

USNESENÍ

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **TIMA, spol. s r. o. obchodněvýrobní služby**, se sídlem Vančurova 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, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 1. 2020, č. j. 30 Af 23/2018-61,

t a k t o :

Věc se p o s t u p u j e rozšířenému senátu

O d ů v o d n ě n í :

[1] Včasně podanou kasační stížností napadá stěžovatelka shora označený rozsudek krajského soudu, jímž byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 2. 2018, č. j. 8166/18/5200-11434-712485. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání podaná proti dvěma dodatečným platebním výměřům Finančního úřadu pro Karlovarský kraj.

[2] Dodatečným platebním výměřem ze dne 9. 8. 2017, č. j.778990/17/2401-50523-403389, byla žalobkyni podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“), a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „daňový řád“) 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). Dodatečným platebním výměřem ze dne 9. 8. 2017, č. j.779064/17/2401-50523-403389, byla žalobkyni 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).

[3] Žalovaný zamítl odvolání podaná proti těmto platebním výměřům rozhodnutím ze dne 27. 2. 2018, č. j. 8166/18/5200-11434-712485, a napadená rozhodnutí potvrdil. Vycházel přitom ze zjištění daňové kontroly o nestandardnosti uzavřených smluv a z nedoložení rozdílů cen za poskytnuté reklamní služby od společnosti definované podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů a cen, které by byly sjednány mezi nezávislými subjekty. V rámci daňové kontroly byla žalobkyně 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 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); 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 KV Production Servis s. r. o., což žalobkyně k výzvě správce daně uspokojivě nevysvětlila; žalovaný poukázal na shrnutí skutkových zjištění ve zprávě o daňové kontrole č.j. 736542/17/2401-60562-402325. Žalovaný konkrétně vyčíslil násobná zvýšení cen za jednotlivé reklamy v poměru k cenám, které účtovala Česká televize, a dále popsal konkrétní řetězce subjektů, jejichž prostřednictvím byly reklamy přeprodávány.

[4] Krajský soud v napadeném rozsudku vycházel ze zákonného vymezení spojených osob a z důsledků takového spojení pro vyměření daně. Konstatoval průběh daňového řízení a skutková zjištění. Poukázal zejména na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31, v němž byly vymezeny dvě základní otázky:

- zda šlo o spojení osob ve smyslu zákona o daních z příjmů,
- zda 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. Krajský soud označil řetězec dodavatelů reklamního plnění za správcem daně prokázaný ve smyslu rozsudků 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. Naopak žalobkyně neprokázala racionální důvody pro násobně zvýšenou cenu za odvysílání reklamy ve smyslu § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu. Považoval za splněné podmínky plynoucí z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30, z něhož obsáhle citoval, stejně tak jako byla podle jeho názoru naplněna definice spojených osob vytyčená v tomto rozsudku NSS a v usnesení Ústavního soudu ze dne 12. 8. 2014, sp. zn. II. ÚS 2764/13. Uzavřel, že by bylo proti smyslu a účelu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP, aby na straně jedné „jinak spojenými osobami“ byly pouze subjekty nemající z této transakce z hlediska daně z příjmů žádný ekonomický profit a na straně druhé aby touto osobou nebyl současně i daňový subjekt. Tedy osoba, která by za pořízení totožné služby, pokud by ji nepořídila od společnosti KVPS, ale v běžném obchodním styku, vynaložila mnohonásobně nižší částku. Za nerozhodnou považoval krajský soud otázku vědomosti o účasti v obchodním řetězci spojených osob, neboť podstatná je účast v řetězci a ekonomický prospěch z něho, který spatřoval ve snížení základu daně.

[5] Rozsudek krajského soudu napadla žalobkyně kasační stížností, jíž namítá jeho věcnou i právní nesprávnost, rozpor s obsahem správního spisu a neúplnost vypořádání žalobních námitek; tvrdí tedy kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). K právnímu posouzení konkrétně namítá, že již v průběhu daňové kontroly zpochybňovala možnost aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP a označení za osobu spojenou za účelem snížení základu daně. Je názoru, že splnění podmínek uvedeného ustanovení správce daně neprokázal a nevysvětlil, na základě jakých kontrolních zjištění podpořených důkazy k danému závěru dospěl; krajský soud přesto jeho závěry nekriticky přejal. Jediným podkladem bylo zjištění rozdílu zaplacené ceny plnění od ceny obvyklé, aniž zde byl jakýkoliv důkaz o spojení osob. Krajskému soudu stačila existence řetězce před koncovým

článkem, jímž byla stěžovatelka. Vůbec nebylo zkoumáno, natož prokázáno, že se zde vytvořil řetězec cílený na snížení daně, což krajský soud přešel konstatováním, že důsledkem byla daňová výhoda stěžovatelky spočívající ve vyšším odečtu nákladů. To by znamenalo, že jakýkoliv smluvní vztah, na jehož základě stěžovatelka zaplatí nějaké zdanitelné plnění, by naplňoval podmínky existence spojených osob. Zmíněné ustanovení nelze vykládat takto široce, ostatně by to popřelo význam definic uvedených v odst. a) a b) cit. ustanovení. Posouzení krajského soudu je podle stěžovatelky rovněž v rozporu s ekonomickou realitou, protože by to znamenalo, že stěžovatelka vynaložila 100% náklad, aby mohla ušetřit 19% na dani z příjmů právnických osob.

[6] Žalovaný ve svém vyjádření poukázal na body 25 - 53, a 62 - 86 svého rozhodnutí, z nichž podle jeho názoru plyne splnění podmínek pro aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Stěžovatelka na výzvu správce daně nevysvětlila rozdíl mezi poskytnutou a obvyklou cenou. Plnění bylo poskytováno přes řetězce 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 daňového subjektu. Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

[7] Žalovaný v dalším podání doplnil svou argumentaci o poukaz na rozsudek NSS ze dne 5. 8. 2020, č. j. 10 Afs 11/2020 - 55, který akceptoval závěry správních orgánů ohledně podvodu při poskytování reklamních služeb v České televizi, a zejména aproboval způsob zjištění obvyklé ceny, zabýval se významem nezveřejňování účetních závěrek dodavatelem, jednání s jinou osobou než s jednatelem a významem nekontaktnosti dodavatele. Naopak stěžovatelka ke svému poukazu na to, že nepostačí zjištění o neobvyklých cenách, upozornila na rozsudek NSS ze dne 18. 8. 2020, č. j. 1 Afs 109/2021 - 67, z něhož cituje a zdůrazňuje zejména jeho závěr, že existence právního vztahu vytvořeného převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty je pouze jednou z podmínek k tomu, aby bylo možno hovořit o jinak spojených osobách. Musí být dále prokázány další nezvyklé okolnosti vedoucí k závěru o zastíraném účelu vztahu, neboť jinak by bylo možno považovat za spojené osoby všechny účastníky právních vztahů, což je absurdní. Jen v případě prokázání tohoto vztahu lze považovat za rozhodující i neobvyklou cenu. Stejný závěr dle stěžovatelky plyne i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2021, č. j. 1 Afs 110/2021 - 78, z něhož rovněž cituje. Stěžovatelka tato rozhodnutí považuje za podporující její tvrzení, neboť závěry byly vysloveny ve srovnatelných případech.

[8] Rozhodující 2. senát poté, kdy uvážil, že není důvod ke zrušení napadeného rozsudku z rovněž namítaných kasačních důvodů podle § 103 odst. 1 písm. b) a c) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s. ř. s.), se zabýval správností právního posouzení; přitom zjistil, že judikatura Nejvyššího správního soudu je rozporná.

[9] Nejprve je třeba poukázat na rozhodnou právní úpravu. Podle § 23 odst. 1 ZDP je základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období; rozdíl se upraví podle tohoto zákona. Podle § 23 odst. 7, „*(l)íš-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl*“. Podle písm. b) téhož ustanovení se spojenými osobami pro účely tohoto zákona rozumí jinak spojené osoby, kterými jsou podle bodu 5 osoby, „*které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty*“.

[10] Judikatura k tomuto ustanovení je četná. Krajský soud vycházel z rozsudku NSS ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30, podle něhož „*(d)íky § 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 - ke 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.“

[11] Na tento judikát navazuje řada rozhodnutí tohoto soudu, a to i ve skutkově obdobných případech reklamního plnění poskytovaného prostřednictvím KVPS. V rozsudku ze dne 28. 1. 2021, č. j. 3 Afs 393/2019 – 43, NSS vyslovil, že z konstantní judikatury, již specifikoval, plyne, že ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů 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 dosažení zvýšení nákladů a snížení daně ve smyslu rozhodnutí tohoto soudu č. j. 7 Afs 47/2013 – 30; ke shledání podmínek § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP je třeba zjištění rozdílnosti cen od cen obvyklých, přičemž daňovému subjektu musí být dán prostor k uspokojivému vysvětlení tohoto rozdílu. Tento rozsudek NSS byl předmětem ústavní stížnosti, kterou Ústavní soud usnesením ze dne 18. 5. 2021, sp. zn. IV. ÚS 880/21 odmítl, ovšem konkrétní pozornost věnoval nepřijatelnosti v žalobě neuplatněné námitky neprokázání řetězce dodavatelských společností. Tento rozsudek tedy preferuje zjištění nepřiměřené ceny ve spojení s neprokázáním důvodnosti navýšení a s vlivem na daňový základ.

[12] Oproti tomu stěžovatelkou odkazovaný rozsudek NSS ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021 – 67, za prvotní považuje prokázání vztahu mezi spojenými osobami: „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.“ Podobně se tento soud vyslovil i v rozsudku ze dne 10. 9. 2021, č. j. 1 Afs 110/2021 – 78, kdy výklad do jisté míry posunul v tom, že vysokou cenu označil za jednu z indicíí pro zkoumání existence spojených osob, která vede k tomu, aby byly zkoumány další okolnosti. Tento rozsudek se také zabýval vztahem mezi citovaným rozsudkem ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021 – 67, a rozsudkem ze dne 20. 8. 2021, č. j. 2 Afs 313/2019 – 43, v němž byl opět s poukazem na prejudikaturu vyjádřen názor o nerozhodnosti subjektivní stránky jednání daňového subjektu při zjištění podstatného rozdílu mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou. Na rozpornosti těchto dvou rozhodnutí stála ústavní stížnost podaná proti druhému z nich, kterou Ústavní soud usnesením ze dne 16. 11. 2021, sp. zn. II. ÚS. ÚS 2870/21 odmítl, aniž se vztahem těchto dvou rozhodnutí zabýval.

[13] Podle senátu rozhodujícího v nynější věci zde však je dána rozpornost v názoru na podmínky § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů mezi rozsudky tohoto soudu ze dne 28. 1. 2021, č. j. 3 Afs 393/2019 – 4, a ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021 – 67, přičemž názory v nich vyjádřené ani v jednom z těchto příkladů nejsou u tohoto soudu ojedinělé. Je proto dán důvod k předložení dané věci rozšířenému senátu ke sjednocení podle § 17 odst. 1 s. ř. s.

[14] Rozhodující 2. senát je názoru, že pro úpravu základu daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je podstatné prokázání splnění postavení spojených osob, což prokazuje správce daně. Je pravdou, že prokázání spojení osob ve smyslu písm. b) bodu 5 tohoto ustanovení, tedy, že vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, je obtížné, ale nepostačí k němu pouze zjištění přemrštěnosti ceny. Výjimkou by mohl být jen případ zcela zjevné přemrštěnosti ceny u zboží či služeb, jejichž běžná cena je všeobecně známá nebo lehce zjistitelná, a které jsou na trhu takto bez větších obtíží dostupné, za současné absence jakéhokoli jiného rozumného vysvětlení pořízení tohoto zboží či služeb než toho, že šlo o umělou, pro reálné ekonomické fungování daňového subjektu neúčinnou transakci, jejímž jediným vysvětlením je snížení základu daně. V tom případě by totiž také daňový subjekt nemohl obstát s vysvětlením rozdílu zaplacené přemrštěné ceny od ceny obvyklé. Stejně tak by bylo dostatečným dokladem o spojení osob ve smyslu citovaného ustanovení, pokud by dopad na daňovou povinnost daňového subjektu, který kupoval zjevně předražené zboží či služby, a daňového subjektu, který mu je prodával, byl takový, že kupující by si vytvořil uměle navýšené daňové náklady, zatímco prodávající využil daňovou ztrátu, již by měl k dispozici. Jsou jistě představitelné i různé další případy, kdy by vynaložený náklad přinesl daňovému subjektu další zvýhodnění plynoucí z obchodního spojení. Podstatné však je, že přemrštěnost ceny musí být zcela zjevná a okolnosti konkrétního případu nesmí nabízet žádné jiné rozumné vysvětlení než to, že uskutečněná transakce je projevem spojení osob za účelem získání daňové výhody.

[15] Pokud jde o předraženou cenu, je si rozhodující senát vědom nedávného rozhodnutí SDEU (ze dne 25. 11. 2021, věc C- 334/20), označující nepřiměřenost ceny při splnění určitých podmínek za nepodstatnou při rozhodování o odpočtu daně z přidané hodnoty. Toto rozhodnutí vychází ze specifika daňové neutrality a na oblast daně z příjmů není přenositelné. Ke zjištění nepřiměřenosti ceny ve smyslu cit. ustanovení - tedy k prokázání účelově spojených osob musí přistoupit další okolnosti na straně daňového subjektu, z nichž lze na takto cílené spojení usuzovat; i to prokazuje správce daně. Nelze-li prokázat spojení osob za účelem snížení daňové povinnosti, nemůže být základ daně upraven podle § 23 odst. 7 ZDP a 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 zákona o daních z příjmů.

[16] Rozhodující senát je názoru, že při rozpornosti stávající judikatury ohledně podmínek § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP nemůže v dané věci sám rozhodnout.

[17] Proto věc podle § 17 odst. 1 s. ř. s. předkládá k posouzení rozšířenému senátu.

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

Rozšířený senát bude ve věci rozhodovat ve složení: JUDr. Josef Baxa, JUDr. Filip Dienstbier, JUDr. Zdeněk Kühn, JUDr. Petr Mikeš, JUDr. Barbara Pořízková, Mgr. Aleš Roztočil a JUDr. Karel Šimka.

Účastníci mohou namítnout podjatost těchto soudců (§ 8 odst. 1 s. ř. s.) do jednoho týdne od doručení tohoto usnesení.

V Brně dne 22. prosince 2021

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu