



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Lenky Krupičkové a soudců Davida Hipšera a Tomáše Foltase v právní věci žalobkyně: **SOT INVENT s. r. o.**, se sídlem Klest 22, Cheb, zastoupena Mgr. Michalem Korandou, advokátem se sídlem Jeseniova 1169/51, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 6. 2020, č. j. 30 Af 70/2018-162,

t a k t o :

- I. V řízení o kasační stížnosti **se pokračuje.**
- II. Kasační stížnost **se zamítá.**
- III. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad pro Karlovarský kraj (dále též „správce daně“) doměřil žalobkyni třemi dodatečnými platebními výměry ze dne 3. 1. 2018 a 22. 1. 2018 daň z příjmů právnických osob za roky 2013 až 2015 a uložil jí povinnost uhradit související penále. Doměření daně bylo výsledkem daňových kontrol zaměřených na náklady na obstarání reklam v rámci vysílání České televize společnostmi Praha Production Servis, s. r. o., Program media, s. r. o. a Ambrouge s. r. o. Jednalo se o náklady ve výši třikrát 1 500 000 Kč v roce 2013, třikrát 1 000 000 Kč v roce 2014, dvakrát 1 000 000 Kč a jednou 1 500 000 Kč v roce 2015. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně byla v souvislosti s těmito plněními zapojena do řetězce obchodních transakcí směřujících ke snížení základu daně. Cena sjednaná mezi žalobkyní a jejími dodavateli se totiž násobně lišila od cen, které by byly sjednány v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných obchodních podmínek. Konkrétně činila podle správce

daně obvyklá cena v daných časech na ČT1 částku ve výši 222 000 Kč v roce 2013 a ve výši 202 000 Kč v letech 2014 a 2015, a částku ve výši 28 000 Kč v případě stanice ČT sport v roce 2015. Současně žalobkyně zjištěný rozdíl uspokojivě nedoložila. Došlo tak k porušení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZDP“), protože správce daně zvýšil základ daně žalobkyně o zjištěný rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou.

[2] Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 17. 10. 2018. Žalovaný potvrdil, že zjištění učiněná správcem daně založila důvodné pochybnosti o účelu daných transakcí. Poukázal zejména na násobná zvýšení cen za jednotlivé reklamy v poměru k cenám, které účtovala Česká televize, nelogickou strukturu zvolené mediální kampaně, absenci ověření možnosti obstarat takto nákladnou kampaň u jiných dodavatelů a na postupné zapojení tří různých dodavatelů obdobného plnění. Popsal také nepřímé osobní propojení jednotlivých dodavatelů a podezřelé znaky (absence jejich veřejné propagace jako mediální či reklamní agentury, absence provozoven, formální sídla, nezveřejňování účetních závěrek ve sbírce listin, nespolupráce se správcem daně).

II.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou u Krajského soudu v Plzni (dále též „krajský soud“), který ji nadepsaným rozsudkem zamítl. Podle krajského soudu nevznikla správci daně povinnost vyzvat žalobkyni před zahájením daňových kontrol k podání dodatečných daňových přiznání podle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Správce daně totiž disponoval při jejich zahájení pouze informacemi o tom, jaké plnění měla žalobkyně dostat, co dostala a jaké poskytla protiplnění. Poznatky o tom, že šlo o daňově účinné náklady a že za reklamu nebyla sjednaná cena obvyklá, získal až v průběhu daňových kontrol. Ani žalobkyně ostatně v žalobě neoznačila konkrétní informace, z nichž měl správci daně objektivně vyplynout předpoklad doměření daně.

[4] Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku, že správní orgány neprokázaly spojení osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP. Žalovaným označená zjištění vedou k jednoznačnému závěru, že žalobkyně spolu se svými dodavateli tvořila řetězec právních vztahů vytvořený převážně za účelem snížení základu daně. Podstatná je účast žalobkyně na tomto řetězci. Správní orgány nemusely prokazovat vědomost žalobkyně o dalších člancích řetězce a o její účasti na něm. Podle krajského soudu vychází právní řád z racionálního vzorce chování subjektů, který při koupi zboží či služeb zahrnuje běžnou prověrku obvyklé ceny i smluvního partnera. Pokud subjekt uzavře předražený či jinak podezřelý obchod a chce se dovolávat právní účinnosti takového jednání, musí být schopen vysvětlit na první pohled iracionální důvod svého postupu. Daňové orgány tedy nijak nepochybily, pokud po žalobkyni po identifikaci neobvyklé výše sjednaného protiplnění požadovaly, aby prokázala, jaké důvody odpovídající ekonomickým principům běžných obchodních vztahů ji vedly k realizaci takové obchodní operace. Jelikož to žalobkyně neučinila, tj. racionálně nevyvrátila pochybnosti správce daně, nelze než aprobovat jejich závěr, že cílem jejího jednání bylo snížení základu daně. Podle krajského soudu podporuje závěr o spojení osob nejen předražená cena, ale řada dalších nepřímých důkazů prokazujících iracionalitu jednání žalobkyně. Dodal, že úvahy správce daně stran spojení osob nejsou nepřezkoumatelné

pokračování

a odpovídají závěrům rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 48/2013-31.

[5] Podle krajského soudu správní orgány rovněž řádně odůvodnily způsob zjištění obvyklé ceny reklamních spotů a spolehlivě ji prokázaly. Přesvědčivě se vypořádaly rovněž s námitkou žalobkyně, že správce daně dovedl výši ceny obvyklé jen na základě dokladů předložených Českou televizí, tedy soukromými listinami. Nebylo nutné provádět výslechy jejich zaměstnanců. Doklady předložené Českou televizí byly natolik dostatečné, že měly srovnatelnou důkazní hodnotu jako svědecké výpovědi. Jejich pravost a obsah žalobkyně ostatně ani nijak nezpochybňovala. Další žalobní námitky založené na argumentaci k daňovým podvodům neshledal krajský soud důvodnými.

III.

[6] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Podle ní je z vyjádření správce daně ve zprávách o daňové kontrole zřejmé, že již před jejich zahájením disponoval dostatečnými informacemi, na jejichž základě předpokládal doměření daně. Pokud za této situace nevydal výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu, postupoval nezákonně. Opačný závěr krajského soudu je nepřezkoumatelný, nezákonný a spekulativní. Dále stěžovatelka namítá, že daňové orgány neprokázaly existenci spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP, tedy že stěžovatelka a její dodavatelé vytvořili právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Podle stěžovatelky se musí jednat o aktivní, tedy vědomé (úmyslné) jednání a musí být prokázán rovněž zákonem stanovený účel jednání. Teprve poté lze zkoumat odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé. Nepostačuje tedy samotné zjištění, že stěžovatelka nakoupila předmětné služby za cenu významně vyšší od ceny, kterou správce daně určil jako cenu obvyklou. Takto právní úprava koncipována není a správce daně se svými úvahami, byť s odkazem na judikaturu, dopustil nepřipustné tvorby práva. Ze zákona rovněž neplyne, že by mezi osobami personálně nespojenými muselo existovat nějaké racionální vysvětlení pro uplatnění ceny zjevně odchýlné od ceny tržní, resp. že by absence tohoto vysvětlení měla mít pro daňový subjekt nepříznivé následky. Taktéž zákon v této souvislosti neobsahuje domněnku o vytvoření vztahu za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Krajský soud podle stěžovatelky nekriticky přejal tvrzení daňových orgánů, z nichž dovozují existenci řetězce právních vztahů založených za účelem snížení základu daně, do něž byla stěžovatelka zapojena. Tyto skutečnosti však nelze považovat za důkazy odůvodňující podřazení obchodních vztahů stěžovatelky a jejích dodavatelů pod režim spojených osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP. Nepřípadný je v této souvislosti odkaz krajského soudu na rozsudek č. j. 7 Afs 48/2013-31, neboť parametry zdanění nemohou být definovány toliko judikaturou, nýbrž textem zákona. Ten neříká, že by byl náklad neuznatelný, pokud je realizován za cenu odchýlnou od ceny obvyklé, s výjimkou personálně a kapitálově spojených osob. Krajský soud dále dezinterpretoval obsah podání stěžovatelky, jímž se domáhala, aby byli vyslechnuti zaměstnanci České televize, jejichž vyjádření vzal správce daně za základ stanovení ceny obvyklé. Podle stěžovatelky pak žalovaný i krajský soud směšují daňovou neuznatelnost nákladů podle § 23 odst. 7 ZDP a prokazování podvodu na DPH. Navíc je napadený rozsudek v tomto ohledu vnitřně rozporný, protože krajský soud v bodě 39 sám argumentuje pomocí tzv. *Axel Kittel* testu, zatímco v bodě 59 jeho aplikaci vylučuje. Pokud

ovšem správce daně identifikoval prvky podvodu na dani, měla být z toho plynoucí rizika rozložena mezi daňový subjekt a stát, který v dané konkrétní situaci mohl případné daňové ztrátě zabránit s ohledem na penzum zjištění o závadném jednání dodavatelů stěžovatelky. V opačném případě dochází k porušení zásady proporcionality. Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu i rozhodnutí správních orgánů.

IV.

[7] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu, které doplnil úvahami ze svého rozhodnutí. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[8] Stěžovatelka podala k vyjádření žalovaného repliku, v níž zdůraznila, že správce daně měl před zahájením daňové kontroly informace o cenách, které uhradila za reklamu, tedy i o tom, že se jedná o ceny nepřiměřeně vysoké. K tomu připojila soupis úkonů, které podle ní existenci těchto informací dokládají. Dále stěžovatelka zopakovala svou argumentaci k podmínkám aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP. Správní orgány podle ní neprokázaly, že byla součástí řetězce jinak spojených osob. Setrvala rovněž na názoru, že řízení bylo stíženo vadou, pokud správce daně nevyslechl konkrétní osoby z České televize a spokojil se s provedením důkazu listinami (ceníky), které mu Česká televize zaslala. Má za to, že tyto osoby řádně označila. Zopakovala rovněž svou námitku o nepřipustném směšování dvou linií sporu a nemožnosti klást případné podvodné jednání k tíži daňového subjektu.

V.

[9] 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.).

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Před věcným projednáním kasační stížnosti Nejvyšší správní soud ve vztahu k výroku I tohoto rozsudku předesílá, že usnesením ze dne 29. 6. 2022, č. j. 7 Afs 207/2020-49, přerušil řízení o projednávané kasační stížnosti, neboť rozšířenému senátu zdejšího soudu byla k rozhodnutí předložena otázka, 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*“.

[12] Jelikož rozšířený senát Nejvyššího správního soudu usnesením ze dne 31. 10. 2023, č. j. 2 Afs 132/2020-63, vrátil věc předkládajícímu senátu pro nedostatek pravomoci o předložené otázce rozhodnout, odpadla překážka řízení, a proto soud výrokiem I tohoto rozsudku rozhodl, že se v řízení pokračuje.

pokračování

[13] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou vadou řízení před správními orgány ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. spočívající v absenci výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového přiznání před zahájením daňových kontrol.

[14] Podle § 145 odst. 2, věty první, daňového řádu může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit mu k tomu náhradní lhůtu, pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena.

[15] K citovanému ustanovení existuje bohatá judikatura Nejvyššího správního soudu, podle níž je správce daně zásadně povinen vydat příslušnou výzvu, pakliže se jinak, než na základě daňové kontroly, dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena. Pouze ve výjimečných případech správce daně může za splnění podmínek § 145 odst. 2 DŘ výzvu nevydat a přistoupit rovnou k daňové kontrole. Pro vydání výzvy není nutné, aby měl správce daně naprostou jistotu, že daň bude doměřena, nebo dokonce věděl, v jaké výši se tak stane; postačuje, pokud lze doměření toliko předpokládat (usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, publ. pod č. 3566/2017 Sb., a rozsudky ze dne 16. 8. 2018, č. j. 7 Afs 229/2018-29, ze dne 10. 1. 2019, č. j. 8 Afs 22/2017-46, nebo ze dne 25. 6. 2020, č. j. 9 Afs 237/2018-50, a další). V rozsudku ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016-33, Nejvyšší správní soud vysvětlil, že „[v]olba mezi daňovou kontrolou a výzvou k předložení dodatečného daňového přiznání se odvíjí od množství a kvality informací, které správce daně potřebuje, aby dle svého právního posouzení mohl daň doměřit.“

[16] V projednávané věci zahájil správce daně nejprve dne 15. 12. 2015 kontrolu daně z přidané hodnoty za období říjen 2015, a to v rozsahu plnění přijatých od společností Ambrouge s. r. o. a Praha Production Servis, s. r. o. Při této kontrole získal určité prvotní doklady (smlouvy z roku 2015, bankovní výpisy za říjen a listopad 2015, přijaté faktury a evidenci pro účely DPH), vyjádření stěžovatelky k podstatě těchto plnění a DVD se záznamem části plnění. Dne 5. 2. 2016 správce daně obdržel odpověď České televize na jeho výzvu k součinnosti, v níž ho informovala, že nemá smluvní vztah se stěžovatelkou. Dne 22. 2. 2016 pak správce daně zahájil kontrolu daně z přidané hodnoty za období duben, květen a září roku 2013, červen, srpen a listopad roku 2014 a leden a prosinec roku 2015 v rozsahu plnění přijatých od společností Praha Production Servis, s. r. o. a Program media, s. r. o. Při jejím zahájení doložila stěžovatelka obdobný souhrn prvotních dokladů jako tomu bylo v případě kontroly za říjen 2015 (faktury, smlouvy a jejich dodatky, výpisy z účtů). Dále stěžovatelka doložila hlavní knihu a účetní deník za roky 2013 až 2015 a DVD se záznamy plnění. Dne 21. 3. 2016 poskytla správci daně vyjádření k jeho dotazům ohledně spolupráce s uvedenými dodavateli a závaznou objednávku pro Českou televizi, kterou jí poskytl dodavatel. Dne 6. 4. 2016 obdržel správce daně odpověď České televize na jeho výzvu k součinnosti, v níž mu předložila faktury a smlouvy k plněním týkajícím se stěžovatelky. Následně správce daně zahájil dne 9. 5. 2016 kontrolu daně z příjmů právnických osob za roky 2013 a 2014. Při jejím zahájení stěžovatelce předložil dotazy týkající se podstaty obdržených plnění, navázání a fungování spolupráce s dodavateli a postupu stěžovatelky před jejím zahájením. Na většinu těchto dotazů stěžovatelka odpověděla v podání ze dne 24. 5. 2016. Dne 1. 7. 2016 správce daně vydal výzvu k prokázání skutečností se zaměřením na splnění podmínek podle § 24 odst. 1 ZDP, tedy že reklama sloužila k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů stěžovatelky. Na tuto výzvu odpověděla stěžovatelka dne 22. 7. 2016,

přičemž konkrétní číselné podklady (nárůst obrátů se zákazníky) poskytla dne 31. 10. 2016. Téhož dne správce daně zahájil kontrolu daně z příjmů právnických osob za rok 2015.

[17] Ze správního spisu dále plyne, že správce daně vyzval Českou televizi dne 20. 7. 2016 k zapůjčení ceníků za sponzoring. Odpověď obdržel 2. 8. 2016 (srov. bod 64 rozhodnutí o odvolání). Ta nicméně nebyla dostatečně srozumitelná, proto si vyžádal doplnění, které obdržel dne 15. 9. 2016. Na základě vyjádření České televize pak správce daně dne 22. 9. 2016 vyzval společnost Media Master, s. r. o. jakožto smluvního prodejce inzertního prostoru České televize v období do června 2013 k zapůjčení ceníků. Odpověď obdržel 27. 9. 2016 (srov. bod 65 rozhodnutí o odvolání) a její upřesnění dne 21. 10. 2016. Informace týkající se dodavatelů stěžovatelky byly do správního spisu zařazeny úředním záznamem ze dne 6. 2. 2017, přičemž z rozhodnutí o odvolání (body 48 a 52) plyne, že tyto společnosti byly prověřovány převážně v druhé polovině roku 2016 (Praha Production Servis s. r. o. byla vyzvána k zahájení daňové kontroly dne 12. 7. 2016, Program media s. r. o. byla vyzvána k zahájení daňové kontroly dne 17. 5. 2016, místní šetření na adrese Program media s. r. o. bylo provedeno dne 14. 9. 2016). Dne 8. 2. 2017 správce daně vyzval stěžovatelku k uspokojivému doložení rozdílu mezi cenou sjednanou a cenou zjištěnou správcem daně. Teprve dne 3. 3. 2017 byl pak správci daně předložen důkaz o existenci plnění od Ambrerouge s. r. o. (srov. bod 46 rozhodnutí o odvolání).

[18] Na základě provedené rekapitulace správního spisu nemohl Nejvyšší správní soud přisvědčit námitce stěžovatelky, že správce daně disponoval již při zahájení daňových kontrol natolik silnými poznatky, na jejichž základě mohl důvodně předpokládat doměření daně z důvodu nedodržení principu tržního odstupu ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP. Správce daně sice díky zahájené kontrole DPH disponoval podklady, které mohou mít význam rovněž pro daň z příjmů. Z těchto však plynuly toliko poznatky o tom, že stěžovatelka nakoupila reklamní prostor v České televizi prostřednictvím uvedených dodavatelů, že jí bylo toto plnění poskytnuto (s výjimkou plnění od dodavatele Ambrerouge s. r. o.) a kolik za ně zaplatila. Samotná tato zjištění jej však bez dalšího nemohla nutně vést k závěru, že stěžovatelka vytvořila s dodavatelem právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty a už vůbec ne, že nebude schopna případně zjištěný rozdíl v cenách uspokojivě doložit. Z průběhu daňových kontrol je zřejmé, že se správce daně nejprve zaměřil na otázku, zda vůbec uplatněné náklady sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů stěžovatelky a teprve poté, co podle něj stěžovatelka unesla příslušné důkazní břemeno, obrátil svou pozornost na obvyklost ceny, za niž plnění nakoupila. Stalo se tak přitom i po zahájení daňové kontroly za rok 2015. Informace, na nichž správce daně založil svůj závěr o naplnění podmínek § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP, přitom získával postupně teprve v průběhu daňové kontroly. Zejména pak informace, z nichž dovodil výši ceny obvyklé (odpovědi od České televize a společnosti Media Master, s. r. o.) a o dodavatelích stěžovatelky, které jej ve svém souhrnu vedly k úvaze o vytvoření právních vztahů převážně za účelem snížení základu daně. Skutečnosti, které správce daně (a posléze žalovaný) označil za rozhodné z hlediska splnění podmínek uvedeného ustanovení, tedy byly zjištěny až při daňové kontrole.

[19] Krajský soud proto posoudil uvedenou otázku správně. Stěžovatelka ostatně ani v žalobě neoznačila žádné konkrétní skutečnosti, z nichž by mělo plynout, že správce daně získal relevantní poznatky již před zahájením daňové kontroly. Odkázala toliko na obsah správního spisu a zpráv o daňové kontrole. Příslušná námitka byla formulována zcela obecně

pokračování

a spekulativně. Krajský soud na ni v bodě 27 reagoval adekvátně a jeho posouzení odpovídá obsahu spisu. Poukazem na to, že se námitka týká jen penále, pak krajský soud reflektoval judikaturu, podle níž opomenutí správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání (přestože byly splněny podmínky pro tento postup) není takovou vadou, která by měla vztah k výši následně doměřené daně (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2019, č. j. 9 Afs 364/2018-76 a ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019-53). Jedná se nicméně o vadu, která má fatální dopad na zákonnost uloženého penále, přestože zůstává čistou spekulací, jak by daňový subjekt na výzvu správce daně reagoval. V tomto ohledu je tedy třeba korigovat závěr krajského soudu, že by stěžovatelka nemohla být zkrácena na svých právech tím, že ji správce daně nevyzval k podání dodatečného daňového přiznání. Byly-li by splněny podmínky pro aplikaci § 145 odst. 2 daňového řádu, uložené penále by v soudním přezkumu nemohlo obstát. To však nic nemění na zákonnosti rozsudku krajského soudu v této otázce, neboť jak plyne z výše uvedeného, Nejvyšší správní soud aproboval jako správný jeho závěr, že v dané věci nebyly splněny podmínky pro postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu.

[20] Nutno dodat, že stěžovatelka neuplatnila konkrétnější tvrzení stran nutnosti postupu podle citovaného ustanovení ani v kasační stížnosti, ale teprve v replice k vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti (byť stále poměrně spekulativní). K těmto tvrzením se Nejvyšší správní soud nebude podrobněji vyjadřovat, neboť ani krajský soud neměl možnost podrobit je soudnímu přezkumu. S ohledem na výše provedenou rekapitulaci správního spisu by však ani tato tvrzení nevedla soud k odlišnému náhledu na posuzovanou otázku. Kasační námitka je tudíž nedůvodná.

[21] V další části kasační stížnosti stěžovatelka napadá aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP.

[22] Ustanovení § 23 odst. 7 ZDP upravuje tzv. pravidlo tržního odstupu. Podle něj platí, že liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými (od 1. 1. 2014 nespojenými) osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, je namístě upravit základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Uvedené ustanovení dále definuje spojené osoby jako a) osoby přímo či nepřímo kapitálově spojené [písm. a)] a b) *jinak spojené osoby* [písm. b)]. Do kategorie jinak spojených osob zahrnuje osoby spojené personálně či rozhodujícím vlivem [písm. b) body 1 až 4] a dále *osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty* [písm. b) bod 5]. Právě do této kategorie spadá podle správních orgánů a krajského soudu nyní posuzovaná věc.

[23] Nejvyšší správní soud souhlasí s obecnými východisky, která stěžovatelka uvedla v kasační stížnosti. Tedy, že citované ustanovení vyžaduje, aby správce daně prokázal existenci spojených osob, jakož i odlišnost cen mezi nimi sjednaných od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích, a aby dal daňovému subjektu možnost případně zjištěný rozdíl uspokojivě doložit.

[24] Zatímco v případech uvedených pod písm. a) a b) body 1 až 4 budou o existenci spojených osob svědčit objektivně doložitelné skutečnosti mimo sféru konkrétních obchodních vztahů (existence příslušného podílu na kapitálu nebo hlasovacích právech, personálního propojení či rozhodujícího vlivu), v případě písm. b) bodu 5 je situace jiná.

Stěžovatelka správně uvádí, že zákon definuje tuto kategorii spojených osob pomocí dvou podmínek: 1) vytvoření právního vztahu a současně 2) účelem tohoto právního vztahu je převážně snížení základu daně (alternativně zvýšení daňové ztráty). V praxi nebude zřejmě činit větší potíže prokázat vytvoření (existenci) samotného právního vztahu mezi určitými osobami, pakliže si tyto osoby navzájem poskytly nějaké plnění, notabene uzavřely-li k tomu písemnou smlouvu.

[25] To, co může být v praxi složitější, je prokázat zákonem definovaný účel tohoto vztahu. V této souvislosti je nutno odmítnout určité směřování účelu a úmyslu, jak činí stěžovatelka v kasační stížnosti. Zákon není koncipován tak, že by dané osoby musely vytvořit právní vztah *s úmyslem* snížit základ daně, ale převážně za tímto *účelem*. Byl-li však právní vztah stranami založen za účelem snížení základu daně, bude z okolností jeho založení a naplňování obvykle patrný i záměr (úmysl, vůle) stran či aspoň jedné z nich základ daně snížit. Samotný úmysl však není zákonnou podmínkou, jež musí být k závěru o existenci vztahu podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP prokázána. Povinností správce daně tak není prokázat subjektivní vnitřní vztah daňového poplatníka k jeho jednání a následku, nýbrž to, že tímto jednáním je *objektivně* sledován převážně daňově optimalizační cíl vzhledem k výši základu daně. Zpravidla pak bude možné na takový účel konkrétního právního vztahu usuzovat pouze na základě nepřímých důkazů.

[26] Má-li přitom účel vztahu převážně spočívat ve snížení základu daně, je zřejmé že zákonodárce v tomto případě definici spojených osob skutečně materiálně provázal s cenou plnění. Základem daně je podle § 23 odst. 1 ZDP stručně řečeno rozdíl, o který příjmy převyšují náklady. Jeho snížení lze tedy dosáhnout buďto zvýšením nákladů, nebo snížením výnosů. V obou případech tak bude hrát zásadní roli pro snížení základu daně výše plnění, které do něj vstupuje. Ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP přitom cílí na situace, kdy je základ daně takto „optimalizován“ v podstatě umělými položkami (zbožím či službami), které z hlediska poplatníka nemají (respektive převážně nemají) ekonomickou hodnotu primárně pro rozvíjení jeho podnikání, nýbrž pro snížení jeho daňové zátěže. Tímto způsobem tedy vstupuje do definice *jinak spojených osob* podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP nutně také cena plnění. Funguje zde proto určitá prostupnost mezi oběma podmínkami, které správce daně prokazuje – existenci spojených osob a odlišnost sjednaných cen. Z popsanych důvodů nelze prokazování obou těchto podmínek oddělit do té míry, že by každou z nich prokazovaly rozdílné skutečnosti.

[27] Nejvyšší správní soud si je vědom obecného závěru vyřčeného v rozsudku ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67, podle něhož *první a druhou podmínku pro doměření daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nelze směřovat, neboť ze samotného navýšení ceny nelze bez dalšího usuzovat na propojenost dotčených daňových subjektů*. Je však třeba vnímat, že v uvedené věci Nejvyšší správní soud rozhodoval za specifické situace, v níž žalovaný a krajský soud přistupovali k aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP tak, že obě podmínky fakticky splývaly, tedy je v podstatě redukovali na podmínku jednu, a to rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou „běžnou“. Právě proto kasační soud zdůrazňoval, že se jedná o dvě samostatné podmínky.

[28] Platí tedy – a v tom lze se stěžovatelkou rovněž obecně souhlasit – že k naplnění definice jinak spojených osob podle písm. b) bodu 5 nepostačuje jen zjištění ceny plnění a její (byť významně) odchylky od ceny běžné. Tuto myšlenku ostatně již Nejvyšší správní soud

pokračování

formuloval i ve zmíněném rozsudku č. j. 1 Afs 109/2021-67, body 39 a 40. Zde zdůraznil, že „[d]aňový subjekt má širokou smluvní volnost ohledně toho, s kým a za jakých podmínek (tedy i za jakou cenu) zboží či službu zakoupí. Jakkoliv to neznamena, že je povinností státu uznat každý výdaj (v libovolné výši) jako daňově účinný, daňovým orgánům zásadně nepřisluší posuzovat, zda nepřesahuje cenu obvyklou, ale při zjišťování, zda se jedná o daňově uznatelný výdaj, pouze zjišťuje, zda byl vynaložen za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů). S tím, může souviset rovněž hodnocení přiměřenosti výdaje, což je však kategorie podstatně benevolentnější, než srovnání s cenou obvyklou, které zákon vyžaduje v případě ceny sjednané mezi spojenými osobami. Je tomu tak proto, že v případě jinak spojených osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů se již předpokládá zainteresovanost účastníků obchodního vztahu spočívající v nedovolené optimalizaci daně (tento předpoklad je obsažen již v hypotéze právní normy), pročez je následně na daňovém subjektu, aby jej vyvrátil, tj. racionálně vysvětlil odlišnost ceny od ceny obvyklé (viz poslední bod algoritmu).“

[29] Zjištění neobvykle vysoké (přemrštěné) ceny v konkrétním právním vztahu je proto nutné provázat s dalšími okolnostmi konkrétní věci, v jejichž souhrnu teprve bude možné spolehlivě usuzovat na to, že převažujícím účelem transakce objektivně viděno nebylo samotné pořízení plnění ve smyslu uspokojení určité hospodářské potřeby (strategie) daného poplatníka, nýbrž že samotné plnění bylo pouze doprovodným (nutným, vedlejším) účelem transakce, neboť jejím převažujícím účelem bylo právě snížit prostřednictvím daného nákupu daňovou zátěž. Zákonodárce v tomto ustanovení reflektuje jednu z nosných myšlenek ZDP, tedy že jakkoliv je volbou poplatníka, jaké částky a za co vynakládá, stát automaticky neuznává jako daňový náklad jakýkoliv uskutečněný výdaj, ale reguluje, co a případně kolik je možné zahrnout do základu daně, zde konkrétně kritériem elementární hospodářské racionality vynaloženého výdaje.

[30] Aby mohl být učiněn spolehlivý závěr o tom, zda jednáním poplatníka byla z objektivního hlediska převážně plněna konkrétní hospodářská potřeba, nebo naopak převážně sledována optimalizace základu daně je nezbytné krom samotné ceny plnění zkoumat také okolnosti, za jakých k transakci došlo a co je jejím výsledkem. Například zjištění o pořízení zboží za zcela zjevně přemrštěnou cenu bude nutné doplnit zjištěním, že běžná cena daného zboží je všeobecně známá (či lehce zjistitelná) a že bylo zboží v rozhodné době za tuto cenu obecně běžně dostupné, pročez na první pohled absentuje racionální vysvětlení pro jeho nakoupení za natolik předraženou cenu. Nadto musí být poplatníku poskytnut prostor pro případné zdůvodnění (uspokojivé doložení) zjištěného rozdílu, například specifickými okolnostmi, za nichž výdaj vynakládal.

[31] Přestože správce daně v nyní posuzované věci vyslovil některé zkratkovité závěry ohledně relevance zjištění o zjevně odchylné ceně pro aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP, na něž stěžovatelka poukazuje v bodě 26 kasační stížnosti, podstatné je, že správní orgány nezaložily svá rozhodnutí pouze na těchto obecných „předpokladech“. Naopak označily zcela konkrétní okolnosti, z nichž dovodily, že vytvořené právní vztahy mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli sloužily převážně ke snížení základu daně a za tímto účelem i vznikly/trvaly (tomuto účelu byly poplatné). Krajský soud tyto okolnosti shrnul v bodě 38 a zhodnotil jejich význam především v bodech 41, 43 a 46 napadeného rozsudku. S podstatou jeho závěrů o naplnění zákonné definice spojených osob se přitom Nejvyšší správní soud shoduje. Zjištěné okolnosti vytvořených právních vztahů ve svém souhrnu dostatečně svědčí

o tom, že jejich převažujícím účelem bylo snížení základu daně stěžovatelky, nikoliv její propagace prostřednictvím pořízených reklamních plnění.

[32] Nejvyšší správní soud se nebude podrobně zabývat jednotlivými okolnostmi, protože předmětem přezkumu je rozsudek krajského soudu, nikoliv rozhodnutí žalovaného. Stěžovatelka totiž v žalobě nevznesla žádné konkrétní námitky vůči jednotlivým zjištěním, v nichž správní orgány spatřovaly rozhodné okolnosti pro úvahu o převažujícím účelu právních vztahů, a činí tak teprve v kasační stížnosti. Nejsou tu tedy konkrétní závěry krajského soudu, které by mohl Nejvyšší správní soud přezkoumávat.

[33] Ve shodě s krajským soudem Nejvyšší správní soud považuje v tomto ohledu za stěžejní zjevnou iracionalitu jednání stěžovatelky ve vztahu k pořizovaným plněním a jejich ceně. Absenci významu samotných plnění nasvědčuje zcela nerozlišující charakter způsobu propagace stěžovatelky. Ta – v rozporu s posléze prezentovanou strategií své propagace – vynaložila stejně vysoké částky v řádu milionů za jednotlivé spoty bez ohledu na televizní kanál, pořad a čas vysílání. Platila tak za vysílání spotu na hlavní stanici v prime-time (hlavním vysílacím čase) stejně jako za jeho vysílání na ČT sport s podstatně menším dosahem, nadto po 23 hodině na Štědrý den. Ze zapůjčených ceníků přitom plyne, že Česká televize i společnost Media Master s. r. o. z hlediska ceny rozlišovaly denní dobu vysílacího času, vysílací kanál i atraktivitu pořadu. V letech 2014 a 2015 pak stěžovatelka dokonce uzavřela smlouvu a zaplatila cenu, aniž by vůbec předem znala vysílací čas, televizní kanál a program. Reklamní spoty nakupovala za extrémně vysokou cenu (v součtu 11 milionů za necelou čtyřminutovou prezentaci loga před a po uvedení televizního pořadu, nadto s výjimkou jednoho spotu společně s dalšími inzerenty), která byla násobně zvýšena oproti veřejně dostupnému ceníku České televize, respektive jejího oficiálního distributora (ceníková cena ve výši 8 % stěžovatelkou uhrazené ceny). Stěžovatelka nakoupila reklamní plnění bez toho, aby si předem jakkoliv ověřovala jeho cenu, a to od společností, které se na trhu ani neprezentovaly jako reklamní či mediální agentury. Zjištění o pozadí těchto dodavatelů (a jejich postupné střídání) pak již jen nad rámec věci dokresluje povahu těchto transakcí.

[34] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že správní orgány i krajský soud správně aplikovaly § 23 odst. 7 ZDP, neboť uvedené ustanovení nedopadá pouze na kapitálově a personálně spojené osoby, jak dovozuje stěžovatelka. Úprava v jeho písm. b) bodu 5 dopadá i na subjekty, které tímto způsobem spojeny nejsou, pakliže účelem jimi vytvořeného právního vztahu je převážně snížení základu daně (zvýšení daňové ztráty) poplatníka. Nutnou součástí posouzení splnění podmínek této definice je pak díky konstrukci základu daně zkoumání samotné ceny plnění, okolností jeho pořízení a jejího výsledku. V nynější věci přitom správní orgány unesly důkazní břemeno v otázce prokázání existence vztahu spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP. Stěžovatelka rovněž dostala prostor pro vysvětlení zjištěného rozdílu, avšak žádné uspokojivé argumenty natož důkazy nedoložila.

[35] V dalším okruhu námitek stěžovatelka brojí proti způsobu, kterým byla stanovena cena obvyklá. Konkrétně podle ní správní orgány pochybily tím, že vycházely toliko z listinných důkazů poskytnutých Českou televizí (z jejího ceníku), aniž by provedly výslech osob, které tyto listiny poskytl. Podle stěžovatelky mohly tyto osoby ozřejmit fungování trhu s reklamou v České televizi, což krajský soud pominul.

pokračování

[36] Nejvyšší správní soud již ve své judikatuře opakovaně potvrdil, že v obdobných případech (nákup výrazně předraženého sponzorského času v České televizi prostřednictvím transakcí vykazujících obdobné znaky) je logické za účelem určení obvyklé ceny vycházet z ceníkových cen veřejně prezentovaného ceníku služeb dodavatele, za které poskytuje konkrétně vymezenou službu nezávislým osobám (např. rozsudky ze dne 30. 9. 2021, č. j. 4 Afs 75/2021-30, ze dne 31. 3. 2022, č. j. 3 Afs 427/2019-40, či ze dne 19. 4. 2023, č. j. 1 Afs 104/2022-44). Kasační soud nepřehlédl, že v těchto případech figurují jako zprostředkovatelé částečně dokonce stejné osoby jako v nyní posuzované věci. Za situace, kdy byla dodavatelem konkrétně vymezené služby (odvysílání sponzorského vzkazu) výlučně Česká televize, tj. jediná veřejnoprávní televize v ČR, přičemž existuje veřejně dostupný ceník tohoto dodavatele, který danou službu za ceny uvedené v ceníku standardně a bez omezení nabízí (Česká televize opakovaně potvrdila, že obchodní prostor nebyl obchodován výlučně společností Media Master s. r. o.), lze souhlasit se správními orgány a krajským soudem o nadbytečnosti provedení výslechu „osob z České televize“.

[37] Nejvyšší správní soud se již také vyjadřoval k obdobné námitce spočívající v požadavku, aby správce daně podrobně ověřoval fungování prodeje reklamního prostoru České televize, tedy nakolik byla daná služba (odvysílání sponzorského vzkazu) pro stěžovatelku reálně dostupná napřímo (srov. rozsudek ze dne 28. 1. 2021, č. j. 3 Afs 393/2019-43). Nezbyvá proto než zopakovat, že stěžovatelka ve své námitce pomíjí rozložení důkazního břemene v rámci § 23 odst. 7 ZDP. Je to totiž daňový subjekt, koho tíží břemeno tvrdit a prokázat racionální, ekonomicky odůvodněné, důvody cenových rozdílů. Bylo proto na stěžovatelce, aby kupříkladu tvrdila a prokázala, že službu přímo u České televize poptávala, avšak byla odkázána na mediální agentury, které daný reklamní prostor vykoupily. Nic takového stěžovatelka netvrdila, tím spíše nedokazovala. Z jejích vyjádření v řízení před správními orgány naopak jednoznačně vyplývá, že kontaktovala výlučně a přímo své dodavatele a o fungování trhu se předem nijak nezajímala.

[38] Vzhledem k výše uvedenému pak nemohl Nejvyšší správní soud shledat důvodnými ani závěrečné námitky stěžovatelky, v nichž správním orgánům vytýká, že směřovaly dvě linie právního sporu a že došlo k porušení principu přiměřenosti. K doměření daně nedošlo z důvodů, které by ležely na straně dodavatelů stěžovatelky, nýbrž proto, že stěžovatelka vstupovala dobrovolně za výše popsanych podmínek do právních vztahů, jejichž převažujícím účelem bylo z objektivního hlediska snížení jejího základu daně, nikoliv její propagace ve veřejnoprávní televizi.

[39] Pro vše výše uvedené shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost nedůvodnou, a proto ji zamítl.

[40] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka v řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 24. ledna 2024

Lenka Krupičková
předsedkyně senátu