



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Kateřiny Štěpánové a soudkyně Sylvy Šiškeové v právní věci žalobce: **L. Ž.**, zastoupeného advokátem JUDr. Petrem Langerem, Ph.D., LL.M., Sokolská třída 1331/31, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 7. 2019, čj. 30038/19/5200-10424-711138, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 1. 2021, čj. 22 Af 40/2019-33,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 1. 2021, čj. 22 Af 40/2019-33, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27. 7. 2019, čj. 30038/19/5200-10424-711138, **se ruší a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci náklady řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši 36 798 Kč do rukou jeho zástupce JUDr. Petra Langer, Ph.D., LL.M., advokáta, a to ve lhůtě třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 20. 9. 2018, čj. 3288322/18/3216-5052480982, žalobci doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 a penále z doměřené daně.

[2] Žalobce byl v onom zdaňovacím období jedním ze dvou společníků (s podílem ve výši 50 %) společnosti D.D.D. SERVIS OPAVA, v. o. s., (dále jen „D.D.D. SERVIS“), a jím vykázané příjmy představovaly příjmy z obchodní činnosti dané společnosti. Společnost

D.D.D. SERVIS v rozhodném období uzavřela smlouvy o reklamě a propagaci (dále v textu pro zjednodušení jen „reklama“ či „reklamní služby“) se společnostmi PRESSTEX MEDIA SE (dále jen „PRESSTEX“) a PAMBROKE Media, s. r. o., (dále jen „PAMBROKE“).

[3] Podle správce daně ceny reklamních služeb výrazně převyšovaly cenu obvyklou a žalobci se nepodařilo spolehlivě doložit důvody navýšení cen, z čehož dovodil, že žalobce a společnost PRESSTEX, resp. PAMBROKE, jsou jinak spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Část nákladů deklarovaných žalobcem proto neuznal a přistoupil k doměření daně.

[4] K odvolání žalobce žalovaný rozhodnutí správce daně potvrdil.

[5] Žalobce sporoval rozhodnutí žalovaného žalobou, jíž krajský soud zamítl rozsudkem dne 28. 1. 2022. Posvětil postup správce daně, jenž se v řízení zaměřil na otázku výše sjednané ceny, aniž by nejprve prokazoval existenci smluvního vztahu mezi ekonomicky nebo personálně či jinak propojenými osobami. Pro správce daně byla dostačující prostá existence smluvního vztahu mezi žalobcem a společnostmi PRESSTEX, resp. PAMBROKE, a žádné další propojení dodavatele a odběratele nepovažoval za potřebné zkoumat. Status „jinak propojených osob“ dovodil jen na podkladě rozdílu v cenách. Krajský soud se ztotožnil s žalovaným i co do srovnání situace veřejnoprávních a soukromoprávních subjektů. Uzavřel, že žalobcem předložené smlouvy se vztahovaly k jinému zdaňovacímu období; také rozsah sjednaných služeb nebyl srovnatelný.

2. Kasační řízení

[6] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, jejíž důvody opírá o § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s“.

[7] Podle stěžovatele je nutno ve věci užití ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů číst tak, že je primárně zapotřebí prokázat existenci účelového právního vztahu a až následně zkoumat, zda ceny odpovídají cenám sjednaným mezi nespojenými osobami. Samotná smlouva takový vztah prokazovat nemůže. Tímto výkladem by „nespojenými osobami“ byly pouze ti, kteří mezi sebou žádný právní vztah nemají. Stěžovatel polemizoval i se závěrem žalovaného a krajského soudu o tom, že byl součástí podvodného řetězce. Krajský soud při posouzení výše cen aproboval správními orgány nesprávně zvolený referenční vzorek, dle něhož byla cena deklarována jako jediná, nikoliv jako interval. Krajský soud neprokázal, jakou daňovou výhodu stěžovatel zaplacením za „předraženou“ službu získal. Hodnocení výše ceny služby jako neobvyklé je způsobeno i nesprávnou volbou referenční ceny správcem daně. Závěrem odmítl tvrzení krajského soudu, že smlouvy uzavírané veřejnoprávními subjekty jsou co do výše cen pro nynější věc nepoužitelné. Rozdíl v čase lze řešit zohledněním inflace. Navrhl, aby NSS napadený rozsudek krajského soudu, jakož i rozhodnutí žalovaného zrušil.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti dovozuje, že nebylo namístě prokazovat, zda účelem právního vztahu bylo především navýšení ceny. Námitku vztahující se k referenčním cenám shledal nedůvodnou, neboť ceny byly stanoveny právě na základě

pokračování

intervalu cen dosažených mezi nespojenými osobami; správce daně použil horní hranici těchto intervalů. Trval na vyloučení stěžovatelem předložených smluv, neboť rozsahem plnění ani časovým obdobím jeho uskutečnění neodpovídaly nynější věci. Požadavek na zohlednění inflace či oddělení srovnatelného rozsahu měl za zcela neuskutečnitelný. V ostatním odkázal na obsah napadeného rozhodnutí a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

[9] Strany si návazně vyměnily několik podání, v nichž detailně rozvedly své postoje.

[10] Usnesením ze dne 6. 10. 2022 soud řízení přerušil, neboť rozšířenému senátu byla usnesením ze dne 22. 12. 2021, čj. 2 Afs 132/2020-56, předložena otázka, zda zjištění existence výrazně zvýšené ceny předmětu smlouvy oproti ceně obvyklé bez uspokojivého vysvětlení rozdílu je dostatečnou podmínkou pro závěr o spojení osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmu, nebo zda musí být správcem daně prokázány další skutečnosti v jednání daňového subjektu, které nasvědčují neobvyklosti obchodní transakce.

[11] Usnesením ze dne 31. 10. 2023, čj. 2 Afs 132/2020-63, rozšířený senát NSS věc vrátil předkládajícímu senátu bez meritorního posouzení; shledal totiž nedostatek své pravomoci pro neexistenci judikurního rozporu tvrzeného předkládajícím senátem, jakož i předčasnost předložení otázky, která by měla navazovat až na vyhodnocení přezkoumatelnosti napadeného rozsudku.

[12] V návaznosti na výrok rozšířeného senátu NSS usnesením ze dne 13. 11. 2023 v nynější věci rozhodl o pokračování v řízení.

3. Právní hodnocení

[13] Kasační stížnost je **důvodná**.

[14] Úvodem meritorního posouzení předesílá, že skutkově i právně obdobná věc, týkající se téhož stěžovatele, byla řešena v rozsudcích ze dne 18. 8. 2021, čj. 1 Afs 109/2021-67 (zdaňovací období roku 2014) a ze dne 10. 9. 2021, čj. 1 Afs 110/2021-78 (zdaňovací období roku 2012). Desátý senát nemá ambice se od přijatého právního řešení v souzené věci odchýlit.

[15] Klíčovým v souzené věci se jeví výklad § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, konkrétně zodpovězení otázky, zda žalobce a dodavatel reklamy byli v rozhodném období „jinak spojenými osobami“, jakož i otázky, zda se cena za reklamu mezi nimi sjednaná lišila od cen, které by byly v běžných obchodních vztazích za stejných či obdobných podmínek sjednány mezi „nespojenými osobami“.

3. 1. Problematika „jinak spojených osob“

[16] Je nesporné, že společnost PRESSTEX, resp. PAMBROKE, poskytla společnosti D.D.D. SERVIS reklamní služby a že D.D.D. SERVIS za služby zaplatila. Sporným zůstává závěr správních orgánů a krajského soudu, zda smlouva o poskytnutí reklamy byla uzavřena

mezi „jinak spojenými osobami“, resp. zda takovéto spojení dokládá samotné uzavření smlouvy s vyššími cenami, než jsou ceny obvyklé.

[17] Možno na tomto místě připomenout, že dle § 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.“*

[18] NSS považuje s ohledem na zkoumanou problematiku za podstatné předně pojednat o otázce důkazního břemene. Správce daně totiž 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 rovněž 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. Až návazně dochází k přenosu důkazního břemene na daňový subjekt tak, aby tento uspokojivě vysvětlil rozdíl v cenách (srov. rozsudky NSS ze dne 23. 1. 2013, čj. 1 Afs 101/2012-31, a ze dne 26. 11. 2020, čj. 4 Afs 343/2018-61; k podstatnému rozdílu od cen obvyklých pak rozsudek ze dne 26. 3. 2014, čj. 9 Afs 87/2012-50).

[19] V souzené věci proto bylo nezbytné, aby správce primárně prokázal, že stěžovatel a společnost PRESSTEX, resp. PAMBROKE, jsou „jinak spojenými osobami“ ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů. Krajský soud ovšem v napadeném rozsudku považoval za dostačující správcem daně konstatovanou prostou existenci smluvního vztahu, aniž by bylo zkoumáno další propojení dodavatele a odběratele (srov. bod 14 jeho rozsudku).

[20] Takové hodnocení nesouzní s dikcí § 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 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, což není smyslem aplikovaného ustanovení.

[21] Žalovaný, potažmo krajský soud, k závěru, že stěžovatel a společnost PRESSTEX, resp. PAMBROKE, byli „jinak spojenými osobami“, dospěl na základě rozdílu v cenách za poskytované reklamní služby. S tímto postupem však nelze souhlasit, neboť cena sama o sobě nemusí prokazovat účelovost právního vztahu. Daňový subjekt totiž disponuje smluvní volností co do volby svých obchodních partnerů, a státu bez dalšího nepřisluší zkoumat, s kým a proč daňový subjekt vstupuje do právních vztahů. Správce daně pouze zjišťuje, zda určitý výdaj byl vynaložen za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů (srov. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů).

[22] Žalovaný tak 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

pokračování

jinak spojenými. Jinými slovy, žalovaný přeskočil první krok algoritmu, jak byl zdůrazněn ve zmiňovaných rozsudcích čj. 1 Afs 109/2021-67 a čj. 1 Afs 110/2021-78. Ze zvýšené ceny nelze automaticky dovozovat propojenost účastníků právního vztahu, byť kasační soud nepochybně, že vysoká cena může představovat pro správce daně jednu z indicií pro zkoumání spojení osob; nemůže se ovšem 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.

[23] Argumentují-li žalovaný i krajský soud rozsudkem NSS ze dne 13.6.2013, čj. 7 Afs 47/2013-30, nutno uzavřít, že se v právě řešené věci nejednalo o řetězec propojených osob (srov. blíže argumentaci pod bodem [28] tohoto rozsudku), a jeho závěry tak nejsou plně aplikovatelné. I v citovaném rozsudku NSS vycházel ze skutečnosti, že musí existovat účelový právní vztah, aby správce daně mohl přistoupit k dalším krokům výše naznačeného algoritmu posouzení. To však žalovaný neprokázal a z obsahu napadeného rozhodnutí není ani zřejmé, jakým způsobem měl stěžovatel nebo druhá strana na věci profitovat. Neobstojí totiž tvrzení krajského soudu, že si stěžovatel 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.

[24] Soudu je známo, že NSS v bodě [31] rozsudku ze dne 20.8.2021, čj. 2 Afs 313/2019-43, dovodil, že „*správce daně nemusí prokazovat subjektivní (zvýrazněno v nynějším rozhodnutí) stránku jednání stěžovatele, které spočívá ve vytvoření právního vztahu převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů*“. V bodě [28] téhož rozsudku ovšem konstatuje, že „*pokud 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 (zvýrazněno v nynějším rozhodnutí) a daňový subjekt ani na výzvu neosvědčí důvody, které ospravedlnují tento cenový rozdíl, zpravidla (zvýrazněno v nynějším rozhodnutí) 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)*. V souzené věci se ovšem okolnosti obchodního případu lišily od těch přítomných v citovaném rozsudku čj. 2 Afs 313/2019-43, neboť, jak bude pojednáno níže (srov. argumentaci 3.2.), se nejednalo o řetězec, v jehož rámci by docházelo k opakovanému přeprodávání totožné služby, ale v základních obrysech o běžný obchodní model, a žalovaný na nestandardní okolnosti, vyjma navýšení ceny, v napadeném rozhodnutí neupozornil. I samotná otázka stanovení rozdílu mezi sjednanou a obvyklou cenou zůstává v aktuální věci problematickou (referenční vzorek, reklama tzv. na klíč).

[25] NSS proto trvá na vyslovené nutnosti unesení důkazního břemene žalovaným k prokázání, že stěžovatel a společnost PRESSTEX, resp. PAMBROME, jsou „jinak spojenými osobami“ ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů, a právě vypořádanou námitku shledává důvodnou.

3. 2. Problematika „rozdílu mezi sjednanou a obvyklou cenou“ a další otázky

[26] Rozhodovací praxe kasačního soudu týkající se zjištění rozdílu mezi sjednanou a obvyklou cenou je vskutku hojná (namátkou srov. např. rozsudky ze dne 31. 3. 2009, čj. 8 Afs 80/2007-105, č. 1852/2009 Sb. NSS, ze dne 27. 1. 2011, čj. 7 Afs 74/2010-81, či ze dne 22. 11. 2014, čj. 9 Afs 92/2013-27), přičemž její shrnutí lze nalézt v rozsudku ze dne 19. 9. 2019, čj. 5 Afs 341/2017-47.

[27] V právě projednávané věci správce daně při zjišťování ceny obvyklé do referenčního vzorku zahrnul jednak smlouvy uzavřené jinými subjekty přímo s dotčenými sportovními areály, jednak vycházel z oficiálních ceníků těchto sportovišť pro libovolného zájemce o umístění reklamy. V neposlední řadě připočetl i předpokládanou cenu za vyhotovení reklamního panelu. Tímto způsobem správce daně dovodil, že za zdaňovací období roku 2013 došlo k navýšení oproti ceně obvyklé o 449 %, resp. 611 %.

[28] NSS nepřehlédl, že stěžovatel v průběhu celého daňového řízení tvrdil, že ze strany svých dodavatelů se jednalo o kompletní službu (tzv. reklama na klíč), pročež 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 dané části je proto rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný.

[29] Byť není úlohou kasačního soudu nahrazovat činnost soudu krajského, považuje za potřebné se vyjádřit k názoru žalovaného, že si stěžovatel mohl reklamu pořídit levněji „napřímo“ a že zprostředkování reklamy nemá pro stěžovatele přidanou hodnotu. Postup společnosti D.D.D. SERVIS je ryze otázkou svobodné volby. Žalovaný ani správce daně nemohou požadovat, aby daňový subjekt vyhledal vždy tu nejvýhodnější nabídku a uzavřel smlouvy přímo se sportovními areály, kde bude reklama umístěna. 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 PRESSTEX, resp. PAMBROKE, a společnosti D.D.D. SERVIS, tj. odběratele. Za těchto okolností o řetězci hovořit nelze, neboť se v základních obrysech jedná o běžný obchodní model, přičemž žalovaný na nestandardní okolnosti, vyjma navýšení ceny, v napadeném rozhodnutí neupozornil.

[30] Důraz na řádné stanovení referenčního vzorku, tj. na zahrnutí cen od zprostředkovatelů nikoli konečných poskytovatelů, případně na odpovídající úpravu zjištěné ceny s přihlédnutím k odlišnosti od obchodní transakce mezi společnostmi D.D.D. SERVIS a PRESSTEX, resp. PAMBROKE, je přitom o to silnější, že zjištěný rozdíl cen nebyl v posuzované věci neúměrně výrazný. V případě odpovídající úpravy referenčního vzorku ani nelze vyloučit, že by rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou byl spíše zanedbatelný.

[31] NSS tak shledal důvodnou i námitku stěžovatele stran nesprávného stanovení referenčního vzorku pro účely srovnání cen.

[32] Pokud jde konečně o požadavek stěžovatele na zahrnutí jím předložených smluv do referenčního vzorku, je namíste souhlasit s krajským soudem i žalovaným. Žalovaný

pokračování

především poukázal na nesrovnatelnost plnění v předložených smlouvách s podmínkami na straně stěžovatele, a to jak z hlediska rozsahu, tak i času. Kasační soud souhlasí s žalovaným, že plnění vymezené ve smlouvách je neoddělitelné. Zjištění, jaká by byla cena pouhého umístění reklamních panelů ve sportovním areálu, tak zůstává v rovině spekulativní.

4. Závěr a náklady řízení

[33] NSS shledal kasační stížnost důvodnou, proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil [§ 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.]. Vzhledem k tomu, že vadné je i rozhodnutí žalovaného, přistoupil k současnému zrušení správního rozhodnutí. Žalovaný je vázán právním názorem vysloveným NSS v tomto zrušujícím rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.).

[34] Při zrušení jak rozhodnutí krajského soudu, tak správního rozhodnutí je NSS povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu. Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. Stěžovateli přísluší celková náhrada nákladů řízení ve výši 36 798 Kč sestávající se z částky 8 000 Kč za soudní poplatky (3 000 Kč za žalobu a 5 000 Kč za kasační stížnost) a částky 28 798 Kč představující odměnu advokátovi (23 800 Kč + DPH 4 998 Kč). Tuto částku soud zdůvodňuje níže.

[35] Odměna náleží dle § 11 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1966 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), za sedm úkonů právní služby, a to v řízení před krajským soudem, v němž byl stěžovatel zastoupen daňovým poradcem, za převzetí věci a sepis žaloby; v kasačním řízení pak za sepis kasační stížnosti a podání ze dne 27. 5. 2021, ze dne 3. 9. 2021, ze dne 30. 9. 2021 a ze dne 27. 1. 2022. Za tyto úkony patří advokátovi mimosmluvní odměna ve výši 7 x 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu]. Ke každému úkonu právní služby je pak třeba připočíst 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. To činí dohromady (7 x 3 100 + 7 x 300 =) 23 800 Kč; spolu s DPH v sazbě 21 % a ve výši 4 998 Kč je výsledná částka odměny 28 798 Kč.

[36] Celkem je tedy žalovaný povinen uhradit k rukám stěžovatelova zástupce JUDr. Petra Langer, Ph.D., LL.M., advokáta, částku ve výši 36 798 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 17. ledna 2024

Ondřej Mrákota
předseda senátu