

## U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera a soudců Petra Mikeše, Lenky Krupičkové, Zdeňka Kühna, Barbary Pořízkové, Aleše Roztočila a Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **TIMA, spol. s r.o. – obchodně výrobní služby**, se sídlem Vančurova 477/9, Karlovy Vary, zast. JUDr. Karlem Seidlem, advokátem se sídlem Jiráskova 1343/2, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 2. 2018, čj. 8166/18/5200-11434-712485, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 1. 2020, čj. 30 Af 23/2018 - 61,

t a k t o :

Věc se vrací druhému senátu.

### Odůvodnění:

#### I. Vymezení věci a dosavadní průběh řízení

[1] Druhý senát postoupil výše označenou věc rozšířenému senátu k zodpovězení otázky, zda zjištění existence výrazně zvýšené ceny předmětu smlouvy oproti ceně obvyklé bez uspokojivého vysvětlení rozdílu je dostatečnou podmínkou pro závěr o spojení osob za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nebo zda musí být správcem daně prokázány další skutečnosti v jednání daňového subjektu, které nasvědčují neobvyklosti obchodní transakce.

[2] Finanční úřad pro Karlovarský kraj (dále „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 9. 8. 2017, čj. 778990/17/2401-50523-403389, doměřil žalobkyni (dále „stěžovatelka“) za zdaňovací období od 1. 9. 2011 do 31. 12. 2012 daň z příjmů právnických osob ve výši 570 760 Kč (současně jí vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 114 152 Kč). Dodatečným platebním výměrem ze dne 9. 8. 2017, čj. 779064/17/2401-50523-403389, správce daně doměřil stěžovatelce za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 daň z příjmů právnických osob ve výši 358 340 Kč (současně jí

vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 71 668 Kč). Proti dodatečným platebním výměrům podala stěžovatelka odvolání, která žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

[3] Předmětem sporu byly náklady za obstarání reklamy ve vysílání České televize společností KV Production Servis, s.r.o. Reklamy totiž byly přeprodávány v řetězci subjektů, přičemž došlo k násobnému zvýšení cen za jednotlivé reklamy v poměru k cenám, které účtovala Česká televize.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného podala stěžovatelka u Krajského soudu v Plzni žalobu, který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem jako nedůvodnou zamítl. Krajský soud uvedl, že pro použití § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je třeba, aby šlo o spojení osob ve smyslu zákona o daních z příjmů a aby správce daně prokázal, že se ceny sjednané mezi těmito osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (rozsudek NSS ze dne 23. 1. 2013, čj. 1 Afs 101/2012 - 31, *FISH MARKET*). Správce daně prokázal řetězec dodavatelů reklamního plnění. Naopak stěžovatelka neprokázala racionální důvody pro násobně zvýšenou cenu za odvysílání reklamy. Jde-li o spojení osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, krajský soud vyšel zejména z rozsudku NSS ze dne 13. 6. 2013, čj. 7 Afs 47/2013 - 30, *EWE*. Ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů nevyžaduje prokázání aktivního jednání všech subjektů a jednotící úmysl. Nemusí se jednat pouze o osoby, které skutečně a bezprostředně vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně či zvýšení daňové ztráty. Jde také o všechny další osoby, které se takového vztahu přímo či nepřímo účastnily a měly z něj prospěch. Subjektivní stránka jednání daňového subjektu proto není podstatná. Daňové orgány prokázaly existenci dodavatelských řetězců, v nichž docházelo k fakturaci cen za reklamní plnění a k toku peněz. Stěžovatelka do nich byla zapojena tím, že s konečným dodavatelem sjednala poskytnutí služby a hradila za ni částky násobně zvýšené oproti původní ceně služby. Krajský soud se ztotožnil i se závěrem žalovaného, že stěžovatelkou nebyly žádnými relevantními důkazy vyvráceny pochybnosti správce daně o účelu obchodních transakcí a výši sjednané ceny, které žalovaný nabyl na základě důkazních prostředků získaných bez součinnosti se stěžovatelkou nebo které získal v jiných daňových řízeních. Poukázal i na personální propojení mezi KV Production Servis a společnostmi Brenta a Action Racing Media. Podle krajského soudu bylo v daňovém řízení prokázáno, byť i pouze nepřímými důkazy, že je zde řetězec dodavatelů, je v něm zapojena stěžovatelka, průběh toku finančních prostředků a odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami. Zapojení do řetězce přinášelo stěžovatelce výhodu. Podstatným zvýšením výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů si snížila základ daně.

[5] Stěžovatelka proti rozsudku krajského soudu podala kasační stížnost. Namítá, že v průběhu daňové kontroly zpochybňovala možnost použití § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů na projednávanou věc. Správce daně neprokázal a nevysvětlil, na základě čeho dospěl k závěru, že je stěžovatelka spojenou osobou. Naplnění této podmínky je odůvodněno pouze tím, že byla zjištěna cena plnění, která se liší od ceny obvyklé. To popírá smysl § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Následek (tj. rozdíl mezi cenou skutečněnou a cenou obvyklou) je zaměňován s tím, zda jde o spojené osoby. Prokázání existence řetězce dodavatelů nepostačuje k naplnění podmínek

pokračování

podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Opomíjí totiž podmínku vytvoření právního vztahu převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. To krajský soud přešel tím, že důsledkem byla daňová výhoda stěžovatelky spočívající ve vyšším odečtu nákladů. V takovém případě by však jakýkoliv smluvní vztah, na jehož základě stěžovatelka zaplatí zdanitelné plnění, naplňoval podmínky existence spojených osob. Ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů nelze vykládat takto široce. Správce daně by podle něj totiž mohl postupovat vždy. Závěr krajského soudu je v rozporu s ekonomickou realitou. Podle něj vynaložila 100 % náklad, aby mohla ušetřit 19 % na dani z příjmů právnických osob. Forma vědomosti daňového subjektu by měla být řešena vždy. Znakem spojených osob je z povahy věci společný záměr v řetězci snížit daňový základ nebo zvýšit daňovou ztrátu.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že podmínky § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů byly naplněny. Stěžovatelka na výzvu správce daně nevysvětlila rozdíl mezi poskytnutou a obvyklou cenou. Plnění bylo poskytováno přes řetězec subjektů, což vedlo ke značnému navýšení ceny. Částky placené dodavateli byly násobně zvýšené oproti původní ceně služby. Výhodou navýšení ceny bylo zvýšení nákladů a snížení základu daně stěžovatelky. Navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. Žalovaný v doplnění vyjádření dále uvedl, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 5. 8. 2020, čj. 10 Afs 11/2020 - 55, *VJB PARTNER I*, potvrdil jako objektivní skutečnost svědčící o účasti na podvodu na DPH neprovedení průzkumu trhu a neposouzení přínosu reklamy. Ve věci stěžovatelky bylo rovněž jako objektivní kritérium uvedeno neprovedení průzkumu trhu a neprovedení kalkulace předpokládaných dopadů reklamních služeb před uzavřením smluv. Za objektivní okolnost lze považovat i nezveřejnění účetní závěrky, byť tato skutečnost sama o sobě neobstojí. Žalovaný kladl stěžovatelce v bodě 63 rozhodnutí o odvolání k tíži, že rezignovala na prověření dodavatele ve veřejně dostupných zdrojích. Navíc jí vytkl, že jednala s osobou, která nebyla jednatelem ani společníkem dodavatele. Také nejednala s jinými poskytovateli reklamních služeb. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 8. 2020, čj. 7 Afs 428/2019 - 39, *KRINNER MULTI FIX*, potvrdil jako chybějící daň to, že z důvodu nekontaktnosti nebylo možné ověřit u dodavatele, zda přiznal a uhradil daň ve správné výši. V této věci byla chybějící daň postavena na nemožnosti ověřit tvrzené údaje (body 44, 46 a 47 rozhodnutí o odvolání).

[7] Stěžovatelka v replice na vyjádření žalovaného uvedla, že předmětem řízení je daň z příjmů právnických osob, nikoliv DPH. Jejím smluvním partnerem byla společnost, se kterou řadu let spolupracovala bez jakýchkoliv problémů. Správci daně doložila kalkulaci příznivého efektu reklamy na příjmy. Došlo k navýšení obrátu o 19 % v letech následujících po uskutečnění reklamy. Proto ji opakovaně zadala. Žalovaný ji nutí, aby místo prověřeného smluvního partnera využila služeb někoho, kdo nabídne nejnižší cenu. Smluvního partnera před uzavřením každé smlouvy prověřila. Většina smluvních vztahů je sjednána s osobami, které nejsou statutárním orgánem společnosti. Měl by být zkoumán hospodářský důvod transakce. V řízení byl prokázán důvod zadání televizní reklamy a její příznivý vliv na obrát stěžovatelky. Nadto podezřele nízká marže smluvního partnera by mohla být znakem daňového podvodu.

[8] Stěžovatelka v doplnění kasační stížnosti dále uvedla, že podle rozsudku NSS ze dne 18. 8. 2021, čj. 1 Afs 109/2021 - 67, *D.D.D. SERVIS OPAVA I*, samotné překročení ceny

obvyklé nutně neznačí, že si daňový subjekt počíná nezákonným způsobem nebo že účelem existujícího právního vztahu je získání zakázané daňové výhody. Existence právního vztahu je pouze jednou z podmínek jinak spojených osob. Musí být dále prokázány další nezvyklé okolnosti vedoucí k závěru o zastíraném účelu vztahu. Tyto závěry potvrzuje rozsudek NSS ze dne 10. 9. 2021, čj. 1 Afs 110/2021 - 78, *D.D.D. SERVIS OPAVA II*.

## II. Postoupení věci rozšířenému senátu a názor postupujícího senátu

[9] Podle druhého senátu existuje rozpor v judikatuře Nejvyššího správního soudu ohledně výkladu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů.

[10] Sedmý senát v rozsudku *EWE* dospěl k závěru, že § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů nedopadá pouze na osoby, které skutečně a bezprostředně vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Dopadá na všechny osoby v řetězci, které se takového vztahu, ať již přímo nebo nepřímo, účastnily a profitovaly z něj (snížením základu daně nebo zvýšením daňové ztráty). Je na daňovém subjektu, aby prokázal, že existoval racionální důvod pro nákup zboží či služeb za ceny, které přesahují ceny v běžných obchodních vztazích (mezi nezávislými osobami). Zavinění daňového subjektu není podstatné. Na rozsudek *EWE* navazuje řada rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, a to i ve skutkově obdobných případech reklamního plnění poskytovaného prostřednictvím společnosti KV Production Servis.

[11] Třetí senát v rozsudku ze dne 28. 1. 2021, čj. 3 Afs 393/2019 - 43, *VJB PARTNER II*, uvedl, že z konstantní judikatury vyplývá, že ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je „konstruováno objektivně tak, že rozhodující je odlišnost sjednaných cen mezi spojenými osobami od cen mezi nezávislými subjekty nebo obdobných podmínek, bez uspokojivého doložení tohoto důvodu, a [...] neposkytuje prostor pro hodnocení subjektivní stránky jednání spojených osob“. Třetí senát poukázal na cíl dosažení zvýšení nákladů a snížení daně ve smyslu rozsudku *EWE*. Pro naplnění podmínek § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů je podle něj třeba zjištění rozdílnosti cen od cen obvyklých, přičemž daňovému subjektu musí být dán prostor k uspokojivému vysvětlení tohoto rozdílu. Druhý senát je proto toho názoru, že rozsudek *VJB PARTNER II* preferuje zjištění nepřiměřené ceny ve spojení s neprokázáním důvodnosti navýšení a s vlivem na daňový základ.

[12] Rozsudek *D.D.D. SERVIS OPAVA I* naopak za prvotní považuje prokázání vztahu mezi spojenými osobami. Podle prvního senátu předpokladem úpravy základu daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je zjištění, že se jedná o vztah mezi spojenými osobami. Až poté, co správce daně unese důkazní břemeno ve vztahu k této podmínce, může přikročit k posuzování, zda se ceny sjednané mezi spojenými osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Závěr o tom, že účastníci právního vztahu jsou osobami jinak spojenými podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, proto nelze podle prvního senátu dovozovat toliko ze skutečnosti, že existuje rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou. Na tento závěr navázal v rozsudku *D.D.D. SERVIS OPAVA II*, ve kterém dodal, že vysoká cena je jednou z indicií pro zkoumání existence spojených osob, která vede k tomu, aby byly zkoumány další okolnosti. V tomto rozsudku se první senát také zabýval vztahem mezi rozsudkem *D.D.D. SERVIS OPAVA I* a rozsudkem ze dne

pokračování

20. 8. 2021, čj. 2 Afs 313/2019 - 43. Na rozpornosti těchto dvou rozsudků byla založena ústavní stížnost proti rozsudku sp. zn. 2 Afs 313/2019. Ústavní soud ji usnesením ze dne 16. 11. 2021, sp. zn. II. ÚS 2870/21, odmítl, aniž se jejich vztahem zabýval.

[13] Podle druhého senátu je pro úpravu základu daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů podstatné, že správce daně prokazuje postavení spojených osob. Přestože to je obtížné, nepostačí k němu pouze zjištění přemrštěnosti ceny. Výjimkou by mohl být případ zcela zjevné přemrštěnosti ceny u zboží či služeb, jejichž běžná cena je všeobecně známá nebo lehce zjiřitelná a které jsou na trhu dostupné, pokud by neexistovalo jiné rozumné vysvětlení jeho pořízení než to, že šlo o umělou transakci pro snížení základu daně. Dostatečným dokladem o spojení osob by bylo i to, pokud by dopad na daňovou povinnost daňového subjektu, který kupoval předražené zboží či služby, a daňového subjektu, který mu je prodával, byl takový, že kupující by si vytvořil uměle navýšené daňové náklady, zatímco prodávající by využil daňovou ztrátu, již by měl k dispozici. Podstatné však je, že přemrštěnost ceny musí být zcela zjevná a okolnosti konkrétního případu nesmí nabízet žádné jiné rozumné vysvětlení než to, že uskutečněná transakce je projevem spojení osob za účelem získání daňové výhody. Jinak musí ke zjištění nepřiměřenosti ceny přistoupit další okolnosti na straně daňového subjektu, z nichž lze na takto cílené spojení usuzovat.

[14] Druhý senát s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že je dán rozpor mezi rozsudkem *VJB PARTNER II* a rozsudkem *D.D.D. SERVIS OPAVA I* ohledně výkladu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Postoupil proto věc usnesením ze dne 22. 12. 2021, čj. 2 Afs 132/2020 - 56, k rozhodnutí rozšířenému senátu.

### III. Posouzení pravomoci rozšířeného senátu

[15] Rozšířený senát se nejprve zabýval otázkou, zda je dána jeho pravomoc ve věci rozhodovat, neboť pouze v tom případě by se mohl zabývat předloženou otázkou a podstatou právního názoru vyloženého druhým senátem v předkládacím usnesení. Podle § 17 odst. 1 věty první s. ř. s. platí, že *dospěl-li senát Nejvyššího správního soudu při svém rozhodování k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, postoupí věc k rozhodnutí rozšířenému senátu.*

[16] Pravomoc rozšířeného senátu je tedy dána, pokud rozšířený senát shledá skutečný rozpor v dosavadní judikatuře týkající se právního názoru potřebného k rozhodnutí o kasační stížnosti nebo pokud se postupující senát hodlá odchýlit od názoru vysloveného v jiném rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Sporná otázka však musí být pro řešení věci relevantní. Rozšířený senát neřeší abstraktní právní otázky bez ukotvení ke skutkovým zjištěním posuzované věci. V pravomoci rozšířeného senátu totiž není tvorba akademických rozhodnutí, která nemohou být předkládacím senátem jakkoliv využita (usnesení rozšířeného senátu ze dne 12. 6. 2007, čj. 2 Afs 52/2006 - 86, č. 1762/2009 Sb. NSS, a ze dne 21. 2. 2017, čj. 1 As 72/2016 - 48, č. 3539/2017, bod 27).

[17] Druhý senát tvrdí, že existuje rozpor mezi rozsudkem *VJB PARTNER II* a rozsudkem *D.D.D. SERVIS OPAVA I* ohledně otázky, zda k prokázání vztahu mezi jinak

spojenými osobami podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů postačí zjištění existence výrazně zvýšené ceny předmětu smlouvy oproti ceně obvyklé bez uspokojivého vysvětlení rozdílu, nebo zda musí být správcem daně prokázány další nestandardní skutečnosti. Rozšířený senát však dospěl k závěru, že přinejmenším není v tuto chvíli jasné, zda je tato otázka pro posouzení kasační stížnosti v nyní projednávané věci relevantní, a to z níže uvedených důvodů.

### III.1 Právní úprava

[18] Podle § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů ve znění rozhodném pro dotčená zdaňovací období platilo, že *liši-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami* [respektive nespojenými osobami dle nyní účinného znění – pozn. rozšířeného senátu] *v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl.*

[19] Spojenými osobami se podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů rozumí také jinak spojené osoby, kterými jsou i *osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty* [§ 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů].

[20] Účelem § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je *„zabránit nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů mezi jednotlivými poplatníky daně z příjmů a umožňuje sankcionovat zneužití cenové spekulace v obchodních vztazích. Jedná se i o tzv. „přelévání zisků“ mezi osobami s rozdílným daňovým zatížením, k němuž dochází většinou tím, že si tyto osoby účtují ve vzájemných transakcích ceny nižší, resp. vyšší, než odpovídá cenám používaným mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích a výsledkem takových transakcí je zvýšení nákladů nebo snížení tržeb u společnosti s vyšším daňovým zatížením a odčerpání části zisku do společnosti, u níž se aplikuje nižší, případně nulová sazba daně z příjmů. Za běžné obchodní vztahy je pak nutno považovat takové, které se tvarují v podmínkách nedeformované hospodářské soutěže. Z běžných obchodních vztahů vzniká obvyklá cena na trhu. Jde o cenu, která neplyne ze zneužití postavení prodávajícího nebo kupujícího k získání nepřiměřeného hospodářského prospěchu. V obchodním i občanském právu je obvyklá cena chápána jako cena přiměřená, sjednaná v daném místě a čase za prodej zboží nebo služby, srovnatelná v době uzavření smlouvy za obdobných podmínek s podobnými cenami. Lze tedy konstatovat, že podstatný rozdíl od obvyklých cen nastává tehdy, prodává-li se příliš levně nebo nakupuje-li se příliš draze; v takovém případě musí být takový rozdíl vždy uspokojivě doložen.“* (rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2013, čj. 5 Afs 34/2012 - 65).

### III.2 Argumenty správních orgánů a stěžovatelky v průběhu řízení

[21] Správce daně ve zprávě o daňové kontrole ve vztahu k jednotlivým uplatněným daňově účinným nákladům identifikoval konkrétní řetězce subjektů, které se podíleli na obstarání reklamy v televizním vysílání. Prvotním článkem vždy byla Česká televize a posledním článkem stěžovatelka. Dodavatelem stěžovatelky byla vždy společnost KV Production Servis. Té zpravidla v řetězci předcházela jiná společnost. Konkrétně šlo o společnosti Brenta s.r.o., Action Racing Mania, s.r.o., nebo Light promotion s.r.o.,

pokračování

přičemž v těchto případech nebylo objasněno, zda mezi těmito společnostmi byly další články řetězce. Pouze v jednom případě nebyl v řetězci nikdo jiný než Česká televize, KV Production Servis a stěžovatelka. Podle závěrů správce daně ve zprávě o daňové kontrole je spojenou osobou podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jehož důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Správce daně není povinen prokázat úmysl či vědomost o takovém jednání. Otázka zavinění není v daňovém řízení relevantní. Na poskytnutí služeb se podle správce daně podílel řetězec subjektů, na jehož konci stála stěžovatelka. Cena sjednaná mezi stěžovatelkou a společností KV Production Servis byla několikanásobně vyšší než cena, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. Správce daně proto dospěl k závěru, že šlo o jinak spojené osoby. Správce daně dále popsal nestandardnosti u společností KV Production Servis, Brenta, Action Racing Mania a Light promotion (například nezveřejňování účetních závěrek, nekontaktnost, nereagování na výzvy správce daně nebo výběr hotovosti z účtu). Uvedl rovněž, že je nestandardní, že si stěžovatelka neověřila nabídku na trhu.

[22] Stěžovatelka v odvolání proti dodatečným platebním výměrům namítla, že správce daně nevyvětlil a neprokázal, proč ji spolu s dalšími subjekty považuje za jinak spojené osoby podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Odkázala v tomto směru na judikaturu ohledně vědomosti daňového subjektu o účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty. Argumentace správce daně je podle stěžovatelky nelogická. Lze totiž stěží uvěřit, že by poplatník vynaložil náklad ve výši 100 %, aby mohl následně ušetřit 19 % na dani z příjmů právnických osob. Smluvní partner s ní není nijak spojen. Měla by proto z tohoto jednání čistou ztrátu. Nebylo prokázáno, že by věděla či měla vědět o zapojení do řetězce. Podle stěžovatelky není smyslem § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů považovat za jinak spojenou osobu každý subjekt, se kterým někdo jiný naváže smluvní vztah. Subjekt totiž musí jednat s úmyslem snížit základ daně nebo zvýšit daňovou ztrátu. Podle stěžovatelky proto správce daně musí prokázat vědomé zapojení do smluvního vztahu s tímto záměrem. Jde o základní podmínku pro použití § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Nestandardní okolnosti ohledně společnosti KV Production Servis se podle stěžovatelky týkají pozdějších období. Dále vysvětlila, proč zadala reklamu této společnosti. Šlo o spolehlivého smluvního partnera. Jiné společnosti jí známy nebyly a obsah jejich smluvních vztahů nemusela znát. Stěžovatelka je přesvědčena, že zachovala dostatečnou míru opatrnosti.

[23] Žalovaný v rozhodnutí o odvolání k výše uvedeným námitkám uvedl, že § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů nevyžaduje prokázání aktivního jednání všech subjektů a jednotící úmysl. Odkázal na závěr rozsudku *EWE*, podle kterého toto ustanovení dopadá na všechny osoby v řetězci, které se vztahu vytvořeného za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty přímo či nepřímo účastnily a profitovaly z něj. Ústavní soud v usnesení ze dne 12. 8. 2014, sp. zn. II. ÚS 2764/13, potvrdil závěry Nejvyššího správního soudu, podle kterých postačí, že správce daně prokáže a doloží, že zde je řetězec dodavatelů, že je v něm daňový subjekt zapojen, průběh toku finančních prostředků a odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami. Podle rozhodnutí žalovaného by bylo proti smyslu a účelu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, aby jinak spojenou osobou nebyla současně stěžovatelka, která by za pořízení totožné služby, pokud by ji nepořídila od společnosti KV Production Servis, vynaložila

mnohonásobně nižší částku. Stěžovatelka si tak v konečném důsledku snižovala základ daně za služby (body 93 až 95). Žalovaný dále uvedl, že stěžovatelka žádnými relevantními důkazy nevyvrátila pochybnosti správce daně o účelu obchodních transakcí a výši sjednané ceny. Tyto pochybnosti nabyl na základě důkazních prostředků získaných bez součinnosti se stěžovatelkou nebo získal v jiných daňových řízeních (bod 98). Na několika místech rozhodnutí o odvolání žalovaný poukázal na to, že správce daně prověřoval okolnosti, které by se mohly vztahovat k nestandardnímu navýšení konečné ceny. Za tím účelem zjistil některé neobvyklé okolnosti týkající se KV Production Servis i předchozích článků řetězce. Šlo mimo jiné o nezveřejňování účetních závěrek, neposkytnutí součinnosti správci daně, vybírání hotovosti bezprostředně po připsání bezhotovostní platby, personální propojení mezi KV Production Servis a společností Brenta (body 39, 74). Stěžovatelka neuvedla pro mnohonásobně vyšší cenu žádný racionální ekonomický důvod. Podle žalovaného je nestandardní, že si neověřila nabídku na trhu (bod 100).

[24] Stěžovatelka v žalobě zopakovala argumentaci uvedenou v odvolání (bod [22] výše). Znovu zdůraznila, že správce daně nevysvětlil, proč ji považuje za spojenou osobu, že jeho argumentace je nelogická a že neodpovídá ekonomické realitě. Poukázala na judikaturu k dani z přidané hodnoty a namítla, že nebylo prokázáno, že by věděla či měla vědět o zapojení do řetězce, a že jinak spojené osoby musí jednat s úmyslem snížit základ daně nebo zvýšit daňovou ztrátu. Pokud správce daně poukazoval na některá nestandardní jednání KV Production Servis, pak se jednalo o informace, které správce daně získal až se značným časovým odstupem a v důsledku využití jeho pravomocí. Stěžovatelce nebyly známy další společnosti zapojené do řetězce, které měly být součástí podvodného řetězce. V replice na vyjádření žalovaného stěžovatelka setrvala na svém tvrzení, že spojenými osobami jsou pouze ty osoby, které do smluvního vztahu vstoupí s úmyslem snížit základ daně nebo zvýšit daňovou ztrátu. Poukazy žalovaného na další subjekty nejsou relevantní. Stěžovatelka s nimi nebyla ve smluvním vztahu. Správci daně nedoložily požadované informace a správce daně pouze předpokládá jejich protiprávní jednání.

[25] Krajský soud neshledal tyto námitky důvodnými (bod [4] výše).

[26] Z výše uvedeného tak vyplývá, že předmětem sporu v nyní projednávané věci, který se prolíná správním i soudním řízením, jsou zejména otázky, zda správní orgány dostatečně odůvodnily závěr o tom, že stěžovatelka byla součástí jinak spojených osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, a zda správce daně musí prokázat vědomé zapojení do smluvního vztahu, jehož účelem je snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

### *III.3 Nedostatek pravomoci rozšířeného senátu*

[27] Druhý senát předložil věc rozšířenému senátu k zodpovězení otázky, zda zjištění existence výrazně zvýšené ceny předmětu smlouvy oproti ceně obvyklé bez uspokojivého vysvětlení rozdílu je dostatečnou podmínkou pro závěr o spojení osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, nebo zda musí být správcem daně prokázány další skutečnosti v jednání daňového subjektu, které nasvědčují neobvyklosti obchodní transakce. Ohledně této otázky spatřuje rozpor mezi rozsudkem *VJB PARTNER II* a rozsudkem *D.D.D. SERVIS OPAVA I*.

pokračování

[28] Nejvyšší správní soud v rozsudku *D.D.D. SERVIS OPAVA I* dospěl k závěru, že „zjištění, zda se sjednaná cena liší od ceny obvyklé, respektive od ceny, která by byla sjednaná za obdobných podmínek mezi nespojenými osobami, totiž přichází v úvahu jen tehdy, unese-li správce daně břemeno tvrzení a břemeno důkazní ve vztahu k prokázání, že se v posuzovaném případě jedná o právní vztah vytvořený mezi spojenými osobami (v daném případě mezi tzv. jinak spojenými osobami). Podmínky aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů popsané v bodě [33] tohoto rozsudku představují určitý algoritmus, v němž je nezbytně třeba dodržet pořadí jednotlivých kroků. Pouze za situace, kdy správce daně zjistí, že dotčené subjekty jsou osobami spojenými, může posuzovat, zda cena mezi nimi sjednaná překročila cenu obvyklou. Opačný postup je nepřijatelný, neboť samotné překročení ceny obvyklé (byť se může jednat o překročení markantní), nutně neznačí, že si daňový subjekt počíná nezákonným způsobem, či že účelem existujícího právního vztahu je získání zakázané daňové výhody, respektive krácení státu na daních.“ (bod 39 rozsudku *D.D.D. SERVIS OPAVA I*). Podle prvního senátu tak ze samotného navýšení ceny nelze bez dalšího usuzovat na propojenost daňových subjektů podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Vysoká cena může podle něj představovat prvotní indicii pro zkoumání, zda jde o spojené osoby. Nemůže však jít o vodítko jediné. Podle prvního senátu zároveň nešlo v dané věci o řetězec subjektů, v němž by docházelo k přeprodávání totožné služby, neboť „správcem daně vymezený řetězec sestával toliko z dodavatele nájemních ploch, společnosti PAMBROKE a společnosti D. D. D. SERVIS, tj. odběratele. [...] o žádném řetězci ve skutečnosti ani hovořit nelze, neboť se v základních obrysech jedná o běžný obchodní model, přičemž žalovaný na žádné nestandardní okolnosti, vyjma navýšení ceny, v napadeném rozhodnutí neupozornil.“ (bod 48 citovaného rozsudku). Právě řetězec subjektů považoval první senát za odlišující kritérium od judikaturní linie založené rozsudkem *EWE* (bod 41 daného rozsudku).

[29] Z výše uvedeného vyplývá, že první senát řešil situaci, kterou vyhodnotil tak, že daňový subjekt nebyl součástí řetězce subjektů a kdy byl závěr o spojení osob zjevně založen pouze na samotném navýšení ceny. Podstata problému, alespoň tak jak jej formuloval první senát, tak spočívala v jiné otázce, než je předmětem sporu ve věci řešené předkládajícím senátem (bod [26] výše).

[30] Jak vyplývá z rekapitulace uvedené v části III.1 výše, stěžovatelka v nyní řešené věci zejména namítá, že správní orgány nedostatečně odůvodnily závěr o jinak spojených osobách a že správce daně musí prokázat vědomé či úmyslné zapojení do smluvního vztahu, jehož účelem je snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, aby šlo o jinak spojené osoby podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Argumentace k tomu, že jediným kritériem pro správní orgány byla cena, se explicitně objevuje až v kasační stížnosti. Věc řešená předkládajícím senátem se tak liší od věci řešené v rozsudku *D.D.D. SERVIS OPAVA I*. Předmětem sporu je v první řadě přezkoumatelnost závěrů žalovaného a potažmo krajského soudu, ohledně toho, zda lze stěžovatelku považovat za jinak spojenou osobu.

[31] Rozšířený senát ověřil ze spisu, že skutkové i právní závěry v této věci jsou značně nepřehledné. Správní orgány i krajský soud vyšly zejména ze samotného zapojení stěžovatelky do řetězce, ale vedle toho opakovaně v různých souvislostech poukázaly i na podle nich nestandardní okolnosti týkající se tohoto řetězce. S těmito závěry ostatně

opakovaně polemizuje i sama stěžovatelka. Není však na rozšířeném senátu, aby jako první posuzoval, zda a z jakých důvodů je či není rozhodnutí žalovaného a potažmo krajského soudu přezkoumatelné. Teprve od vyřešení této otázky se však odvíjí, jakou otázku bude druhý senát potřebovat k vyřešení věci. V první řadě musí být závěry krajského soudu, případně žalovaného, přezkoumatelné. Pokud přezkoumatelné budou, pak musí být zřejmé, o jaké konkrétní skutečnosti opřel žalovaný a krajský soud své závěry o tom, že je stěžovatelka jinak spojenou osobou. Teprve v případě, že by druhý senát dospěl k tomu, že závěry jsou přezkoumatelné, a že důvodem, proč žalovaný a krajský soud považovaly stěžovatelku za jinak spojenou osobu, je pouze navýšená cena plnění, jednalo by se o otázku nezbytnou pro vyřešení dané věci.

[32] Stěžovatelka také byla, minimálně ve většině posuzovaných reklam, součástí delšího řetězce subjektů, ve kterém docházelo k přeprodeji služby. První senát se ve svých rozsudcích opřel o to, že jím posuzované případy se od jiných odlišují tím, že nejde o zapojení do řetězce. Druhý senát v předkládajícím usnesení neuvádí, zda má či nemá být tato otázka relevantní, ačkoliv většina judikatury týkající se § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů je založena právě na existenci řetězce. Nejvyšší správní soud v rozsudku *EWE* uvedl, že „pokud správní orgány doloží a prokáží, byť i pouze nepřímými důkazy, že zde je řetězec dodavatelů, že je v něm stěžovatelka zapojena, průběh toku finančních prostředků souvisejících s dodávkou pro stěžovatelku a zároveň prokáží odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami“ a že „osobou podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, je každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jejímž důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty (zde 22 násobné navýšení daňově účinného výdaje)“. Tento právní názor byl následován například v rozsudcích NSS ze dne 20. 11. 2014, čj. 9 Afs 92/2013 - 27, *JN TRANS*, body 25 a 28, ze dne 7. 4. 2020, čj. 10 Afs 217/2018 - 43, *FARMIX*, bod 16, nebo ze dne 30. 9. 2021, čj. 4 Afs 75/2021 - 30, *Business Money*, bod 29. Předkládající senát jej nijak nezpochybňuje a neuvádí, proč pro závěr o spojených osobách podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů nepostačí, pokud správce daně prokáže pouze existenci řetězce, zapojení daňového subjektu do něj, průběh toku finančních prostředků a odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé. Existenci řetězce dodavatelů nezpochybňuje ani stěžovatelka. Tvrdí však to, že musí být prokázáno, že tento řetězec vznikl převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, a že se se do něj subjekt zapojil vědomě. Druhý senát v předkládacím usnesení nijak nezpochybnil východisko rozsudku *EWE*, že není třeba prokazovat vědomé zapojení daňového subjektu do řetězce. Není tedy zřejmé, že by se od něj chtěl odchýlit, a rozšířený senát ani nezjistil, že by byla jiná nejednotná judikatura ohledně otázky, že není třeba prokazovat vědomé zapojení do řetězce dodavatelů.

[33] Jak již bylo uvedeno shora v bodě [16], sporná otázka předložená rozšířenému senátu musí být pro řešení věci relevantní. To je často zřejmé již na první pohled, například pokud jde o jedinou řešenou otázkou v dané věci a předkládající senát chce vyslovit názor jednoznačně odlišný od dřívější judikatury. Nemusí tomu ale být vždy. Pokud je ve věci více sporných otázek, může určitá odpověď na některou z nich předurčovat nemožnost odpovědět na další. Pokud by bylo například rozhodnutí nepřezkoumatelné, nelze odpovídat na věcné námítky. Stejně tak pokud prejudikatura považuje určité podmínky za relevantní pro učinění některých závěrů, musí být jasné, že tyto podmínky buď v dané věci jsou naplněny, nebo že se předkládající senát chce i od nich odchýlit. Teprve po zjištění

pokračování

těchto okolností je totiž možné zjistit, zda předkládající senát skutečně potřebuje danou otázku zodpovědět a nejde jen o akademické rozhodování. V takových případech je nezbytné, aby předkládající senát popsal v předkládacím usnesení své předběžné závěry takovým způsobem, aby bylo rozšířenému senátu zřejmé, že předkládanou otázku potřebuje skutečně zodpovědět. Výjimkou mohou být jen situace evidentní, u kterých lze názor předkládajícího senátu bez pochybností dovést implicitně.

[34] Jak bylo uvedeno v bodech [30] až [32], v nyní projednávané věci je několik otázek, přičemž mnohé možné odpovědi na ně vylučují nutnost vyřešit předloženou otázku. Řešení těchto otázek není na první pohled zřejmé, a nelze tak dovozovat implicitní názor druhého senátu na ně. Zároveň druhý senát nepředestřel v předkládacím usnesení své předběžné závěry ohledně těchto otázek, ze kterých by plynulo, že je nutné předloženou spornou otázku vyřešit.

[35] Nad rámec výše uvedeného rozšířený senát podotýká, že předkládající senát nesprávně interpretuje závěry rozsudku *VJB PARTNER II*. V bodě 11 předkládajícího usnesení uvedl, že „v rozsudku ze dne 28. 1. 2021, č. j. 3 Afs 393/2019 - 43, NSS vyslovil, že z konstantní judikatury, již specifikoval, plyne, že ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je „konstruováno objektivně tak, že rozhodující je odlišnost sjednaných cen mezi spojenými osobami od cen mezi nezávislými subjekty nebo obdobných podmínek, bez uspokojivého doložení tohoto důvodu, a (...) neposkytuje prostor pro hodnocení subjektivní stránky jednání spojených osob“. Ke spojení osob ve smyslu citovaného ustanovení poukázal na cíl dosažení zvýšení nákladů a snížení daně ve smyslu rozhodnutí tohoto soudu č. j. 7 Afs 47/2013 - 30; ke shledání podmínek § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP je třeba zjištění rozdílnosti cen od cen obvyklých, přičemž daňovému subjektu musí být dán prostor k uspokojivému vysvětlení tohoto rozdílu. [...] Tento rozsudek tedy preferuje zjištění nepřiměřené ceny ve spojení s neprokázaním důvodnosti navýšení a s vlivem na daňový základ.“ Třetí senát však k takovému závěru nedospěl.

[36] Třetí senát v bodě 31 rozsudku *VJB PARTNER II* obecně uvedl, že správce daně nese důkazní břemeno ohledně existence jinak spojených osob a že se ceny mezi těmito osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami. Má-li tyto skutečnosti za prokázané, musí dát daňovému subjektu prostor k uspokojivému vysvětlení rozdílu mezi cenami. V bodě 34 rozsudku *VJB PARTNER II* v souvislosti s východiskem, podle kterého správce daně není povinen prokázat, že daňový subjekt byl do řetězce jinak spojených osob zapojen vědomě, dále uvedl že „ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je „konstruováno objektivně tak, že rozhodující je odlišnost sjednaných cen mezi spojenými osobami od cen mezi nezávislými subjekty za stejných nebo obdobných podmínek, bez uspokojivého doložení tohoto důvodu, a [...] neposkytuje prostor pro hodnocení subjektivní stránky jednání spojených osob“. Nedospěl však k závěru, že pro spojení osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů je postačující, že došlo k navýšení ceny oproti ceně obvyklé, jak uvádí předkládající senát. Rozpor mezi těmito rozsudky proto neexistuje.

[37] Předkládající senát ještě v předkládacím usnesení letmo zmiňuje rozsudek druhého senátu sp. zn. 2 Afs 313/2019, ale pouze tak, že se první senát v rozsudku *D.D.D. SERVIS OPAVA II* zabýval vztahem mezi rozsudkem sp. zn. 2 Afs 313/2019 a rozsudkem *D.D.D.*

*SERVIS OPAVA I*, přičemž druhý senát v tomto rozsudku opět poukázal na nerozhodnost subjektivní stránky. Jak však bylo uvedeno již shora, druhý senát se v předkládacím usnesení nevymezuje proti judikatuře, která dospěla k závěru, že subjektivní stránka není podstatná pro posouzení toho, zda se jedná o jinak spojenou osobu podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů.

#### IV. Shrnutí a závěr

[38] Mezi rozsudkem *VJB PARTNER II* a rozsudkem *D.D.D. SERVIS OPAVA I* není rozpor. Věc řešená druhým senátem se také liší od věci řešené v rozsudku *D.D.D. SERVIS OPAVA I*. Předmětem sporu je totiž v první řadě otázka přezkoumatelnosti závěrů žalovaného a potažmo krajského soudu ohledně toho, zda lze stěžovatelku považovat za jinak spojenou osobu. Stěžovatelka zároveň byla ve většině posuzovaných reklam součástí delšího řetězce subjektů, ve kterém docházelo k přeprodeji služeb. První senát však opřel svůj závěr o to, že v jeho případě nešlo o zapojení do řetězce. Zároveň stěžovatelka namítá, že správce daně musí prokázat, že tento řetězec vznikl převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, a že se do něj subjekt zapojil vědomě. Předkládající senát však nezpochybnil východisko rozsudku *EWE*, podle kterého není subjektivní stránka podstatná. Otázka ceny byla výslovně vznesena až v kasační stížnosti spolu s dalšími námitkami proti rozsudku krajského soudu.

[39] Druhý senát tak musí předně posoudit, zda je rozhodnutí žalovaného a napadený rozsudek přezkoumatelný. Dospěje-li k závěru, že ano, pak musí posoudit, z jakého důvodu považovaly správní orgány a krajský soud stěžovatelku za jinak spojenou osobu. Pokud by tímto důvodem byla pouze navýšená cena plnění a shledal-li by rozpor v prejudikatuře, nebo by se od ní chtěl odchýlit, mohl by věc znovu postoupit k rozhodnutí rozšířenému senátu. Případně věc může postoupit rozšířenému senátu, dospěje-li k závěru, že se chce odchýlit od rozsudku *EWE* ohledně vědomosti zapojení daňového subjektu do řetězce společností a toho, zda je existence řetězce podstatná. V takovém případě bude na něm, aby svůj odlišný právní názor náležitě zdůvodnil.

[40] Při nedostatku pravomoci rozšířenému senátu nepřísluší, aby se zabýval otázkou, zda v případě neexistence řetězce subjektů postačí pro závěr o spojení osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů to, že došlo k navýšení ceny oproti ceně obvyklé.

[41] Jelikož rozšířený senát shledal, že v dané věci nemá pravomoc rozhodnout, vrátil věc druhému senátu, aniž se meritorně zabýval otázkou, k jejímuž zodpovězení mu byla věc předložena.

**P o u č e n í:** Proti tomuto usnesení **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 31. října 2023

pokračování

Filip Dienstbier  
předseda rozšířeného senátu