



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **Business Money, a.s.**, IČO: 291 58 079, se sídlem Hybešova 167/18, Karlovy Vary, zast. Mgr. Hynkem Švarcem, advokátem, se sídlem Kolbenova 609/38, Praha 9, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 8. 2018, č. j. 36350/18/5200-11433-712032, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 11. 2020, č. j. 30 Af 52/2018 - 54,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí (dodatečný platební výměr) Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále též „správce daně“) ze dne 28. 11. 2017, č. j. 978888/17/2401-50523-405002, jímž byla zrušena daňová ztráta z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 1.959.744 Kč a žalobci byla doměřena daň z příjmů právnických osob za toto zdaňovací období v částce 180.690 Kč a současně žalobci bylo sděleno penále podle § 251 odst. 1 písm. a) a c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 36.138 Kč a ve výši 1 % z částky zrušené daňové ztráty, tj. 19.597 Kč.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, v níž vyjádřil nesouhlas se závěrem správních orgánů, že:

- náklad vynaložený za obstarání reklamy při příležitosti pořadu „Modrý tygr“ (dále též „reklama 1“), vysílaný dne 26. 12. 2013 a zaúčtovaný žalobcem do nákladů včetně DPH ve výši 1.815.000 Kč, byl správcem daně shledán daňově uznatelný jen do výše 353.320 Kč, tedy ve výši odpovídající ceně, kterou správní orgány zjistily v rámci daňového řízení, kdy správce daně podle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též „ZDP“), zvýšil základ daně žalobce v daném období o částku 1.461.680 Kč,
- náklad vynaložený za obstarání reklamy při příležitosti TV pořadu „Zázraky přírody“ (dále též „reklama 2“) vysílaný dne 31. 12. 2013 a zaúčtovaný žalobcem do nákladů včetně DPH ve výši 1.815.000 Kč, byl Finančním úřadem pro Karlovarský kraj shledán daňově uznatelný jen do výše 365.420 Kč, tedy ve výši odpovídající ceně, kterou správní orgány zjistily v rámci daňového řízení, kdy správce daně v souladu s § 23 odst. 7 ZDP zvýšil základ daně žalobkyně v daném období o částku 1.449.580 Kč.

[3] Procesní vadu spatřoval žalobce v tom, že dříve, než stačil žalovaný rozhodnout o odvolání žalobce proti rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 30. 6. 2017, č. j. 679759/17/2401-60562-402039, vydal správce daně dne 28. 11. 2017 rozhodnutí, kterým řízení *de facto* ukončil.

[4] Žalobce rovněž namítal, že žalovaný pochybil při stanovení správné výše ceny obvyklé, neboť se nikterak nedopracoval k obchodní přírážce, 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 byly učiněny objednávky reklam, období a vysílací čas, ve kterém měly být reklamy vysílány, ale i reálnou možnost získat reklamy přímo od dodavatele – České televize. Důkazy a tvrzení učiněné žalobcem a dalšími osobami v rámci daňového řízení opodstatňující výši ceny za reklamy pak žalovaný nikterak do zjištěné ceny obvyklé nezahrnul a své rozhodnutí neodůvodnil. Důkazní břemeno při stanovení obvyklé ceny leží na žalovaném a žalovaný stanovil obvyklou cenu značně nižší, než by byla u subdodavatelů. Toto nebyl současně žalovaný schopen prokázat, vzhledem k absenci důkazních prostředků. Žalovaný je povinen zjišťovat reálnou cenu obvyklou, zejména pokud chce aplikovat § 23 ZDP. Žalovaný nerespektoval ceny za obvyklých nebo stejných podmínek tím, že nevzal v úvahu, že ne každé období v roce je na cenově stejné úrovni za umístění reklamy (např. olympijské hry, vánoční období, Nový rok). Žalobce si nemohl reklamy 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. Nesprávný je též závěr žalovaného, že v daných případech šlo o jinak spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 7 ZDP. Nebyly totiž splněny podmínky k tomu, aby šlo o spojené osoby.

[5] Krajský soud v Plzni nadepsaným rozsudkem žalobu zamítl. K žalobcem namítané procesní vadě uvedl, že správce daně vydal v průběhu daňové kontroly dne 28. 2. 2017 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. 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

pokračování

zrušil a řízení zastavil. 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. Teprve dne 20. 8. 2018, tedy za více než tři měsíce, bylo vydáno napadené rozhodnutí. Žalobce na novou výzvu nereagoval. Žalobce tak nebyl v průběhu nalézacího řízení zkrácen na svých právech vyjádřit se k nové výzvě k prokázání skutečností, jelikož ta mu byla zaslána v průběhu odvolacího řízení ještě před tím, než žalovaný o podaném odvolání meritorně rozhodl.

[6] Ohledně určení výše obvyklé ceny za poskytnutí služeb soud konstatoval, že žalovaný zjistil skutkový stav velmi podrobně a přiléhavě, a konstatoval, že správce daně vycházel z objektivních skutečností. Krajský soud dále shledal, že sjednaná cena měla netržní charakter a žalobce neobjasnil správcem daně zjištěný rozdíl cen. Prokázána byla rovněž existence spojených osob (řetězce společností), které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Podmínky pro aplikaci § 23 odst. 7 ZDP tak byly naplněny.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost. Namítl, že krajský soud se ztotožnil s vyjádřením žalovaného, které bez jakéhokoli hodnocení přejímá a zcela přitom pomíjí námitky nedostatečného zjištění skutkového stavu a následných nesprávných závěrů žalovaného při hodnocení důkazů v daňovém řízení.

[8] Krajský soud bez dalšího souhlasil s argumentací žalovaného, který výši provize určil pouze z jediné faktury, na které činila 1,5 %, aniž by se zabýval námitkou žalobce, že při určování obvyklé ceny žalovaný nezohlednil období, kdy byla objednávka učiněna. Dostupnost reklamy i výše provize může být (a byla) z toho důvodu proměnlivá, neboť exkluzivní časy pro reklamu jsou postupně vyprodávány. Žalovaný fakticky přičetl žalobci k tíži, že k obstarání reklam využil prostředníka, reálnou dostupnost služeb vyvodil z pouhé existence ceníku České televize. Krajský soud se s touto vadou daňového řízení nevypořádal, neboť tyto námitky pominul a omezil se na citování rozhodnutí žalovaného.

[9] Krajský soud nepostupoval v souladu se závěry uvedenými v rozsudku NSS č. j. 8 Afs 80/2007 - 105, neboť pouze sečetl jím vybraná zjištěná plnění (cenu České televize a výroby spotů) a nezohlednil specifika daného případu.

[10] Krajský soud nesprávně aplikoval § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP, když opět bez dalšího přistoupil na výklad žalovaného. Závěr, že stěžovatel vytvořil s dalšími osobami vzájemný vztah převážně za účelem získání daňové výhody, soud vyvodil ze samotné skutečnosti, že sjednaná cena neodpovídala vadně stanovené obvyklé ceně založené téměř výhradně na ceníku České televize. Nezabýval se námitkou, že žalovaný své konstatování o neunesení důkazního břemene stěžovatelem v daňovém řízení opřel výhradně o nedostatečně zjištěný skutkový stav. Žalovaný měl povinnost prokázat naplnění podmínek pro aplikaci § 23 odst. 7 ZDP (k tomu rozsudky NSS č. j.

2 Afs 131/2018 - 59, č. j. 9 Afs 87/2012 - 15 a č. j. 7 Afs 74/2010 - 81), tuto svou povinnost však nesplnil, když neprokázal existenci obchodního řetězce a nevypořádal se s existencí další podmínky aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP, tedy nutností, aby vytvořený právní vztah byl vytvořen převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

[11] Pro aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP nepostačuje prosté konstatování, že je zde na jedné straně poskytovatel služby a na konci různorodých obchodních vztahů konečný zákazník (daňový subjekt), ale je třeba řádně definovat, jaké osoby považuje správce daně za spojené (tedy prokázat existenci uceleného řetězce), a dále pak též naplnění účelu tohoto řetězce – v tomto případě snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Žalovaný toliko dovozuje existenci spojených osob tak, že na začátku je plnění poskytnuté Českou televizí a na konci stěžovatel. Není schopen údajný podvodný obchodní řetězec popsat. Sám tedy neví, jak vypadal, jaké další společnosti v něm byly a jaká plnění si poskytovaly. Propojení odvozuje toliko z faktu, že dvě společnosti na dvou rozdílných stranách řetězce mají stejnou osobu jednatele či osobu s dispozičním oprávněním k účtu. V uvedeném je tak rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné. Krajský soud však uvedenou argumentaci stěžovatele nevypořádal ani nezohlednil, když pouze velmi stručně přitakal žalovanému.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti k výši stanovené ceny obvyklé za poskytnuté služby uvedl, že cena služby byla veřejně dostupná a zjiitelná dlouho před její samotnou realizací, a stěžovatel si tudíž mohl snadno ověřit veřejně deklarovanou ceníkovou cenu. Z označení ceníku je seznatelné, že Česká televize nabídku připravila speciálně pro danou roční dobu a do ceny již promítla exkluzivitu vysílání po čas vánočních svátků, stejně jako rozlišovala denní dobu vysílacího času. Podle žalovaného mohou ceníkové ceny určovat cenu obvyklou za odvysílání sponzorského vzkazu, jelikož tyto ceny si stěžovatel 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. Současně se jedná prokazatelně o částku maximální, kterou by si Česká televize mohla účtovat za odvysílání sponzorského vzkazu, s ohledem na zveřejněný ceník.

[13] Z ceníku ani jiných skutečností zjištěných správcem daně nebyla zřejmá reálná nedostupnost těchto služeb, resp. že by se stěžovatel vůbec pokusil si tyto služby u České televize zajistit sám. Uvedenou skutečnost zdůraznil také krajský soud, tudíž není pravdou, že by se námitkou stěžovatele ohledně údajné nedostupnosti reklamy nezabýval.

[14] Za účelem ověření ceny obvyklé 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 pak tato provize vyčíslena na faktuře konečnému zákazníkovi ve výši 1,5 %. Konstrukce ceny obvyklé prezentovaná správcem daně je logická, jelikož jde o cenu, za kterou se služba na trhu běžně prodává.

pokračování

[15] Žalovaný v souladu se závěry judikatury (viz zejm. rozsudky NSS č. j. 1 Afs 101/2012 - 31 a č. j. 7 Afs 74/2010 - 85) unesl svůj díl důkazního břemene, když zjistil cenu obvyklou a identifikoval značný rozdíl mezi touto cenou a cenou, která byla stěžovateli fakturována. Stěžovatel neunesl své důkazní břemeno, když vzniklou odchylku cen dostatečně neozřejmil, jelikož namítaná exkluzivita nabídky a její „last minute“ realizace není dostatečným odůvodněním několikanásobného navýšení ceny. Exkluzivita vysílacího času po čas vánočních svátků, stejně jako doba vysílacího času navíc byly do ceny služby jednoznačně promítnuty. Správce daně tedy prokázal, že sjednaná cena má netržní charakter, a na druhou stranu stěžovatel neobjasnil správcem daně zjištěný rozdíl cen.

[16] Námitku, že správce daně neprokázal existenci obchodního řetězce, stěžovatel neuplatnil v řízení před krajským soudem, a jedná se tak o nepřipustnou námitku. Správce daně ovšem prokázal rovněž splnění třetí podmínky pro aplikaci postupu podle § 23 odst. 7 ZDP, tj. že jde o osoby spojené, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Skutečnost, že se správci daně nepodařilo identifikovat všechny články předmětného řetězce, nelze klást správci daně k tíži, neboť správce daně prokazatelně vyvinul maximální úsilí o součinnost se společnostmi KV Servis a Praha Servis, které ovšem byly vůči správci daně nekontaktní. Zároveň bylo správcem daně prokázáno, že stěžovatel, 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. Byly tedy naplněny všechny tři podmínky pro aplikaci § 23 odst. 7 ZDP, a správce daně proto byl oprávněn upravit základ daně.

[17] Ani námitku, že správce daně nepřipustně přenesl daňovou povinnost na stěžovatele, tj. na jediný daňový subjekt, který pro něj byl kontaktní, stěžovatel neuplatnil v řízení před krajským soudem. Skutečnost, že společnosti KV Servis a Praha Servis byly pro správce daně nekontaktní, však nebyla stěžovateli přičítána k tíži.

III. Posouzení kasační stížnosti

[18] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] Podle § 23 odst. 7 věty první ZDP platí, že *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 doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl.*

[21] Podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 téhož zákona se *spojenými osobami 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.*

[22] Správní orgány v posuzované věci dospěly k závěru, že stěžovatel je osobou podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů. Účelem citovaného ustanovení je podle ustálené judikatury zabránit nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů mezi jednotlivými poplatníky daně z příjmů a sankcionovat zneužití cenové spekulace v obchodních vztazích (srov. rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2013, č. j. 5 Afs 34/2012 - 65).

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

[24] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou námitku, že se krajský soud bez dalšího ztotožnil s vyjádřením žalovaného, které převzal, a pominul námitky stěžovatele. Z odůvodnění napadeného rozsudku je totiž zřejmé, že krajský soud uvedl argumentaci, v níž se vypořádal s žalobními námitkami zpochybňujícími postup žalovaného při stanovení ceny obvyklé a existenci spojených osob, přičemž se ztotožnil se závěry žalovaného. Jak již Nejvyšší správní soud konstatoval v rozsudku ze dne 31. 5. 2017, č. j. 5 As 106/2016 - 84, „*není porušením zákona, pokud se soud ztotožní se závěry žalovaného, jestliže uvede, z jakých skutečností při posuzování správnosti jeho závěrů vycházel, které důkazy za tímto účelem provedl a hodnotil, jaké skutkové a právní úvahy jej vedly k závěru o zákonnosti rozhodnutí žalovaného a přitom se vypořádá s veškerými řádně a včas uplatněnými žalobními námitkami*“.

[25] Výtku stěžovatele, že se krajský soud nezabýval žalobní námitkou, že při určování obvyklé ceny žalovaný nezohlednil období, kdy byla objednávka učiněna, není opodstatněná. Krajský soud poukázal na přílehlavé závěry žalovaného, že z ceníků České televize je seznatelné, že byly připraveny speciálně pro danou roční dobu, a v ceně tak již byla promítnuta exkluzivita vysílání pro čas vánočních svátků, stejně jako doba vysílacího času.

[26] Nejvyšší správní soud pro přehlednost konstatuje, že ceníková cena České televize u sponzorského vzkazu k pořadu „Modrý Tygr“ činila 338.800 Kč včetně DPH a k pořadu „zázraky přírody“ tato cena činila 350.900 Kč včetně DPH. Cena výroby jednoho sponzorského vzkazu a dodání do České televize činila 14.520 Kč včetně DPH. Postup žalovaného, který obvyklou cenu reklamy 1 a 2 určil tak, že sečetl výše uvedenou ceníkovou cenu a cenu výroby sponzorského vzkazu, považuje Nejvyšší správní soud za logický a srozumitelný, jelikož žalovaný porovnával obvyklou cenu reklamy s cenou sjednanou mezi stěžovatelem a jeho dodavatelem na základě objektivních kritérií, které by platily mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. Závěr žalovaného, že obvyklá cena reklamy 1 činila 353.320 Kč včetně DPH a obvyklá cena reklamy 2 činila

pokračování

365.420 Kč, tudíž považuje Nejvyšší správní soud za zcela správný, řádně zjištěný a v souladu s § 23 odst. 7 ZDP i s judikaturou správních soudů. V této souvislosti Nejvyšší správní soud poukazuje na rozsudek zdejšího soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 - 105, č. 1852/2009 Sb. NSS, v němž vyslovil, že „...referenční cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Referenční cena je v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy. Pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, musí pečlivě zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby, a pokud se tyto podmínky liší, provést patřičnou korekci referenční ceny. Důkazní břemeno správce daně se také týká zjištění situace, za které sjednávaly cenu spojené osoby. Pokud se tedy ohledně rozhodných aspektů projeví skutkové nejasnosti, musí správce daně vycházet z takových skutkových závěrů, které jsou v dané konkrétní skutkové konstelaci pro daňový subjekt nejvýhodnější. Rovněž pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, což zpravidla vede ke zjištění určitého intervalu takto dosažených konkrétních cen (např. cena za kus dodávaného výrobku 100 až 120 Kč), musí pro účely určení rozdílu mezi cenami vyjít z té ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu, která je pro daňový subjekt nejvýhodnější.“

[27] V návaznosti na výše uvedené Nejvyšší správní soud konstatuje, že důvodné nejsou ani námitky stěžovatele, že žalovaný nedostatečně zjistil skutkový stav a svůj závěr ohledně obvyklé ceny reklamy nedokázal přesvědčivě odůvodnit. Krajský soud tudíž nepochybil, když ze závěrů žalovaného ohledně výše obvyklé ceny vycházel. Stěžovateli nelze přisvědčit ani v tom, že žalovaný fakticky přičítal žalobci k tíži, že k obstarání reklam využil prostředníka. Žalovaný totiž v bodě 73 svého rozhodnutí poukázal na skutečnost, že správce daně oslovil dvě mediální agentury spolupracující s Českou televizí v oblasti realizace obdobného vysílání a zjistil, že kalkulované ceny za poskytnutou službu jednoznačně kopírují cenu fakturovanou Českou televizí, která je následně zvýšená o připočtenou agenturní provizi, která v případě jedné agentury činila 1,5%. Ani případná provize však nemůže jakkoli vysvětlit či opodstatnit skutečnost, že stěžovatel za každou z reklam zaplatil více než pětinasobek obvyklé ceny (1 815 000 Kč včetně DPH). Vzhledem k tomu, že při určení ceny obvyklé nedošlo v posuzované věci k žádnému pochybení a závěry žalovaného i krajského soudu jsou zcela správné, není přiléhavý ani poukaz stěžovatele na rozsudek zdejšího soudu č. j. 8 Afs 80/2007 - 105, v němž se jednalo o případ, kdy správce daně při stanovení obvyklé ceny nepostupoval objektivně, spravedlivě a přezkoumatelně. Nejvyšší správní soud dále ve shodě s krajským soudem poukazuje na to, že smlouvy týkající se uvedených reklam byly uzavřeny dne 22. 11. 2013, resp. 2. 12. 2013. Vzhledem k tomu, že ceníky České televize byly vydané již dne 15. 11. 2013 a reklamy byly odvysílány ve dnech 26. 12. 2013 a 31. 12. 2013, měl stěžovatel možnost si veřejně prezentovanou ceníkovou cenu snadno ověřit.

[28] K existenci spojených osob Nejvyšší správní soud v první řadě konstatuje, že dle rozsudku zdejšího soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013 - 30 „[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 [...]. Právě ta si v konečném kroku snižovala základ daně částkami za služby, které mnohonásobně převyšují částky za tyto služby v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (mezi jinak nespojenými osobami).“ Následně dodal, že „[p]ředně je nutno konstatovat, že dikce ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů nedopadá (jak mylně dovozuje stěžovatelka) ‚jen a pouze‘ na osoby, které skutečně a bezprostředně [...] vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Takovému významu neodpovídá použitá dikce zákona – slovo ‚převážně‘. Nejde tedy jen o uvedené důvody, ale i o důvody jiné (např. u posuzované reklamní služby může jít o zvýšení povědomí o existenci a činnosti stěžovatelky). Dopadá však na všechny osoby, které se takového vztahu, ať již přímo nebo nepřímo, účastnily a profitovaly z něj.“ Nejvyšší správní soud se v nyní posuzované věci ztotožňuje s právě citovanými závěry a musí konstatovat, že i stěžovatel (a jeho dodavatel) naplňuje uvedené znaky spojených osob, kdy nelze učinit jiný závěr, než že posuzované obchodní transakce byly provedeny převážně za účelem snížení základu daně.

[29] Žalovaný poté, co správně vyhodnotil cenu za reklamu účtovanou stěžovateli jako více než 5 krát vyšší než cena obvyklá, v bodě 68 odůvodnění svého rozhodnutí logicky konstatoval, že cena fakturovaná Českou televizí, tedy na počátku řetězce obchodních společností, je výrazně nižší, než cena fakturovaná stěžovateli, nacházejícímu se na konci tohoto řetězce. Řetězec popsal takto: Česká televize → Praha Servis → ??? → KV Servis → Stěžovatel. Nejvyšší správní soud tento popis obchodního řetězce považuje za dostačující, a to i s přihlédnutím ke skutečnosti, že společnosti KV Servis a Praha Servis měly stejnou jednatelku a obě byly vůči správci daně nekontaktní. Nepřisvědčil proto námitce stěžovatele, že žalovaný neprokázal existenci obchodního řetězce, do kterého měl být stěžovatel zapojen, nebyl schopen tento řetězec popsat a nevěděl, jak vypadal.

[30] Žalovaný na základě zjištěných skutečností náležitě zdůvodnil, že cena obvyklá se značně liší od ceny fakturované stěžovateli, a dospěl k závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, když vzniklou odchylku cen dostatečně nevysvětlil. Z výše uvedeného je zřejmé, že tento závěr žalovaného je zcela správný a krajský soud nepochybil, pokud tento závěr žalovaného aproboval.

[31] V návaznosti na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že závěr žalovaného, že žalobce uspokojivě nedoložil rozdíl v cenách sjednanými mezi spojenými osobami podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP a že bylo prokázáno, že stěžovatel byl zapojen do řetězce, v rámci něhož si snižoval svůj základ daně, resp. zvyšoval daňovou ztrátu, je zcela správný a řádně zdůvodněný, nikoli nepřezkoumatelný, jak namítá stěžovatel v kasační stížnosti. Stěžovatelem zmíněná skutečnost, že reklama byla prokazatelně dodána (plnění proběhlo), na tomto závěru nic nemění.

[32] Správce daně proto nepochybil, pokud stěžovateli podle § 23 odst. 7 ZDP o zjištěný rozdíl mezi cenou za reklamu uváděnou stěžovatelem a zjištěnou cenu obvyklou zrušil

pokračování

daňovou ztrátu z příjmů právnických osob a doměřil mu daň z příjmů právnických osob za posuzované zdaňovací období.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[33] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Nejvyšší správní soud ji tedy dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[34] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 30. září 2021

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu