



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Jana Kratochvíla v právní věci žalobce: **Jaroslav Kopecký**, Žádovice 37, zast. advokátem Mgr. Ing. Michalem Hebkým, Osiková 137/33, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 3. 2019, čj. 11776/19/5200-10422-708855, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 9. 2021, čj. 30 Af 36/2019-87,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 9. 2021, čj. 30 Af 36/2019-87, **se ruší**.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 3. 2019, čj. 11776/19/5200-10422-708855, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši **16 228 Kč**, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí k rukám jeho advokáta Mgr. Ing. Michala Hebkého.

Odůvodnění:

[1] V nynější věci je klíčovou otázkou a důvodem zrušení napadených rozhodnutí zejména výklad § 23 odst. 7 věty první zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, konkrétně určení ceny, *která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek* jako v obchodním vztahu mezi spojenými osobami. Daňové orgány totiž tuto cenu neurčily způsobem odpovídajícím zákonným požadavkům.

1. Vymezení věci

[2] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (správce daně) doměřil žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 14. 9. 2016 daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 423 825 Kč a uložil mu penále ve výši 84 765 Kč. Důvodů pro doměření daně bylo několik. Mimo jiné podle správce daně žalobce neoprávněně snížil své příjmy tím, že prodal za nepřiměřeně nízkou cenu zemědělský traktor spojené osobě podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, nebo neprokázal faktické uskutečnění plnění (nákupu hnojiv či secího stroje) od několika společností v souvislosti s uplatněním daňových výdajů podle § 24 odst. 1 téhož zákona. Proti dodatečnému platebnímu výměru se žalobce odvolal, žalovaný však odvolání zamítl.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce obsáhlou žalobu ke krajskému soudu a namítal celou řadu pochybení daňových orgánů. Krajský soud však (i s odkazem na jiné správními soudy řešené kauzy téhož žalobce) žalobu zamítl.

2. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Nejprve namítá, že daňové orgány, stejně jako krajský soud, nesprávně posoudily konec prekluzivní lhůty k vyměření daně. Upozorňuje, že sice v roce 2010 vykázal daňovou ztrátu, tu však později daňové orgány zrušily. Po zahájení daňové kontroly musí být prekluzivní lhůta i u daňového subjektu, který vykázal daňovou ztrátu, jen tříletá, nikoli delší. Dále uvádí řadu výhrad k posouzení prodeje traktoru společnosti UniTOS spol. s r. o. a úpravě základu daně správcem daně (pro větší přehlednost je NSS uvádí podrobněji ve vlastním odůvodnění). Konečně se stěžovatel vymezuje proti tomu, jak krajský soud popsal stěžovatelovy obchody s hnojivy či nákup secího stroje, a odkazuje k tomu na text žaloby.

[5] Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

3. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[6] Kasační stížnost je důvodná.

[7] NSS nejprve posoudil prekluzi pravomoci vyměřit daň. V této otázce ale kasační stížnost důvodná nebyla [3.1., kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Ve druhé, obsáhlé části 3.2. se NSS věnoval prodeji traktoru a použití § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Nejprve NSS potvrdil úvahy daňových orgánů, že sporná transakce proběhla mezi spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů [3.2.1., § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s.]. Správce daně své závěry o stavu prodáváného zboží (traktoru) dostatečně vysvětlil [3.2.2., § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s.]. Dále však NSS upozornil, že daňové orgány pochybily při určení referenční ceny této transakce, tedy ceny, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek [3.2.3., § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s.]. Stěžovateli naopak nedal NSS za pravdu, že by daňové orgány stejný skutkový stav hodnotily v různých věcech různě [3.2.4., § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s.]. Zbytku námitek se však NSS věnovat nemohl, neboť jen obecně odkazovaly na velmi obsáhlou žalobu; v této části

pokračování

pak NSS odmítl některé úvahy stěžovatele, že by snad napadený rozsudek byl nepřezkoumatelný [3.3., § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

3.1. K prekluzi pravomoci vyměřit daň

[8] První částí kasačních námitek stěžovatel zpochybnil závěr krajského soudu o konci prekluzivní lhůty pro vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011. V kasační stížnosti nastínil několik možných dat, kdy měla prekluzivní lhůta skončit (poslední z nich v dubnu 2018), vždy ale tak, že předcházely vydání i doručení napadeného rozhodnutí. Mimo jiné namítl, že daňový řád a zákon o daních z příjmů jsou ohledně konce prekluzivních lhůt nepředvídatelné, porušují princip právní jistoty a v rozporu s principem rovného zacházení znevýhodňují daňové subjekty, které vykazaly daňovou ztrátu.

[9] Stěžovatelova argumentace je však nedůvodná; krajský soud správně určil, že prekluze v době vydání napadeného rozhodnutí ani jeho doručení ještě nenastala. Žalovaný napadené rozhodnutí vydal dne 20. 3. 2019, hned následujícího dne bylo toto rozhodnutí doručeno stěžovateli a nabylo právní moci. Poměrně jednoduše lze určit, že prekluzivní lhůta pro vyměření daně běžela *přínejménším* do 1. 4. 2019.

[10] Jak NSS také vysvětluje níže, v nynější věci nebylo třeba se k vypořádání této námítky do detailu zabývat tím, do kdy přesně prekluzivní lhůta běžela či jak její běh ovlivnily některé okolnosti, např. žádost o mezinárodní spolupráci (podobně koneckonců postupoval již krajský soud, srov. k tomu bod 52 napadeného rozsudku).

[11] Obecně pro délku prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 1 daňového řádu platí, že *daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*

[12] V nynější věci ale délku prekluzivní lhůty ovlivnilo, že stěžovatel ve zdaňovacím období roku 2010 vykázal daňovou ztrátu ve výši 27 118 Kč. Podle § 34 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů totiž lze *od základu daně odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.* Na základě § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů pak platí, že lze-li uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, lhůta pro vyměření jak pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, *končí současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit.*

[13] Daňovou ztrátu ze zdaňovacího období 2010 tedy bylo možné uplatnit ve zdaňovacích obdobích let 2011 až 2015 a lhůta pro vyměření daně se u všech těchto zdaňovacích období řídila lhůtou pro poslední z nich. I pro zdaňovací období roku 2011 tedy byla určující lhůta pro vyměření daně pro zdaňovací období roku 2015. Tato lhůta začala běžet dne 1. 4. 2016 a skončila by – pokud by nenastaly jiné okolnosti – nejdříve

právě dne 1. 4. 2019. Není naopak správná úvaha krajského soudu, že prekluzivní lhůta pro zdaňovací období roku 2015 končila už 1. 4. 2018 (srov. bod 52 napadeného rozsudku; ostatně v související stěžovatelově věci pod sp. zn. 30 Af 37/2029 krajský soud správně určil datum 1. 4. 2019 jako nejdřívější konec prekluzivní lhůty pro daň z příjmů za rok 2012, pro kterou platila stejná logika).

[14] Vzhledem k tomu, že již „standardní“ konec prekluzivní lhůty sahal za datum právní moci napadeného rozhodnutí, není potřeba se zabývat tím, jaký vliv mohly mít na její běh např. oznámení rozhodnutí o stanovení daně [podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu] či žádost o mezinárodní spolupráci [podle § 148 odst. 4 písm. f) tamtéž]. V obou případech by totiž mohly nanejvýš lhůtu prodloužit.

[15] Reagovat je však třeba na tvrzení stěžovatele, že pozdější zrušení daňové ztráty ovlivnilo běh prekluzivní lhůty. Stěžovatel totiž ve zdaňovacím období roku 2010 daňovou ztrátu skutečně vykázal (v roce 2011 byla vyměřena konkludentním platebním výměrem), v květnu 2015 však správce daně dodatečným platebním výměrem daňovou ztrátu snížil o celou její hodnotu a fakticky ji tedy zrušil. Stejně tak je potřeba odpovědět na argument, že po zahájení daňové kontroly musí být prekluzivní lhůta zásadně již jen tříletá, nikoliv delší.

[16] Zákon o daních z příjmů v § 38r odst. 2 upravuje lhůtu pro stanovení daně v případě, že je *možné* uplatnit daňovou ztrátu. Tato lhůta je speciální úpravou k obecnému pravidlu pro prekluzivní lhůtu v § 148 daňového řádu, nepopírá však § 148 daňového řádu jako celek, ale pouze obsahuje *zvláštní pravidla pro stanovení konce prekluzivní lhůty* (srov. rozsudek NSS ze dne 2. 7. 2020, čj. 9 Afs 81/2020-40, č. 4056/2020 Sb. NSS, *BOHEMIACHLAD*, bod 32). Jak NSS již opakovaně dovodil, pro počítání této lhůty není podstatné, zda daňový subjekt daňovou ztrátu skutečně uplatní, ale to, že ji uplatnit *může*. Délka lhůty je navázána na skutečnost, která je na jejím počátku; není určena skutečnostmi, které mohou fakticky nastat teprve v jejím průběhu. Není tedy možné, aby jednou rozběhlá prekluzivní lhůta podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů byla zkrácena jen v důsledku právního jednání jedné ze stran právního vztahu (srov. zvl. rozsudky ze dne 7. 12. 2021, čj. 7 Afs 191/2021-35, *Magna Lighting Czech*, body 16-17 a judikaturu tam citovanou, a ze dne 10. 8. 2021, čj. 10 Afs 3/2020-38, *Nečtinská realitní*, body 13-15).

[17] Ani „zrušení“ daňové ztráty v průběhu prekluzivní lhůty podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů tedy nemůže změnit okamžik, kdy prekluzivní lhůta končí.

[18] Jakkoli i NSS připustil, že toto chápání prekluzivní lhůty může působit přísně, jde o nevyhnutelný důsledek toho, že daňové právo dává poplatníkům možnost odečtu daňové ztráty po dobu pěti zdaňovacích období, ale zároveň umožňuje korekce vlastního původního tvrzení ohledně výše daně, resp. daňové ztráty. Jedině výše uvedená interpretace § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů je tak podle NSS „*logická, rozumná a ctí právní jistotu*“ (7 Afs 191/2021, *Magna Lighting Czech*, bod 17). NSS také připomíná, že tuto interpretaci potvrzuje i důvodová zpráva k novele daňového řádu, která za tímto účelem znění § 38r odst. 2 ještě záměrně vyjasnila. Záměrem zákonodárce bylo stanovit *podstatně delší* prekluzivní lhůty, než je běžné (10 Afs 3/2020, *Nečtinská realitní*, bod 16).

pokračování

Nejde o rozdílné zacházení „*bez jakéhokoli přijatelného důvodu*“ s daňovými subjekty, které vykázaly daňovou ztrátu, jak tvrdí stěžovatel. Taktéž není pravda, že by § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů připouštěl více možných výkladů ohledně délky prekluzivní lhůty či že by snad pravidla pro její stanovení nebyla transparentní.

[19] Pokud jde o otázku, jaká lhůta platí poté, co je v průběhu prekluzivní lhůty podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů zahájena daňová kontrola, NSS odkazuje na již výše cit. věc 9 Afs 81/2020, *BOHEMIACHLAD*. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byla zahájena daňová kontrola.

[20] Stěžovatel tvrdí, že prekluzivní lhůta může být v takovém případě jen „standardně“ tříletá a nedochází k „překlopení“ původní mimořádné délky prekluzivní lhůty i do období po zahájení daňové kontroly. Jinak by podle stěžovatele došlo k tomu, že při zahájení kontroly za *několik* zdaňovacích období ve stejný okamžik (jako např. v případě stěžovatele za roky 2010, 2011 a 2012) budou prekluzivní lhůty jednak neúnosně dlouhé, jednak budou nelogicky a absurdně trvat různou dobu. Zatímco lhůty za zdaňovací období ovlivněné § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů budou začínat v různé momenty a končit ve stejný okamžik, po zahájení daňové kontroly by tomu u nově běžících lhůt bylo přesně naopak. Ani tato argumentace stěžovatele ale není důvodná.

[21] I na prekluzivní lhůtu, která vznikla kombinací § 148 odst. 1 daňového řádu (pro její začátek) a § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů (pro její konec), se vztahují pravidla o jejím prodloužení, přerušení a stavení podle § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu (9 Afs 81/2020, *BOHEMIACHLAD*, body 34 a 36). Takto stanovená lhůta si i po zahájení daňové kontroly zachovává svou původní délku (tamtéž, bod 37). Stále však platí limit stanovený v § 148 odst. 5 daňového řádu, tedy že *lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku* (tamtéž, body 38-39). Pokud je tedy lhůta, jejíž konec je stanoven pomocí § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, např. sedmiletá (jako nyní), nehrozí, že by se kvůli zahájení daňové kontroly mohla „prodloužit“ např. na dvojnásobek. Právě maximální délka 10 let zde slouží k tomu, aby prekluzivní lhůty (záměrně stanovené jako dlouhé, viz bod [18]) nemohly trvat neúnosně dlouho.

[22] Pokud jde o výtku, že vícero lhůt bude po zahájení daňové kontroly pokrývající několik zdaňovacích období trvat a končit různě, NSS uznává, že nejde o příliš elegantní důsledek. Znovu je zde však jako „brzda“ maximální délka lhůty 10 let, která v případech, jako je ten stěžovatelův, typicky „zachytí“ jinak různorodé konce lhůt. Také lze připomenout, že k „překlopení“ lhůty v důsledku zahájení daňové kontroly dojde jen v případě toho zdaňovacího období, ke kterému se daňová kontrola váže – nejsou takto automaticky postižena všechna období, ve kterých lze daňovou ztrátu uplatnit (srov. opět body 39 a 40 věci *BOHEMIACHLAD*; ústavní stížnost proti cit. rozsudku odmítl Ústavní soud usnesením ze dne 22. 9. 2020, sp. zn. I. ÚS 2486/20).

3.2. K prodeji traktoru a použití § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů

[23] Další část kasačních námitek souvisí s prodejem traktoru *New Holland TS 100 A* společnosti UniTOS spol. s r. o. v březnu 2011. Stěžovatel traktor prodal společnosti UniTOS za cenu 150 000 Kč. O devět dní později však UniTOS prodala stejný

traktor společnosti AGRO Žádovice s. r. o. za cenu 750 000 Kč. Společnost AGRO Žádovice přitom sídlí ve stejném areálu jako stěžovatel a jejím jednatelem je stěžovatelův syn. Daňové orgány dospěly k závěru, že UniTOS fungovala v řetězci mezi stěžovatelem a AGRO Žádovice jen jako formální prostředník. Stěžovatel, UniTOS a AGRO Žádovice byly spojené osoby podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů a stěžovatel si prodejem traktoru za nižší než obvyklou cenu uměle snížil základ daně z příjmů. Správce daně proto určil referenční cenu traktoru. Poté o rozdíl mezi ní a cenou, za kterou stěžovatel prodal traktor společnosti UniTOS, upravil základ daně. Stěžovatel, poté, co mu správce daně dal možnost tento rozdíl vysvětlit, se snažil celou transakci vysvětlit tak, že traktor prodával s vážně poškozenou převodovkou a bez dodatečného vybavení. Před dalším prodejem však byl traktor opraven a AGRO Žádovice ho koupila už ve funkčním stavu a s dodatečným vybavením (kultivačními koly). Daňové orgány ani krajský soud však tuto verzi událostí neviděly jako věrohodnou.

[24] K této části rozsudku krajského soudu (a zprostředkovaně postupu daňových orgánů) předložil stěžovatel celou řadu výhrad. NSS je pro přehlednost shrnuje, v rámci možností v pořadí, ve kterém je níže vypořádává:

- *společnost UniTOS nemohla mít zájem na vytvoření právního vztahu se stěžovatelem „převážně za účelem snížení základu daně“; mezi stěžovatelem a UniTOS nebyl žádný bližší vztah;*
- *daňové orgány měly prokázat, v jakém stavu byl traktor v okamžiku jeho prodeje společnosti UniTOS, což však neudělaly, pouze stěžovateli vytykaly, že technický stav nedokázal věrohodně doložit;*
- *krajský soud v odůvodnění rozsudku vycházel do velké míry z rozhodnutí žalovaného, v odůvodnění je ale řada skutkových nepřesností;*
- *v daňovém řízení nebyly provedeny některé důkazy navržené stěžovatelem – např. jeden svědecký výslech či provedení znaleckého posudku;*
- *daňové orgány postupovaly při stanovení srovnávací ceny nesprávně, nevycházely ze skutečně realizovaných cen a získaly jen málo informací;*
- *v daňovém řízení se společností AGRO Žádovice dospěl žalovaný na základě stejných skutkových okolností k opačnému posouzení skutkového stavu.*

[25] Podle § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů, *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 pak rozumí (mimo jiné) podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 *osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.*

[26] Pokud hodlá správce daně upravit daňovému subjektu základ daně právě na základě § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, musí podniknout následující tři kroky: 1) prokázat, že cena sporné (řízené) transakce (převodní cena) byla sjednána *mezi spojenými osobami*, 2) prokázat že se převodní cena liší od ceny, která by byla sjednána *mezi nezávislými osobami* v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (tj. od referenční ceny), 3) v případě rozdílu mezi převodní a referenční cenou dát daňovému subjektu příležitost, aby zjištěný rozdíl uspokojivě vysvětlil a doložil. Důkazní břemeno v prvních dvou krocích stíhá správce daně, v třetím kroku přechází na daňový subjekt (k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2011, čj. 7 Afs 74/2010-81, č. 2548/2012 Sb. NSS, 1. Českolipská, nebo ze dne 13. 3. 2013, čj. 1 Afs 99/2012-52, Goldfein CZ, bod 14).

pokračování

3.2.1. *Daňové orgány prokázaly, že šlo o transakci mezi spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 věty první a písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů*

[27] Nejprve se NSS věnoval námitce, že společnost UniTOS nemohla mít zájem na vytvoření umělého vztahu za účelem snížení základu daně a že mezi ní a stěžovatelem nebyly žádné bližší (ekonomické či personální) vazby.

[28] NSS předesílá, že druhý senát zdejšího soudu předložil rozšířenému senátu usnesením ze dne 22. 12. 2021, čj. 2 Afs 132/2020-56, věc *TIMA*, k posouzení otázku: „*je zjištění existence výrazně zvýšené ceny předmětu smlouvy oproti ceně obvyklé bez uspokojivého vysvětlení rozdílu dostatečnou podmínkou pro závěr o spojení osob za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, nebo musí být správcem daně prokázány další skutečnosti v jednání daňového subjektu nasvědčující neobvyklosti obchodní transakce?*“. NSS však kvůli předložení této otázky rozšířenému senátu nevyčkával na rozhodnutí rozšířeného senátu. Podobně jako v jiné nedávno projednané věci (rozsudek ze dne 7. 6. 2022, čj. 1 Afs 357/2021-50, *ANITA B*, bod 72) totiž daňové orgány nezaložily své závěry o spojení osob jen na ceně prodávaného zboží (v tomto případě nevysvětlené výrazně nižší ceně prodávaného traktoru), ale detailně prozkoumaly a popsaly též vazby v řetězci, jehož byl stěžovatel součástí.

[29] Zjednodušeně řečeno, z rozhodování rozšířeného senátu mohou vzejít dvě řešení sporné otázky. Rozšířený senát může přijmout názor, že k závěru, že daňové subjekty vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, postačí zjištění, že sjednaná cena se bez rozumného vysvětlení vymyká tomu, co je v obchodních vztazích obvyklé. Alternativa navrhaná předkládajícím senátem daňové orgány svazuje víc. Znamená, že závěr o postavení spojených osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů nelze až na výjimky založit pouze na nepřiměřenosti sjednaných cen. Již samotný vztah jednotlivých účastníků určitého obchodu (či řetězce) musí být něčím nestandardní (srov. k tomu body 12 až 14 předkládajícího usnesení a tam cit. judikaturu). NSS v nynější věci zastává názor, že daňové orgány popsaly řetězec mezi stěžovatelem, UniTOS a AGRO Žádovice tak, že vyhovuje i druhé, náročnější variantě.

[30] Podle stěžovatele od něj UniTOS odkoupila vážně poškozený traktor, který následně nechala opravit a poté za několikanásobně vyšší cenu prodala společnosti AGRO Žádovice. Daňové orgány ale přesvědčivě vysvětlily, že UniTOS byla v celé transakci jen účelově nastrčeným článkem.

[31] V první řadě je UniTOS prostředníkem mezi dvěma mimořádně blízce spojenými subjekty – stěžovatelem a společností, jejímž jednatelem je stěžovatelův syn a která sídlí ve stejném areálu. Pokud by nebyla do řetězce zapojena společnost UniTOS, šlo by patrně o vztah spojených osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 4 zákona o daních z příjmů.

[32] Celá transakce v řetězci rovněž proběhla během velmi krátké doby (9 dní). Platba UniTOS stěžovateli byla v hotovosti. Platba od AGRO Žádovice sice proběhla bezhotovostně, daňové orgány však dohledaly, že finanční prostředky na nákup několika zemědělských strojů včetně traktoru od UniTOS „putovaly“ v dalším řetězci na účet

společnosti SSAH Invest s.r.o. a následně na účet společnost P.A.P.V. Trading s.r.o., jejíž jednatelkou je stěžovatelova snacha. Navíc v každém dílčím kroku v „platebním“ řetězci (tj. jak ve chvíli, kdy byly peníze na účtu UniTOS, tak na účtu SSAH Invest) byla část prostředků vybrána v hotovosti, stejně jako konečná částka připsaná na účet P.A.P.V. Trading. Člověk, který měl dispoziční oprávnění k účtu UniTOS, měl stejné oprávnění i k účtu stěžovatelova syna. Přepis traktoru ze stěžovatele na UniTOS navíc zajišťoval na základě plné moci jeho syn, a to až poté, co traktor koupila společnost AGRO Žádovice.

[33] Byť stěžovatel, jeho syn i bývalý jednatel UniTOS shodně tvrdili, že při prodeji traktoru společnosti UniTOS byl traktor ve špatném technickém stavu, o jeho následné opravě (ani o přepravě do servisu, který ji měl provádět, či o tom, jaké díly byly použity k opravě) neexistují žádné konkrétní doklady či dokumenty, vše zůstalo nanejvýš v rovině tvrzení. A společnost UniTOS se záhy po provedení nyní řešeného obchodu stala nekontaktní (za rok 2011 již nepodala přiznání k dani z příjmů). Navíc se tento model obchodu u stěžovatele opakoval hned několikrát (vždy s vysvětlením, že prostředníci údajně původně plánovali prodat zemědělskou techniku např. do ciziny, ale z obchodu sešlo a stroje nakonec koupil syn stěžovatele; zároveň UniTOS se stěžovatelem spolupracovala jen na prodeji traktoru, v jiných případech její roli zastávaly další společnosti).

[34] Jinak řečeno, daňové orgány identifikovaly celou řadu nestandardních okolností při obchodování v řetězci. Ani zdaleka nezaložily závěr o spojení osob jen na základě neobvykle nízké ceny za prodej traktoru. K námitkám stěžovatele je též nutno dodat, že daňové orgány nemusely prokazovat „zájem“ společnosti UniTOS na účasti v účelovém řetězci (ani jiný konkrétní důkaz o tom, že se účastníci na této formě obchodu domluvili). Pro závěr o spojení podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů stačí spojení identifikovat z *objektivních okolností obchodu*. NSS také připomíná, že § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů nedopadá jen na osoby, které skutečně, bezprostředně a vědomě vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Dané ustanovení dopadá na všechny osoby, které se takového vztahu, ať již přímo nebo nepřímo, účastnily a profitovaly z něj (srov. též rozsudek ze dne 13. 6. 2013, čj. 7 Afs 47/2013-30, věc *EWE*).

3.2.2. Správce daně dostatečně vysvětlil technický stav traktoru

[35] Další kasační námitky se týkaly zjišťování převodní a referenční ceny. Stěžovatel se v kasační stížnosti opakovaně vymezil vůči tomu, že podle něj správce daně neunesl důkazní břemeno ohledně technického stavu traktoru (údajné poruchy převodovky) a jeho příslušenství (kultivačních kol) v okamžiku jeho prodeje společnosti UniTOS. Opakovaně v této souvislosti odkázal na již citovaný rozsudek 7 Afs 74/2010, 1. *Českolipská*, který podle něj jeho názor na důkazní břemeno potvrzuje.

[36] Ve stěžovatelem cit. věci 7 Afs 74/2010, 1. *Českolipská*, NSS mimo jiné uvedl, že „pro zjišťování ceny referenční musí být správce schopen unést břemeno tvrzení i břemene důkazní ve vztahu ke všem rozhodným aspektům“, „důkazní břemeno správce daně se také týká zjištění situace, za které sjednávaly cenu spojené osoby. Pokud se tedy ohledně rozhodných aspektů projeví skutkové nejasnosti, musí správce daně vycházet z takových skutkových závěrů,

pokračování

kteří jsou v dané konkrétní skutkové konstelaci pro daňový subjekt nejvýhodnější“. Správce daně tedy jistě musí své závěry o stavu např. prodávaného zboží (nebo pronajímaných prostor, jak tomu bylo právě ve věci *1. Českolipská*) přesvědčivě vysvětlit. Výše uvedené však nelze chápat tak, že by snad daňové orgány musely za každých okolností přicházet s vlastními důkazy o stavu prodávaného zboží (to by v celé řadě případů zcela znemožnilo použít § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, a to třeba jen proto, že daňové subjekty okolnosti určitého obchodu zcela účelově zakryly nebo zneřehlednily). Naopak, z odůvodnění rozsudku *1. Českolipská* plyne i jiná (sedmým senátem opakovaně zmíněná) možnost, a sice že správce daně verzi daňového subjektu *vyvrátí* (případně, jak též sedmý senát uvedl v pasáži, kterou citoval i stěžovatel, správce daně *koriguje* verzi daňového subjektu). A to se podle NSS daňovým orgánům nyní povedlo, alespoň co se týče technického stavu samotného traktoru (naopak k jeho příslušenství srov. bod [42] níže).

[37] V první řadě je nutno podotknout, že argument o špatném technickém stavu traktoru se zakládá skutečně jen na tvrzeních jednotlivých aktérů obchodu, tj. stěžovatele a zástupců UniTOS a AGRO Žádovice (případně na faktuře vystavené stěžovatelem pro společnost UniTOS). Ani např. z předávacího protokolu (který je založen ve správním spisu) totiž nic o závadě na traktoru neplyne. Jiné doklady o technickém stavu traktoru v době prodeje stěžovatel ani nikdo jiný též nepředložil. Nedoložena zůstala i údajná přeprava traktoru do servisu, nákup náhradních dílů či samotná oprava. Naopak žalovaný má pravdu, že v takové situaci je až nápadné, že někteří účastníci transakce byli schopni sdělit i relativně detailní technické informace o údajné závadě na traktoru, ale o podstatných okolnostech (tj. přepravě a opravě, která podle jejich verze *musela proběhnout v řádu jednotek dní*) neřekli mnoho určitého, případně nedokázali svá tvrzení doložit. Navíc jiná výpověď, a to stěžovatelova tehdejšího zaměstnance, dokonce zpochybňuje i tuto verzi účastníků obchodu (srov. k tomu bod 111 napadeného rozhodnutí, kde se uvádí dřívější datum opravy převodovky, než tvrdí stěžovatel a zástupci ostatních společností).

[38] Daňové orgány ale nezaložily své závěry *jen* na těchto okolnostech. Správce daně též vysvětlil (s využitím dotazu na místní autorizovaný servis), že doba 9 dní, *přinejmenším* na provedení oprav mimo autorizovaný servis a současně získání náhradního kupujícího namísto údajného zájemce z Ukrajiny, je až příliš krátká (stěžovatel navíc nemá pravdu, že nikdo z účastníků obchodu takovou verzi netvrdil – např. jednatel UniTOS opět přinejmenším *tento* scénář sám nastínil v jiné své výpovědi, srov. bod 99 napadeného rozhodnutí). Také ověřil, že UniTOS ani s vývozem zboží na Ukrajinu neměla v posledních dvou letech před spornou transakcí žádnou zkušenost, neuskutečnila žádný export na Ukrajinu (bod 106 napadeného rozhodnutí). Navíc společnost, která údajně opravu prováděla, v roce 2011 vykázala ve svém účetnictví v položce „výkony“ jen mizivou částku, která ani sama o sobě nemohla pokrýt kompletní výměnu převodovky, natož opravárenskou činnost za celé zdaňovací období (bod 102 rozhodnutí žalovaného). NSS též k námitce stěžovatele dodává, že nevidí dobrý důvod, proč by tato společnost opravu převodovky měla účtovat jako prodej zboží (k takovému závěru kromě pouhého tvrzení stěžovatele nevede ani žádná logická úvaha či jiná okolnost – sám jednatel společnosti UniTOS koneckonců uvedl, že náhradní díl – převodovku – sehnal sám v Polsku). To vše navíc ještě umocňuje skutečnost, že k podobnému scénáři prodeje

zemědělského stroje prostředníkovi, od kterého pak stroj koupí AGRO Žádovice, došlo několikrát.

[39] Nynější věc se také liší od případu 7 Afs 74/2010, 1. *Českolipská*, i skutkově. Zatímco nyní se daňové orgány zabývaly obchodem, který i s využitím prostředníka zabral jen 9 dní, v případě 1. *Českolipská* naopak soud řešil stav pronajímaných nebytových prostor v horizontu *let* (navíc „mezera“ mezi okamžikem pronájmu a momentem, ke kterému se vztahovaly podklady shromážděné správcem daně ve věci 1. *Českolipská*, představovala přinejmenším celý jeden rok). V právě projednávané věci tak na sebe jednotlivá zjištění daňových orgánů dobře navazují (nadto ani ve věci 1. *Českolipská* zdejší soud neodmítl argumenty správce daně jako celek, ale uznal, že některá jeho zjištění skutečně naznačovala jím tvrzený stav prostor). NSS tedy souhlasí s tím, že zjištění žalovaného v kontextu nynější věci (včetně toho, co účastníci celé transakce *nedokázali* vysvětlit, viz výše bod [37]) do značné míry vyvracejí argumentaci stěžovatele.

[40] Zásadní nejsou ani ostatní výtky stěžovatele ohledně údajných skutkových nepřesností v odůvodnění rozsudku. Pokud jde o vyjádření krajského soudu v bodu 64, že traktor byl „*přepsán přímo ze žalobce na společnost AGRO*“, jde skutečně o určité zjednodušení. Již správce daně ale přesvědčivě popsal, že celý proces přepisování vozidla z jedné společnosti na druhou probíhal nestandardně, např. že k přepisu na UniTOS sice došlo, ale až týdně poté, co traktor koupila AGRO Žádovice (srov. s. 48 zprávy o daňové kontrole). U poměrně kusého odkazu stěžovatele na výpověď jednatele UniTOS a uvedení důvodů, proč s výkonem funkce jednatele skončil, pak není ani NSS zcela zřejmé, jaký to má mít podle stěžovatele význam. Z pohledu NSS je např. podstatné, že UniTOS se stala nekontaktní relativně krátce po transakci se stěžovatelem (byť v době transakce kontaktní jistě mohla být, k tomu srov. výše bod [32]) či že jednatel UniTOS v době transakce vypovídal způsobem, který NSS popsal výše. Ve zbytku má tedy NSS postup daňových orgánů za korektní, nevidí problém v tom, že na něj krajský soud odkazoval (k tomu obdobně srov. judikaturu níže cit. v bodu [59]).

[41] Za těchto okolností souhlasí NSS i s tím, že nebylo nutné k otázce technického stavu vyslechnout zaměstnance společnosti, která údajně provedla opravu traktoru. Takový postup by totiž byl nadbytečný [srov. nálezn ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09 (N 254/55 SbNU 455)].

[42] Závěry daňových orgánů ohledně technického stavu traktoru (tj. toho, zda byl traktor v nepojízdném stavu, jak tvrdil stěžovatel) jsou tedy přesvědčivé. Problematictější je zde jiná okolnost. Společnost UniTOS měla prodat traktor společnosti AGRO Žádovice nejenom již v provozuschopném stavu (tj. po výměně převodovky), ale také *s příslušenstvím, které při prvním prodeji společnosti UniTOS chybělo* (tj. s kultivačními koly). Ze zprávy o daňové kontrole ani rozhodnutí žalovaného přitom není jasné, zda podle daňových orgánů stěžovatel ve skutečnosti prodal traktor společnosti UniTOS již s příslušenstvím, nebo zda daňové orgány v tomto ohledu skutkové verzi stěžovatele uvěřily. NSS upozorňuje, že např. předávací protokol, o který se jinak daňové orgány opírají, totiž v tomto směru potvrzuje tvrzení stěžovatele, protože o příslušenství nic neříká. Daňové orgány totiž označují společnost UniTOS za čistě formálního prostředníka

pokračování

a „pravdivý“ stav traktoru je podle nich vlastně ten, který odpovídá stavu při jeho prodeji společnosti AGRO Žádovice.

[43] Jak vysvětluje NSS dále (část 3.2.3), v situaci, kdy daňové orgány stanovují referenční cenu pro *dřívější* transakci v řetězci, to ale představuje problém. Mnohem vhodnější by bylo, kdyby daňové orgány skutečně jasně určily, jaký předmět prodeje stěžovatelem společnosti UniTOS berou za rozhodující.

3.2.3. Správce daně stanovil referenční cenu v rozporu s požadavky § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů

[44] Dále se NSS věnoval stanovení samotné referenční ceny, o kterém již mnohokrát uvedl, že to „*je v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy*“. Referenční cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost (cit. 7 Afs 74/2010, 1. Českolipská, a rozsudek ze dne 31. 3. 2009, čj. 8 Afs 80/2007-105, č. 1852/2009 Sb. NSS).

[45] Právě citované starší rozsudky je ale potřeba číst ve světle novější judikatury NSS. Daňové orgány musí při stanovení referenční ceny vycházet primárně z existujících reálně nezávislých transakcí. Pokud nejsou k dispozici plně srovnatelné transakce, lze vyjít i z nezávislých transakcí, které jsou svými parametry co nejbližší, a údaje o nich s ohledem na vzájemné odlišnosti příležitostně korigovat. Vždy je však nezbytnou podmínkou určení referenční ceny existence nezávislých transakcí, které jsou alespoň *v jádru* srovnatelné s transakcí řízenou. Smyslem § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů je totiž srovnání řízené transakce s *nějakým* reálným relevantním trhem. Naopak s určením referenční ceny při neexistenci alespoň *v jádru* srovnatelných transakcí na základě *hypotetického odhadu* zákon nepočítá. Pokud daňové orgány nenajdou alespoň *v jádru* srovnatelný reálný relevantní trh, musí přijít na řadu určení ceny podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku (srov. rozsudek ze dne 29. 1. 2020, čj. 9 Afs 232/2018-63, věc *Automotoklub Masarykův okruh*, body 21 až 25, následně potvrzený např. rozsudky ze dne 23. 7. 2021, čj. 2 Afs 148/2020-37, věc *LCN GROUP*, body 26 násl., resp. ze dne 27. 10. 2022, čj. 5 Afs 141/2021-37, věc *HPI – CZ*, body 32 až 36).

[46] Stěžovatel především namítl, že správce daně nezjistil informace o skutečně dosažených cenách od dostatečného počtu subjektů (z oslovených subjektů odpověděly v případě traktoru celkem tři, dva z nich jen s odhadem cenové hladiny, ve které by se traktor prodával, jeden pak s informací o ceně jiného modelu traktoru). Krajskému soudu pak vytkl nepřesnosti při práci s judikaturou NSS ke zjišťování referenční ceny. A právě většině těchto námitek dal NSS za pravdu.

[47] Správce daně vycházel z informací od tří různých subjektů – prodejců zemědělské techniky. Oslovil více subjektů, odpovědi relevantní k prodeji traktoru však dostal jen od

části z nich. Již ve zprávě o daňové kontrole podrobně vysvětloval důvody, které jej vedly právě k oslovení těchto prodejců (s prodejem zemědělské techniky, včetně použitých strojů, mají největší zkušenosti a na rozdíl od stěžovatele – zemědělce – je prodej techniky jejich hlavní činností). Uvedl též, že kladl důraz především na podobnost zemědělské techniky (např. modelu, stáří, technického stavu apod.; ke všemu srov. s. 29-31 zprávy o daňové kontrole). Ve stanoveném intervalu cen pak jako referenční cenu vybral – v souladu s judikaturou NSS – nejnižší hranici tohoto intervalu (cenu 600 000 Kč).

[48] Na jedné straně NSS souhlasí s řadou úvah správce daně k určování referenční ceny. V nynější věci jde o prodej *použité* zemědělské techniky, tedy zboží, jehož stav může vždy záležet na tom, jak intenzivně bylo používáno, jaká byla jeho historie poruch apod. Jde tedy o specifický (a pravděpodobně existující, nikoli jen hypotetický) relevantní trh, na kterém bude obtížné najít zcela srovnatelné transakce. Naopak mnohem pravděpodobněji půjde najít řada podobných, alespoň v jádru srovnatelných transakcí (a to např. i v horizontu několika let, nikoliv jen úzce vymezeného období jednoho či dvou roků). Na druhé straně je i v rámci trhu s použitými stroji potřeba postupovat pečlivě. V tomto ohledu má postup správce daně, potvrzený žalovaným i krajským soudem, hned více závažných vad.

[49] V první řadě skutečně *není* z postupu správce jasné, zda referenční cenu určoval jako cenu traktoru s příslušenstvím, nebo traktoru bez příslušenství (NSS připomíná, že tímto příslušenstvím byla kultivační kola, která zjevně neměla jen zanedbatelnou hodnotu). Správce daně totiž používal dvě různé formulace výzvy k poskytnutí informací – v jedné výslovně zmiňoval kultivační kola jako příslušenství traktoru, v druhé nikoli. Prodejcům zemědělské techniky pak zaslal buď jeden, či druhý typ výzvy. Výsledkem je to, že ze tří odpovědí, které dostal, dvě reagují na výzvu *bez* uvedení příslušenství, jedna pak na výzvu *včetně* uvedení příslušenství. Vysvětlení této situace ani nějakou případnou odpovídající korekci referenční ceny NSS ve spisu nenašel.

[50] I bez této nejasnosti by ale stanovení referenční ceny bylo nesprávné. Dvě ze tří odpovědí se totiž zakládají nikoli na reálné transakci, ale pouze na *odhadu ceny* ze strany prodejců zemědělských strojů. Jediná reálná transakce se pak týká odlišného typu stroje. Pak ale není vzorek získaných cen ani dostatečný, ani reprezentativní, jak tvrdí krajský soud (odkaz krajského soudu na rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2020, čj. 4 Afs 125/2020-61, není přesný – v dané věci měl správce daně k dispozici malý vzorek cen, ale uskutečněných za *totožných* okolností jako řízená transakce, konkrétně zjistil ceny reklam na stejném závodním vozidle v rámci stejného závodu). Už v případě uskutečněné transakce (údajně podobného typu traktoru) si měl správce daně nechat doložit kupní smlouvu a zabývat se tím, nakolik byl provedený obchod srovnatelný s nynějším případem. Současně ale NSS nepovažuje jediný konkrétní případ za dostatečnou ilustraci toho, jak vypadá relevantní trh s použitou zemědělskou technikou – správce daně měl být při zjišťování nezávislých transakcí důslednější, zejména s ohledem na charakter tohoto trhu (viz výše bod [48]). Pokud už chtěl použít odhady prodejců, které se nezakládaly na konkrétní transakci, měl tak učinit nanejvýš k dokreslení situace na trhu a jen jako doplněk ke stanovení referenční ceny. Alternativně, pokud by došel k závěru, že srovnatelné transakce nedokáže najít (což se ale jeví jako málo pravděpodobné), měl přistoupit ke stanovení „administrativní“ ceny podle zákona o oceňování majetku, nikoli k jejímu odhadování.

pokračování

[51] Správce daně tedy při stanovení referenční ceny nepostupoval korektně a žalovaný (společně s krajským soudem) jeho rozhodnutí nesprávně potvrdili. Jediná dílčí námitka, kterou NSS musí korigovat, je odkaz stěžovatele na materiál ministerstva financí k určování obvyklé ceny – jak již stěžovateli (správně) vysvětlil žalovaný, jde skutečně o pokyny k určování podle zákona o oceňování majetku a v nynější věci se neuplatní.

3.2.4. Nelze dovodit, že by daňové orgány stejný skutkový stav hodnotily v různých věcech různě

[52] Konečně stěžovatel namítl, že žalovaný stejný skutkový stav vyhodnotil v různých daňových řízeních odlišně. Konkrétně v daňovém řízení se společností AGRO Žádovice (které se týkalo šetření účasti na podvodu s DPH) podle stěžovatele žalovaný došel k opačnému závěru ohledně stavu traktoru, než je tomu nyní. Poukázal též na to, že žalovaný ve věci AGRO Žádovice nakonec (poté, co tato společnost podala žalobu ke krajskému soudu) žalobkyni uspokojil podle § 62 s. ř. s. a zrušil dodatečné platební výměry na DPH.

[53] Stěžovatel má pravdu, že ve věci žalobkyně AGRO Žádovice (vedené před krajským soudem pod sp. zn. 27 Af 97/2017) žalovaný skutečně žalobkyni uspokojil podle § 62 s. ř. s. a krajský soud proto řízení o žalobě zastavil. Byť z citovaného usnesení krajského soudu neplynou bližší podrobnosti, neznamená to automaticky, že by žalovaný v různých řízeních zaujal k téže transakci diametrálně odlišný postoj (k příkladu právě takové – nepřijatelné – situace srov. rozsudek ze dne 25. 2. 2022, čj. 10 Afs 212/2020-78, *M Plast*, bod 42). Naopak není příliš srozumitelná argumentace stěžovatele, který patrně zaměňuje výtky vůči postupu správce daně ve věci AGRO Žádovice s výtkami proti rozhodnutí žalovaného.

[54] NSS nezná detaily sporu ve věci AGRO Žádovice a ani stěžovatel mu tuto situaci neusnadnil, neboť jeho argumentace je v tomto ohledu nepřítis srozumitelná. NSS nicméně upozorňuje, že zatímco nyní daňové orgány pracovaly s tezí, že (zjednodušeně řečeno) traktor byl v dobrém stavu, ve věci AGRO Žádovice se klidně mohly nejprve domnívat, že šlo naopak o stroj v podstatně horším stavu. Tomu by odpovídal i charakter podvodů na DPH, které spočívají ve vylákání odpočtu na DPH, u kterého by snižování ceny nedávalo velký smysl. Později (např. s ohledem na vývoj nynější věci) od tohoto skutkového závěru daňové orgány mohly ustoupit a „sjednotily“ se v názoru, že traktor byl ve skutečnosti ve funkčním, dobrém stavu. Tomu by patrně odpovídal i postup při následném uspokojení stěžovatele.

3.3. K námitkám ohledně nákupu hnojiv a secího stroje

[55] Stěžovatel se v závěru kasační stížnosti vymezil též proti závěrům daňových orgánů a krajského soudu ohledně daňově uznatelných výdajů za plnění od společností DATAPARK s.r.o. a AGRO - INVEST TRADE s.r.o. (od první společnosti nakoupil stěžovatel hnojivo, od druhé hnojivo a secí stroj Mascar). Těmito námitkami se však NSS nemohl z naprosté většiny zabývat. Stěžovatel totiž v podstatě ohledně obou obchodních případů jen obecně vyslovil nesouhlas s tím, jak krajský soud popsal skutkový stav,

a následně v obou případech odkázal na svou argumentaci v žalobě. Ovšem jen žalobní argumentace ohledně plnění od DATAPARK a AGRO – INVEST TRADE čítala zhruba 30 stran textu.

[56] NSS připomíná, že smyslem kasační stížnosti je umožnit stěžovateli vést pokud možno kvalifikovanou polemiku *s argumentací krajského soudu* (k tomu srov. např. usnesení ze dne 30. 6. 2020, čj. 10 As 181/2019-63, č. 4051/2020 Sb. NSS, body 7 a 8). Až na naprosté výjimky je proto potřeba, aby stěžovatel kasační námitky uvedl přímo v textu kasační stížnosti (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS).

[57] V podstatě jediná konkrétnější námitka se týká obchodu se společností DATAPARK. Ovšem i v této námitce stěžovatel v podstatě jen vyslovil nesouhlas s tím, jak daňové orgány posoudily tvrzení bývalého jednatele této společnosti. NSS k tomu může jen dodat, že daňové orgány neuznaly na základě celé řady zjištění stěžovateli jako tzv. daňově účinné náklady výdaje na pořízení hnojiva od společnosti DATAPARK (srov. bod 124 napadeného rozhodnutí). Stěžovatel nabídl k prokázání faktického dodání hnojiv mj. výpověď bývalého jednatele společnosti DATAPARK. Jeho tvrzení (zaslaná skrze britskou finanční správu) správce daně ověřil a posoudil je jako nevěrohodná (mj. dospěl k závěru, že člověk, od kterého měla DATAPARK nakoupit hnojivo, nikdy hnojivo neprodával ani neměl prostory na skladování hnojiva na prodej). Jeho vyjádření tedy správce daně neignoroval, jak tvrdí stěžovatel (srov. body 129-136 napadeného rozhodnutí).

[58] Dále stěžovatel jen vytkl krajskému soudu, že v odůvodnění rozhodnutí odkazoval na jiný rozsudek ve věci stěžovatele a tamější zprávu o daňové kontrole (podle kasační stížnosti bez související argumentace stěžovatele). K tomu NSS předně uvádí, že krajský soud v napadeném rozsudku zrekapituloval jak argumentaci stěžovatele, tak žalovaného (srov. zejm. body 16 až 19 rozsudku krajského soudu). Teprve následně v části IV: F) odkázal na své dřívější rozhodnutí (ve kterém řešil podobné námitky), současně ale v bodech 74 až 77 rozvedl důvody pro neuznání jednotlivých daňových výdajů, se kterými se pak ztotožnil. Jen v tomto postupu ale podle NSS nelze spatřovat vadu rozsudku (především jeho nepřezkoumatelnost). Jádrem sporu ohledně nákupu hnojiv a secího stroje bylo, zda stěžovatel prokázal uskutečnění zdanitelných plnění. Krajský soud právě k této otázce uvedl sice stručnou, ale výstižnou argumentaci, která je podle NSS plně přezkoumatelná.

[59] Koneckonců NSS pravidelně uvádí, že přezkoumatelnost rozsudku není hodnotou sama o sobě (usnesení ze dne 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, *Zdravé Ktišsko*, bod 30). Soudy nemusí detailně vypořádávat každou žalobní námitku, naopak mohou proti žalobě postavit vlastní právní názor, v jehož konkurenci žalobní body jako celek neobstojí (srov. např. rozsudek ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015-48, bod 34). Stejně tak ve vhodných případech mohou správní soudy i odkázat na odůvodnění správního rozhodnutí, se kterým se ztotožnily (NSS k tomuto dodává, že si je vědom, že krajský soud v nynější věci odkázal na rozsudek ve věci 30 Af 7/2018, který NSS později zrušil rozsudkem ze dne 27. 7. 2022, čj. 2 Afs 136/2020-70; NSS však cit. rozsudek rušil kvůli procesním vadám v daňovém řízení, nikoli chybám, které by měly znemožnit pouhý odkaz na popis skutkových okolností ve zrušeném rozsudku). Nutno znovu dodat, že

pokračování

stěžovatel v této části kasační stížnosti odkazuje na desítky stran žalobní argumentace, aniž by (mimo námitku vypořádanou výše v bodu [57]) konkrétně uvedl, v čem spatřuje vadu rozhodnutí krajského soudu (ať už ve věcném posouzení obchodů se společnostmi DATAPARK a AGRO – INVEST TRADE, nebo v nepřezkoumatelnosti).

[60] Pokud by se tedy NSS zabýval stěžovatelovými námitkami jinak než zcela obecně, musel by za něj již domýšlet argumenty, konkretizovat jeho obecná tvrzení nebo vybírat ze spisu ty skutečnosti, které kasační stížnost podporují. Takovým postupem by ale přestal být nestranným rozhodčím sporu a přebíral by naopak funkci stěžovatelova advokáta (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 32).

4. Závěr a náklady řízení

[61] Kasační stížnost je důvodná, proto NSS zrušil napadený rozsudek krajského soudu (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Současně NSS zrušil i napadené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Žalovaný je vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 2 ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.). V dalším řízení se tedy žalovaný musí znovu zabývat případem prodeje traktoru New Holland. Žalovaný by měl jednak přehledně a srozumitelně vysvětlit, zda do referenční ceny zahrnuje též hodnotu kultivačních kol k traktoru (resp. zda případně pracuje s tím, že tato kola byla již předmětem transakce mezi stěžovatelem a společností UniTOS). Především ale bude při zjišťování a stanovení referenční ceny postupovat důkladně a v souladu s výše popsanou judikaturou NSS.

[62] NSS je posledním soudem, který o věci rozhodl, proto musí určit náhradu nákladů celého soudního řízení. Podle § 60 odst. 1 ve spojení § 120 s. ř. s. má úspěšný účastník (stěžovatel) řízení právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti žalovanému, který úspěch ve věci neměl. Náklady v řízení o žalobě spočívají v soudním poplatku za podání žaloby ve výši 3 000 Kč. V řízení o kasační stížnosti pak náklady řízení spočívají v soudním poplatku ve výši 5 000 Kč a odměně advokáta za dva úkony právní služby: přípravu a převzetí zastoupení a doplnění kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)], tj. v této věci 2 × 3 100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], včetně paušální částky ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tedy 2 × 300 Kč. Advokát stěžovatele je plátce DPH, jeho odměna se proto zvyšuje o tuto daň. Společně s oběma soudními poplatky je tedy žalovaný povinen stěžovateli k rukám jeho zástupce uhradit náhradu nákladů řízení ve výši 16 228 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 25. listopadu 2022

Zdeněk Kühn
předseda senátu