

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna a soudkyň Michaely Bejčkové a Daniely Zemanové v právní věci žalobkyně: **SPORT-MEDIA-MARKETING, s. r. o.**, se sídlem Nemyslovická 123, Bezno, zast. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 9. 2013, čj. 22427/13/5000-14302-700225, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 20. 10. 2016, čj. 47 Af 13/2013-22,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení **ve výši 4 114 Kč**, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí k rukám jejího zástupce Mgr. Jakuba Hajdučíka, advokáta.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně organizuje sportovní akce a v souvislosti s nimi provádí reklamní činnost. V roce 2009 přijala finanční dary od sdružení Mekus v celkové hodnotě 5 450 000 Kč. Tyto dary byly v jednotlivých darovacích smlouvách podmíněny tím, že je žalobkyně použije pro účely své činnosti v rámci konkrétně uvedených sportovních akcí. Žalobkyně tyto akce podpořila organizací, pořadatelskou činností, dárkovými předměty, reklamní činností a k tomu využila svého dodavatele, společnost HANIEL GROUP CZ,

spol. s. r. o. (dále jen „Haniel“). Za 2. čtvrtletí 2009 poté podala žalobkyně daňové přiznání k dani z přidané hodnoty (DPH), ve kterém uplatnila nárok na odpočet daně ve výši 936 538 Kč, daň na výstupu u uskutečněných plnění uvedla ve výši 99 393 Kč a celkově vykázala nadměrný odpočet ve výši 837 145 Kč.

[2] Finančnímu úřadu v Mladé Boleslavi (správce daně) vyvstaly pochybnosti ohledně zdanitelných plnění – zda poskytnuté dary od sdružení Mekus nebyly úplatou za pořadatelské služby – a ohledně toho, zda dodávky od společnosti Haniel souvisely s ekonomickou činností žalobkyně. Po vytýkacím řízení vydal správce daně dne 22. 11. 2010 platební výměr, kterým žalobkyni vyměřil za příslušné období nadměrný odpočet DPH ve výši 418 235 Kč. Tehdejší Finanční ředitelství v Praze změnilo na základě odvolání žalobkyně platební výměr tak, že vyměřený nadměrný odpočet změnilo na vlastní daňovou povinnost ve výši 34 576 Kč.

[3] Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně žalobu. Krajský soud rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze zrušil a věc vrátil žalovanému jakožto procesnímu nástupci. V dalším řízení měl žalovaný řádně odůvodnit závěr, že zdanitelná plnění, která přijala žalobkyně od svého dodavatele, společnosti Haniel, nesouvisela s její reklamní činností.

[4] Žalovaný v rozhodnutí uvedeném v záhlaví odstranil soudem vytýkanou vadu. Zdůraznil však závěr, že darovací smlouvy mezi sdružením Mekus a žalobkyní byly ve skutečnosti zastřeným právním úkonem, které spočívalo v závazku, že žalobkyně poskytne sdružení Mekus za úplatu organizaci konkrétních sportovních akcí (což ze strany žalobkyně představovalo zdanitelné plnění). Z dokazování rovněž vyplynulo, že tato úplata byla poskytnuta v přímé souvislosti se službami, které žalobkyně pořídila od svého dodavatele, společnosti Haniel. Proto žalovaný změnil platební výměr správce daně stejným způsobem jako v prvním odvolacím řízení (nadměrný odpočet ve výši 418 235 Kč změnil na vlastní daňovou povinnost ve výši 34 576 Kč).

[5] Také proti tomuto rozhodnutí žalovaného žalobkyně podala žalobu. Žalovaný podle ní neprokázal, že darovací smlouvy, na jejichž základě přijala dary od sdružení Mekus, byly zastřeným právním úkonem, který spočíval v tom, že žalobkyně poskytla tomuto sdružení protiplnění v podobě pořadatelských služeb na jednotlivých sportovních akcích. Krajský soud dal žalobkyni v této námitce za pravdu, neboť žalovaný nezkoumal, zda vůle sdružení a žalobkyně směřovaly k tomu, že sdružení Mekus zaplatí žalobkyni a ta mu za to poskytne pořadatelské služby na sportovních akcích. Proto soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

II. Kasační stížnost žalovaného a vyjádření žalobkyně

[6] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[7] Stěžovatel nesouhlasí s názorem, že neprokázal zastřené právní jednání mezi žalobkyní a sdružením Mekus. Při rozhodování použil pojmy obsažené v daňových předpisech – zdanitelné plnění podle § 2, úplata podle § 4 odst. 1 písm. a), poskytnutí

pokračování

služby podle § 14 zákona o DPH, které jsou pro posouzení věci podstatné. Stěžovatel proto nepovažuje za nutné prokazovat nebo posuzovat, zda se strany pokusily zastřít skutečnou podstatu svého jednání (tím spíš, že účelem sdružení Mekus byla podpora sportu). Poskytnutí úplaty žalobkyni v souvislosti s konkrétními sportovními akcemi představovalo naplnění účelu sdružení, proto již nebylo třeba nutné zkoumat, zda se strany darovacích smluv pokusily zastřít zdanitelné plnění. Stěžovatel navrhl, aby NSS zrušil rozsudek krajského soudu a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[8] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhla, aby NSS kasační stížnost zamítl. Nezměnila svůj názor, podle nějž stěžovatel neunesl důkazní břemeno. Posoudil sice předmět jejího podnikání a zařadil jej do standardní klasifikace produkce, a dále zjistil, že subdodávku na sportovní akce provedla společnost Haniel a dar i subdodávka spolu věcně a časově souvisejí; tím však neprokázal, že mezi žalobkyní a sdružením Mekus proběhly zastřené právní úkony. Shodně s krajským soudem má žalobkyně za to, že stěžovatel měl ohledně skutečného obsahu darovacích smluv vyslechnout také osoby, které jednaly za sdružení Mekus.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Daňový řád v § 8 odst. 3 upravuje obecné pravidlo, podle něhož správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Toto ustanovení vyjadřující zásadu materiální pravdy je obsahově shodné s předchozí právní úpravou (srov. § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, podle něhož se při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřen stavem formálně právním a liší se od něho). Podle právního názoru vyjádřeného v usnesení rozšířeného senátu ze dne 3. 4. 2007, čj. 1 Afs 73/2004-89, č. 1301/2007 Sb. NSS, o „*zakrývání (disimulaci) ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu může jít jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechtějí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost; zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu je proto pro použití tohoto ustanovení určující*“. Povinností daňových orgánů je „*uvést nejen zjištěný, formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav, ale i přezkoumatelným způsobem uvést úvahy, které je k takovému závěru vedly, včetně označení a zhodnocení důkazů, o které svá zjištění opírají*“ (srov. k témuž v kontextu nového daňového řádu rozsudek ze dne 13. 5. 2010, čj. 1 Afs 11/2010 94, č. 2085/2010 Sb. NSS, bod 33 a násl., bod 47 a násl.).

[11] Ze správního spisu vyplývá, že sdružení Mekus poskytlo žalobkyni finanční dary, které měla použít na deset konkrétních sportovních akcí, což je doloženo darovacími smlouvami. Z předložených faktur je také zřejmé, že žalobkyně tyto dary využila na dodávku dárkových a upomínkových předmětů a reklamních materiálů a na zabezpečení pořadatelské činnosti od svého dodavatele, společnosti Haniel. Je pravda, že žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl úvahy, které se týkaly disimulovaného jednání mezi sdružením

Mekus a žalobkyní, včetně označení a zhodnocení důkazů: faktury společnosti Haniel věcně i časově souvisely s darovacími smlouvami; organizaci jednotlivých sportovních událostí žalobkyně zajišťovala prostřednictvím této společnosti; a činnosti související s organizováním sportovních událostí (kód 92.62.12 standardní klasifikace produkce) byly předmětem podnikání (výdělečné činnosti) žalobkyně.

[12] Je také pravda, že v daném kontextu mohly stěžovateli vyvstat pochybnosti, zda darovací smlouvy nebyly zastřením úplatného plnění. V této věci však NSS musí dát za pravdu krajskému soudu. Podle právního názoru vyjádřeného rozšířeným senátem se o zastření (disimulaci) jedná tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určité právní jednání, ač je nechtějí, a zastírají tím právní jednání jiné, které ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost. Proto je pro použití § 8 odst. 3 daňového řádu určující zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu.

[13] V případě disimulace jsou kladeny vyšší požadavky na odůvodnění správce daně, který v takovém případě nese důkazní břemeno, viz § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu. Pokud se tedy stěžovatel domníval, že darovací smlouvy byly úkony, které měly zastírat poskytnutí služeb, bylo na něm, aby tuto skutečnost prokázal. Pouze za situace, kdy je dostatečně jasně prokázáno, že účastníci určité právní jednání uzavřít nechtěli a zastřeli jím jiné právní jednání, které chtěli skutečně uzavřít – tedy je-li prokázána neshoda mezí vůlí a jejím projevem - přichází do úvahy § 8 odst. 3 daňového řádu. Pro přesné určení, zda určitý právní úkon je ve skutečnosti úkonem zastírajícím právní úkon jiný, nebude možné z podstaty samotného zastřeného vztahu vycházet jen z toho, co smluvní vztahy takovéhoto zastřeného vztahu k věci vypoví (jejich výpověď však bude zpravidla pro řízení nezbytná). Výpovědi samotných účastníků právního vztahu bude nutné interpretovat s ohledem na celkový kontext daného právního vztahu, na chování účastníků obdobných právních vztahů, případně zkoumat ekonomický smysl a význam zastření právního úkonu pro smluvní strany. Skutečnou vůli smluvních stran lze proto hodnotit jen po pečlivém posouzení celého kontextu případu (srov. cit. rozsudek čj. 1 Afs 11/2010-94, bod 53 a násl.). Takto ovšem stěžovatel k věci nepřistoupil.

[14] Ze správního spisu je zřejmé, že stěžovatel založil své závěry o zastřených právních jednáních pouze na tom, že jednotlivá plnění od společnosti Haniel vždy bezprostředně navazovala na darování od sdružení Mekus a hodnota těchto plnění byla vždy stejná jako hodnota konkrétní předtím darované částky. To však samo o sobě ještě nemusí vypovídat o disimulaci. Stěžovatel zdůraznil, že žalobkyně nefakturovala pořadatelům sportovních akcí, pro něž bylo určeno plnění od společnosti Haniel (a ani nikomu jinému), služby a zboží, které pro tyto akce zajistila prostřednictvím společnosti Haniel. Stěžovatel ale musí vysvětlit, proč to považuje za něco nestandardního. Nebylo to totiž tak, že by žalobkyně – ekonomicky nesmyslně – zaplatila dodavateli za zboží a služby, toto zboží a služby pak bezplatně poskytla pořadatelům sportovních akcí a sama pak nesla „ztrátu“ spočívající v tom, že za to nic nedostala. Naopak tato její plnění (poskytnutá právě v oboru, v němž podnikala, na čemž není nic divného) byla kompenzována dary od sdružení Mekus, takže už za ně nemuseli platit organizátoři sportovních akcí a současně na tom žalobkyně nic netratila.

pokračování

[15] Samo o sobě nevadí, že obdarovaný použije darovanou částku při své činnosti a ve prospěch jiných osob. Aby obstál závěr o zastřeném právním jednání (tedy o tom, že si sdružení Mekus vlastně koupilo od žalobkyně zboží a služby), musel by stěžovatel prokázat, že prospěch z plnění od žalobkyně (resp. od společnosti Haniel) neměli ve skutečnosti pořadatelé sportovních akcí, ale přímo či nepřímo sdružení Mekus, které si tvrzenými dary „předplácelo“ ekonomicky odpovídající protiplnění. Nadto ani stěžovatel sám nepopírá, že vůli stran darovacích smluv nezkoumal – v kasační stížnosti uvedl, že to nepovažoval za nutné. To je však z důvodů uvedených výše nesprávný názor a krajský soud mj. důvodně vytkl stěžovateli, že opomněl obstarat od sdružení Mekus jeho stanovisko k celé věci. NSS k tomu dodává, že po doplnění dokazování by měl stěžovatel znovu zhodnotit shromážděné důkazy. Setrvá-li na závěru o tom, že ve skutečnosti tu nešlo o darování, ale o koupi, musí také srozumitelně a přesvědčivě vysvětlit, proč je verze stran o darování nevěrohodná a ekonomicky neracionální a jako taková nemůže obstát.

IV. Závěr a náklady řízení

[16] NSS proto zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty.

[17] Žalovaný ve věci neměl úspěch a v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. je povinen uhradit náklady, které žalobkyně v řízení o kasační stížnosti důvodně vynaložila. Tyto náklady tvoří odměna zástupce žalobkyně za jeden úkon právní služby, kterým je sepsání vyjádření ke kasační stížnosti, tj. písemné podání soudu ve věci samé [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Za jeden úkon právní služby náleží odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu], která se zvyšuje o paušální náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč [§ 13 odst. 3 advokátního tarifu]. Celkově tedy žalobkyni náleží 3 400 Kč a dále částka odpovídající DPH ve výši 21 %, celkem tedy 4 114 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen vyplatit zástupci žalobkyně do 30 dnů ode dne 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 27. září 2017

Zdeněk Kühn
předseda senátu