



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Kocourka a soudců Karla Šimky a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobce: L. Ž., zast. JUDr. Petrem Langerem, Ph.D., LL.M., advokátem, se sídlem Sokolská třída 1331/31, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 12. 2022, č. j. 44748/22/5200-10422-713023, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 9. 2024, č. j. 22 Af 4/2023-55,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 9. 2024, č. j. 22 Af 4/2023-55, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci platebním výměrem daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 ve výši 41 595 Kč a stanovil mu penále ve výši 8 319 Kč. Žalovaný odvolání žalobce zamítl a platební výměr správce daně potvrdil.

[2] Žalobce je jedním ze dvou společníků společnosti D. D. D. SERVIS Opava, v. o. s. (dále jen „D. D. D. SERVIS“). Ve zdaňovacím období roku 2014 pocházely veškeré příjmy žalobce pouze z této společnosti, a proto prováděl správce daně daňovou kontrolu formou kontroly účetnictví společnosti D. D. D. SERVIS.

[3] Spornými se staly především dvě otázky. Zaprvé, zda byli žalobce (resp. společnost D. D. D. SERVIS) a společnost PAMBROKE Media s.r.o. (dále jen „PAMBROKE“) *jinak spojenými osobami* podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). A zadruhé, zda orgány finanční správy správně zjistily obvyklou

cenu plnění. Náklady, kterých se tato věc týká, byly vynaloženy na propagaci, kterou měla pro společnost D. D. D. SERVIS zajistit společnost PAMBROKE. K propagaci mělo docházet v areálu Androva stadionu v Olomouci a v prostoru Golf Arény Ostrava.

[4] Žalobce se proti rozhodnutí žalovaného bránil žalobou podanou ke Krajskému soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“). Krajský soud rozsudkem ze dne 28. 1. 2021, č. j. 22 Af 41/2019-36, žalobu zamítl. Žalobce podal kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu. Ten rozsudkem ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67, zrušil rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[5] Nejvyšší správní soud uvedl, že orgány finanční správy posuzovaly pouze cenový nepoměr mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou. Ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP však vyžaduje, aby orgány finanční správy nejprve prokázaly, že vztah mezi dvěma osobami je vztahem, který zákon označuje za *jinak spojené osoby*. Ze samotného nepoměru v ceně (byť by byl markantní) nelze bez dalšího usuzovat, že se o takový vztah jedná. Teprve poté, co orgány finanční správy prokážou, že osoby jsou v tomto vztahu, je možné zkoumat navýšení sjednané ceny oproti ceně obvyklé.

[6] Kromě toho se Nejvyšší správní soud vyjádřil i k samotnému stanovení rozdílu mezi cenou sjednanou a obvyklou. Nejvyšší správní soud orgánům finanční správy vytkl, že nezohlednily skutečnost, že společnost D. D. D. SERVIS uzavřela k provedení reklamy smlouvu se zprostředkovatelem, nikoli s provozovatelem sportoviště. Správce daně totiž do referenčního vzorku zahrnul smlouvy uzavřené přímo mezi koncovými zákazníky a provozovateli sportovních areálů, přihlédl také k ceníku sportovišť pro zájemce o umístění reklamy. Proto se nemůže jednat o reprezentativní vzorek.

[7] Žalovaný v dalším řízení doplnil dokazování a rozhodnutím ze dne 6. 12. 2022, č. j. 44748/22/5200-10422-713023 (dále jen „napadené rozhodnutí“), změnil dodatečný platební výměr tak, že žalobci doměřil daň ve výši 47 760 Kč a stanovil penále ve výši 9 552 Kč. Proti rozhodnutí žalovaného se žalobce bránil žalobou podanou ke krajskému soudu. Krajský soud žalobu v záhlaví označeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) zamítl.

[8] Krajský soud dospěl k závěru, že žalovaný již uvedl dostatečné důvody svědčící závěru, že společnosti D. D. D. SERVIS a PAMBROKE byly *jinak spojenými osobami*. Je pravdou, že jedním z těchto důvodů je stále nepoměr mezi cenou sjednanou a obvyklou. Tato skutečnost sice neobstojí sama o sobě, ale v tomto případě je podpořena dalšími čtyřmi neobvyklými okolnostmi. Konkrétně jde o laxní ověřování obchodních partnerů, nedodržování a porušování smluvních ujednání, nesoulad mezi okamžikem dokončení plnění a datem vystavování daňových dokladů a podezřelé okolnosti týkající se fungování společnosti PAMBROKE. To považoval krajský soud za dostatečné pro závěr o existenci *jinak spojených osob*.

[9] Žalobce dále rozporoval relevantnost referenčního vzorku, z něhož žalovaný vycházel při zjišťování obvyklé ceny za plnění. Krajský soud však měl za to, že žalovaný do referenčního vzorku správně nezařadil některé subjekty, a to (zjednodušeně řečeno) kvůli jejich nespolehlivosti. Měl-li žalobce za to, že některé ze subjektů, které byly do referenčního

pokračování

vzorku zařazeny, byly zasaženy vztahem *jinak spojených osob*, měl to namítat a předložit ke svému tvrzení důkazy. To však neučinil.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření k ní

[10] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost, jejíž důvody podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[11] Orgány finanční správy neprokázaly, že stěžovatel (resp. společnost D. D. D. SERVIS) je *osobou jinak spojenou* se společností PAMBROKE. Krajský soud ani orgány finanční správy se neřídily závazným právním názorem vyjádřeným v rozsudku NSS č. j. 1 Afs 109/2021-67, neboť při posuzování existence *jinak spojených osob* stále vycházejí z nepoměru mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou. Stejně tak orgány finanční správy neprokázaly, že ceny sjednané mezi těmito společnostmi se liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami. Nevyšly totiž z dostatečně zjištěného referenčního vzorku subjektů. Tvrdí-li žalovaný, že se nepodařilo zjistit relevantní referenční vzorek subjektů, je to způsobeno výhradně liknavostí orgánů finanční správy.

[12] Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. Žalovaný nejprve posuzoval, zda je společnost D. D. D. SEVIS *osobou jinak spojenou* se společností PAMBROKE. Postupoval přitom v souladu se závěry rozsudku NSS č. j. 1 Afs 109/2021-67, z něhož vyplývá, že i nepoměr mezi cenami může být jednou z indicií nasvědčující závěru, že se jedná o *jinak spojené osoby*, pokud k této skutečnosti přistoupí další okolnosti. Žalovaný provedl simulaci ceny, neboť se mu nepodařilo zjistit dostatečně kvalitní referenční vzorek srovnatelných transakcí.

[13] Na vyjádření žalovaného reagoval stěžovatel replikou. Stěžovatel opět zdůraznil, že zásadním argumentem pro existenci *jinak spojených osob* byl výrazný nepoměr mezi cenou sjednanou a obvyklou. Žalovaný tedy nerespektoval souslednost kroků podle bodu 33 rozsudku NSS č. j. 1 Afs 109/2021-67. Navíc výši cenového nepoměru nezjistil žalovaný správně (resp. tento nepoměr vytvořil účelově, neboť Nejvyšší správní soud nepovažoval původně zjištěný nepoměr za výrazný). Ani nově zjištěný cenový rozdíl však není natolik výrazný, aby z něj bylo možné dovozovat existenci *jinak spojených osob*.

III. Posouzení kasační stížnosti

[14] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Přitom shledal, že řízení před krajským soudem bylo zatíženo vadou, ke které musí přihlédnout z úřední povinnosti.

[15] Kasační stížnost je důvodná.

[16] Na úvod je třeba předeslat, že zde není dán prostor, aby se Nejvyšší správní soud zabýval tímto případem věcně. Krajský soud totiž nedisponoval kompletním správním spisem. Již tato skutečnost představuje vadu řízení, pro kterou je třeba rozsudek krajského soudu zrušit, jak Nejvyšší správní soud dále rozvede.

[17] Stěžovatel se ve správním soudnictví bránil či brání proti několika rozhodnutím orgánů finanční správy, kterými mu byla doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012, 2013 a 2014. Ve všech těchto věcech podal žalobu ke krajskému soudu proti příslušnému rozhodnutí žalovaného. Krajský soud žalobu vždy zamítl, a tak stěžovatel podal proti každému z těchto rozsudků kasační stížnost. Jde o řízení, která byla před Nejvyšším správním soudem vedena pod sp. zn. 1 Afs 109/2021, 1 Afs 110/2021 a 10 Afs 149/2021. Ve všech těchto věcech byl veden jeden společný správní spis. To vyplývá z přípisu ze dne 12. 5. 2021, kterým žalovaný postoupil Nejvyššímu správnímu soudu ke všem těmto řízením jeden spis. Podle tohoto přípisu spis obsahoval 3 složky a 1 šanon, což při převzetí potvrdila i podatelna Nejvyššího správního soudu.

[18] Rozsudkem NSS ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67, byla zrušena rozhodnutí krajského soudu a rozhodnutí žalovaného ve věci zdaňovacího období roku 2014 a rozsudkem NSS ze dne 10. 9. 2021, č. j. 1 Afs 110/2021-78, rozhodnutí krajského soudu a rozhodnutí žalovaného ve věci zdaňovacího období roku 2012. V obou případech zároveň vrátil Nejvyšší správní soud věc žalovanému k dalšímu řízení.

[19] Ještě před rozhodnutím ve věci 10 Afs 149/2021 požádal žalovaný přípisem ze dne 13. 1. 2022 o zaslání správního spisu, aby mohl činit další kroky v řízeních, v nichž Nejvyšší správní soud rozhodnutí žalovaného zrušil. Nejvyšší správní soud žalovanému správní spis poskytl. Ze správního spisu žalovaného, kterým disponuje Nejvyšší správní soud v tomto řízení, vyplývá, že správní spis byl žalovanému doručen dne 19. 1. 2022 s tím, že žalovaný opět převzal 1 šanon a 3 složky. Žalovaný následně správci daně uložil, aby doplnil podklady pro rozhodnutí, a to přípisy ze dne 8. 3. 2022 a ze dne 22. 7. 2022. Za účelem rozhodnutí ve věci sp. zn. 10 Afs 149/2021 si Nejvyšší správní soud tento spis opět vyžádal. Spis mu byl doručen 23. 11. 2023. Mělo se jednat o čtyři složky. Správní spis vrátil Nejvyšší správní soud žalovanému současně s přípisem ze dne 24. 1. 2024.

[20] Krajský soud v nyní projednávané věci obdržel správní spis dne 17. 6. 2024 s tím, že se mělo jednat pouze o dvě složky. Jedna složka (krabice) představovala spisový materiál správce daně a druhá spisový materiál žalovaného. Po podání kasační stížnosti proti napadenému rozsudku vyzval Nejvyšší správní soud přípisem ze dne 14. 11. 2024 krajský soud, aby mu předložil soudní spis spolu se správním spisem, má-li jej k dispozici. Nejvyšší správní soud obdržel od krajského soudu složku (krabici – nadepsanou „*OFŘ doplnění*“) se spisem správce daně a složku se spisem žalovaného. Lze doplnit, že žalovaný v bodě 35 vyjádření ke kasační stížnosti sdělil, že správní spis zaslal Nejvyššímu správnímu soudu již krajský soud. Bez rozumných pochybností lze uzavřít, že spis, kterým disponoval krajský soud v řízení vedeném pod sp. zn. 22 Af 4/2023 a na jehož základě vydal napadený rozsudek, je totožný (i z hlediska rozsahu) s tím, který byl krajským soudem předložen dne 22. 11. 2024 Nejvyššímu správnímu soudu.

