



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Tomáše Kocourka a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila 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, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 12. 2022 č. j. 44748/22/5200-10422-713023, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 11. 2025, č. j. 22 Af 4/2023-86,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 11. 2025, č. j. 22 Af 4/2023-86, **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 rozhodnutím ze dne 27. 7. 2019, č. j. 30040/19/5200-10424-711138 (dále jen „původní rozhodnutí“), 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 původnímu 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 původní 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 tomuto rozhodnutí žalovaného se žalobce bránil žalobou podanou ke krajskému soudu. Krajský soud žalobu rozsudkem ze dne 26. 9. 2024, č. j. 22 Af 4/2023-55, zamítl.

[8] Tento rozsudek zrušil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 30. 7. 2025, č. j. 2 Afs 248/2024-52, a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Krajský soud totiž neměl k dispozici kompletní správní spis. Disponoval pouze částí spisu, kterou orgány finanční správy doplnily poté, co bylo původní rozhodnutí zrušeno rozsudkem NSS č. j. 1 Afs 109/2021-67. Tím zatížil krajský soud řízení vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

[9] V dalším řízení si krajský soud obstaral kompletní správní spis a dospěl k závěru, že žalovaný již uvedl dostatečné důvody svědčící závěru, že společnosti D. D. D. SERVIS

pokračování

a PAMBROKE byly *jinak spojenými osobami*. Je pravdou, že jedním z těchto důvodů je nepoměr mezi cenou za reklamní služby od společnosti PAMBROKE a ostatních dodavatelů. Tato skutečnost sice neobstojí sama o sobě, ale v tomto případě je podpořena dalšími čtyřmi nestandardními 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*.

[10] Žalobce dále rozporoval relevantnost referenčního vzorku, z něhož žalovaný vycházel při zjišťování obvyklé ceny 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 vzorku zařazeny, byly zasaženy vztahem *jinak spojených osob*, měl to namítat a předložit ke svému tvrzení důkazy. To však neučinil.

[11] Co se týká délky lhůty k vyjádření k seznámení se zjištěnými skutečnostmi, žalovaný postupoval podle § 115 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Žalobce nepožádal o prodloužení lhůty a ani neměl proti její délce žádné výhrady. V patnáctidenní lhůtě se také vyjádřil a ve své žalobě neozřejmil, jak konkrétně se měla nedostatečná délka lhůty promítnout do jeho právní sféry. Krajský soud tak shledal žalobní bod nedůvodný.

[12] Právo státu stanovit daň nebylo prekludováno. Prekluzivní lhůta měla uplynout 7. 1. 2023. Žalovaný však doručil žalobci napadené rozhodnutí již 12. 12. 2022. Žalobce ve své argumentaci pominul důvody, které vedly k prodloužení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 daňového řádu.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření k ní

[13] 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.“).

[14] Krajský soud ani žalovaný se neřídili závazným právním názorem vyjádřeným v rozsudku NSS č. j. 1 Afs 109/2021-67. Orgány finanční správy neprokázaly, že stěžovatel je *osobou jinak spojenou* se společností PAMBROKE, ani to, že převažujícím účelem jejich smluvního vztahu bylo získání daňové výhody. Krajský soud nepřezkoumal jednotlivé podmínky aplikace § 23 odst. 7 ZDP odděleně, nýbrž připustil jejich faktické prolínání a použití nepoměrné ceny jako podpůrné indicie pro existenci spojení, což odporuje závaznému právnímu názoru (bod 39 rozsudku č. j. 1 Afs 109/2021-67). To platí tím spíše, pokud je správnost stanovení obvyklé ceny zpochybněna a její výše závisí na výběru a konstrukci referenčního vzorku. Navíc nejde o „do očí bijící“ cenovou absurditu.

[15] Nejprve je třeba prokázat existenci vztahu *jinak spojených osob*. Teprve poté je možné zkoumat, zda sjednaná cena převyšuje cenu obvyklou, a následně může nastoupit úvaha o přesunu důkazního břemene na daňový subjekt ohledně odůvodnění cenové odchylky. Tyto kroky nelze směřovat ani obracet. Z cenového rozdílu nelze (bez dalšího) dovodit, že právní vztah byl vytvořen převážně za účelem nedovolené daňové optimalizace. Ustanovení § 23 odst. 7 ZDP neslouží k přezkoumávání obchodní racionality transakce. Nemá-li existence *jinak spojených osob* prokázána, je třeba ohledně uznatelnosti nákladu vycházet z § 24 ZDP, který chrání autonomii podnikatelského rozhodování. Rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou je sice jedním z pěti důvodů, na nichž orgány finanční správy postavily svůj závěr o existenci *jinak spojených osob*, je však zjevné, že jde o významnou okolnost, přičemž zbylé čtyři důvody nemohou samy o sobě závěr o existenci *jinak spojených osob* obhájit.

[16] Z napadeného rozhodnutí ani rozsudku nevyplývá, jak měl stěžovatel na věci profitovat (stěžovatel za služby zaplatil a tyto prostředky mu nebyly vráceny zpět). Nebylo prokázáno ani jiné personální či majetkové propojení. Samotné zaplacení vyšší ceny nemůže být pro stěžovatele výhodné (daňový efekt nemůže převážit vyšší výdaj). Proto zákon vyžaduje prokázání účelového prvku, který musí být prokázán správcem daně.

[17] Stěžovatel neměl důvod ke zvýšené opatrnosti. Cena za službu byla totiž společnosti PAMBROKE zaplacená poté, co se stěžovatel přesvědčil, že služba byla v souladu se smlouvou poskytnuta. Stěžovatelův postup při prověřování obchodního partnera byl přiměřený jeho vzdělání (stěžovatel nemá ekonomické ani právnické vzdělání) a odpovídal obvyklé obchodní praxi. Stěžovatel vycházel z údajů v obchodním rejstříku a skutečnosti, že společnost PAMBROKE nebyla vedena jako nespolehlivý plátec. Pro vyšší obezřetnost nebyly důvody.

[18] Dvě žalovaným uváděné nestandardní okolnosti (č. 3 a 4) vychází z toho, že smlouva nebyla plněna tak, jak měla být (žalovaný takto uměle rozšiřuje počet nestandardních okolností). Skutečnosti, že neproběhlo písemné odsouhlasení návrhů a že nebyla jednoznačně prokázána kontrola provedení reklamy, neprokazují (ani ve spojení s dalšími okolnostmi) existenci *jinak spojených osob* či účelovost vztahu. Žalovaný i krajský soud postupovali při hodnocení smluvní praxe formalisticky. Dodržení těchto ujednání totiž nebylo pro stěžovatele důležité. Stěžovatel kontroloval provedení reklamy osobně, a proto nepovažoval za podstatné vydávat o tom poskytovateli reklamy písemné potvrzení (a ani společnost PAMBROKE o to nežádala). Žalovaný tak vystavěl závěr o existenci *jinak spojených osob* nanejvýš na čtyřech okolnostech s tím, že k jedné z nich (cenovému rozdílu) nelze přihlížet. Tím se výrazně oslabuje důkazní konstrukce žalovaného.

[19] Žalovaný vystavěl závěr o nedůvěryhodnosti společnosti PAMBROKE i na tom, že šlo o nespolehlivého plátce. V době, kdy se společnost PAMBROKE stala nespolehlivým plátcem, však již byl smluvní vztah mezi stranami ukončen. Ke skutečnostem, které nastaly po uzavření smlouvy, nelze přihlížet.

pokračování

[20] Jako poslední vytýká žalovaný stěžovateli skutečnost, že si měl všimnout, že společnost PAMBROKE založil Mgr. Jan Lustig, který participuje v 1.484 společnostech. Tato skutečnost není rozhodná. Je obvyklé, že někdo postaví své podnikání na zakládání a následném prodeji tzv. ready-made společností. Nadto není zřejmé, že by stěžovateli byla tato informace dostupná v době uzavírání smlouvy a v podobě, kterou mu žalovaný *ex post* přičítá k tíži. Dostačující není ani výpověď jednatele společnosti PAMBROKE Stanislava Bedřicha, který neměl při výsledku dostatek informací o fungování společnosti. Navíc vypovídal i o skutečnostech starých řadu let.

[21] Dále stěžovatel rozporoval stanovení referenčního vzorku. V této části je napadený rozsudek nezákonný a nepřezkoumatelný, neboť krajský soud nepředestřel úvahu, z níž by vyplývalo, na základě čeho by měl být stanovený referenční vzorek souladný s rozsudkem NSS č. j. 1 Afs 109/2021-67. Společnost PAMBROKE byla zprostředkovatelem, který zajistil reklamu „na klíč“. Žalovaný však vycházel převážně z cen přímých poskytovatelů ploch (provozovatelů sportovních areálů), které následně korigoval o odhadované marže agentur, a tyto transakce označil jako „v jádru srovnatelné“. Takový postup však nerespektuje závazný právní názor vyjádřený v rozsudku NSS č. j. 1 Afs 109/2021-67. Žalovaný nepoužil srovnatelné transakce (transakce mezi objednatelem a reklamní agenturou). Samotné připočtení obecně deklarované marže není dostačující.

[22] Referenční vzorek byl navíc postupně zúžen z důvodu zániku, likvidace, nečinnosti či nespolehlivosti jednotlivých subjektů. Takto redukovaný vzorek však nemůže být reprezentativní. Zároveň nelze přehlédnout časový odstup, s nímž je simulace prováděna. Nedostupnost podkladů nemůže jít k tíži daňového subjektu. Pochybnosti o stabilitě a metodické správnosti použitého referenčního vzorku vyvolává i to, že v napadeném rozhodnutí byl zjištěn více než dvojnásobný rozdíl oproti původnímu rozhodnutí žalovaného. Z napadeného rozhodnutí se přitom nepodává, proč došlo k tak razantnímu nárůstu oproti předchozímu rozhodnutí.

[23] Ve vztahu k metodice referenčního vzorku je napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Z jeho odůvodnění není patrné, které konkrétní subjekty ve vzorku nakonec zůstaly, které byly vyloučeny a z jakých důvodů, jaká byla váha jednotlivých transakcí ani jak konkrétně byly provedeny korekce k dosažení „v jádru srovnatelné“ transakce. Z napadeného rozhodnutí žalovaného ani rozsudku není zřejmé, jak byly stanoveny marže. Pokud nejsou jednotlivé transakce samy o sobě srovnatelné, musí být každá korekce jasně odůvodněna. Krajský soud aproboval skutečnost, že referenční vzorek byl zúžen, nezabýval se však dopadem tohoto zúžení na jeho reprezentativnost. Krajský soud nevypořádal námitky, podle nichž nebylo možné vycházet ze vztahů mezi objednatelem služby a přímým poskytovatelem plochy. Nezabýval se ani dopadem značného časového odstupu na kvalitu referenčního vzorku.

[24] Žalovaný neposkytl stěžovateli dostatečnou lhůtu k vyjádření ke zjištěným skutečnostem. Lhůta činila 15 dní, podklady přitom žalovaný připravoval déle než rok. V této době došlo k vytvoření nové konstrukce referenčního vzorku a zásadní změně

metodiky stanovení ceny obvyklé. Krajský soud tyto skutečnosti dostatečně nezohlednil, a proto je napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[25] Krajský soud nesprávně posoudil běh lhůty pro stanovení daně. Zároveň je v této části napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Krajský soud se nezabýval tím, zda nebylo původní rozhodnutí vydáno pouze formálně za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně. V takovém případě by k prodloužení lhůty podle § 148 odst. 2 daňového řádu nedošlo. Krajský soud uvedl, že v souvislosti s řízením vedeným před krajským soudem pod sp. zn. 22 Af 41/2019 a před Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 1 Afs 109/2021 neběžela lhůta pro stanovení daně. Tyto časové úseky se však podle toho, jak je vymezil krajský soud, překrývají (oba totiž mají začínat 18. 9. 2019). Není tak zřejmé, jak krajský soud dospěl k závěru, že lhůta pro stanovení daně neběžela po dobu 498 dnů.

[26] Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[27] Žalovaný nemusí pro závěr o existenci *jinak spojených osob* prokazovat, že prostředky z uhrazených reklamních služeb byly (či měly být) vráceny stěžovateli. Podstatné je, že žalovaným popsane skutečnosti svědčí o tom, že se jednalo o nestandardní obchodní vztah vytvořený převážně za účelem snížení základu daně. To, že je cena za plnění nepoměrně vysoká, může představovat okolnost svědčící závěru, že se o takový vztah jedná (pokud k ní přistoupí ještě další okolnosti).

[28] Stěžovatel v řízení před krajským soudem nenamítal, že by účastník použil neporovnatelné transakce, které vyloučením některých subjektů přestaly mít vypovídací hodnotu a neumožňovaly s ohledem na časový odstup kvalitní simulaci. Nenamítal ani absenci odůvodnění nárůstu rozdílu mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou oproti původnímu rozhodnutí. Tyto námitky jsou proto nepřípustné. Stěžovatel také nově tvrdí, že do referenčního vzorku byly zahrnuty osoby, které jsou vyšetřovány, v likvidaci, nespolehlivými osobami nebo nereagují na výzvu či zanikly. K tomu však nedošlo. Navíc sám stěžovatel se domáhal zahrnutí těchto společností do referenčního vzorku. Teprve v kasační stížnosti tuto argumentaci otočil, a proto jde o nepřípustnou námitku.

[29] Lhůta, kterou poskytl žalovaný stěžovateli k vyjádření ke zjištěným skutečnostem, nemohla být delší než 15 dnů (§ 115 odst. 3 daňového řádu). Stěžovatel nepožádal o její prodloužení, byť na něj měl nárok (§ 36 odst. 2 daňového řádu). Ve stanovené lhůtě se navíc vyjádřil. Co se týká otázky prekluze práva stanovit daň, ztotožnil se žalovaný s výpočtem, jak jej provedl krajský soud.

III. Posouzení kasační stížnosti

[30] 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.

pokračování

[31] Jelikož se v dané věci jedná o opakovanou kasační stížnost stěžovatele, posoudil Nejvyšší správní soud dále její přípustnost ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. V rozsudku č. j. 2 Afs 248/2024-52 se Nejvyšší správní soud nezabýval případem věcně (viz bod 16 uvedeného rozsudku). Podstatou závazného právního názoru bylo pouze to, aby si krajský soud obstaral kompletní správní spis. Jednalo se tedy o procesní pochybení, na které se § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. nevztahuje (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009-165, č. 2365/2011 Sb. NSS, bod 24). Pro úplnost lze poznamenat, že Nejvyšší správní soud ověřil, že si krajský soud vyžádal od žalovaného kompletní správní spis.

[32] Kasační stížnost je důvodná.

[33] Úvodem lze předeslat, že se Nejvyšší správní soud ztotožnil s jednou z námitek stěžovatele poukazující na nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, konkrétně v otázce stanovení referenční ceny. Tato částečná nepřezkoumatelnost rozsudku však nebránila Nejvyššímu správnímu soudu přezkoumat další závěry krajského soudu. Žádné další námitky však nepovažoval Nejvyšší správní soud za důvodné.

[34] Stěžovatel v první řadě brojí proti závěru, že společnosti D. D. D. SERVIS a PAMBROKE jsou *jinak spojenými osobami* ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP. Podle tohoto ustanovení jsou *jinak spojenými osobami* i osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

[35] Žalovaný poukázal na několik nestandardních okolností, které podle něho dokládají, že tyto společnosti jsou *jinak spojenými osobami* ve smyslu výše citovaného ustanovení. Podle stěžovatele nemohla být jako argument pro existenci *jinak spojených osob* použita skutečnost, že cena plnění byla vyšší než cena obvyklá, což vyplývá i z rozsudku NSS č. j. 1 Afs 109/2021-67.

[36] Nejvyšší správní soud nejprve poukazuje na to, že v bodě 32 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný vyjmenoval pět nestandardních okolností, nefiguruje nepoměr mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou. Žalovaný v tomto výčtu uvedl pouze nepoměr mezi cenou, kterou platila společnost D. D. D. SERVIS společnosti PAMBROKE, a cenou, již hradila ostatním dodavatelům reklamních služeb, které sama považovala za účinné. Žalovaný tedy považoval za nestandardní, že jednomu z dodavatelů reklamních služeb hradila společnost D. D. D. SERVIS mnohonásobně vyšší částky než ostatním. To však nelze ztotožnit s nepoměrem v ceně sjednané a ceně obvyklé, k němuž se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 1 Afs 109/2021-67.

[37] Přesto však lze souhlasit s tím, že z argumentace v napadeném rozhodnutí lze dovodit, že žalovaný zohlednil i nepoměr v ceně sjednané a ceně obvyklé. Lze poukázat např. na bod 69 napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný zmínil nepřiměřenou výši ceny či cenu výrazně vyšší než tržní. V bodě 75 napadeného rozhodnutí žalovaný dále výslovně uvedl, že nepoměr v ceně sjednané a obvyklé činí 764 %. Stěžovatelova žalobní i kasační argumentace se tak v tomto ohledu nemíjí s důvody, o něž žalovaný opřel napadené

rozhodnutí. Dále se proto Nejvyšší správní soud mohl touto stěžovatelskou argumentací zabývat věcně.

[38] Výkladem závěrů rozsudku č. j. 1 Afs 109/2021-67 se již Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 24. 1. 2024, č. j. 7 Afs 207/2020-53, č. 4579/2024 Sb. NSS. Sedmý senát poukázal na to, že první senát vycházel ze specifické situace, kdy orgány finanční správy učinily ze dvou podmínek aplikovatelnosti § 23 odst. 7 bodu 5 ZDP *de facto* podmínku jednu, a sice rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou „běžnou“ (bod 27 rozsudku sedmého senátu). Podstata rozsudku prvního senátu tedy spočívá v tom, že je třeba trvat na naplnění obou podmínek. První senát se však nevyjádřil k tomu, zda by nepoměr v cenách mohl být zároveň jednou z okolností, která by odůvodňovala závěr o existenci *jinak spojených osob* podle § 23 odst. 7 bodu 5 ZDP. Pouze uvedl, že cenový nepoměr nemůže být okolností jedinou, neboť právě tím dojde ke splnění dvou podmínek v podmínku jednu.

[39] Rozsudek NSS č. j. 1 Afs 109/2021-67 proto nebránil sedmému senátu v tom, aby přijal závěr, že zjištění neobvykle vysoké (přemrštěné) ceny v konkrétním právním vztahu může být jednou z okolností nasvědčujících závěru, že se jedná o *jinak spojené osoby* podle § 23 odst. 7 bodu 5 ZDP. Je tomu tak z toho důvodu, že v případě *jinak spojených osob* podle uvedeného ustanovení dochází k určité prostupnosti mezi oběma podmínkami (nelze tedy vycházet ze striktního oddělení obou podmínek, jak požaduje stěžovatel). Vztah popsany v § 23 odst. 7 bodu 5 ZDP je totiž vymezen prostřednictvím převažujícího účelu, ke kterému má jeho vytvoření směřovat. Tímto převažujícím účelem je *snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty*, čehož lze dosáhnout zvýšením nákladů, nebo snížením výnosů. Výše plnění, která do základu daně vstupuje, proto bude hrát zásadní roli (body 25 a 26 rozsudku č. j. 7 Afs 207/2020-53). Lze doplnit, že právě shrnuté závěry sedmého senátu představují ustálenou judikaturu (viz např. navazující rozsudky NSS ze dne 7. 2. 2025, č. j. 5 Afs 157/2024-40, body 34 a 38, ze dne 29. 4. 2025, č. j. 8 Afs 162/2024-46, body 21 a 22, či ze dne 17. 5. 2024, č. j. 7 Afs 121/2023-44, zejména body 30 až 33). Nejvyšší správní soud nevidí důvod se od této judikatury odchýlovat.

[40] Zároveň není nutné, aby nepoměr v ceně sjednané a ceně obvyklé dosahoval určité minimální úrovně. Již výše zmíněná judikatura uplatnila závěry o prostupnosti obou podmínek v situaci, kdy šlo o nižší než 200násobné navýšení, na které upozornil s odkazem na rozsudek NSS ze dne 13. 2. 2020, č. j. 7 Afs 176/2019-26, první senát. Nejvyšší správní soud např. označil sedmkrát až čtyřicetkrát vyšší cenu sjednanou oproti ceně obvyklé za velmi významný indikátor existence *jinak spojených osob*, a to s ohledem na evidentní disproporci (viz rozsudek č. j. 5 Afs 157/2024-40, bod 38). Význam přitom nemusí mít pouze nepoměr mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou. Zohlednit lze také výrazné navýšení ceny zprostředkovatelem. Nejvyšší správní soud tak např. uvedl, že 12násobné až 88násobné zvýšení ceny zprostředkovatelem je silnou indicií o nestandardnosti obchodu (viz rozsudek NSS č. j. 8 Afs 162/2024-46, bod 22). Ani argument stěžovatele, že nepoměr v ceně sjednané a ceně obvyklé představuje hlavní okolnost, na které žalovaný založil závěr o existenci *jinak spojených osob*, tedy sám o sobě nemůže být důvodný, neboť se (s ohledem na okolnosti věci) může o významnou okolnost skutečně jednat.

pokračování

[41] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného uzavírá, že zařazení nepoměru v ceně sjednané a ceně obvyklé mezi nestandardní okolnosti není v rozporu s rozsudkem NSS č. j. 1 Afs 109/2021-67 s tím, že ustálená judikatura naopak tento postup připouští.

[42] Stěžovatel uplatnil námitky i proti dalším nestandardním okolnostem.

[43] Stěžovatel v kasační stížnosti poukázal na to, že mu nelze vytýkat skutečnosti, které v době, kdy se společností PAMBROKE spolupracoval, neexistovaly. Tím patrně myslí to, že v tuto dobu nebyla společnost PAMBROKE zapsána jako nespolehlivý plátec. Krajský soud však stejnou žalobní argumentaci vypořádal tak, že stěžovatel jí nijak nerozporoval důvody napadeného rozhodnutí, neboť jej žalovaný o tuto skutečnost neopřel (viz bod 17 napadeného rozsudku). Z toho je zjevné, že stěžovatel pouze opakuje žalobní argumentaci, kterou však nijak nerozporuje důvody napadeného rozsudku. Proto je tato kasační námitka nepřijatelná podle § 104 odst. 4 s. ř. s. (viz usnesení NSS ze dne 27. 8. 2020, č. j. 10 Azs 144/2020-31, bod 11). Dále stěžovatel poukazuje na to, že svého smluvního partnera (s přihlédnutím ke svému vzdělání) dostatečně prověřil s tím, že nebyl žádný důvod ke zvýšené obezřetnosti či provedení „detektivní činnosti“. Tuto argumentaci však neuplatnil v řízení před krajským soudem, ač mu v tom nic nebránilo, vznesl ji poprvé až v kasační stížnosti. Námitka je proto rovněž nepřijatelná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[44] Žalovaný podle stěžovatele hodnotil smluvní praxi formalisticky. Stěžovatel se vyjadřuje k tomu, že ve smlouvě bylo ujednáno písemné odsouhlasení návrhu reklamy, ačkoliv k němu nedošlo, či že nebyla prokázána kontrola provedení reklamy. Dále uvádí, že písemné potvrzení o uskutečnění reklamy by měl v praxi vyžadovat především její poskytovatel, pro stěžovatele nebylo písemné potvrzení podstatné. Tuto argumentaci však opět stěžovatel neuplatnil v řízení před krajským soudem, ač mu v tom nic nebránilo, vznesl ji poprvé v kasační stížnosti. V řízení před krajským soudem namítal pouze to, že dostal službu, za kterou zaplatil, což však podle krajského soudu nebyl důvod, na němž by bylo napadené rozhodnutí založeno (viz bod 18 napadeného rozsudku). Tyto námitky jsou proto nepřijatelné (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[45] Závěrem stěžovatel rozporoval to, že by pro posouzení věci mělo být podstatné, že zakladatelem společnosti PAMBROKE je Mgr. Jan Lustig, který participuje ve velkém množství společností. Pro závěr o existenci *jinak spojených osob* není dostačující ani výsledek Stanislava Bedřicha, jednatele společnosti PAMBROKE. Ani tuto argumentaci však stěžovatel neuplatnil v řízení před krajským soudem, ač mu v tom nic nebránilo. Námitky jsou proto nepřijatelné (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[46] Stěžovatel shledává napadený rozsudek nepřezkoumatelným, neboť se krajský soud nevypořádal s otázkou, zda byl právní vztah mezi společnostmi PAMBROKE a D. D. D. SERVIS vytvořen převážně za účelem získání daňové výhody, neboť nebylo prokázáno, že by společnost D. D. D. SERVIS získala zpět prostředky, které za službu uhradila (část VI. kasační stížnosti). Je však třeba podotknout, že žalovaný postavil napadené rozhodnutí na několika nestandardních okolnostech, z nichž právě dovozoval, že vztah byl vytvořen *převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty*. To odpovídá požadavku

judikatury Nejvyššího správního soudu, podle níž není nutné (a mnohdy ani možné) po správním orgánu požadovat, aby vysvětlil, jak daňový subjekt profitoval ze svého jednání. Postačí, pokud shromáždí dostatečné množství nepřímých důkazů, na jejich základě lze dojít k závěru, že daňový subjekt svým jednáním sledoval snížení daňového základu, neboť jiný účel jejího jednání lze vyloučit jako zcela iracionální (rozsudek č. j. 5 Afs 157/2024-40, bod 43). Stěžovatel však v žalobě rozporoval pouze jednu nestandardní okolnost. Ostatní okolnosti v žalobě ani nezmínil, jak ostatně vyplývá z výše shrnutých kasačních námitek, které považoval Nejvyšší správní soud za nepřijatelné. Dospěl-li tedy krajský soud ke (správnému) závěru, že nepoměr v ceně sjednané a obvyklé může být jednou z nestandardních okolností, vyčerpal tím všechny námitky, které stěžovatel k otázce existence *jinak spojených osob* uplatnil. Z toho vyplývá, že nebyl dán prostor k tomu, aby krajský komplexně posoudil, zda všechny nestandardní okolnosti ve svém souhrnu skutečně odůvodňují závěr, že zmíněné společnosti jsou *jinak spojenými osobami*. Jde-li o věcnou námitku (nikoliv námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu), že společnosti D. D. D. SERVIS nebyly vráceny zpět peníze, které zaplatila společnosti PAMBROKE za poskytnutou reklamu, a proto nebylo prokázáno, že by získala daňovou výhodu, tak stěžovatel tuto argumentaci neuplatnil v řízení před krajským soudem, ač mu v tom nic nebránilo. Námitka je proto nepřijatelná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Nad rámec toho lze nicméně s ohledem na výše shrnutý právní názor na tuto otázku vyjádřený v rozsudku NSS č. j. 5 Afs 157/2024-40 dodat, že žalovaný nebyl povinen prokázat konkrétní finanční výhodu společnosti D. D. D. SERVIS, která byla výsledkem smlouvy uzavřené se společností PAMBROKE (např. tedy inkasování peněz od společnosti PAMBROKE).

[47] Lze tak shrnout, že stěžovatel v konečném důsledku napadal přípustnými námitkami pouze to, zda mohl žalovaný založit závěr o existenci *jinak spojených osob* i na nepoměru v ceně sjednané a ceně obvyklé. S jeho názorem, že to není možné, se přitom Nejvyšší správní soud neztotožnil. Přesto nemůže Nejvyšší správní soud učinit jednoznačný závěr, že společnosti PAMBROKE a D. D. D. SERVIS byly *jinak spojenými osobami*. Je tomu tak z důvodu částečné nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku (viz níže). Stěžovatel sice v žalobě neuplatnil ve vztahu k podmínce *jinak spojených osob* žádnou další námitku, kterou by se měl krajský soud v dalším řízení zabývat. Na druhou stranu je však třeba poznamenat, že pokud by se měla krajským soudem nevypořádaná námitka týkající se správnosti stanovení referenční ceny ukázat jako důvodná (což však Nejvyšší správní soud nikterak nepředjímá), mohl by se tento závazný právní názor promítnout i do posouzení otázky existence *jinak spojených osob*.

[48] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou správnosti stanovení referenční ceny.

[49] Stěžovatel předně namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, a to z několika důvodů. S jedním z důvodů se Nejvyšší správní soud ztotožnil. Jde o námitku, že se krajský soud nevypořádal s tím, že žalovaný měl vycházet z cen sjednaných mezi odběratelem reklamy a reklamní agenturou, nikoliv z cen sjednaných mezi provozovatelem sportovního areálu a odběratelem reklamy. Vzhledem k tomu, jak stěžovatel postavil svoji žalobní argumentaci, lze do této části zařadit i námitku, že se krajský soud nevypořádal s časovým odstupem mezi realizací transakce a vydáním napadeného rozhodnutí.

pokračování

[50] Tuto argumentaci uplatnil stěžovatel v žalobě na str. 6, kde v zásadě uvedl, že žalovaný nebyl v důsledku časového odstupu schopen řádně stanovit referenční vzorek. Tuto časovou prodlevu přitom zavinil sám žalovaný svojí liknavostí, neboť v době provádění kontroly byla relevantní data dostupná. Toto své pochybení nemůže žalovaný dohánět ekonomickou úvahou (simulací).

[51] Stěžovatel stavěl tuto žalobní argumentaci do značné míry na tom, že žalovaný odkázal na rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, č. 2548/2012 Sb. NSS, který však na daný případ nedopadá. Krajský soud v napadeném rozsudku poukázal pouze na to, že žalovaný zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu nepoužil. Tato skutečnost však není rozhodující, neboť nijak nevyvrací stěžovatelovu argumentaci v této části, k níž se krajský soud nijak nevyjádřil. Krajský soud se nemohl nezabývat celou argumentací pouze z toho důvodu, že stěžovatel nesprávně uvedl, že žalovaný vycházel z rozsudku, na který ve skutečnosti neodkázal.

[52] Navíc je třeba zdůraznit, že zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu skutečně popisuje způsob stanovení referenční ceny. V zásadě z něj vyplývá, že referenční cenu je možné určit porovnáním reálně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi nezávislými subjekty. Pokud to nebude možné (zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách), je třeba provést hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Odkaz na tento rozsudek tedy není nijak odrřezaný od toho, čím se zabýval žalovaný a co napadal stěžovatel. Ostatně krajský soud a žalovaný odkázali na judikaturu, která z rozsudku č. j. 7 Afs 74/2010-81 vychází (viz bod 14 rozsudku krajského soudu a bod 47 napadeného rozhodnutí).

[53] Je pravdou, že v této části není žalobní argumentace nejjasnější. Stěžovatel např. neuvedl, jaká konkrétní data měla být v době kontroly k dispozici, avšak následně již nebyla. V kontextu dané věci je však zjevné, že stěžovatel poukazoval právě na to, že žalovaný vycházel z cen mezi provozovateli sportovních areálů a odběrateli reklamy, ke kterým připočetl marži reklamních agentur (zprostředkovatelů reklamy), nikoliv přímo z cen sjednaných mezi reklamními agenturami a odběrateli reklamy. To je patrné např. i s přihlédnutím k vyjádření stěžovatele k seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 14. 11. 2022, kde na straně 4 a 5 uplatňuje v zásadě stejnou argumentaci s odkazem na stejný rozsudek NSS. Stěžovatel zde pouze explicitněji poukázal právě na skutečnost, že referenční cena nebyla stanovena z transakcí realizovaných mezi reklamními agenturami a odběrateli reklamy. Za těchto okolností nemohl krajský soud stěžovatelovu námitku odbýt pouze tím, že žalovaný v napadeném rozhodnutí neodkázal na jím zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu. Vzhledem k tomu, že krajský soud stěžovatelovu námitku nijak nevypořádal, je jeho rozsudek v této části nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. V dalším řízení proto krajský soud námitku stěžovatele vypořádá. Vyjde přitom z aktuální judikatury Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudky ze dne 6. 12. 2022, č. j. 7 Afs 13/2021-44, ze dne 11. 1. 2024, č. j. 8 Afs 189/2020-127, ze dne 26. 11. 2025, č. j. 4 Afs 213/2024-35, či ze dne 15. 8. 2025,

č. j. 5 Afs 53/2025-86, nebo již citované rozsudky č. j. 7 Afs 121/2023-44 a č. j. 8 Afs 162/2024-46).

[54] Dalším důvodům, v nichž stěžovatel spatřoval nepřezkoumatelnost či nezákonnost napadeného rozsudku, již Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Všechny tyto důvody spojuje v zásadě to, že stěžovatel požaduje po krajském soudu odůvodnění v míře podrobnosti, která zjevně přesahuje míru precizace žalobních námitek (k tomu viz bod 32 rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS), případně ani nezohledňuje důvody samotného napadeného rozhodnutí.

[55] Podle stěžovatele není z rozsudku krajského soudu patrné, které konkrétní subjekty ve vzorku nakonec zůstaly a které byly vyloučeny a z jakého důvodu. Úkolem krajského soudu však nebylo vypsát, z jakých subjektů žalovaný vytvořil vzorek pro stanovení referenční ceny. Úkolem krajského soudu bylo zabývat se námitkou stěžovatele, podle níž by některé subjekty neměly být součástí vzorku. Jak navíc uvedl krajský soud, stěžovatelem zmiňované společnosti se součástí vzorku vůbec nestaly, neboť byly nekontaktní a v jejich chování byly prokázány znaky nespolehlivosti (bod 23 napadeného rozsudku). Krajský soud tedy nijak neredukoval žalovaným vymezený vzorek, takže nelze ani dovozovat, že by snad nebylo zřejmé, které subjekty v něm zůstaly.

[56] Podle stěžovatele mělo být v napadeném rozsudku uvedeno, jaká byla váha jednotlivých transakcí a jak byly provedeny korekce, které měly směřovat k vytvoření „v jádru srovnatelné“ transakce. Stěžovatel však neuplatnil žádnou žalobní argumentaci, na jejímž základě by měl tyto skutečnosti krajský soud posuzovat. Tato argumentace navíc nevychází z důvodů, na kterých je založeno napadené rozhodnutí. Transakce totiž neměly žádnou váhu. Žalovaný vyšel z nejvyšší ceny ze všech transakcí, které považoval za v jádru srovnatelné, tedy z hodnoty nejvýhodnější pro stěžovatele. Pro úplnost lze dodat, že právě tuto v jádru srovnatelnou transakci následně žalovaný podrobil korekci tak, aby určil referenční cenu. Nejde tedy o to, že by měla být korekce užita k tomu, aby došlo k vytvoření v jádru srovnatelné transakce. Krajský soud se nemohl zabývat ani tím, jak byla stanovena marže reklamní agentury, neboť k tomu opět nemiřila žádná žalobní námitka.

[57] Krajský soud se měl podle stěžovatele zabývat reprezentativností vzorku, neboť tím, že z něj byly některé subjekty vyloučeny, mohl ztratit vypovídací hodnotu. Tento aspekt však stěžovatel v řízení před krajským soudem vůbec neakcentoval. Stěžovatel se pouze pozastavoval nad tím, zda žalovaný dostatečně prověřil, že posuzované transakce byly provedeny mezi nezávislými osobami, přičemž výslovně poukázal na čtyři společnosti (tuto argumentaci již v kasační stížnosti neuplatňuje). Jinými slovy stěžovatel argumentoval spíše ve prospěch zúžení vzorku (byť ony čtyři společnosti ve vzorku zařazeny vůbec nebyly). Stěžovatel nebrojil v řízení před krajským soudem, ačkoliv tak objektivně mohl učinit, ani proti tomu, že součástí napadeného rozhodnutí není zdůvodnění, proč v tomto případě vyšel rozdíl mezi referenční a sjednanou cenou více než dvojnásobný oproti původnímu rozhodnutí žalovaného. Tato skutečnost ani nebránila krajskému soudu vypořádat všechny řádně uplatněné žalobní námitky. Námitka je proto nepřijatelná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

pokračování

[58] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou týkající se délky lhůty k vyjádření ke zjištěným skutečnostem. Patnáctidenní lhůta podle stěžovatele nebyla dostatečná vzhledem k rozsáhlému doplnění, na kterém pracoval sám žalovaný déle než rok.

[59] Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelem, že by se krajský soud zabýval touto otázkou pouze formálně, a proto by měl být jeho rozsudek nepřezkoumatelný. Krajský soud odkázal na § 115 odst. 3 daňového řádu, podle něhož nesmí být zmíněná lhůta delší než 15 dnů. Dále uvedl, že stěžovatel nepožádal o její prodloužení. V této souvislosti lze připomenout, že žalovaný odkázal na § 36 odst. 2 daňového řádu s tím, že stěžovatel měl na prodloužení lhůty právní nárok, pokud by o něj požádal (k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019-126). V tomto kontextu nemohou námitky obstát, neboť obecný poukaz na složitost věci nijak neodůvodňuje stěžovatelovu pasivitu v průběhu daňového řízení.

[60] Poslední stěžovatelova námitka směřovala proti závěru krajského soudu, že napadené rozhodnutí bylo vydáno před uplynutím lhůty pro stanovení daně.

[61] Nejvyšší správní soud připouští, že způsob, jakým přistoupil krajský soud k posouzení otázky prekluze práva stanovit daň, není adekvátní. Z napadeného rozsudku je totiž patrné, že krajský soud vyšel z vyjádření žalovaného k žalobě, aniž by se sám otázkou prekluze podrobně zabýval.

[62] Co se týká stavení běhu prekluzivní lhůty v důsledku zahájených soudních řízení, vycházel krajský soud z toho, že z důvodu řízení vedeného u krajského soudu pod sp. zn. 22 Af 41/2019 lhůta neběžela do 25. 3. 2021 a kvůli řízení vedenému u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 109/2021 lhůta neběžela do 18. 8. 2021. Tato data uvedl právě žalovaný ve svém vyjádření a využil je ke svým výpočtům běhu lhůty. Jde však o data, kdy měly být dané rozsudky doručeny žalovanému, což žalovaný ve svém vyjádření sám uvedl. Doručením rozsudku jedné straně však řízení nekončí, a proto není Nejvyššímu správnímu soudu zřejmé, proč krajský soud vycházel právě z data, kdy byl rozsudek doručen žalovanému. Řízení vedené pod sp. zn. 22 Af 41/2019 bylo pravomocně skončeno 6. 4. 2021 a řízení vedené pod sp. zn. 1 Afs 109/2021 dne 19. 8. 2021.

[63] Dále lze zmínit, že Nejvyššímu správnímu soudu není zřejmé, jak krajský soud (a žalovaný) dospěl k závěru, že lhůta v důsledku probíhajících soudních řízení neběžela po dobu celkem 498 dnů. Řízení totiž trvala delší dobu (pouze řízení před krajským soudem trvalo 567 dnů a před Nejvyšším správním soudem dalších 123 dnů). Stejně tak není zřejmé, jak krajský soud s žalovaným dospěli k tomu, že lhůta měla uplynout 7. 1. 2023.

[64] Krajský soud také nesprávně (avšak ve shodě s žalovaným) uvedl, že původní rozhodnutí žalovaného bylo stěžovateli doručeno 29. 7. 2019. V tento den však bylo pouze dodáno do datové schránky zástupkyně stěžovatele. Doručeno (resp. oznámeno) však bylo až 5. 8. 2019, kdy se zástupkyně stěžovatele přihlásila do datové schránky. Je nicméně třeba uvést, že to, jaký z těchto dnů bylo původní rozhodnutí stěžovateli doručeno, nemělo žádný dopad na běh lhůty pro stanovení daně, neboť v obou případech by bylo rozhodnutí

doručeno v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně (22. 2. 2020), jak stanoví § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu.

[65] Jakkoliv tedy krajský soud převzal vyjádření žalovaného, aniž odhalil a korigoval v něm obsažené dílčí chyby, nepřistoupil Nejvyšší správní soud z tohoto důvodu ke zrušení napadeného rozsudku.

[66] Přezkoumatelnost napadeného rozsudku není hodnotou sama o sobě. K uplatnění tohoto kasačního důvodu je třeba přistupovat zdrženlivě. Jeho použití je namístě např. tehdy, pomine-li krajský soud podstatná skutková tvrzení opřená o obsah správního spisu či podložená důkazními návrhy, mohou-li reálně vést k přehodnocení merita věci (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS). Smyslem řízení před správními soudy je vypořádat stěžovatelovy námitky. Pokud je možné již v nynější fázi zúžit okruh sporných námitek tím, že dojde k jejich finálnímu vypořádání, není důvod, proč by se jimi měl opětovně krajský soud zabývat (byť byl jeho rozsudek zrušen z jiného důvodu).

[67] Samotná skutečnost, že krajský soud vyšel z názoru žalovaného, aniž jej podrobil kritickému zkoumání, nezakládá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Ostatně skutečnost, že Nejvyšší správní soud dokázal přesně identifikovat chyby v konkrétních částech výpočtu, dokládá, že způsob, jímž krajský soud k výsledku dospěl, lze věcně přezkoumat. Nic tak stěžovateli nebránilo, aby výsledek podrobil vlastní kontrole a napadl jeho konkrétní části námitkami, kterými by rozporoval závěr krajského soudu po věcné stránce. Za této situace nevidí Nejvyšší správní soud důvod, proč by měl shledat napadený rozsudek i v této části nepřezkoumatelným.

[68] Stěžovatel se snaží přezkoumatelnost výpočtu zpochybnit tím, že krajský soud uvedl, že v důsledku podání žaloby proti původnímu rozhodnutí žalovaného neběžela lhůta od 18. 9. 2019 do 25. 3. 2021 s tím, že v důsledku podání kasační stížnosti došlo ke stavení běhu lhůty znovu od 18. 9. 2019 do 18. 8. 2021. Jde však o zjevnou písařskou chybu. Krajský soud chtěl nepochybně uvést datum doručení kasační stížnosti Nejvyššímu správnímu soudu, tedy 19. 4. 2021. Sám krajský soud ostatně uvedl, že stavení běhu lhůty souvisí s podáním kasační stížnosti. Takové zjevné písařské pochybení nepovažuje Nejvyšší správní soud za důvod, proč by měl být napadený rozsudek nepřezkoumatelný.

[69] Stěžovatel dále vytkl krajskému soudu, že se nezabýval otázkou aplikovatelnosti § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu ve vztahu k původnímu rozhodnutí žalovaného, které bylo zrušeno rozsudkem NSS č. j. 1 Afs 109/2021-67. Poukázal na to, že zmíněné ustanovení o prodloužení lhůty pro stanovení daně nelze aplikovat, pokud je vydání rozhodnutí pouze formálním úkonem, jehož jediným (nebo převažujícím) účelem je dosažení prodloužení lhůty pro stanovení daně (viz rozsudek NSS ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017-29, č. 3703/2018 Sb. NSS).

[70] Uvedené však neznamená, že by se musel krajský soud při jakékoli námitce prekluze (či i bez ní) automaticky vyjadřovat k tomu, zda jednotlivé úkony, které spadají pod § 148

pokračování

odst. 2 daňového řádu, skutečně měly za následek prodloužení lhůty pro stanovení daně. V tomto případě nebyl dán žádný důvod domnívat se, že by snad původní rozhodnutí žalovaného bylo vydáno pouze formálně za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně. O tom ostatně svědčí to, že žalovaný doručil své původní rozhodnutí stěžovateli zhruba 7 měsíců před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Na vydání a doručení rozhodnutí by tak měl stále dostatek času, a proto není zřejmé, proč by se snažil uměle prodloužit lhůtu (resp. v této lhůtě účelově vydat rozhodnutí). Ani po obsahové stránce se Nejvyššímu správnímu soudu nejeví, že by převažujícím cílem žalovaného bylo prodloužení lhůty pro stanovení daně. Z tohoto důvodu nebylo nutné, aby se k této otázce musel krajský soud výslovně vyjádřit, pokud to nepožadoval sám stěžovatel v rámci svých žalobních námitek. To se však nestalo a ani v kasační stížnosti stěžovatel nepředestřel argumentaci, z níž by bylo možné dovodit, že alespoň jeden z úkonů, kterými došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně, byl vydán pouze formálně za účelem prodloužení této lhůty.

[71] Nejvyšší správní soud již naznačil, že samotný výpočet konce lhůty pro stanovení daně provedený krajským soudem nepovažuje za správný. To se nicméně týká až části, v níž se krajský soud zabýval stavením běhu lhůty v důsledku vedení soudních řízení. Nejvyšší správní soud se tedy ztotožnil se začátkem běhu lhůty, aplikací § 148 odst. 3 daňového řádu týkajícího se nového běhu lhůty pro stanovení daně v důsledku zahájení daňové kontroly i s prodloužením lhůty podle § 148 odst. 2 písm. b) a d) daňového řádu. V této části proto Nejvyšší správní soud odkazuje na napadený rozsudek (s výhradou data doručení původního rozhodnutí žalovaného stěžovateli, viz bod [64] tohoto rozsudku). Konec lhůty pro stanovení daně měl tedy (před zohledněním soudních řízení) připadnout na 22. 2. 2021 (krajský soud patrně nedopatřením uvedl 23. 2. 2021).

[72] Řízení před krajským soudem vedené pod sp. zn. 22 Af 41/2019 bylo zahájeno 18. 9. 2019 a pravomocně skončeno 6. 4. 2021. Mezi zahájením řízení a okamžikem, kdy měla lhůta původně uplynout (22. 2. 2021), uplynulo 524 dní. O tento počet dní je třeba lhůtu prodloužit (je možné je však započíst teprve poté, co odpadla překážka v podobě řízení vedeného před krajským soudem). Toto řízení bylo pravomocně skončeno 6. 4. 2021 s tím, že kasační stížnost proti rozsudku krajského soudu byla podána 19. 4. 2021, čímž došlo opět ke stavení lhůty. V tomto mezidobí uplynulo 12 dní (lhůta tedy opět plynula od 7. 4. 2021 do 18. 4. 2021). Po odpadnutí překážky v podobě řízení vedeného před Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 1 Afs 109/2021 tak bylo třeba započíst zbývajících 512 dní (524 - 12). Toto řízení bylo pravomocně skončeno 19. 8. 2021. Od 20. 8. 2021 tak lhůta opět běžela. Lhůta ke stanovení daně tedy měla uplynout 13. 1. 2023. Bylo-li stěžovateli doručeno napadené rozhodnutí 12. 12. 2022, je třeba uzavřít, že daň byla stěžovateli (pravomocně) stanovena ve lhůtě k tomu určené.

IV. Závěr a náklady řízení

[73] 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 i v rozsudku NSS č. j. 2 Afs 248/2024-52 (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

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

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

V Brně dne 9. září 2026

Mgr. Tomáš Kocourek
předseda senátu