



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **CZ Hartmann, s. r. o.**, se sídlem Pod Křížkem 1466, Ostrov, zastoupené Mgr. Petrem Šindelářem, LL.M., advokátem se sídlem Moskevská 1461/66, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2018, č. j. 43174/18/5200-11432-701175, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 11. 2019, č. j. 57 Af 29/2018 - 49,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[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 242 820 Kč, respektive ve výši 134 520 Kč a uložil ji povinnost uhradit z doměřené daně penále ve výši 20 %.

[2] Dodatečné platební výměry vydal správce daně v návaznosti na daňovou kontrolu zaměřenou na prověření obchodních transakcí uskutečněných v období let 2012 a 2013 mezi žalobkyní a společností KV Production Servis, s. r. o. (dále jen „KV Production“) v souvislosti s obstaráním televizní reklamy. Správce daně zjistil, že žalobkyně s touto společností uzavřela dvě smlouvy o obstarání televizní reklamy v rámci vysílání České

televize. Smlouvou ze dne 21. 3. 2012 se KV Production zavázala obstarat pro žalobkyni reklamu jejích služeb a propagaci jejího obchodního jména v rámci pořadu *Trumfy Miroslava Donutíla* vysílaného na televizním kanálu ČT 1 dne 28. 4. 2012 od 20:00 hodin. Za tuto reklamu žalobkyně uvedené společnosti zaplatila částku 1 500 000 Kč bez DPH. Smlouvou ze dne 2. 12. 2013 se KV Production zavázala obstarat pro žalobkyni reklamu jejích služeb a jejího obchodního jména v rámci pořadu *Pelíšky* vysílaného na televizním kanálu ČT 1 dne 24. 12. 2013 od 20:35 hodin. Za tuto reklamu jí žalobkyně zaplatila částku 1 000 000 Kč bez DPH.

[3] Správci daně vznikly pochybnosti o účelu obou obchodních transakcí realizovaných se společností KV Production, neboť při prověřování pohybů finančních prostředků na bankovním účtu této obchodní společnosti vedeného u Raiffeisenbank a. s. zjistil, že úplaty hrazené bezhotovostně ve prospěch tohoto účtu byly vybírány v hotovosti bezprostředně po jejich připsání a že KV Production je vůči správci daně nekontaktní a nezveřejňuje a nikdy ani nezveřejnila svou účetní závěrku. Zjistil také, že Česká televize za odvysílání sponzorského vzkazu pro několik společností, mezi nimiž byla rovněž stěžovatelka, v rámci pořadu *Trumfy Miroslava Donutíla* účtovala společnosti KV Production částku 120 000 Kč bez DPH, a za odvysílání sponzorského vzkazu v rámci pořadu *Pelíšky* účtovala společnosti Praha Production Servis, s. r. o. (dále jen „Praha Production“), za níž jedná stejná osoba jako za společnost KV Production, částku 140 000 Kč bez DPH. Správce daně žalobkyni seznámil se svým zjištěním, že se na poskytnutých reklamních službách podílely dva řetězce obchodních společností. Na jejich počátku stála Česká televize, od níž poskytnutou službu zakoupila v prvním řetězci KV Production a ve druhém Praha Production. Předposledním článkem ve druhém řetězci byla KV Production a posledním článkem v obou řetězcích pak byla žalobkyně. Správce daně současně zjistil, že zhruba do poloviny července 2013 zajišťovala prodej reklamního prostoru v České televizi společnost Media Master, s. r. o. (dále jen „Media Master“), z jejichž ceníkových cen Česká televize vycházela i při stanovení cen ve vztazích, do nichž vstupovala samostatně. Ceníková cena za odvysílání sponzorského vzkazu v rámci pořadu *Trumfy Miroslava Donutíla* činila částku 210 000 Kč. Ceníkovou cenu za odvysílání sponzorského vzkazu v rámci pořadu *Pelíšky* ve výši 280 000 Kč správce daně zjistil z *Přehledu sponzoringu vánočních pořadů 23. 12. 2013 – 26. 12. 2013* České televize ze dne 15. 11. 2013. Dále správce daně zjistil, že výrobu a dodání sponzorských vzkazů do České televize zajišťovala v obou případech společnost SAVAGO s. r. o., a to vždy za částku 12 000 Kč. Správce daně tak dospěl k závěru, že obvyklá cena za poskytnuté reklamní služby činila částku 222 000 Kč, respektive částku 292 000 Kč.

