



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Lenky Oulíkové v právní věci žalobkyně: **MARPO s. r. o.**, 28. října 201, Ostrava, zastoupené advokátem JUDr. Alfrédem Šrámkem, Českobratrská 2, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí ze dne 3. 9. 2019, čj. 36436/19/5200-11431-712433, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 5. 2021, čj. 22 Af 53/2019-60,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 5. 2021, čj. 22 Af 53/2019-60, **s e r u š í .**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 9. 2019, čj. 36436/19/5200-11431-712433, **s e r u š í** a věc se **v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je p o v i n e n** nahradit žalobkyni náklady řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši 20 342 Kč do rukou jejího advokáta JUDr. Alfréda Šrámka ve lhůtě třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

[1] Řešená věc je obdobná jiné věci téže společnosti, ve které NSS už rozhodl. NSS proto nyní jen stručně opakuje, že upravuje-li správce daně základ daně z příjmů za pomoci referenční ceny určité služby, musí tuto referenční cenu stanovit správně. Za referenční cenu zprostředkování reklamy nelze považovat referenční cenu samotné reklamy (v ní totiž není zahrnuto zprostředkování).

1. Popis věci

[2] Žalobkyní je v této věci obchodní společnost, která se zabývá zejména projektováním staveb. Tato společnost se propagovala prostřednictvím reklamy umístěné v areálu tenisového klubu Kubáň Ostrava. V roce 2012 si společnost zajištění reklamy objednala u zprostředkovatele PRESSTEX MEDIA SE, v roce 2013 u zprostředkovatele PAMBROKE Media, v obou případech za 600 000 Kč ročně. Společnost tyto výdaje uplatnila jako daňově uznatelný náklad, o nějž si snížila základ daně z příjmů, a požádala i o odpočet daně z přidané hodnoty za přijatá zdanitelná plnění.

[3] V roce 2015 správce daně (Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj) u společnosti zahájil daňovou kontrolu. Jejím předmětem byly daň z příjmů právnických osob za roky 2012 a 2013 a daň z přidané hodnoty (za poslední dva měsíce roku 2012, rok 2013 a první tři měsíce roku 2014). Správce daně poté společnosti doměřil DPH (za některé měsíce roku 2013 a březen 2014), protože se přijetím plnění od výše jmenovaných zprostředkovatelů reklamy účastnila podvodu. Správce daně společnosti doměřil i daň z příjmů právnických osob za roky 2012 a 2013 (v obou letech ve výši – i s penále – asi 82 000 Kč). Správce daně totiž výdaj ve výši 600 000 Kč ročně na reklamu v areálu tenisového klubu považoval za příliš vysoký; proto ho na základě porovnání cen za reklamy poskytnuté provozovateli jiných ostravských tenisových areálů snížil (a zvýšil tak základ daně společnosti). Společnost se proti dodatečným platebním výměrům bránila u Odvolacího finančního ředitelství (OFŘ), a poté i u Krajského soudu v Ostravě. Neúspěšně.

[4] Společnost poté podala kasační stížnosti. NSS stížnost týkající se doměření DPH zamítl (rozsudkem ze dne 7. 6. 2022, čj. 1 Afs 346/2021-44). Stížnosti týkající se doměření daně z příjmů za rok 2012 NSS vyhověl a zrušil rozsudek krajského soudu i rozhodnutí OFŘ (rozsudkem ze dne 7. 12. 2023, čj. 10 Afs 305/2021-45). O stížnost týkající se doměření daně z příjmů za rok 2012 jde v nyní projednávané věci.

2. Kasační řízení

[5] Společnost v nynějším řízení argumentuje stejně jako ve věci 10 Afs 305/2021 (kasační stížnosti jsou v podstatě totožné). Tvrdí, že ona a zprostředkovatel reklamy (PAMBROKE Media) nejsou osobami jinak spojenými ve smyslu § 23 odst. 7 písm. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Dále společnost tvrdí, že daňové orgány chybně stanovily referenční cenu. Podle společnosti je rozdíl v tom, zda se cena za reklamu sjednává přímo s tenisovým klubem, nebo se zprostředkovatelem reklamy. Samotné zprostředkování totiž představuje určitou přidanou hodnotu. Společnost se domáhá toho, aby se referenční vzorek rozšířil i o smlouvy uzavřené mezi koncovými odběrateli reklamy a reklamními zprostředkovateli. Závěrem namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[6] Také OFŘ ve svém vyjádření ke kasační stížnosti argumentuje stejně jako ve věci 10 Afs 305/2021 (vyjádření jsou v podstatě totožná). OFŘ uvádí, že zákonné vymezení spojených osob zahrnuje všechny osoby, které si v důsledku své účasti v daňovém řetězci sníží vlastní daňový základ, respektive si zvýší daňovou ztrátu. Zdůrazňuje, že podle dosavadní judikatury stačilo zjistit výrazně zvýšenou cenu plnění, aby se na určité osoby hledělo jako na spojené osoby. V nynějším případě se však nejednalo o jedinou okolnost. Daňové orgány totiž zjistily další okolnosti, které svědčí o propojenosti společnosti a PAMBROKE Media. Závěr o spojených osobách se opírá o celý soubor zjištěných

pokračování

okolností, které vrhají stín pochybností na posuzovaný obchodní řetězec. OFŘ poté podrobně vysvětluje, proč jím stanovená referenční cena odpovídá nynější transakci.

3. Přerušeni řízení

[7] NSS přerušil řízení usnesením ze dne 10. 5. 2023. Druhý senát zdejšího soudu totiž postoupil rozšířenému senátu věc sp. zn. 2 Afs 132/2020, jejíž výsledek mohl mít vliv na rozhodování o věci samé. Rozšířený senát měl rozhodnout, zda zjištění výrazně zvýšené ceny předmětu smlouvy oproti ceně obvyklé stačí pro závěr o spojení osob za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Rozšířený senát ovšem na tuto otázku nemohl odpovědět, neboť v dané věci neměl pravomoc rozhodnout (usnesení ze dne 31. 10. 2023, čj. 2 Afs 132/2020-63). NSS následně dne 15. 11. 2023 rozhodl o pokračování v řízení v této věci a dal šanci oběma stranám se k věci opětovně vyjádřit. Žádná ze stran tak neučinila.

4. Právní hodnocení a náklady řízení

[8] Kasační stížnost je důvodná.

[9] NSS nejdříve stručně reaguje na námitku, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný. Rozsudek je sice velmi stručný a v některých aspektech až na hranici přezkoumatelnosti, nelze však říci, že by alespoň na základní žalobní body srozumitelně nereagoval.

[10] Zákonný pojem *jinak spojené osoby* označuje mimo jiné osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. 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 (§ 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů). Proto je potřeba určit tzv. *referenční cenu* – tj. cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.

[11] Projednávaná věc je co do rozhodných okolností a kasační argumentace totožná s už rozhodnutou věcí 10 Afs 305/2021. NSS proto jen stručně shrnuje své závěry vyslovené a podrobně odůvodněné v této dříve rozhodnuté věci.

[12] Společnost a PAMBROKE Media byly spojenými osobami, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně. Tento závěr podporuje celá řada neobvyklých okolností: podezřele vysoká cena sjednaného plnění, neověření výhodnosti reklamy, možnost přímého kontaktu s vlastníkem tenisového areálu, neupřesnění podoby a rozsahu reklamy, svévolný výběr reklamního zprostředkovatele, chybějící podnikatelská historie zprostředkovatele reklamy.

[13] Navzdory opačnému přesvědčení OFŘ a krajského soudu bylo při stanovení referenční ceny v projednávané věci potřeba přihlídnout k cenám, za které poskytují reklamu reklamní zprostředkovatelé (a nevycházet jen z cen za *přímé* poskytnutí reklamy). I samotné zprostředkování reklamy totiž může představovat určitou přidanou hodnotu,

neboť zadavatel reklamy se nemusí o nic jiného starat. Veškerou komunikaci, dohled a vůbec uskutečnění reklamy zajišťuje zprostředkovatel. Cena sjednaná se zprostředkovatelem reklamy se tedy bude přirozeně lišit od ceny, kterou by odběratel zaplatil přímému poskytovateli reklamy.

[14] Krajský soud a před ním OFŘ při stanovování referenční ceny vycházely jen z cen reklamy sjednaných mezi odběrateli a provozovateli tenisových areálů, nikoli mezi odběrateli a zprostředkovateli reklamy v tenisových areálech. Proto NSS jejich rozhodnutí zrušil a věc vrátil OFŘ k dalšímu řízení. Odvolací finanční ředitelství je v dalším řízení vázáno právním názorem vysloveným v tomto rozsudku; v dalším řízení vezme při stanovení referenční ceny v úvahu rovněž ceny, za které zprostředkovatelé reklamy zajišťují reklamní služby. Při stanovení referenční ceny bude OFŘ dbát na to, aby zjištěná referenční cena vycházela z podmínek, jež jsou shodné se situací společnosti nebo se jí co nejlépe blíží.

[15] Při zrušení nejen soudního, ale i správního rozhodnutí je NSS povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a NSS rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem. Při rozhodování o náhradě nákladů řízení vychází soudní řád správní z celkového úspěchu ve věci, který přísluší společnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s.).

[16] Společnost tak dostane celkovou náhradu nákladů řízení ve výši **20 342 Kč** tvořenou těmito částkami:

- soudními poplatky ve výši **8 000 Kč** (3 000 Kč za žalobu, 5 000 Kč za kasační stížnost);
- odměnou advokátovi za zastupování v řízení o žalobě, tj. za dva úkony právní služby (převzetí věci, žaloba). Odměna podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. (advokátního tarifu) činí 2 x 3 100 Kč [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Ke každému ze dvou úkonů právní služby je třeba připočít 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. To dohromady činí **6 800 Kč**.
- odměnou advokátovi za zastupování v řízení o kasační stížnosti, tj. za jeden úkon právní služby (kasační stížnost). Odměna činí 3 100 Kč, náhrada hotových výdajů 300 Kč, dohromady **3 400 Kč**.
- částkou DPH ve výši 21 % z vypočtené odměny a paušálních náhrad (10 200 Kč), kterou je advokát coby plátce DPH povinen odvést; ta činí **2 142 Kč**.

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

V Brně dne 20. prosince 2023

Michaela Bejčková
předsedkyně senátu