společností do značné míry relativizována, neboť jak konstatovala, u tohoto typu stroje je důležitý stav opotřebitelných dílů, které může u staršího stroje činit až 40 % ceny. Pak ale není vzorek získaných cen ani dostatečný, ani reprezentativní, jak tvrdí krajský soud (odkaz krajského soudu na rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2020, čj. 4 Afs 125/2020-61, není přesný – v dané věci měl správce daně k dispozici malý vzorek cen, ale uskutečněných za *totožných* okolností jako řízená transakce, konkrétně zjistil ceny reklam na stejném závodním vozidle v rámci stejného závodu). Současně ale NSS nepovažuje jediný konkrétní případ za dostatečnou ilustraci toho, jak vypadá relevantní trh s použitou zemědělskou technikou. Správce daně měl být při zjišťování nezávislých transakcí důslednější, zejména s ohledem na charakter tohoto trhu. Pokud už chtěl použít odhady prodejců, které se nezakládaly na konkrétní transakci, měl tak učinit nanejvýš k dokreslení situace na trhu a jen jako doplněk ke stanovení referenční ceny. Alternativně, pokud by došel k závěru, že srovnatelné transakce nedokáže najít, měl přistoupit ke stanovení „administrativní“ ceny podle zákona o oceňování majetku, nikoli k jejímu odhadování. K tomuto způsobu stanovení ceny se váže také stěžovatelův odkaz na

materiál ministerstva financí. Správce daně tedy při stanovení referenční ceny nepostupoval korektně a žalovaný (společně s krajským soudem) jeho rozhodnutí nesprávně potvrdili.

[45] Stěžovatel krajskému soudu rovněž vytkl, že nezdůvodnil, proč by se v případě zemědělské techniky mělo jednat o „omezený prodej na trhu“. Jedná se však o zavádějící tvrzení – podle krajského soudu jsou totiž specifické právě ty stroje, které byly předmětem nyní přezkoumávaných zdanitelných plnění (nikoliv použité zemědělské stroje jako takové), a to z důvodu neexistence nebo nedostupnosti dat o jejich cenách v důsledku jejich omezeného prodeje na trhu. Posouzení, zda se o takovou situaci skutečně jedná, ale náleží daňovým orgánům v dalším řízení.

Nelze dovodit, že by daňové orgány stejný skutkový stav hodnotily v různých věcech různě

[46] Stěžovatel také namítl, že žalovaný stejný skutkový stav vyhodnotil v různých daňových řízeních odlišně. Konkrétně v daňovém řízení se společností AGRO Žádovice (které se týkalo šetření účasti na podvodu s DPH) podle stěžovatele žalovaný dospěl k závěru o bezvadném technickém stavu teleskopického manipulátoru a diskového podmiatače, zatímco v případě společnosti AGRO Žádovice na základě shodných důkazních prostředků a skutkového stavu dovedl pravý opak. Rozdílné závěry ve věci shodných skutkových okolností v různých řízeních žalovaný nijak nevysvětlil. Poukázal též na to, že žalovaný ve věci AGRO Žádovice nakonec (poté, co tato společnost podala žalobu ke krajskému soudu) žalobkyni uspokojil podle § 62 s. ř. s. a zrušil dodatečné platební výměry na DPH.

[47] K této kasační námitce se žalovaný nevyjádřil.

[48] Stěžovatel má pravdu, že ve věci žalobkyně AGRO Žádovice (vedené před krajským soudem pod sp. zn. 27 Af 97/2017) žalovaný skutečně žalobkyni uspokojil postupem podle § 62 s. ř. s., a krajský soud proto řízení o žalobě zastavil. Byť z citovaného usnesení krajského soudu neplynou bližší podrobnosti, neznamená to automaticky, že by žalovaný v různých řízeních zaujal k téže transakci diametrálně odlišný postoj (k příkladu právě takové – nepřijatelné – situace srov. rozsudek NSS ze dne 25. 2. 2022, čj. 10 Afs 212/2020-78, *M Plast*, bod 42). Naopak není příliš srozumitelná argumentace stěžovatele, který patrně zaměňuje výtky vůči postupu správce daně ve věci AGRO Žádovice s výtkami proti rozhodnutí žalovaného.

[49] NSS nezná detaily sporu ve věci AGRO Žádovice. Za významné považuje, že zatímco nyní daňové orgány pracovaly s tezí, že zemědělské stroje byly v dobrém stavu, ve věci AGRO Žádovice se klidně mohly nejprve domnívat, že šlo naopak o stroj v podstatně horším stavu. Tomu by odpovídal i charakter podvodů na DPH, které spočívají ve vylákání odpočtu na DPH, u kterého by snižování ceny nedávalo velký smysl. Později (např. s ohledem na vývoj nynější věci) od tohoto skutkového závěru daňové orgány mohly ustoupit a „sjednotily“ se v názoru, že stroje byly ve skutečnosti ve funkčním, dobrém stavu. Tomu by patrně odpovídal i postup při následném uspokojení stěžovatele.

Úprava základu daně a okamžik sjednání ceny

pokračování

[50] Ačkoli stěžovatel nesouhlasí s doměřením své daňové povinnosti z obchodních případů se společností J & K, dodává, že zákon váže úpravu základu daně na okamžik sjednání ceny, ne její úhrady. Obchodní případy se uskutečnily v roce 2011, přestože faktury společnost uhradila až v roce 2012. S ohledem na to stěžovatel namítá, že žalovaný byl oprávněn (pokud vůbec) zvýšit základ daně z příjmů fyzických osob o zjištěný rozdíl pouze za zdaňovací období roku 2011, neboť v tomto roce se obchodní případy uskutečnily. Úhrada ceny sjednané v roce 2011, která nastala v roce 2012, není pro uplatnění postupu podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů rozhodná.

[51] Ani k této námitce se žalovaný nevyjádřil.

[52] Podle § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů *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.*

[53] Znění § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů směřuje na den *skutečného* sjednání kupní ceny mezi spojenými osobami, za který sám o sobě nemůže být považován např. den podpisu smlouvy o převodu obchodního podílu (rozsudek NSS ze dne 26. 2. 2009, čj. 7 Afs 75/2007-60). V posuzované věci měla transakce proběhnout v období cca od 21. 11. 2011 do 2. 12. 2011, což ostatně daňové orgány nezpochybňují (viz bod 28 rozsudku). NSS připomíná, že výchozím principem pro stanovení základu daně je časová a věcná souvislost příjmů a výdajů s daným zdaňovacím obdobím, jak je vyjádřena v § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Podle tzv. akruálního principu jsou transakce zaznamenány v účtovních knihách a vykázány v účetních výkazech již v okamžiku, ve kterém k nim dojde, nikoli až při úhradě souvisejícího příjmu či výdaje. Podnikající fyzická osoba nicméně může být buď účetní jednotkou, povinnou vést účetnictví v souladu s akruálním principem, nebo vést daňovou evidenci. V druhém případě podnikající fyzická osoba při zjišťování základu daně z příjmů nevychází ze zmíněného akruálního principu, nýbrž z báze peněžních toků. Hodnotu dodání zboží či poskytnutí služeb pak zahrnuje mezi své daňové příjmy až v okamžiku přijetí platby, nikoli již realizace plnění (rozsudek NSS ze dne 30. 11. 2016, čj. 4 Afs 137/2016-43).

[54] Daňové orgány při doměření stěžovatelovy daňové povinnosti nevěnovaly patřičnou pozornost skutečnosti, že obchodní případ proběhl na konci roku 2011. V tomto časovém rozmezí strany také sjednaly kupní cenu. Daňové orgány se přitom nezabývaly otázkou, zda je stěžovatel účetní jednotkou účtující na základě akruálního principu, nebo zda vedl jednoduché účetnictví. Od zodpovězení této otázky se odvíjí to, zda daňové orgány mohly zvýšit základ daně z příjmů fyzických osob o zjištěný rozdíl za zdaňovací období roku 2011, nebo 2012. Pokud by stěžovatel byl účetní jednotkou, nebyla by skutečnost, že kupující cenu uhradil až následující rok, z pohledu § 23 zákona o daních z příjmů relevantní. Jelikož se žalovaný ve svém rozhodnutí touto otázkou výslovně nezabýval, je rozhodnutí v tomto ohledu nepřezkoumatelné. Stejně tak je nepřezkoumatelný poměrně zkratkovitý závěr krajského soudu v bodě 100 napadeného rozsudku.

IV. Závěr a náklady řízení

[55] Kasační stížnost je důvodná, proto NSS zrušil napadený rozsudek krajského soudu (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Současně NSS zrušil i napadené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 3 a 4 s. ř. s.]. Žalovaný je vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 2 ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.). V dalším řízení se tedy žalovaný musí znovu zabývat zjišťováním a stanovením referenční ceny zemědělských strojů, při němž je povinen postupovat v souladu s výše popsanou judikaturou NSS. Stejně tak v návaznosti na zjištění, zda je stěžovatel účetní jednotkou, či nikoli, žalovaný vezme v potaz skutečnost, že okamžik skutečného sjednání kupní ceny mezi spojenými osobami nastal již v roce 2011 a nikoli v roce 2012.

[56] NSS ve věci rozhodl jako poslední, proto musí určit náhradu nákladů celého soudního řízení. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení § 120 s. ř. s. má stěžovatel jako úspěšný účastník řízení právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti žalovanému, který úspěch ve věci neměl.

[57] Stěžovatelovy náklady řízení o žalobě spočívají v soudním poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč. V řízení o kasační stížnosti jde pak o náklady řízení v podobě soudního poplatku ve výši 5 000 Kč a odměny advokáta za dva úkony právní služby spočívající v převzetí a přípravě zastoupení a v doplnění kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif], tj. v této věci 2 x 3 100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], včetně paušální náhrady hotových výdajů za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tedy 2 x 300 Kč. Advokát stěžovatele je plátcem DPH, jeho odměna se proto zvyšuje o tuto daň. Společně s oběma soudními poplatky je tedy žalovaný povinen stěžovateli k rukám jeho zástupce uhradit náhradu nákladů řízení ve výši 16 228 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. července 2023

Zdeněk Kühn
předseda senátu