



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Tomáše Foltase a Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **3E PROJEKT, a. s.**, se sídlem Mjr. Nováka 1490/14, Ostrava, zastoupen Ernst & Young, s.r.o., daňovým poradcem se sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 10. 2021, č. j. 25 Af 95/2020-37,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši **4 114 Kč** k rukám jeho zástupce Ernst & Young, s.r.o., do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 6. 5. 2020, č. j. 16699/20/5200-11431-712433, žalovaný změnil dodatečný platební výměr Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“) ze dne 13. 5. 2019, č. j. 87546/19/4230-23792-706426, kterým byla žalobci za zdaňovací období roku 2014 doměřena daň z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) vyšší o částku 2 791 290 Kč, a to tak, že se jím za předmětné zdaňovací období doměřuje DPPO vyšší o částku 2 773 810 Kč.

II.

[2] Žalobce podal proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě, který rozsudkem ze dne 13. 10. 2021, č. j. 25 Af 95/2020-37, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[3] Krajský soud přisvědčil žalovanému, že v případě pořízení reklamních služeb od již zaniklé obchodní společnosti Praha Production Servis, s.r.o., IČO: 28428897 (dále jen „PPS“), byli žalobce a PPS jinak spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Podle krajského soudu však žalovaný pochybil v případě stanovení referenční ceny, tedy ceny, která by byla sjednána za srovnatelných podmínek mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích. Žalovaný se sice podrobně zabýval cenou výroby a odvysílání reklamního spotu, ale nezohlednil další úkony společnosti PPS, jejichž uskutečnění není mezi stranami sporné, a to zejména jednání s Českou televizí (dále jen „ČT“) a další související administrativní úkony, tedy samotné zprostředkování reklamy. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67, krajský soud proto uzavřel, že nezohlednění faktu, že žalobci byla poskytnuta reklamní služba spočívající mj. i ve zprostředkování reklamy, vede k nesprávnému stanovení referenční ceny. Jelikož pak zákonnost napadeného rozhodnutí je nerozlučně spojena se správným stanovením referenční ceny, kdy toto se přímo dotýká výše doměřované daňové povinnosti žalobce, je napadené rozhodnutí nezákonné.

III.

[4] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[5] Podle stěžovatele krajský soud nesprávně vyhodnotil ve věci zjištěný skutkový stav, když konstatoval, že předmětné reklamní plnění obsahovalo další, stěžovatelem v daňovém řízení nezohledněné úkony. Tato skutečnost nemá v příslušném správním spise oporu, a ani v řízení před krajským soudem nebyly provedeny takové důkazy, jež by tuto skutečnost dokládaly. Jakoukoli oporu v předmětném spisovém materiálu rovněž postrádá závěr krajského soudu, vyslovený v bodu 12. *in fine* napadeného rozsudku, že uskutečnění těchto údajných úkonů, jež mělo předmětné plnění obsahovat, není mezi stranami sporné. Toto konstatování je nadto v rozporu jak se závěry stěžovatele v rozhodnutí o odvolání (viz např. bod [62] rozhodnutí o odvolání), tak i s jeho vyjádřením k žalobě ze dne 9. 9. 2020 (viz bod [17] vyjádření). Stěžovatel je proto názoru, že závěr krajského soudu stran toho, že předmětné reklamní plnění obsahovalo i dílčí části, jež nebyly stěžovatelem při stanovení referenční ceny zohledněny, a nadto že toto obsažení dílčích částí není mezi stranami sporné, je nejen nesprávný, ale rovněž nepřezkoumatelný, neboť nemá žádnou oporu v předmětném spisovém materiálu, resp. je s jeho obsahem v přímém rozporu.

[6] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

pokračování

[7] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že argumentace stěžovatele neodpovídá zjištěnému skutkovému stavu. Žalobce v celém průběhu správního i soudního řízení konzistentně uváděl a také prokázal, že od společnosti PPS nakoupil komplexní reklamní službu (tzv. na klíč) zahrnující celou řadu úkonů nad rámec výroby a odvysílání reklamních spotů, což správně potvrdil také krajský soud. Stěžovatel však v rozporu se zjištěným skutkovým stavem redukoval poskytnuté reklamní služby na přeprodej vysílacího času a výrobu reklamního spotu. Společnost PPS přitom navrhla konkrétní provedení reklamní kampaně v ČT, vypracovala komplexní produkt včetně návržení celé kampaně, výroby televizního spotu podle technických požadavků ČT a zajištění komunikace s ČT. Závěr krajského soudu, že díky nezohlednění skutečného rozsahu poskytnuté reklamní služby (mj. i zprostředkování reklamy) dospěl stěžovatel k nesprávnému stanovení referenční ceny, je tedy správný. Z těchto důvodů žalobce navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

V.

[8] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Podstatou kasační stížnosti je nesouhlas stěžovatele se závěrem krajského soudu, že nezohlednění faktu, že žalobci byla poskytnuta reklamní služba spočívající mj. ve zprostředkování reklamy, vedlo k nesprávnému stanovení referenční ceny a tím i k nezákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí.

[11] Nejvyšší správní soud předesílá, že krajský soud nepochybil, když konstatoval, že uskutečnění dalších úkonů společností PPS (jednání s ČT a další související administrativní úkony, tedy samotné zprostředkování reklamy) není mezi stranami sporné. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole č. j. 1040134/19/3203-60563-800403 uvedl, že žalobcem uváděné činnosti společnosti PPS zahrnují běžnou administrativní činnost nevyžadující žádnou specializaci, komunikaci s Českou televizí, dodání podkladů pro vysílání spotů a výrobu těchto spotů (viz str. 30 zprávy). Rovněž stěžovatel v bodu 63 rozhodnutí o odvolání uvedl, že *„Ze smluv o obstarání reklamy při TV pořadu vyplývá, že PPS měla obstarat uvedení loga ve sponzorském odkazu na začátku a na konci či v poločase vysílání vybraného pořadu, výrobu sponzorského odkazu a dodat materiály prokazující rozsah provedené reklamy. Další odvolatelem uváděné činnosti PPS smlouvy neuvádí. Jednání s ČT při objednání vysílacího času i dodání materiálů prokazujících rozsah provedené reklamy jsou pouze běžné administrativní úkony.“* Z uvedeného je zřejmé, že daňové orgány nerozporovaly faktické provedení dalších úkonů ze strany společnosti PPS, podle jejich názoru však tyto „běžné administrativní“ úkony neměly takovou přidanou hodnotu, která by vysvětlovala zjištěný cenový rozdíl.

[12] K problematice zjišťování rozdílu mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou se Nejvyšší správní soud vyjadřoval již vícekrát (viz např. rozsudky ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105, publ. pod č. 1852/2009 Sb. NSS, ze dne 27. 1. 2011,

č. j. 7 Afs 74/2010-81, či ze dne 22. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013-27), přičemž ji shrnul v rozsudku ze dne 19. 9. 2019, č. j. 5 Afs 341/2017-47. V něm uvedl, že pokud je „prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, je na správci daně, aby prokázal, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od ceny, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. (...) Správce daně proto musí provést srovnání, při kterém musí zjistit jednak cenu sjednanou mezi spojenými osobami a jednak cenu obvyklou (srovnanou s průměrem cen, tzv. cenu referenční), za kterou se srovnatelnou komoditou obchodují osoby nezávislé. Nutnou (nikoli však dostačující) podmínkou pro úpravu základu daně dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je existence rozdílu mezi cenami. Pro zjišťování „obvyklosti“ ceny musí být správce schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ve vztahu ke všem rozhodným aspektům. Obvyklou 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 opřeny o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Jak již uvedl NSS v rozsudku ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, č. 2548/2012 Sb. NSS) - 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. 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.“

[13] V nyní posuzované věci stěžovatel při stanovení ceny obvyklé vycházel z oficiálního ceníku ČT pro vysílání sponzorských vzkazů a připočetl i předpokládanou cenu za vyhotovení dvou sponzorských vzkazů v délce 10 sekund. Tímto způsobem stěžovatel dovodil, že v příslušném zdaňovacím období cena, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo podobných podmínek, činila 767 200 Kč. Stěžovatel tak stanovil vyšší rozdíl mezi cenou smluvně ujednanou mezi žalobcem a společností PPS (10 800 000 Kč) a obvyklou cenou (767 200 Kč) na částku 10 032 800 Kč.

[14] Žalobce však v průběhu celého daňového řízení konzistentně tvrdil, že ze strany společnosti PPS se jednalo o kompletní službu (reklama „na klíč“), kdy kromě vysílacího času a výroby spotů pro něj zajišťovala také další služby. Cena obvyklá souboru těchto reklamních služeb tak měla být podle žalobce určena analýzou cen reklamních agentur za srovnatelné komplexní reklamní služby v daném období.

[15] Daňové orgány se s předmětnou námitkou žalobce v podstatě vypořádaly tak, že žalobce si mohl reklamu (a to podstatně levněji) zajistit přímo od ČT. Současně shledaly, že žalobce neprokázal žádnou přidanou hodnotu zprostředkování reklamy společností PPS oproti situaci, kdy by si reklamu zajistil přímo u ČT. V této souvislosti Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem odkazuje na svůj rozsudek ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67 (je třeba dodat, že tento rozsudek je v současné době hodnocen rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu, nikoli však v otázce rozhodné v této věci), ze kterého vyplývá, že onu přidanou hodnotu může představovat samotné zprostředkování reklamy, spočívající v tom, že odběratel není nucen sám aktivně komunikovat

pokračování

s poskytovatelem vysílacího času, či kupříkladu dohlížet na výrobu reklamy a její umístění. Je třeba zvážit také to, že daňový subjekt nemusí mít vždy časové, lidské a vědomostní kapacity na to, aby zajistil reklamu na profesionální úrovni vlastními silami.

[16] Nejvyšší správní soud tedy neshledává nic nestandardního na tom, pokud žalobce nepoptal reklamu přímo u provozovatele televizního vysílání, ale k provedení reklamy uzavřel smlouvu se zprostředkovatelem. Jedná se o naprosto běžný postup, což by měly při stanovení referenčního vzorku zohlednit i daňové orgány. Proto by pro účely stanovení ceny obvyklé měly vycházet právě z cen, které by byly v běžných obchodních vztazích sjednány mezi odběratelem reklamy a zprostředkovatelem reklamy, nikoliv jejím konečným poskytovatelem. Podle judikatury zdejšího soudu sice lze vycházet ze zjištění o konkrétních cenách za realizaci reklamy sjednaných s koncovými dodavateli, ovšem při zohlednění obvyklé provize zprostředkovatele (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 12. 2022, č. j. 7 Afs 13/2021-44). Vzhledem k tomu, že v daném případě tak správce daně (ani stěžovatel) neučinil, neodráží jím zjištěná cena obvyklá konkrétní podmínky posuzované obchodní transakce. Je totiž zjevné, že ceny zprostředkovatele se budou od cen přímého dodavatele lišit (budou zpravidla vyšší). Není však povinností daňového subjektu vyhledávat cenově nejvýhodnější nabídku a správce daně tedy nemůže po žalobci spravedlivě požadovat, aby smlouvu uzavřel přímo s dotčeným provozovatelem televizního vysílání, neboť je otázkou jeho svobodné volby, jakým způsobem si reklamní služby zajistí, tj. zda přímo nebo skrze zprostředkovatele. Na druhou stranu nelze aprobovat postup vedoucí k účelovému vytváření právních vztahů ve snaze zajistit si snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67, nebo ze dne 10. 9. 2021, č. j. 1 Afs 110/2021-78).

[17] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že krajský soud nepochybil, když shledal důvodnou žalobní námitkou stran nesprávného stanovení referenční ceny a žalobou napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušil.

[18] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[19] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce měl ve věci plný úspěch, proto má právo na náhradu nákladů, které mu vznikly v souvislosti s právním zastoupením. Náklady řízení sestávají z odměny daňového poradce za jeden úkon právní služby ve výši 3 100 Kč (vyjádření ke kasační stížnosti) podle § 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, a náhrady hotových výdajů ve výši 300 Kč podle § 13 odst. 4 citované vyhlášky. Zástupce stěžovatele je plátcem DPH, proto se odměna a náhrada hotových výdajů zvyšují o částku odpovídající této dani (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), tj. o 714 Kč. Celková částka náhrady nákladů řízení proto činí 4 114 Kč.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 15. září 2023

David Hipšr
předseda senátu