



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Ivo Pospíšila, soudce JUDr. Josefa Baxy a soudkyně JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobce: **BAU-STAV a. s.**, se sídlem Loketská 344/2, Karlovy Vary, zastoupen JUDr. Pavlem Tomkem, advokátem se sídlem Polská 61/4, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 10. 2018, č. j. 48752/18/5200-11435-711926, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 1. 2022, č. j. 30 Af 71/2018 - 189,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Karlovarský kraj (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 23. 10. 2017, č. j. 892127/17/2401-50523-405002, žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 vyšší o částku 839 800 Kč a stanovil povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 167 960 Kč. Rozhodnutím ze stejného dne, č. j. 892291/17/2401-50523-405002, správce daně žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 vyšší o částku 358 340 Kč a stanovil

povinnost uhradit penále ve výši 71 668 Kč. Žalovaný odvolání proti těmto dodatečným platebním výměrům napadeným rozhodnutím zamítl a potvrdil je.

[2] Předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným byl závěr o tom, že žalobce byl zapojen do řetězců tzv. jinak spojených osob, přičemž neprokázal, resp. uspokojivě nedoložil rozdíl mezi cenami účtovanými v těchto řetězcích za poskytnuté služby a žalobcem uplatněnými jako daňově účinné náklady a cenami obvyklými, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů. Tyto náklady, v celkové výši 4 420 000 Kč za zdaňovací období 2012 a v celkové výši 1 886 000 Kč za zdaňovací období 2013, žalobce uplatnil na základě faktur vystavených dodavatelem KV Production Servis s. r. o., v likvidaci (dále jen „společnost KV Production Servis“), a to za obstarání reklamy (sponzorského vzkazu) v televizních pořadech vysílaných v České televizi (ČT).

[3] Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce u Krajského soudu v Plzni, který žalobu napadeným rozsudkem zamítl. Krajský soud nejprve vyjmenoval přijaté faktury za poskytnutí reklamních služeb od dodavatele KV Production Servis, které žalobce ve zdaňovacích obdobích roku 2012 a 2013 zaúčtoval a uplatnil v daňově uznatelných nákladech. Celkově se jednalo o faktury za pět reklam za zdaňovací období roku 2012 v rámci pořadů Trumfy Miroslava Donutíla, O Šípkové Růžence, Láska rohatá a Komici na jedničku, ve výši 1 200 000 Kč, 1 000 000 Kč, 1 000 000 Kč, 1 200 000 Kč a 1 200 000 Kč (všechny částky bez DPH). Za zdaňovací období roku 2013 šlo o faktury za dvě reklamy v rámci pořadů Zázraky přírody a Vyprávěj ve výši 1 200 000 Kč a 1 200 000 Kč (obě částky bez DPH). Soud připomenul, že správce daně dospěl k závěru, podle něhož žalobce prokázal, že mu společnost KV Production Servis ve zdaňovacím období 2012 a 2013 reklamy skutečně poskytla a že náklady na reklamy byly vynaloženy v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[4] Podle krajského soudu však správci daně vznikly na základě skutečností získaných v rámci jeho úřední činnosti oprávněné pochybnosti o účelu obchodních transakcí týkajících se odvysílání sponzorského vzkazu v ČT a o tom, zda ceny poskytnutých služeb vyúčtovaných žalobci dodavatelem KV Production Servis splňují kritéria § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, neboť ceny fakturované žalobci oproti cenám fakturovaným ČT byly několikanásobně navýšeny. Konkrétně správce daně zjistil, že za odvysílání sponzorského vzkazu na programu ČT1 v pořadech Trumfy Miroslava Donutíla a O Šípkové Růžence vyúčtovala Česká televize společnosti Brenta s.r.o. (dále jen „společnost Brenta“) částky 100 000 Kč a 90 000 Kč bez DPH, společnosti Action Racing Mania s.r.o. (dále jen „společnost Action Racing Mania“) za reklamy v pořadech Láska rohatá, Trumfy Miroslava Donutíla a Komici na jedničku částky 90 000 Kč, 120 000 Kč a 70 000 Kč bez DPH a společnosti Light promotion s.r.o. (dále jen „společnost Light promotion“) v pořadech Zázraky přírody a Manéž Bolka Polívky částky 90 000 Kč a 112 500 Kč bez DPH, přičemž ze smluv uzavřených mezi těmito společnostmi a ČT vyplývalo, že jsou oprávněny zastupovat sponzory, mezi kterými byl označen i žalobce.

[5] Dle krajského soudu správce daně své pochybnosti specifikoval a přesvědčivě zpochybnil žalobcova tvrzení, čímž vlastní důkazní břemeno unesl a přenesl ho v souladu

pokračování

s § 92 odst. 4 daňového řádu zpět na žalobce. Ve výzvách jej upozornil, že dosud zjištěné skutečnosti nasvědčují tomu, že byl jako koncový článek zapojen v řetězci, jehož prvním článkem byla Česká televize. Krajský soud také zdůraznil, že správce daně v souvislosti se skutkovými zjištěními prověřoval okolnosti, jež nasvědčovaly nestandardnímu navýšení konečné ceny fakturované žalobci za poskytnutí daných služeb společností KV Production Servis. Tyto okolnosti spočívaly v tom, že jediným jednatelem společnosti Brenta ode dne 1. 3. 2010 a společnosti Action Racing Mania ode dne 28. 8. 2009 do dne 4. 12. 2015 byl Martin Jansa (v této pozici jej následně nahradila osoba s hlášenou adresou pobytu na Magistrátu města Brna). Ten byl také minimálně v roce 2013 jediným akcionářem společnosti Production Invest a.s. (dále jen „společnost Production Invest“), která je jediným společníkem společnosti Brenta a ode dne 31. 12. 2010 do dne 7. 12. 2015 společností Action Racing Mania a ode dne 21. 10. 2010 do dne 4. 8. 2015 i většinovým společníkem společnosti KV Production Servis. Společníkem posledně jmenované společnosti pak byla osoba s hlášeným místem pobytu na Městském úřadu Náchod. Jednatelkou společnosti Light promotion byla ode dne 4. 4. 2000 do dne 3. 11. 2006 Veronika Jansová, kterou vystřídal Jan Kabát, jediný společník společnosti, v letech 2010 až 2014 předseda představenstva a v letech 2014 až 2018 předseda správní rady společnosti Production Invest. Dispoziční oprávnění k účtu společnosti Light promotion má mj. Martin Jansa, stejně jako k účtu KV Production Servis, na kterém docházelo v letech 2012 a 2013 k pohybům finančních prostředků v objemech odpovídajících jednotkám milionů korun a platby hrazené bezhotovostně ve prospěch tohoto účtu byly běžně vybírány v hotovosti bezprostředně po jejich připsání. To se týkalo i účtu společnosti Program Media s.r.o. (dále jen „společnost Program Media“), která uzavřela dohodu se společností KV Production Servis ohledně vzájemné televizní reklamy partnerů. Společnosti Brenta, KV Production Servis, Action Racing Mania ani Program Media nikdy nezveřejnily účetní závěrku, společnost Light promotion ji nezveřejňuje od roku 2005 a vůči správci daně byly všechny zmíněné společnosti nekontaktní.

[6] Krajský soud konstatoval, že správci daně se podařilo získat dostatek relevantních důkazů svědčících o existenci následujících řetězců: a) Česká televize -> Brenta -> ??? -> KV Production Servis -> žalobce; b) Česká televize -> Action Racing Mania -> ??? -> KV Production Servis -> žalobce; c) Česká televize -> Light promotion -> ??? -> Program Media -> KV Production Servis -> žalobce. Podle krajského soudu si žalobce účastí v těchto řetězcích snižoval základ daně za služby, jejichž cena mnohonásobně převyšuje cenu hrazenou za tyto služby v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, tj. mezi nespojenými osobami. Žalobce současně neuvedl žádný racionální ekonomický důvod, pro který tak učinil. Správce daně přitom nenutil žalobce prokazovat něco, co prokázat nemohl. Bylo na žalobci, na kterého přešlo důkazní břemeno, aby vzniklý rozdíl uspokojivým způsobem objasnil a uspokojivě prokázal, že odchýlení se od ceny obvyklé má opodstatněný, reálný a objektivní důvod, který je jiný než toliko snaha snížit základ daně. Jelikož žalobce důkazní břemeno neunesl a výše dané ceny u prověřovaných obchodních případů zůstala pouze v rovině jeho tvrzení, správce daně správně uzavřel, že rozdíl mezi cenami uspokojivě nedoložil.

[7] Soud nepřisvědčil žalobci v tom, že je podstatné, zda bylo jeho zapojení do konkretizovaných obchodních řetězců vědomé. Správce daně nepochybil, pokud neposuzoval, zda žalobce věděl nebo musel vědět o takovém zapojení, jelikož zkoumal

vylučně dodržení „tržního odstupu“ ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Na podkladu judikatury Nejvyššího správního soudu (například rozsudek ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-31) krajský soud uvedl, že § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů nevyžaduje prokázání aktivního jednání všech subjektů ani jednotící úmysl, a nepostačí tedy argumentovat nevědomostí o faktickém zapojení do popsaného „uskupení“. Daňový subjekt musí být schopen obhájit smluvní cenu tím spíše, jestliže okolnosti nasvědčují vytvoření řetězce, v němž docházelo k neúměrnému navyšování ceny. V projednávané věci se správci daně podařilo získat dostatek relevantních důkazů svědčících o tom, že na poskytnutí služby se podílel řetězec společností, na jehož začátku byla Česká televize a na konci žalobce, který coby poslední článek řetězce vytvořil takový smluvní vztah, díky kterému si snížil základ daně, jelikož došlo k několikanásobnému navýšení ceny fakturované oproti ceně sjednané na počátku řetězce. Ze snížení základu daně mohl daňový subjekt profitovat, jelikož i přes faktickou a prokazatelnou úhradu faktury chybí záruka, že peníze nebyly vráceny obratem zpět, zvláště když byly uhrazené finanční prostředky ihned po jejich připsání na účet dodavatele vybírány v hotovosti.

[8] K námitce nesprávného určení ceny obvyklé krajský soud konstatoval, že správce daně se ji snažil zjistit objektivně. Učinil tak na základě cen, které stanovila společnost Media Master s.r.o. (dále jen „společnost Media Master“), z nichž Česká televize vycházela a které také nabízela ostatním obchodním partnerům. Faktury vystavené ČT získal správce daně v rámci vyhledávací činnosti. V návaznosti na sdělení ČT o způsobu sjednávání cen sponzoringu v roce 2012 a do 18. 7. 2013 pak správce daně za účelem zjištění a získání ceny obvyklé vyzval společnost Media Master k zapůjčení listin týkajících se sponzorování konkrétních pořadů. Poskytnuté ceníky obsahovaly kategorie pořadů, do kterých správce daně tyto jednotlivé pořady zařadil s maximální přesností co do typu pořadu a dne vysílání. Jako cenu obvyklou určil správce daně právě cenu vycházející z těchto ceníkových cen a dále ceny výroby sponzorského odkazu. Naopak ceny fakturované ČT za ceny obvyklé neurčil, jelikož u nich mohlo dojít na základě obchodních vyjednávání k jejich ovlivnění, např. z důvodu slev a bonusů. To krajský soud označil za postup ve prospěch žalobce. Žalobci bylo dostupné i přímé sponzorování pořadu, neboť si je objednaly společnosti Brenta, Action Racing Mania a Light Promotion a zaplatily za ně ceny nižší než ceníkové. Správce daně zahrnul do ceny obvyklé i cenu výroby reklamního spotu vyúčtovanou společností SAWAGO s.r.o. Naopak žalobce neprokázal, že by reálně existovaly i další služby spojené s komplexním servisem a řízením celé „reklamní akce“, které by odůvodňovaly vyšší cenu.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobců

[9] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), a navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a krajskému soudu věc vrátil k dalšímu řízení.

[10] Na rozdíl od krajského soudu je stěžovatel přesvědčen o tom, že prokázal přijetí plnění v podobě obstarané reklamy a výdaj s tím spojený, že takto vynaložený výdaj vznikl za účelem dosažení zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů, a že tedy jde o náklad ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správci daně nebyly známy

pokračování

žádné skutečnosti ani žádné důkazní prostředky o vědomém vstupu stěžovatele do právního vztahu se společností KV Production Servis s. r. o. za účelem snížení daňového základu nebo zvýšení daňové ztráty. Správce daně netvrdil a nezjistil nic, co by vyvrátilo tvrzení a důkazní prostředky stěžovatele o účelu předmětu plnění a následku přijatého plnění z tohoto právního vztahu, do něhož vstoupil v dobré víře a při respektování zásad poctivého obchodního styku.

[11] Napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, neboť krajský soud dostatečně nevysvětlil, dle jakých kritérií se ztotožnil se závěrem žalovaného, podle kterého byl stěžovatel článkem řetězce spojených osob podle § 23 odst. 7 zákona o daních. Nepostačovalo poukázat na propojení prostřednictvím Martina Jansy, na virtuální sídla a nekontaktnost některých článků řetězce a na chybějící vysvětlení rozdílu mezi fakturovanou a obvyklou cenou.

[12] Stěžovatel dále nesouhlasí se závěrem krajského soudu o existenci spojení osob. Jediné spojení, jež existovalo, je právní vztah založený smlouvou mezi stěžovatelem a společností KV Production Servis. Další osoby uváděné v rozsudku nebyly stěžovateli známy. Způsob, jakým krajský soud vykládá spojení těchto osob, je příliš široký a při jeho použití by k závěru o neunesení důkazního břemene ze strany daňového subjektu stačila jakákoli pochybnost správce daně. Na všechny výzvy správce daně stěžovatel řádně reagoval. Stěžovateli nemohlo být při sjednání obchodní transakce známo, zda společnost KV Production Servis zahrnuje příjmy získané od stěžovatele do svých výnosů a zohlednila je ve svém daňovém tvrzení za roky 2012 a 2013. Pro závěr o spojení osob chybí podstatný předpoklad, kterým je účel spojení. Tím bylo zvýšení daňového základu, což správce daně označil za prokázané.

[13] Stěžovatel nesouhlasí s krajským soudem v tom, že je nepodstatné, zda stěžovatel věděl či nevěděl o účasti v řetězci jednajícím v rozporu s § 23 odst. 7 zákona o daních. Z judikatury Nejvyššího správního soudu totiž vyplývá, že otázku rozdílu mezi sjednanou a obvyklou cenou řeší správce daně teprve poté, co určí, že daňový subjekt byl článkem řetězce spojených osob. Stěžovatel je naopak přesvědčen, že správce daně je povinen zjišťovat, zda je daňový subjekt součástí osob spojených v řetězci, jehož důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Správce daně porušil svou povinnost prokázat subjektivní stránku takového jednání (přímý či nepřímý úmysl).

[14] Krajský soud pochybil, neboť označil postup správce daně, který při stanovení ceny obvyklé vyšel z veřejných ceníků sponzoringu v České televizi, za správný. Soud se nedostatečným způsobem vypořádal s žalobními tvrzeními ohledně nesprávného zjištění obvyklé ceny. Tvrzení krajského soudu o tom, že si správce daně mohl zjistit i ceny obchodovatelné společností Media Master, není správné. Při hodnocení způsobu, jakým správce daně zjišťoval cenu obvyklou, krajský soud nezohlednil konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, č. 2548/2012 Sb. NSS, ve vztahu k důkaznímu břemenu správce daně ohledně rozdílnosti sjednané a obvyklé ceny a nutné korekci v případě dosažení těchto cen za odlišných podmínek, a rozsudek ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105, č. 1852/2009 Sb. NSS, ve vztahu k povinností správce daně při určování ceny obvyklé).

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že krajský soud se dostatečným a přezkoumatelným způsobem vypořádal s problematikou tzv. jinak spojených osob. Ze všech zjištěných skutečností plyne, že v průběhu daňového řízení správce daně shromáždil dostatečné množství důkazů, které nasvědčují tomu, že obchodní vztah stěžovatele a společnosti KV Production Servis probíhal za podmínek v obchodní praxi krajně neobvyklých, nelogických a při deklarovaném účelu značně nevýhodných. Správce daně v daňovém řízení postupoval správně, neboť identifikoval stěžovatele a jeho dodavatele jako jinak spojené osoby a přistoupil k ověření správnosti fakturované ceny.

[16] Žalovaný dále konstatoval, že správce daně zjistil cenu obvyklou co nejobektivněji, a to na základě cen, které stanovila společnost Media Master a z nichž ČT vycházela a které také nabízela ostatním obchodním partnerům, a to bez ohledu na to, zda se jednalo o reklamní agenturu či konečného spotřebitele. Faktury vystavené ČT, jimiž účtovala sponzorské vzkazy jednotlivým subjektům a které obsahují skutečné kontraktační ceny mezi ČT a jednotlivými subjekty, získal správce daně v rámci vyhledávací činnosti. Ceníky doložené správcem daně společností Media Master obsahovaly oblast či kategorii, do kterých správce daně tyto jednotlivé pořady zařadil, s co největší přesností, s určením typu pořadu a dne vysílání, přičemž k tomuto postupu nepotřeboval žádný návod či vysvětlení ze strany Media Master. Ceny skutečně fakturované ČT správce daně neurčil za ceny obvyklé, jelikož se jedná o ceny, u kterých mohlo dojít na základě obchodních vyjednávání k jejich ovlivnění, např. z důvodu slev či bonusů. Správce daně tedy při určení ceny obvyklé postupoval ve prospěch stěžovatele, neboť cena určená jako cena obvyklá byla cenou vyšší vycházející z veřejných ceníků sponzoringu v ČT. Jde o cenu, za kterou se služba na trhu běžně prodává. Způsob určení ceny obvyklé, jenž vychází z ceníkových cen, které jsou dostupné jakémukoliv inzerentovi, je zcela transparentní a objektivní. Stěžovatel akceptoval cenu nabízené služby, aniž by si sám v době sjednávání reklamy ověřil cenu služby přímo u jejího poskytovatele, tedy ČT, náhledem na její internetové stránky, na stránky Media Master, na které ČT na svých webových stránkách odkazovala, nebo se pokusil sám zajistit tuto službu přímo u ČT či jiného dodavatele. Z ceníku ani jiných skutečností zjištěných správcem daně za účelem stanovení ceny obvyklé není zřejmá jakákoli nedostupnost těchto služeb.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Kasační stížnost je přípustná, má rovněž požadované náležitosti, byla podána včas a oprávněnou osobou. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Po takto provedeném posouzení dospěl k závěru, že kasační stížnost **není důvodná**.

[18] Soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Jak vyplývá z konstantní judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování relevantních skutečností a z jakých důvodů považuje argumentaci účastníků řízení za nedůvodnou (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, a ze

pokračování

dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-75). Meritorní přezkum rozsudku je tak možný pouze za předpokladu, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno v jeho výroku. Současně z rozsudku musí být patrné, jak se správní soud vypořádal se vznesenými žalobními body a k nim se vztahující žalobní argumentací.

[19] Napadený rozsudek je přezkoumatelný. Krajský soud dostatečně vysvětlil, proč se ztotožnil se závěrem žalovaného, podle kterého byl stěžovatel článkem řetězce spojených osob podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů (body 145-147, 150, 152-158, 175). Soud se rovněž dostatečným způsobem vypořádal s žalobními námitkami směřujícími proti postupu při stanovení ceny obvyklé (bod 181-183).

[20] Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.*

[21] Jak uvedl krajský soud, správce daně dospěl k závěru, že stěžovatel prokázal, že mu byly reklamy ve zdaňovacích obdobích let 2012 a 2013 skutečně poskytnuty a že náklady na reklamy stěžovatel vynaložil v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Nejvyššímu správnímu soudu proto není zřejmé, proč stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že *na rozdíl od krajského soudu je přesvědčen o tom, že výdaje vynaložené na reklamu vznikly za účelem dosažení zajištění a udržení stěžovatelových zdanitelných příjmů, a že tedy jde o náklad ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmu.* Tato otázka není předmětem sporu a nebyla ani zpochybněna.

[22] Dle § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů *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.*

[23] Ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů stanoví, že *se spojenými osobami pro účely tohoto zákona rozumí jinak spojené osoby, kterými jsou i osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.*

[24] K aplikaci tohoto ustanovení soud uvádí, 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 např. rozsudky Nejvyššího správního 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).

[25] Stěžovatel zpochybňuje závěr krajského soudu stran prokazování úmyslu. Podle stěžovatele je relevantní, zda o svém zapojení do řetězce spojených osob věděl, či nikoli. Nejvyšší správní soud již na tuto otázku odpověděl ve své dřívější judikatuře, na kterou ostatně krajský soud odkázal (rozsudek č. j. 7 Afs 47/2013-31; dále např. rozsudek ze stejného dne č. j. 7 Afs 48/2013-31, ze dne 20. 8. 2021, č. j. 2 Afs 313/2019-43, a ze dne 30. 9. 2021, č. j. 4 Afs 75/2021-30).

[26] V rozsudku č. j. 7 Afs 47/2013-31 kasační soud uvedl následující: *„Dikce 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.“*

[27] Nejvyšší správní soud v daném rozsudku dále konstatoval, že *„osobou podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, je každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jejímž důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty (...). Na tom nic nemění ani domněnka stěžovatelky, že finanční ředitelství je povinno prokázat jí subjektivní stránku takového nekalého jednání, resp. vědomost o takovém jednání (úmysl), tj. že smluvní vztah uzavřela s vědomím možného snížení svého základu daně. Otázka zavinění má své opodstatnění v právu trestním, ale nikoliv v nalézacím řízení při správě daní (právu daňovém). (...) Stěžovatelka se proto mylí, pokud dovozuje, že bylo povinností správních orgánů prokázat a doložit důkazy, že stěžovatelka byla vědomě zapojena do řetězce jinak spojených osob ve smyslu ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. V tomto směru postačí, pokud správní orgány doloží a prokáží, byť i pouze nepřímými důkazy, že zde je řetězec dodavatelů, že je v něm stěžovatelka zapojena, průběh toku finančních prostředků souvisejících s dodávkou pro stěžovatelku a zároveň prokáží odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami.“*

[28] Stěžovatel se domnívá, že nevytvořil žádný právní vztah za účelem snížení základu daně. Namítá také, že smluvní vztah uzavřel pouze se společností KV Production Servis, aniž by měl povědomí o existenci dalších osob zapojených do řetězce. I k tomu Nejvyšší správní soud odkazuje na výše citovaný rozsudek č. j. 7 Afs 47/2013-31, ve kterém uvedl, že § 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. Účelem spojení musí být „převážně“ snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Týká se to všech osob, které se takového vztahu, ať již přímo nebo nepřímo účastnily a profitovaly z něj.

pokračování

[29] V projednávané věci přitom správní orgány prokázaly, že posuzované obchodní transakce byly uskutečněny převážně za účelem snížení základu daně. Podstatné je to, že správní orgány i krajský soud vyšly ze skutečností, které podporují závěr, že stěžovatel se účastnil řetězce jinak spojených osob. Šlo zejména o personální propojení jednotlivých společností skrze Martina Jansu, který zastával roli jednatele a měl dispoziční oprávnění k účtu jednotlivých společností, i skrze společnost Production Invest. Teprve poté žalovaný vyhodnotil cenu za reklamu účtovanou stěžovateli jako několikanásobně vyšší než je cena obvyklá, a 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.

[30] Na možnosti akceptovat správnost tohoto závěru nic nemění ani fakt, že před Nejvyšším správním soudem bude řešena dílčí otázka výkladu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmu, předložená rozšířenému senátu usnesením ze dne 22. 12. 2021, č. j. 2 Afs 132/2020-56, TIMA. Konkrétně má rozšířený senát zodpovědět, zda *„je 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“*. Otázka položená druhým senátem rozšířenému senátu tedy míří na to, zda pro použití § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů postačí pouhé zjištění o cenové nesrovnalosti. Jak již kasační soud uvedl výše, žalovaný v projednávaném případě opřel rozhodnutí předně o jiná závažná zjištění svědčící o spojení osob zúčastněných na obchodních transakcích, nikoliv jen o nestandardní a navýšenou cenu reklamních služeb. S ohledem na to tak Nejvyšší správní soud mohl věc projednat, aniž by musel vyčkat rozhodnutí rozšířeného senátu (obdobně viz rozsudky ze dne 7. 6. 2022, č. j. 1 Afs 357/2021-50, ze dne 25. 11. 2022, č. j. 10 Afs 453/2021-66, či ze dne 21. 12. 2022, č. j. 10 Afs 2/2022-52).

[31] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje i se způsobem, jakým krajský soud hodnotil stanovení ceny obvyklé správcem daně. Cenu obvyklou správce daně stanovil zákonným a správným způsobem, souladným s judikaturou, a neodchýlil se ani od rozhodnutí, na která stěžovatel odkazuje v kasační stížnosti. Kasační soud ve stěžovatелеm odkazovaných rozsudcích č. j. 7 Afs 74/2010-81 a č. j. 8 Afs 80/2007-105 uvedl, že referenční (obvyklá) cena je v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy. Z těchto rozhodnutí také plyne, že 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. Podle této judikatury se důkazní břemeno správce daně také týká zjištění situace, za které sjednávaly cenu spojené osoby. Pokud se 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.

[32] Správce daně stanovil cenu obvyklou tak, že sečetl ceníkovou cenu a cenu výroby sponzorského vzkazu. Takový postup označil Nejvyšší správní soud za logický a srozumitelný již v rozsudku ze dne 30. 9. 2021, č. j. 4 Afs 75/2021-30. V rozsudku ze dne 31. 3. 2022, č. j. 3 Afs 427/2019-40, soud uzavřel, že krajský soud 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, jako tomu bylo v projednávaném případě. K tomu soud uvedl, že je 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 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. Platí to zvláště, pokud je dodavatelem konkrétně vymezené služby (odvysílání sponzorského vzkazu) výlučně Česká televize, tj. jediná veřejnoprávní televize v ČR. Přitom není důvodu se od těchto závěrů v nyní projednávaném případě odchylovat.

[33] Nadto je třeba podotknout, že daňové orgány při určení částek obvyklých cen vycházely z co nejvýhodnějších závěrů pro stěžovatele. Kromě ceníkových cen dodavatele totiž rovněž zjistily, za jaké ceny byl reklamní prostor (sponzoring pořadů) Českou televizí „prodán“ prvním článkům v řetězcích (společnostem Brenta, Action Racing Mania a Light Promotion). Tyto „skutečně dosažené ceny shodné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty“ přitom byly ještě výrazně nižší než ceny ceníkové, a pro stěžovatele by tedy byly vlastně méně výhodné, jak trefně uvedl i krajský soud.

[34] Nejvyšší správní soud proto shrnuje, že krajský soud při hodnocení postupu a úvah daňových orgánů nepochybil a správně potvrdil, že stěžovatel byl součástí řetězce tvořící jinak spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů.

IV. Závěr a náklady řízení

[35] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele v souladu s § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[36] O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 19. dubna 2023

JUDr. Ivo Pospíšil
předseda senátu

pokračování