



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **EWE s. r. o.**, se sídlem Dvorská 605, Lanškroun – Žichlínské Předměstí, zastoupena Mgr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem Jiráskova 228, Mělník, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 3. 2013, č. j. 31 Af 67/2012 – 31,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně EWE s. r. o. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 3. 2013, č. j. 31 Af 67/2012 – 31, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Hradci Králové (dále také „krajský soud“) napadeným rozsudkem zamítl žalobu společnosti EWE s. r. o., kterou se domáhala přezkoumání a zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále též „finanční ředitelství“) ze dne 17. 5. 2012, č. j. 2980/12-1200-604859, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a současně potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Ústí nad Orlicí (dále také „správce daně“) ze dne 2. 11. 2011, č. j. 151148/11/273910602321, kterým byla žalobkyni dodatečně zvýšena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 o 1.311.870 Kč a stanoveno penále ve výši 262.374 Kč (dále dále jen „daň“).

Krajský soud při svém rozhodování nejprve vymezil obsah podání účastníků řízení, dosavadní průběh správního řízení a skutkovou podstatu věci. Základem sporu mezi účastníky řízení bylo posouzení otázky zákonnosti rozhodnutí finančního ředitelství, které po provedené daňové kontrole mj. daně z příjmů právnických osob za léta 2007 a 2008 dodatečně stanovilo žalobkyni daň z příjmů právnických osob za rok 2008 za použití § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2008 (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Krajský soud se proto zabýval, zda takový postup finančního ředitelství měl zákonnou oporu, odpovídal skutkovým zjištěním z průběhu daňové kontroly a zda při tomto stanovení daně finanční ředitelství dodrželo zákonné postupy pro stanovení, resp. dodatečné stanovení daně žalobkyni (dokazování a hodnocení důkazů). Ze skutkových zjištění bylo zřejmé,

že žalobkyně na základě faktur od společnosti BP Property s. r. o., resp. Property Praha s. r. o. (dále též „dodavatel nebo Property“) hradila částky za vysílané televizní spoty na TV Sport, TV AXN a TV Spektrum, v celkové výši 7.088.000 Kč, které po té účtovala na vrub nákladového účtu 518.600. Žalobkyně unesla své důkazní břemeno, když doložila formálně bezvadné účetnictví (evidenci), které korespondovalo s údaji v jejím daňovém přiznání. Uspokojivě však již nedoložila a neprokázala své tvrzení, že deklarované částky za reklamní spoty odpovídají ceně obvyklé mezi nezávislými subjekty (v běžném obchodním styku). Skutkové okolnosti svědčí tomu, že se žalobkyně účastnila vytvoření právního vztahu s jinou osobou převážně za účelem snížení svého základu daně, resp. že se jednalo o vztah jinak spojených osob ve smyslu ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů. Krajský soud se - obdobně jako finanční ředitelství - zabýval otázkou, zda ceny sjednané mezi žalobkyní a jejím dodavatelem – společností Property, odpovídají cenám mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. Zjistil při tom, že obstojí závěry správních orgánů o jejich zřejmě nepřiměřenosti (nadhodnocení), a to v řetězci firem, jejichž konečným článkem (a také uplatňovatelem nákladů) byla právě žalobkyně. Na tom nic nemění ani žalobkyně v odvolacím řízení předložený důkazní prostředek – znalecký posudek, od kterého dovozovala zpochybnění závěru a postupu správce daně při zjištění obvyklé ceny reklamních spotů. Krajský soud shledal rovněž nedůvodnou žalobní námitku, kterou se žalobkyně domáhala aplikace ust. § 99 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), když vyslovila přesvědčení, že si finanční ředitelství (správce daně) nemůže učinit sám úsudek o tom, zda byl spáchán trestný čin či přestupek, ani kdo za něj odpovídá. Z napadeného rozhodnutí finančního ředitelství totiž vůbec nevyplývá, že by se tímto směrem ubíraly úvahy odvolacího správního orgánu a správce daně. Otázka aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů také není navázána na okolnost, zda byl někým (žalobkyní) spáchán trestný čin, či přestupek. Na tom nic nemění ani okolnost, že impulsem k zahájení daňové kontroly žalobkyně byl podnět (oznámení) Policie České republiky. Krajský soud proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s., jako nedůvodnou zamítl.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně – EWE s. r. o. jako stěžovatelka (dále jen „stěžovatelka“) včasnou kasační stížnost, kterou opřela o ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Stěžovatelka krajskému soudu nejprve vytkla, že v odůvodnění rozsudku chybí logická úvaha opřená o důkazy, že vytvořila právní vztah s jinou osobou převážně za účelem snížení základu daně. Správním soudem uváděné skutečnosti sice svědčí tomu, že „nějaké třetí osoby“ vytvořily mezi sebou vztah za tímto účelem, ale již neuvádí, který důkaz svědčí o tom, že to byla právě ona, kdo by takový vztah vytvořil za účelem snížení základu daně, jak to má na mysli ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů. Tato vada soudního rozhodnutí je o to závažnější, neboť sama namítala, že ve správním řízení (ve zprávě o daňové kontrole) nebyly uvedeny žádné důkazy, které by svědčily tomu, že byla vědomě zapojena do řetězce jinak spojených osob. Jedná se tak pouze o nijak neprokázané domněnky správce daně. Žádné takové důkazy nepředestřela ani Policie České republiky ve svém podnětu správci daně. Pokud takové závěry posléze posoudil krajský soud jako správné, je jeho rozsudek založen na nedostatečných nebo nesprávných skutkových zjištěních. Pokud totiž správní soud akceptoval závěry správních orgánů o naplnění podmínek k aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, byl povinen uvést, na základě jakých důkazů se ztotožnil se závěrem finančního ředitelství. Toto ale krajský soud neučinil a proto je jeho rozsudek nepřezkoumatelný. Je tomu tak i proto, že žádné takové důkazy neexistují a neuvedl je správce daně, finanční ředitelství a ani krajský soud. Pokud je jí známo, v jiných věcech – např. ve věci odvolání společnosti STECOMTRA s. r. o., DIČ:26847469 (další koncový odběratel předmětného řetězce), Finanční ředitelství v Ostravě ve svém rozhodnutí o odvolání uvedlo, že se správci daně nepodařilo shromáždit takové důkazy, které by prokázaly, že by odvolatel věděl nebo mohl vědět, že je součástí tohoto řetězce (přitom měl stejné podklady od policie jako správní orgány v její věci). Vzhledem k tomu, že v její věci nebylo prokázáno, že by byla osobou jinak spojenou ve smyslu ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, nebyl zde

pokračování

zákonný důvod, aby ji správce daně vyzýval k doložení rozdílu mezi její nákupní cenou a cenou obvyklou. Nestíhala jí tedy povinnost uspokojivě doložit tvrzený rozdíl v cenách. Správce daně proto neměl zákonné oprávnění o zjištěný rozdíl upravit základ daně. Jakékoliv zjišťování obvyklé ceny tudíž bylo irelevantní. Cenou obvyklou pro ní byla cena, za kterou služby nakupovala od svého dodavatele (společnost Property). Tato společnost své služby za jí uhrazené ceny nabízela i jiným subjektům. Fakturovaná cena v její věci odpovídala i ceně za obdobnou reklamu v jiných sdělovacích prostředcích. Krajský soud tedy nejen nesprávně vyložil ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, ale nadto nesprávně uvážil i o jejím důkazním břemenu. Nebyly-li materiálně dány pochybnosti správce daně, nebyla zde ani její povinnost prokázat rozdíly mezi cenami. Nelze tudíž uzavřít, že jako daňový subjekt uspokojivě nedoložila a neprokázala rozdíl v cenách jí nakoupených služeb a obdobných služeb kontrahovaných mezi nespojenými osobami. Krajský soud tak nesprávně uvážil o otázce unesení důkazního břemene daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu]. Vzhledem k tomu, že se krajský soud bez bližšího odůvodnění přiklonil pouze k právnímu názoru finančního ředitelství, čímž mj. aproboval nezákonný postup správních orgánů, je jeho rozsudek i nepřezkoumatelný. Tímto vadným postupem pak správní soud porušil i její právo domáhat se ochrany svých práv u nezávislého a nestranného soudu.

Odvolací finanční ředitelství v písemném vyjádření ke kasační stížnosti považuje mimořádný opravný prostředek za nedůvodný. Rozsudek krajského soudu je věcně správný a není nepřezkoumatelný. Zcela neopodstatněná je námitka, že krajský soud stejně jako správní orgány neuvádí, který důkaz svědčí tomu, že stěžovatelka vytvořila právní vztah s jinou osobou převážně za účelem snížení základu daně. Jak krajský soud, tak i správní orgány se vypořádaly s otázkou jinak spojených osob a tuto skutečnost řádně prokázaly. Stěžovatelka byla na konci tohoto řetězce, když nakoupila reklamu za cenu 22x vyšší, než za jakou tuto službu účtoval první článek řetězce, poskytující ji za obvyklou cenu. Byly prokázány jak existence tohoto řetězce, tak i částky, které byly v tomto řetězci fakturovány. Správní orgány tak splnily své důkazní břemeno podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a prokázaly objektivní stav, tedy že stěžovatelka byla součástí řetězce jinak spojených osob. Navrhuje tedy, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu, při vázanosti rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není opodstatněná.

Jelikož z kasační stížnosti vyplývá, že ji stěžovatelka podala nejen z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., ale také z důvodu obsaženého v ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy pro nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, případně pro jinou vadu řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve námitkou nezákonnosti rozsudku krajského soudu z důvodu podřaditelného pod ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Je tomu tak proto, že by bylo přinejmenším předčasné, aby se kasační soud nejdříve zabýval právním posouzením věci samé, bylo-li by současně napadené rozhodnutí krajského soudu skutečně nepřezkoumatelné, či založené na jiné vadě řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé.

Stěžovatelka dovozuje nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu z toho, že se správní soud bez bližšího přiklonil k názoru finančního ředitelství, resp. se s tímto názorem ztotožnil, aniž by rozvedl, z jakých důvodů a na základě jakých důkazů k tomuto závěru dospěl. Současně namítala, že v rozsudku absentuje logická úvaha (podepřená důkazy), která by svědčila vyslovenému závěru, že stěžovatelka vytvořila právní vztah s jinou osobou převážně za účelem snížení základu daně, jak to má na mysli ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů (rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů a je současně zatížen i jinou vadou řízení ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud při posuzování nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. náleze Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu, náleze Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, jakož i pojem právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je i *povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit* (ve správním soudnictví podle ust. § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění rozhodnutí proto musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé.

Nejvyšší správní soud nepominul ani náleze Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06 (dostupný na [www.nalus.usoud.cz](http://www.nalus.usoud.cz)), v němž Ústavní soud vyslovil, že „*odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena*“. Ostatně Ústavní soud i v nálezu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08 (dostupný na [www.nalus.usoud.cz](http://www.nalus.usoud.cz)), rovněž konstatoval, že: „*Soudy jsou povinny svá rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny*“.

Otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí správních soudů se Nejvyšší správní soud zabýval ve své judikatuře již dříve. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, který byl uveřejněn pod č. 244/2004 Sbírký rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v němž vyložil, že: „*Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné*“. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, který byl publikován ve Sbírcce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 133/2004, pak vyslovil Nejvyšší správní soud názor, že: „*Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatecích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny*“. Nejvyšší správní soud též judikoval v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, dostupném na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), že pokud „*z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.*“. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, dostupném na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), tento soud vyslovil právní názor, že: „*Nezabýval-li se krajský soud řádně uplatněným žalobním bodem a místo toho odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného správního orgánu, které problematiku, na niž žalobní bod dopadal, vůbec neřešilo, nelze než soudní rozhodnutí zrušit, neboť je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]*“. V rozsudku ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75, dostupném na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), pak Nejvyšší správní soud judikoval, že: „*Rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, pokud z něho jednoznačně nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle*

pokračování

*jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí“.*

Za jinou vadu řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] lze podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2009, č. j. 8 As 49/2008 - 62, který je dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), považovat např. takový postup krajského soudu, který rozhodne bez jednání v době, kdy ještě neuplynula lhůta, kterou stanovil účastníkům řízení k vyjádření, zda souhlasí s rozhodnutím věci bez jednání. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2009, č. j. 7 Aps 2/2009 - 197, je řízení před krajským soudem zatíženo jinou vadou řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé i tehdy, „*existuje-li rozpor mezi obsahem žaloby a jejím petitem, případně je protichůdný již samotný petit, a tyto rozpory nebyly odstraněny ani po provedeném jednání před soudem*“. Jinou vadou řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé je např. i postup krajského soudu, který přezkoumá a poté zruší žalobou napadené správní rozhodnutí z důvodu, který nebyl žalobcem uplatněn (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006-63, dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).

Nejvyšší správní soud konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal krajský soud za rozhodný a jak uvážil o pro věc zásadních skutečnostech (uplatněných žalobních bodech), resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění soudního rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění lze dovodit, z jakého skutkového stavu soud vyšel a jak o něm uvážil. Co do rozsahu přezkoumávání správního rozhodnutí (po věcné stránce) je správní soud, nestanoví-li zákon jinak (srov. ust. § 75 odst. 2 s. ř. s. v návaznosti na ust. § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), vázán dispoziční zásadou. Současně z rozsudku musí být patrné, jak se správní soud vypořádal se vznesenými žalobními body a k nim se vztahující zásadní žalobní argumentací. Ponechat stranou nelze ani okolnost, že odůvodnění soudního rozhodnutí v podstatě předurčuje možný rozsah opravného prostředku vůči němu ze strany účastníků řízení. Pokud by soudní rozhodnutí vůbec neobsahovalo odůvodnění nebo by nereflektovalo na žalobní námitky a na zásadní argumentaci, o kterou se opírá, pomíjelo by jednotlivá podání žalobce a námitky v nich uvedené, mělo by to nutně za následek jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost. Měl-li by pak být rozsudek krajského soudu založen na jiné vadě řízení ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., muselo by se jednat o takovou vadu v řízení před krajským soudem, která by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

O takový případ však v projednávané věci nejde.

Z napadeného rozsudku krajského soudu je zřejmé, že správní soud při svém rozhodování posuzoval zákonnost napadeného rozhodnutí finančního ředitelství v mezích podané správní žaloby stěžovatelky ze dne 16. 7. 2012. Vyplyvá z něj, z jakého skutkového stavu vyšel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil. Z rozsudku krajského soudu je rovněž patrné, z jakých důvodů ob stojí žalobou napadené rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 17. 5. 2012, č. j. 2980/12-1200-604859, resp. proč má krajský soud vyslovené právní závěry tohoto správního orgánu za správné a naopak, z jakých důvodů má žalobní námitky stěžovatelky za liché, mylné a vyvrácené. V tomto směru je třeba zdůraznit i zásadu soudního řádu správního, vyjádřenou v ust. § 75 s. ř. s., podle které je krajský soud při přezkoumávání správních rozhodnutí jednak vázán dispoziční zásadou a jednak je povinen vycházet ze skutkového a právního stavu věci, který zde byl v okamžiku rozhodování správního orgánu. Tato zásada především vyjadřuje vázanost správního soudu návrhem žalobkyně s tím, že soudu nepřísluší vyhledávat důvody a argumenty svědčící tvrzení toho kterého účastníka řízení.

Rozsudek krajského soudu jednoznačně deklaruje, že tento soud vyšel ze skutkového stavu zjištěného správními orgány, když stěžovatelka i finanční ředitelství vyslovily souhlas

s rozhodnutím ve věci bez nařízení jednání (str. 8 odst. 4). Z podané správní žaloby ostatně ani nepřímou nevyplývá, že by se stěžovatelka domáhala doplnění skutkových zjištění správních orgánů a za tím účelem i doplnění dokazování před soudem. Krajský soud tedy neprováděl dokazování ve vlastním slova smyslu, ale pouze posuzoval, zda skutkové a právní závěry rozhodnutí žalovaného mají oporu v obsahu správního spisu a neodporují pravidlům logického hodnocení důkazů. Krajský soud přitom došel k tomu, že skutkové závěry, hodnotící soudy i právní závěry finančního ředitelství ob stojí, a proto se s nimi ztotožnil (str. 9, 10, 11 a 12 rozsudku). Z rozsudku je zřejmé, proč krajský soud přisvědčil finančnímu ředitelství, že zde byly důvody k posouzení věci stěžovatelky ve světle ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, a z jakých skutečností a důkazů správní soud oprávněnost tohoto postupu dovozuje (zejm. str. 10 odst. 5 a násl. rozsudku). Příkladem lze uvést podnět Policie České republiky ze dne 9. 4. 2009, č. j. PSP-2098/TČ-2008-93-VK, včetně jeho doplnění, jednotlivá šetření místně příslušných správců daně; svědeckou výpověď B. V., který běžně zajišťoval odvysílání jednoho reklamního spotu (prostřednictvím mediální společnosti ARBOMedia či At Media) pro společnost SYMBIOSA GROUP, s. r. o., (dále jen „SYMBIOSA“) a společnost GABRETA BOHEMIA S. R. O. (dále jen „GABRETA“), a následně pro firmu EURO INDEX s. r. o. (dále jen „EURO“) za cenu ve výši 1850 – 1950 Kč, která byla následně cca. 22 krát navýšena (42.970 Kč) pro společnost Property (dodavatele stěžovatelky), jež pak tuto jednotlivou službu dále přefakturovala stěžovatelce s přiměřenou přírůžkou (za cenu 44.300 Kč), jak to vyplývá z jednotlivých transakcí na firemních účtech. Napadený rozsudek krajského soudu proto není nepřezkoumatelný, ani není založen na jiné vadě řízení před krajským soudem ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., jak mylně dovozuje stěžovatelka.

Pokud by se stěžovatelka ve své věci domáhala vlastního – samostatného dokazování před krajským soudem, bylo zcela v její dispozici, aby namítala nedostatečně nebo nesprávně zjištěný skutkový stav věci správními orgány, a za tím účelem správnímu soudu i navrhla doplnění skutkových zjištění, či opakování některých důkazů. Takto ale stěžovatelka nepostupovala. Nelze proto nyní krajskému soudu vytýkat, že jeho rozsudek neobsahuje vlastní právní úvahu opřenu o důkazy, že stěžovatelka vytvořila právní vztah s jinou osobou, a že tudíž na ni dopadlo ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Krajský soud správně pouze posuzoval, zda v tomto směru ob stojí úvaha finančního ředitelství v kontextu jeho rozhodnutí a jím zjištěného skutkového stavu věci. Oprávněně při tom došel k závěru, že ob stojí.

Jde-li pak o otázku dokazování a rozložení důkazního břemene mezi účastníky řízení, z rozsudku vyplývá, že se krajský soud opřel o konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu reprezentovanou např. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100 a ze dne 15. 5. 2009, č. j. 5 Afs 53/2008 - 70, které jsou dostupné na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz). Rozsudek krajského soudu proto také v případě prováděného dokazování a jeho hodnocení není nezákonný pro důvod podřaditelný ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Stěžovatelka namítala, že krajský soud nesprávně právně posoudil její věc, zejména pokud jde o otázku výkladu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů (vadně posoudil otázku, že byla vědomě zapojena do řetězce jinak spojených osob). Současně stěžovatelka vytýkala i to, že krajský soud nesprávně uvážil o otázce unesení důkazního břemene finančním ředitelstvím, když již v žalobě namítala porušení § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu správními orgány.

Rozsudek krajského soudu není nezákonný.

Podle ust. § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů platí, že liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami 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; nelze-li určit cenu, která by

pokračování

byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu.

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

Podle ust. § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti.

Podle ust. § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

Podle ust. § 92 odst. 4 daňového řádu pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.

Z přezkoumávaného rozsudku vyplývá, že krajský soud ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů vyložil (ve shodě s finančním ředitelstvím) tak, byt' to nebylo explicitně vyjádřeno, 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 [tedy v projednávané věci nejen společnosti GABRETA (později EURO a dříve SYMBIOSA) a společnost Property, ale i koncová společnost, kterou je stěžovatelka]. Právě ta si v konečném kroku snižovala základ daně částkami za služby, které mnohonásobně převyšují částky hrazené za tyto služby v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (mezi jinak nespojenými osobami).

Tomuto závěru nelze ničeho vytknout.

Předně je třeba konstatovat, že termín správa daní (správa daně), jak ji mělo na mysli ust. § 1 odst. 2 věta první zákona o správě daní a poplatků, resp. jak jej definuje v § 1 odst. 2 i daňový řád, je souborem kompetencí správních orgánů, jejichž účelem je mimo jiné správné zjištění a stanovení daní. Je tomu tak ostatně pro to, že daňový systém představuje nezbytný prostředek k materiální existenci státu. Za tím účelem je správce daně (v širším slova smyslu) oprávněn, resp. povinen vyžadovat plnění celé řady povinností. Základní kompetencí je v tomto směru oprávnění správce daně zahájit u daňového subjektu daňovou kontrolu a v jejím rámci vyžadovat plnění stanovených povinností (např. § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu).

Stejně tak je správce daně oprávněn, resp. povinen učinit si úsudek a zabývat se otázkou, zda - ve vztahu mezi nezávislými osobami - učiněný a deklarovaný výdaj zjevně nepřesahuje kritérium tržní přiměřenosti. Ve vztahu mezi osobami spojenými pak musí uplatnit přísnější kritérium (§ 23 odst. 7 citovaného zákona), podle nějž cena nesmí být nejen zjevně nepřiměřená, ale nesmí přesahovat cenu obvyklou vůbec (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2008, č. j. 8 Afs 72/2007 - 65 (dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Správní orgán nemá možnost volby a je povinen zjišťovat cenu obvyklou, zjistí-li, že jsou nebo mohou být splněny podmínky předjímané § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Užití normy veřejného práva se neodvíjí od posouzení správního orgánu, „zda se mu tak postupovat hodí či nehodí“, neboť by v případě různých správců daně byla založena možnost principiálně různého posouzení.

V projednávané věci správní orgány stěžovatelce vyloučily z daňově uznatelných nákladů tu část nákladů, která odpovídala rozdílu mezi stěžovatelkou zaúčtovanou výší nákladů za dodanou službu v roce 2007 (reklamu) od společnosti Property a výší nákladů, které odpovídaly ceně obvyklé za tuto službu mezi jinak nespojenými osobami. Došly k závěru (s nímž se posléze ztotožnil i krajský soud), že na stěžovatelku dopadá ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a tato jim uspokojivě nedoložila rozdíl mezi jí zaúčtovanou cenou za reklamu od společnosti Property od cen, které by jinak byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích (za stejných nebo obdobných podmínek).

Předně je nutno konstatovat, že dikce ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů nedopadá (jak mylně dovozuje stěžovatelka) „jen a pouze“ na osoby, které skutečně a bezprostředně [v projednávané věci GABRETA (dříve v roce 2007 SYMBIOSA a později EURO) a společnost Property] vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Takovému významu neodpovídá použitá dikce zákona – slovo „převážně“. Nejde tedy jen o uvedené důvody, ale i o důvody jiné (např. u reklamní služby zvýšení povědomí o existenci a činnosti stěžovatelky). Dopadá však na všechny osoby, které se takového vztahu, ať již přímo nebo nepřímo účastnily a profitovali z něj. Takovou osobou je pak i stěžovatelka.

Výkladu krajského soudu odpovídá i smysl ustanovení [§ 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů]. Bylo by totiž proti jeho smyslu a účelu, aby na straně jedné „jinak spojenými osobami“ byly pouze osoby [v projednávané věci GABRETA (dříve v roce 2007 SYMBIOSA a později EURO) a společnost Property] nemající z této transakce (mnohonásobného navýšení běžného nákladu - ceny reklamní služby) – z hlediska daně z příjmů – téměř žádný ekonomický profit, a na straně druhé, aby touto osobou nebyla současně i stěžovatelka. Tedy osoba, která by za pořízení totožné služby (pokud by ji nepořídila od společnosti Property, ale v běžném obchodním styku) vynaložila cca 22x nižší částku, než částku, kterou si původně zaúčtovala do daňově účinných nákladů a snížila tak svůj základ daně. Racionální důvod, pro který tak učinila, ostatně stěžovatelka nepředestřela, jak v daňovém řízení, kde tomu byla povinna, ani v řízení před krajským, či Nejvyšším správním soudem.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že osobou podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, je každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jejímž důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty (zde 22 násobné navýšení daňově účinného výdaje). Na tom nic nemění ani domněnka stěžovatelky, že finanční ředitelství je povinno prokázat jí subjektivní stránku takového nekalého jednání, resp. vědomost o takovém jednání (úmysl), tj. že smluvní vztah uzavřela s vědomím možného snížení svého základu daně. Otázka zavinění má své opodstatnění v právu trestním, ale nikoliv v nalézacím řízení při správě daní (právu daňovém).

Ostatně ani okolnost, že by případný náklad měl svůj původ u osob jinak spojených, nezakládá sama o sobě oprávnění správce daně, resp. finančního ředitelství k tomu, aby daňovému subjektu (stěžovatelce) vyloučil z daňově účinných nákladů jejich část (ve výši rozdílu mezi vynaloženým nákladem a nákladem, který by vynaložil, kdyby se jednalo o náklad mezi jinak nespojenými osobami). Takový postup je předpokládán zákonem a následuje až po té, kdy daňový subjekt správnímu orgánu k jeho výzvě uspokojivě nedoloží a neprokáže relevantními důkazy, že pro vynaložení nákladu (a jeho zaúčtování) za pořízenou službu v ceně vyšší, než je cena mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, zde existovaly racionální důvody. Tak tomu bylo i v této věci, když stěžovatelce správce daně nevyhověl.

Stěžovatelka se proto mýlí, pokud dovozuje, že bylo povinností správních orgánů prokázat a doložit důkazy, že stěžovatelka byla vědomě zapojena do řetězce jinak spojených osob ve smyslu ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. V tomto směru postačí, pokud správní orgány



pokračování

doloží a prokáží, byť i pouze nepřímými důkazy, že zde je řetězec dodavatelů, že je v něm stěžovatelka zapojena, průběh toku finančních prostředků souvisejících s dodávkou pro stěžovatelku a zároveň prokáží odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami. Tyto skutečnosti byly v daňovém řízení dostatečně objasněny. Krajský soud proto nepochybil, pokud shledal rozhodnutí finančního ředitelství souladné se zákonem a žalobu v tomto směru zamítl.

Není opodstatněná ani výtka stěžovatelky o porušení § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu. Správce daně v tomto smyslu své důkazní břemeno unesl. Vyzval-li stěžovatelku výzvou ze dne 15. 12. 2010, č. j. 99551/10/273930603352, k tomu, aby mu uspokojivě doložila rozdíl mezi jednotkovou cenou reklamního spotu vysílaného televizními stanicemi ve výši 44.300 Kč, (kterou stěžovatelce v roce 2007 a 2008 fakturovala společnost BP Property s.r.o., následně přejmenovaná na Property Praha s. r. o., se sídlem nám. 14. října 1307/2, Praha 5, poté Vídeňská 144, Praha 4, následně Púchovská 2219/8, Praha 4, DIČ: CZ26096951), a cenami zjištěnými správcem daně, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za obdobných podmínek, přešlo důkazní břemeno bezesbýtku na stěžovatelku, která jej však ve smyslu ust. § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu neunesla. Není tak opodstatněná námitka stěžovatelky, že bylo správcem daně porušeno ust. § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu, na které podle mínění stěžovatelky finanční ředitelství nereflektovalo, a pro které (vada řízení) měl k žalobě krajský soud zrušit jeho rozhodnutí.

V neposlední řadě se stěžovatelka mylí, pokud dovozuje, a nyní i v kasační stížnosti předestírá, že pro ni cenou obvyklou měla být správně cena, za kterou službu nakupovala od svého dodavatele (Property) - od kterého ji nakupovaly i jiné osoby, a nikoliv cena téže služby jiných dodavatelů podle jejich cenových nabídek (ARBOMedia, AtMedia) v rozhodném období, z níž vyšel jako z ceny obvyklé správce daně. Cenou obvyklou je totiž třeba rozumět cenu běžnou na „nedeformovaném trhu služeb“, tedy cenu nabízenou ostatním spotřebitelům – cenu nezátíženou jejím dřívějším navýšením v řetězci firem, či jiným účelovým jednáním dodavatelů stěžovatelky. Na tom nic nemění ani okolnost, že jinému koncovému odběrateli dodavatele stěžovatelky (uváděné společnosti STECOMTRA s. r. o.) nebyla daň v této souvislosti doměřena.

Ze všech uvedených důvodů Nejvyšší správní soud ani neshledal, že by napadeným rozsudkem krajský soud zasáhl do práva stěžovatelky garantovaného jí čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, jak bez bližšího stěžovatelka dovozovala v závěru své kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud proto z uvedených důvodů došel k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 3. 2013, č. j. 31 Af 67/2012 – 31, není opodstatněná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 poslední věta s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ust. § 109 odst. 2 s. ř. s.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., za použití ust. § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci úspěch neměla a podle obsahu spisu úspěšnému správnímu orgánu nevznikly žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 13. června 2013

JUDr. Jaroslav Hubáček  
předseda senátu