



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně **VJB PARTNER, spol. s r. o.**, se sídlem Jáchymov, K lanovce 1042, zastoupené Mgr. Petrem Šindelářem, LL.M., advokátem se sídlem Karlovy Vary, Moskevská 66, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 24. 10. 2019, č. j. 57 Af 28/2018-62,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Finanční úřad pro Karlovarský kraj (dále jen „správce daně“) žalobkyni dvěma dodatečnými platebními výměry ze dne 18. 7. 2017 doměřil daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období let 2012 a 2013 ve výši 161 120 Kč, respektive 185 820 Kč; zároveň jí uložil povinnost uhradit z doměřené daně penále ve výši 20 %.

[2] Dodatečné platební výměry byly vydány v návaznosti na daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za uvedená zdaňovací období, zaměřenou na obchodní transakce uskutečněné mezi žalobkyní a společností KV Production Servis, s. r. o. (dále jen

„společnost KV Production Servis“) v souvislosti s obstaráním televizní reklamy. Správce daně zjistil, že žalobkyně s uvedenou společností uzavřela dvě smlouvy o obstarání reklamy v rámci vysílání České televize. Smlouvou ze dne 21. 12. 2012 se společnost KV Production Servis zavázala obstarat pro žalobkyni reklamu v rámci pořadu „*Komici na jedničku*“, vysílaného dne 18. 12. 2012 od 21:00 hodin na kanálu ČT1, za což jí žalobkyně uhradila částku 1 milion Kč. Smlouvou ze dne 2. 9. 2013, ve znění dodatku ze dne 10. 10. 2013, se společnost KV Production Servis zavázala obstarat pro žalobkyni reklamu v rámci pořadu „*Zázraky přírody*“, vysílaného dne 19. 10. 2013 od 20:00 hodin na kanálu ČT 1, za což jí žalobkyně uhradila částku 1,2 milion Kč.

[3] Správci daně vznikly nejprve pochybnosti, zda uvedené částky, které si žalobkyně zahrnula do nákladů (výdajů) za účelem určení základů daně z příjmů právnických osob za příslušná zdaňovací období, skutečně představují ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů za příslušná zdaňovací období. Dne 18. 4. 2016 proto žalobkyni vyzval k prokázání těchto skutečností.

[4] V následné výzvě ze dne 22. 12. 2016 uvedl, že má za prokázané, že objednané reklamní služby, spočívající ve výrobě, dodání a odvysílání sponzorských vzkazů, byly žalobkyni skutečně poskytnuty, že žalobkyně náklady na tyto služby vynaložila za účelem získání zdanitelných příjmů, a že je také uhradila. Vznikly mu však pochybnosti o účelu realizovaných transakcí a zejména o přiměřenosti sjednaných cen. Zjistil totiž, že Česká televize za odvysílání sponzorského vzkazu pro několik společností, mezi nimiž byla rovněž stěžovatelka, v rámci pořadu „*Komisi na jedničku*“ účtovala společnosti Action Racing Mania, s. r. o. (dále jen „společnost Action Racing Mania“), částku 70 tis. Kč, a za odvysílání sponzorského vzkazu v rámci pořadu „*Zázraky přírody*“ účtovala společnosti Praha Production Servis, s. r. o. (dále jen „společnost Praha Production Servis“) částku 105 tis. Kč. Správce daně žalobkyni seznámil se svým zjištěním, že se na reklamních službách, které jí byly poskytnuty, podílely dva řetězce obchodních společností, na jejichž počátku stála Česká televize, od níž poskytnutou službu zakoupila v jednom z řetězců společnost Action Racing Mania a ve druhém společnost Praha Production Servis. Předposledním článkem v obou řetězcích byla společnost KV Production Servis, která reklamní služby fakturovala žalobkyni, jež byla konečným článkem obou řetězců. Správce daně současně zjistil, že ceníková cena společnosti Master Media, s. r. o. (dále jen „společnost Media Master“), která v rozhodném období pro Českou televizi zajišťovala prodej reklamního prostoru, případně, z jejichž ceníkových cen Česká televize vycházela, pokud vstupovala do obchodních vztahů samostatně, za odvysílání sponzorských vzkazů v rámci pořadu „*Komici na jedničku*“ činila 140 tis. Kč, a v rámci pořadu „*Zázraky přírody*“ 210 tis. Kč. Dále správce daně zjistil, že výrobu a dodání sponzorských vzkazů do České televize zajišťovala společnost SAWAGO s. r. o., a to vždy za částku 12 tis. Kč. Správce daně tak dospěl k závěru, že obvyklá cena za reklamní služby, jejichž konečnou odběratelkou byla stěžovatelka, činila 152 tis. Kč, respektive 222 tis. Kč.

[5] Správce daně proto žalobkyni vyzval, aby ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů vysvětlila a doložila rozdíl mezi cenami, které uhradila společnosti KV Production Servis, tj. 1 mil. Kč, respektive 1,2 mil. Kč, a cenami, které by byly sjednány mezi

pokračování

nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, tj. obvyklými cenami.

[6] Žalobkyně v odpovědi na tuto výzvu uvedla, že jí společnost KV Production Servis poskytla komplexní reklamní služby, které měly pozitivní dopad na růst jejích tržeb. Správce daně určil obvyklou cenu ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů chybně, jelikož při jejím výpočtu zohlednil pouze cenu vysílacího času a cenu za výrobu sponzorských vzkazů. Společnost KV Production Servis však žalobkyni poskytla komplexní servis zahrnující řízení akce a její vyhodnocení či zpracování dokumentace.

[7] Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně rozdíl mezi cenami uspokojivě nedoložila, proto jí podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů o zjištěné rozdíly zvýšil základy daně z příjmů právnických osob, které deklarovala v daňových přiznáních za příslušná zdaňovací období. Dodatečnými platebními výměry jí v důsledku toho doměřil daň z příjmů právnických osob a současně uložil povinnosti uhradit penále z doměřené daně. Odvolání žalobkyně žalovaný rozhodnutím ze dne 25. 9. 2018, č. j. 43155/18/5200-11432-701175, zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

[8] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Plzni, který ji shledal nedůvodnou a v záhlaví uvedeným rozsudkem ji zamítl.

[9] Krajský soud především nepřisvědčil argumentaci o nesprávném způsobu určení obvyklé ceny za poskytnuté reklamní služby. K námitce, že daňové orgány pochybily, pokud při jejím určení vycházely z konkrétních částek, za kterou službu Česká televize prodala prvním společnostem v řetězcích, namísto toho, aby v souladu se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2008, č. j. 8 Afs 80/2007-105, vycházely z intervalu nejčastěji realizovaných cen obchodů uskutečněných za shodných či obdobných podmínek, uvedl, že daný rozsudek není pro posuzovanou věc přílehlavý. Nejvyšší správní soud v něm vymezil, že *„cenu sjednanou nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek ve smyslu § 23 odst. 7 [...] zákona o daních z příjmů, nelze obvykle stanovit jediným číslem, ale intervalem nejčastěji realizovaných cen.“* Krajský soud s důrazem na slovo „obvykle“ v citované větě uvedl, že tento způsob určení obvyklé ceny v posuzovaném případě použít nelze. Sjednaná služba totiž měla být poskytnuta výlučně prostřednictvím České televize. Daňové orgány proto postupovaly správně, pokud při určení obvyklé ceny vycházely z ceníkových cen České televize, respektive ceníkových cen společnosti Media Master, k nimž připočetly částku za výrobu sponzorského vzkazu, tj. 12 000 Kč. Krajský soud tak přisvědčil závěru daňových orgánů, že obvyklá cena za vyhotovení a odvysílání sponzorského vzkazu v rámci pořadu „*Komici na jedničku*“ činila 152 000 Kč, a v rámci pořadu „*Zázraky přírody*“ 222 000 Kč.

[10] Důvodem pro zvýšení cen nemohly být další služby údajně poskytnuté stěžovatelce společností KV Production Servis vedle samotného zajištění reklamního prostoru, neboť navzdory tvrzení stěžovatelky o „komplexním servisu“ nebylo zjištěno, že by jí uvedená společnost skutečně další služby poskytla. S tvrzením, že žalobkyně předložila vyhodnocení reklamní akce, se vypořádal již žalovaný, který uvedl, že k tomu společnost KV Production Servis použila již zpracované údaje.

[11] Daňové orgány podle krajského soudu rovněž nepochybily, pokud ceny, které stěžovatelka za reklamní služby uhradila, uváděly bez DPH. Bez této daně totiž uváděly i obvyklé ceny, které by byly uhrazeny v běžných obchodních vztazích. Po zahrnutí DPH do obou těchto cen by tak poměr mezi nimi zůstal shodný.

[12] Krajský soud dále s odkazem na závěry svého rozsudku ze dne 21. 3. 2018, č. j. 57 Af 9/2017-44 (v němž posuzoval oprávněnost nároku stěžovatelky na nadměrný odpočet DPH z přijaté reklamní služby od společnosti KV Production Servis poskytnuté na základě výše uvedené smlouvy ze dne 2. 9. 2013, ve znění jejího dodatku ze dne 10. 10. 2013, přičemž žalobu zamítl – pozn. NSS), nepřisvědčil tvrzení žalobkyně, že učinila veškerá opatření k ověření spolehlivosti své dodavatelky, společnosti KV Production Servis. Současně zdůraznil, že předmětem posuzované věci není účast žalobkyně na podvodu na DPH. Žalobkyni byla daň z příjmu právnických osob (krajský soud na tomto místě zjevným omylem hovoří o dani z příjmu fyzických osob – pozn. NSS) doměřena proto, že byla součástí řetězce osob, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně, přičemž ceny sjednané mezi takto spojenými osobami se lišily od cen obvyklých. Krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 40/2013-30, podle něhož je při existenci uvedených okolností bez významu otázka zavinění daňového subjektu. Současně uvedl, že bylo na žalobkyni, aby si při uzavírání obchodněprávních vztahů počínala profesionálně, s náležitou mírou opatrnosti. Zejména měla trvat na tom, aby v uzavřených smlouvách bylo jednoznačně vymezeno, jaká částka z ceny připadá na samotné zajištění služby, a jakou její část tvoří provize společnosti KV Production Servis, aby mohla nabízenou cenu srovnat s jinými cenovými nabídkami.

[13] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[14] Stěžovatelka namítá, že správce daně v rozporu s požadavky vyplývajícími z usnesení Ústavního soudu ze dne 12. 8. 2014, sp. zn. II. ÚS 2764/13, dostatečně neidentifikoval řetězce společností (dodavatelů), které měly být vytvořeny převážně za účelem snížení základu daně. V důsledku toho nemohlo být ani prokázáno, že by do takových řetězců byla zapojena, a že by v rámci nich docházelo k toku finančních prostředků souvisejících s dodávkou služeb určených pro ni. Řetězec musí být tvořen řadou alespoň tří subjektů, správce daně však identifikoval pouze dvě společnosti stojící na počátku údajných řetězců a dvě společnosti stojící na jejich konci. Nedokázal nicméně identifikovat spojovací článek či články mezi nimi.

[15] Dále namítá, že na posuzovaný případ nedopadají závěry, které Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30, o něž svá rozhodnutí opřeli jak správce daně, tak krajský soud. V dané věci byla cena v dodavatelském řetězci navýšena přibližně dvacetkrát, zatímco v nynější věci pouze 5,4 krát, respektive 6,5 krát. Daný rozsudek současně nelze vykládat odděleně od usnesení Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 2764/13. Ačkoliv tímto usnesením Ústavní soud ústavní stížnost proti rozsudku č. j. 7

pokračování

Afs 47/2013-30 odmítl, vymezil v něm čtyři podmínky pro aplikaci ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5. zákona o daních z příjmů, které v nynější věci nebyly naplněny.

[16] Stěžovatelka dále polemizuje s formulací I. právní věty rozsudku tohoto soudu č. j. 7 Afs 47/2013-30, a táže se, zda skutečně vymezuje pravidlo, které je obecně aplikovatelné. Pokud by tomu tak bylo, není jí zřejmé, proč správce daně nepostihl Českou televizi, coby prokazatelnou účastnici podvodného řetězce. Táže se, zda Česká televize neprodávala svůj reklamní prostor pod obvyklou tržní cenou, čímž snížila svůj daňový základ a daňovou povinnost. I v posuzované věci musí platit zásada legitimního očekávání (§ 8 odst. 2 daňového řádu). Nelze akceptovat, aby si správce daně svévolně vybíral, který subjekt podvodného řetězce sankcionuje.

[17] Dále stěžovatelka namítá, že daňové orgány určily nesprávně obvyklou cenu, respektive cenu sjednávanou v běžných obchodních vztazích dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105, tuto cenu nelze absolutizovat jediným číslem, nýbrž je třeba ji stanovit intervalem nejčastěji realizovaných cen. Daňové orgány proto pochybily, jestliže ji určily součtem ceníkové ceny České televize (za vysílací čas – doplněno NSS) a ceny za vyhotovení reklamního spotu. Krajský soud se postupem pro určení obvyklé ceny, který Nejvyšší správní soud vymezil v uvedeném rozsudku, nezabýval, nýbrž vycházel pouze z jedné jeho věty, podle níž danou cenu „obvykle“ nelze stanovit jediným číslem. S důrazem na slovo „obvykle“ dospěl k závěru, že daňové orgány nepochybily, neboť interval nejčastěji realizovaných cen nemusí být určován ve všech případech.

[18] Stěžovatelka současně rozdíl mezi ceníkovou cenou České televize a cenou, kterou za reklamní služby zaplatila, uspokojivě vysvětlila. Daňové orgány a krajský soud opomenuly, že obvyklou cenou je podle rozsudku č. j. 8 Afs 80/2007-105, třeba rozumět cenu běžnou na „*nedeformovaném trhu služeb*“. Trh reklamních služeb České televize však je deformovaný, neboť v důsledku jeho regulace zákonem o provozování rozhlasového a televizního vysílání je reklamní prostor v České televizi „*nedostatkovým zbožím*“. Bývá vyprodán společností, které s Českou televizí dlouhodobě spolupracují, jako je společnost Media Master. Správce daně se nezabýval tím, zda tato společnost prodávala reklamní prostor v České televizi koncovým zákazníkům (inzerentům), anebo mediálními agenturám. Takové obchodování není neobvyklé a jeho důsledkem může být navýšení ceny.

[19] Správce daně podle stěžovatelky dále ze zjištění, že některé z identifikovaných společností sídlily na tzv. virtuálních adresách, případně že nezveřejňovaly účetní závěrky, dovodil, že věděla o svém zapojení do podvodných dodavatelských řetězců. Ačkoliv krajský soud uvedl, že otázka zavinění daňového subjektu je pro postup podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů bez významu, rovněž dospěl k závěru, že o zapojení „*do podvodu na DPH*“ přinejmenším vědět měla. S ohledem na judikaturu Evropského soudu pro lidská práva a Nejvyššího správního soudu závěr správce daně, že věděla, anebo měla vědět, že je zapojena do podvodného dodavatelského řetězce, opřený o zjištění, že některé společnosti sídlí na virtuálních adresách, případně nezveřejňují účetní závěrky, neobstojí. Je-li nadto

otázka zavinění bez významu, stěžovatelce není zřejmé, proč se k ní správce daně i krajský soud obsáhle vyjadřovali. V důsledku této vady je napadený rozsudek nesrozumitelný.

[20] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že jeho rozhodnutí je v souladu se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 47/2013-30, i usnesení Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 2764/13. Stěžovatelka je spojenou osobou ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5. zákona o daních z příjmů. Daňové orgány prokázaly existenci řetězce společností obchodujících s reklamou, přičemž stěžovatelka byla jeho posledním článkem, tedy tím, kdo si snížil daňový základ v souvislosti s přijatými službami, jejichž cena mnohonásobně převyšovala běžnou cenu, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami. Nadto je námitka, že nebyl dostatečně identifikován řetězec společností vytvořený převážně za účelem snížení základu daně, nepřipustná, neboť stěžovatelka ji neuplatnila v řízení před krajským soudem, ačkoliv tak učinit mohla. Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 47/2013-30, je pro posuzovaný případ přílehlavý, proto z něho vycházel jak žalovaný tak krajský soud. Pro jeho použitelnost není podstatné, o jaký násobek byla obvyklá cena navýšena.

[21] K námitce o chybném určení obvyklé ceny žalovaný uvedl, že závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 80/2007-105, nelze na posuzovanou věc aplikovat, neboť v daňovém řízení byla zjištěna konkrétní cena poskytnuté služby. Obvyklou cenu je možné stanovit i jedinou částkou. V nynější věci správce daně vycházel z ceníkové ceny společnosti Media Master za odvysílání příslušného sponzorského vzkazu. Žalovaný nezpochybňuje, že stěžovatelce byla služba spočívající v odvysílání sponzorských vzkazů skutečně poskytnuta, avšak stalo se tak bez tvrzeného „komplexního servisu“ ze strany společnosti KV Production Servis. Bylo na stěžovatelce, aby vysvětlila a prokázala racionální důvody, pro které jí byly reklamní služby poskytnuty za částky přesahující ceny, které by byly sjednány v běžných obchodních vztazích, bylo-li prokázáno, že mezi těmito cenami existuje rozdíl. Nebylo přitom zjištěno, že by si koncoví zákazníci nemohli reklamní prostor zakoupit přímo od České televize za výrazně nižší ceny, než jaké si sjednala stěžovatelka.

[22] K námitkám týkajícím se subjektivní stránky (zavinění), žalovaný uvedl, že správce daně prověřoval skutečnosti, které svědčí o tom, že došlo k nestandardnímu navýšení sjednané ceny. V této souvislosti mj. zjistil, že společnosti zapojené do zjištěných řetězců nezveřejňují své účetní závěrky. Jak žalovaný, tak krajský soud tuto skutečnost ve svých rozhodnutích zmínili v reakci na námitky stěžovatelky, že si z dostupných zdrojů zjišťovala informace o svých dodavatelích.

[23] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[24] Kasační stížnost není důvodná.

[25] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu pro nesrozumitelnost. Platí totiž, že nepřezkoumatelný rozsudek

pokračování

zpravidla nenabízí prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru a je nezbytné jej bez dalšího zrušit.

[26] Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně, jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají také případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán (srov. například rozsudek tohoto soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na webu www.nssoud.cz). Žádné takové vady Nejvyšší správní soud v případě napadeného rozsudku neshledal. Rovněž stěžovatelka žádné vady uvedeného charakteru netvrdí.

[27] Stěžovatelka dovozuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku z toho, že v něm krajský soud uvedl, že otázka prokazování zavinění, přesněji prokazování, zda stěžovatelka věděla, že je součástí řetězce osob, jehož účelem je převážně snížení základu daně, je pro postup podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů irelevantní, avšak současně se k dané otázce „obsáhle vyjadřoval“. Napadený rozsudek z uvedeného důvodu nesrozumitelný není. Krajský soud v odst. 30 a 31 napadeného rozsudku pouze reagoval na poměrně obsáhlou žalobní argumentaci, v níž se stěžovatelka dovolávala toho, že si počínala obezřetně, a že vycházela z veřejně dostupných informací, které o svých obchodních partnerech mohla získat. V reakci na tuto argumentaci proto krajský soud srozumitelným způsobem zdůraznil, že pro aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je otázka zavinění bez významu. V odst. 31 sice následně doplnil, že si stěžovatelka zejména při sjednávání ceny za poskytnuté služby měla počínat obezřetně, tato část odůvodnění napadeného rozsudku však není s učiněným závěrem o irelevantnosti prokazování zavinění jakkoli v rozporu. Ke zjištění, že některé subjekty v identifikovaných řetězcích sídlily na tzv. virtuálních adresách, či nezveřejňovaly účetní závěrky, se pak krajský soud vůbec nevyjadřoval.

[28] Lze uzavřít, že kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. není dán. Napadený rozsudek je způsobilý věcného přezkumu.

[29] Nejvyšší správní soud se následně zabýval kasační argumentací, již stěžovatelka brojila proti právnímu posouzení věci krajským soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

[30] Podle § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů platí, že *[l]iší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl*. Spojenými osobami se rozumí i *jinak spojené osoby*, kterými jsou podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5. zákona o daních z příjmů *osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty*.

[31] Aby správce daně mohl přistoupit k úpravě základu daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, musí předně prokázat, že se ve věci jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení. Druhou podmínkou pro uvedený postup je zjištění, 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. Ve vztahu k oběma těmto skutečnostem nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní správce daně. Má-li za prokázané, že smluvními stranami příslušného právního jednání jsou spojené osoby, a že si sjednaly ceny odlišné od cen obvyklých, nemůže však ještě bez dalšího základ daně upravit. Subjektu, jemuž má být základ daně upraven, musí totiž poskytnout prostor, aby zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě vysvětlil. V této fázi nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní, na rozdíl od ostatních (tj. předchozích) podmínek pro úpravu základu daně, daňový subjekt. Je na něm, aby tvrdil a prokázal zvláštní a obvyklým poměrům trhu se vymykající, a přitom ekonomicky racionální důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny obvyklé. Jestliže rozdíl uspokojivě nedoloží, bude mu o něj základ daně upraven (viz například rozsudky tohoto soudu ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31, či ze dne 26. 11. 2020, č. j. 4 Afs 343/2018-61).

[32] Pokud jde o první z uvedených podmínek, podle rozsudku tohoto soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013 – 30, platí, že „[o]sobami spojenými ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů se rozumí nejen osoby, které bezprostředně vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, ale veškeré osoby, které se na řetězci obchodních transakcí směřujících ve svém důsledku k snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty podílely [...] [D]ikce ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona 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. Takovému významu neodpovídá použitá dikce zákona – slovo ‘převážně’. Nejde tedy jen o uvedené důvody, ale i o důvody jiné (např. u posuzované reklamní služby může jít o zvýšení povědomí o existenci a činnosti stěžovatelky). Dopadá však na všechny osoby, které se takového vztahu, ať již přímo nebo nepřímo, účastnily a profitovaly z něj.“

[33] Spojenou osobou podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, je tak každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jehož důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Právě touto osobou je v nynější věci stěžovatelka, konečná příjemkyně reklamních služeb, která si náklady na ně vynaložené podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uplatnila za účelem výpočtu základů daně za příslušná zdaňovací období.

[34] Nejvyšší správní soud současně konstantně judikuje, že ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je „konstruováno objektivně tak, že rozhodující je odlišnost sjednaných cen mezi spojenými osobami od cen mezi nezávislými subjekty za stejných nebo obdobných podmínek, bez uspokojivého doložení tohoto důvodu, a [...] neposkytuje prostor pro hodnocení subjektivní stránky jednání spojených osob“ (viz rozsudek ze dne 23. 4. 2020, č. j. 4 Afs 468/2019 – 37). Jinými slovy, není povinností daňových orgánů prokázat, že daňový subjekt byl do řetězce jinak spojených osob zapojen vědomě. Postačí, pokud daňové orgány doloží, že zde je řetězec dodavatelů, že je v něm zapojen daňový subjekt, že došlo k toku finančních prostředků souvisejících s dodávkou pro daňový subjekt a zároveň že prokazatelně existuje odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami (viz například rozsudky tohoto soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30, a č. j. 7 Afs 48/2013-31, či ze dne 29. 5. 2018, č. j. 2 Afs 131/2018-59).

[35] Stěžovatelka v posuzované věci k uvedené první podmínce pro úpravu základu daně namítá, že správce daně dostatečně nevymezil řetězce dodavatelů, a tudíž ani, že bych do

pokračování

nich byla zapojena, a že by došlo k toku finančních prostředků v souvislosti se službou, jejíž byla odběratelkou. Tento okruh námitek (jedná se o body 16 až 19 kasační stížnosti) však neuplatnila v řízení před krajským soudem, přestože jí v tom nic nebránilo. Tyto námitky jsou tedy ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustné a kasační soud se jimi proto nemohl věcně zabývat.

[36] Nedůvodná je dílčí námitka, dle které krajský soud výše jmenovaný rozsudek č. j. 7 Afs 47/2013-30, interpretoval bez návaznosti na usnesení Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 2764/13, kterým podle stěžovatelky Ústavní soud „*precizně definoval čtyři podmínky*“ pro aplikaci § 23 odst. 7 zákon o daních z příjmů. Uvedeným usnesením Ústavní soud odmítl ústavní stížnost proti rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 48/2013-31, nikoliv proti rozsudku tohoto soudu č. j. 7 Afs 47/2013-30, jak stěžovatelka uvádí (ústavní stížnost proti tomuto rozsudku Ústavní soud odmítl usnesením ze dne 11. 9. 2014, sp. zn. III. ÚS 2765/13.) To však není podstatné, neboť sedmý senát Nejvyššího správního soudu v uvedených rozsudcích posuzoval související případy stejných účastníků, jako ve věci nyní projednávané, které se pouze týkaly různých zdaňovacích období; odůvodnění obou rozsudků jsou tak veskrze shodná. Ústavní soud nicméně ani jedním z uvedených usnesení žádné meritorní posouzení příslušných rozsudků Nejvyššího správního soudu neprováděl, což vyplývá již z toho, že obě ústavní stížnosti odmítl pro zjevnou neopodstatněnost. V usnesení sp. zn. II. ÚS 2764/13 pouze ve stručnosti shrnul klíčové závěry napadeného rozsudku Nejvyššího správního soudu a konstatoval, že se jedná o rozsudek řádně odůvodněný. Údajně „*precizně definované podmínky*“ pro aplikaci ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, v daném usnesení Ústavního soudu, jsou tak jen shrnutím závěrů, které Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku č. j. 7 Afs 48/2013-31 (a shodně rovněž v rozsudku č. j. 7 Afs 47/2013-30).

[37] Nedůvodná je rovněž námitka uplatněná v bodech 33 a 34 kasační stížnosti, jejíž podstatou je náhled stěžovatelky, že si správce daně svévolně vybíral, který ze subjektů zapojených do dodavatelských řetězců „sankcionuje“, tedy upraví mu základ daně. Tento náhled je mylný. Správce daně při aplikaci ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nemá žádný prostor pro úvahu, kterému daňovému subjektu základ daně zvýší. Tato úprava (zvýšení) daňového základu daně z příjmů z podstaty věci přichází v úvahu pouze u toho subjektu, který si náklady (výdaje) na zboží či službu, jejichž je odběratelem, odečte (může odečíst) od příjmů, za účelem jejichž dosažení (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů) byly vynaloženy. V nynější věci je to stěžovatelka, která za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů vynaložila náklady na reklamní služby. Úvaha stěžovatelky, zda správce daně v souvislosti s posuzovanými plněními neměl upravit základ daně České televizi, tj. počátečnímu článku identifikovaných řetězců, tudíž neobstojí.

[38] K dílčí námitce, dle které se krajský soud nevyhnul vůči stěžovateli „*zaujatému přístupu*“, neboť dospěl k závěru, že přinejmenším měla vědět o svém „*zapojení podvodu na DPH*“, postačí odkázat na odst. 30 napadeného rozsudku, kde již krajský soud vysvětlil, že předmětem posuzované věci vůbec není případná účast stěžovatelky na podvodu na DPH, nýbrž aplikace ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, ve vztahu k daní z příjmů právnických osob.

[39] Nedůvodná je rovněž související námitka, dle které neobstojí závěr, že stěžovatelka věděla, anebo měla vědět, že je zapojena do podvodného dodavatelského řetězce; ten je podle stěžovatelky v rozporu s judikaturou opřen o zjištění, že některé subjekty sídlily na virtuálních adresách, případně nezveřejňovaly účetní závěrky. Krajský soud v odst. 30 napadeného rozsudku s přílehlavým odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 47/2013-30, zcela správně vysvětlil, že ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů neskýtá pro hodnocení zavinění (subjektivní stránky) žádný prostor (viz též další rozhodnutí tohoto soudu citovaná v odst. [34] tohoto rozsudku), a proto tento aspekt věci nebral při svém rozhodování v potaz.

[40] Pokud jde o druhou podmínku pro úpravu základu daně, stěžovatelka brojí proti závěru krajského soudu, že obvyklá cena, respektive cena sjednaná v běžných obchodních vztazích, nemusí být nezbytně určena intervalem nejčastěji realizovaných cen (podle stěžovatelky z rozsudku č. j. 8 Afs 80/2007-105 vyplývá, že tomu tak být musí), nýbrž lze ji vyčíslit i jedinou konkrétní částkou.

[41] Závěr krajského soudu je správný. Nejvyšší správní soud již dříve v reakci na obdobné kasační námitky uvedl, že i podle rozsudku, jehož se stěžovatelka dovolává, lze cenu obvyklou stanovit určitou částkou (tj. bez rozpětí), a to v případech, kdy je hodnocena konkrétně vymezená věc anebo služba (viz rozsudky ze dne 18. 7. 2018, č. j. 6 Afs 129/2018-29, odst. 44, či ze dne 26. 11. 2020, č. j. 4 Afs 343/2018-61, odst. 31). Existuje vícero způsobů, jak obvyklou cenu určit, přičemž vždy záleží na okolnostech případu, který způsob bude nejvhodnější (viz rozsudek ze dne 7. 4. 2020, č. j. 10 Afs 217/2018-43, odst. 17). V některých situacích nebude stanovení obvyklé ceny za pomoci rozpětí cen shodných či obchodních obchodů realizovaných v témže čase a místě vůbec možné, typicky proto, že se bude jednat o nepříliš častý obchod a správce daně tak nebude vůbec schopen získat informace o obdobných obchodech (viz například rozsudek č. j. 10 Afs 217/2018-43). Rovněž mohou nastat situace, v nichž bude vytváření cenového intervalu jednoduše zbytečné. O takové případy se jedná typicky tehdy, disponuje-li správce daně informacemi o „*skutečně dosažené ceně shodné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty*“ (viz rozsudek ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81), tedy tehdy, je-li správci daně známa informace o ceně, za kterou zboží či službu pořídil od výrobce první „přeprodejce“ v rámci vytvořeného řetězce společností, a to za předpokladu, že mezi výrobcem a prvním „přeprodejcem“ není zjištěna žádná vazba, tj. jedná-li se o nezávislé osoby.

[42] Je rovněž logické, že pokud je třeba určit obvyklou cenu, za kterou konkrétní dodavatel poskytuje konkrétně vymezenou službu, nezávislým osobám a správce daně má k dispozici veřejně poskytovaný ceník služeb tohoto dodavatele, vychází při určení obvyklé ceny právě z ceníkových cen. V takových případech nedává rozumný smysl konstruovat cenová rozpětí, jak požaduje stěžovatelka a jak je to obvyklé v situacích, kdy cenu konkrétní služby nelze určit přímo, ale je třeba použít srovnání s cenami jiných dodavatelů, kteří poskytují obdobnou službu (viz již citovaný rozsudek č. j. 6 Afs 129/2018-29). Právě tak tomu je i v nyní posuzované věci, kdy dodavatelem konkrétně vymezené služby (odvysílání sponzorského vzkazu), byla výlučně Česká televize, tj. jediná veřejnoprávní televize v ČR. Krajský soud proto nepochybil, potvrdil-li jako správný postup daňových orgánů, které při určení obvyklé ceny, respektive obvyklých cen,

pokračování

vycházely z ceníků vysílacího času společnosti Media Master, z nichž v rozhodném období při uzavírání smluv o prodeji vysílacího času vycházela Česká televize.

[43] K obecnějším námitkám stěžovatelky, že správce daně má vycházet z takových závěrů, které se jeví pro daňový subjekt nejvýhodnější (bod 18 kasační stížnosti), a že způsob určení obvyklé ceny, který daňové orgány zvolily, nevedl ke spolehlivému a objektivnímu závěru (bod 23 kasační stížnosti), je nutno uvést, že daňové orgány, ač to ve svých rozhodnutích výslovně neuvádějí, při určení částek obvyklých cen ve skutečnosti ze závěrů pro stěžovatelku co nejvýhodnějších vycházely. Kromě ceníkových cen dodavatele (z nichž při svém rozhodování vycházely) totiž rovněž zjistily, za jaké ceny byla přeprodávaná služba dodavatelem (Českou televizí) prodána prvním článkům v řetězcích (společnostem Action Racing Mania a Praha Production Servis). Nebylo přitom zjištěno (ani stěžovatelka nic takového netvrdí), že by mezi Českou televizí a danými společnostmi existovaly jakékoli „nestandardní“ vazby. Tyto „*skutečně dosažené ceny shodné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty*“ přitom byly ještě výrazně nižší než ceny ceníkové a tedy pro stěžovatelku méně výhodné (viz odst. [4] tohoto rozsudku; Česká televize fakturovala uvedeným společnostem za odvysílání sponzorského vzkazu pro pět inzerentů částky 70 tis. Kč, respektive 105 tis. Kč, tedy v přepočtu na jednoho inzerenta pouze 14 tis. Kč, respektive 21 tis. Kč). Rovněž v případě cen za výrobu sponzorských vzkazů daňové orgány vycházely z částek určených ve prospěch stěžovatelky, tj. z ceny 12 tis. Kč. Oba sponzorské vzkazy byly totiž za uvedenou částku vyhotoveny pro celkem pět inzerentů. Pro jednoho inzerenta tak cena za vyhotovení vzkazu činila v přepočtu pouze 2 400 Kč (viz obdobně rozsudek č. j. 10 Afs 11/2020-55).

[44] Dílčí argument stěžovatelky, že v posuzované věci nelze vycházet ze závěrů rozsudku č. j. 7 Afs 47/2013-30 (stěžovatelka nespecifikuje, které jeho závěry má konkrétně na mysli, to je však bez významu) neboť v dané věci byla sjednaná cena navýšena oproti ceně obvyklé přibližně dvacetkrát, zatímco v nynější věci „pouze“ 5,4 krát, respektive 6,5 krát, nelze označit jinak, než jako absurdní. Jednou z podmínek pro úpravu základu daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je existence *rozdílu* mezi cenami; o kolikanásobný rozdíl se jedná, je z hlediska naplnění hypotézy tohoto ustanovení irelevantní.

[45] S ohledem na uvedené lze uzavřít, že daňové orgány unesly důkazní břemeno k prokázání, že stěžovatelka je spojenou osobou ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, i důkazní břemeno, že mezi cenami sjednanými mezi stěžovatelkou a společností KV Production Servis a cenami, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, existuje rozdíl. Dále proto bylo na stěžovatelce, aby k výzvě správce daně tvrdila a prokázala ekonomicky racionální důvody, pro které se ceny lišily.

[46] Stěžovatelka k tomu v kasační stížnosti v obecné rovině uvádí, že její vysvětlení, proč k navýšení cen došlo, lze považovat za uspokojivé. Současně předkládá dva konkrétní důvody. Zaprvé tvrdí, že reklamní prostor České televize je v důsledku jeho zákonné úpravy limitovaný a jedná se tak o „*nedostatkové zboží*“, což má vliv na jeho cenu. Totožné vysvětlení pro zvýšení cen uplatnila již v řízeních vedených před zdejším soudem pod sp. zn. 10 Afs 11/2020 a sp. zn. 8 Afs 78/2018, v nichž byly předmětem sporu nároky

stěžovatelky na odpočet DPH z týchž přijatých plnění, tj. reklamních služeb, o které se jedná v nynější věci. Nejvyšší správní soud v uvedených věcech označil daný argument za nepřesvědčivý, neboť skutečnost, že Česká televize disponuje limitovaným množstvím reklamního prostoru, ovlivňuje cenu, za kterou toto „zboží“ prodává právě sama Česká televize; nejedná se však o okolnost, která by byla s to odůvodnit následné navýšení ceny v rámci dalších přeprdejů. Nejvyšší správní soud neshledává důvod se od tohoto závěru v nynější věci odchýlit.

[47] Podstatou druhého prezentovaného důvodu pro rozdíl v cenách je, že bylo na správci daně, aby zjišťoval, zda vůbec Česká televize reklamní prostor prodává přímo inzerentům, anebo zda jej prodává pouze mediálním agenturám, které jej teprve dále přeprodávají. Ani s touto argumentací nemůže být stěžovatelka úspěšná. Opomíjí totiž, že je to daňový subjekt, koho tíží břemeno tvrdit a prokázat racionální, ekonomicky odůvodněné, důvody cenových rozdílů. Bylo proto na stěžovatelce, aby kupříkladu tvrdila a prokázala, že službu přímo u České televize poptávala, avšak byla odkázána na mediální agentury. Nic takového stěžovatelka netvrdí, tím spíše nedokazuje. Z jejích vyjádření v řízení před daňovými orgány naopak jednoznačně vyplývá, že kontaktovala výlučně společnost KV Production Servis (viz například její vyjádření k protokolu o zahájení daňové kontroly, v němž uvádí, že „[p]římo s Českou televizí jsme nejednali. Veškerá jednání jsme vedli pouze s jednatelkou dodavatele“; „Jiné dodavatele jsme ve věci obstarání reklamy nekontaktovali.“ - dokument na č. l. 8 spisu správce daně).

[48] Nejvyšší správní soud se s ohledem na uvedené ztotožňuje se závěry krajského soudu a daňových orgánů, že stěžovatelka důkazní břemeno ve vztahu k doložení zjištěných cenových rozdílů neunesla. Daňové orgány proto postupovaly v souladu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, pokud jí neuznaly část uplatněných nákladů na reklamní služby, odpovídajícím způsobem zvýšily základy daně a v důsledku toho přistoupily k doměření daně z příjmů právnických osob a stanovení penále.

[49] Stěžovatelka v kasační stížnosti uvedla, že ji podává rovněž z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tj. z důvodu vad řízení před daňovými orgány, neuplatnila však žádné námitky, které by bylo možné pod tento kasační důvod podřadit.

[50] Ze shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[51] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. ledna 2021

pokračování

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu