ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a Mgr. Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **TIMA, spol. s r.o. – obchodně výrobní služby**, se sídlem Vančurova 477/9, Karlovy Vary, zast. JUDr. Karlem Seidlem, advokátem se sídlem Jiráskova 1343/2, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 2. 2018, č. j. 8166/18/5200-11434-712485, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 1. 2020, č. j. 30 Af 23/2018-61,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 1. 2020, č. j. 30 Af 23/2018-61, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

## Odůvodnění:

### I. Vymezení věci

[1] Včasně podanou kasační stížností napadá žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) shora označený rozsudek Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), jímž byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 2. 2018, č. j. 8166/18/5200-11434-712485 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Tím bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky podané proti dvěma dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 9. 8. 2017, č. j. 778990/17/2401-50523-403389, a č. j. 779064/17/2401-50523-403389.

[2] V rámci daňové kontroly byla stěžovatelka vyzvána k prokázání a doložení obchodních transakcí uskutečněných mezi ní a obchodní korporací *KV Production Servis s.r.o.* (dále též „KVPS“). Ve zdaňovacím období od 1. 9. 2011 do 31. 12. 2012 se jednalo o náklady za obstarání reklamy při TV pořadu „*Piloti – souboj žánrů*“ (vysílaného dne 12. 11.

2011) ve výši 1 500 000 Kč bez DPH (faktura č. 11K0100184), za obstarání reklamy při TV pořadu „*Knoflíkáři*“ (vysílaného dne 20. 3. 2012) ve výši 1 000 000 Kč bez DPH (faktura č. 12K0100009) a za obstarání reklamy při TV pořadu „*Trumfy Miroslava Donutila*“ (vysílaného dne 26. 5. 2012) ve výši 1 200 000 Kč bez DPH (faktura č. 12K0100074). Ve zdaňovacím období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 se pak jednalo o náklady za obstarání reklamy při TV pořadu „*Cestou necestou s Miroslavem Donutilem*“ (vysílaného dne 26. 1. 2013) ve výši 1 200 000 Kč bez DPH (faktura č. 13K0100004) a za obstarání reklamy při TV pořadu „*Vyprávěj*“ (vysílaného dne 17. 5. 2013) ve výši 1 200 000 Kč bez DPH (faktura č. 13K0100065); konečně na základě předloženého dodatku ke smlouvě o obstarání reklamy se jednalo o pořady „*Šance*“ a „*Silvestrovský koktejl*“ vysílané dne 18. 5. 2013. V návaznosti na další důkazní prostředky získané v průběhu daňové kontroly bez součinnosti daňového subjektu a důkazy získané v rámci jiných daňových řízení byly zjištěny skutečnosti, na základě kterých správci daně vznikly pochybnosti o výši sjednaných cen za obstarání televizní reklamy a dále pochybnosti o účelu těchto obchodních transakcí realizovaných s korporací KVPS, což stěžovatelka k výzvě správce daně uspokojivě nevysvětlila.

[3] Správce daně ve zprávě o daňové kontrole ve vztahu k jednotlivým uplatněným daňově účinným nákladům identifikoval řetězce subjektů, které se podílely na obstarání reklamy v televizním vysílání. Prvotním článkem vždy byla Česká televize a posledním stěžovatelka. Dodavatelem stěžovatelky byla ve všech případech KVPS. Té zpravidla v řetězci předcházela jiná společnost (konkrétně *Brenta s.r.o.*, *Action Racing Mania, s.r.o.*, nebo *Light promotion s.r.o.*, přičemž nebylo objasněno, zda mezi těmito společnostmi byly další články). Podle správce daně je spojenou osobou ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „ZDP“) každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jehož důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Správce daně není povinen prokázat úmysl či vědomost o takovém jednání; otázka zavinění není v daňovém řízení relevantní. Na poskytnutí služeb se podle správce daně podílel řetězec subjektů, na jehož konci stála stěžovatelka. Cena sjednaná mezi ní a KVPS byla několikanásobně vyšší než cena, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. Správce daně proto dospěl k závěru, že šlo o jinak spojené osoby. Správce daně současně popsal nestandardnosti u společností KVPS, Brenta, Action Racing Mania a Light promotion (nezveřejňování účetních závěrek, nekontaktnost, nereagování na výzvy správce daně nebo výběr hotovosti z účtu). Uvedl rovněž, že je nestandardní, že si stěžovatelka neověřila nabídku na trhu.

[4] Dodatečným platebním výměrem ze dne 9. 8. 2017, č. j. 778990/17/2401-50523-403389, byla stěžovatelce doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 9. 2011 do 31. 12. 2012 ve výši 570 760 Kč (a současně jí vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 114 152 Kč). Dále stěžovatelce byla dodatečným platebním výměrem ze dne 9. 8. 2017, č. j. 779064/17/2401-50523-403389, podle týchž zákonných ustanovení doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 ve výši 358 340 Kč (a současně jí vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 71 668 Kč).

[5] Stěžovatelka v odvolání proti těmto dodatečným platebním výměrům namítla, že správce daně nevysvětlil a neprokázal, proč ji spolu s dalšími subjekty považuje za jinak spojené osoby podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP. Odkázala na judikaturu ohledně vědomosti daňového subjektu o účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty. Argumentace správce daně je podle ní nelogická. Lze totiž stěží uvěřit, že by poplatník vynaložil náklad ve výši 100 %, aby mohl následně ušetřit 19 % na dani z příjmů právnických osob. Smluvní partner s ní není nijak spojen; měla by proto z tohoto jednání čistou ztrátu. Nebylo prokázáno, že by věděla či měla vědět o zapojení do řetězce. Podle stěžovatelky není smyslem § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP považovat za jinak spojenou osobu každý subjekt, se kterým někdo jiný naváže smluvní vztah. Takový subjekt totiž musí jednat s úmyslem snížit základ daně nebo zvýšit daňovou ztrátu. Podle stěžovatelky proto správce daně musí prokázat vědomé zapojení do smluvního vztahu s tímto záměrem; jde dle ní o základní podmínku pro použití § 23 odst. 7 ZDP.

[6] Žalovaný v rozhodnutí o odvolání k výše uvedeným námitkám uvedl, že § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP nevyžaduje prokázání aktivního jednání všech subjektů a jednotící úmysl. Odkázal na závěr rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30, podle kterého toto ustanovení dopadá na všechny osoby v řetězci, které se vztahu vytvořeného za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty přímo či nepřímo účastnily a profitovaly z něj. Ústavní soud v usnesení ze dne 12. 8. 2014, sp. zn. II. ÚS 2764/13, potvrdil závěry NSS, podle kterých postačí, že správce daně prokáže existenci řetězce dodavatelů, že je v něm daňový subjekt zapojen, průběh toku finančních prostředků a odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami. Podle žalovaného by bylo proti smyslu a účelu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP, aby jinak spojenou osobou nebyla i stěžovatelka, která by za totožnou službu (pokud by ji nepořídila od KVPS) vynaložila mnohonásobně nižší částku. Stěžovatelka si tak v konečném důsledku snižovala základ daně za služby (srov. body 93 až 95). Žalovaný dále uvedl, že stěžovatelka žádnými relevantními důkazy nevyvrátila pochybnosti správce daně o účelu obchodních transakcí a výši sjednané ceny (srov. bod 98). Na několika místech napadeného rozhodnutí poukázal žalovaný na to, že správce daně prověřoval okolnosti, které by se mohly vztahovat k nestandardnímu navýšení konečné ceny. Zjistil některé neobvyklé okolnosti týkající se KVPS i předchozích článků řetězce; jednalo se mimo jiné o nezveřejňování účetních závěrek, neposkytnutí součinnosti správci daně, vybírání hotovosti bezprostředně po připsání bezhotovostní platby, personální propojení mezi KVPS a Brenta (srov. body 39, 74). Stěžovatelka neuvedla pro mnohonásobně vyšší cenu žádný racionální ekonomický důvod. Podle žalovaného je nestandardní, že si neověřila nabídku na trhu (srov. bod 100).

[7] Stěžovatelka v žalobě zopakovala argumentaci uvedenou v odvolání (srov. bod [5] výše). Znovu zdůraznila, že správce daně nevysvětlil, proč ji považuje za spojenou osobu; jeho argumentace je nelogická a neodpovídá ekonomické realitě. Odkázala na judikaturu k dani z přidané hodnoty a namítla, že nebylo prokázáno, že by věděla či měla vědět o zapojení do řetězce, a že jinak spojené osoby musí jednat s úmyslem snížit základ daně nebo zvýšit daňovou ztrátu. Pokud správce daně poukazoval na některá nestandardní jednání KVPS, jednalo se o informace, které získal až se značným časovým odstupem a v důsledku využití jeho pravomocí. Stěžovatelce nebyly známy další společnosti zapojené do řetězce. V replice k vyjádření žalovaného stěžovatelka setrvala na svém tvrzení,

že spojenými osobami jsou pouze ty, které do smluvního vztahu vstoupí s úmyslem snížit základ daně nebo zvýšit daňovou ztrátu. Poukazy žalovaného na další subjekty nejsou relevantní; stěžovatelka s nimi nebyla ve smluvním vztahu.

[8] Krajský soud rozsudkem ze dne 29. 1. 2020, č. j. 30 Af 23/2018-61 (dále jen „napadený rozsudek"), podanou žalobu zamítl. Konstatoval, že pro použití § 23 odst. 7 ZDP je třeba, aby 1/ šlo o spojení osob ve smyslu ZDP a 2/ aby správce daně prokázal, že se ceny sjednané mezi těmito osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (rozsudek NSS ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31). Správce daně prokázal řetězec dodavatelů reklamního plnění. Naopak stěžovatelka neprokázala racionální důvody pro násobně zvýšenou cenu za odvysílání reklamy. Jde-li o spojení osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP, krajský soud vyšel zejména z rozsudku NSS ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30. Ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP dle něj nevyžaduje prokázání aktivního jednání všech subjektů a jednotící úmysl. Nemusí se jednat pouze o osoby, které skutečně a bezprostředně vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně či zvýšení daňové ztráty. Jde také o všechny další osoby, které se takového vztahu přímo či nepřímo účastnily a měly z něj prospěch. Subjektivní stránka jednání daňového subjektu není podstatná. Daňové orgány prokázaly existenci dodavatelských řetězců, v nichž docházelo k fakturaci cen za reklamní plnění a k toku peněz. Stěžovatelka do nich byla zapojena tím, že s konečným dodavatelem sjednala poskytnutí služby a hradila za ni částky násobně zvýšené oproti původní ceně služby. Krajský soud se ztotožnil i se závěrem žalovaného, že stěžovatelka žádnými relevantními důkazy nevyvrátila pochybnosti správce daně o účelu obchodních transakcí a výši sjednané ceny. Dospěl k závěru, že v daňovém řízení bylo prokázáno, byť i pouze nepřímými důkazy, že existuje řetězec dodavatelů, v němž byla stěžovatelka zapojena, průběh toku finančních prostředků a odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami. Zapojení do řetězce přinášelo stěžovatelce výhodu; podstatným zvýšením výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů si totiž snížila základ daně.

## II. Kasační stížnost a další podání

[9] Proti rozsudku krajského soudu podala stěžovatelka kasační stížnost, ve které navrhla jej zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení. Brojí proti jeho věcné i právní nesprávnosti, rozporu s obsahem správního spisu a neúplnosti vypořádání žalobních námitek. Namítá, že v průběhu daňové kontroly zpochybňovala možnost použití § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP na projednávanou věc. Správce daně neprokázal a nevysvětlil, na základě čeho dospěl k závěru, že stěžovatelka je spojenou osobou. Naplnění této podmínky je odůvodněno pouze tím, že byla zjištěna cena plnění, která se liší od ceny obvyklé. To popírá smysl § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP. Následek (tj. rozdíl mezi cenou uskutečněnou a cenou obvyklou) je zaměňován s tím, zda jde o spojené osoby. Prokázání existence řetězce dodavatelů nepostačuje k naplnění podmínek podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP; opomíjí totiž podmínku vytvoření právního vztahu převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. To krajský soud přešel tím, že důsledkem byla daňová výhoda stěžovatelky spočívající ve vyšším odečtu nákladů. V takovém případě by však jakýkoliv smluvní vztah, na jehož základě

stěžovatelka zaplatí zdanitelné plnění, naplňoval podmínky existence spojených osob. Ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP nelze vykládat takto široce; správce daně by podle něj totiž mohl postupovat vždy. Závěr krajského soudu je v rozporu s ekonomickou realitou. Stěžovatelka podle něj vynaložila 100% náklad, aby mohla ušetřit 19 % na dani z příjmů právnických osob. Forma vědomosti daňového subjektu by měla být řešena vždy. Znakem spojených osob je z povahy věci společný záměr v řetězci snížit daňový základ nebo zvýšit daňovou ztrátu.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti konstatoval, že podmínky § 23 odst. 7 ZDP byly naplněny. Stěžovatelka na výzvu správce daně nevysvětlila rozdíl mezi poskytnutou a obvyklou cenou. Plnění bylo realizováno přes řetězec subjektů, což vedlo ke značnému navýšení ceny. Částky placené dodavateli byly násobně zvýšené oproti původní ceně služby. Výhodou navýšení ceny bylo zvýšení nákladů a snížení základu daně stěžovatelky. V doplnění vyjádření dále zmínil, že stěžovatelka neprovedla průzkum trhu a kalkulaci předpokládaných dopadů reklamních služeb před uzavřením smluv. Za objektivní okolnost lze považovat i nezveřejnění účetní závěrky; stěžovatelka též rezignovala na prověření dodavatele ve veřejně dostupných zdrojích a jednala s osobou, která nebyla jednatelem ani společníkem dodavatele. NSS v rozsudku ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 428/2019-39, potvrdil jako chybějící daň to, že z důvodu nekontaktnosti nebylo možné u dodavatele ověřit, zda přiznal a uhradil daň ve správné výši; v této věci byla chybějící daň založena na nemožnosti ověřit tvrzené údaje.

[11] Stěžovatelka v replice k vyjádření žalovaného akcentovala, že předmětem řízení je daň z příjmů právnických osob, nikoliv DPH. Jejím smluvním partnerem byla společnost, se kterou řadu let spolupracovala bez jakýchkoliv problémů. Správci daně doložila kalkulaci příznivého efektu reklamy na příjmy; došlo k navýšení obratu o 19 % v letech následujících po uskutečnění reklamy, pročež ji opakovaně zadala. Žalovaný ji nutí, aby místo prověřeného smluvního partnera využila služeb někoho, kdo nabídne nejnižší cenu. Smluvního partnera před uzavřením každé smlouvy prověřila. Většina smluvních vztahů je dle ní sjednána s osobami, které nejsou statutárním orgánem společnosti. Apeluje na to, že by měl být zkoumán hospodářský důvod transakce. V řízení byl prokázán důvod zadání televizní reklamy a její příznivý vliv na obrat stěžovatelky. Nadto podezřele nízká marže smluvního partnera by mohla být znakem daňového podvodu. V doplnění kasační stížnosti dále uvedla, že podle rozsudku NSS ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67, samotné překročení ceny obvyklé nutně neznačí, že si daňový subjekt počíná nezákonným způsobem nebo že účelem existujícího právního vztahu je získání zakázané daňové výhody. Existence právního vztahu je pouze jednou z podmínek jinak spojených osob; musí být dále prokázány další nezvyklé okolnosti vedoucí k závěru o zastíraném účelu vztahu. Tyto závěry potvrzuje také rozsudek NSS ze dne 10. 9. 2021, č. j. 1 Afs 110/2021-78.

## III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tím, zda byly splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je ve smyslu § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších

předpisů (dále jen „s. ř. s.“) přípustná, stěžovatelka je v řízení zastoupena advokátem dle § 105 odst. 2 s. ř. s., a jsou splněny i obsahové náležitosti stížnosti dle § 106 s. ř. s.

[13] Soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a přípustně uplatněných důvodů. Stěžovatelka napadá rozsudek krajského soudu z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[14] Kasační stížnost je důvodná.

### *III.1 Relevantní právní úprava a judikatura*

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

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

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

[18] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30, konstatoval, že *„dikce § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona č. 586/1992 Sb., 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 v řetězci, které se takového vztahu, ať již přímo nebo nepřímo, účastnily a profitovaly z něj (snížením základu daně nebo zvýšením daňové ztráty). Je výlučně na daňovém subjektu, jako koncovém účastníku řetězce, aby správci daně - k jeho výzvě - uspokojivě doložil a prokázal relevantními důkazy, že zde existovaly racionální důvody pro nákup zboží či služeb za ceny, které přesahují (zde cca 20x) ceny v běžných obchodních vztazích (mezi nezávislými osobami). Otázka*

*prokázání zavinění daňového subjektu při správě daní (oproti řízení trestnímu) je v tomto směru irelevantní skutečností.*"

[19] V rozsudku ze dne 28. 1. 2021, č. j. 3 Afs 393/2019-43, NSS obecně uvedl, že správce daně nese důkazní břemeno ohledně existence jinak spojených osob a že se ceny mezi těmito osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami. Má-li tyto skutečnosti za prokázané, musí dát daňovému subjektu prostor k uspokojivému vysvětlení rozdílu mezi cenami. V souvislosti s východiskem, podle kterého správce daně není povinen prokázat, že daňový subjekt byl do řetězce jinak spojených osob zapojen vědomě, dále uvedl, že ustanovení § 23 odst. 7 ZDP je „*konstruováno objektivně tak, že rozhodující je odlišnost sjednaných cen mezi spojenými osobami od cen mezi nezávislými subjekty nebo obdobných podmínek, bez uspokojivého doložení tohoto důvodu, a* (...) *neposkytuje prostor pro hodnocení subjektivní stránky jednání spojených osob*". Ke spojení osob ve smyslu citovaného ustanovení poukázal na cíl spočívající v dosažení zvýšení nákladů a snížení daně. Tento rozsudek NSS byl předmětem ústavní stížnosti, kterou Ústavní soud odmítl usnesením ze dne 18. 5. 2021, sp. zn. IV. ÚS 880/21.

[20] Naopak v rozsudku ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67, NSS dospěl k závěru, který vtělil do právní věty, dle níž „*předpokladem úpravy základu daně podle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, je zjištění, že se jedná o vztah mezi spojenými osobami. Až poté, co správce daně unese důkazní břemeno ve vztahu k této podmínce, může přikročit k posuzování, zda se ceny sjednané mezi spojenými osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Závěr o tom, že účastníci právního vztahu jsou osobami jinak spojenými 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.*" Konstatoval přitom, že „*zjištění, zda se sjednaná cena liší od ceny obvyklé, respektive od ceny, která by byla sjednána za obdobných podmínek mezi nespojenými osobami, totiž přichází v úvahu jen tehdy, unese-li správce daně břemeno tvrzení a břemeno důkazní ve vztahu k prokázání, že se v posuzovaném případě jedná o právní vztah vytvořený mezi spojenými osobami (v daném případě mezi tzv. jinak spojenými osobami). Podmínky aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů* (...) *představují určitý algoritmus, v němž je nezbytně třeba dodržet pořadí jednotlivých kroků. Pouze za situace, kdy správce daně zjistí, že dotčené subjekty jsou osobami spojenými, může posuzovat, zda cena mezi nimi sjednaná překročila cenu obvyklou. Opačný postup je nepřijatelný, neboť samotné překročení ceny obvyklé (byť se může jednat o překročení markantní), nutně neznačí, že si daňový subjekt počíná nezákonným způsobem, či že účelem existujícího právního vztahu je získání zakázané daňové výhody, respektive krácení státu na daních.*" Podle tohoto rozhodnutí tedy ze samotného navýšení ceny nelze bez dalšího usuzovat na propojenost daňových subjektů podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP. Vysoká cena může představovat prvotní indicii pro zkoumání, zda jde o spojené osoby. Nemůže však jít o vodítko jediné. V dané věci se však nejednalo o řetězec subjektů, v němž by docházelo k přeprodávání totožné služby, neboť „*správcem daně vymezený řetězec sestával toliko z dodavatele nájemních ploch, společnosti PAMBROKE a společnosti D. D. D. SERVIS, tj. odběratele.* [...] *o žádném řetězci ve skutečnosti ani hovořit nelze, neboť se v základních obrysech jedná o běžný obchodní model, přičemž žalovaný na žádné nestandardní okolnosti, vyjma navýšení ceny, v napadeném rozhodnutí neupozornil.*" Podobně se NSS vyslovil i v rozsudku ze dne 10. 9. 2021, č. j. 1 Afs 110/2021-78, kde tento výklad

do jisté míry posunul v tom smyslu, že vysokou cenu označil za jednu z indicií pro zkoumání existence spojených osob, která vede k tomu, aby byly zjišťovány další okolnosti.

### *III.2 Řízení před rozšířeným senátem*

#### *III.2.A Předložení věci*

[21] Rozhodující senát dospěl k závěru o rozpornosti stávající judikatury Nejvyššího správního soudu ohledně podmínek aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP, a to mezi rozsudky ze dne 28. 1. 2021, č. j. 3 Afs 393/2019-43, a ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67; zjistil přitom, že názory v nich vyjádřené nejsou u tohoto soudu ojedinělé. Postupem podle § 17 odst. 1 s. ř. s proto věc usnesením ze dne 22. 12. 2021, č. j. 2 Afs 132/2020-56, předložil k rozhodnutí rozšířenému senátu, a to s otázkou, zda *„zjištění existence výrazně zvýšené ceny předmětu smlouvy oproti ceně obvyklé bez uspokojivého vysvětlení rozdílu je dostatečnou podmínkou pro závěr o spojení osob za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nebo zda musí být správcem daně prokázány další skutečnosti v jednání daňového subjektu, které nasvědčují neobvyklosti obchodní transakce.“*

[22] Předkládající senát měl přitom za to, že prokázat spojení osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP [tedy že daňové subjekty vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty] je sice pro správce daně obtížné, přesto k tomu nepostačí toliko zjištění nadhodnocené ceny. Výjimkou by mohla být pouze situace, kdy by přemrštěnost ceny byla zcela zjevná a okolnosti konkrétního případu by nenabízely žádné jiné rozumné vysvětlení než to, že uskutečněná transakce je projevem spojení osob za účelem získání daňové výhody. Nelze-li spojení osob za účelem snížení daňové povinnosti prokázat, nemůže být základ daně upraven podle § 23 odst. 7 ZDP; nepřiměřenost ceny je řešitelná pouze v rámci posouzení účelnosti výdaje v dané výši ve vztahu k dosažení, zajištění či udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.

#### *III.2.B Názor rozšířeného senátu*

[23] Rozšířený senát usnesením ze dne 31. 10. 2023, č. j. 2 Afs 132/2020-63 (dále jen „usnesení RS“), věc předkládajícímu senátu vrátil. Naznal totiž, že v ní nemůže rozhodnout, neboť v jeho pravomoci není tvorba akademických rozhodnutí, která nemohou být předkládajícím senátem využita v jím řešeném případě (srov. odst. [16]); v projednávané věci totiž dle názoru rozšířeného senátu není jasné, zda je položená otázka relevantní pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti (srov. odst. [17]).

[24] Shrnul, že jádrem sporu prolínajícím se správním i soudním řízením je zejména otázka, zda daňové orgány dostatečně odůvodnily svůj závěr o tom, že stěžovatelka byla jednou ze součástí jinak spojených osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP. Rozšířený senát zdůraznil, že v rozsudku sp. zn. 1 Afs 109/2021 považoval NSS za odlišující kritérium od judikaturní linie založené rozsudkem sp. zn. 7 Afs 47/2013 právě otázku (ne)existence řetězce subjektů. První senát tehdy řešil situaci, kterou vyhodnotil tak, že daňový subjekt nebyl součástí řetězce subjektů; závěr o spojení osob tedy byl zjevně založen pouze na samotné skutečnosti navýšení ceny, což považoval za nepřípustné.

Rozšířený senát konstatoval, že *„stěžovatelka v nyní řešené věci zejména namítá, že správní orgány nedostatečně odůvodnily závěr o jinak spojených osobách a že správce daně musí prokázat vědomé či úmyslné zapojení do smluvního vztahu, jehož účelem je snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, aby šlo o jinak spojené osoby podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Argumentace k tomu, že jediným kritériem pro správní orgány byla cena, se explicitně objevuje až v kasační stížnosti. Věc řešená předkládajícím senátem se tak liší od věci řešené v rozsudku D.D.D. SERVIS OPAVA I* (sp. zn. 1 Afs 109/2021). *Předmětem sporu je v prvé řadě přezkoumatelnost závěrů žalovaného a potažmo krajského soudu, ohledně toho, zda lze stěžovatelku považovat za jinak spojenou osobu*“ (srov. odst. [30] usnesení RS). Poukázal na to, že *„skutkové i právní závěry v této věci jsou značně nepřehledné. Správní orgány i krajský soud vyšly zejména ze samotného zapojení stěžovatelky do řetězce, ale vedle toho opakovaně v různých souvislostech poukázaly i na podle nich nestandardní okolnosti týkající se tohoto řetězce.* (...) *V prvé řadě musí být závěry krajského soudu, případně žalovaného, přezkoumatelné. Pokud přezkoumatelné budou, pak musí být zřejmé, o jaké konkrétní skutečnosti opřel žalovaný a krajský soud své závěry o tom, že je stěžovatelka jinak spojenou osobou.*“ (srov. odst. [31] usnesení RS). Rozšířený senát poukázal taktéž na to, že v projednávané věci byla stěžovatelka, alespoň podle názoru krajského soudu, minimálně ve většině posuzovaných reklam součástí řetězce subjektů, ve kterém docházelo k přeprodeji služby. První senát se však ve svých rozsudcích sp. zn. 1 Afs 109/2021 a sp. zn. 1 Afs 110/2021 opřel o to, že nešlo o zapojení daňového subjektu do řetězce dodavatelů. (srov. odst. [32] usnesení RS).

[25] Nad rámec výše uvedeného rozšířený senát vysvětlil, že třetí senát v rozsudku sp. zn. 3 Afs 393/2019 nedospěl k závěru, že *„pro spojení osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů je postačující, že došlo k navýšení ceny oproti ceně obvyklé, jak uvádí předkládající senát. Rozpor mezi těmito rozsudky* (tj. sp. zn. 3 Afs 393/2019 a sp. zn. 1 Afs 109/2021) *proto neexistuje*“; třetí senát totiž vycházel ze skutečnosti, že daňový subjekt byl zapojen do řetězce jinak spojených osob (srov. odst. [36] usnesení RS).

[26] Rozšířený senát pak uzavřel, že *„druhý senát musí předně posoudit, zda je rozhodnutí žalovaného a napadený rozsudek vůbec přezkoumatelný. Dospěje-li k závěru, že ano, pak musí posoudit, z jakého důvodu považovaly správní orgány a krajský soud stěžovatelku za jinak spojenou osobu. Pokud by tímto důvodem byla pouze navýšená cena plnění a shledal-li by rozpor v prejudikatuře, nebo by se od ní chtěl odchýlit, mohl by věc znovu postoupit k rozhodnutí rozšířenému senátu*“ (srov. odst. [39] usnesení RS).

### *III.3 Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku*

[27] Rozhodující senát se tedy nejprve, v souladu se shora citovanými pokyny usnesení RS, zabýval tím, zda je napadený rozsudek vůbec přezkoumatelný [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], neboť jen u takového rozhodnutí lze zpravidla vážit další kasační námitky. Pokud jde o obsah samotného pojmu nepřezkoumatelnost, odkazuje Nejvyšší správní soud na svou ustálenou judikaturu k této otázce; srov. např. rozsudky NSS ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007-64, či ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005-245. Nepřezkoumatelností rozsudku pro nedostatek důvodů je nemožnost přezkoumat dané rozhodnutí, tj. zjistit jeho obsah nebo důvody, pro

které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-76, č. 1566/2008 Sb. NSS).

[28] Druhý senát vyšel ze závěru rozšířeného senátu, že pro posouzení stěžejní otázky v nynější věci, zda žalovaný unesl své důkazní břemeno ohledně toho, že stěžovatelka byla spojenou osobou ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP, je třeba mít postaveno najisto a precizně odůvodněno, na základě jakých konkrétních skutečností k tomuto závěru dospěl. Je totiž třeba rozlišovat, zda 1/ bylo prokázáno (a na základě jakých a jak přesvědčivých indicií se tak stalo), že daňový subjekt byl součástí řetězce jinak spojených osob [viz rozsudek NSS sp. zn. 3 Afs 393/2019], nebo jestli 2/ se jednalo o případ, kdy daňový subjekt součástí takového řetězce subjektů ve skutečnosti nebyl, resp. toto nebylo dostatečně podloženo. Tak tomu přitom může být například proto, že správcem daně vymezený „řetězec" sestával toliko z dodavatele, jedné další společnosti a odběratele (což představuje běžný obchodní model), pokud současně jedinou nestandardní okolností bylo navýšení ceny [viz rozsudek sp. zn. 1 Afs 109/2021]. Odůvodnění toho, zda a proč stěžovatelka byla součástí řetězce, je tedy v řešené věci kruciální otázkou; její řádné nezodpovězení by znamenalo nemožnost přezkoumat závěr o tom, že stěžovatelka byla spojenou osobou ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP.

[29] Krajský soud k existenci samotného řetězce uvedl, že *„na správci daně leželo břemeno tvrzení a důkazní břemeno ohledně naplnění podmínek aplikace § 23 odst. 7 ZDP (srov. rozsudky NSS ze dne 26.3. 2013, č. j. 9 Afs 87/2012-50, a ze dne z 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, publ. pod č. 2548/2012 Sb. NSS). Tuto svou povinnost správce daně splnil, když doložil existenci řetězce dodavatelů, jehož koncovým článkem byl žalobce"* (srov. odst. [48] napadeného rozsudku). Dále toliko konstatoval, že *„poskytnutí služby za reklamu 1 bylo zjištěno v řetězci firem: Česká televize → KV Production Servis, s.r.o. → TIMA, spol. s r. o., a poskytnutí služby za reklamu 2 a 3 bylo zjištěno v řetězci firem: Česká televize → Brenta s.r.o. → ??? → KV Production Servis, s.r.o. → TIMA, spol. s r. o.* (srov. odst. [55]); *poskytnutí služby za reklamu 4 bylo zjištěno v řetězci firem: Česká televize → Action Racing Mania, s.r.o. → ??? → KV Production Servis, s.r.o. → TIMA, spol. s r. o., a poskytnutí služby za reklamu 5 bylo zjištěno v řetězci firem: Česká televize → Light promotion s.r.o. → ??? → KV Production Servis, s.r.o. → TIMA, spol. s r. o."* (srov. odst. [56]). Nejvyšší správní soud předně zdůrazňuje, že v případě reklamy č. 1 se jedná pouze o obchodní vztah poskytovatele, jediného zprostředkovatele a odběratele. K takové situaci však již dříve vyslovil, že o žádném „řetězci" ve skutečnosti ani hovořit nelze, neboť se v základních obrysech jedná o běžný obchodní model (srov. rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 109/2021); krajský soud přitom nikterak nevysvětluje, proč by tomu v řešené věci mělo být jinak, resp. z jakých důvodů by takový obchodní vztah tří subjektů měl naplňovat znaky řetězce spojených osob. V případě reklam č. 2 – 5 sice v „řetězci", skrze nějž si stěžovatelka obstarala svou propagaci, figuroval též další subjekt (zjištěn a popsán byl vždy pouze jeden navíc oproti reklamě č. 1, tj. byli zapojeni celkem dva „zprostředkovatelé"), avšak absentuje bližší odůvodnění toho, proč takový obchodní model bez dalšího objektivně představuje právní vztah vytvořený převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

[30] Současně krajský soud zdůraznil, že správci daně vznikly pochybnosti o výši sjednaných cen za obstarání televizní reklamy (odst. [46]); výzvou k doložení rozdílu mezi sjednanými cenami a cenami zjištěnými správcem daně, které by byly sjednány mezi

nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za obdobných podmínek, proto dle něj přešlo důkazní břemeno na stěžovatelku (srov. odst. [48]). Té je pak vytýkáno, že tyto pochybnosti žádnými relevantními důkazními prostředky neodstranila (srov. odst. [53]). Zároveň krajský soud poukazoval (spíše než na skutečnosti svědčící o zapojení stěžovatelky do objektivně existujícího řetězce, který vznikl převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty) na subjektivní jednání (postup) stěžovatelky při zajišťování své propagace, resp. sjednávání ceny za jí poskytovanou reklamu. Zmínil to, že pokud *„by si daňový subjekt prověřil možnost odvysílání sponzorského vzkazu „nezprostředkovaně", přímo od České televize, zjistil by, že inzertní prostor byl v daném období obchodován jak Českou televizí, tak korporací Media Master, a právě sám daňový subjekt by měl možnost (i jako jediný sponzor) získat odvysílání sponzorského vzkazu v tomto případě za cenu několikanásobně nižší. Odvolacímu orgánu se jako zcela nestandardní jeví neprovedení ověření dané nabídky na trhu. Pokud daňový subjekt znal skutečného poskytovatele uvedených služeb (tj. Českou televizi), bylo nejjednodušší tuto korporaci se svým požadavkem oslovit přímo a získat tak základní informace o ceně této služby"* (srov. odst. [53]). Jakkoli jde o argumentaci racionální, vytýká stěžovatelce zejména to, že nepostupovala jinak (tj. nesjednala poskytnutí reklamy přímo s Českou televizí, v důsledku čehož by za toto plnění neplatila dle správce daně přemrštěnou cenu). Tyto výhrady ovšem nejsou vůbec založeny na tom, že by stěžejní skutečností mělo být, že stěžovatelčin (dle jejího tvrzení letitý, ověřený a pro ni spolehlivý) smluvní partner – zprostředkovatel reklamy byl součástí řetězce dodavatelů. Stěžovatelce lze tedy přisvědčit v tom, že celé odůvodnění závěrů krajského soudu stojí v zásadě právě na rozhodující okolnosti, že zjištěná cena poskytnutého plnění (reklamy) se se lišila od ceny obvyklé.

[31] Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že aby bylo možné učinit závěr o tom, že stěžovatelka byla spojenou osobou ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP, bylo by předně nezbytné lépe odůvodnit objektivní existenci správcem daně tvrzeného řetězce subjektů vytvořeného převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, do nějž byla stěžovatelka zapojena (aby bylo možné postupovat podle závěrů vyslovených např. v rozsudku NSS sp. zn. 3 Afs 393/2019); bez spolehlivého prokázání této skutečnosti totiž současně platí také právní názor, že *„samotné překročení ceny obvyklé (byť se může jednat o překročení markantní), nutně neznačí, že si daňový subjekt počíná nezákonným způsobem, či že účelem existujícího právního vztahu je získání zakázané daňové výhody, respektive krácení státu na daních"* (srov. rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 109/2021). Z tohoto důvodu kasační soud naznal, že napadený rozsudek nemůže přezkoumat, neboť z jeho odůvodnění jednoznačně neplyne, kterou ze shora naznačených judikaturních linií je namístě následovat.

## IV. Závěr a náhrada nákladů řízení

[32] Nejvyšší správní soud proto napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). V něm bude soud vázán vysloveným právním názorem (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[33] Krajský soud v novém rozhodnutí rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 13. prosince 2023

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu