



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Kocourka a soudců Sylvy Šiškeové a Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **pro Danter – reklama a potisk s. r. o.**, se sídlem Tovární 2078/4, Ostrava, zast. Mgr. Petrem Miketou, advokátem se sídlem Jaklovecká 1249/18, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 5. 2019, č. j. 19784/19/5200-11431-702498, o kasační stížnosti žalobkyně proti výroku II. rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 8. 9. 2020, č. j. 25 Af 44/2019-84,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (správce daně) doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2012 a 2013 včetně penále. Učinil tak po zvýšení jejího základu daně v návaznosti na snížení výše uznatelných výdajů, které žalobkyně vynaložila na reklamní a propagační služby. Správce daně podřadil smluvní vztah mezi žalobkyní a dodavatelem těchto služeb pod režim tzv. jinak spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

[2] Žalovaný v rozhodnutí o odvolání oba dodatečné platební výměry změnil. Výrokem I. snížil částku doměřené daně a penále za zdaňovací období roku 2012 a výrokem II. učinil totéž ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2013.

[3] Žalobkyně se proti rozhodnutí žalovaného bránila žalobou u Krajského soudu v Ostravě. Krajský soud shledal důvodnou pouze námitku týkající se prekluze práva stanovit daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012. Výrokem I. rozsudku proto zrušil výrok I. napadeného rozhodnutí i rozhodnutí správce daně, které mu předcházelo.

[4] V části směřující proti výroku II. rozhodnutí žalovaného, týkající se zdaňovacího období roku 2013, krajský soud žalobu zamítl. Neshledal porušení zásady dvojinstančnosti řízení ani jiné procesní pochybení. Přisvědčil žalovanému, že vztah subjektů v řetězci byl vztahem jinak spojených osob. Žalovaný na základě smluvní dokumentace, faktur a dalších důkazů identifikoval osm lokalit, v nichž byly umístěny reklamní plochy žalobkyně. K nim sestavil dodavatelský řetězec vedoucí od majitele reklamní plochy po žalobkyni a dovedil mnohonásobné zvýšení ceny v dodavatelském řetězci mezi cenou sjednanou žalobkyní jako posledním článkem v řetězci a zjištěnou cenou obvyklou. Při zjišťování rozdílu zohlednil vždy ve prospěch žalobkyně příznivější, tedy vyšší sjednanou cenu pronájmu. Krajský soud s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (NSS) konstatoval, že k podřazení smluvního vztahu pod režim jinak spojených osob stačí závěr o mnohonásobně navýšené ceně při přeprořádání služeb v řetězci, aniž by takovému navýšení odpovídala adekvátní hodnota. Podle krajského soudu byla cena obvyklá stanovena řádně a v souladu se zákonem.

II. Kasační stížnost, další podání a přerušování řízení

[5] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) podala proti výroku II. rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Nesouhlasí s výkladem pojmu *jinak spojené osoby*. Krajský soud odkázal na rozsudek NSS ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 48/2013-31, podle něhož není daňový orgán povinen prokázat subjektivní stránku jednání daňového subjektu. Již z formulace *vytvořit za účelem* v § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů je ale zřejmé, že daňový subjekt musí jednat s vědomím, že takový vztah vytváří. Proto by měl správce daně zjišťovat, zda existují důkazy o aktivním jednání motivovaném cílem zapojit se do řetězce společností, které krátí daňovou povinnost snížením základu daně nebo zvýšením daňové ztráty. Pouze pokud by dospěl ke kladnému závěru, mohl posuzovat obvyklost cen při obchodování. V této věci nebyla cena zvýšena o více než dvacetinásobek ceny obvyklé, proto nelze usuzovat na to, že stěžovatelka musela vědět o protiprávním jednání.

[6] Stěžovatelka v roce 2013 hradila pronajímatelům reklamních ploch částku 2 x až 10 x vyšší, než činí referenční cena stanovená správcem daně. Poukázala však na to, že ceny pronájmů použité pro srovnání se podstatně liší. Pokud neexistuje přímý vztah mezi vlastníkem reklamní plochy a nájemcem, bylo by nutné vždy posuzovat, zda se jedná o cenu obvyklou. V takovém případě by i na některé z případů, na které odkazoval správce daně, dopadal § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů.