pokračování

[21] Tento správní spis však není kompletní. Zahrnuje totiž pouze doplnění učiněná v řízení po vydání zrušujícího rozsudku č. j. 1 Afs 109/2021-67 (nejstarší dokument je ze dne 8. 3. 2022 a jedná se o pokyn žalovaného pro správce daně k doplnění spisového materiálu). Z listin, které dokumentují průběh daňové kontroly a odvolacího řízení před vydáním prvního rozhodnutí žalovaného v této věci, je ve spisu založeno pouze stanovisko správce daně ze dne 10. 1. 2019 k odvolání. V části spisu předložené krajskému soudu tak chybí naprosto zásadní dokumenty. Zmínit lze především protokol o zahájení daňové kontroly, zprávu o daňové kontrole (na kterou se napadené rozhodnutí opakovaně v podrobnostech odvolává), odvolání, rozhodnutí žalovaného, které bylo zrušeno rozsudkem NSS č. j. 1 Afs 109/2021-67, smlouva uzavřená mezi společností D. D. D. SERVIS a společností PAMBROKE, vystavené faktury či protokoly o výsledku svědků. Kromě toho je třeba připomenout, že společný správní spis, který žalovaný původně poskytl správním soudům, se skládal ze čtyř složek (resp. tří složek a jednoho šanonu).

[22] Nejvyšší správní soud samozřejmě rozumí snaze žalovaného „rozdělit“ správní spis tak, aby mohlo probíhat daňové řízení a zároveň vyhověl požadavku na zaslání správního spisu Nejvyššímu správnímu soudu k řízení vedenému pod sp. zn. 10 Afs 149/2021. Pro desátý senát byl samozřejmě plně dostačující spis v jeho původní podobě. Rozhoduje-li však správní soud o žalobě proti rozhodnutí vydanému v *dalším řízení* (poté, co správní soud rozhodnutí správního orgánu zrušil), je třeba, aby měl soud k dispozici i tu část spisu, která se týká řízení, jež předcházelo vydání prvního (zrušeného) rozhodnutí. Správní soud totiž typicky bude moci jen stěží zhodnotit, zda správní orgán vyhověl požadavkům zrušujícího rozsudku, pokud nebude disponovat ani původním (zrušeným) rozhodnutím (resp. záznamy o procením postupu, které k vydání tohoto rozhodnutí vedly), neboť právě k této části spisu se výtky zrušujícího rozsudku budou vztahovat.

[23] Neopatrí-li si krajský soud úplný správní spis, trpí řízení před ním vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (viz rozsudek NSS ze dne 12. 3. 2008, č. j. 1 As 21/2007-272, č. 2476/2012 Sb. NSS). Bylo tedy na krajském soudu, aby si vyžádal zbývající část správního spisu. Pokud tak neučinil, nemohl napadené rozhodnutí řádně přezkoumat. To platí přinejmenším o otázce, zda žalovaný vyhověl požadavkům rozsudku NSS č. j. 1 Afs 109/2021-67, či otázce prekluze práva státu doměřit daň, kterou se musí soud zabývat z úřední povinnosti (viz rozsudek NSS ze dne 19. 6. 2024, č. j. 3 Afs 248/2023-135, bod 40). V tomto případě navíc žalobce v řízení před krajským soudem prekluzi práva státu doměřit mu daň namítal, přičemž krajský soud vyšel při jejím vypořádání z toho, že rozhodné právní skutečnosti jsou mu známy z vlastní úřední činnosti, kterou je rozsudek vydaný ve věci sp. zn. 22 Af 41/2019 (viz bod 24 napadeného rozsudku). Toto vyjádření krajského soudu jasně dokládá, že neměl k dispozici správní spis v takovém rozsahu, aby v něm mohl v rámci vlastní přezkumné činnosti vyhledat jednotlivé skutečnosti významné z hlediska běhu prekluzivní lhůty a ověřit splnění podmínek, za nichž mají vliv na její plynutí. V rozsudku č. j. 22 Af 41/2019-36 se sám touto právní otázkou nezabýval, neformuloval k ní tedy právní názor, jímž by byl sám v napadeném rozsudku vázán. Vycházel tak patrně toliko ze soupisu průběhu daňového řízení obsaženého v bodě 12 rozsudku č. j. 22 Af 41/2019-36, jehož správnost ovšem nemohl znovu prověřit. Takový způsob přezkumu zákonnosti napadeného rozhodnutí nelze považovat za dostatečný, zejména nepokusil-li se krajský soud vyžádat si chybějící část správního spisu a nebyla-li zjištěna žádná závažná okolnost, pro kterou nebylo možné tuto

část správního spisu krajskému soudu předložit. Dále krajský soud v bodě 15 napadeného rozsudku uvedl, že žalovaný v bodě 32 napadeného rozhodnutí srozumitelně popsal skutečnosti týkající se naplnění podmínky *jinak spřízněných osob*, které mají podklad v obsahu správního spisu. Skutečnosti uvedené v bodě 32 napadeného rozhodnutí jsou dále rozvedeny v jeho bodech 66 až 76, v nichž žalovaný opakovaně odkazuje na vyjádření žalobce obsažené v protokolu č. j. 1688381/16/3216-60562-804391 a výslech svědka Stanislava Bedřicha, jednatele společnosti PAMBROKE, zachycený v protokolu č. j. 2364/17/3216-60562-804391. Tyto protokoly ovšem nejsou součástí předloženého správního spisu. Závěr krajského soudu, že zjištění žalovaného mají podklad v obsahu správního spisu, je předčasný.

[24] Z výše uvedeného vyplývá, že vada řízení, která spočívá v tom, že krajský soud při přezkumu napadeného rozhodnutí nevycházel z úplného správního spisu, mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Není úlohou Nejvyššího správního soudu, aby si jako první vyžádal kompletní správní spis a přezkoumal, zda mají úvahy krajského soudu oporu ve správním spisu, který neměl k dispozici. V dalším řízení tak bude na krajském soudu, aby si kompletní správní spis vyžádal a při formulování svých závěrů vycházel právě z úplného obsahu správního spisu týkajícího se této věci.

[25] Závěrem Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že krajský soud zatížil řízení další vadou, neboť rozsudek ze dne 26. 9. 2024 vyhlásil bez jednání zveřejněním tzv. zkráceného znění rozsudku na úřední desce dne 1. 10. 2024. Zkrácené znění rozsudku neobsahuje žádné odůvodnění. Celý rozsudek byl písemně vyhotoven až dne 22. 10. 2024, kdy byl učiněn pokyn k jeho doručení účastníkům. Takový způsob vyhlášení rozsudku je ovšem v rozporu s čl. 96 odst. 2 Ústavy České republiky (viz nález Ústavního soudu ze dne 18. 6. 2019, sp. zn. Pl. ÚS 38/18). Závěry Ústavního soudu uvedené v tomto nálezu se vztahují na vyhlásování rozsudků soudů všech stupňů projednávajících věci správního soudnictví (viz rozsudek NSS ze dne 21. 10. 2019, č. j. 3 Azs 201/2018-35). Zmíněná vada řízení před krajským soudem nicméně neměla vliv na zákonnost jeho rozsudku, a proto nepředstavuje důvod pro jeho zrušení (viz rozsudky NSS ze dne 25. 9. 2020, č. j. 10 Azs 194/2020-43, ze dne 18. 12. 2020, č. j. 5 Ads 83/2020-23, a ze dne 9. 5. 2022, č. j. 3 Azs 227/2020-38). V dalším řízení bude nicméně krajský soud postupovat v souladu s nálezem sp. zn. Pl. ÚS 38/18 a vyhlásí rozsudek veřejně.

IV. Závěr a náklady řízení

[26] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou. Rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), tj. vyžádá si úplný správní spis týkající se dané věci a přezkoumá zákonnost napadeného rozhodnutí na podkladě celého jeho obsahu (ve vazbě na uplatněné žalobní body), přičemž nový rozsudek vyhlásí veřejně.

[27] Krajský soud v novém rozhodnutí rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

pokračování

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. července 2025

Tomáš Kocourek
předseda senátu