



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **JN TRANS s.r.o.**, se sídlem 17. listopadu 237, Pardubice, zast. Mgr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem Jiráskova 228, Mělník, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 1. 8. 2012, č. j. 4763/12-1200-604859, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 20. 9. 2013, č. j. 31 Af 100/2012 – 44,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Průběh řízení**

[1] Finanční úřad v Pardubicích doměřil žalobkyni dodatečným platebním výměrem ze dne 27. 5. 2011, č. j. 247546/11/248912604440, daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 746 130 Kč a současně jí sdělil penále ve výši 149 226 Kč. K tomu finanční úřad přistoupil proto, že na podnět Policie ČR zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu, v jejímž průběhu zjistil, že žalobkyně byla na konci řetězce společností vytvořeného za účelem snížení daňové povinnosti. V tomto řetězci docházelo k výraznému zvyšování ceny za odvysílání televizních reklam na služby žalobkyně, které žalobkyně nebyla schopna vysvětlit. Z toho důvodu finanční úřad z deklarovaných výdajů 4 022 000 Kč uznal pouze 469 500 Kč jako náklad vynaložený k dosažení, zajištění a udržení zisku.

[2] Odvolání žalobkyně proti rozhodnutí finančního úřadu zamítlo Finanční ředitelství v Hradci Králové rozhodnutím ze dne 1. 8. 2012, č. j. 4763/12-1200-604859, a napadené rozhodnutí potvrdilo. K tomu finanční ředitelství přistoupilo proto, že v řízení byla řádně zjištěna existence účelového řetězce společností, které byly založeny a vedeny za účelem zisku

neoprávněného daňového prospěchu. Finanční úřad unesl důkazní břemeno ohledně pochybností o účelu obchodních vztahů, bylo tak na žalobkyni, aby zjištěný rozdíl mezi fakturovanou cenou a cenou obvyklou uspokojivým způsobem vysvětlila. Protože se to žalobkyni nepodařilo, finanční úřad správně upravil základ daně o zjištěný rozdíl.

[3] Žalobkyně napadla citované rozhodnutí finančního ředitelství žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), který ji rozsudkem ze dne 20. 9. 2013, č. j. 31 Af 100/2012 – 44, zamítl. Soud uvedl, že žalobkyně uzavřela s agenturou Property Praha s.r.o. smlouvu o zabezpečení reklamní kampaně formou televizní reklamy. V dodatku k této smlouvě pak byla ujednána celková cena za odvysílání 90 reklamních spotů ve výši 4 744 530 Kč. Dále krajský soud vyšel z judikatury Nejvyššího správního soudu o přesunu důkazního břemene v daňovém řízení a dospěl k závěru, že v nynější věci žalobkyně unesla své prvotní břemeno tvrzení i důkazní břemeno, když správce daně předložila bezvadné daňové doklady. Důkazní břemeno tak přešlo na správce daně, který je unesl tím, že shromáždil rozsáhlý důkazní materiál, na jehož základě se mu podařilo zásadním způsobem zpochybnit žalobkyní předložené formální doklady. V důsledku toho přešlo důkazní břemeno zpět na žalobkyni, která je však již neunesla; nedoložila totiž, že deklarované plnění přijala právě od společnosti Property Praha s.r.o. Krajský soud zhodnotil, že ani svědeckou výpovědí Petra Černáka, bývalého jednatele společnosti Property Praha s.r.o., nebylo prokázáno, že by předmětné reklamní služby poskytla právě tato společnost. Svědek si pouze vzpomněl na okolnosti při uzavírání smlouvy o zajištění reklamy, na okolnosti ohledně natáčení reklamního spotu si nevzpomínal a k některým otázkám se odmítl vyjadřovat. Krajský soud se dále ztotožnil s finančním ředitelstvím, že žalobkyní navržený svědek B. V., který prováděl natáčení reklamního spotu, by nemohl objasnit, jaké služby společnost Property Praha s.r.o. žalobkyni poskytla. Stejně tak výpověď pana D. by důkazní pozici žalobkyně nemohla posílit, když tento svědek by mohl jen potvrdit, že zajistil žalobkyni kontakt na společnost Property Praha s.r.o. Krajský soud se také ztotožnil s hodnocením žalovaného, že žalobkyně byla součástí obchodního řetězce. Společnost Property Praha s.r.o. žalobkyni fakturovala 44 300 Kč za odvysílání jednoho reklamního sdělení, ačkoliv se cena podle veřejně dostupných ceníků měla pohybovat v rozmezí 1 000 až 3 000 Kč. Prvotním dodavatelem služeb byl pan B. V. a peněžní prostředky uhrazené žalobkyní společnost Property Praha s.r.o. obratem přeposílala na účty dalších společností, z jejichž účtu byly tyto prostředky vybírány v hotovosti. Po nástupu nových společností se původní společnosti staly nekontaktními a po zahájení daňové kontroly se nekontaktními staly i společnosti nové. Krajský soud taktéž považoval za prokázané, že sjednané ceny mezi společnostmi v řetězci se lišily od cen sjednávaných v běžných obchodních vztazích. Protože žalobkyně tento rozdíl uspokojivým způsobem nedoložila, finanční úřad jí správně upravil základ daně o zjištěný rozdíl.

[4] Proti tomuto rozsudku krajského soudu nyní žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brojí kasační stížností.

## II. Obsah kasační stížnosti

[5] Stěžovatelka ve včasné kasační stížnosti uplatnila důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“); namítla tedy nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem, nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku a vady řízení před správním orgánem, pro které měl krajský soud toto rozhodnutí zrušit.

[6] Stěžovatelka předně namítla, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný, neboť soud neuvedl, jakým konkrétním postupem správce daně unesl své důkazní břemeno a jakými konkrétními důkazy zpochybnil předložené formální důkazní prostředky. Krajský soud

také neuvedl, jakou logickou myšlenkovou úvahou, opřenu o důkazní prostředky, správce daně dospěl ke svým závěrům.

[7] Soud, stejně jako správce daně a finanční ředitelství, neuvedl jediný důkazní prostředek, který by svědčil tomu, že stěžovatelka vytvořila právní vztah s jinou osobou za účelem snížení základu daně. Vytvoření takového vztahu předpokládá úmysl, který však stěžovatelka neměla a také nebyl v řízení prokázán. Absence řádného hodnocení důkazních prostředků je v případě stanovení daňové povinnosti dokazováním takovou vadou, která má za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí. Krajský soud též neuvedl, kterými důkazními prostředky finanční ředitelství vyvrátilo, že stěžovatelka deklarované plnění přijala právě od společnosti Property Praha s.r.o. Stejně tak neuvedl, které důkazní prostředky svědčí o tom, že stěžovatelka reklamní plnění získala od jiného konkrétního dodavatele. Výpověď svědka Petra Černáka krajský soud nehodnotil v souvislosti s ostatními důkazy, jinak by musel dojít k závěru, že to byla právě společnost Property Praha s.r.o., od které stěžovatelka plnění získala.

[8] Finanční ředitelství nevyslechlo svědky B. V. a D. B. V. mohl potvrdit, že od něj reklamní služby nakoupily společnosti GABRETA BOHEMIA, s. r. o., a EURO INDEX, s. r. o., a nikoli stěžovatelka. Finanční úřad přitom zjistil, že GABRETA BOHEMIA, s. r. o., a EURO INDEX, s. r. o., zajišťovaly reklamní služby pro společnost Property Praha s.r.o. K odvysílání reklamních spotů došlo, nabízí se tak jen dvě možnosti, buď přijala plnění stěžovatelka od B. V. nebo od Property Praha s.r.o. Výpověď B. V. tak mohla přispět k potvrzení, že to byla právě společnost Property Praha s.r.o., od níž stěžovatelka plnění přijala. Svědek D. mohl potvrdit důvod, proč seznámil stěžovatelku se společností Property Praha s.r.o. Neprovedení předmětných výslechů tak ovlivnilo zákonnost rozhodnutí finančního ředitelství. Navržené výslechy neprovedl ani krajský soud, takže není zřejmé, jaké konkrétní důkazy posuzoval a co z nich vyplynulo.

[9] Závěrem kasační stížnosti stěžovatelka uvedla, že pro věc rozhodný § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění do 18. 8. 2013 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), nemůže být vykládán tak, že se vztahuje i na osoby, které právní vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty nevytvořily. Tomu odporuje judikatura Soudního dvora Evropské unie, která chrání dobrou víru. Tvrze zvýšení cen reklamních služeb stěžovatelce nebylo známo. Podle zjištění stěžovatelky se zaplacené ceny nijak nelišily od cen běžně nabízených a cen, které společnost Property Praha s.r.o. účtovala jiným zákazníkům. Stěžovatelka nezískala žádnou neoprávněnou výhodu na vztahu, který měly vytvořit jiné osoby.

[10] Z předložených důkazů tedy plyne, že reklamní služby stěžovatelce dodala právě společnost Property Praha s.r.o. Reklamy byly řádně odvysílány. Stěžovatelka uplatnila výdaje na základě řádných daňových dokladů. Daň tak byla vyměřena v rozporu se zákonem, neboť nebyla vyměřena osobě, která se krácení daně skutečně dopustila. Z těchto důvodů stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

### III. Vyjádření ke kasační stížnosti

[11] Finanční ředitelství v Hradci Králové, které ve věci původně rozhodovalo, bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle § 20 odst. 2 tohoto zákona platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde Finanční ředitelství v Hradci Králové, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, v tomto případě tedy Odvolací finanční ředitelství.

Na Odvolací finanční ředitelství tak přešlo postavení žalovaného, které do 31. 12. 2012 svědčilo Finančnímu ředitelství v Hradci Králové.

[12] Žalovaný poukázal na to, že stížní námitky jsou obdobné námitkám uplatněným již v řízení před krajským soudem. Krajský soud se řádně vypořádal s otázkou spojených osob. Z provedeného dokazování plyne, že stěžovatelka byla součástí řetězce společností, které mezi sebou vystavovaly faktury za reklamní služby. Stěžovatelka na konci řetězce nakupovala tyto služby za ceny dvacetkrát vyšší, než byla cena účtovaná prvním článkem řetězce. Správce daně řádně prokázal, jakým způsobem tento řetězec fungoval a jaké částky si společnosti v tomto řetězci fakturovaly. Stěžovatelka měla možnost prokázat zjištěný rozdíl oproti cenám obvyklým, což se jí nepodařilo.

[13] Žalovaný dále poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž není třeba v projednávané věci prokázat vědomost o zapojení do řetězce spojených společností. Pro doměření daně je dostačující, že správce daně prokáže existenci umělého řetězce společností, zapojení stěžovatelky do tohoto řetězce, průběh toku finančních prostředků a sjednání cen odlišných od cen obvyklých mezi nezávislými osobami.

[14] Napadený rozsudek je podle žalovaného srozumitelný a je z něj jasné, proč a k jakým závěrům krajský soud ve věci stěžovatelky dospěl. Dále žalovaný odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu, kde se zabýval stejným řetězcem společností, avšak s odlišnou koncovou společností. Zisk stěžovatelky z účasti na prokázaném řetězci společností je zřejmý, neboť si uměle snižovala základ daně. Z těchto důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

#### **IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu**

[15] Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] V posuzované věci jde v zásadě o to, zda byla stěžovatelka zapojena do řetězce jinak spojených osob dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů, zda je pro hodnocení této otázky významné zavinění a zda vysvětlila rozdíl účtované ceny v rámci řetězce spojených osob oproti cenám obvyklým.

[18] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti, neboť nepřezkoumatelnost rozhodnutí vylučuje jeho věcný přezkum. Podle stěžovatelky se krajský soud přiklonil k názoru finančních orgánů, aniž by rozvedl, z jakých důvodů a na základě jakých důkazů k tomuto závěru dospěl. Současně stěžovatelka namítla, 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 § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů.

[19] Z napadeného rozsudku je zřejmé, že krajský soud vzal za základ své úvahy rámcovou smlouvu č. 2008/XII o zabezpečení reklamní kampaně, kterou stěžovatelka uzavřela se společností Property Praha s.r.o, dále pět faktur vystavených touto společností, v nichž byla stěžovatelce účtována celková částka 4 786 180 Kč s daní z přidané hodnoty za výrobu reklamního spotu a odvysílání 90 reklam dle rámcové smlouvy č. 2008/XII a dodatku k ní.

Dále krajský soud hodnotil výslech bývalého jednatele stěžovatelky Jana Nováka, důkazy a tvrzení stěžovatelky. Konečně krajský soud hodnotil i zjištění finančního úřadu, podle něhož Property Praha s.r.o. zabezpečovala reklamní kampaň pro stěžovatelku pomocí poddodavatelů a jak v poddodavatelských vztazích docházelo k převodům plateb. Property Praha s.r.o. účtovala stěžovatelce částku 44 300 Kč, přestože se cena podle veřejně dostupných ceníků pohybovala v rozmezí 3 000 až 6 000 Kč a prvotní dodavatel B. V. platil za odvysílání reklamních sdělení částky v rozmezí 1 000 Kč až 3 000 Kč.

[20] Nepřezkoumatelnost rozhodnutí může nastat z důvodu jeho nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. Při posouzení nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pro nedostatek důvodů vyšel Nejvyšší správní soud ze své ustálené judikatury (srov. např. rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75), z níž vyplývá, že nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, přičemž se musí 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 tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny. Nic takového však Nejvyšší správní soud v projednávané věci nezjistil. Z napadeného rozsudku vyplývá, z jakého skutkového stavu krajský soud vyšel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil. Z napadeného rozsudku krajského soudu je rovněž patrné, proč má krajský soud vyslovené právní závěry finančního ředitelství za správné a naopak, z jakých důvodů má žalobní námitky stěžovatelky za liché, mylné a vyvrácené. Námitka nepřezkoumatelnosti tak není důvodná.

[21] Dále Nejvyšší správní soud hodnotil, zda krajský soud správně posoudil zapojení stěžovatelky do řetězce jinak spojených osob. 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 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 byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu. 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 i osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

[22] Stěžovatelka předně namítá, že krajský soud nesprávně hodnotil, zda deklarované plnění skutečně přijala od společnosti Property Praha s.r.o. Nejvyšší správní soud se touto otázkou ve vztahu k totožným plněním již zabýval (z hlediska daně z přidané hodnoty) v rozsudku ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012 – 32, v němž dospěl k závěru, že stěžovatelka přijetí deklarovaných plnění právě od společnosti Property Praha s.r.o. neprokázala. Na závěry tohoto rozsudku tak soud pro stručnost odkazuje. Pro posouzení věci stěžovatelky však tato otázka nemá vliv, neboť „[p]řincipy uplatňování daně z příjmů a daně z přidané hodnoty [... jsou] odlišné a jakkoli se [může jednat] o stejná zdanitelná plnění téhož daňového subjektu, dokazování vedené ohledně nich sleduje u jednotlivých daní zcela odlišné cíle.“ (rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 – 142). Cíle dokazování u daní z příjmů Nejvyšší správní soud vymezil například v rozsudku ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 – 68. V něm konstatoval, že „při posuzování uznatelnosti daňového nákladu (výdaje) dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je nerozhodné, zda deklarované plnění bylo poskytnuto skutečně subjektem uvedeným jako dodavatel na účetních dokladech a zda právě tento subjekt přijal úplatu za poskytnuté plnění [byl adresátem nákladu (výdaje)]; rozhodné je v této souvislosti faktické vynaložení deklarovaného nákladu, tj. zda poskytnutý náklad (výdaj) byl vynaložen v deklarované výši právě za deklarované plnění [při splnění dalších podmínek daňové uznatelnosti tohoto nákladu (výdaje)].“ V nynější věci stěžovatelky tak není významné, zda stěžovatelka přijala deklarované plnění právě

od společnosti Property Praha s.r.o. (stejně tak nejsou významné související námitky ohledně dokazování této skutečnosti výslechem svědků), ale zda vynaložila deklarované náklady za deklarované plnění a zda je možné o tyto náklady snížit základ daně.

[23] V projednávané věci není sporné, že k odvysílání objednaných reklamních sdělení došlo a že stěžovatelka za výrobu a odvysílání reklamních sdělení zaplatila deklarovanou částku 44 300 Kč. Správce daně dospěl k závěru, že tato částka se liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek a o zjištěný rozdíl stěžovatelce upravil základ daně.

[24] Ve své rozhodovací činnosti (např. v rozsudku ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012 - 31) dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že za účelem aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je nutné kladně odpovědět na dvě otázky: 1) Šlo o spojení osob ve smyslu zákona o daních z příjmů? 2) Prokázal správce daně, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek?

[25] Co se týče první otázky, z šetření Policie ČR, které měl finanční úřad k dispozici, plyne, že stěžovatelka byla v roce 2008 koncovým článkem řetězce vytvořeného za účelem snížení základu daně či zvýšení daňové ztráty. Z dokazování před finančními orgány vyplynulo, že stěžovatelka si objednala zajištění reklamních služeb (výroba reklamního sdělení a jeho odvysílání) u společnosti Property Praha s.r.o. Ta tyto služby však nezajišťovala sama, neboť je pro ni zajišťovaly společnosti GABRETA BOHEMIA, s.r.o., a EURO INDEX, s.r.o., pro které tyto reklamní služby zajistil B. V. Ten za tyto služby zaplatil mediálním agenturám přibližně částky v rozmezí 1000 až 3000 Kč (běžná ceníková cena 3 000 Kč až 6 000 Kč), zatímco Property Praha s.r.o. fakturovala stěžovatelce za odvysílání totožných reklamních sdělení částku 44 300 Kč. Tato zjištění stěžovatelka v kasační stížnosti nezpochybňuje. Nejvyšší správní soud se ostatně řetězcem B. V. – GABRETA BOHEMIA, s.r.o., a EURO INDEX, s.r.o., (případně SYMBIOSA GROUP, s.r.o.) – Property Praha s.r.o. opakovaně zabýval a s prokázáním jeho existence se ztotožnil (srov. rozsudky NSS ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013 – 30 a č. j. 7 Afs 48/2013 – 31; ze dne 28. 1. 2014, č. j. 8 Afs 43/2013 – 52; ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014 – 56; ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 39/2014 – 48), což následně akceptoval i Ústavní soud (srov. usnesení ze dne 12. 8. 2014, sp. zn. II. ÚS 2764/13, a ze dne 11. 9. 2014, sp. zn. III. ÚS 2765/13).

[26] Ve vztahu k řetězci, který je významný pro posouzení věci stěžovatelky, Nejvyšší správní soud již dříve uvedl (ve vztahu k dani z přidané hodnoty): „Sama okolnost, že daňový subjekt zaplatil za poskytnuté plnění vysokou cenu, ještě nezakládá správci daně oprávnění neuznat stěžovateli nárok na odpočet. Takový postup byl na místě až poté, co daňový subjekt k výzvě finančních orgánů uspokojivě nedoložil a neprokázal, že pro vynaložení tak značné částky existovaly racionální důvody. Pokud daňový subjekt zaplatil za televizní reklamu více než dvacetkrát vyšší částku, než jaká vyplyvala z ceníků zvolené televizní stanice, aniž by měl pro tento postup přiléhavé ekonomické vysvětlení, lze oprávněně uvažovat, že cílem takového jednání nebyla propagace formou televizní reklamy, ale jiné důvody. Vzhledem k dalším okolnostem, zejména vzhledem k prokázané existenci finančního řetězce, proto nebyl nelogický závěr, ke kterému se přiklonil i krajský soud, že skutečným účelem předmětné transakce, při které došlo k razantnímu zvýšení ceny deklarovaného zdanitelného plnění, bylo získat prostřednictvím koncových společností, tedy i stěžovatele, na úkor státního rozpočtu odpočet daně z přidané hodnoty, aniž by na počátku řetězce byla daň řádně ubrazena.“ (výše citovaný rozsudek č. j. 8 Afs 43/2013 – 52, bod 29). Nejvyšší správní soud nemá důvod se od tohoto závěru odchýlovat.

[27] Stěžovatelka zpochybňuje, že o vytvoření řetězce věděla a byla do něj úmyslně zapojena.

Tato námitka však na posouzení věci nemá vliv. Ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5. zákona o daních z příjmů nevyžaduje prokázání aktivního jednání všech subjektů a jednotící úmysl. Účelem tohoto ustanovení je zabránit nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů mezi jednotlivými poplatníky daně z příjmů a sankcionovat zneužití cenové spekulace v obchodních vztazích (srov. rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2013, č. j. 5 Afs 34/2012 – 65). S ohledem na to Nejvyšší správní soud v již citovaném rozsudku č. j. 7 Afs 47/2013 – 30, týkajícím se stejného řetězce s jinou koncovou společností, konstatoval: „*Osobami spojenými ve smyslu § 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 [...]. Právě ta si v konečném kroku snižovala základ daně částkami za služby, které mnohonásobně převyšují částky za tyto služby v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (mezi jinak nespojenými osobami).*“ Následně dodal, že „*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 [...] 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 posuzované reklamní služby může jít o zvýšení povědomí o existenci a činnosti stěžovatelky). Dopadá však na všechny osoby, které se takového vztahu, ať již přímo nebo nepřímo, účastnily a profitovaly z něj. Takovou osobou je pak i stěžovatelka.*“

[28] Ze správního spisu vyplývá, že stěžovatelka za odvysílání reklamního sdělení vynaložila částku zhruba dvacetkrát zvýšenou oproti původní ceně dodání, aniž by zvýšení bylo odůvodněno jakoukoliv přidanou hodnotou. Nejvyšší správní soud proto setrvává na své dosavadní judikatuře, podle níž je osobou podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5. zákona o daních z příjmů každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jehož důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Není důvodná námitka stěžovatelky, podle níž neměla ze zapojení do řetězce žádný užitek. Podstatným zvýšením výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů si snížila základ daně, což je výhoda, kterou výslovně předvídá právě § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů.

[29] Názor stěžovatelky ohledně nutnosti prokázání subjektivní stránky takového nekalého jednání správcem daně je nesprávný (srov. citované rozsudky NSS č. j. 7 Afs 47/2013 – 30 a č. j. 7 Afs 48/2013 – 31, či citované usnesení ÚS sp. zn. II. ÚS 2764/13). Tomu ostatně nasvědčuje i ustanovení § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Správce daně oproti tomu mimo jiné prokazuje podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Tak tomu bylo i v tomto případě. Na správci daně leželo důkazní břemeno ohledně naplnění podmínek aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů (srov. rozsudky NSS ze dne 26. 3. 2013, č. j. 9 Afs 87/2012 – 50; a ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 – 81, publ. pod č. 2548/2012 Sb. NSS). Správce daně doložil existenci řetězce dodavatelů, jehož koncovým článkem byla stěžovatelka. Stěžovatelka pak ovšem neunesla své důkazní břemeno ohledně prokázání racionálních důvodů pro zhruba dvacetkrát zvýšenou cenu (k výši ceny viz níže) za odvysílání reklamy.

[30] Na první otázku, tedy zda se i v případě stěžovatelky jednalo o spojení osob ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, proto Nejvyšší správní soud odpovídá kladně.

[31] Co se týče sjednaných cen, Nejvyšší správní soud předesílá, že rozdíl oproti cenám obvyklým nastává, jestliže se předmětné zboží či služby nakupují příliš levně či naopak příliš draze (srov. již citovaný rozsudek č. j. 7 Afs 39/2014 – 48). Ve vztahu k okolnostem nyní posuzované věci lze dovodit, že dvacetinásobné zvýšení ceny za odvysílání reklamních spotů je zvýšení značné a výsledná cena natolik vysoká, že musela být i pro podnikatele neznalého poměrů na reklamním trhu závažující.

[32] Z šetření finančního úřadu plyne, že odvysílání reklamních spotů zajišťoval B. V. prostřednictvím společnosti ARBOmedia. Finanční úřad z ceníku služeb společnosti ARBOmedia, který byl volně dostupný na internetu, zjistil, že cena za jedno 30sekundové reklamní sdělení na televizních kanálech, na nichž měla být odvysílána reklama stěžovatelky, je přibližně dvacetkrát nižší než ta, která byla za takový spot společností Property Praha s.r.o. fakturována stěžovatelce.

[33] Ke zjišťování obvyklé ceny se Nejvyšší správní soud vyjádřil např. v rozsudku ze dne 11. 2. 2004, č. j. 7 A 72/2011 – 53 (publ. pod č. 576/2005 Sb. NSS): „Není-li právní normou určen mechanismus určení ceny obvyklé, a ke jejímu určení je povolán správní orgán, je třeba k určení ceny obvyklé přistupovat se zvláštním zřetelem a její výši určovat na základě objektivních kritérií a tak, aby závěry správního orgánu vedly ke spolehlivému úsudku a bylo možno způsob jejího určení a samotnou výši ceny obvyklé přezkoumat. [...] Zasahovat do výběru kritérií, či určovat, ke kterému z kritérií má správní orgán pro určení ceny obvyklé přiblížit, [Nejvyššímu správnímu soudu] nepřísluší a nechává výběr kritérií na správním orgánu, přičemž však opakuje, že tato kritéria musí vést ke spolehlivému a objektivnímu závěru.“ Ve své pozdější judikatuře Nejvyšší správní soud upřesnil, že „referenční cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Referenční cena je v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy. Pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, musí pečlivě zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby, a pokud se tyto podmínky liší, provést patřičnou korekci referenční ceny. Důkazní břemeno správce daně se také týká zjištění situace, za které sjednávaly cenu spojené osoby. Pokud se tedy ohledně rozhodných aspektů projeví skutkové nejasnosti, musí správce daně vycházet z takových skutkových závěrů, které jsou v dané konkrétní skutkové konstelaci pro daňový subjekt nejvýhodnější. Rovněž pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, což zpravidla vede ke zjištění určitého intervalu takto dosažených konkrétních cen (např. cena za kus dodávaného výrobku 100 až 120 Kč), musí pro účely určení rozdílu mezi cenami vyjít z té ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu, která je pro daňový subjekt nejvýhodnější (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 – 105, publ. pod č. 1852/2009 Sb. NSS).“ Správce daně v tomto případě splnil uvedené požadavky. Použil objektivní kritéria a postupoval srovnávací metodou, kdy srovnával ceny různých mediálních agentur za vysílací čas na stejných televizních stanicích, na jakých byla vysílána reklamní sdělení stěžovatelky. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že byl prokázán i rozdíl mezi cenami sjednanými a cenami obvyklými, a proto je třeba kladně odpovědět i na druhou otázku podmiňující aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Důkazní břemeno tak přešlo na stěžovatelku, která měla uspokojivě doložit zjištěný rozdíl v cenách.

[34] V kasační stížnosti stěžovatelka namítla, že v rozhodné době ověřovala cenu za odvysílání reklamních sdělení a tato cena se nijak nelišila od cen účtovaných společností Property Praha s.r.o. jiným klientům. Ceny za reklamní časy konkrétních televizí stěžovatelka nezjišťovala. Nejvyšší správní soud v tomto ohledu odkazuje na předchozí odstavce pojednávající o důkazním



břemeni prokázání racionálních důvodů pro vynaložení nákladů vyšších, než je cena obvyklá mezi osobami v běžných obchodních vztazích. Finanční úřad vydal dodatečný platební výměr nikoliv proto, že byla navýšena cena prodané služby, nýbrž proto, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno prokázání racionálních důvodů pro koupi za mnohonásobně vyšší cenu, než je cena na trhu obvyklá v nedeformovaných vztazích.

[35] Stěžovatelka v daňovém řízení neuvedla přesvědčivý důvod pro toto zvýšení a rozdíl ceny uspokojivě nedoložila, finanční úřad jí proto podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5. zákona o daních z příjmů správně upravil základ daně o zjištěný rozdíl. Není důvodná ani námitka dobré víry stěžovatelky a odkaz na judikaturu Soudního dvora Evropské unie. Již výše Nejvyšší správní soud vysvětlil, že subjektivní stránka není pro uplatnění § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů významná. Jak navíc správně uvedlo finanční ředitelství, stěžovatelka netěžila z řetězce spojených osob zvyšujících ceny za reklamní služby poprvé (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 5. 2009, č. j. 5 Afs 53/2008 – 70). Obecný odkaz na existenci (nějaké) judikatury Soudního dvora neměl Nejvyšší správní soud pro jeho určitost jak hodnotit.

[36] Lze tak uzavřít, že správce daně prokázal existenci řetězce jinak spojených osob i rozdíl mezi cenami sjednanými a cenami obvyklými. Stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, když tento rozdíl nijak nevysvětlila. Krajský soud tak věc posoudil správně. Protože z rozsudku bylo zřejmé, z čeho krajský soud vycházel a jak hodnotil všechny uplatněné žalobní námitky, není jeho rozsudek nepřezkoumatelný.

## V. Závěr

[37] Nejvyšší správní soud ze všech výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1, poslední věty, s. ř. s. zamítl jako nedůvodnou.

[38] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl dle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému v řízení o kasační stížnosti nevznikly náklady nad rámec jeho úřední činnosti.

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

V Brně dne 20. listopadu 2014

JUDr. Radan Malík  
předseda senátu