[7] Žalovaný ani krajský soud uspokojivě nevysvětlili rozdíly v cenách pronájmů reklamních ploch. Neoprávněnost vzniklých nákladů měly prokázat a zdůvodnit daňové orgány. Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že tak měla učinit ona. Obvyklá cena navíc nebyla zjištěna řádně.

pokračování

[8] Samotné řetězení (přeprodávání) věci či služeb není důvodem aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Ta je namístě až v případě zjištění, že byl vztah vytvořen za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, což se v této věci nestalo. Opačný výklad by znamenal, že daňový subjekt může obchodovat pouze za ceny obvyklé ve všech případech, kdy zboží či služby neodebírá přímo od jeho vlastníka či přímého dodavatele. Pokud by daňový subjekt uzavřel obchod v rozporu s těmito pravidly, automaticky by se užil § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a v případě prokázání nižší ceny obvyklé by správce daně snížil základ daně. Tomu však neodpovídá znění zákona. Dosavadní judikatura NSS je proto nesprávná.

[9] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s krajským soudem a setrval na svých závěrech. Zmínil usnesení ze dne 22. 12. 2021, č. j. 2 Afs 132/2020-56, jímž NSS předložil rozšířenému senátu otázku, zda při zjištění existence výrazně zvýšené ceny předmětu smlouvy oproti ceně obvyklé bez uspokojivého vysvětlení musí správce daně prokázat další skutečnosti v jednání daňového subjektu svědčící o neobvyklosti obchodní transakce. Žalovaný zdůraznil, že stěžovatelka v nynější kasační stížnosti vznáší pouze otázku (ne)prokázání protiprávního jednání. S odkazy na judikaturu dodal, že vědomostní stránku není v daňovém řízení třeba prokazovat. Napadené rozhodnutí podrobně popisuje způsob stanovení obvyklé ceny.

[10] NSS následně přerušil řízení, neboť dospěl k závěru, že otázka předložená rozšířenému senátu ve věci sp. zn. 2 Afs 132/2020 může mít vliv na nyní posuzovanou věc. Rozšířený senát usnesením ze dne 31. 10. 2023, č. j. 2 Afs 132/2020-63, věc vrátil předkládajícímu senátu bez meritorního posouzení; shledal totiž nedostatek své pravomoci pro neexistenci judikurního rozporu tvrzeného předkládajícím senátem, jakož i předčasnost předložení otázky, která by měla navazovat až na vyhodnocení přezkoumatelnosti napadeného rozsudku.

[11] NSS usnesením ze dne 24. 1. 2024, č. j. 2 Afs 199/2022-24, rozhodl o pokračování v řízení a poskytl účastníkům možnost vyjádřit se. Žalovaný odkázal na novější rozsudky NSS a setrval na svém vyjádření ke kasační stížnosti. Stěžovatelka se v této fázi řízení k věci nevyjádřila.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[12] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná, není však důvodná.

[13] Podle § 1 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, je základem pro správné zjištění a stanovení daně tvrzení daňového subjektu. Z § 135 odst. 2 daňového řádu plyne pro daňový subjekt povinnost vyčíslit daň a uvést předepsané údaje a skutečnosti rozhodné pro vyměření daně.

[14] Podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 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. (...) Spojenými osobami se*

pro účely tohoto zákona rozumí mj. i jinak spojené osoby, kterými jsou osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

[15] Podle stěžovatelky daňové orgány neprokázaly, že byla *jinak spojenou osobou* ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Stěžovatelka si je vědoma judikatury NSS, potvrzené Ústavním soudem. Přesto podle ní ze zákona plyne, že jinak spojená osoba musí jednat s vědomím, že vytváří takový vztah. Daňové orgány tedy měly zjišťovat, zda existují důkazy o aktivním jednání stěžovatelky. Stěžejní kasační námitkou je tedy otázka, zda správce daně musí prokázat, že osoba jinak spojená měla vědomost o tom, že se podílí na řetězci smluvních vztahů, které mají za cíl snížit základ daně nebo zvýšit daňovou ztrátu.

[16] NSS se stěžovatelčinou argumentací nesouhlasí z následujících důvodů.

[17] Krajský soud příhodně odkázal na rozsudek NSS č. j. 7 Afs 47/2013-30. Podle něj dopadá § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů na všechny osoby v řetězci, které se přímo či nepřímo účastnily vztahu vytvořeného za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty a profitovaly z něj. K výzvě správce daně musí být daňový subjekt schopen prokázat, že měl racionální důvod k nákupu zboží či služeb za ceny, které mnohonásobně přesahují cenu obvyklou. Na rozdíl od trestního práva je v daňovém řízení otázka zavinění irelevantní.

[18] Podle judikatury NSS tedy § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů neposkytuje prostor pro hodnocení subjektivní stránky jednání jinak spojených osob (rozsudky ze dne 23. 4. 2020, č. j. 4 Afs 468/2019-37, ze dne 26. 11. 2020, č. j. 4 Afs 343/2018-61, nebo ze 20. 8. 2021, č. j. 2 Afs 313/2019-43). Rovněž rozšířený senát v bodě 32 usnesení č. j. 2 Afs 132/2020-63 uvedl, že judikatura ohledně toho, že není třeba prokazovat vědomé zapojení do řetězce dodavatelů, není nejednotná.

[19] Závěry této judikatury potvrdila i další rozhodovací praxe NSS. Ten v rozsudku ze dne 13. 12. 2023, č. j. 2 Afs 105/2020-105, v bodě 28 uvedl: *„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). Podle rozsudku NSS 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.“* Odkázat lze též na rozsudky NSS 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

pokračování

logické, že půjde o výdaje „umělé“, které fakticky slouží tomu, aby část příjmů unikla zdanění.

[20] NSS zohlednil též svůj nedávný rozsudek ze dne 24. 1. 2024, č. j. 7 Afs 207/2020-53 (zejm. jeho body 21 až 34). Kasační soud zde uvedl, že *jinak spojené osoby* zákon definuje pomocí dvou podmínek, a sice (1.) vytvoření právního vztahu, jehož (2.) účelem je převážně snížení základu daně či zvýšení daňové ztráty. Dále zdůraznil, že *účel* nelze zaměňovat s *úmyslem*, a jde tedy o kategorii stojící mimo otázku zavinění. Správce daně má prokázat, že daňový subjekt svým jednáním sledoval převážně daňově optimalizační cíl, což bude zpravidla možné pouze na základě nepřímých důkazů. Zjištění neobvykle vysoké (přemrštěné) ceny v konkrétním právním vztahu je jedním z ukazatelů, který je však nutno doplnit o další zjištění poukazující na to, že převažujícím účelem transakce objektivně viděno nebylo samotné pořízení plnění ve smyslu uspokojení určité hospodářské potřeby (strategie) daného poplatníka, nýbrž že samotné plnění bylo pouze doprovodným účelem transakce. Právní řád vychází z racionálního vzorce chování subjektů, který při koupi zboží či služeb zahrnuje běžnou prověrku obvyklé ceny i smluvního partnera.

[21] V nyní posuzované věci je zjevné, že se stěžovatelka výběrem dodavatelů a ceny nezabývala způsobem, který NSS přdestřel v rozsudku č. j. 7 Afs 207/2020-53. Mnohonásobné navýšení ceny nemělo logické opodstatnění, neboť forma a obsah plnění spočívajícího v pronájmu reklamní plochy zůstaly beze změny (srov. bod 51 napadeného rozsudku). Pokud však daňový subjekt uzavře předražený či jinak podezřelý obchod a chce se dovolávat daňového zohlednění takového jednání, musí být schopen vysvětlit na první pohled iracionální důvod svého postupu, což stěžovatelka k výzvě správce daně neučinila. V řízení nevyšla ani jiným způsobem najevo žádná indicie, která by mohla odůvodnit závěr o alespoň elementární ekonomické racionalitě stěžovatelčina postupu (vyjma možnosti získat daňovou výhodu). Podpurným (tedy nikoli stěžejním, toliko dokreslujícím celkový kontext transakcí) argumentem pro závěr o tom, že hlavním účelem transakce bylo získat daňovou výhodu, je v daném případě i následně správcem daně zjištěná povaha dodavatelů stěžovatelky. Byly jimi obchodní korporace s virtuálními sídly, neplnící své daňové povinnosti ani povinnosti ve vztahu k obchodnímu rejstříku; statutární orgán jednoho z dodavatelů byl nekontaktní. NSS uzavírá, že závěry daňových orgánů i krajského soudu odpovídají ustálené judikatuře, od níž není důvod se odchýlit. Tato kasační námitka tedy není důvodná.

[22] V další části kasační stížnosti stěžovatelka zpochybňuje určení obvyklé ceny. Tvrdí, že v roce 2013 sice pronajímatelům reklamních ploch hradila částku v rozmezí 2 x až 10 x vyšší, než byla stanovená obvyklá cena, ale ceny pronájmu se podstatně liší i u ostatních subjektů; na některé z nich poukazuje.

[23] Podle judikatury nelze kasační námitky nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání či v žalobě. Odvolací a žalobní námitky totiž směřovaly proti jiným rozhodnutím než proti napadenému rozsudku (rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006-58). Takové námitky jsou nepřijatelné ve smyslu § 104 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“; k tomu srov usnesení NSS ze dne 10. 9. 2009, č. j. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS, či ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019-63, č. 4051/2020 Sb. NSS). Krajský soud se s námitkami týkajícími se

určení obvyklé ceny vypořádal v bodech 64 a násl. napadeného rozsudku. Námitkám ohledně subjektů J. P., HC Sparta Praha a Lowellpro v lokalitě Místecká se krajský soud věnoval v bodě 70. Ačkoli se jedná o vypořádání podrobné a pečlivé, stěžovatelka na ně v kasační stížnosti nereaguje, proto není tato část její kasační argumentace přípustná.

[24] Nepřípustná je také kasační námitka týkající se výše ceny hrazené Ministerstvem financí a dalšími subjekty v lokalitě Martinovská, neboť ji stěžovatelka neuplatnila v žalobě, ač tak učinit mohla (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[25] Podle stěžovatelky dále žalovaný ani krajský soud uspokojivě nevysvětlili rozdíly v cenách pronájmu. Stěžovatelka již v žalobě namítala, že nelze jednoznačně určit, zda byly porovnávány srovnatelné reklamní plochy. Žalovaný podle ní porovnával nesrovnatelné položky a kvůli nedostatku znalostí z odvětví reklamy pominul faktury ovlivňující cenu. Není také zřejmé, zda byly porovnávány stejné reklamní plochy z hlediska přesného umístění a možnosti působit na spotřebitele, velikosti plochy samotné, délky trvání nájemního vztahu, okamžiku uzavření případu, atraktivity plochy pro konkrétní zájem žalobce apod.

[26] Jak uvedl krajský soud v bodech 65 až 67 svého rozsudku, správce daně při zjišťování obvyklé ceny za umístění reklamy ve sledovaných lokalitách zjišťoval referenční cenu za reklamní plochy pronajatých rozměrů v dané lokalitě ve sledovaném období. Vycházel ze vzorku smluv uzavřených nezávislými daňovými subjekty odlišnými od subjektů zapojených v řetězci. Vysledoval konkrétní odběratele, kteří ve sledovaném období uzavřeli bez zprostředkovatele obdobné obchodní vztahy s obdobným předmětem plnění. Správce daně takto zajišťoval v rámci součinnosti smluvní dokumentaci, fakturaci i fotodokumentaci k pronájmu reklamních ploch s nezávislými subjekty. Nejprve zjistil cenové rozpětí v jednotlivých zkoumaných lokalitách, v nichž byly reklamní plochy umístěny. Poté provedl přepočítání při korekci rozměru podle plochy nájmu stěžovatelky a identifikoval nejnižší a nejvyšší hranici intervalu. Není tedy pravdou, že by správce daně ignoroval velikost reklamních ploch. Závěrem správce daně srovnal cenu, kterou hradila stěžovatelka, s nejvyšší zjištěnou cenou. Ve prospěch stěžovatelky vzal tedy při zjišťování rozdílu v potaz vždy příznivější, vyšší sjednanou cenu pronájmu. Stejně tak postupoval ve prospěch stěžovatelky i v případě výskytu nejasností. NSS se ztotožnil s krajským soudem, že postup daňových orgánů při zjišťování ceny obvyklé byl v souladu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Lze doplnit, že cena, kterou stěžovatelka hradila za reklamní služby, byla mnohonásobně vyšší než nejvyšší cena zjištěná v rámci intervalu ceny obvyklé.

[27] Je vhodné též zmínit, že pokud zde byly racionální důvody, kvůli kterým stěžovatelka zaplatila tak vysokou cenu (např. atraktivita plochy či její efektivnější možnost působit na spotřebitele), měla tyto okolnosti v daňovém řízení tvrdit a prokázat (rozsudky NSS ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013-27, nebo ze dne 20. 8. 2021, č. j. 2 Afs 313/2019-43).

[28] Závěrem NSS dodává, že důvodem aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů bylo v případě stěžovatelky mnohonásobné navýšení ceny plnění ve správce daně rozkrytých dodavatelských řetězcích oproti cenám sjednaným mezi nezávislými daňovými subjekty, aniž byl tento rozdíl racionálně odůvodněn. Tento závěr

pokračování

přítom neznamená, že daňový subjekt může obchodovat pouze za ceny obvyklé ve všech případech, kdy zboží neodebírá přímo od jeho vlastníka či přímého dodavatele, jak tvrdí stěžovatelka (srov. již citovaný rozsudek NSS č. j. 7 Afs 207/2020-53).

IV. Závěr a náklady řízení

[29] Krajský soud tedy postupoval správně, pokud žalobu v části směřující proti doměření daně z příjmů právnických osob za rok 2013 zamítl. NSS kasační stížnost proti výroku II. napadeného rozsudku zamítl jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s.

[30] Neúspěšná stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému nevznikly náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 22. února 2024

Tomáš Kocourek
předseda senátu