



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **Business Money, a.s.**, IČ 29158079, Hybešova 167/18, 360 05 Karlovy Vary,
zastoupeného Mgr. Hynkem Švarcem, advokátem, Kolbenova 609/38, 190 00 Praha 9 ,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043, Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 8. 2018, č.j. 36350/18/5200-11433-712032,

takto:

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

Odůvodnění:

[I] Předmět věci

1. Žalobou ze dne 18. 10. 2018, Krajskému soudu v Plzni (dále jen „soud“) doručenou dne 19. 10. 2018, se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 8. 2018, č.j. 36350/18/5200-11433-712032 (dále jen „napadené rozhodnutí“) a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Napadeným rozhodnutím bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „správce daně“ nebo „prvoinstanční správní orgán“) ze dne 28. 11. 2017, č.j. 978888/17/2401-50523-405002 (dále jen „dodatečný platební výměr“ nebo „prvoinstanční rozhodnutí“). Dodatečným platebním výměrem byla žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb.,

o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisu (dále jen „ZDP“ nebo „zákon o daních z příjmů“) a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu doměřena daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 ve výši 180 690 Kč stanovená na základě zprávy o daňové kontrole a dodatečně zrušena daňová ztráta z příjmu právnických osob ve výši 1 959 744 Kč. Současně žalobci vznikla zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) a c) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 36 138 Kč, a ve výši 1 % z částky zrušené daňové ztráty, tj. 19 597 Kč, celkem penále ve výši 55 735 Kč.

2. Daň z příjmu právnických osob byla v rozhodném období upravena zákonem o daních z příjmů. Postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní, upravuje daňový řád.

[II] Žaloba

3. Správci daně vznikly při kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 prováděné v rozsahu prověření obchodních transakcí uskutečněných v kontrolovaných obdobích mezi žalobcem a obchodní korporací KV Production Servis s. r. o., IČ 263 78 183, v souvislosti s obstaráním televizní reklamy pochybnosti o tom, zda sjednané ceny nepřesahují kritérium tržní přiměřenosti, a dále pochybnosti o účelu realizovaných obchodních vztahů. Správce daně v tomto spatřoval stav, kdy žalobce spolu s třetí osobou tvořil jinak spojené osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů.
4. Správce daně i žalovaný došli k závěru (se kterým žalobce nesouhlasil), že 1. náklad vynaložený za obstarání reklamy při příležitosti TV pořadu „Modrý tygr“ (dále jen „reklama 1“), vysílaný dne 26. 12. 2013 a zaúčtovaný žalobcem do nákladu včetně DPH ve výši 1 815 000 Kč, byl daňově uznatelný jen do výše 353 320 Kč, tj. ve výši odpovídající ceně, kterou správce daně, potažmo i žalovaný „zjistili“ v rámci daňového řízení, kdy správce daně v souladu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů zvýšil základ daně žalobce v daném období o částku 1 461 680 Kč, a 2. náklad vynaložený za obstarání reklamy při příležitosti TV pořadu „Zázraky přírody“ (dále jen „reklama 2“) vysílaný dne 31. 12. 2013 a zaúčtovaný žalobcem do nákladu včetně DPH ve výši 1 815 000 Kč, byl správcem daně shledán daňově uznatelný jen do výše 365 420 Kč, tedy ve výši odpovídající ceně, kterou daňové orgány „zjistily“ v rámci daňového řízení, kdy správce daně v souladu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů zvýšil základ daně žalobce v daném období o částku 1 449 580 Kč.

Procesní vada řízení

5. Žalobce v prvé řadě namítal procesní vadu řízení, kterou správce daně zatížil daňové řízení a kterou, byť na ní žalobce v rámci opravného prostředku upozornil, žalovaný v rámci napadeného rozhodnutí vypořádal způsobem, který odporuje zákonné úpravě.
6. V průběhu prvoinstančního řízení vydal správce daně dne 30. 6. 2017 pod č.j. 679759/17/2401-60562-402039 rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností, které žalobce napadl v odvolací lhůtě odvoláním.
7. Dříve než stačil o odvolání rozhodnout odvolací orgán (žalovaný), vydal správce daně dne 28. 11. 2017 dodatečný platební výměr, kterým řízení de facto ukončil, a to, aniž by do té

doby bylo ukončeno uvedené řízení o odvolání žalobce proti rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností. Žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru podal dne 28. 12. 2017 odvolání a dne 4. 12. 2017 uhradil správci daně platebním výměrem stanovený doplatek na dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 ve výši 180 690 Kč.

8. Teprve dne 10. 1. 2018, tedy více než měsíc a půl po ukončení řízení ze strany správce daně učiněného platebním výměrem, vydal žalovaný rozhodnutí č.j. 465/18/5200-11433-700284, kterým žalobcem napadené rozhodnutí správce daně ze dne 30. 6. 2017, č.j. 679759/17/2401-60562-402039 (o opravě zřejmých nesprávností), zrušil a řízení zastavil.
9. Žalobce s odůvodněním žalovaného uvedeným v napadeném rozhodnutí, že rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností (které se v konkrétním případě mimochodem netýká opravy chyb v psaní, ale úpravy a navýšení cen na ceny včetně DPH), není způsobilé zasáhnout do smyslu a obsahu platebního výměru, a proto nebylo třeba vyčkávat jeho vydání, resp. bylo možné vydat dodatečný platební výměr, nesouhlasil a měl za to, že proces jeho vydání byl v rozporu se zákonem (= daňovým řádem).
10. Dle žalobcova názoru měl správce daně na rozhodnutí odvolacího orgánu vyčkat a teprve poté vydat dodatečný platební výměr. Žalobce se taktéž domníval, že pokud by správce daně postupoval v souladu se zákonnou úpravou daňového procesu, nemohl by následně dodatečný platební výměr vydat, neboť rozhodnutím žalovaného ze dne 11. 1. 2018, č.j. 465/18/5200-11433-700284, bylo původně napadené rozhodnutí správce daně ze dne 30. 6. 2017, č.j. 679759/17/2401-60562-402039, nejen zrušeno, ale současně bylo řízení zastaveno. Skutečnost, že řízení bylo uvedeným rozhodnutím zastaveno, žalovaný v napadeném rozhodnutí nikde neuvedl.

Výše stanovení obvyklé ceny za poskytnutí služeb

11. Žalobce dále nesouhlasil a považoval za nesprávný způsob, jakým žalovaný (resp. správce daně) došel k závěru o výši „ceny obvyklé“ u reklamy 1 a reklamy 2. Vzhledem k tomu, že skutkový základ, argumentace žalobce i způsob určení obvyklé ceny žalovaným je pro reklamu 1 a reklamu 2 obdobný, konstatoval žalobce žalobní důvody souhrnně pro reklamu 1 i reklamu 2.
12. Žalobce namítal, že žalovaný pochybil při stanovení správné výše ceny obvyklé, neboť se nikterak nedopracoval k obchodní příručce, kterou si subdodavatelé, kteří takové služby zabezpečují, obvykle účtují ke svým nákladům. Nezjistil to ani u jednoho z dodavatelů, ba ani u jiných na trhu srovnatelných subjektů, zejména s ohledem na dobu, kdy byla učiněna objednávka reklamy 1 a reklamy 2, období a vysílací čas, ve kterém měla být reklama 1 a reklama 2 vysílány, ale i reálnou možnost reklamu 1 a reklamu 2 získat přímo od dodavatele - České televize (viz dále).
13. Důkazy a tvrzení opodstatňující výši ceny reklamy 1 a reklamy 2 učiněné žalobcem a dalšími osobami v rámci daňového řízení žalovaný nikterak do zjištění ceny obvyklé nezahrnul a své rozhodnutí neodůvodnil. Žalobce namítal, že důkazní břemeno při stanovení obvyklé ceny leží na žalovaném a žalovaný stanovil obvyklou cenu značně nižší, než by činila u subdodavatelů. To žalovaný nebyl schopen prokázat vzhledem k absenci důkazních prostředků. Žalobce namítal, že pokud nebyl žalovaný schopen obvyklou cenu prokázat, měl postupovat v souladu se zákonem o dani z příjmů a stanovit daň podle předpisu upravujícího oceňování majetku.

14. Dle žalobcova názoru, žalovaný nemá možnost volby a je povinen zjišťovat reálnou cenu obvyklou, zejména pokud chce aplikovat § 23 odst. 7 zákona o dani z příjmů.
15. Žalobce měl za to, že žalovaný dále pochybil, když nerespektoval ceny za obvyklých nebo stejných podmínek tím, že nevzal v úvahu, že ne každé období v roce je cenově stejné pro umístění reklamy (například olympijské hry, nebo vánoční období, Nový rok atd.). Zjištění žalovaného, kdy pro „srovnání“ oslovil subjekt, který se zprostředkováním reklamy zabývá a jehož ceny údajně „kopírují cenu fakturovanou Českou televizí“ s připočtenou provizí ve výši 1,5 procenta, nebo že se u jiného dodavatele cena „výrazně nerozcházela s cenou, kterou zaplatila agentura České televize“, nejsou dostatečným odůvodněním pro stanovení ceny obvyklé. Navíc, žalovaný tyto důkazy nikterak neodůvodnil a nepromítl do výsledné zjištěné obvyklé ceny. To jistě nelze považovat za stanovení obvyklé ceny zákonným způsobem s možností jej přezkoumat v rámci napadeného rozhodnutí.
16. Žalobce stejně jako v daňovém řízení zopakoval, že si nemohl reklamu 1 a reklamu 2 v žádném případě obstarat sám, neboť se jednalo o vánoční vysílání, a žalobce bez patřičných kontaktů a znalostí neměl šanci dostat se v tomto čase na reklamní trh. Úvaha žalovaného, že „z ceníku České televize nebyla zřejmá reálná nedostupnost služeb“, je zcela nepříhodná. Jak žalobce žalovanému vysvětlil, je rozdíl mezi nákupem reklamního času České televize na počátku roku, kdy jsou všechny vysílací časy dostupné, a nákup exkluzivních vysílacích časů v průběhu roku, zejména těsně před plánovanou realizací reklamy 1 a reklamy 2. Vzhledem k tomu, že jsou exkluzivní časy od České televize vyprodány, a to již od počátku roku, nelze je získat jinak než od zprostředkovatelů/přeprodávčů. Tím se liší jejich cena, neboť s ohledem na exkluzivitu cena značně stoupá. Ostatně, veškeré důvody, které vedly žalobce k oslovení subdodavatele za účelem realizace reklamy 1 a reklamy 2, sdělil žalobce v rámci daňového řízení. Žalobci taktéž nelze přičítat k tíži, že pro zajištění své podnikatelské aktivity využil služeb subdodavatele, který mu poskytl služby v rámci reklamy 1 a reklamy 2.
17. Žalobce měl za to, že zcela v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu prokázal všechny rozhodující skutečnosti, které uvedl ve svých tvrzeních a dalších podáních. Bylo tedy na správci daně (viz § 92 odst. 4 daňového řádu), aby vyvrátil věrohodnost, správnost či průkaznost důkazních prostředků, které žalobce předložil. Správce daně je tedy tím, kdo nese důkazní břemeno, že výdaje uplatněné žalobcem byly uplatněny v souladu s § 24 zákona o daních z příjmů (viz také odst. 40 napadeného rozhodnutí). Nestačí pouhé spekulace správce daně (žalovaného) týkající se nepřiměřenosti ceny či propojení osob v dodavatelském řetězci.
18. Dle žalobce je hlavní cíl správy daní vymezen v ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu. Správa daní je mj. postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní. Obvyklá cena zjištěná žalovaným (v obou případech) je minimálně z důvodů uvedených výše nereálná (příliš nízká). Již z logiky věci je zřejmé, že s ohledem na již zmíněnou atraktivitu období o Vánocích či Novém roce, kdy byly reklama 1 a reklama 2 vysílány a kdy je sledovanost televizního vysílání extrémně vysoká, si dodavatel nechá nadstandardně zaplatit. Vyčíslení ceny obvyklé, k němuž žalovaný došel, tak zcela jistě nemůže „kopírovat ceníkové ceny České televize“.
19. Žalobce uzavřel, že žalovaný na základě své nesprávné úvahy založené na neúplných důkazních prostředcích, ale i neprovedení důkazů a tvrzení ze strany žalobce, stanovil obvyklou cenu značně zkresleně, resp. nevyvrátil správnost ceny tvrzenou žalobcem.

20. Žalobce doplnil, že přesnou cenu nebyl žalovaný schopen prokázat ani vzhledem k absenci dalších důkazních prostředků, zejména srovnání cen dodavatele žalobce a jiných naprosto nezávislých dodavatelů podobných reklam ve vánočním období a Novém roce. Žalovaný postupoval při stanovení ceny obvyklé v rozporu se zákonem a napadené rozhodnutí je tak nezákonné a z uvedených důvodů nepřezkoumatelné.

Spojené osoby

21. Žalobce dále rozporoval zjištění žalovaného, že v daných případech šlo o jinak spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmu. Žalobce měl nadále za to, že aby šlo o spojené osoby, je třeba splnit tři kumulativní podmínky. První podmínkou je, že sjednaná cena má netržní charakter a odchylka ceny musí být nikoliv nepatrná. Co znamená nikoliv nepatrná, není zákonem definováno. To je pouze na úvaze žalovaného, kterou musí řádně odůvodnit. Druhou podmínkou je, že daňový subjekt uspokojivě případný rozdíl nevysvětlí. Třetí podmínka je, že jde o osoby spojené, které vytvořily vzájemný vztah převážně pro to, aby některý ze subjektů získal daňovou výhodu. Pokud byt' jen jedna z těchto podmínek není splněna, nemůže správce daně (žalovaný) upravit základ daně.
22. Žalobce měl za to, že ani jedna z uvedených podmínek v daném případě splněná nebyla. Jednak nebyla ze strany žalovaného správně stanovena obvyklá cena, tak nebyla z jeho strany stanovena ani řádně odůvodněna ona nikoliv nepatrná odchylka.
23. Žalovaný se opíral ve svých úvahách o již překonanou judikaturu Nejvyššího správního soudu, kdy směr rozhodovací praxe jde směrem k požadavkům na správce daně zejména prokázat, zda daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že se jedná o obchodní řetězec s cílem zkrátit příslušnou daň. Byt' tato problematika vzešla z judikatury k dani z přidané hodnoty, měl žalobce za to, že posun judikatury tímto směrem ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty má v současné době analogicky dopad i do oblasti zákona daně z příjmů, neboť jde o stejný princip získání daňové výhody (tj. získat nadměrný odpočet nebo snížit daňový základ). Na základě této úvahy měl žalobce (na rozdíl od žalovaného) za to, že nebyla splněna ani třetí podmínka (tedy že jde o osoby spojené, které vytvořily vzájemný vztah převážně pro to, aby některý ze subjektů získal daňovou výhodu). Nemohlo tedy jít o spojené osoby ve smyslu ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmu.

[III] Vyjádření žalovaného k žalobě

24. Žalovaný se k žalobě vyjádřil v podání ze dne 11. 2. 2019, v němž nejprve stručně popsal průběh daňového řízení a zrekapituloval hlavní žalobní námitky.

Procesní vada řízení

25. Žalovaný odkázal, že se k uvedené námitce vyjádřil v bodech [46] až [53] napadeného rozhodnutí. Žalovaný měl za to, že namítaná vada řízení byla zhojena žalovaným v průběhu odvolacího řízení tím, že žalovaný poté, co k odvolání žalobce zrušil rozhodnutím ze dne 10. 1. 2018, č.j. 465/18/5200-11433-700284, rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 30. 6. 2017, č.j. 679759/17/2401-60562-402039, kterým byla opravena 2. výzva k prokázání skutečností ze dne 28. 2. 2017, č.j. 109372/17/2401-60562-402325 (k uvedenému blíže body [9] a [13] tohoto vyjádření), přikázal správci daně vydat novou výzvu k prokázání skutečností (k uvedenému bod [19]). Správce daně následně dne 15. 5. 2018 žalobci zaslal pod č.j. 607483/18/2401-60562-402039 novou 2. výzvu k

prokázání skutečností, která byla dne 16. 5. 2018 doručena žalobci. Přestože byl žalobci poskytnut dostatečný prostor pro konzumaci práva unést své důkazní břemeno ke skutečnostem jím tvrzeným, žalobce na novou 2. výzvu správce daně vůbec nereagoval a nové skutečnosti či důkazní prostředky správci daně nesdělil, resp. nepředložil.

26. Podle názoru žalovaného, tím, že správce daně vydal novou, opravenou výzvu, je zákonnost dokazovacího řízení, byť k nápravě došlo až v rámci řízení odvolacího ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu, nezpochybnitelná. Vzhledem k tomu, že v rámci dokazování v odvolacím řízení nebyly zjištěny nové skutečnosti, nebyl taktéž žalovaný povinen žalobce před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí bezpodmínečně seznamovat ve smyslu § 115 daňového řádu (k uvedenému blíže rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2016, č.j. 4 Afs 241/2015-32).
27. Stran tvrzení, že rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 1. 2018, č.j. 465/18/5200-11433-700284, bylo řízení zastaveno, přičemž o této skutečnosti se žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí nezmiňuje, žalovaný konstatoval, že se námitka žalobce nezakládá na pravdě. V bodě [13] žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný výslovně zmínil, že rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 1. 2018, č. j. 465/18/5200-11433-700284, bylo rozhodnutí správce daně o opravě zřejmých nesprávností ze dne 30. 6. 2017, č.j. 679759/17/2401-60562-402039, zrušeno a řízení bylo zastaveno. Z procesního hlediska však bylo zastaveno pouze řízení zahájené vydáním rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností, nikoliv nalézací řízení jako celek.
28. Vzhledem k tomu, že součástí nalézacího řízení je rovněž řízení o opravném prostředku (odvolání) proti rozhodnutí vydanému v doměřovacím řízení (platební výměr) [viz § 134 odst. 3 písm. a) daňového řádu], nebyl žalobce v průběhu nalézacího řízení zkrácen na svých právech vyjádřit se k zákonně formulované 2. výzvě k prokázání skutečností, neboť ta mu byla v rámci odstranění vad řízení ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu dodatečně zaslána v průběhu odvolacího řízení ještě před tím, než žalovaný o podaném odvolání meritorně rozhodl.

Výše stanovení obvyklé ceny za poskytnutí služeb

29. Žalovaný připomněl, že se k těmto námitkám vyjádřil v bodech [70] až [79] napadeného rozhodnutí. Správce daně v případě ceny sjednané vycházel z ceny fakturované dodavatelem reklamních služeb (viz body [56] a [57] napadeného rozhodnutí). Při zjišťování ceny obvyklé pak správce daně vycházel z ceníkové ceny České televize a souvisejících nákladů na výrobu sponzorského vzkazu (viz body [62] až [67] napadeného rozhodnutí). Z popsaného postupu správce daně pro výpočet ceny obvyklé je patrné, že výpočet proběhl srovnávací metodou na základě zcela objektivních kritérií (poskytnutý ceník od České televize a faktury za zpracování reklamních spotů od korporace SAWAGO, která za tuto službu stabilně účtovala 12 000 Kč společnosti KV Servis). V případě ceníkových cen pro pořady vysílané v předmětném období, Česká televize tyto ceny „vytvářela a zveřejňovala od druhé poloviny srpna“. Cena služby tedy byla veřejně dostupná a zjistitelná dlouho před její samotnou realizací. Žalobce si tudíž mohl tuto veřejně deklarovanou ceníkovou cenu snadno ověřit. Z onoho ceníku je dle žalovaného rovněž seznatelné, že Česká televize tuto nabídku připravila speciálně pro danou roční dobu, tedy do ceny již promítla exkluzivitu vysílání po čas vánočních svátků, stejně jako rozlišovala denní dobu vysílacího času, jelikož sponzorování pořadů vysílaných v dopoledních a ranních hodinách stálo podle ceníku pouze částku okolo 60 000 Kč bez DPH. Podle žalovaného mohou ceníkové ceny určovat cenu obvyklou za odvysílání

sponzorského vzkazu, jelikož tyto ceny si žalobce mohl sjednat s Českou televizí v případě, kdy by jednal napřímo, tedy bez agentury, a ze strany České televize by mu nebyla nabídnuta sleva, jakou Česká televize poskytovala jiným odběratelům, např. společnosti Praha Servis (k uvedenému blíže bod [59] napadeného rozhodnutí). Současně se jedná prokazatelně o částku maximální, kterou by si Česká televize mohla za odvysílání sponzorského vzkazu, s ohledem na zveřejněný ceník, účtovat.

30. Stran námitky, že si žalobce reklamní čas musel zařídit skrze zprostředkovatele, protože jinak jsou tyto časy vyprodány, žalovaný uvedl, že z ceníku ani jiných skutečností zjištěných správcem daně za účelem stanovení ceny obvyklé nebyla zřejmá reálná nedostupnost těchto služeb, resp. že by se žalobce vůbec pokusil si tyto služby u České televize zajistit sám (viz ústní jednání u příležitosti zahájení daňové kontroly, během něhož žalobce uvedl, že s Českou televizí v souvislosti s odvysíláním televizní reklamy jednání neproběhlo). Žalovanému v souvislosti s výše uvedeným tedy není zřejmé, z čeho žalobce dovodil, že přímé sponzorování pořadu pro něj nebylo dostupné a že se bez „*patříčných kontaktů a znalostí neměl šanci dostat se v tomto čase na reklamní trh*“. V případě, že by si žalobce prověřil možnost odvysílání sponzorského vzkazu nezprostředkovaně přímo od České televize, zjistil by, že inzertní prostor byl v daném období obchodován Českou televizí a právě sám žalobce by měl možnost (i jako jediný sponzor) získat odvysílání sponzorského vzkazu, v tomto případě za cenu několikanásobně nižší.
31. Za účelem ověření ceny obvyklé dále správce daně oslovil dvě mediální agentury spolupracující s Českou televizí v oblasti realizace obdobného vysílání. Poznatky zjištěné správcem daně ohledně agenturou kalkulované ceny za poskytnutou službu přitom jednoznačně kopírují cenu fakturovanou Českou televizí, která byla následně zvýšena o připočtenou agenturní provizi. V případě jedné agentury je tato provize současně vyčíslena na faktuře konečnému zákazníkovi, a sice pod označením „Ag Fee“ a činí 1,5 %. Na základě výše uvedeného lze konstatovat, že v obdobných případech se cena fakturovaná mediální agenturou výrazně nerozházela s cenou, kterou zaplatila agentura České televizi, resp. cena pro konečné zákazníky ze strany reklamní agentury nebyla výrazněji navyšována. V kontextu daného zjištění se může jevit cena obvyklá stanovená správcem daně dokonce ještě jako nadhodnocená, neboť v případě, že bychom počítali s výší provize 1,5 %, byla by výsledná cena za odvysílání televizní reklamy pouze 142 100 Kč, resp. 147 175 Kč bez DPH (k uvedenému blíže cena za reklamní spoty prodané Českou televizí společnosti Praha Servis, bod [59] napadeného rozhodnutí).
32. Na základě výše uvedeného byl žalovaný toho názoru, že konstrukce ceny obvyklé, tak jak ji prezentoval správce daně, je dílem postupu zcela logického a maximálně obhajitelného, jelikož jde o cenu, za kterou se služba na trhu běžně prodává.

Spojené osoby

33. Tu žalovaný primárně odkázal na body [80] až [95] napadeného rozhodnutí a doplnil, že podmínky aplikace § 23 odst. 7 ZDP vyložila relevantní judikatura Nejvyššího správního soudu (zejména rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2013, č.j. 1 Afs 101/2012-31, a ze dne 27. 1. 2011, č.j. 7 Afs 74/2010-85). Žalobce sice namítal, že tato judikatura byla překonána, ale na podporu svého tvrzení, kromě obecného odkazu na judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající vědomostního testu v případě zapojení do podvodu na DPH, žádnou konkrétní judikaturu Nejvyššího správního soudu neuvedl. Žalovaný byl tedy přesvědčen, že výše zmíněná judikatura kasačního soudu je k případu žalobce plně relevantní, přičemž správce daně v souladu s ní unesl svůj díl důkazního

břemene, když zjistil cenu obvyklou a identifikoval značný rozdíl mezi touto cenou a cenou zjištěnou, tedy tou, která byla žalobci fakturována. Následně bylo na žalobci, aby vzniklý rozdíl uspokojivým způsobem objasnil, resp. prokázal existenci takových nákladů, které byly prokazatelně vynaloženy a které by ovlivnily cenu fakturovanou. V této fázi řízení totiž není odpovědností správce daně objasnit vzniklý nesoulad, jelikož uspokojivé vysvětlení identifikovaného rozdílu cen stíhá výhradně daňový subjekt. Daňový subjekt musí prokázat, že odchýlení se od ceny obvyklé má opodstatněný, reálný a objektivní důvod, který je jiný než krácení daně.

34. Vzhledem ke zjištění správce daně měl žalovaný za to, že žalobce neunesl důkazní břemeno, když vzniklou odchylku cen dostatečně neozřejmil, jelikož namítaná exkluzivita nabídky a její „last minute“ realizace není dostatečným odůvodněním několikanásobného navýšení ceny. Nadto, s odkazem na bod [70] napadeného rozhodnutí lze konstatovat, že protěžování daného vysílacího času bylo do ceny služby jednoznačně promítnuto. Správce daně tedy prokázal, že sjednaná cena má netržní charakter, na druhou stranu žalobce neobjasnil správcem daně zjištěný rozdíl cen. První dvě podmínky pro úpravu základu daně ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP tak byly podle žalovaného zcela splněny.
35. A splněna byla podle žalovaného rovněž třetí podmínka, a to prokázání skutečnosti, že jde o osoby spojené tj. osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Žalovaný měl s ohledem na skutečnosti popsané v bodech [88] až [89] napadeného rozhodnutí za nesporné, že na poskytnutí služby se podílel řetězec firem (viz bod [68] žalobou napadeného rozhodnutí), na jehož začátku stála Česká televize a na jejím konci žalobce. Ten jakožto poslední článek řetězce vytvořil takový smluvní vztah, kterým si snížil základ daně, resp. zvýšil daňovou ztrátu, jelikož došlo k několikanásobnému navýšení ceny fakturované oproti ceně sjednané na počátku řetězce. Zda žalobce vědět mohl či měl o účasti na podvodném chování, přitom není podle žalovaného relevantní okolností (viz rozsudek kasačního soudu ze dne 20. 11. 2014, č.j. 9 Afs 92/2013–27, a usnesení Ústavního soudu ze dne 12. 8. 2014, sp. zn. II. ÚS 2764/13).
36. K metodické využitelnosti závěrů z řízení na dani z přidané hodnoty, které žalobce v žalobě v obecné rovině navrhuje, žalovaný konstatoval, že ta je s ohledem na odlišné skutečnosti, které jsou v nalézacím řízení v případě daně z přidané hodnoty a daně z příjmů právnických osob posuzovány, značně omezená. Zatímco v případě nepřiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu zapojení daňového subjektu do podvodu na DPH musí správce daně zkoumat dobrou víru daňového subjektu ve vztahu k jeho zapojení do podvodu na DPH tak, aby prokázal, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl nebo vědět měl a mohl, z § 23 odst. 7 ZDP žádným způsobem nevyplývá, že by jeho aplikace byla odvislá od prokázání absence dobré víry daňového subjektu ve vztahu k jeho zapojení do řetězce společností, v rámci kterého nebyl dodržen tržní odstup. Žalovaný tedy uzavřel, že správce daně prokázal, že sjednaná cena má netržní charakter. Žalobce byl vyzván k objasnění vzniklého rozdílu, přičemž tento rozdíl uspokojivě neobjasnil. Správce daně rovněž prokázal, že byla naplněna definice spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP. Dle žalovaného tak byly kumulativně naplněny všechny podmínky pro aplikaci § 23 odst. 7 ZDP, a správce daně byl proto oprávněn upravit základ daně.
37. Na základě výše uvedeného žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

[IV] Posouzení věci soudem

38. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).
39. Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, *soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.*
40. Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, *soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.*
41. Soud rozhodl o věci v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s tím oba účastníci sporu souhlasili.
42. Žaloba není důvodná.
43. Stran namítané **procesní vady řízení** soud uvážil následovně.
44. Správce daně vydal dne 28. 2. 2017, v průběhu daňové kontroly, výzvu č.j. 109372/17/2401-60562-402325, kterou byl žalobce ve smyslu § 92 odst. 2 a 3 daňového řádu vyzván k prokázání skutečností stran daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013. Správce daně vydal následně (dne 30. 6. 2017) z moci úřední rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností (č.j. 679759/17/2401-60562-402039), kterým podle § 104 odst. 1 daňového řádu opravil výzvu ze dne 28. 2. 2017. Ve výzvě k prokázání skutečností byl žalobce vyzván k uspokojivému doložení rozdílu mezi cenou sjednanou jím a KV Production Servis, s.r.o. a cenou zjištěnou správcem daně. Rozhodnutím o opravě zřejmých nesprávností bylo provedeno celkem 14 změn textu, a to 10 změn textu výroku výzvy a 4 změny textu odůvodnění výzvy.
45. Žalobce se proti rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností odvolal a žalovaný rozhodnutím ze dne 10. 1. 2018, č.j. 465/18/5200-11433-700284, rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností zrušil a řízení stran toho zastavil. Žalovaný konstatoval nezákonnost rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností s tím, že nebylo možné příslušné údaje opravit podle § 104 daňového řádu. V době mezi podáním odvolání proti rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností a rozhodnutím o něm bylo vydáno prvoinstanční rozhodnutí (= 28. 11. 2017).
46. Správce daně reagoval na zrušení rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností novou výzvou k prokázání skutečností (ze dne 15. 5. 2018, č.j. 607483/18/2401-60562-402039). Tato výzva byla doručena žalobci dne 16. 5. 2018. A teprve dne 20. 8. 2018, tedy za více než tři měsíce, bylo vydáno napadené rozhodnutí. Žalobce na novou výzvu nereagoval.
47. Soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že za takového stavu věci nedošlo k zásahu do žalobcových veřejných subjektivních práv v daňovém řízení. Vzhledem k tomu, že součástí nalézacího řízení (v tomto případě doměřovacího) je rovněž řízení o opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v tomto (doměřovacím) řízení (= dodatečný platební výměr; viz § 134 daňového řádu), nebyl žalobce v průběhu nalézacího řízení zkrácen na svých právech vyjádřit se k zákonně formulované nové výzvě k prokázání skutečností, neboť ta mu byla zaslána v průběhu odvolacího řízení ještě před tím, než žalovaný o podaném odvolání meritorně rozhodl. A pro věc podstatné je rovněž to, že žalobce v žalobě ani žádný takový zásah do jeho práv nekonkretizoval.
48. Dále, žalobce se mylí, když uvádí, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí „*nezmínil o tom, že řízení ve věci oprav zřejmých nesprávností bylo zastaveno*“. Žalovaný to uvedl v bodu

[13] napadeného rozhodnutí. A konečně lze přitakat i závěru žalovaného o tom, že zastaveno bylo pouze řízení zahájené vydáním rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností, nikoliv nalézací řízení jako celek. Námitka nebyla důvodná.

49. Stran námitky týkající se **určení výše stanovení obvyklé ceny za poskytnutí služeb** soud uvážil následovně.
50. Předně, žalovaný správní orgán se s obdobně formulovanými odvolacími námitkami vypořádal v především bodech [70] až [79] napadeného rozhodnutí. A dle názoru soudu tak učinil velmi podrobně a přiléhavě.
51. Žalovaný v bodě [68] napadeného rozhodnutí konstatoval, že cena fakturovaná Českou televizí (tedy na počátku řetězce obchodních firem) za předmětnou službu (= realizace reklamy) byla výrazně nižší než cena fakturovaná konečnému zákazníkovi, tedy žalobci. Poskytnutí služeb pak bylo deklarováno v řetězci Česká televize → Praha Servis → neznámý subjekt → KV Servis → Business Money, a.s. (= žalobce).
52. Žalovaný jednak konstatoval ceny fakturované dodavatelem reklamních služeb žalobci (v obou případech 1 815 000 Kč (včetně DPH); body [56] a [57] napadeného rozhodnutí) a připomněl, že stran ceny obvyklé správce daně vycházel z ceníkové ceny České televize a souvisejících nákladů na výrobu sponzorského vzkazu (viz body [62] až [67] napadeného rozhodnutí, kde je mj. uvedeno, že „Česká televize uvedla, že ceníky sponzoringu vytvářela a zveřejňovala od druhé poloviny srpna 2013, tyto ceníky se týkaly pořadů vysílaných od září 2013 (...). Z přiložených ceníků: „Přehled sponzoringu vánočních pořadů 23. 12. – 26. 12. 2013“ a „Přehled sponzoringu vánočních pořadů 27. 12. – 1. 1. 2014“, vyplývá pro pořad „Modrý tygr“ částka 280 000 Kč bez DPH, pro pořad „Zázraky přírody“ částka 290 000 Kč bez DPH. Cena zahrnuje umístění vzkazu před a po zahájení pořadu v délce 10 s.“). (...) Odvysílání předmětných reklam (sponzorských vzkazů) na televizní stanici ČT1 bylo vyúčtováno daňovými doklady č. 4102311333 a č. 4102311342 vystavenými dne 30. 12. 2013 a 2. 1. 2014 Českou televizí, a to obchodní korporaci Praha Servis. Za sponzorování pořadu „Modrý Tygr“ byla fakturována částka 169 400 Kč včetně DPH, za sponzorování pořadu „Zázraky přírody“ částka 175 450 Kč včetně DPH. Z faktur, resp. objednávek (sloužících současně jako smlouvy) je zřejmé, že byl do vysílání pořadů umístěn sponzorský vzkaz společnosti Business Money, a.s., a to v počtu 2 vysílání (před a po skončení pořadu). K vyčíslené ceně je na fakturách uvedeno, že její konečná výše odpovídá všem odečteným slevám, včetně 15% agenturní slevy.“. Správce daně dále zjistil, že „výrobu digitalizovaného zvukového a obrazového znění sponzorského vzkazu k pořadu „Modrý Tygr“ a „Zázraky přírody“ vysílaných na programu ČT1 a jejich následné dodání do České televize zajistila obchodní korporace SAWAGO s.r.o. na základě objednávky KV Production Servis s. r. o. Náklady na výrobu jednoho sponzorského vzkazu činily 12 000 bez DPH.“. Nadto, správce daně (k ověření ceny obvyklé) oslovil dvě mediální agentury spolupracující s Českou televizí v oblasti realizace obdobného vysílání, přičemž agenturní ceny za poskytnutou službu (následně zvýšeny o připočtenou agenturní provizi) dle učiněných zjištění kopírují cenu fakturovanou Českou televizí. Je tedy zřejmé, že správce daně vycházel z objektivních skutečností.
53. Soud se ztotožnil i se závěrem, že cena předmětné služby byla veřejně dostupná (a tak zjiitelná) od poloviny roku 2013, tedy ještě před realizací oné služby [fakturou č. 13K0100194 ze dne 22. 11. 2013 byla fakturovaná částka 1 815 000 Kč (včetně DPH) za obstarání reklamy v TV pořadu „Modrý tygr“ vysílaného dne 26. 12. 2013; fakturou č. 13K0100212 ze dne 2. 12. 2013 byla fakturovaná částka 1 815 000 Kč (včetně DPH) za obstarání reklamy v TV pořadu „Zázraky přírody“ vysílaného dne 31. 12. 2013).

Smlouvy/objednávky stran poskytnutí uvedeného plnění byly uzavřeny dne 22. 11. 2013, resp. 2. 12. 2013. Stejně tak bylo možné přisvědčit i tomu, že žalobce si mohl veřejně prezentovanou ceníkovou cenu snadno ověřit.

54. Žalovaný dále uvedl (bod [70] napadeného rozhodnutí) a žalobce nečinil sporným, že „*z označení ceníku je (...) rovněž seznatelné, že Česká televize tuto nabídku připravila speciálně pro danou roční dobu, tedy do ceny promítla exkluzivitu vysílání po čas vánočních svátků, stejně jako rozlišovala denní dobu vysílacího času, jelikož sponzorování pořadů, vysílaných v dopoledních a ranních hodinách stálo dle ceníku jen okolo 60 000 Kč bez DPH.*“. Soud rovněž přitakal závěru vyjevenému v bodu [71] napadeného rozhodnutí, podle kterého „*ceníkové ceny mohou určovat cenu obvyklou za odvysílání sponzorského vzkazu, jelikož tyto ceny si daňový subjekt byl chopen sjednat s Českou televizí v případě, kdy by jednal přímo, tedy bez agentury, a ze strany České televize by mu nebyla nabídnuta žádná sleva. Současně se jedná o částku maximální, kterou by si Česká televize mohla za odvysílání sponzorského vzkazu, s ohledem na zveřejněný ceník, účtovat.*“
55. Žalovaný rovněž správně uvedl, že z žádných skutečností zjištěných správcem daně za účelem stanovení ceny obvyklé nebyla zřejmá reálná nedostupnost těchto služeb (tedy aniž by bylo nutné sjednat onu sužbu skrze zprostředkovatele), resp. že by se žalobce vůbec pokusil si tyto služby u České televize zajistit sám. Nebylo tak nemožné, aby žalobce získal odvysílání sponzorského vzkazu za cenu několikanásobně nižší (bod [72] napadeného rozhodnutí).
56. Soud proto dospěl k závěru, že správce daně i žalovaný dospěli na základě zjištěného skutkového stavu ke správným závěrům. Žalobní námitka nebyla důvodná.
57. Nedůvodná byla rovněž námitka týkající se **aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5** zákona o daních z příjmů.
58. Podle uvedeného ustanovení platí: „*Liší-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 doložitelný, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; to platí i v případě, kdy je cena mezi poplatníky daně z příjmů právnických osob rovna nule. Nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku. Ustanovení věty první a druhé se nepoužije v případě uzavření smlouvy o výprose nebo o výpůjčce a v případě, kdy sjednaná výše úroků z úvěrového finančního nástroje mezi spojenými osobami je nula nebo nižší, než by byla cena sjednaná mezi nespojenými osobami, a věřitelem je daňový rezident, člen obchodní korporace, který je daňovým rezidentem České republiky, nebo poplatníkem daně z příjmů fyzických osob. Spojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí jinak spojené osoby, kterými jsou osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.*“
59. Žalovaný vypořádal stejnou odvolací námitku v bodech [80] až [95] napadeného rozhodnutí, když stran aplikace § 23 odst. 7 ZDP primárně odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2013, č.j. 1 Afs 101/2012-31, a ze dne 27. 1. 2011, č.j. 7 Afs 74/2010-85. Žalovanému lze přitakat v tom, že žalobce sice namítal, že žalovaným uvedená judikatura byla překonána, ale na podporu svého tvrzení, krom obecného odkazu na judikaturu týkající se vědomostního testu v případě zapojení subjektu

do podvodu na DPH, neodkázal na žádná konkrétní rozhodnutí kasačního soudu, která by přisvědčovala jeho názoru.

60. Správce daně unesl svůj díl důkazního břemene, když zjistil cenu obvyklou a identifikoval značný rozdíl mezi touto cenou a cenou zjištěnou (= cena fakturovaná žalobci). Následně bylo na žalobci, aby onen rozdíl uspokojivým způsobem objasnil, tedy prokázal, že odchýlení se od ceny obvyklé má opodstatněný, reálný a objektivní důvod. Žalobce však svůj díl důkazního břemene neunesl a popsanou odchylku cen dostatečně neozřejmil. Lze souhlasit s žalovaným, že tvrzená exkluzivita nabídky a její „last minute“ realizace není dostatečným odůvodněním několikanásobného navýšení ceny (viz výše především fakt, že exkluzivita vysílacího času byla v ceníku České televize reflektována, přesto byla ceníková cena násobně nižší). Správce daně tedy prokázal, že sjednaná cena měla netržní charakter, a žalobce neobjasnil správcem daně zjištěný rozdíl cen. První dvě podmínky ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP tak byly splněny.
61. A splněna byla podle soudu i podmínka třetí, tedy prokázání skutečnosti, že jde o osoby spojené tj. osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Žalovaný popsal, že na poskytnutí předmětné služby se podílel řetězec firem (viz výše), na jehož začátku stála Česká televize a na jejím konci žalobce. Ten jako poslední článek řetězce vytvořil takový smluvní vztah, kterým si snížil základ daně, resp. zvýšil daňovou ztrátu, jelikož došlo k několikanásobnému navýšení ceny fakturované oproti ceně sjednané na počátku řetězce.
62. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 11. 2014, č.j. 9 Afs 92/2013–27, mj. konstatoval toto: *„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.“* Zda žalobce vědět mohl či měl o účasti na podvodném chování, přitom není relevantní okolností. Podmínky pro aplikaci § 23 odst. 7 ZDP tak byly kumulativně naplněny. Námitka nebyla důvodná.
63. Soud neshledal žádný z žalobních bodů důvodným, a proto žalobu na základě § 78 odst. 7 soudního řádu správního zamítl.

[V] Náklady řízení

64. Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobci,

který ve věci úspěch neměl. Žalovanému správnímu orgánu žádné specifické náklady soudního řízení nevznikly, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 27. 11. 2020

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.
předseda senátu