



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **JMB-STEEL s. r. o.**, se sídlem Zámecké nám. 42, Frýdek, Frýdek-Místek, zastoupená JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31/427, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 6. 2019, č. j. 22778/19/5200-11435-711918, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 4. 3. 2020, č. j. 25 Af 47/2019-67,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalovaného **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti 12 342 Kč do 30 dní od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce, advokáta JUDr. Alfréda Šrámka.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného, kterým byly k odvolání žalobkyně změněny dva dodatečné platební výměry ze dne 20. 3. 2018 na daň z příjmů za zdaňovací období roku 2012 a za zdaňovací období roku 2013 tak, že doměřená daň včetně penále byla snížena a ve zbytku bylo odvolání proti těmto dodatečným platebním výměrům zamítnuto. Současně navrhla zrušení i těchto dodatečných platebních výměrů. Předmětem doměření daně byly vždy neuznané uplatněné daňové výdaje za reklamní služby poskytnuté žalobkyni společností Propag-STORM a. s. (dále „Propag“).

[2] Správce daně u společnosti Propag identifikoval řetězec společností zapojených do poskytnutí reklamních služeb, které spočívaly v umístění reklamy žalobkyně na

vymezených plochách na sportovních a kulturních akcích a v grafickém zpracování jejich reklamních nápisů. Původními držiteli práv pro umístění reklamy byli sportovní svazy, kluby a pořadatelé akcí, kteří je prodávali společnosti E-Motion s.r.o. (dále jen „E-Motion“). E-Motion je dále přeprodávala za cenu navýšenou o běžnou marži dalším společnostem, aniž by však k plnění přidávala jakoukoliv hodnotu. Střed řetězce tvořila řada společností, přičemž vnitřní články řetězce toliko vystavovaly faktury za převod reklamních práv, aniž se na jejich zajištění jakkoliv podílely.

[3] K navýšení cen tedy docházelo při obchodních vztazích mezi středovými společnostmi a Propag. Princip řetězce měl spočívat v dohodě mezi Propag a E-Motion, podle které se nebudou reklamní práva prodávat přímo společnosti Propag, ale v úmyslu krátit daň se budou prodávat prostřednictvím k tomu určených „středových společností“, které k nim nebudou přidávat žádnou hodnotu, aby bylo možno několikanásobně navýšit cenu z důvodu vracení finančních prostředků koncovým zákazníkům (tedy i žalobkyni) ve výši cca 80 % základu daně. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nerozporoval faktické uskutečnění reklamních služeb, nýbrž na identifikovaný řetězec společností nahlížel jako na vztah podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Uplatněné výdaje proto nevyloučil v plné výši, neboť k uskutečnění reklamních služeb od Propag fakticky došlo, ale ponechal je ve výši, jaká byla sjednána prvním článkem řetězce.

[4] Žalobkyně v žalobě namítala, že žalovaný nijak relevantně neprokázal v místě a čase obvyklou cenu reklamního plnění. Skutkový stav nebyl dostatečně zjištěn, jako cenu v místě a čase obvyklou žalovaný i správce daně určili nákupní cenu takzvaně na počátku řetězce. Podle žalobkyně měl být proveden znalecký posudek. Dále žalobkyně namítla, že se žalovaný nevypořádal s nevěrohodností výpovědí svědkyň Oborné a Kačenové, ačkoliv tyto jsou stěžejní pro prokázání existence podvodného řetězce. Správce daně nadto tvrdil, že svědkyně Oborná a Kačenová nemohly vědět o tom, zda se žalobkyně účastní podvodu vědomě, neboť to bylo mimo jejich působnost. Dále žalovaný neprokázal vědomost žalobkyně o údajném podvodném řetězci a o tom, že jí budou poskytovány vratky z uhrazených cen reklamního plnění. Žalobkyně nesouhlasila ani se závěrem o nerealizování svých kontrolních mechanismů ve vztahu k tvrzenému porušení smluv o poskytování reklamního plnění.

[5] Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 4. 3. 2020, č. j. 25 Af 47/2019-67 (dále jen „napadený rozsudek“), rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[6] Krajský soud se nejprve vyjádřil k námitce nesprávně stanovené ceny obvyklé v řetězci. Odkázal na § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a judikaturu, podle níž při zjišťování, zda mezi spojenými osobami byly sjednány odlišné ceny, se porovnávají ceny obvykle dosahované mezi nezávislými subjekty (tzv. referenční ceny) s cenami sjednanými mezi spojenými osobami. Pokud objektivně není možno zjistit referenční cenu mezi nezávislými subjekty, lze k její výši dospět na základě úvahy správce daně. Důkazní povinnost ke skutečnostem rozhodným pro její určení přitom nese správce daně. Krajský soud přisvědčil žalobkyni, že žalovaný se při zjišťování obvyklé ceny odchýlil od zavedeného postupu. Nepokusil se jako referenční cenu zjistit cenu obvyklou (která je za obdobné plnění dosahována mezi nezávislými subjekty) ani neuvedl, proč se o to nepokusil a zda mu v tom brání objektivní okolnosti. Porovnával ceny na počátku jím určeného řetězce spojených

pokračování

osob s cenami, které za toto plnění zaplatila žalobkyně. Tím se však dle soudu dopustil logické chyby. Buďto totiž jím detekované řetězce neobsahují spojené osoby, ale osoby nezávislé, a pak cenu mezi nimi lze považovat za cenu obvyklou (nicméně pak není splněna podmínka spojených osob). Jsou-li však osobami spojenými, nelze z této ceny vycházet jako z referenční, neboť je jí dosaženo za pokřivených podmínek. Taktéž závěr žalovaného o stanovení referenční ceny proto krajský soud shledal nepřezkoumatelným, neboť nemá oporu ve spisech.

[7] K otázce věrohodnosti svědkyň krajský soud odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se důkazního břemene u prokázání spojených osob a zdůraznil, že povinnost prokázat tuto skutečnost má správce daně. Splní ji, pokud prokáže existenci obchodního řetězce, do kterého byl daňový subjekt zapojen tak, že se přímo účastnil na právním vztahu osob jinak spojených a měl z něj prospěch. Krajský soud však dospěl k závěru, že v posuzované věci žalovaný této povinnosti nedostál. To, že zjištěný řetězec byl vytvořen účelově, žalovaný zjistil z výslechu svědkyň Oborné (tehdejší statutární orgán – jediná členka představenstva Propagu) a Kačenové (tehdejší předsedkyně dozorčí rady Propagu). Tyto svědkyně však dle soudu o fungování řetězce věděly toliko z doslechu, stejně jako o tom, že žalobkyni byly vydávány tzv. vratky. Svědkyně popsaly společnosti zapojené do podvodného řetězce, organizátorství předmětných obchodních transakcí Vlastislavem Přečkem (jednatel společnosti E-motion), násobné zvyšování cen u středových společností i vytváření tzv. vratek ve výši 80 % ceny (které byly následně předávány všem odběratelům), včetně zapojení žalobkyně do řetězce. Ani jedna ze svědkyň však sama neinformovala žalobkyni, že jí bude vratka poskytnuta, ani žádnou vratku nepředávala, ani o vratce s žalobkyní nemluvila, ani předání vratky neviděla, neviděla ani předání obálky, která měla obsahovat vratku, žalobkyni. O tom, že žalobkyně byla obeznámena s fungováním řetězce, s navýšením ceny a že byla zapojena do „vratek“, byly svědkyně „přesvědčeny“, z podstaty věci to „předpokládaly“ a ze znalosti věci to podle nich žalobkyně „měla tušit“. Takové svědectví však dle soudu samo o sobě není způsobilé prokázat žalovaným dovozený účel řetězce. Poukázal přitom na § 96 odst. 1 daňového řádu a judikaturu k termínu „pokud jsou svědku známy“. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že výpovědi svědkyň Kačenové a Oborné jsou stěžejní, neboť z nich žalovaný činí závěr o skutkových okolnostech, na kterých spočívá nutnost aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Pan Přeček odmítl vypovídat a osoba, která podle svědkyň měla vratky předat žalobkyni, pan M., popřel spojení s Propag a spolupráci označil za nesmysl.

[8] Soud zdůraznil, že pokud by bylo prokázáno vše, co žalovaný tvrdí, pak by správně obchodní transakce tvořící identifikovaný řetězec podřadil pod § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů. Výpovědi svědkyň Kačenové a Oborné to však neprokazují. Ty se totiž nepodílely na údajném účelovém vytvoření řetězce ani se neúčastnily předávání vratek. O těchto skutečnostech věděly pouze z doslechu. Sdělená fakta tedy znají pouze zprostředkovaně, pročež jejich výpovědi nelze bez dalšího přikládat důkazní sílu. Soud nevyloučil, že by bylo možné skutkový stav výjimečně zjistit i z těchto nepřímých výpovědí, okolnosti by však musely být naprosto jednoznačné, o věrohodnosti svědkyň a pravdivosti jejich výpovědi by nesměly být žádné pochybnosti. Výpovědi svědkyň však dle soudu nemohou zapadat do jinak zjištěného uceleného řetězce skutečností, protože žalovaný skutkový základ zjistil prakticky výlučně z těchto výpovědí. Ty nejsou konkrétní, ucelené ani bezrozporné, neboť mezi dřívějšími a novými výpověďmi jsou rozpory.

Svědkyňe je nadto činily v situaci, kdy probíhalo trestní řízení, jímž mohly být ohroženy, což žalovaný nijak nerefletoval, ač jde o okolnost, která mohla mít vliv na jejich věrohodnost. Žalovaný tedy nezohlednil postavení svědkyň v trestním řízení a jejich případnou motivaci při činění svědecké výpovědi, nerefletoval ani částečnou změnu jejich výpovědí, nýbrž v podstatě obecná vyjádření o konání třetích osob (o němž svědkyňe věděly pouze z doslechu) posuzoval jako konkrétní, věrohodná a pravdivá. Proto krajský soud shledal, že závěr žalovaného o vytvoření předmětného řetězce nemá oporu ve spise, protože bylo nutno napadené rozhodnutí zrušit.

II. Kasační stížnost žalovaného a obsah dalších podání

[9] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, ve které jej navrhl zrušit z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[10] K existenci spojených osob a svědeckým výpovědím ve vztahu k nákladům za reklamní služby od dodavatele Propag předeslal, že § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů nevyžaduje prokázání aktivního jednání všech subjektů zapojených do řetězce a jejich jednotící úmysl, neboť účelem daného ustanovení je zabránit nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů mezi jednotlivými poplatníky této daně a sankcionovat zneužití cenové spekulace v obchodních vztazích. Uvedl, že řetězce obchodních společností i navyšování cen středovými společnostmi byly řádně popsány v úředním záznamu ze dne 18. 5. 2017, č. j. 2230263/17/3207-61563-807040. V nich obsažená zjištění pak byla potvrzena výpověďmi svědkyň Oborné a Kačenové. Závěry o existenci účelově vytvořeného řetězce obchodních společností jsou tedy dle stěžovatele podloženy relevantními a přezkoumatelnými důkazními prostředky, které jsou součástí daňového spisu a s nimiž byla žalobkyně seznámena. Je proto přesvědčen, že unesl své důkazní břemeno ve vztahu k prokázání existence spojených osob, jakož i nestandardností daných obchodních případů. Neztotožňuje se s názorem krajského soudu, že by svědecké výpovědi byly stěžejní pro jeho závěr o vytvoření předmětného řetězce. Z důkazních prostředků z jiných řízení vnesených do daňového řízení bylo zjištěno, že se svědkyňe podílely na chodu těchto řetězců, jakož i to, že cena byla ve střední části řetězce několikanásobně navýšena. Správce daně popsal a doložil právní, obchodní i osobní vazby v těchto řetězcích a souvisejících obchodních transakcích. Závěry o zapojení žalobkyně do řetězce takto spojených osob tedy byly vystavěny na faktech, která ve svém souhrnu vytvořila ucelený a logický soubor na sebe navazujících důkazů. Není proto dle stěžovatele namísto tvrzení, že úsudek o účelově vytvořeném řetězci obchodních společností vychází toliko z výpovědí svědkyň. Krajský soud se podle stěžovatele při hodnocení důkazů soustředil pouze na ně, avšak již se nezabýval ostatními důkazy ani celkovým kontextem věci.

[11] Stěžovatel dále uvádí, že by výpovědi svědkyň Kačenové a Oborné nemohly přímo potvrdit skutečnost, že žalobkyně o své účasti v popsanych řetězcích věděla, dané výpovědi zcela jednoznačně a přímo potvrdily skutečnosti svědčící o samotné existenci řetězce jinak spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, jehož součástí byla i žalobkyně. Obě svědkyňe shodně vypověděly, že plnily pokyny mimo jiné pana Přečka, tedy osoby, která nebyla oficiálně nijak angažována ve společnosti Propag,

pokračování

nýbrž ve společnosti E-Motion, stojící na počátku řetězce. To, že v rámci výkonu svých funkcí ve společnosti Propag svědkyně nefungovaly autonomně, jak by se od jediné osoby ve statutárním orgánu a jediné osoby v dozorčí radě akciové společnosti dalo očekávat, nýbrž plnily pokyny pana Přečka, svědkyně zcela jistě vnímaly svými vlastními smysly. Nejedná se o skutečnost, kterou by znaly pouze „z doslechu“. Podle stěžovatele přitom pro účely prokázání existence řetězce jinak spojených osob postačí prokázání toho, že daňový subjekt byl v daném řetězci zapojen a z účasti v něm profitoval snížením základu daně, bez ohledu na to, zda o své účasti věděl, či nikoliv.

[12] Stěžovatel se nadto neztotožňuje ani se samotným hodnocením výpovědi svědkyň. Podstatou svědecké výpovědi je uvést pravdivě vše, co je svědkovi známo o skutečnostech, které jsou předmětem výslechu, přičemž nezáleží na tom, zda svědek tyto skutečnosti osobně vnímal, nebo se o jejich existenci dozvěděl od někoho jiného – v takovém případě je ovšem zapotřebí, aby byl svědkem uveden pramen takto nabyté vědomosti. Stěžovatel podrobně shrnul výpovědi obou svědkyň a uvedl, že byť se skutečně přímo nepodílely na vytvoření podvodných řetězců ani nebyly účastny při předávání vratek, o chodu Propagu, jakož i o praktikách v podvodném řetězci byly (s ohledem na své dlouhodobé působení v dané společnosti) dobře obeznámeny. Není patrný žádný důvod nekonkrétnosti či neucelenosti předmětných svědeckých výpovědí, stejně jako jejich „nezapadnutí“ do zjištěného řetězce skutečností. Z obecného konstatování krajského soudu ani není zřejmé, z čeho by tyto nedostatky svědeckých výpovědí měly pramenit. Tvrzení ohledně rozporu s dřívější výpovědi přitom stěžovatel řádně vypořádal v napadeném rozhodnutí, což soud vůbec nezohlednil. Stěžovatel zdůrazňuje, že svědkyně Oborná byla v rozhodné době jediným členem představenstva a svědkyně Kačenová členkou dozorčí rady společnosti Propag, což krajský soud ve své argumentaci nikterak nerefletoval. K vytýkanému nezohlednění postavení svědkyň v trestním řízení a jejich případné motivaci při činění svědecké výpovědi stěžovatel uvádí, že toto tvrzení je ryze spekulativní, neboť obě svědkyně byly poučeny o povinnosti vypovídat pravdivě, jakož i o následcích nepravdivé výpovědi. Zároveň dodává, že informace získané při obou typech výslechů (v trestním i daňovém řízení) nebyly ve vzájemném rozporu a korespondovaly se zjištěným skutkovým stavem.

[13] K údajně nesprávnému stanovení referenční ceny v případě reklamních služeb poskytnutých společností Propag stěžovatel uvádí, že jím zvolená referenční cena je založena na racionální a logické úvaze s ohledem na okolnosti dané kauzy. Při jejím určování vycházel ze smluv uzavřených mezi prvním článkem řetězce (společností E-Motion) a dalším subjektem, neboť cenu za reklamní plnění v této fázi řetězce lze považovat za cenu nedeformovanou, protože k jejímu navyšování docházelo až v rámci středových článků řetězce. E-Motion nakupovala reklamní práva přímo od sportovních svazů a pořadatelů akcí za cenu odpovídající jejich hodnotě. Racionální úvahou bylo dle stěžovatele možné tuto cenu považovat za cenu obvyklou, jaká by byla sjednána mezi nezávislými subjekty. S ohledem na skutečnost, že jiná obchodní společnost na trhu nenabízela stejný balíček služeb jako Propag (a tudíž nebylo možné učinit srovnání s nezávislým subjektem), byl nucen přistoupit ke stanovení referenční ceny daným způsobem. Takto stanovená referenční cena je podle něho v souladu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů; v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81. Doplňuje přitom, že z původní výše žalobkyní uplatňovaných daňových výdajů byla akceptována

přibližně pětina, což koresponduje s tvrzením svědkyň o navyšování ceny za reklamní služby.

[14] Stěžovatel dále s ohledem na zásadu ochrany legitimního očekávání odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 6. 2. 2020, č. j. 30 T 7/2017-5600 (dále jen „rozsudek trestního soudu“). Ten se týká obdobných plnění od dodavatele Propag, jaká jsou předmětem sporu v nyní posuzovaném případě. Z bodů [40] až [42] rozsudku vyplývá, že trestní soud shledal svědecké výpovědi svědkyň Kačenové a Oborné učiněné před správcem daně věrohodnými, přičemž poukázal, že shodně popsaly činnost pánů Přečka i M., jakož i úlohu tzv. středových společností, včetně vygenerovaných vratek – neakceptoval tedy názor, že svědkyně vypovídaly o věcech, které znaly pouze z doslechu. Stěžovatel uvádí, že očekává, že správní senát bude rozhodovat v souladu s právním názorem vysloveným trestním senátem krajského soudu v rozsudku trestního soudu, neboť odchýlení se od tohoto právního názoru krajský soud nijak neodůvodnil.

[15] Stěžovatel taktéž namítá porušení svých procesních práv, neboť dne 3. 3. 2020 bylo vůči krajskému soudu učiněno podání žalobkyně, se kterým stěžovatel vůbec neměl možnost se v průběhu řízení seznámit. O učiněném podání se dozvěděl až z řízení před krajským soudem v jiné věci. Toto pochybní krajského soudu tak představuje vadu, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozsudku.

[16] Žalobkyně se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnila s odůvodněním napadeného rozsudku krajského soudu a nad rámec toho v podstatě zopakovala svou žalobní argumentaci, které krajský soud přisvědčil.

[17] V replice pak stěžovatel již toliko opakuje svou argumentaci vyjádřenou v doplnění kasační stížnosti. Nadto stěžovatel poukazuje na určité skutkové odlišnosti, pro které se nyní projednávaná věc liší od typově podobné věci, ve které rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 28. 5. 2021, č. j. 2 Afs 375/2019-46.

[18] Žalobkyně konečně ve svém procesním stanovisku ze dne 2. 2. 2022 naopak na závěry citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 375/2019-46 odkazuje.

[19] Ve sdělení aktuálních zjištění z 25. 7. 2023 žalobkyně informuje Nejvyšší správní soud o dalším postupu v řízení před stěžovatelem po zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného krajským soudem.

[20] V reakci stěžovatele a doplnění argumentace ze dne 20. 11. 2023 stěžovatel uvádí, že ve svém procesním stanovisku ze dne 2. 2. 2022 žalobkyně toliko odkazuje na svou již vyjádřenou argumentaci. Dále stěžovatel opakuje, proč by závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 375/2019-46 neměly být podstatné pro posouzení nyní projednávané věci. Stěžovatel dále uvádí, že pro nyní projednávanou věc nejsou podstatné ani závěry Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67, neboť stěžovatel nevystavil své závěry o existenci jinak spojených osob pouze na mnohonásobném navýšení ceny v řetězci. Ke sdělení aktuálních zjištění žalobkyně z 25. 7. 2023 stěžovatel uvádí, že tyto skutečnosti by neměly být vůbec relevantní pro nyní projednávanou věc s ohledem na vázanost skutkovým a právním stavem ke dni

pokračování

vydání napadeného rozhodnutí žalovaného. Nadto žalobkyně těmito tvrzeními překračuje rámec řízení o kasační stížnosti, jak byl vymezen stěžovatelkou v kasační stížnosti.

[21] K závěrům rozšířeného senátu v unesení ze dne 31. 10. 2023, č. j. 2 Afs 132/2020-63, stěžovatel uvedl, že rozšířený senát nevyslovil v citovaném usnesení žádný závazný právní názor, proto se nemá k čemu vyjádřit.

[22] Žalobkyně ve svém vyjádření z 11. 12. 2023 uvedla, že její argumentace je přílehlavá i přes rozhodnutí rozšířeného senátu. Ve zbytku vyjádření pak žalobkyně opakuje svou již dříve vyjádřenou argumentaci.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[23] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[24] Kasační stížnost **není důvodná** [§ 110 odst. 1 in fine s. ř. s.].

[25] Podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů platí, že *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.*

[26] Podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů se *spojenými osobami pro účely tohoto zákona rozumí jinak spojené osoby, kterými jsou osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.*

[27] Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30, vyslovil, že *„osobami spojenými ve smyslu ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů se rozumí nejen osoby, které bezprostředně vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, ale „veškeré osoby“, které se na řetězci obchodních transakcí směřujících ve svém důsledku k snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty podílely. (...) Dikce ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů nedopadá „jen a pouze“ na osoby, které skutečně a bezprostředně (...) vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. (...) Dopadá na všechny osoby, které se takového vztahu, ať již přímo nebo nepřímo účastnily a profitovaly z něj.“* (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30 a 7 Afs 48/2013-31, ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 39/2014-48, ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013-27, či ze dne 29. 5. 2019, č. j. 2 Afs 131/2018-59). Okolností, ze které vyplývá vytvoření vztahu za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, je ekonomická iracionalita takového jednání, resp. absence jiného než daň zkracujícího motivu pro ten který vztah (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30, ze dne 22. 3. 2013, č. j. 5 Afs 34/2012-65, ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 39/2014-48, či ze dne 18. 7. 2018, č. j. 6 Afs 129/2018-29).

[28] Povinnost prokázat naplnění podmínek pro aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů má správce daně. Splní ji, pokud prokáže existenci obchodního řetězce, do kterého byl daňový subjekt zapojen, tedy že se přímo účastnil na právním vztahu osob jinak spojených a měl z něj prospěch (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu z 29. 5. 2019, č. j. 2 Afs 131/2018-59). Ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů přitom nevyžaduje prokázání aktivního jednání všech subjektů a jednotící úmysl. Jeho účelem je zabránit nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů mezi jednotlivými poplatníky daně z příjmů a sankcionovat zneužití cenové spekulace v obchodních vztazích (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2013, č. j. 5 Afs 34/2012-65). Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013-27, je „osobou podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 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. Není důvodná námitka stěžovatelky, podle níž neměla ze zapojení do řetězce žádný užitek. Podstatným zvýšením výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů si snížila základ daně, což je výhoda, kterou výslovně předvídá právě § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů.“ (viz též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30 a 7 Afs 48/2013-31, ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 39/2014-48, ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013-27, či ze dne 29. 5. 2018, č. j. 2 Afs 131/2018-59). Je přitom logické, že půjde o výdaje „umělé“, které fakticky slouží tomu, aby část příjmů unikla zdanění.

[29] Podle krajského soudu stěžovatel své důkazní břemeno ohledně prokázání existence spojených osob neunesl. Vycházel totiž fakticky pouze z výsledků svědkyň Kačenové a Oborné, které ovšem o fungování řetězce věděly toliko z doslechu. Jde o zprostředkovaná fakta, kterým nelze bez dalšího přikládat důkazní sílu. Stěžovatel naopak tvrdí, že svědecké výpovědi svědkyň Oborné a Kačenové nebyly jediné, a tedy ani stěžejní důkazní prostředky. Řetězce obchodních společností i navyšování cen středovými společnostmi řádně popsal v úředním záznamu ze dne 18. 5. 2017, č. j. 2230263/17/3207-61563-807040, přičemž v něm obsažená zjištění byla pouze potvrzena předmětnými svědeckými výpověďmi. Nadto je přesvědčen, že z provedených výsledků mohl vycházet, neboť nezáleží na tom, zda svědek sdělované skutečnosti osobně vnímal, nebo se o jejich existenci dozvěděl od někoho jiného. Nemohl ani zohledňovat postavení svědkyň v trestním řízení.

[30] Nejvyšší správní soud se tedy nejprve zabýval tím, jak má stěžovatel podložen svůj závěr o zapojení žalobkyně do předmětného řetězce a profitování z něj, resp. zda jsou výpovědi svědkyň Kačenové a Oborné skutečně stěžejní (případně jediné provedené důkazní prostředky), či nikoliv. Stěžovatel vyjmenovává všechny důkazní prostředky, na nichž založil svůj závěr o účasti žalobkyně na řetězci spojených osob, v odst. [54] až [72] napadeného rozhodnutí. Co do kvantity se skutečně nejčastěji odvolává právě na výpovědi svědkyň Oborné a Kačenové. Ty byly učiněny jak v rámci trestního, tak daňového řízení (protokoly ze dne 16. 1. 2017, č. j. NCOZ-1118-2747/TČ-2016-417704, ze dne 17. 1. 2017, č. j. NCOZ-1118-2753/TČ-2016-417704, ze dne 16. 3. 2016, č. j. 802271/16/3207-61563-807040, ze dne 15. 4. 2016, č. j. 1668270/16, ze dne 21. 2. 2017, č. j. 548068/17/3200-11441-807138, ze dne 21. 2. 2017, č. j. 550912/17/3200-11441-807138, ze dne 21. 6. 2018, č. j. 2601972/18/3207-61563-807040, a ze dne 19. 7. 2018, č. j. 2812710/18/3207-61563-807040).

pokračování

[31] Tyto svědkyně v nich sice zevrubně popsaly fungování celého řetězce (jeho strukturu, figurující osoby, organizování předmětných obchodních transakcí, zvyšování cen u středových společností i vytváření tzv. vratek), avšak krajský soud správně zdůraznil, že vyplácení těchto vratek konkrétně žalobkyni dle vlastních slov nikdy nerealizovaly, neúčastnily se jej ani jej neviděly. Věděly o tom toliko z doslechu. Úřední záznam správce daně ze dne 18. 5. 2017, č. j. 2230263/17/3207-61563-807040, pak obsahuje popis řetězce obchodních společností od E-Motion až po Propag (včetně zjištění učiněných z dožádání u správců daně všech zainteresovaných společností), stejně jako přehled jejich vzájemných transakcí a navyšování cen středovými společnostmi (uvedena jednotlivá plnění, čísla daňových dokladů, fakturované částky, konkrétní výpočty násobků ceny). Nikterak ovšem tento záznam nepojednává (natož aby dokládal) konkrétní profit žalobkyně, tj. vyplácení vratek žalobkyni. Zpráva o daňové kontrole na DPH společnosti Propag (ze dne 19. 4. 2017, č. j. 940708/17/3201-61561-800642) se podrobně věnuje jednotlivým subjektům daného řetězce, resp. dodavatelům Propagu (společnosti NEDYRE a Levimexo, AZ Advert, GEETERA, SPORT CAST, DMAX), způsobu jejich zapojení v řetězci a chování v něm obecně. Žalobkyně a jí vyplácené vratky v této zprávě však figurují toliko okrajově ve výpovědích svědkyň Oborné a Kačenové. Otázkou vracení uhrazených peněžních částek žalobkyni v rámci daného řetězce se zabýval správce daně také ve zprávě o daňové kontrole žalobkyně na DPPO (ze dne 19. 3. 2018, č. j. 821178/18/3207-61563807040), kde k jeho námitce popírající vyplácení vratek poukázal opět toliko na výpovědi svědkyň Oborné a Kačenové.

[32] Nejvyšší správní soud nezpochybňuje přesvědčení stěžovatele, že byla prokázána existence řetězce spojených osob od E-Motion až po společnost Propag, která byla dodavatelem (v tomto řetězci cenově výrazně nadhodnoceného) reklamního plnění pro žalobkyni. Všechny doposud vypočtené důkazy směřující k prokázání vyplácení vratek žalobkyni (a tedy jejímu ekonomickému profitování na zapojení do řetězce spojených osob) však fakticky vycházejí pouze z výpovědi svědkyň Oborné a Kačenové, jež tyto skutečnosti osobně nevnímaly (neb se na jejich vyplácení nepodílely), tudíž dané informace mají toliko zprostředkovaně.

[33] Jelikož jsou výpovědi svědkyň Oborné a Kačenové jediné správcí daně provedené důkazy, jež mají prokazovat uskutečňování vratek žalobkyni, je nezbytné posoudit, zda stěžovatel mohl vycházet toliko z jejich tvrzení. Podle § 96 odst. 1 daňového řádu platí, že *každá osoba je povinna vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech při správě daní, týkajících se jiných osob, pokud jsou jí známy; musí vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat.* V krajském soudem citovaném rozsudku ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 81/2011-147, Nejvyšší správní soud naznal, že „*svědecká výpověď, jako jeden z možných a zásadních důkazů nejen v daňovém řízení, je důkazním prostředkem, osvědčujícím průběh a stav rozhodných okolností „očima svědka“.* To znamená, že *relevantními skutečnostmi ze svědeckých výpovědí jsou jen a pouze takové skutečnosti osvědčující zjišťovanou realitu, kterou tito svědci vnímali bezprostředně svými smysly, tedy to, co sami viděli, sami slyšeli, cítili, či sami konali. K ostatním skutečnostem – jako jsou domněnky svědka, zprostředkovaná zjištění - zprávy z doslechu, byť by i byly obsahem protokolu o svědecké výpovědi, nelze při hodnocení váhy tohoto důkazu přiblížit a nelze jim přikládat důkazní sílu. Nemohou totiž bezprostředně prokázat zkoumaný/prokazovaný děj.*“

[34] Odborná komentářová literatura pak uvádí, že „*nezáleží na tom, zda svědek tyto skutečnosti osobně vnímal nebo se o jejich existenci dozvěděl od někoho jiného. Je však důležité, aby označil pramen takto nabyté vědomosti, nestačí jen neověřené pověsti, dohady, dojmy apod.*“ (srov. BAXA, Josef, a kol. Daňový řád – Komentář, 2011, Wolters Kluwer). Jinde se uvádí, že „*svědek je osobou, která byla přímo účastna tomu, o čem by měla vypovídat. Jinými slovy něco viděl, slyšel či jinak vnímal.*“ (srov. ROZEHNAL, Tomáš. Daňový řád – Praktický komentář, 2019, Wolters Kluwer). Doktrína též uvádí, že „*v rámci svědecké výpovědi fyzická osoba vypovídá o tom, co zažila svými smysly. [...] svědek by v rámci výpovědi neměl činit úsudky, dohady, aj. Důležité je jen to, co svědek skutečně zažil.*“ (srov. LICHNOVSKÝ, Ondřej, a kol. Daňový řád – Komentář, 2011, C. H. Beck).

[35] Nejvyšší správní soud k tomu doplňuje, že svědek bezpochyby může ve své výpovědi uvádět jako jemu známé skutečnosti nejen ty, které sám bezprostředně zažil (vnímal svými smysly), nýbrž i ty, které toliko „slyšel“ – v takovém případě je však nezbytné se jej doptávat, odkud tyto poznatky má, a jejich věrohodnost dále ověřovat. Je přitom nutno rozlišovat, zda informace sdělená svědkem v rámci jeho výpovědi je pouhým zdrojem podnětů pro další zkoumání a prověřování (kde informace „z doslechu“ má významné a užitečné místo), či zda daná výpověď má být sama o sobě dostatečným zdrojem najisto postavených skutečností (kde naopak informace „z doslechu“ neprokazuje prakticky nic).

[36] V projednávané věci tato východiska znamenají, že výpovědi svědkyň Oborné a Kačenové jsou významné a relevantní z hlediska jimi sdělených indicií, kdo, kdy, jakým způsobem a v jaké výši měl údajně (dle „veřejného tajemství“ tradovaného ve společnosti Propag) žalobkyni vyplácet vratky. Tyto informace však měly být dále vyhodnocovány, ověřovány a dalšími nezávislými důkazními prostředky verifikovány. Sám stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že pokud se svědek o existenci určitých skutečností dozví pouze zprostředkovaně, je zapotřebí, aby uvedl pramen takto nabyté vědomosti. Za uspokojivý a ověřitelný zdroj však nelze považovat „všeobecné povědomí“. Jak připustil již krajský soud, skutkový stav by bylo možné zjistit mimo jiné i díky těmto nepřímým (zprostředkovaně nabytým) poznatkům svědkyň, pakliže by ovšem jejich tvrzení zapadala do uceleného řetězce dalších (na těchto výpovědích nezávislých) důkazů. To však v řešeném případě nepřichází v úvahu, neboť stěžovatel, co se vyplácení vratek žalobkyni panem M. týče, vycházel pouze z tvrzení svědkyň (buť vyslovených a opakovaných ve značném počtu výpovědí proběhnuvších jak v rámci trestního, tak daňového řízení).

[37] Nejvyšší správní soud sice přisvědčuje dílčím námitkám stěžovatele tkvícím v tom, že jediná nekonzistentnost ve výpovědích svědkyň Oborné spočívající v rozporu jejího tvrzení ze dne 16. 3. 2016 a 15. 4. 2016 se všemi pozdějšími vyjádřeními (o navyšování cen ve středu řetězce) nečiní bez dalšího všechny její výpovědi nevěrohodnými. Ostatně sama tento rozpor vysvětlila. Stejně tak se Nejvyšší správní soud neztotožňuje s výtkou krajského soudu, že stěžovatel měl při hodnocení výpovědí obou svědkyň automaticky reflektovat to, že je činily v situaci, kdy probíhalo trestní řízení, jímž mohly být (teoreticky) ohroženy, což je okolnost mající vliv na jejich věrohodnost. Pokud nebyly dány žádné konkrétní indicie svědčící o tom, že svědkyň vypovídaly skutečně takto motivovány (krom výše zmíněného jediného excesu obě svědkyň vypovídaly v trestním i daňovém řízení stále shodně a na jejich výpovědích ostatně stojí usnesení o zahájení trestního stíhání a obžaloba) a zároveň byly řádně poučeny o možném trestním postihu za nepravdivou výpověď, je třeba vycházet

pokračování

spíše z toho, že by jejich tvrzení měla být pravdivá. Ani tato korekce právních názorů krajského soudu vyslovených v napadeném rozsudku však ničeho nemění na správnosti jeho stěžejního závěru, že toliko a pouze výpovědi svědkyň Oborné a Kačenové, jež předávání vratek žalobkyni nebyly nikdy osobně přítomny ani se na něm bezprostředně nepodílely, nejsou samy o sobě způsobilé prokázat, že k vyplácení neoprávněného finančního prospěchu skutečně docházelo.

[38] V takovém případě nebylo dostatečně prokázáno, že žalobkyně profitovala ze svého zapojení do řetězce spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, jak stěžovatel tvrdí, pročez nebyl dán oprávněný důvod k neuznání části výdajů dle § 24 odst. 1 téhož zákona a doměření daně z příjmů právnických osob. Dokazování je třeba doplnit tak, aby stěžovatel unesl své důkazní břemeno ohledně jím tvrzené skutečnosti, že žalobkyně byla zapojena do řetězce spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Přitom je možno, jsou-li k dispozici, vycházet i z důkazů opatřených jinými orgány veřejné moci, pokud je lze v jiném než trestním řízení použít a samozřejmě za předpokladu jejich řádného provedení a vyhodnocení v daňovém řízení. V úvahu připadají zejména důkazy z trestního řízení s žalobkyní. Z úředního záznamu o podání vysvětlení pana V. M. u Policie České republiky, Krajského ředitelství policie Moravskoslezského kraje, odboru hospodářské kriminality, ze dne 18. 6. 2018, č. j. KRPT-244126-60-TČ-2017-070082, vyplývá, že s žalobkyní nejspíše trestní řízení zahájeno bylo.

[39] Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 2. 6. 2022, č. j. 2 Afs 113/2020-81, přerušil řízení, neboť druhý senát v řízení vedeném pod sp. zn. 2 Afs 132/2020 předložil rozšířenému senátu k posouzení otázku, jejíž řešení mohlo být podstatné pro rozhodnutí v nyní projednávané věci. Rozšířený senát rozhodl usnesením ze dne 31. 10. 2023, č. j. 2 Afs 132/2020-63, tak, že se věc vrací druhému senátu. Uvedl, že ve fázi, ve které byla věc postoupena k rozhodnutí rozšířenému senátu, nebylo zjevné, zda je sporná otázka relevantní pro rozhodnutí v postupované věci. Protože odpadla překážka, pro kterou bylo řízení o kasační stížnosti proti v napadenému rozsudku přerušeno, rozhodl předseda senátu podle § 48 odst. 6 s. ř. s. o tom, že se v řízení pokračuje.

[40] Rozšířený senát ve své podstatě dospěl k závěru, že v judikatuře Nejvyššího správního soudu neexistuje rozpor v tom, zda k prokázání existence spojených osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů postačuje závěr o mnohonásobném navýšení ceny v řetězci bez adekvátní protihodnoty. K takovému závěru totiž dle rozšířeného senátu Nejvyšší správní soud v žádném z dostupných rozhodnutí nedochází. Nejvyšší správní soud se proto neztotožnil ani s námitkou, že již pouhé prokázání neúměrného navýšení ceny v řetězci obchodních subjektů je způsobilé prokázat existenci spojených osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů.

[41] Nejvyšší správní soud naopak v rozsudku ze dne 18. 10. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67, k prokazování existence spojených osob uvedl, že „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 ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 citovaného zákona,

proto nelze dovozovat toliko ze skutečnosti, že v posuzovaném případě existuje rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou.“ Existence mnohonásobného navýšení ceny může být (a zpravidla bude) prvotním vodítkem ke zkoumání existence spojených osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, avšak musí k němu přistoupit ještě další okolnosti tak, aby v souhrnu bylo dostatečně prokázáno, že cílem spojení osob došlo bylo převážně snížení základu daně z příjmů. Jak se uvádí v bodě 42 *in fine* citovaného rozsudku, pokud by totiž daňový subjekt cenu skutečně uhradil a současně nebylo prokázáno, že by se mu finanční prostředky určitým způsobem vracely zpět, postrádalo by zaplacení předražené služby pouze za účelem uplatnění vyšších výdajů jakoukoliv racionalitu, neboť by bylo finančně nevýhodné (daňový subjekt by na reklamu vynaložil více prostředků, než o kolik si následně snížil daňové zatížení).

[42] Nejvyšší správní soud se dále zabýval kasační námitkou stěžovatele brojící proti závěru krajského soudu o tom, že stěžovatel postupoval nesprávně při určení ceny obvyklé u plnění mezi nespojenými subjekty. Soud stěžovateli vytknul, že se při zjišťování obvyklé ceny odchýlil od zákonného postupu, neboť se nepokusil jako referenční cenu zjistit cenu obvyklou (která je za obdobné plnění dosahována mezi nezávislými subjekty), ale porovnával ceny na počátku jím identifikovaného řetězce spojených osob s cenami, které za toto plnění zaplatila žalobkyně. Stěžovatel má naopak za to, že cenu za reklamní plnění v první fázi řetězce lze považovat za cenu nedeformovanou, neboť k jejímu navyšování docházelo až v rámci středových článků řetězce. Žádná jiná obchodní společnost na trhu údajně nenabízela stejný balíček služeb jako společnost Propag, pročez nebylo možné učinit srovnání s nezávislým subjektem.

[43] V rozsudku ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, Nejvyšší správní soud uvedl: „*V případě, že je prokázáno, že se jedná o spojené osoby, je na správci daně, aby prokázal, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od ceny, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Znamená to tedy, že správce daně musí zjistit jednak cenu sjednanou mezi spojenými osobami a jednak cenu referenční, aby mohl provést srovnání. Nutnou (nikoli dostačující) podmínkou úpravy základu daně je, že rozdíl mezi cenami existuje. Správce daně tedy ve vztahu k tomuto rozdílu nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní. Zjištění ceny skutečné zpravidla nebude činit obtíže, jelikož se jedná o skutečnost rozhodnou pro určení základu daně a uvedenou obvykle v účetnictví nebo jiné povinné evidenci daňového subjektu. Pro zjišťování ceny referenční musí být správce schopen unést břemeno tvrzení i břemene důkazního ve vztahu ke všem rozhodným aspektům. 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 opřeny o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Referenční cena 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. Pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, musí pečlivě zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby, a pokud se tyto podmínky liší, provést patřičnou korekci referenční ceny. Důkazní břemeno správce daně se také týká zjištění situace, za které sjednávaly cenu spojené osoby.*“ (viz podobně rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105,

pokračování

publ. pod č. 1852/2009 Sb. NSS, dále ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 39/2014-48, ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105, ze dne 22. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013-27).

[44] V rozsudku ze dne 29. 1. 2020, č. j. 9 Afs 232/2018-63, Nejvyšší správní soud upřesnil, že „*srovnávací cenou je v první řadě referenční cena, tj. cena, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Podstatou je tedy porovnání sjednané ceny na základě principu tržního odstupu, tedy porovnání s cenou, kterou vytváří relevantní trh. Tou je cena sjednávána za stejných (obdobných) podmínek nezávislými osobami, které mezi sebou mají běžné obchodní vztahy. O této ceně se má za to, že by si ji spojené osoby ujednaly, pokud by nebyly spojené, tedy vystupovaly na trhu nezávisle a své ekonomické chování nepřizpůsobily vztahu správnosti. V uvedeném smyslu je zapotřebí rozumět i výkladu, který pro postup při určení referenční ceny učinil NSS v rozsudku č. j. 7 Afs 74/2010-81. (...) Pokud budou existovat reálné nezávislé transakce (transakce mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích), které jsou s řízenou transakcí plně srovnatelné, tedy uzavřené o stejné (obdobné) komoditě za stejných (obdobných) podmínek, postačí ke zjištění referenční ceny údaje o cenách těchto transakcí. Pokud řízená transakce nebude s nezávislými transakcemi plně srovnatelná (zpravidla proto, že se komodita nebo podmínky těchto transakcí budou lišit), je zapotřebí vyjít z nezávislých transakcí, které jsou řízené transakci svými parametry co nejbližší, a údaje o nich s ohledem na vzájemné odlišnosti přilehavě korigovat. Vždy je však nezbytnou podmínkou určení referenční ceny existence nezávislých transakcí, které jsou alespoň v jádru srovnatelné s transakcí řízenou.*“ V rozsudku ze dne 20. 2. 2020, č. j. 7 Afs 472/2018-57, pak Nejvyšší správní soud uvedl, že není přípustné, aby „*správce daně stanovil vyšší obvyklých cen bez dalšího podle jím preferované metody. Je povinen při postupu podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů rovněž přesvědčivě zdůvodnit, proč nebylo možné v konkrétní věci vycházet z metody určení tržní ceny preferované daňovým subjektem. Současně musí přesvědčivě obhájit použití jím zvolené metody. Konkrétní věcné argumenty ve prospěch zvolené metody pak podléhají přezkumu správními soudy stran jejich úplnosti a přesvědčivosti.*“

[45] Nejvyšší správní soud přisvědčuje krajskému soudu v tom, že stěžovatel ke stanovení referenční ceny ne zvolil primární způsob (tj. porovnání skutečně dosažených cen shodné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty), nýbrž až sekundární možnost (tj. odhad opřený o logickou a racionální úvahu), aniž však v napadeném rozhodnutí tento svůj postup přesvědčivě vysvětlil. Neuvedl v něm, zda (a s jakým výsledkem) se vůbec pokusil zjistit ceny za předmětná reklamní plnění mezi nezávislými subjekty. Pokud se nepokusil, není z rozhodnutí správce daně zřejmé, jaká objektivní okolnost mu v tom bránila. V kasační stížnosti stěžovatel uvádí, že „*s ohledem na skutečnost, že jiná obchodní společnost na trhu nenabízela balíček služeb jako dodavatel PS, a tudíž nebylo možné srovnávat tuto komoditu u nezávislého subjektu, byl stěžovatel nucen přistoupit ke stanovení referenční ceny shora uvedeným způsobem, přičemž při výpočtu referenční ceny byla zvolena vždy varianta výhodnější pro účastníka řízení*“. Tuto skutečnost však stěžovatel v napadeném rozhodnutí (ani v jím odkazovaných odstavcích) ani v seznámení se zjištěnými skutečnostmi dle § 115 odst. 2 daňového řádu (jehož součástí jsou podrobné tabulky obsahující výpočty referenční ceny pro jednotlivé fakturované položky) neuvádí, natož aby dokládal svou snahu referenční cenu stanovit pomocí srovnání s cenami téže komodity mezi nezávislými subjekty. Tvzení stěžovatele působí tak, že závěr o nesrovnatelnosti ceny za předmětné reklamní služby poskytované žalobkyni společností Propag byl vytvořen na základě svědecké výpovědi

Lenky Oborné ze dne 19. 7. 2018, která na straně 5 protokolu č. j. 2812710/18/3207-61563-807040 tvrdí, že služby společnosti Propag byly nesrovnatelné se službami poskytovanými jinými subjekty.

[46] Jestliže tedy stěžovatel bez jakéhokoli bližšího vysvětlení (pojednání o neexistenci nebo nedostupnosti dat o cenách mezi nezávislými subjekty) rovnou zvolil možnost určit referenční cenu na základě vlastní úvahy, nedostál povinnosti přesvědčivě obhájit použití jím zvolené metody stanovení referenční ceny.

[47] Nad rámec výše uvedeného, tj. k samotné stěžovatelem provedené úvaze (pakliže by pro její aplikaci byly např. v dalším řízení osvědčeny podmínky), je třeba dodat, že v samotném jádru je rozumná a logicky konzistentní. Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že pokud by skutečně objektivně nebylo možno referenční cenu zjistit srovnáním obvyklých prodejních cen reklamy od nezávislého velkoobchodníka koncovému zákazníkovi, bylo by nejvhodnější při jejím určování vycházet ze smluv uzavřených mezi prvním článkem řetězce (společností E-Motion) a v pořadí dalším subjektem řetězce. Cena za reklamní plnění v této fázi řetězce totiž může být s rozumnou pravděpodobností jen málo deformována vlivem faktického spojení obchodujících osob, jelikož v daném případě k jejímu násobnému navyšování docházelo až v rámci středových článků řetězce.

[48] První článek (E-Motion) nakupoval reklamní práva přímo od sportovních svazů a pořadatelů akcí za cenu odpovídající její běžné tržní hodnotě (přesněji řečeno, nebylo prokázáno ani tvrzeno, že by tomu bylo jinak). Cena mezi prvním a druhým článkem řetězce tedy pravděpodobně ještě nebyla poznamenána pokřivením v důsledku navazující řady spojených osob a zároveň již byla navýšena o určitou marži (za běžných okolností právě marže mezi nákupní a prodejní cenou je obvyklý základ ekonomického zisku z transakce tohoto typu). Stěžovatel ovšem pochybil, pokud se již v tomto kroku své úvahy směřující ke stanovení korektní referenční ceny zastavil. Nezbytná byla totiž také následná korekce této ceny (buť nedeformované, avšak sjednané mezi velkoobdoběrateli) v závislosti na objemu nakupované reklamy. Do úvahy stěžovatele mělo být patřičně zahrnuto také ekonomické zohlednění poměru, jak velký celkový objem reklamy kupovala žalobkyně jako konečný uživatel (v podstatě jakýsi „maloodběratel“) reklamy od svého dodavatele Propag, oproti tomu, jak velký byl celkový objem objednávek reklamy druhého článku řetězce od článku prvního (cenu mezi nimi sjednanou stěžovatel vzal za rozhodnou; k tomu viz tabulky vypracované stěžovatelem, jež jsou součástí seznámení se zjištěnými skutečnostmi). Cena pro konečného uživatele je za běžných tržních podmínek obvykle vyšší než cena, kterou obdrží od svého odběratele velkoobchodník nakupující přímo od vlastníků reklamních práv. Nezbytné je proto také zjistit, uvést a reflektovat (menší) objem celkově poptávaného plnění a s tím související aspekty zpravidla navyšující konečnou jednotkovou cenu, jako je riziko neprodání části velkoobchodně nakoupené reklamy, náklady spojené se získáním klientů či služby spojené se zadáním, administrací nebo distribucí reklamy. Toto hledisko bude tedy muset stěžovatel v dalším řízení zohlednit, pakliže osvědčí, že je nezbytné referenční cenu stanovit na základě takto konstruované racionální úvahy.

[49] Konečně Nejvyšší správní soud nemá za to, že se krajský soud dopustil procesní chyby, která by měla vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Je pravda, že krajský soud pochybil, když stěžovatele neseznámil, alespoň krátkou cestou při ústním jednání,

pokračování

s procesním stanoviskem žalobkyně ze dne 3. 3. 2020. Na druhou stranu však toto podání bylo učiněno již po lhůtě k podání žaloby a k novým žalobním bodům by tak krajský soud zásadně nemohl přihlédnout. Nadto je obsahem podání primárně odkaz na závěry rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 8. 2019, č. j. 25 Af 61/2018-102, jehož odůvodnění muselo být stěžovateli známo z vlastní úřední činnosti, neboť byl účastníkem řízení před krajským soudem v předmětné věci.

[50] Stěžovateli lze přisvědčit i v tom, že skutečnosti, které nastaly v daňovém řízení po zrušení napadeného rozhodnutí, nemají v řízení o přezkumu napadeného rozhodnutí žalovaného místo [§ 75 odst. 1 s. ř. s.]. Argumentace žalobkyně vztahující se k těmto skutečnostem jde na rámec toho, co je přípustné přezkoumat v řízení v nyní projednávané věci [§ 109 odst. 3 s. ř. s.]. Tato dílčí otázka však na závěrech Nejvyššího správního soudu z povahy věci nemůže nic změnit, neboť nesouvisí s důvody, pro které bylo napadené rozhodnutí stěžovatele zrušeno.

IV. Závěr a náklady řízení

[51] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti, kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

[52] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšná žalobkyně má právo na náhradu odměny zástupce za tři úkony právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti, procesní stanovisko ze dne 2. 2. 2022 a vyjádření z 11. 12. 2023) podle § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu. Za tyto úkony náleží zástupci žalobkyně odměna ve výši 3x 3 100 Kč podle § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu. Dále zástupci žalobkyně náleží 3x náhrada hotových výdajů (režijní paušál ve výši 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu). Celkem tedy zástupci žalobkyně náleží odměna a náhrada hotových výdajů ve výši 10 200 Kč. Jelikož je zástupce žalobkyně plátcem daně z přidané hodnoty, je třeba zvýšit přiznanou odměnu o částku 2 142 Kč, která odpovídá 21% sazbě této daně. Náhradu nákladů za sdělení aktuálních skutečností ze dne 25. 7. 2023 učiněné zástupcem žalobkyně Nejvyšší správní soud žalobkyni nepřiznal, neboť jej s ohledem na vymezení předmětu řízení žalovaným nepovažuje za podání ve věci samé ve smyslu § 11 odst. 1 advokátního tarifu, nýbrž toliko za informaci o skutečnostech s řízením ve větší či menší míře souvisejících.

[53] Stěžovateli proto soud uložil povinnost uhradit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 12 342 Kč, a to ve stanovené lhůtě k rukám jejího zástupce.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. prosince 2023

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu