



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jaroslava Škopka ve věci

žalobce: **TIMA, spol. s r.o. – obchodně výrobní služby**, IČO 40523284
sídlem Vančurova 477/9, 360 17 Karlovy Vary
zastoupený advokátem JUDr. Karlem Seidlem, Ph.D.
sídlem Jiráskova 1343/2, 360 01 Karlovy Vary

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 2. 2018, č.j. 8166/18/5200-11434-712485

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobci byla 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 daňového řádu z moci úřední za zdaňovací období od 1. 9. 2011 do 31. 12. 2012 doměřena daň

z příjmů právnických osob vyšší o částku 570 760 Kč (a současně mu vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 114 152 Kč) a za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 358 340 Kč (a současně mu vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 71 668 Kč) [dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 9. 8. 2017, č.j. 778990/17/2401-50523-403389, a ze dne 9. 8. 2017, č.j. 779064/17/2401-50523-403389, ve spojení s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27. 2. 2018, č.j. 8166/18/5200-11434-712485].

2. Hlavním důvodem pro doměření daně v předmětných zdaňovacích obdobích bylo nedoložení rozdílu ceny za poskytnuté reklamní služby od společnosti definované podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP a ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými subjekty.

Řízení před správními orgány

3. Dne 19. 2. 2016 Finanční úřad pro Karlovarský kraj zahájil u žalobce kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 9. 2011 do 31. 12. 2012 a za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013. V rámci daňové kontroly se správce daně zaměřil na prověření obchodních transakcí uskutečněných mezi daňovým subjektem a obchodní korporací KV Production Servis s.r.o.
4. Dne 29. 4. 2016 pod č.j. 496413/16/2401-60562-402325 správce daně vyzval daňový subjekt ke splnění povinnosti podle § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu, tj. k prokázání, doložení a vysvětlení specifikovaných skutečností týkajících se ve zdaňovacím období od 1. 9. 2011 do 31. 12. 2012 nákladu 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), nákladu za obstarání reklamy při TV pořadu „Knoflíkáři“ (vysílaného dne 20. 3. 2012) ve výši 1 000 000 Kč bez DPH (faktura č. 12K0100009) a nákladu 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) a ve zdaňovacím období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 nákladu 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 nákladu 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.
5. K této výzvě se daňový subjekt vyjádřil podáním datovaným dne 9. 5. 2016 a došlým správcí daně dne 16. 5. 2016 (doplněným podáním datovaným a došlým správcí daně dne 8. 7. 2016).
6. Jelikož 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 správce 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., správce daně dne 13. 2. 2017 pod č.j. 100201/17/2401-60562-402039 podle § 92 odst. 3 a 4 ve spojení s § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu vyzval daňový subjekt ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP k uspokojivému doložení rozdílu mezi cenou sjednanou daňovým subjektem a korporací KV Production Servis s.r.o. a cenou zjištěnou správcem daně v souvislosti s obstaráním reklamy při příležitosti televizních pořadů „Piloti – souboj žánrů“, „Knoflíkáři“, „Trumfy M. D.a“, „Cestou necestou s M. D.“ a „Vyprávěj“.

7. K této výzvě se daňový subjekt vyjádřil podáním datovaným dne 27. 2. 2017 a došlým správci daně dne 28. 2. 2017.
8. S výsledkem kontrolního zjištění byl daňový subjekt seznámen dne 12. 5. 2017. K výsledku kontrolního zjištění se daňový subjekt vyjádřil podáním datovaným dne 5. 6. 2017 a došlým správci daně dne 7. 6. 2017.
9. Své stanovisko, že jeho pochybnosti nebyly v průběhu vedeného řízení odstraněny, tj. že daňový subjekt uspokojivě neprokázal rozdíly mezi cenami uplatněnými v daňově účinných nákladech ve zdaňovacím období od 1. 9. 2011 do 31. 12. 2012 a ve zdaňovacím období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 v souvislosti s obstaráním reklamy při příležitosti jednotlivých TV pořadů a cenami zjištěnými správcem daně, správce daně zapracoval do zprávy o daňové kontrole č.j. 736542/17/2401-60562-402325.
10. Na základě zprávy o daňové kontrole Finanční úřad pro Karlovarský kraj žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 9. 8. 2017, č.j. 778990/17/2401-50523-403389, doměřil za zdaňovací období od 1. 9. 2011 do 31. 12. 2012 daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 570 760 Kč (a současně mu vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 114 152 Kč) a dodatečným platebním výměrem ze dne 9. 8. 2017, č.j. 779064/17/2401-50523-403389, doměřil za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 358 340 Kč (a současně mu vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 71 668 Kč).
11. Proti těmto rozhodnutím správce daně podal žalobce odvolání.
12. Rozhodnutím ze dne 27. 2. 2018, č.j. 8166/18/5200-11434-712485, Odvolací finanční ředitelství I. odvolání žalobce zamítlo a rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 9. 8. 2017, č.j. 778990/17/2401-50523-403389, potvrdilo a II. odvolání žalobce zamítlo a rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 9. 8. 2017, č.j. 779064/17/2401-50523-403389, potvrdilo.

Žaloba

13. V žalobě žalobce předeslal, že všechny uplatněné námitky se vztahují vždy ke všem výše uvedeným uskutečněným nákladům na televizní reklamu, tj. ke všem pěti případům, kdy byl náklad na jejich uskutečnění správcem daně zpochybněn, upraven základ daně o částku zpochybněného nákladu a doměřena daň z příjmů právnických osob a penále.
14. V části I. žaloby žalobce uvádí, že od počátku daňové kontroly zpochybňoval možnost považovat jej za „spojenou osobu“ podle § 23 odst. 7 písm. b) ZDP. Správce daně po celou dobu řízení dostatečně srozumitelným způsobem nevysvětlil, na základě jakých konkrétních zjištění (podpořených řádně provedeným dokazováním) dospěl k závěru a vyzýval žalobce v návaznosti na uvedené ustanovení zákona o daních z příjmů a proč jej spolu s dalšími (jemu neznámými) subjekty považoval za „jinak spojené osoby“.
15. V daňovém řízení žalobce opakovaně poukazoval na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (např. 2 Afs 55/2016, 6 Afs 148/2016, 4 Afs 23/2016 či 5 Afs 180/2017), která podle jeho názoru byla aplikovatelná i na posuzovaný případ (i s vědomím toho, že řeší daň z přidané hodnoty a nikoliv daň z příjmů právnických osob). Podle ustálené judikatury (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2015, č.j. 8 Afs 100/2014-33, a ze dne 18. 3. 2015, č.j. 6 Afs 176/2014-24) musí správce daně prokázat, že transakce proběhla mezi „spojenými osobami“. V tomto ohledu stíhá důkazní břemeno správce daně a až následně přechází na daňový subjekt, který má možnost vysvětlit rozdíl v cenách. Tato

klíčová informace (tj. prokázání, že se jedná o „spojené osoby“) však prokázána nebyla přezkoumatelným způsobem (jednalo se v podstatě o nedůvodnou spekulaci správce daně). Argumentace správce daně, že se jedná o spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP, byla nelogická (v rozporu s ekonomickou realitou), protože by to znamenalo, že by poplatník vynaložil náklad ve výši 100 %, který skutečně zaplatil, aby mohl následně ušetřit pouhých 19 % na dani z příjmů právnických osob. Protože společnost KV Production Servis, s.r.o., nebyla nijak (personálně či jinak) spojena s žalobcem, realizoval by žalobce z tohoto jednání čistou ztrátu, což je závěr nesmyslný. Tímto důkazem výkladovým pravidlem *ad absurdum* byl i vyvrácen závěr o spojení osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP, kdy akceptování názoru správce daně by znamenalo, že se daňový subjekt nechová ekonomicky racionálně. Žalobce je tak správcem daně penalizován za svoji nezkušenost v oblasti reklamy.

16. Žádným provedeným důkazem nebylo zjištěno, že by žalobce jakkoliv věděl či z okolností musel vědět o svém zapojení do údajného řetězce (spojených osob dle zákona o daních z příjmů), přičemž smyslem uvedeného ustanovení je zejména zabránit nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů mezi jednotlivými poplatníky daně z příjmů a sankcionovat zneužití cenové spekulace v obchodních vztazích (viz např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 92/2013 či 7 Afs 39/2014 anebo 6 Afs 60/2014). Má-li správce prokazovat, že jde o spojené osoby dle uvedeného ustanovení zákona, pak samozřejmě v rámci jeho důkazních povinností bylo prokázání i úmyslu o vědomém (úmyslném) zapojení do smluvního vztahu s tímto motivem (žádný jiný důvod pro naplnění aplikace uvedeného ustanovení být využit správcem daně nemůže), neboť z povahy věci je vyloučeno mluvit o jakémkoliv zapojení do smluvního vztahu, pokud by daňový subjekt neměl vědomost o této pohnutce (vědomost v tomto smyslu znamená úmysl).
17. Důvody (a kritéria) pro výběr smluvního partnera žalobce správcem daně opakovaně vysvětloval (dobré zkušenosti z minulých zakázek v oblasti reklamy a snaha nezaostat za konkurenty v podnikání). Po odvysílání reklam pak došlo k prokazatelnému nárůstu příjmů žalobce nejen jako celku, ale zejména ze zakázek u subjektů mimo region sídla žalobce (zasazených odvysílanou celostátní televizní reklamou). Důvody zadání reklamy a zadání reklamy společnosti KV Production Servis, s.r.o., považoval žalobce za důvody, které by standardně zvažoval každý podnikatelský subjekt, který při svém podnikání jedná s péčí řádného hospodáře. Žádné jiné společnosti, které měly být součástí podvodného řetězce firem, žalobce neznal a ani nemusel znát; pro něj bylo rozhodující znění smlouvy se společností KV Production Servis, s.r.o., tj. realizace televizní reklamy tzv. na klíč. Předmětná reklamní služba byla v kontrolovaném zdaňovacím období ve všech případech skutečně poskytnuta a náklad související s touto službou byl žalobcem ve všech případech vynaložen v souladu s § 24 odst. 1 ZDP.
18. Společnost KV Production Servis, s.r.o., byla pro žalobce zcela spolehlivým smluvním partnerem, který svým závazkům z předchozích zakázek dostál, a před uzavřením každé konkrétní smlouvy nebyly žalobci známy žádné veřejně dostupné informace, které by jeho pověst jakkoliv zpochybňovaly. Z informací z obchodního rejstříku vyplývalo, že se jednalo o společnost, která měla skutečné, nikoliv virtuální sídlo, nevlastnili ji žádní cizinci a nebyla v insolvenčním řízení. Ze žádné jiné informace z veřejného rejstříku nevyplynuly žádné skutečnosti, které by tuto společnost činily jakkoliv podezřelou – nevykazovala žádné znaky rizikovosti. Informace, kterými správce daně popisuje údajné závadné chování uvedené společnosti, respektive jednání jejích představitelů, byly zjištěny jen správcem

daně v rámci jeho kontrolní činnosti s mnohaletým odstupem. Žalobce tak prokázal, že zachoval dostatečnou míru opatrnosti (obezřetnosti) podnikatele při uzavírání smluvních vztahů v rámci své činnosti.

19. V části II. žaloby se namítá, že správce daně neprovedl ani dokazování v potřebném rozsahu k zodpovězení otázky, že se liší ceny sjednané mezi „spojenými osobami“ od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Pokud správce daně potvrdil, že se jednalo o náklady vynaložené v souladu s § 24 odst. 1 ZDP, není možné využít zároveň aplikaci ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP, a není proto nutné a možné zkoumat, zda sjednaná cena je cenou obvyklou.
20. Závěr správce daně, že sjednaná cena se liší od ceny obvyklé, nebyl řádně prokázán provedeným dokazováním. Žalobce by očekával, že se správce daně bude zajímat o cenu, která byla vytvořena nabídkou a poptávkou v místě a čase obvyklou v oboru televizní reklamy, a nespokojí se pouze se součtem údajných nákladových cen na tvorbu reklamy, které jen těžko mohou být cenou obvyklou. Takový postup správce daně odporuje ekonomické realitě, kdy každý rozumně uvažující podnikatel nebude podnikat tak, že převezme své vstupní náklady a výsledná cena jeho produktu bude stanovena součtem nákladů takového podnikatele, což v posuzovaném případě tvrdí správce daně. Obvyklou cenou proto nejsou v jednotlivých posuzovaných případech částky, k nimž došel správce daně (vždy součet údajné ceny odvysílání reklamy a údajné ceny její výroby), když nejde o ceny, které by bylo možné sjednat slovy správce daně mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích v daném místě a čase za srovnatelné ceny a za stejných obchodních podmínek, a to i z důvodu, kdy nebyly srovnávány srovnatelné produkty, ale vždy jen ceny dílčích operací bez přihlédnutí přinejmenším ke koordinaci těchto dílčích operací a její ceně.
21. K prokázání, že se liší ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (referenční ceny), musí správce daně na základě zjištění výše obou těchto cen provést mezi nimi srovnání (viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 74/2010). V daném případě však správce daně žádné podobné srovnání neprovedl. Správce daně proto nesplnil svoji povinnost prokázat, že se sjednaná cena v posuzovaném případě (jednalo se o cenu, kterou si smluvní partner sjednával s vícero subjekty v regionu) liší od nezávislé ceny.
22. Cenu obvyklou nelze stanovit jen součtem ceníkových cen správcem daně oslovených subjektů, které realizují vždy jen část procesu zakončeného odvysíláním sponzorského vzkazu, když je přinejmenším přehlížena cena koordinace uvedeného postupu, kdy někdo musel zadat výrobu sponzorského vzkazu, jednat i podmínkách této výroby, uzavřít smlouvu, zaplatit cenu výroby a následně jednat a uzavřít smlouvu s Českou televizí o odvysílání toho, co bylo předtím vyrobeno, tj. někdo, kdo je vybaven informacemi o tom, co vše musí být zrealizováno, aby sponzorský vzkaz byl vyroben a odvysílán; jde o cenu jeho know-how (znalosti, kontakty apod.). Cenou obvyklou proto rozhodně nemůže být cena České televize, jak tvrdí žalovaný v bodě 91 rozhodnutí, neboť Česká televize, jak je obecně známo, reklamu nevyrábí, a proto ani cena České televize není „cenou prvního článku v řetězci“. Srovnávací metoda, která měla být použita při stanovení ceny obvyklé, pak není postup správce daně popsáný v bodě 102 rozhodnutí žalovaného, neboť Česká televize reklamy nevyrábí, Media Master s.r.o. reklamy nevysílá ani nevyrábí a společnost

SAWAGO reklamu nevysílá; i přes tuto skutečnost je však správcem daně tvrzeno, že součet jejich cen je cenou obvyklou, což fakticky není žádná srovnávací metoda ocenění.

23. Žalobce proto nemá za to, že by slovy žalovaného řádně nereagoval na 2. výzvu správce daně a nevysvětlil uspokojivě rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou, a to zejména z důvodu, kdy to byl správce daně, kdo řádně nestanovil cenu obvyklou. V posuzovaném případě nebylo provedeno ze strany správce daně žádné srovnání s obvyklými cenami, obvyklá cena nebyla správcem daně stanovena racionální úvahou v návaznosti na ekonomickou zkušenost (realitu panující na trhu) a nebylo provedeno ani zkoumání stejných nebo obdobných podmínek. Závěr správce daně, že fakturovaná částka ze strany smluvního partnera byla proti ceně fakturované Českou televizí navýšena 6,7x, 3,9x, 5,4x, 5,4x a 4,1x, není správný, neboť by správce daně musel stanovit, co je v posuzovaném případě cenou obvyklou, a tou není cena stanovena součtem nákladových položek (a nejde o jediné číslo, ale interval průměrných cen).
24. Lze proto shrnout, že jednak sjednaná cena reklamy odpovídala ceně obvyklé a jednak, i pokud by tomu tak nebylo, žalobce nemohl mít jakékoliv důvodné podezření, že sjednaná cena není cenou obvyklou (jednalo se o cenu, kterou smluvní partner standardně účtoval v jiných případech nejen žalobci, ale i dalším svým klientům). Závěr správce daně o ceně obvyklé je tudíž zcela nesmyslný. Na důkazní návrh na zpracování znaleckého posudku pak správce daně ani nereagoval.
25. V části III. žaloby se namítá, že v případě žalobce byly porušeny i základní principy daňového řízení. Žalobce měl za to, že ustanovení § 92 odst. 3 a 4 ve spojení s § 86 odst. 3 daňového řádu jsou na daný případ neaplikovatelná, když s uvedeným případem jakkoliv nesouvisely skutečnosti, které byl žalobce povinen tvrdit v řádném daňovém přiznání. Žalobce se nedomníval, že by na základě výzvy vydané podle uvedených ustanovení daňového řádu byl povinen tvrdit skutečnosti, které byly dříve tvrzeny v daňovém přiznání, a to proto, že podobná tvrzení dříve v žádném daňovém přiznání netvrdil. Dále považoval žalobce za nestandardní, pokud jej správce daně vyzýval jen k uspokojivému doložení rozdílu mezi cenou podle správce daně obvyklou a cenou sjednanou, aniž byla řešena otázka ceny obvyklé a otázka „spojitosti osob“, které, slovy správce daně, správce daně „uspokojivě nedoložil“ a neprokázal, protože tyto otázky byly ve výzvě považovány zcela nedůvodně za vyřešené, ačkoliv se tak nestalo. Žalobce nesouhlasil ani s tím, že by bylo možné mu doručovat zprávu o daňové kontrole s odkazem na § 88 odst. 5 daňového řádu, když projednání zprávy ani neodmítl, ani se jejímu projednání nevyhýbal (jen požádal o její zaslání do datové schránky právního zástupce).
26. V části IV. žaloby žalobce shrnuje, že má za to, že mu byly další daňové povinnosti uloženy na základě nesprávné aplikace ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP (došlo fakticky k nezákonné aplikaci uvedeného ustanovení zákona na posuzovaný případ a k nedůvodnému přesouvání důkazního břemene na žalobce v otázkách, které je povinen prokazovat správce daně, ačkoliv pro takový postup nebyly splněny předpoklady) a na základě nesprávně stanovené obvyklé ceny (v situaci, kdy nejde o případ spojených osob a sjednaná cena byla standardní cenou z pohledu žalobce i pohledu jeho konkurentů nabídnutou smluvním partnerem) a nesprávného postupu správce daně v daňovém řízení (neúplně a nesprávně provedené dokazování ohledně tvrzení, která je povinen prokazovat správce daně).
27. V dalším soud odkazuje na úplné znění žaloby.

Vyjádření žalovaného k žalobě

28. Ve vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že skutkový stav a právní posouzení jsou podrobně rozvedeny v odůvodnění napadeného rozhodnutí, jakožto i v celém předloženém spisovém materiálu. Vzhledem k tomu, že text žaloby je prakticky totožný s textem odvolání (žalobce uplatňuje totožné námitky jako v odvolání a nepředkládá žádné nové skutečnosti), žalovaný v podrobnostech odkazuje na napadené rozhodnutí a ve vyjádření k žalobě stručně shrnuje již vyslovené závěry.
29. K namítanému *neprokázání skutečnosti, že se jedná o osoby spojené*, žalovaný konstatuje, že příslušná zjištění správce daně jsou shrnuta v bodech [25] až [53] a [62] až [86] napadeného rozhodnutí, z nichž jednoznačně plynou důvody pro aplikaci ustanovení § 23 odst. 7 ZDP. Stručně shrnuto, v daném případě byl zjištěn řetězec obchodních společností, na jehož konci stál žalobce a v rámci něhož došlo k výraznému navýšení ceny. Na výzvu správce daně pak žalobce rozdíl mezi cenou obvyklou a cenou uhrazenou uspokojivě nevysvětlil a důkazními prostředky nijak neprokázal relevanci výše zaplacené částky. Žalovaný považuje opakování již uvedených skutečností za nadbytečné a neúčelné, v podrobnostech proto odkazuje na zmíněné body žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný zároveň žádným způsobem nerozporoval žalobcem uváděné důvody pro zadání reklamy, ať už obecně či konkrétní obchodní společnosti, avšak to nemění nic na tom, že v návaznosti na další důkazní prostředky získané správcem daně v průběhu daňové kontroly bez součinnosti s žalobcem či získané v rámci jiných daňových řízení byly zjištěny skutečnosti, na základě kterých správci daně vznikly pochybnosti o výši sjednané ceny. Co se dále týče vědomosti žalobce o jeho zapojení do řetězce subjektů, žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č.j. 7 Afs 47/2013-30, z něhož vyplývá, že subjektivní stránka, tedy zda žalobci bylo známo (či mělo a mohlo být známo), že je součástí předmětného řetězce, není v daném případě rozhodná. Pro účely aplikace ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP je rozhodná pouze existence daného řetězce, skutečnost, že v něm žalobce byl zapojen, a odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami. Žalovaný konstatuje, že všechny tyto rozhodné skutečnosti byly v daňovém řízení nezpochybnitelně objasněny a prokázány, tudíž není relevantní skutečnost, zda žalobci bylo či mohlo být známo, že je součástí daného řetězce. K námitce ohledně zachování dostatečné míry obezřetnosti žalovaný předně uvádí, že daná námitka nesouvisí s předmětem tohoto řízení, když žalobci nebylo kladeno k tíži to, zda své dodavatele dostatečně prověřoval či nikoliv, nýbrž to, že byl účasten řetězce ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP. Argumentace žalobce by mohla být relevantní pouze ve vztahu k dani z přidané hodnoty a současně v případě, kdyby žalobce uplatňoval nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, což se v této situaci nestalo. Odkaz na vyjádření Finanční správy ČR, jakož i případné odkazy na judikaturu řešící problematiku daně z přidané hodnoty fungující na jiných principech, nelze považovat za příléhavé.
30. K namítanému *chybnému stanovení ceny obvyklé* žalovaný konstatuje, že výše ceny obvyklé byla v daném případě žalovaným prokázána, přičemž úvaha žalovaného o výši ceny obvyklé je v napadeném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřena (viz závěr učiněný v bodě [59]). Při určení referenční ceny správce daně prokazatelně vycházel z údajů o cenách zjištěných u jednotlivých článků řetězce a následně ji porovnal s cenou fakturovanou žalobci. Je tedy zjevné, že výpočet ceny obvyklé proběhl srovnávací metodou na základě zcela objektivních kritérií, a to poskytnutých ceníků od obchodních společností Media Master s.r.o. a Česká televize a.s. a faktury za zpracování reklamních spotů od obchodní společnosti SAWAGO s.r.o., která za tuto službu stabilně účtovala 12

000 Kč obchodní společnosti KV Production Servis s.r.o. Kalkulací ceny obvyklé, popsanou jak ve zprávě o daňové kontrole, tak v napadeném rozhodnutí, správce daně unesl břemeno tvrzení i břemeno důkazní v otázce prokázání cen mezi spojenými osobami a cenami, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.

31. K namítaným *procesním pochybením* žalovaný konstatuje, že totožné námitky stran výzvy k prokázání skutečností a doručování zprávy o daňové kontrole byly vzneseny v odvolání, pročť žalovaný nepovažuje za účelné opakovaně uvádět totožné závěry a odkazuje v této souvislosti na body [108] až [119] napadeného rozhodnutí, kde byly námitky vypořádány. Zároveň z nich vyplývá, že postup správce daně byl zcela v souladu se zákonem.
32. Závěrem žalovaný shrnul, že správce daně ani žalovaný se v posuzovaném případě nedopustili žádného pochybení. Žalobci nebyla primárně kladena k tíži neobezřetnost při způsobu provedení reklamy, nýbrž skutečnost, že žalobce byl účasten předmětného obchodního řetězce ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP, z čehož neoprávněně profitoval. Základním smyslem dotčeného ustanovení je totiž optimalizace základu daně, a to bez zkoumání subjektivní stránky zapojených subjektů.

Replika

33. V replice ze dne 10. 8. 2018 žalobce uvedl, že spojenými osobami nejsou jakékoliv osoby, které vstoupí do smluvního vztahu, jak se mylně domnívá žalovaný, ale jen osoby, které do smluvního vztahu vstoupí s úmyslem snížit základ daně nebo zvýšit daňovou ztrátu. Ani ve vyjádření žalovaného ze dne 29. 6. 2018 není uvedeno, na základě jakých konkrétních zjištění podpořených řádným dokazováním se žalovaný domnívá, že by posuzovaný případ byl případem spojených osob jednajících s tímto úmyslem. V bodech 25 - 53 a 62 - 86 napadeného rozhodnutí není řádný důvod aplikace ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) ZDP uveden, když se zde hovoří jen o tom, že některé subjekty, se kterými žalobce nebyl ve smluvním vztahu, nedoložily správci daně požadované informace a on předpokládá jejich/jeho protiprávní jednání. Připouští-li žalovaný, že v zásadě existují důvody (obecné i konkrétní) pro zadání reklamy, pak sám zpochybňuje možnost aplikace ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) ZDP, neboť se jednalo o standardní smluvní vztah. Žalovaný netvrdí (tím méně prokazuje), jak žalobce fakticky měl ze smluvního vztahu profitovat (vyjma toho, že uskutečnění nákladů na reklamu mělo pozitivní dopad na množství zakázek společnosti). Rovněž žalovaný neprokázal, co bylo v daném případě obvyklou cenou, kterou má smysl řešit až v okamžiku, kdy jde o případ „spojených osob“.
34. Soud věc projednal a rozhodl a rozhodnutí ve věci vyhlásil dne 29. 1. 2020. Z tohoto důvodu nebylo možno přihlídnout k vyjádření žalobce datovanému dne 7. 2. 2020 a došlému soudu dne 10. 2. 2020. Na tom nic nemění ani to, že rozsudek byl ze závažných důvodů vyhotoven a je doručován až zhruba dva a půl měsíce po vyhlášení.

Posouzení věci krajským soudem

35. Účastníci řízení souhlasili s rozhodnutím soudu o věci samé bez jednání.
36. Soud přezkoumal napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
37. **Žaloba není důvodná.**
38. K požadavkům na odůvodnění rozhodnutí soudů v rozsáhlých věcech došel Nejvyšší správní soud zejména k těmto závěrům: „*Přestože je třeba na povinnosti dostatečného*

odůvodnění rozhodnutí z hlediska ústavních principů důsledně trvat, nemůže být chápána zcela dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován ve světle okolností každého jednotlivého případu. Zároveň tento závazek nemůže být chápán tak, že vyžaduje za všech okolností podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument účastníka (srovnej např. rozsudek ve věci *Van de Hurk v. The Netherlands*, ze dne 19. 4. 1994, Series No. A 288). To by mohlo vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním a kontraproduktivním důsledkům jsoucím v rozporu se zásadou efektivity a hospodárnosti řízení.“ (rozsudek ze dne 30. 4. 2009, č.j. 9 Afs 70/2008-130) a „Soud, který se vypořádává s argumentací účastníka řízení, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č.j. 2 Afs 24/2005-44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS). Na druhou stranu podle ustálené judikatury nelze povinnost soudu řádně odůvodnit rozhodnutí chápat tak, že musí být na každý argument strany podrobně reagováno (srov. nález Ústavního soudu ze dne 15. 1. 2008, sp. zn. IV. ÚS 1903/07, nález Ústavního soudu ze dne 16. 5. 2007, sp. zn. IV. ÚS 493/06, rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 19. 4. 1994, *Van de Hurk v. Nizozemí*, stížnost č. 16034/90, bod 61, rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 9. 12. 1994, *Ruiz Torija v. Španělsko*, stížnost č. 18390/91, bod 29).“ (rozsudek ze dne 25. 3. 2010, č.j. 5 Afs 25/2009-98, publikovaný pod č. 2070/2010 Sb. NSS). V intencích citované judikatury tak soudy nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vypořádávat; úkolem soudu je vypořádat *ratio decidendi* žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č.j. 7 As 126/2013-19). Podstatné tedy je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č.j. 7 Afs 85/2013-33).

39. Jestliže se správce daně dostatečně vypořádá s návrhy a námitkami uplatněnými daňovým subjektem a odvolací orgán s důvody uvedenými v odvolání, mělo by se v žalobě polemizovat s konkrétními skutkovými a právními závěry, k nimž správce daně prvního stupně nebo odvolací orgán dospěl. V případě, že žalobce argumentaci správního orgánu obsaženou ve zprávě o daňové kontrole a zejména v rozhodnutí o odvolání pomíjí, může stačit, že soud na tuto skutečnost poukáže a s takovýmito nepravými žalobními body se vyrovná obecně nebo odkazem.
40. Soud, který se ztotožní s přiléhavou a fundovanou argumentací žalovaného, se v případě totožnosti žalobních námitek s námitkami uvedenými v odvolání nemusí již k věci duplicitně vyjadřovat a může odkázat na příslušné pasáže odůvodnění napadeného rozhodnutí. „Je-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č.j. 8 Afs 75/2005-130, publ. pod č. 1350/2007 Sb. NSS).
41. V daném případě se žalobní body do značné míry kryjí s důvody uvedenými v odvoláních proti předmětným dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Karlovarský kraj.
42. Základ daně z příjmů je upraven zejména v § 23 ZDP.

43. Podle § 23 odst. 7 věty první ZDP „*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.*“
44. Spojenými osobami se pro účely zákona o daních z příjmů rozumí kapitálově spojené osoby a jinak spojené osoby. Podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP „*Spojenými osobami se 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.*“
45. Již v rozsudku ze dne 23. 1. 2013, č.j. 1 Afs 101/2012-31, vyslovil Nejvyšší správní soud názor, že za účelem aplikace ustanovení § 23 odst. 7 ZDP je nutné kladně odpovědět na dvě otázky: 1) zda šlo o spojení osob ve smyslu zákona o daních z příjmů a 2) 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.
46. Ze správního spisu bylo zjištěno, že výzvou ze dne 13. 2. 2017, č.j. 100201/17/2401-60562-402039, správce daně podle § 92 odst. 3 a 4 ve spojení s § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu vyzval daňový subjekt ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP k uspokojivému doložení rozdílu mezi cenou sjednanou daňovým subjektem a korporací KV Production Servis s.r.o. a cenou zjištěnou správcem daně v souvislosti s obstaráním reklamy při příležitosti televizních pořadů „Piloti – souboj žánrů“, „Knoflíkáři“, „Trumfy M. D.“, „Cestou necestou s M. D.“ a „Vyprávěj“. V této výzvě správce daně sdělil daňovému subjektu, že 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. U každé z uvedených reklam je ve výzvě, která čítá 38 stran, označen řetězec obchodních firem, který se podílel na poskytnutí služby a na jehož začátku stála Česká televize a na konci daňový subjekt, a specifikována správcem daně zjištěná obvyklá cena, která by za poskytnutí uvedených služeb byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích v daném místě a v čase za srovnatelné služby a za stejných obchodních podmínek.
47. K tomu soud konstatuje, že dokazování je upraveno zejména v 92 daňového řádu. 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 podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Podle § 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. Správce daně je 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 ZDP), 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). Správní orgán nemá možnost volby a je povinen zjišťovat cenu obvyklou, zjistí-li, že jsou nebo mohou být splněny podmínky předjímané § 23 odst. 7 ZDP.

48. Tak tomu bylo i v tomto případě. Na správci daně leželo břemeno tvrzení a důkazní břemeno ohledně naplnění podmínek aplikace § 23 odst. 7 ZDP (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu 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). Tuto svou povinnost správce daně splnil, když doložil existenci řetězce dodavatelů, jehož koncovým článkem byl žalobce. 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, přešlo důkazní břemeno na žalobce. Žalobce však své břemeno tvrzení a důkazní břemeno ohledně prokázání racionálních důvodů pro násobně zvýšenou cenu za odvysílání reklamy ve smyslu § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu neunesl. Nejsou tak opodstatněné námitky žalobce, že správce daně chybně aplikoval procesní předpisy, když jej vyzval k prokázání skutečností podle § 92 odst. 3 a 4 ve spojení s § 86 odst. 3 daňového řádu. V daném případě se jednalo o skutečnosti, které byly žalobcem dříve tvrzeny v daňovém přiznání. Rovněž bylo standardní, že žalobce byl vyzván k uspokojivému doložení rozdílu mezi cenou obvyklou a cenou sjednanou, neboť otázky ceny obvyklé a spojených osob byly v té době správcem daně předestřeny dostatečným způsobem.
49. Nejvyšší správní soud zaujal zásadní názory na interpretaci ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP především v rozsudku ze dne 13. 6. 2013, č.j. 7 Afs 47/2013-30.
50. Názory Nejvyššího správního soudu jsou shrnuty do těchto dvou právních vět: „*I. 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 nepřímě, účastnily a profitovaly z něj (snížením základu daně nebo zvýšením daňové ztráty). II. 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 irrelevantní skutečností.*“
51. Velký praktický i teoretický význam má ovšem i tento názor Nejvyššího správního soudu z odůvodnění předmětného rozsudku: „*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. [...] V tomto směru postačí, pokud správní orgány 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.*“
52. V části I. žaloby žalobce brojí proti tomu, že tu šlo o spojení osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP.
53. K těmto námitkám, které do značné míry vycházejí z důvodů uvedených v odvoláních, žalovaný v bodech 93 až 101 napadeného rozhodnutí uvedl, že námitka zástupce odvolatele, že nebylo prokázáno, že daňový subjekt vytvořil právní vztah převážně za

účelem snížení základu daně a že o vytvoření řetězce věděl a byl do něj úmyslně zapojen, nemá na posouzení věci žádný vliv. Z rozsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP nevyžaduje prokázání aktivního jednání všech subjektů a jednotlicí 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. Definici spojených osob konstatoval Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 13. 6. 2013, č.j. 7 Afs 47/2013-30. Závěry Nejvyššího správního soudu potvrdil i Ústavní soud v usnesení ze dne 12. 8. 2014, sp. zn. II. ÚS 2764/13. Bylo by proti smyslu a účelu ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP, aby na straně jedné „jinak spojenými osobami“ byly pouze osoby v projednávané věci korporace KV Production Servis, s.r.o., Action Racing Mania a Brent 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 KV Production Servis, s.r.o., ale v běžném obchodním styku, vynaložila mnohonásobně nižší částku. Právě daňový subjekt si tak v konečném důsledku snižoval základ daně za služby, jejichž cena mnohonásobně převyšuje cenu hrazenou za tyto služby v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, tj. mezi nespojenými osobami. Racionální ekonomický důvod, pro který tak učinil, daňový subjekt neuvedl. Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu 2 Afs 55/2016, 6 Afs 148/2016, 4 Afs 23/2016 a 5 Afs 180/2017, která zmiňuje zástupce odvolatele, se týkají výhradně daně z přidané hodnoty (odmítnutí nároku na odpočet daně) a nikoliv stanovení ceny obvyklé a v souvislosti s ní doměření daně z příjmů právnických osob ve správné výši. Uvedení jednotlivých důvodů zadání reklamy nemění nic na skutečnosti, že v návaznosti na další důkazní prostředky, získané správcem daně v průběhu daňové kontroly bez součinnosti s daňovým subjektem či získané v rámci jiných daňových řízení, byly zjištěny skutečnosti, na základě kterých správci daně vznikly pochybnosti o výši sjednané ceny těchto služeb a dále pochybnosti o účelu takových obchodních transakcí. Tyto pochybnosti nebyly žádnými relevantními důkazními prostředky daňovým subjektem v průběhu daňové kontroly odstraněny. V rámci podnikatelské činnosti je běžné, že podnikatelé pečlivě zvažují a vyhodnocují veškerá možná rizika spjatá s jednotlivými mimořádnými, obchodními rozhodnutími a situacemi, kterými bezesporu je sponzorování pořadu České televize, a snaží se eliminovat nevhodné obchodní podmínky, jakými je obchodování za několikanásobně navýšenou cenu bez ekonomického opodstatnění. V případě, že by si daňový subjekt prověřil možnost odvysílání sponzorského vzkazu „nezprostředkovane“, 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. Z pohledu soukromého práva (a zejména zásady autonomie vůle) nic nezakazuje, aby podnikatel při kalkulaci ceny stanovil takovou faktickou marži, která se bude významně vymykat běžným obchodním vztahům, nicméně v rovině daňového práva nelze tento stav mezi dvěma spojenými osobami tolerovat.

54. K první podmínce aplikace ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP soud konstatuje, že nesouhlasí především s jádrem žalobních námitek, totiž že je třeba prokazovat, že daňový subjekt o své účasti na obchodním řetězci osob jinak spojených věděl nebo měl

vědět (tj. subjektivní stránku jednání daňového subjektu). Ve skutečnosti ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP nevyžaduje prokázání aktivního jednání všech subjektů a jednotící úmysl. Subjektivní stránka tak nemusí být prokázána, a to na rozdíl od principů a právní úpravy týkající se odpočtů daně z přidané hodnoty a judikatury vztahující se k této problematice. Ve vztahu k § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP se totiž nemusí jednat pouze o osoby, které skutečně a bezprostředně vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně či zvýšení daňové ztráty, ale také o všechny další osoby, které se takového vztahu přímo či nepřímo účastnily a měly z něj prospěch. Žalobci tak nelze přisvědčit v tom, že správce daně měl prokázat (ale neprokázal) úmysl o vědomém zapojení do smluvního vztahu s tímto motivem. Naopak z ustálené soudní praxe, se kterou se zdejší soud zcela ztotožňuje, lze dovodit, že subjektivní stránka daňového subjektu je v tomto případě irelevantní.

55. Z předloženého účetnictví a dokladů správce daně zjistil, že daňový subjekt zaúčtoval a uplatnil za zdaňovací období od 1. 9. 2011 do 31. 12. 2012 v daňově uznatelných nákladech náklady na propagaci za poskytnutí celkem 3 reklamních služeb od obchodní společnosti KV Production Servis, s.r.o., ve výši 1 500 000 Kč bez DPH, 1 000 000 Kč bez DPH a 1 200 000 Kč bez DPH, kdy předmětem smlouvy a následně i fakturace bylo vždy obstarat pro objednatele reklamu jeho služeb a propagaci jeho obchodního jména vysílanou na TV stanici ČT1. Správcem daně bylo zjištěno, že za odvysílání reklamy 1 byla Českou televizí vyúčtována společnosti KV Production Servis, s.r.o., částka 100 000 Kč bez DPH, za odvysílání reklamy 2 byla společnosti Brenta s.r.o. vyúčtována částka 85 000 Kč bez DPH a za odvysílání reklamy 3 byla rovněž společnosti Brenta s.r.o. vyúčtována částka 120 000 Kč bez DPH, přičemž mezi společnostmi KV Production Servis, s.r.o., a Brenta s.r.o. bylo zjištěno personální propojení. Správce daně dospěl k závěru, že na poskytnutí služeb - reklamy 1, 2 a 3 se podílel řetězec obchodních firem, na jehož začátku stála Česká televize a na konci daňový subjekt, tj. 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.
56. Za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 pak daňový subjekt zaúčtoval a uplatnil v daňově uznatelných nákladech náklady na propagaci za poskytnutí celkem 2 reklamních služeb od obchodní společnosti KV Production Servis, s.r.o., ve výši 1 200 000 Kč bez DPH a 1 200 000 Kč bez DPH, kdy předmětem smlouvy a následně i fakturace bylo vždy opět obstarání pro objednatele reklamy jeho služeb a propagace jeho obchodního jména vysílané též na TV stanici ČT1. Správcem daně bylo zjištěno, že za odvysílání reklamy 4 byla Českou televizí vyúčtována společnosti Action Racing Mania, s.r.o., částka 90 000 Kč bez DPH a za odvysílání reklamy 5 byla společnosti Light promotion s.r.o. vyúčtována částka 120 000 Kč bez DPH, přičemž mezi společnostmi KV Production Servis, s.r.o., a Action Racing Mania, s.r.o., bylo zjištěno personální propojení. Správce daně dospěl k závěru, že na poskytnutí služeb - reklamy 4 a 5 se podílel řetězec obchodních firem, na jehož začátku stála Česká televize a na konci daňový subjekt, tj. 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.
57. V přezkoumávané věci tedy daňové orgány prokázaly existenci dodavatelských řetězců, v rámci nichž docházelo k fakturaci cen za reklamní kampaň a k toku peněz a do nichž byl

žalobce zapojen tím, že s konečným dodavatelem společností KV Production Servis, s.r.o., sjednal poskytnutí služby, přičemž službu také odebíral a hradil za ni v jednotlivých zdaňovacích obdobích částky násobně zvýšené oproti původní ceně služby. Zapojení do obchodního řetězce žalobci přinášelo výhodu, neboť si podstatným zvýšením výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů snížil základ daně. V daném případě tak bylo v daňovém řízení dostatečně doloženo a prokázáno, byť i pouze nepřímými důkazy, že zde je řetězec dodavatelů, že je v něm žalobce zapojen, průběh toku finančních prostředků souvisejících se službami pro žalobce a zároveň odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami. Správní orgány proto postupovaly souladně se zákonem o daních z příjmů. První předpoklad pro aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP tedy lze mít za naplněný.

58. V dalším soud k námitkám obsaženým v části I. žaloby souhlasně odkazuje na příslušné body napadeného rozhodnutí, tj. zejména na body 32 až 39, 50 a 53, 68 až 74 a 84 a 86.
59. V části II. žaloby žalobce namítá, že správce daně neprokázal, že se ceny sjednané mezi žalobcem a společností KV Production Servis, s.r.o., liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.
60. K těmto námitkám, které opět do značné máry vycházejí z důvodů uvedených v odvoláních, žalovaný v bodech 102 až 107 napadeného rozhodnutí uvedl, že výpočet ceny obvyklé proběhl srovnávací metodou na základě zcela objektivních kritérií – poskytnuté ceníky od korporace Media Master s.r.o. a korporace Česká televize a.s. a faktury za zpracování reklamních spotů od korporace SAWAGO, která za tuto službu stabilně účtovala 12 000 Kč korporaci KV Production Servis, s.r.o. Odvolací orgán nesouhlasí s názorem zástupce odvolatele, že je možné, či dokonce správné, stanovit cenu obvyklou na základě smluvních cen mezi korporací KV Production Servis, s.r.o., a jejími klienty. Názor zástupce odvolatele, že souhrn cen sjednaných s korporací KV Production Servis, s.r.o., v konkrétních případech tvoří cenu obvyklou, tj. cenu dosahovanou v reálném podnikatelském životě, je mylný. Cenou obvyklou je totiž třeba rozumět cenu běžnou na nedefinovaném trhu služeb, tj. cenu nezátíženou jejím dřívějším navýšením v řetězci firem, či jiným účelovým jednáním dodavatele daňového subjektu. Pro správné stanovení ceny obvyklé je z tohoto důvodu nutné porovnat cenu nabízených služeb i u jiných dodavatelů, k čemuž správce daně za účelem stanovení ceny obvyklé správně přistoupil, když si vyžádal ceník přímého dodavatele konkrétní reklamní služby (korporace Media Master a České televize), přičemž z ceníku ani jiných skutečností nebylo zřejmé, že by daňový subjekt neměl reálnou možnost přístupu k těmto službám. V kontextu této odvolací námítky je nutné, aby správce daně prokázal, že se liší ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Znamená to tedy, že aby mohl správce daně provést srovnání, musí zjistit jednak cenu sjednanou mezi spojenými osobami a jednak cenu obvyklou, za kterou se srovnatelnou službu obchodují osoby nezávislé v prostředí fungující hospodářské soutěže. Nutnou podmínkou úpravy základu daně je existence rozdílu mezi cenami. Správce daně tedy ve vztahu k tomuto rozdílu nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní. Odvolací orgán konstatuje, že výše popsanou kalkulaci ceny obvyklé správce daně unesl břemeno tvrzení i břemeno důkazní v otázce prokázání cen mezi spojenými osobami a cenami, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. I když má správce daně za prokázané, že smluvními stranami

předmětného právního úkonu jsou osoby spojené a že si sjednaly cenu odlišnou od ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými subjekty, tj. unese-li břemeno tvrzení i břemeno důkazní ke všem těmto rozhodným skutečnostem, neznamená to, že může bez dalšího provést úpravu základu daně. Správce daně musí daňový subjekt prokazatelně seznámit se vzniklým rozdílem a kontrolovaný daňový subjekt musí dostat (časový a věcný) prostor, aby se k tomuto rozdílu vyjádřil a uspokojivě jej doložil. V této fázi nese břemeno důkazní opět daňový subjekt. Ten tedy musí uvést důvody a prokázat, proč byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny zjištěné (referenční) stanovené správcem daně a teprve poté přísluší správci daně hodnotit, zda daňový subjekt své důkazní břemeno unesl a učinit závěr o tom, zda rozdíl uspokojivě doložil či nikoliv (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2008, č.j. 5 Afs 48/2004-89). V této souvislosti odvolací orgán připomíná, že daňový subjekt byl 2. Výzvou informován o zjištěních správce daně a vyzván, aby zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě vysvětlil a též doložil. Pokud tedy daňový subjekt skutečně nakoupil reklamní služby za cenu mnohonásobně vyšší než je cena obvyklá z důvodu reálné nedostupnosti této služby, měl tak v Odpovědi na 2. Výzvu tuto tvrzenou skutečnost doložit a prokázat. Jelikož daňový subjekt ohledně této skutečnosti neunesl břemeno důkazní a výše dané ceny u prověřovaných obchodních případů zůstala pouze v rovině tvrzení, nezbylo správci daně než uzavřít, že rozdíly mezi cenami nebyly uspokojivě doloženy a přistoupit k navýšení základu daně. Je sice čistě na daňovém subjektu, na základě jakých kontrolních mechanismů či dalších skutečností, si vybere dodavatele jím požadovaných služeb, ale vždy je výlučně na daňovém subjektu, jako na koncovém účastníku řetězce, aby správci daně uspokojivě doložil a prokázal relevantními důkazy, že zde existovaly racionální důvody pro nákup služeb za ceny, které přesahují ceny v běžných obchodních vztazích.

61. Ke druhé podmínce aplikace ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP soud konstatuje, že pro zjišťování „obvyklosti“ ceny musí správce unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ve vztahu ke všem rozhodným aspektům. Obvyklou 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. Jak Nejvyšší správní soud uvedl již v rozsudku ze dne 27. 1. 2011, č.j. 7 Afs 74/2010-81, *„Referenční (obvyklá) 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.“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2019, č.j. 5 Afs 341/2017-47).
62. Smlouva mezi žalobcem a jeho dodavatelem směřovala k zajištění propagace výlučně v rámci vysílání České televize, proto při určení obvyklé ceny vycházel správce daně přímo z veřejně dostupného ceníku České televize (resp. ceníku společnosti Media Master pro zdaňovací období 2011-2012 a 2013), v němž uvedená částka představuje běžnou cenu za odvysílání sponzorského vzkazu (tj. cenu nabízenou ostatním subjektům - nezatíženou jejím následným navýšením v řetězci firem) a zároveň z konkrétní výše nákladů na výrobu jednotlivých reklamních vzkazů společností SAWAGO s.r.o. Kromě částky za odvysílání vzkazů a nákladů na jejich výrobu nebylo prokázáno, že by se výsledná cena za poskytnuté plnění od dodavatele žalobce (společnost KV Production Servis, s.r.o.) skládala z dalších složek, k nimž by správní orgány mohly vést dokazování za účelem zjištění ceny obvyklé.
63. Za obvyklou cenu tak byla označena cena skládající se 1) z ceny obvyklé za odvysílání

sponzorského vzkazu s ohledem na cenu uvedenou v ceníku společnosti Media Master, tj. nejvyšší cena nabízená všem zájemcům o sponzorování daného pořadu vysílaného na televizní stanici ČT1 v daném období, a dále 2) z ceny za výrobu tohoto sponzorského vzkazu ve výši 12 000 Kč, jak vyplývá z daňových dokladů vystavených společností SAWAGO pro společnost KV Production Servis, s.r.o., která zároveň byla nejčastěji fakturovanou cenou za výrobu sponzorského vzkazu. Správce daně tímto výpočtem uzavřel, že za reklamu 1 byla cenou obvyklou částka ve výši 222 000 Kč, za reklamu 2 částka ve výši 252 000 Kč, za reklamu 3 částka ve výši 222 000 Kč, za reklamu 4 částka ve výši 222 000 Kč a za reklamu 5 částka ve výši 292 000 Kč. Tyto částky jsou tedy několikanásobně nižší než ceny sjednané mezi žalobcem a jeho smluvním partnerem.

64. Jak již bylo řečeno výše, i když má správce daně za prokázané, že smluvními stranami posuzovaného právního jednání jsou spojené osoby a že tyto sjednaly cenu lišící se od ceny referenční, musí daňový subjekt dostat prostor, aby mohl zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě vysvětlit. Břemeno tvrzení i břemeno důkazní pak nese daňový subjekt. Ten musí tvrdit a prokázat zvláštní a obvyklým poměrům na trhu se vymykající, a přitom ekonomicky racionální důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny referenční. Unese-li daňový subjekt toto břemeno, úprava základu daně nepřipadá v úvahu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č.j. 7 Afs 74/2010-81).
65. Žalobce reagoval na výzvu správce daně k prokázání a doložení rozdílu mezi uhrazenou a referenční cenou především tím, že poukazoval na neprokázání vědomé účasti žalobce v obchodním řetězci. Tato argumentace však byla z důvodů vysvětlených výše lichá. Další argumentace spočívala v nesouhlasu se stanovením ceny obvyklé, avšak ani tato neprokazovala oprávněnost důvodů pro natolik vysoký nárůst ceny služby oproti ceně obvyklé. Argumentace žalobce ohledně výběru konkrétního dodavatele (dobré zkušenosti z minulých zakázek v oblasti reklamy, a to nejen televizní, a snaha nezaostat za konkurenty v podnikání), nejsou dostatečné pro odůvodnění odlišnosti ceny sjednané služby.
66. I když cena sjednaná s dodavatelem KV Production Servis, s.r.o., bezpochyby mohla být vyšší než součet ceny za výrobu a ceny za odvysílání reklamy, pouhým neurčitým poukazováním na cenu dodavatelova know-how (znalosti, kontakty apod.) nelze dostatečně opodstatnit několikanásobné zvýšení oproti ceně zjištěné správcem daně.
67. Žalobci není možné přitakat ani v tom, že pro něj cenou obvyklou měla být správně cena, za kterou službu nakupoval od svého dodavatele (společnosti KV Production Servis, s.r.o.) – od kterého ji nakupovaly i jiné osoby, a nikoliv cena téže služby jiných dodavatelů podle jejich cenových nabídek v rozhodném období, z níž vyšel jako z ceny obvyklé správce daně. Cenou obvyklou je totiž třeba v těchto souvislostech rozumět cenu běžnou na „nedeformovaném trhu služeb“, tedy cenu nabízenou ostatním spotřebitelům – cenu nezatíženou jejím dřívějším navýšením v řetězci firem, či jiným účelovým jednáním dodavatelů žalobce (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č.j. 7 Afs 47/2013-30).
68. Pokud správce daně prokáže, že *„V hospodaření poplatníka se vyskytují obchodní operace, které se navenek svými konkrétními objektivně identifikovanými rysy na základě racionální úvahy jeví, že neodpovídají ekonomickým principům běžných obchodních vztahů, je na poplatníkovi, aby prokázal, jaké důvody, jež ekonomickým principům běžných obchodních vztahu odpovídají, jej vedly k tomu, že tyto obchodní operace uskutečnil.“* (viz rozsudek

Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č.j. 7 Afs 94/2012-74). Přesně takový postup přitom v projednávané věci zvolily správní orgány – identifikovaly neobvyklou výši sjednaného plnění na základě věrohodných důkazních prostředků. Bylo naopak na žalobci, aby objasnil rozdíly v cenách např. tím, že prokáže, jaké další služby byly ve sjednané ceně zahrnuty. Nic takového však žalobce netvrdil ani neprokázal, pouze nesouhlasil s výší obvyklé ceny zjištěné správcem daně. Správní orgány proto opět postupovaly souladně se zákonem o daních z příjmů. Také druhý předpoklad pro aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP tedy lze mít za naplněný.

69. V dalším soud k námitkám obsaženým v části II. žaloby souhlasně odkazuje na příslušné body napadeného rozhodnutí.
70. K námitce týkající se doručení zprávy o daňové kontrole soud konstatuje, že zástupce daňového subjektu dne 1. 8. 2017 požádal o zaslání této zprávy elektronickou cestou do své datové schránky. Správce daně tak učinil s tím, že den doručení zprávy o daňové kontrole bude v souladu s § 88 odst. 5 daňového řádu pokládán za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly. Soud podotýká, že žalobce ani nenaznačil, jak měl být touto skutečností na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení rozhodnutím správního orgánu.
71. Oproti žalobci tudíž soud nedošel k tomu, že žalobci byly další daňové povinnosti uloženy na základě nesprávné aplikace ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP a na základě nesprávně stanovené obvyklé ceny a nesprávného postupu správce daně v daňovém řízení.
72. S ohledem na výše řečené soud uzavírá, že v případě žalobce správní orgány interpretovaly a aplikovaly ustanovení § 23 odst. 7 ZDP správně.

Rozhodnutí soudu

73. Jelikož žaloba nebyla shledána důvodnou, soud ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Náklady řízení

74. Jelikož žalovaný, který měl ve věci plný úspěch, nárok na náhradu nákladů řízení neuplatnil, bylo rozhodnuto, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Plzeň 29. ledna 2020

JUDr. PhDr. Petr Kuchynka, Ph.D. v.r.
předseda senátu