[4] Správce daně proto žalobkyni vyzval, aby v souladu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů vysvětlila a doložila rozdíl mezi cenami, které uhradila společnosti KV Production, tj. 1 500 000 Kč, respektive 1 000 000 Kč, a cenami, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, tj. obvyklými cenami, jež v těchto obchodních vztazích činí částku 222 000 Kč, respektive 292 000 Kč.

[5] Žalobkyně v odpovědi na tuto výzvu uvedla, že ji společnost KV Production poskytla komplexní servis, který měl pozitivní vliv na růst jejích tržeb a zisku. Správce daně učil 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 sponzorského

pokračování

vzkazu. KV Production však žalobkyni poskytla rozsáhlejší službu, která zahrnovala rovněž i zpracování dokumentace, vyhodnocení a řízení reklamní akce.

[6] Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně uspokojivě nevysvětlila rozdíl mezi cenami, a proto jí podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů o zjištěné rozdíly zvýšil základy daně z příjmů právnických osob, které deklarovala v příslušných daňových příznáních. Dodatečnými platebními výměry jí v důsledku toho doměřil daň z příjmů právnických osob a současně uložil povinnost uhradit z doměřené daně penále. Odvolání žalobkyně žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

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

[8] 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 příslušný. Nejvyšší správní soud v něm deklaroval, 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 z 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 *Trumfy Miroslava Donutila* činila částku 222 000 Kč, a v rámci pořadu *Pelíšky* 292 000 Kč.

[9] Důvodem pro zvýšení cen nemohly být další služby údajně poskytnuté stěžovatelce společností KV Production 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 použila již zpracované údaje.

[10] 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.

[11] Krajský soud dále s odkazem na závěry svého rozsudku ze dne 21. 3. 2018, č. j. 57 Af 9/2017 - 44 (v němž na základě shodného skutkového stavu posuzoval oprávněnost nároku jiné obchodní společnosti na nadměrný odpočet DPH z přijaté reklamní služby od společnosti KV Production poskytnuté na základě obdobné

smlouvy, přičemž žalobu zamítl – pozn. NSS), nepřisvědčil tvrzení žalobkyně, že učinila veškerá opatření k ověření spolehlivosti své dodavatelky, společnosti KV Production. 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, aby mohla nabízenou cenu srovnat s jinými cenovými nabídkami.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

II.1 Kasační stížnost

[12] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, a to z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[13] Namítá v ní, 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 tvořit řada alespoň tří subjektů, v rámci zdaňovacího období roku 2013 však správce daně identifikoval pouze dvě společnosti stojící na počátku údajného řetězce a dvě společnosti stojící na jeho konci. Nedokázal nicméně identifikovat spojovací článek či články mezi nimi.

[14] Dále namítá, že na posuzovaný případ nedopadají závěry, které Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku č. j. 7 Afs 47/2013-30, o něž své rozhodnutí opřel jak správce daně, tak i krajský soud. V dané věci byla cena v dodavatelském řetězci navýšena přibližně dvacetkrát, zatímco v nynější věci pouze 3,4krát, respektive 6,7krát. 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 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.

[15] Stěžovatelka dále polemizuje s formulací I. právní věty uvedeného rozsudku sedmého senátu Nejvyššího správního soudu a táže se, zda skutečně obsahuje pravidlo,

pokračování

kteřé 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.

[16] Dále stěžovatelka namítá, že daňové orgány určily nesprávnou obvyklou cenu, respektive cenu sjednávanou v běžných obchodních vztazích podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu 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.

[17] 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 uvedeného rozsudku osmého senátu Nejvyššího správního soudu třeba rozumět cenu běžnou na „*nedeforovaném 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.

[18] 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.

II.2 Vyjádření žalovaného

[19] Žalovaný ve svém vyjádření předně upozornil na to, že stěžovatelka svými kasačními námitkami napadá převážně postup správce daně a její argumentace se tak v podstatné části míjí s rozhodovacími důvody krajského soudu. Takto formulované

kasační námitky se tak podle žalovaného opírají jen o tzv. jiné důvody, než které jsou uvedené v ustanovení § 103 s. ř. s. a jsou proto ve smyslu § 104 odst. 4 téhož zákona nepřijatelné.

[20] Žalovaný má dále za to, že Ústavní soud v usnesení, na které stěžovatelka v kasační stížnosti odkazovala, pouze poukázal na řádně odůvodněné rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 47/2013 - 30, avšak nevyplývá z něj, že by Ústavní soud nastavil podmínky pro aplikovatelnost § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Nelze proto souhlasit se stěžovatelkou ani v tom, že by krajský soud uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu aplikoval proti jeho smyslu, nebo že by tento rozsudek na danou věc nedopadal.

[21] Nesouhlasí ani s tím, že by v posuzované věci chyběla identifikace řetězce dodavatelů za zdaňovací období 2013. Správce daně identifikoval řetězec obchodních společností, ve kterém docházelo k poskytování dotčené reklamní služby a ve kterém figurovalo více článků, z nichž se správci daně podařilo identifikovat čtyři články. Podstatou sporu však nebyla identifikace řetězce obchodních společností, nýbrž skutečnost, že stěžovatelka spolehlivě neprokázala odůvodněnost rozdílu mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou. Žalovaný poukázal na bod 78 rozhodnutí o odvolání a zopakoval, že § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů nevyžaduje prokázání aktivního jednání všech subjektů a jednotící úmysl. Účelem tohoto ustanovení je zabránit nežádoucímu přesouvání části základu daně mezi jednotlivými poplatníky daně a sankcionovat zneužití cenové spekulace v obchodních vztazích.

[22] Nelze podle žalovaného přijmout ani argumentaci stěžovatelky týkající se neprokázání finančních toků v rámci řetězce. Správce daně relevantním způsobem zjistil obvyklou cenu pro posuzovaný obchodní případ, přičemž cena fakturovaná dodavatelem stěžovatelce byla bez racionálního opodstatnění několikanásobně vyšší. Odkaz stěžovatelky na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2011, č. j. 7 Afs 40/2011 - 69, není podle žalovaného přiléhavý, neboť stěžovatelka dostatečným způsobem neprokázala důvodnost zjištěného rozdílu v cenách. Naopak krajský soud správně akcentoval rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 47/2013 - 30 a uzavřel, že správce daně byl povinen po zjištění existence transakcí mezi spojenými osobami ověřit správnost sjednané ceny a prověřit stěžovatelčiny aktivity. Správce daně přitom stěžovatelce umožnil, aby uspokojivě zjištěný rozdíl vysvětlila a prokázala jeho opodstatnění. Postup správce daně tak nemohl být v rozporu s § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu, jestliže unesl své důkazní břemeno a prostřednictvím ceníku České televize, respektive ceny společnosti Media Master doložil, že ceny za reklamní služby fakturované dodavatelem stěžovatelce jsou několikanásobně vyšší.

[23] Nepřiléhavý je podle žalovaného rovněž i odkaz stěžovatelky na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 80/2007 - 105. Žalovaný má za to, že krajský soud v bodě 22 napadeného rozsudku logicky vysvětlil, proč v daném případě není možná aplikace obecného způsobu stanovení obvyklé ceny. Lichá je rovněž argumentace omezenými možnostmi pro reklamní služby v rámci vysílacího času v České televizi. Daná reklamní služba byla realizována právě v rámci vysílání České televize. Kromě částky za odvysílání reklamních vzkazů a nákladů za jejich výrobu společností SAWAGO stěžovatelka neprokázala, že by se výsledná cena za poskytnuté plnění od dodavatele KV

pokračování

Production skládala ještě z dalších složek, k nimž by správce daně mohl vést dokazování za účelem zjištění obvyklé ceny. Pokud tedy správce daně vyšel při určení obvyklé ceny z cen uvedených přímo v ceníku České televize, respektive z ceníku společnosti Media Master představujících běžné ceny za odvysílání sponzorského vzkazu a zohlednil přitom i výši konkrétních nákladů na výrobu jednotlivých reklamních vzkazů, nelze takový postup označit za postup, který by nevedl ke spolehlivému a objektivnímu závěru. Námitce deformaci trhu by bylo možné přisvědčit jen tehdy, pokud by správce daně vyšel z ceníku České televize, přestože stěžovatelce byly poskytnuty reklamní služby v rámci vysílání jiné televizní stanice. O takovou situaci však v předložené věci nešlo.

[24] Žalovaný nepovažuje napadený rozsudek za nesrozumitelný, neboť z něj nevyplývá, že by krajský soud stěžovatelce vytýkal nedostatky na straně dodavatelů a že by konstatoval, že se stěžovatelka zapojila do podvodného řetězce. To ostatně nevyplývá ani z rozhodnutí žalovaného. V bodě 25 napadeného rozsudku krajský soud srozumitelně vysvětlil, proč bylo nezbytné, aby stěžovatelka v daném obchodním vztahu jednala s náležitou mírou opatrnosti. Zdůraznil přitom, že cena plnění byla sjednána naprosto neobvyklým způsobem, neboť odměna je vymezena značně neurčitě jako souhrnná částka, ze které není nijak patrné, jakou část tvoří výroba a odvysílání reklamního vzkazu a jakou část tvoří samostatná cena za zprostředkování této služby dodavatelem KV Production. Stěžovatelka přitom na jednoznačném vymezení měla trvat, neboť jedině tak mohla porovnat nabízenou cenu s jinými cenovými nabídkami a dostat tak požadavkům kladeným na hospodárné a racionální nakládání s majetkem společnosti. Takový postup by přitom aproboval každý průměrný podnikatel bez ohledu na zkušenosti v oblasti reklamních služeb.

[25] Krajský soud napadeným rozsudkem podle žalovaného neporušil zásadu legitimního očekávání. Problematika podvodných řetězců nebyla předmětem přezkumu. Tato námitka stěžovatelky je proto irelevantní a spekulativní.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[26] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v intencích § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. a v rozsahu uplatněných námitek; vadu, k níž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, přitom neshledal.

[27] Kasační stížnost není důvodná.

[28] Nejvyšší správní soud předesílá, že se téměř shodnou věcí jako v nynějším případě zabýval v rozsudku ze dne 28. 1. 2021, č. j. 3 Afs 393/2019. Předmětem sporu byla rovněž úprava daňového základu podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů deklarovaného v daňovém přiznání v souvislosti se zprostředkováním reklamních sponzorských vzkazů v České televizi společností KV Production. Ačkoli se věc týkala jiné stěžovatelky, v daňovém, soudním i kasačním řízení ji zastupovali stejní zástupci. Žalobní i kasační argumentace je tak téměř totožná. Soud proto ze závěrů tohoto rozsudku v nyní souzené věci plně vychází, neboť neshledal žádný důvod, pro který by se od nich měl odchýlit. Nepřehlédl přitom to, že druhý senát Nejvyššího správního soudu usnesením ze dne 22. 12. 2021, č. j. 2 Afs 132/2020 - 56, předložil rozšířenému senátu otázku, zda „[j]e zjištění existence výrazně zvýšené ceny předmětu smlouvy oproti ceně obvyklé bez uspokojivého

vysvětlení rozdílu dostatečnou podmínkou pro závěr o spojení osob za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, nebo musí být správcem daně prokázány další skutečnosti v jednání daňového subjektu nasvědčující neobvyklosti obchodní transakce?“ Odpověď na tuto otázku není pro nyní posuzovanou věc podstatná, neboť stěžovatelka v kasační stížnosti nenamítá, že by krajský soud založil svůj závěr o spojení osob za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty pouze na existenci výrazného rozdílu mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou a že by právě tento závěr měl mít za následek nezákonnost napadeného rozsudku. Tato otázka tedy není v nyní projednávané věci předmětem zkoumání a její posouzení rozšířeným senátem tak nemůže mít vliv na rozhodování soudu v této věci.

[29] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu pro nesrozumitelnost. Platí totiž, že nepřezkoumatelný rozsudek zpravidla nenabízí prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru a je nezbytné jej bez dalšího zrušit.

[30] 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, nebo 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75). Žádné takové vady Nejvyšší správní soud v případě napadeného rozsudku neshledal a ani stěžovatelka vady tohoto charakteru netvrdí.

[31] Stěžovatelka dovozuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku z toho, že podle krajského soudu je 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 vyjadřuje*“. Napadený rozsudek z uvedeného důvodu nesrozumitelný není. Krajský soud v odst. 24 a 25 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. 25 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.

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

[33] Nejvyšší správní soud se následně zabýval kasační argumentací, již stěžovatelka nesouhlasila s právním posouzením věci krajským soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.];

pokračování

dospěl přitom k závěru, že kasační námitky uvedené v bodech 16-19 jsou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelné.

[34] Stěžovatelka v těchto bodech kasační stížnosti předně namítá, že správce daně dostatečně nevymezil řetězce dodavatelů, neboť v případě zdaňovacího období roku 2013 identifikoval pouze dva články na začátku údajného řetězce firem a dva články na jeho konci. Spojovací článek či články však nedokázal identifikovat. Stěžovatelka má přitom za to, že z významu pojmu *řetězec* vyplývá, že se musí „jednat o řadu minimálně tří propojených subjektů“. Takovou existenci však správce daně podle ní neprokázal, a proto neprokázal ani to, že by do takového řetězce byla zapojena. Zrovna tak má za to, že správce daně neprokázal ani průběh finančních toků souvisejících s dodávkou reklamních služeb. Tento okruh námitek uvedený v bodech 16-19 kasační stížnosti však stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem, přestože jí v tom nic nebránilo. Tyto námitky jsou tedy ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelné a kasační soud se jimi proto nemohl věcně zabývat.

[35] 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.*“

[36] K aplikaci tohoto ustanovení tak s ohledem na obsah kasačních námitek postačí uvést, že aby správce daně mohl přistoupit k úpravě základu daně, 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 těmito 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 odlišně od cen obvyklých, nemůže 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 rozsudek 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).

[37] Nedůvodná je dílčí námitka, podle které krajský soud rozsudek Nejvyššího správního soudu 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 4 podmínky*“ pro aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Uvedeným usnesením Ústavní soud odmítl ústavní stížnost proti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, 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, 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).

[38] Nedůvodná je rovněž námitka uplatněná v bodech 33-35 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, k 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.

[39] K dílčí námitce, podle které se krajský soud nevyhnul vůči stěžovatelce „*zaujatému přístupu*“, neboť dospěl k závěru, že přinejmenším měla vědět o svém „*zapojení do podvodu na DPH*“, postačí odkázat na odst. 24 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 dani z příjmů právnických osob.

[40] Pokud jde o druhou podmínku pro úpravu základu daně, stěžovatelka nesouhlasí se závěrem 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 obdobných obchodů realizovaných v témže čase a místě vůbec možné, typicky proto, že se bude jednat o nepřilíš častý obchod a správce daně

pokračování

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 obvyklých cen 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 dodavatel (Česká televize) přeprodávanou službu prodal prvním článkům v řetězcích (společnostem KV Production a Praha Production). Nezjistily přitom (a 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. [3] tohoto rozsudku; Česká televize fakturovala uvedeným společnostem za odvysílání sponzorského vzkazu pro pět inzerentů částky 120 000 Kč, respektive 140 000 Kč, tedy v přepočtu na jednoho inzerenta pouze 24 000 Kč, respektive 28 000 Kč). Rovněž v případě cen za výrobu sponzorských vzkazů daňové orgány vycházely z částek určených ve prospěch stěžovatelky, tj. z ceny 12 000 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* 3,4krát, respektive 6,7krát, nelze označit jinak, než jako absurdní. Jednou z podmínek pro úpravu základu daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních 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 mezi cenami sjednanými mezi stěžovatelkou a společností KV Production a cenami, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, existuje rozdíl (naplnění první podmínky, tj. spojení osob za účelem snížit základ daně nebo zvýšit daňovou ztrátu, nebylo předmětem hodnocení ze strany NSS). 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. Totožná vysvětlení pro zvýšení cen odmítl Nejvyšší správní soud již v rozsudcích ze dne 5. 8. 2020, č. j. 10 Afs 11/2020 - 55, a ze dne 26. 8. 2020, č. j. 8 Afs 78/2018 - 65. 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 přeprodejců. 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 zejména prokázat racionální a ekonomicky opodstatněné důvody cenových rozdílů. Bylo proto na stěžovatelce, aby prokázala, že službu přímo u České televize poptávala, avšak byla odkázána na mediální agentury. Nic takového stěžovatelka neprokázala.

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

IV. Závěr a náklady řízení

pokračování

[50] Nejvyšší správní soud dospěl ze shora uvedených důvodů k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 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 téhož zákona. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný byl v řízení úspěšný, náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti mu však v řízení o kasační stížnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že nepřiznal náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti žádnému z účastníků.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 31. března 2022

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu