

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **J. V.,** zastoupený JUDr. Jiřím Vlasákem, advokátem se sídlem Jankovcova 1518/2, Praha 7, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 5. 2016, č. j. 18014/16/5200-10421-702407, č. j. 18015/16/5200-10421-702407 a č. j. 18016/16/5200-10421-702407, a ze dne 2. 2. 2017, č. j. 3191/17/5200-10423-708571, č. j. 3206/17/5200-10423-708571 a č. j. 3223/17/5200-10423-708571, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 23. 3. 2018, č. j. 48 Af 22/2016 – 105,

takto:

**I.** Kasační stížnost **se zamítá.**

**II.** Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

**III.** Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

## Odůvodnění:

### I. Vymezení věci

[1] Žalobce uplatnil za zdaňovací období let 2007, 2008 a 2009 výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů spočívající v úhradě ceny za služby dle faktur vystavených společností BP Property s. r. o., dnes Property Praha s. r. o. a společností TOP ZONEVIEW. Služby spočívaly v zajištění a realizaci reklamní kampaně.

[2] V záhlaví označenými rozhodnutími ze dne 2. 5. 2016 žalovaný upravil žalobci základ daně z příjmu fyzických osob pro zdaňovací období let 2007, 2008 a 2009 o zjištěný rozdíl, jelikož podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) se ceny sjednané mezi žalobcem a osobami s ním jinak spojenými lišily od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, přičemž tento rozdíl uspokojivě nedoložil. Vedle toho shora označenými rozhodnutími ze dne 2. 2. 2017 žalovaný rozhodl o povinnosti žalobce uhradit úroky z prodlení vzniklé v důsledku jeho prodlení se zaplacením daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období let 2007, 2008 a 2009 (dále jen „napadená rozhodnutí žalovaného“).

[3] Žaloby proti napadeným rozhodnutím Krajský soud v Praze v záhlaví označeným rozsudkem (dále jen „krajský soud“ a „napadený rozsudek“) zamítl. Krajský soud se zabýval otázkou, zda žalovaný správně aplikoval § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů. Uvedl, že ve vztahu k tomuto ustanovení nese břemeno tvrzení a důkazní správce daně. Ten je povinen prokázat, že se v posuzovaném případě jednak jednalo o spojení osob ve smyslu dotčeného ustanovení a zároveň že se ceny sjednané mezi těmito spojenými osobami lišily od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.

[4] První z předpokladů vzal za splněný, jelikož žalobce nerozporoval existenci obchodního řetězce *B. V. – Symbiosa Group – Gabreta Bohemia, popř. Euro Index – Property Praha (TOP ZONEVIEW)*, jehož byl konečným článkem. Krajský soud uvedl, že námitka žalobce, že o řetězci nevěděl a vědět nemohl, neboť jednal pouze s jednatelem společnosti Property Praha, popř. B. V., není důvodná. Ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů nevyžaduje prokázání aktivního jednání všech subjektů a jednotící úmysl. Subjektivní stránka tak nemusí být prokázána, a to na rozdíl od principů a právní úpravy týkající se odpočtů daně z přidané hodnoty a judikatury vztahující se k této problematice. Ve vztahu k § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů se totiž nemusí jednat pouze o osoby, které skutečně a bezprostředně vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně či zvýšení daňové ztráty, ale také na všechny další osoby, které se takového vztahu přímo či nepřímo účastnily a měly z něj prospěch. Je proto postačující, že žalovaný doložil a prokázal na základě fakturace cen za reklamní kampaň a toku peněz, stejně jako na základě sjednání, poskytnutí, odběru a úhrady částky v jednotlivých zdaňovacích obdobích, že žalobce byl v řetězci zapojen a v souvislosti s dodávkou pro žalobce v něm probíhaly toky finančních prostředků. Žalobci zapojení do obchodního řetězce přinášelo výhodu, jelikož si podstatným zvýšením výdajů snížil základ daně.

[5] Při posouzení otázky rozdílu ceny sjednané mezi osobami jinak spojenými a cenou, která by byla sjednána mezi osobami nespojenými v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (cena referenční), krajský soud uvedl, že se referenční cena musí týkat shodné či obdobné komodity. Žalovaný sice správně určil cenu referenční

ve vztahu k odvysílání reklamního spotu, pominul však související část plnění, a to výrobu reklamního spotu a poskytnutí doprovodných služeb. Krajský soud na podkladě správních spisů dospěl k závěru, že to nemělo vliv na zákonnost napadených rozhodnutí. Uvedl, že referenční cenu není nutné navyšovat o cenu za doprovodné služby. Ty spočívaly pouze ve výběru příslušného času vysílání a komunikaci s žalobcem a provozovateli vysílání. Podle svědectví B. V. doprovodné služby byly zahrnuty již v rámci fakturovaných cen za odvysílání reklamy. Odvysílání reklamy totiž dle faktur pořídil za 14 563 Kč bez DPH a dále je fakturoval včetně doprovodných služeb subdodavateli Symbiosa Group za 19 500 Kč bez DPH. Referenční cena, kterou žalovaný stanovil, se rovná částce 8000 Kč bez DPH vycházející z maximálních ceníkových cen za odvysílání reklamy. Cena doprovodných služeb je proto již zahrnuta v referenční ceně. Krajský soud dále uvedl, že žalobce ve správním řízení tvrdil, ale neprokázal, že by vedle odvysílání reklamních spotů a zprostředkování komunikace byly poskytovány další služby (odborné poradenství, konzultace, stanoviska a další nutná součinnost), byť to smlouva sjednaná umožňovala. Není proto doloženo, že by hrazená cena zahrnovala i tyto další služby. Krajský soud navíc uvedl, že je-li referenční cena pro jedno odvysílání třicetivteřinového reklamního spotu 8000 Kč, ale žalobce za něj zaplatil 44 300 Kč, musely by tyto doplňkové další služby významně přesahovat cenu služby hlavní spočívající v odvysílání spotů. To ve světle tvrzení žalobce a výpovědi svědka Ing. T. krajský soud nepovažuje za uspokojivé vysvětlení rozdílu v ceně sjednané a ceně referenční. Ani cena za výrobu reklamního spotu nezpochybňuje referenční cenu, kterou žalovaný stanovil. Podle výpovědi svědků V. a Ing. T. byla výroba reklamního spotu součástí poskytnutých služeb, i když rámcová smlouva s tímto plněním výslovně nepočítala. Ačkoliv sjednaná cena za odvysílání jednoho reklamního spotu byla 44 300 Kč a fakturace uváděla cenu za vysílané televizní spoty, a tedy ze smluv a faktur nevyplývalo, že cena za odvysílání reklamy zahrnovala cenu za výrobu reklamního spotu, ještě to podle krajského soudu neznamená, že fakticky k výrobě a dodávce reklamního spotu v rámci fakturované ceny nedošlo. Podle krajského soudu pan V. fakturoval subdodavateli žalobce výrobu reklamního spotu již v dubnu roku 2006. Je proto vysoce pravděpodobné, že tyto náklady byly žalobci fakturovány již v roce 2006. Žalobce měl přitom prokázat, že náklad na výrobu reklamního spotu nesl v prověřovaných zdaňovacích obdobích. Žalobce tak však neučinil, a proto náklady za výrobu reklamního spotu nejsou významné pro zákonnost napadeného rozhodnutí. Náklad na výrobu spotu je ovšem nevýznamný, i kdyby byl rozložen v ceně fakturované za odvysílání spotů v letech 2007 až 2009. Výrobu reklamního spotu pan V. fakturoval částkou 30 000 Kč bez DPH. Referenční cena se týkala odvysílání 180 reklamních spotů v letech 2007 a 2008 odpovídajícího fakturaci pana V. Krajský soud vedl úvahu, že i při dvojnásobných nákladech na výrobu a úpravu reklamních spotů uváděných žalobcem, tj. 100 000 Kč, by náklad na výrobu a úpravu jednoho spotu představoval částku 556 Kč. To je s ohledem na stanovenou referenční cenu 8000 Kč za spot, kdy se jedná o maximální cenu z rozsahu 4500 – 7000 Kč, zanedbatelná částka, která je taktéž pokryta aplikovanou referenční cenou. Ta je již vůči žalobci dostatečně vstřícná. Nedostatečná úvaha žalovaného ve vztahu ke stanovení referenční ceny tak podle krajského soudu nečiní napadená rozhodnutí nezákonnými, a naplnění druhé podmínky ve vztahu k § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmu je proto splněno.

[6] Krajský soud dále uvedl, že žalobce jakožto daňový subjekt uspokojivě nevysvětlil a neprokázal důvody, pro které byla sjednaná cena odlišná od ceny referenční. Tvrzení

žalobce, že nebyla prokázána vědomá účast žalobce v obchodním řetězci, není v tomto ohledu relevantní. Jelikož nebyla nezákonná napadená rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 5. 2016, zamítl krajský soud i žaloby proti napadeným rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 2. 2017. Žalobce jejich nezákonnost totiž namítal odvozeně právě od nezákonnosti napadených rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 5. 2016.

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[7] Proti napadenému rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost. Namítá, že se žádného nezákonného jednání nedopustil a nikdy se nevyhýbal svým daňovým povinnostem vůči státu. Reklamní kampaň, za jejíž realizaci je napadeným rozsudkem „odsuzován“, byla z podnikatelského a ekonomického pohledu nad očekávání úspěšná a z nabytého vyššího příjmu a zisku v následujícím období řádně odvedl státu povinný díl v podobě daně z příjmu. Stěžovatel brojí proti posouzení krajského soudu, že správce daně nemusí ve vztahu k § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů prokázat subjektivní stránku jednání daňového subjektu. Shledává tento výklad protiústavním. Namítá, že není možné ve vztahu ke stejným skutkovým okolnostem vykládat zákonnou úpravu týkající se daně z přidané hodnoty odlišně od úpravy daní z příjmů. Tento právní výklad navíc podle stěžovatele v době jeho právního jednání neexistoval, a proto se jedná o retroaktivní aplikaci práva v jeho neprospěch. Stěžovatel nemohl vědět, jakým směrem se bude právní výklad ubírat, a proto ho nelze v jeho případě aplikovat. Stěžovatel byl v dobré víře, že může do daňově uznatelných výdajů uplatnit veškeré náklady, které uhradil za služby, které mu byly poskytnuty a které přinesly očekávaný podnikatelský efekt. Poukázal na to, že Policie ČR prošetřování jeho věci odložila, což by měl zohlednit i správce daně. Za spojené je podle něj třeba považovat osoby, které aktivním vědomým a cíleným jednáním vytvořily právní vztah za účelem snižování základu daně. Stěžovatel uvádí, že o obchodním řetězci neměl až do daňové kontroly povědomí. Nemohl proto vědět (ani nevěděl) o svém napojení na řetězec obchodních společností. Touto okolností se žalovaný ani krajský soud nezabývali. Stěžovatel dále namítá, že krajský soud nesprávně posoudil otázku, zda unesl své důkazní břemeno ohledně racionálního odůvodnění rozdílu ceny sjednané a ceny referenční. Podle stěžovatele služby byly poskytnuty, uhrazeny a přinesly nad očekávání pozitivní výsledek v podobě navýšení tržeb. Tím došlo i k navýšení zdanitelných příjmů a vzniku vyšší daňové povinnosti. Má za to, že vynaložil na reklamní služby adekvátní výdaje, které vedly k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalovaný by se měl zabývat nejen uplatněnými zdanitelnými výdaji, ale i jejich přiměřeností k následně dosaženým zdanitelným příjmům. Žalovaný i krajský soud situaci zjednodušují a dopouštějí se přílišného formalismu. Stěžovatel dále namítá, že krajský soud nezákonně zamítl žaloby proti napadeným rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 2. 2017 ohledně úroku z prodlení a penále, jelikož spor trvá několik let v důsledku nezákonného postupu správce daně, o čemž svědčí rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 23. 9. 2014, č. j. 45 Af 20/2012 - 65, který zrušil předcházející rozhodnutí žalovaného ve věci jako nemající oporu ve spisu. Stěžovatel je tak sankcionován za nezákonné jednání žalovaného, který má z toho prospěch.

[8] Žalovaný ve svém vyjádření k nutnosti prokázat subjektivní stránku ve vztahu k § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmu uvedl, že nedošlo k žádné

výkladové změně na základě judikatury Nejvyššího správního soudu. Krajský soud se musí řídit právním názorem rozšířeného senátu od okamžiku vyhlášení jeho rozhodnutí. Ke vzniku interpretací zákonných ustanovení dochází s časovým odstupem. Žalovaný dále uvádí, že stěžovatel neuvedl a neprokázal relevantní důvody pro výši zaplacené částky. Jeho nevědomost o účasti v obchodním řetězci není relevantní. Přiměřenost výdajů ve vztahu k budoucímu navýšení zdanitelných příjmů dosud v řízení netvrdil ani neprokazoval. Stanovení úroku z prodlení a penále je dáno zákonem, kterým je žalovaný vázán. Nebyla-li daňová povinnost uhrazena včas po pravomocném rozhodnutí ve věci, vzniká právo na úrok z prodlení. Správnost napadeného rozhodnutí se presumuje. V případě nezákonnosti rozhodnutí v daňovém řízení daňový řád poskytuje jiné zákonné instituty, jak se domáhat kompenzace.

## III. Právní posouzení Nejvyššího správního soudu

[9] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že stěžovatel je oprávněn k jejímu podání, neboť byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel [§ 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)]. Kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[10] Důvodnost kasační stížnosti vážil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), přičemž žádnou takovou neshledal.
[11] Nejvyšší správní soud se zabýval námitkami stěžovatele, který se domáhá zrušení napadeného rozsudku pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právních otázek soudem podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

### *III.A Subjektivní stránka*

[12] Jádro námitek stěžovatele tkví v posouzení, zda ke splnění podmínek podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů je třeba, aby bylo prokázáno, že daňový subjekt o své účasti na obchodním řetězci osob jinak spojených věděl nebo měl vědět, tedy zda je nutno prokázat subjektivní stránku jednání daňového subjektu.

[13] 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*.“

[14] 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.*“

[15] Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu je „*osobou spojenou ve smyslu § 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. Názor stěžovatelky, že musí být správcem daně prokázána subjektivní stránka takového nekalého jednání, je nesprávný*“ (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013 - 30, ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 48/2013 - 31, ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 39/2014 – 48 či ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013 - 27). Tomu ostatně nasvědčuje i § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), které stanoví, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Správce daně naproti tomu podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 13/2010 – 39). Tak tomu bylo i v tomto případě. Žalovaný měl povinnost prokázat naplnění podmínek pro aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2013, č. j. 9 Afs 87/2012 – 50, nebo ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 - 81, publ. pod č. 2548/2012 Sb. NSS.) Tuto svou povinnost splnil, když prokázal existenci obchodního řetězce, do kterého byl stěžovatel zapojen. Žalovaný i krajský soud na základě spisového materiálu odůvodnili, že stěžovatel se přímo účastnil na právním vztahu osob jinak spojených a měl z něj prospěch. Krajský soud správně posoudil, že žalovaný prokázal, že stěžovatel byl v řetězci zapojen a v souvislosti s dodávkou pro stěžovatele v něm probíhaly toky finančních prostředků. Zapojení do obchodního řetězce přinášelo stěžovateli výhodu, jelikož si podstatným zvýšením výdajů snížil základ daně. Krajský soud správně a v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu v napadeném rozsudku uvedl, že prokázání subjektivní stránky jednání stěžovatele se k naplnění podmínek podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů nevyžaduje. Námitka proto není důvodná.

[16] K námitce stěžovatele, že se v jeho případě jedná o retroaktivní aplikaci zákona v jeho neprospěch, Nejvyšší správní soud uvádí, že právní úprava v § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, k níž se váže shora citovaná judikatura, je v takřka nezměněném znění účinná již od 31. 12. 2005, tzn. že byla účinná i v době právního jednání stěžovatele. Výklad dotčeného ustanovení v rozhodovací praxi ve správním soudnictví přitom nikdy v minulosti nedoznal změn. Není proto důvodná námitka, že tento výklad v době jeho právního jednání neexistoval a zákon byl aplikován retroaktivně v jeho neprospěch. Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že právní úprava či její aplikace v případě stěžovatele není v rozporu s ústavním pořádkem ani nezasahuje do jeho základních práv a svobod.

### *III.B Uspokojivé odůvodnění rozdílu ceny sjednané a referenční*

[17] Stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou referenční je racionálně odůvodněn s ohledem na nárůst tržeb v následujících daňových obdobích. Tím došlo i k navýšení zdanitelných příjmů stěžovatele a vzniku vyšší daňové povinnosti. Stěžovatel tak vynaložil na reklamní služby adekvátní výdaje, které vedly k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalovaný by se měl zabývat nejen uplatněnými zdanitelnými výdaji, ale i jejich přiměřeností k následně dosaženým zdanitelným příjmům.

[18] Podle spisového materiálu vyzval Finanční úřad pro Středočeský kraj stěžovatele přípisem ze dne 24. 8. 2015 k prokázání a doložení rozdílu mezi cenou uplatněnou v daňových nákladech a cenou zjištěnou správcem daně. Stěžovatel ve svém vyjádření ze dne 31. 8. 2015 rozdíl cen odůvodnil navýšením obratu společnosti v následujících daňových obdobích a zdůraznil svou volbu strategie firemní propagace, jejíž úspěch je možné zhodnotit až *ex post*. Žalovaný nevzal stěžovatelova tvrzení za ekonomicky racionální a prokázaná a důvody toho, proč byly ceny mezi osobami jinak spojenými odlišné od ceny referenční, za doložené. Přesto stěžovatel v žalobě proti napadeným rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 5. 2016 své žalobní body proti této argumentaci nesměřuje. Stěžovatel pouze při jednání před krajským soudem dne 23. 3. 2018 podotknul, že „*reklama měla požadovaný účinek*“ (viz Protokol o jednání, číslo listu 103 soudního spisu). Blíže však nevysvětlil, jak toto tvrzení racionálně odůvodňuje rozdíl mezi sjednanou a referenční cenou, a nenavrhnul pro svá tvrzení žádné důkazy, ač tak učinit mohl. Krajský soud se i přesto touto otázkou v obecné rovině v bodě 46 a 47 napadeného rozsudku zabýval, přičemž dospěl k závěru, že stěžovatel v tomto ohledu neunesl své důkazní břemeno. S tímto závěrem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje.

[19] Tuto kasační námitku je třeba posoudit jako nepřípustnou, jelikož ji stěžovatel neuplatnil v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohl (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

### *III.C Úrok z prodlení a penále*

[20] Stěžovatel namítá, že krajský soud měl napadená rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 2. 2017 zrušit, jelikož úrok z prodlení a penále, které se stěžovateli ukládají zaplatit, jsou odvozeny od délky trvání řízení v důsledku nezákonného postupu žalovaného.

[21] Ze spisu krajského soudu Nejvyšší správní soud zjistil, že v žalobě proti napadeným rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 2. 2017 stěžovatel pouze argumentačně odkazuje na řízení o žalobě proti napadeným rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 5. 2016 a tvrdí, že důvodnost žaloby v této věci je odvozena právě od důvodnosti žaloby v souvisejícím (hlavním) řízení. Více však důvodnost žaloby ve věci úroku z prodlení nerozvádí.

[22] Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že jelikož se jedná o přezkum zákonnosti rozhodnutí, je vázán námitkami žalobce. Ten spatřuje nezákonnost rozhodnutí ze dne 2. 2. 2017 pouze v závislosti na nezákonnosti rozhodnutí ze dne 2. 5. 2016. Jelikož

neshledal rozhodnutí ze dne 2. 5. 2016 nezákonnými, nemohl než zamítnout žalobu stěžovatele proti rozhodnutím ze dne 2. 2. 2017.

[23] Jelikož námitku nezákonnosti napadených rozhodnutí ze dne 2. 2. 2017 pro nárůst úroku z prodlení z důvodu zavinění žalovaného stěžovatel uplatnil až v kasační stížnosti, ač tak mohl učinit již v řízení před krajským soudem, je i tato námitka nepřípustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud nadto dodává, že úrok z prodlení vzniká přímo ze zákona. Podle § 264 odst. 14 daňového řádu jsou pro daně s původním dnem splatnosti do dne nabytí účinnosti daňového řádu (tj. do 1. 1. 2011) výše a způsob počítání úroku z prodlení dány ustanovením § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Podle tohoto ustanovení je daňový dlužník v prodlení, nezaplatí-li splatnou daň nejpozději v den její splatnosti. Daňovému dlužníku vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení za každý den prodlení, počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně, a to ode dne původního dne splatnosti. Správce daně ani žalovaný nemají prostor pro správní uvážení, zda a v jaké výši úrok z prodlení nárokovat. Úrok z prodlení je na osobní daňový účet daňového subjektu předepisován automaticky ve výši určené zákonem. Úroky z prodlení sledují osud daně, a to po dobu, co je „hlavní“ rozhodnutí pravomocné a platí ohledně něho presumpce správnosti, tedy zásadně i po dobu jeho přezkumu soudy ve správním soudnictví.

[24] Pokud jde o návrh stěžovatele na vyslovení nicotnosti napadených rozhodnutí, ten byl poprvé vznesen až v kasační stížnosti. Podle rozšířeného senátu je nicotnost *„(někdy též označována jako nulita, paakt, absolutní zmatečnost, pseudorozhodnutí, non negotium, zdánlivý akt, pa-akt, právní nullum, neexistence, naprostá (absolutní) neplatnost, či dokonce ‚procesní potrat‘) specifickou kategorii vad správních rozhodnutí. Tyto vady jsou však vzhledem ke své povaze vadami nejzávažnějšími, nejtěžšími a rovněž i nezhojitelnými. Rozhodnutí, které jimi trpí, je rozhodnutím nicotným. Nicotné rozhodnutí však není ‚běžným‘ rozhodnutím nezákonným, nýbrž ‚rozhodnutím‘, které pro jeho vady vůbec nelze za veřejněmocenské rozhodnutí správního orgánu považovat a které není s to vyvolat veřejnoprávní účinky. Zatímco v případě ‚běžných‘ vad správních rozhodnutí se na tato, s ohledem na uplatnění zásady presumpce platnosti a správnosti správních aktů, hledí jako na rozhodnutí existující a způsobilá vyvolávat příslušné právní důsledky a působit tak na sféru práv a povinností jejich adresátů, v případě nicotných správních rozhodnutí se ani tato zásada neuplatní. Z povahy vad způsobujících nicotnost pak plynou i příslušné právní následky. S nejtěžšími vadami jsou tak nutně spojeny i ty nejtěžší následky. Proto není nikdo povinen nicotné správní rozhodnutí respektovat a řídit se jím. Hledí se na něj, jako by vůbec neexistovalo, pročež tedy jde o nezhojitelné právní nic. Nicotnost nelze zhojit ani uplynutím času.*“ (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 13. 5. 2008, č. j. 8 Afs 78/2006 - 74). Nejvyšší správní soud je v souladu s § 109 odst. 4 s. ř. s. oprávněn vyslovit nicotnost správního rozhodnutí z úřední povinnosti, tj. i bez výslovné kasační námitky. Shledal však, že napadená rozhodnutí neodpovídají výše popsané charakteristice, nepostrádají zákonný podklad ani skutkový základ, není dán nedostatek pravomoci ani nejtěžší vady příslušnosti, absolutní nedostatek formy, absolutní omyl v osobě adresáta, neobsahují požadavek trestného ani fakticky nemožného plnění, nejsou neurčitá či nesmyslná, takže podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu nemohou být považována za nicotná.

## IV. Závěr a náklady řízení

[25] Lze tak uzavřít, že správce daně prokázal existenci řetězce jinak spojených osob i rozdíl mezi cenami sjednanými a cenami obvyklými. Stěžovatel neunesl důkazní břemeno, když tento rozdíl nijak adekvátně nevysvětlil. Krajský soud tak věc posoudil správně. Protože z rozsudku bylo zřejmé, z čeho krajský soud vycházel a jak hodnotil všechny uplatněné žalobní námitky, není důvodná ani kasační námitka tvrdící, že je nepřezkoumatelný.

[26] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá tak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v souvislosti s tímto řízením nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti, proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 29. května 2019

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu