



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců Mgr. Jana Šmakala a Mgr. Jaroslavy Křivánkové ve věci

žalobkyně: **TIMA, spol. s r.o. – obchodně výrobní služby**, sídlem Vančurova 477/9, Karlovy Vary
zastoupena advokátem JUDr. Karlem Seidlem, Ph.D., sídlem Jiráskova 1343/2, Karlovy Vary

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 2. 2018, č.j. 8166/18/5200-11434-712485,

takto:

- I. Žaloba se z a m í t á.
- II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobkyně se žalobou ze dne 25. 4. 2018, Krajskému soudu v Plzni (dále též jen „soud“) doručitou dne 26. 4. 2018, domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 2. 2018, č.j. 8166/18/5200-11434-712485 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž bylo zamítnuto

žalobkynino odvolání proti rozhodnutím – dodatečným platebním výměrům na daň z příjmů právnických osob – Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 9. 8. 2017, č.j. 778990/17/2401-50523-403389 a č.j. 779064/17/2401-50523-403389, a tato rozhodnutí byla potvrzena. Dodatečnými platebními výměry byla žalobkyni za zdaňovací období od 1. 9. 2011 do 31. 12. 2012, resp. od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 570 760 Kč, resp. o 358 340 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 114 152 Kč, resp. 71 668 Kč. Žalobkyně případně požadovala též zrušení dodatečných platebních výměrů.

II.

Žaloba

2. Žalobkyně v žalobě předeslala, že všechny uplatněné námitky se vztahují vždy ke všem pěti případům, kdy bylo správcem daně zpochybněno uskutečnění nákladu žalobkyně na televizní reklamu, upraven základ daně o částku zpochybněného nákladu a doměřena daň z příjmů právnických osob a penále.
3. V části I. žaloby žalobkyně uvedla, že od počátku daňové kontroly zpochybňovala možnost považovat ji za „*spojenou osobu*“ podle § 23 odst. 7 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“ nebo „*zákon o daních z příjmů*“). Správce daně po celou dobu řízení dostatečně srozumitelným způsobem nevysvětlil, na základě jakých konkrétních zjištění (podpořených řádně provedeným dokazováním) dospěl k závěru a vyzýval žalobkyni v návaznosti na uvedené ustanovení zákona o daních z příjmů a proč ji spolu s dalšími (jí neznámými) subjekty považoval za „*jinak spojené osoby*“.
4. V daňovém řízení žalobkyně opakovaně poukazovala na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (např. sp.zn. 2 Afs 55/2016, 6 Afs 148/2016, 4 Afs 23/2016 či 5 Afs 180/2017), která podle jejího názoru byla aplikovatelná i na posuzovaný případ (i s vědomím toho, že řeší daň z přidané hodnoty a nikoliv daň z příjmů právnických osob). Podle ustálené judikatury (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2015, č.j. 8 Afs 100/2014-33, a ze dne 18. 3. 2015, č.j. 6 Afs 176/2014-24) musí správce daně prokázat, že transakce proběhla mezi „*spojenými osobami*“. V tomto ohledu stíhá důkazní břemeno správce daně a až následně přechází na daňový subjekt, který má možnost vysvětlit rozdíl v cenách. Tato klíčová informace (tj. prokázání, že se jedná o „*spojené osoby*“) však prokázána nebyla přezkoumatelným způsobem (jednalo se v podstatě o nedůvodnou spekulaci správce daně). Argumentace správce daně, že se jedná o spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP, byla nelogická (v rozporu s ekonomickou realitou), protože by to znamenalo, že by poplatník vynaložil náklad ve výši 100 %, který skutečně zaplatil, aby mohl následně ušetřit pouhých 19 % na dani z příjmů právnických osob. Protože společnost KV Production Servis, s.r.o., nebyla nijak (personálně či jinak) spojena s žalobkyní, realizovala by žalobkyně z tohoto jednání čistou ztrátu, což je závěr nesmyslný. Tímto důkazem výkladovým pravidlem *ad absurdum* byl i vyvrácen závěr o spojení osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP, kdy akceptování názoru správce daně by znamenalo, že se daňový subjekt nechová ekonomicky racionálně. Žalobkyně je tak správcem daně penalizována za svoji nezkušenost v oblasti reklamy.
5. Žádným provedeným důkazem nebylo zjištěno, že by žalobkyně jakkoliv věděla či z okolností musela vědět o svém zapojení do údajného řetězce (spojených osob dle zákona o daních z příjmů), přičemž smyslem uvedeného ustanovení je zejména zabránit

nežádoucímú přesouvání části základu daně z příjmů mezi jednotlivými poplatníky daně z příjmů a sankcionovat zneužití cenové spekulace v obchodních vztazích (viz např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp.zn. 9 Afs 92/2013 či 7 Afs 39/2014 anebo 6 Afs 60/2014). Má-li správce prokazovat, že jde o spojené osoby dle uvedeného ustanovení zákona, pak samozřejmě v rámci jeho důkazních povinností bylo prokázání i úmyslu o vědomém (úmyslném) zapojení do smluvního vztahu s tímto motivem (žádný jiný důvod pro naplnění aplikace uvedeného ustanovení být využit správcem daně nemůže), neboť z povahy věci je vyloučeno mluvit o jakémkoliv zapojení do smluvního vztahu, pokud by daňový subjekt neměl vědomost o této pohnutce (vědomost v tomto smyslu znamená úmysl).

6. Důvody (a kritéria) pro výběr smluvního partnera žalobkyně správci daně opakovaně vysvětlovala (dobré zkušenosti z minulých zakázek v oblasti reklamy a snaha nezaostat za konkurenty v podnikání). Po odvysílání reklam pak došlo k prokazatelnému nárůstu příjmů žalobkyně nejen jako celku, ale zejména ze zakázek u subjektů mimo region sídla žalobkyně (zasazených odvysílanou celostátní televizní reklamou). Důvody zadání reklamy a zadání reklamy společnosti KV Production Servis, s.r.o., považovala žalobkyně za důvody, které by standardně zvažoval každý podnikatelský subjekt, který při svém podnikání jedná s péčí řádného hospodáře. Žádné jiné společnosti, které měly být součástí podvodného řetězce firem, žalobkyně neznala a ani nemusela znát; pro ni bylo rozhodující znění smlouvy se společností KV Production Servis, s.r.o., tj. realizace televizní reklamy tzv. na klíč. Předmětná reklamní služba byla v kontrolovaném zdaňovacím období ve všech případech skutečně poskytnuta a náklad související s touto službou byl žalobkyní ve všech případech vynaložen v souladu s § 24 odst. 1 ZDP.
7. Společnost KV Production Servis, s.r.o. byla pro žalobkyni zcela spolehlivým smluvním partnerem, který svým závazkům z předchozích zakázek dostál, a před uzavřením každé konkrétní smlouvy nebyly žalobkyni známy žádné veřejně dostupné informace, které by jeho pověst jakkoliv zpochybňovaly. Z informací z obchodního rejstříku vyplývalo, že se jednalo o společnost, která měla skutečné, nikoliv virtuální sídlo, nevlastnili ji žádní cizinci a nebyla v insolvenčním řízení. Ze žádné jiné informace z veřejného rejstříku nevyplývaly žádné skutečnosti, které by tuto společnost činily jakkoliv podezřelou – nevykazovala žádné znaky rizikovosti. Informace, kterými správce daně popisuje údajné závadné chování uvedené společnosti, respektive jednání jejích představitelů, byly zjištěny jen správcem daně v rámci jeho kontrolní činnosti s mnohaletým odstupem. Žalobkyně tak prokázala, že zachovala dostatečnou míru opatrnosti (obezřetnosti) podnikatele při uzavírání smluvních vztahů v rámci své činnosti.
8. V části II. žaloby se žalobkyně namítala, že správce daně neprovedl ani dokazování v potřebném rozsahu k zodpovězení otázky, že se liší ceny sjednané mezi „*spojenými osobami*“ od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Pokud správce daně potvrdil, že se jednalo o náklady vynaložené v souladu s § 24 odst. 1 ZDP, není možné využít zároveň aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP, a není proto nutné a možné zkoumat, zda sjednaná cena je cenou obvyklou.
9. Závěr správce daně, že sjednaná cena se liší od ceny obvyklé, nebyl řádně prokázán provedeným dokazováním. Žalobkyně by očekávala, že se správce daně bude zajímat o cenu, která byla vytvořena nabídkou a poptávkou v místě a čase obvyklou v oboru televizní reklamy, a nespokojí se pouze se součtem údajných nákladových cen na tvorbu

reklamy, které jen těžko mohou být cenou obvyklou. Takový postup správce daně odporuje ekonomické realitě, kdy každý rozumně uvažující podnikatel nebude podnikat tak, že převezme své vstupní náklady a výsledná cena jeho produktu bude stanovena součtem nákladů takového podnikatele, což v posuzovaném případě tvrdí správce daně. Obvyklou cenou proto nejsou v jednotlivých posuzovaných případech částky, k nimž došel správce daně (vždy součet údajné ceny odvysílání reklamy a údajné ceny její výroby), když nejde o ceny, které by bylo možné sjednat slovy správce daně mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích v daném místě a čase za srovnatelné ceny a za stejných obchodních podmínek, a to i z důvodu, kdy nebyly srovnávány srovnatelné produkty, ale vždy jen ceny dílčích operací bez přihlídnutí přinejmenším ke koordinaci těchto dílčích operací a její ceně.

10. K prokázání, že se liší ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (referenční ceny), musí správce daně na základě zjištění výše obou těchto cen provést mezi nimi srovnání (viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp.zn. 7 Afs 74/2010). V daném případě však správce daně žádné podobné srovnání neprovedl. Správce daně proto nesplnil svoji povinnost prokázat, že se sjednaná cena v posuzovaném případě (jednalo se o cenu, kterou si smluvní partner sjednával s vícero subjekty v regionu) liší od nezávislé ceny.
11. Cenu obvyklou nelze stanovit jen součtem ceníkových cen správcem daně oslovených subjektů, které realizují vždy jen část procesu zakončeného odvysláním sponzorského vzkazu, když je přinejmenším přehlížena cena koordinace uvedeného postupu, kdy někdo musel zadat výrobu sponzorského vzkazu, jednat i podmínkách této výroby, uzavřít smlouvu, zaplatit cenu výroby a následně jednat a uzavřít smlouvu s Českou televizí o odvysílání toho, co bylo předtím vyrobeno, tj. někdo, kdo je vybaven informacemi o tom, co vše musí být zrealizováno, aby sponzorský vzkaz byl vyroben a odvyslán; jde o cenu jeho know-how (znalosti, kontakty apod.). Cenou obvyklou proto rozhodně nemůže být cena České televize, jak tvrdí žalovaný v bodě 91 rozhodnutí, neboť Česká televize, jak je obecně známo, reklamu nevyrábí, a proto ani cena České televize není „*cenou prvního článku v řetězci*“. Srovnávací metoda, která měla být použita při stanovení ceny obvyklé, pak není postup správce daně popsáný v bodě 102 napadeného rozhodnutí, neboť Česká televize reklamu nevyrábí, Media Master s.r.o. reklamu nevysílá ani nevyrábí a společnost SAWAGO reklamu nevysílá; i přes tuto skutečnost je však správcem daně tvrzeno, že součet jejich cen je cenou obvyklou, což fakticky není žádná srovnávací metoda ocenění.
12. Žalobkyně proto nemá za to, že by slovy žalovaného řádně nereagovala na 2. výzvu správce daně a nevysvětlila uspokojivě rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou, a to zejména z důvodu, kdy to byl správce daně, kdo řádně nestanovil cenu obvyklou. V posuzovaném případě nebylo provedeno ze strany správce daně žádné srovnání s obvyklými cenami, obvyklá cena nebyla správcem daně stanovena racionální úvahou v návaznosti na ekonomickou zkušenost (realitu panující na trhu) a nebylo provedeno ani zkoumání stejných nebo obdobných podmínek. Závěr správce daně, že fakturovaná částka ze strany smluvního partnera byla proti ceně fakturované Českou televizí navýšena 6,7x, 3,9x, 5,4x, 5,4x a 4,1x, není správný, neboť by správce daně musel stanovit, co je v posuzovaném případě cenou obvyklou, a tou není cena stanovena součtem nákladových položek (a nejde o jediné číslo, ale interval průměrných cen).

13. Lze proto shrnout, že jednak sjednaná cena reklamy odpovídala ceně obvyklé a jednak, i pokud by tomu tak nebylo, žalobkyně nemohla mít jakékoliv důvodné podezření, že sjednaná cena není cenou obvyklou (jednalo se o cenu, kterou smluvní partner standardně účtoval v jiných případech nejen žalobkyni, ale i dalším svým klientům). Závěr správce daně o ceně obvyklé je tudíž zcela nesmyslný. Na důkazní návrh na zpracování znaleckého posudku pak správce daně ani nereagoval.
14. V části III. žaloby žalobkyně namítala, že v jejím případě byly porušeny i základní principy daňového řízení. Žalobkyně měla za to, že § 92 odst. 3 a 4 ve spojení s § 86 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“) jsou na daný případ neaplikovatelné, když s uvedeným případem jakkoliv nesouvisely skutečnosti, které byla žalobkyně povinna tvrdit v řádném daňovém přiznání. Žalobkyně se nedomnívala, že by na základě výzvy vydané podle uvedených ustanovení daňového řádu byla povinna tvrdit skutečnosti, které byly dříve tvrzeny v daňovém přiznání, a to proto, že podobná tvrzení dříve v žádném daňovém přiznání netvrdila. Dále považovala žalobkyně za nestandardní, pokud ji správce daně vyzýval jen k uspokojivému doložení rozdílu mezi cenou podle správce daně obvyklou a cenou sjednanou, aniž byla řešena otázka ceny obvyklé a otázka „*spojitosti osob*“, které, slovy správce daně, správce daně „*uspokojivě nedoložil*“ a neprokázal, protože tyto otázky byly ve výzvě považovány zcela nedůvodně za vyřešené, ačkoliv se tak nestalo. Žalobkyně nesouhlasila ani s tím, že by bylo možné jí doručovat zprávu o daňové kontrole s odkazem na § 88 odst. 5 daňového řádu, když projednání zprávy ani neodmítla, ani se jejímu projednání nevyhýbala (jen požádala o její zaslání do datové schránky právního zástupce).
15. V části IV. žaloby žalobkyně shrnula, že má za to, že jí byly další daňové povinnosti uloženy na základě nesprávné aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP (došlo fakticky k nezákonné aplikaci uvedeného ustanovení zákona na posuzovaný případ a k nedůvodnému přesouvání důkazního břemene na žalobkyni v otázkách, které je povinen prokazovat správce daně, ačkoliv pro takový postup nebyly splněny předpoklady) a na základě nesprávně stanovené obvyklé ceny (v situaci, kdy nejde o případ spojených osob a sjednaná cena byla standardní cenou z pohledu žalobkyně i pohledu jejích konkurentů nabídnutou smluvním partnerem) a nesprávného postupu správce daně v daňovém řízení (neúplně a nesprávně provedené dokazování ohledně tvrzení, která je povinen prokazovat správce daně).
16. V dalším soud odkazuje na úplné znění žaloby.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

17. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že skutkový stav a právní posouzení jsou podrobně rozvedeny v odůvodnění napadeného rozhodnutí, jakožto i v celém předloženém spisovém materiálu. Vzhledem k tomu, že text žaloby je prakticky totožný s textem odvolání (žalobkyně uplatňuje totožné námitky jako v odvolání a nepředkládá žádné nové skutečnosti), žalovaný v podrobnostech odkazuje na napadené rozhodnutí a ve vyjádření k žalobě stručně shrnuje již vyslovené závěry.
18. K namítanému *neprokázání skutečnosti, že se jedná o osoby spojené*, žalovaný konstatoval, že příslušná zjištění správce daně jsou shrnuta v bodech [25] až [53] a [62] až [86] napadeného rozhodnutí, z nichž jednoznačně plynou důvody pro aplikaci § 23 odst. 7 ZDP. Stručně shrnuto, v daném případě byl zjištěn řetězec obchodních společností, na jehož konci stála

žalobkyně a v rámci něhož došlo k výraznému navýšení ceny. Na výzvu správce daně pak žalobkyně rozdíl mezi cenou obvyklou a cenou uhrazenou uspokojivě nevysvětlila a důkazními prostředky nijak neprokázala relevanci výše zaplacené částky. Žalovaný považuje opakování již uvedených skutečností za nadbytečné a neúčelné, v podrobnostech proto odkazuje na zmíněné body napadeného rozhodnutí. Žalovaný zároveň žádným způsobem nerozporoval žalobkyní uváděné důvody pro zadání reklamy, ať už obecně či konkrétní obchodní společnosti, avšak to nemění nic na tom, že v návaznosti na další důkazní prostředky získané správcem daně v průběhu daňové kontroly bez součinnosti s žalobkyní či získané v rámci jiných daňových řízení byly zjištěny skutečnosti, na základě kterých správci daně vznikly pochybnosti o výši sjednané ceny. Co se dále týče vědomosti žalobkyně o jejím zapojení do řetězce subjektů, žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č.j. 7 Afs 47/2013-30, z něhož vyplývá, že subjektivní stránka, tedy zda žalobkyni bylo známo (či mělo a mohlo být známo), že je součástí předmětného řetězce, není v daném případě rozhodná. Pro účely aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP je rozhodná pouze existence daného řetězce, skutečnost, že v něm žalobkyně byla zapojena, a odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami. Žalovaný konstatuje, že všechny tyto rozhodné skutečnosti byly v daňovém řízení nezpochybnitelně objasněny a prokázány, tudíž není relevantní skutečnost, zda žalobkyni bylo či mohlo být známo, že je součástí daného řetězce. K námitce ohledně zachování dostatečné míry obezřetnosti žalovaný předně uvádí, že daná námitka nesouvisí s předmětem tohoto řízení, když žalobkyni nebylo kladeno k tíži to, zda své dodavatele dostatečně prověřovala či nikoliv, nýbrž to, že byla účastna řetězce ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP. Argumentace žalobkyně by mohla být relevantní pouze ve vztahu k dani z přidané hodnoty a současně v případě, kdyby žalobkyně uplatňovala nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, což se v této situaci nestalo. Odkaz na vyjádření Finanční správy ČR, jakož i případné odkazy na judikaturu řešící problematiku daně z přidané hodnoty fungující na jiných principech, nelze považovat za přílehlavé.

19. K namítanému *chybnému stanovení ceny obvyklé* žalovaný konstatoval, že výše ceny obvyklé byla v daném případě žalovaným prokázána, přičemž úvaha žalovaného o výši ceny obvyklé je v napadeném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřena (viz závěr učiněný v bodě [59]). Při určení referenční ceny správce daně prokazatelně vycházel z údajů o cenách zjištěných u jednotlivých článků řetězce a následně ji porovnal s cenou fakturovanou žalobkyni. Je tedy zjevné, že výpočet ceny obvyklé proběhl srovnávací metodou na základě zcela objektivních kritérií, a to poskytnutých ceníků od obchodních společností Media Master s.r.o. a Česká televize a.s. a faktury za zpracování reklamních spotů od obchodní společnosti SAWAGO s.r.o., která za tuto službu stabilně účtovala 12 000 Kč obchodní společnosti KV Production Servis s.r.o. Kalkulací ceny obvyklé, popsanou jak ve zprávě o daňové kontrole, tak v napadeném rozhodnutí, správce daně unesl břemeno tvrzení i břemeno důkazní v otázce prokázání cen mezi spojenými osobami a cenami, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.
20. K namítaným *procesním pochybením* žalovaný konstatoval, že totožné námitky stran výzvy k prokázání skutečností a doručování zprávy o daňové kontrole byly vzneseny v odvolání, pročež žalovaný nepovažuje za účelné opakovaně uvádět totožné závěry a odkazuje v této souvislosti na body [108] až [119] napadeného rozhodnutí, kde byly námitky vypořádány. Zároveň z nich vyplývá, že postup správce daně byl zcela v souladu se zákonem.

21. Závěrem žalovaný shrnul, že správce daně ani žalovaný se v posuzovaném případě nedopustili žádného pochybení. Žalobkyni nebyla primárně kladena k tíži neobezřetnost při způsobu provedení reklamy, nýbrž skutečnost, že žalobkyně byla účastna předmětného obchodního řetězce ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP, z čehož neoprávněně profitovala. Základním smyslem dotčeného ustanovení je totiž optimalizace základu daně, a to bez zkoumání subjektivní stránky zapojených subjektů.

IV.

Replika

22. V replice ze dne 10. 8. 2018 žalobkyně uvedla, že spojenými osobami nejsou jakékoliv osoby, které vstoupí do smluvního vztahu, jak se mylně domnívá žalovaný, ale jen osoby, které do smluvního vztahu vstoupí s úmyslem snížit základ daně nebo zvýšit daňovou ztrátu. Ani ve vyjádření žalovaného ze dne 29. 6. 2018 není uvedeno, na základě jakých konkrétních zjištění podpořených řádným dokazováním se žalovaný domnívá, že by posuzovaný případ byl případem spojených osob jednajících s tímto úmyslem. V bodech 25 - 53 a 62 - 86 napadeného rozhodnutí není řádný důvod aplikace § 23 odst. 7 písm. b) ZDP uveden, když se zde hovoří jen o tom, že některé subjekty, se kterými žalobkyně nebyla ve smluvním vztahu, nedoložily správci daně požadované informace a on předpokládá jejich/jeho protiprávní jednání. Připouští-li žalovaný, že v zásadě existují důvody (obecné i konkrétní) pro zadání reklamy, pak sám zpochybňuje možnost aplikace § 23 odst. 7 písm. b) ZDP, neboť se jednalo o standardní smluvní vztah. Žalovaný netvrdí (tím méně prokazuje), jak žalobkyně fakticky měla ze smluvního vztahu profitovat (vyjma toho, že uskutečnění nákladů na reklamu mělo pozitivní dopad na množství zakázek společnosti). Rovněž žalovaný neprokázal, co bylo v daném případě obvyklou cenou, kterou má smysl řešit až v okamžiku, kdy jde o případ „*spojených osob*“.

V.

Vyjádření žalobkyně ze dne 7. 2. 2020

23. Ve vyjádření ze dne 7. 2. 2020 žalobkyně dále uvedla, že od ní byly nedůvodně správcem daně vyžadovány obezřetnost a faktická povědomost o všech smluvních partnerech jejího smluvního partnera (zapojení do řetězce spojených osob), přestože tyto jiné společnosti žalobkyně prokazatelně neznala, a jsou jí vytýkány věci, které byly zjištěny správcem daně u těchto subjektů, a to jen tak, že správce daně využil své pravomoci vyžadovat informace od dalších povinných subjektů (na rozdíl od možností žalobkyně). Do skupiny těchto informací spadají informace o propojenosti žalobkyní neznámých společností jednou fyzickou osobou, časový sled vystavených faktur, nekontaktnost společností, neplnění daňových povinností smluvním partnerem a dalšími jí neznámými subjekty (to je jen předpokládáno) apod. – jde o skutečnosti, které žalobkyně objektivně zjistit nemohla, a to ani v době uzavření smluvních vztahů s jejím smluvním partnerem ani v době následující. Případná odpovědnost žalobkyně za zapojení do řetězce spojených osob by pak mohla být vyvozována jen z informací, které v době uzavírání smluvních vztahů mohla znát, a nikoliv těch, které byly zjištěny mnohem později správcem daně a které by žalobkyně ani později nemohla znát, což se ale stalo v posuzovaném případě.
24. Je správci daně známou skutečností, kdy kontrola DPPO byla prováděna za zdaňovací období od 1. 9. 2011 do 31. 12. 2013, kdy první zdanitelné plnění spočívající v poskytnutí televizní reklamy ze strany společnosti KVPS bylo realizováno již dne 12. 11. 2011, další pak ve dnech 20. 3. 2012, 26. 5. 2012, 26. 1. 2013 a 17. 5. 2013, kdy správce daně měl k

dispozici analýzu sledovanosti všech odvysílaných televizních reklam a zdanitelná plnění byla zadávána v pozdějších uváděných obdobích (2012 a 2013) nepochybně i na základě toho, kdy předcházející televizní reklamy (v roce 2011) měly příznivý a významný vliv na rostoucí obrat žalobkyně, což bylo správci daně doloženo (viz účetnictví společnosti a předložené analýzy). Proto správci daně bylo tvrzeno a předkládáno dne 8. 7. 2016 vyjádření (které je součástí spisu správce daně), jehož přílohou byla tabulka výkonů a seznam vybraných investorů, jejichž realizace (resp. získání) byla důsledkem uskutečněné televizní reklamy. Žalobkyně existuje od roku 1991, reklamu zadávala samozřejmě i v době předcházející (nikoliv v podobě televizní reklamy), nicméně až v případě posuzované televizní reklamy zadávané od roku 2011 se dostavily nepřehlédnutelné pozitivní hospodářské výsledky v důsledku působení reklamy, o čemž žalobkyně předložila správci daně listinné důkazy (předcházející netelevizní reklamy, byť měly příznivý dopad, takový dopad na hospodářské výsledky společnosti neměly) – správce daně měl několik měsíců k dispozici kompletní účetnictví žalobkyně.

25. Správci daně byla dále známa i skutečnost, kdy všichni konkurenti žalobkyně na podnikatelském trhu v regionu využívali pro zajištění reklamy stejného smluvního regionálního partnera, platili obdobné ceny reklamy a neměli žádné pochybnosti o důvěryhodnosti tohoto smluvního partnera (jednalo se firmu, která po velmi dlouhou dobu v regionu působila v oblasti reklamních služeb a většina žalobkyni známých subjektů s ní spolupracovala); jinak řečeno i další podnikatelé s tímto partnerem spolupracovali a žalobkyně neměla žádné indicie (od těchto konkurentů), že by na této spolupráci bylo něco závadného. Je proto nesprávné jí vytýkat, že údajně neprovedla „*elementární průzkum trhu*“, když bylo správcem daně přehlíženo její tvrzení o tom, že věděla, že stejný smluvní partner je využíván jejími konkurenty v podnikání, kteří platili stejné ceny za reklamu jako žalobkyně (a navrhovala jako důkaz, aby si správce daně tyto informace ověřil v daňových řízeních s jejími konkurenty, což ale neučinil); již to svědčí o tom, že ji zajímalo, za jakých finančních podmínek je televizní reklama realizována (nehledě na to, že chtěla a navrhovala, aby správce daně srovnal posuzovanou cenu reklamy s cenami reklam, za které smluvní partner realizoval reklamy pro jiné subjekty. Lze jen dodat, že pokud obdobné ceny reklamy platili jiní konkurenti, jednalo se o cenu obvyklou, a pokud tomu tak není, pak správce daně neunesl důkazní břemeno k této otázce, neboť tuto obvyklou cenu reklamy nezjistil řádně. Ostatně náklady na uskutečněnou televizní reklamu nikdy nepřekročily 2 % obratu žalobkyně, což žalobkyně považuje za přiměřené.
26. Je dále otázkou, proč správce daně, pokud tvrdil některá nestandardní jednání smluvního partnera, popřípadě dalších subjektů, kteří se podle něj účastnili zapojení do řetězce spojených osob (s protiprávním úmyslem), nepodnikl kroky proti těmto společnostem již v roce 2013 a daňovou kontrolu u smluvního partnera zahájil až dne 10. 9. 2014 (více jak 1 rok po zadání poslední posuzované televizní reklamy) a většina závadných vlastností svým vznikem se řadí do období od roku 2014; nicméně žalobkyni je vytýkáno, že závadnost smluvního partnera měla zjistit již v roce 2011, a to údajně z objektivních okolností, mezi nimiž jsou personální propojenost společností spočívající v osobě, která měla dispoziční právo k účtům společností (objektivně nezjistitelné), nekontaktnost (pro správce daně a v době pozdější), neexistence sídla (smluvní partner měl skutečné sídlo – smluvní partner se pak zřejmě nenacházel v místě svého sídla v době daňové kontroly, nikoliv v době uskutečněných zdanitelných plnění). Naopak z veřejně dostupných rejstříků (z té doby) vyplývá, že jediný známý smluvní partner žalobkyně v žádném směru závadný v době uzavírání smluv nebyl. Je proto nesmyslné tvrdit, že v roce 2011-2013 se

pro žalobkyni jednalo o pochybného smluvního partnera, u kterého měla zachovat požadovanou míru obezřetnosti, neboť neexistovala žádná objektivně zjiitelná skutečnost, která by ji měla od spolupráce s ním odradit. Zároveň je nesmyslné žalobkyni vytýkat něco, co se stalo v období od roku 2014, na základě informací, které ani správce daně v roce 2011 - 2013 nezjistil, nezačal žádnou daňovou kontrolu u jmenované společnosti a „závadné informace“ zjistil až s odstupem několika let, a to na základě prověřování s využitím svých pravomocí, a kdy svůj postup ještě odůvodňuje judikaturou Nejvyššího správního soudu, vydanou většinou až po roce 2013. Měl by se proto důsledně uplatnit princip posuzování – proporcionalita – když žalobkyni lze vyčítat jen to, co mohla zjistit v době uskutečnění zdanitelného plnění v rozsahu toho, co bylo běžné a co na ní lze požadovat, aby zjistila či zjišťovala. To se ale v daném případě ze strany správce daně nestalo.

27. Žalobkyně dále uvedla, že pokud je jí ze strany správce daně vytýkána podnikatelská neobezřetnost při volbě smluvního partnera, pak

- je zvláštní, že správce daně v posuzované době nic o tvrzené závadnosti nezjistil a ani nezjišťoval, tj. jakkoliv nekonal; pokud správce daně nekonal a nevěděl, jak měla vědět žalobkyně; je dále zřejmé, že pokud by správce daně konal a řešil tvrzenou závadnost smluvního partnera, nebyla by nikdy uskutečněna zdanitelná plnění, která jsou předmětem posuzování v tomto řízení; proč správce daně nekonal, pokud údajně nebyly plněny daňové povinnosti smluvním partnerem v uvedeném období?;
- cena realizovaného plnění nebyla neobvyklá, kdy neexistuje žádný právní předpis, který by stanovil, jak zjistit cenu obvyklou, kdy správce daně není tím, kdo by měl posuzovat hospodárnost vynakládání finančních prostředků společnosti;
- žalobkyně existuje téměř 30 let, mnohokrát proběhly kontroly ze strany správce daně, aniž bylo zjištěno cokoli závadného, kdy daně vždy řádně platila a platí (ostatně i doměrek DPPO včetně penále a úroku z prodlení v této věci již byl, přestože žalobkyně je přesvědčena o neoprávněnosti postupu správce daně a brání se v tomto řízení, zaplacen) a nyní nedůvodným postupem správce daně je podezřelá z toho, že měla spáchat daňový podvod, což se jí velice dotýká a poškozují její dobré jméno, nehovoře o tom, že v období následujícím byla opakovaně navštěvována ze strany pracovníků správce daně, aby kontrolovali další a další otázky v jejím účetnictví, a na místo toho, abych se žalobkyně zabývala podnikatelskou činností, musí svůj čas zcela neúměrně věnovat poskytování součinnosti správci daně.

28. V ostatním odkazuje žalobkyně na předchozí písemná podání.

VI.

29. Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 29. 1. 2020, č.j. 30 Af 23/2018-61, žalobu zamítl a rozhodl, že žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

30. Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalobkyně shora označený rozsudek Krajského soudu v Plzni zrušil a věc vrátil zdejšímu soudu k dalšímu řízení.

VII.

Posouzení věci soudem

31. Vzhledem k tomu, že po zrušovacím rozhodnutí Nejvyššího správního soudu žalobkyně souhlasila s projednáním věci bez jednání, a žalovaný ve lhůtě dvou týdnů od doručení

výzvy předsedy senátu nevyjádřil nesouhlas s projednáním věci bez jednání, ač byl poučen o tom, že v takovém případě se bude mít za to, že souhlas je udělen, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“), o věci samé bez jednání.

32. V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.
33. Podle § 110 odst. 4 s.ř.s. zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí.

A.

34. V souladu s § 110 odst. 4 s.ř.s. byl soud po zrušení předchozího rozsudku v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 13. 12. 2023, č.j. 2 Afs 132/2020 - 72.
35. Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku uvedl: *„Podle § 23 odst. 7 věty první ZDP, ve znění rozhodném pro dotčená zdaňovací období, platilo, že liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami [resp. nespojenými osobami dle nyní účinného znění] v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Spojenými osobami se pak podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP rozumí také jinak spojené osoby, kterými jsou i osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.[18] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30, konstatoval, že „dikce § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona č. 586/1992 Sb., 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. Dopadá na všechny osoby v řetězci, které se takového vztahu, ať již přímo nebo nepřímo, účastnily a profitovaly z něj (snížením základu daně nebo zvýšením daňové ztráty). Je výlučně na daňovém subjektu, jako koncovém účastníku řetězce, aby správci daně - k jeho výzvě - uspokojivě doložil a prokázal relevantními důkazy, že zde existovaly racionální důvody pro nákup zboží či služeb za ceny, které přesahují (zde cca 20x) ceny v běžných obchodních vztazích (mezi nezávislými osobami). Otázka prokázání zavinění daňového subjektu při správě daní (oproti řízení trestnímu) je v tomto směru irelevantní skutečností.“ V rozsudku ze dne 28. 1. 2021, č. j. 3 Afs 393/2019-43, NSS obecně uvedl, že správce daně nese důkazní břemeno ohledně existence jinak spojených osob a že se ceny mezi těmito osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami. Má-li tyto skutečnosti za prokázané, musí dát daňovému subjektu prostor k uspokojivému vysvětlení rozdílu mezi cenami. V souvislosti s východiskem, podle kterého správce daně není povinen prokázat, že daňový subjekt byl do řetězce jinak spojených osob zapojen vědomě, dále uvedl, že ustanovení § 23 odst. 7 ZDP je „konstruováno objektivně tak, že rozhodující je odlišnost sjednaných cen mezi spojenými osobami od cen mezi nezávislými subjekty nebo obdobných podmínek, bez uspokojivého doložení tohoto důvodu, a (...) neposkytuje prostor pro hodnocení subjektivní stránky jednání spojených osob“. Ke spojení osob ve smyslu citovaného ustanovení poukázal na cíl spočívající v dosažení zvýšení nákladů a snížení daně. Tento rozsudek NSS byl předmětem ústavní stížnosti, kterou Ústavní soud odmítl usnesením ze dne 18. 5. 2021, sp. zn. IV. ÚS 880/21. Naopak v rozsudku ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67, NSS dospěl k závěru, který vtělil do právní věty, dle níž „předpokladem úpravy základu daně podle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, je zjištění,*

že se jedná o vztah mezi spojenými osobami. Až poté, co správce daně unese důkazní břemeno ve vztahu k této podmínce, může přikročit k posuzování, zda se ceny sjednané mezi spojenými osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Závěr o tom, že účastníci právního vztahu jsou osobami jinak spojenými ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 citovaného zákona, proto nelze dovozovat toliko ze skutečnosti, že v posuzovaném případě existuje rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou.“ Konstatoval přitom, že „zjištění, zda se sjednaná cena liší od ceny obvyklé, respektive od ceny, která by byla sjednána za obdobných podmínek mezi nespojenými osobami, totiž přichází v úvahu jen tehdy, unese-li správce daně břemeno tvrzení a břemeno důkazní ve vztahu k prokázání, že se v posuzovaném případě jedná o právní vztah vytvořený mezi spojenými osobami (v daném případě mezi tzv. jinak spojenými osobami). Podmínky aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů (...) představují určitý algoritmus, v němž je nezbytně třeba dodržet pořadí jednotlivých kroků. Pouze za situace, kdy správce daně zjistí, že dotčené subjekty jsou osobami spojenými, může posuzovat, zda cena mezi nimi sjednaná překročila cenu obvyklou. Opačný postup je nepřijatelný, neboť samotné překročení ceny obvyklé (byť se může jednat o překročení markantní), nutně neznačí, že si daňový subjekt počíná nezákonným způsobem, či že účelem existujícího právního vztahu je získání zakázané daňové výhody, respektive krácení státu na daních.“ Podle tohoto rozhodnutí tedy ze samotného navýšení ceny nelze bez dalšího usuzovat na propojenost daňových subjektů podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP. Vysoká cena může představovat prvotní indicii pro zkoumání, zda jde o spojené osoby. Nemůže však jít o vodítko jediné. V dané věci se však nejednalo o řetězec subjektů, v němž by docházelo k přeprodávání totožné služby, neboť „správcem daně vymezený řetězec sestával toliko z dodavatele nájemních ploch, společnosti PAMBROKE a společnosti D. D. D. SERVIS, tj. odběratele. [...] o žádném řetězci ve skutečnosti ani hovořit nelze, neboť se v základních obrysech jedná o běžný obchodní model, přičemž žalovaný na žádné nestandardní okolnosti, vyjma navýšení ceny, v napadeném rozhodnutí neupozornil.“ Podobně se NSS vyslovil i v rozsudku ze dne 10. 9. 2021, č. j. 1 AfS 110/2021-78, kde tento výklad do jisté míry posunul v tom smyslu, že vysokou cenu označil za jednu z indicií pro zkoumání existence spojených osob, která vede k tomu, aby byly zjišťovány další okolnosti.”

36. Nejvyšší správní soud dále uvedl: „Rozhodující senát dospěl k závěru o rozpornosti stávající judikatury Nejvyššího správního soudu ohledně podmínek aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP, a to mezi rozsudky ze dne 28. 1. 2021, č. j. 3 AfS 393/2019-43, a ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 AfS 109/2021-67; zjistil přitom, že názory v nich vyjádřené nejsou u tohoto soudu ojedinělé. Postupem podle § 17 odst. 1 s. ř. s proto věc usnesením ze dne 22. 12. 2021, č. j. 2 AfS 132/2020-56, předložil k rozhodnutí rozšířenému senátu, a to s otázkou, zda „zjištění existence výrazně zvýšené ceny předmětu smlouvy oproti ceně obvyklé bez uspokojivého vysvětlení rozdílu je dostatečnou podmínkou pro závěr o spojení osob za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nebo zda musí být správcem daně prokázány další skutečnosti v jednání daňového subjektu, které nasvědčují neobvyklosti obchodní transakce.“ Předkládající senát měl přitom za to, že prokázat spojení osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP [tedy že daňové subjekty vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty] je sice pro správce daně obtížné, přesto k tomu nepostačí toliko zjištění nadhodnocené ceny. Výjimkou by mohla být pouze situace, kdy by přemrštěnost ceny byla zcela zjevná a okolnosti konkrétního případu by nenabízely žádné jiné rozumné vysvětlení než to, že uskutečněná transakce je projevem spojení osob za účelem získání daňové výhody. Nelze-li spojení osob za účelem snížení daňové povinnosti prokázat, nemůže být základ daně upraven podle § 23 odst.

7 ZDP; nepřiměřenost ceny je řešitelná pouze v rámci posouzení účelnosti výdaje v dané výši ve vztahu k dosažení, zajištění či udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.”

37. Nejvyšší správní soud dále uvedl: „Rozšířený senát usnesením ze dne 31. 10. 2023, č. j. 2 Afs 132/2020-63 (dále jen „usnesení RS“), věc předkládajícímu senátu vrátil. Naznal totiž, že v ní nemůže rozhodnout, neboť v jeho pravomoci není tvorba akademických rozhodnutí, která nemohou být předkládajícím senátem využita v jím řešeném případě (srov. odst. [16]); v projednávané věci totiž dle názoru rozšířeného senátu není jasné, zda je položená otázka relevantní pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti (srov. odst. [17]). Shrnu, že jádrem sporu prolínajícím se správním i soudním řízením je zejména otázka, zda daňové orgány dostatečně odůvodnily svůj závěr o tom, že stěžovatelka byla jednou ze součástí jinak spojených osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP. Rozšířený senát zdůraznil, že v rozsudku sp. zn. 1 Afs 109/2021 považoval NSS za odlišující kritérium od judikaturní linie založené rozsudkem sp. zn. 7 Afs 47/2013 právě otázku (ne)existence řetězce subjektů. První senát tehdy řešil situaci, kterou vyhodnotil tak, že daňový subjekt nebyl součástí řetězce subjektů; závěr o spojení osob tedy byl zjevně založen pouze na samotné skutečnosti navýšení ceny, což považoval za nepřijatelné. Rozšířený senát konstatoval, že „stěžovatelka v nyní řešené věci zejména namítá, že správní orgány nedostatečně odůvodnily závěr o jinak spojených osobách a že správce daně musí prokázat vědomé či úmyslné zapojení do smluvního vztahu, jehož účelem je snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, aby šlo o jinak spojené osoby podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Argumentace k tomu, že jediným kritériem pro správní orgány byla cena, se explicitně objevuje až v kasační stížnosti. Věc řešená předkládajícím senátem se tak liší od věci řešené v rozsudku D.D.D. SERVIS OPAVA I (sp. zn. 1 Afs 109/2021). Předmětem sporu je v prvé řadě přezkoumatelnost závěrů žalovaného a potažmo krajského soudu, ohledně toho, zda lze stěžovatelku považovat za jinak spojenou osobu“ (srov. odst. [30] usnesení RS). Poukázal na to, že „skutkové i právní závěry v této věci jsou značně nepřehledné. Správní orgány i krajský soud vysly zejména ze samotného zapojení stěžovatelky do řetězce, ale vedle toho opakovaně v různých souvislostech poukázaly i na podle nich nestandardní okolnosti týkající se tohoto řetězce. (...) V prvé řadě musí být závěry krajského soudu, případně žalovaného, přezkoumatelné. Pokud přezkoumatelné budou, pak musí být zřejmé, o jaké konkrétní skutečnosti opřel žalovaný a krajský soud své závěry o tom, že je stěžovatelka jinak spojenou osobou.“ (srov. odst. [31] usnesení RS). Rozšířený senát poukázal taktéž na to, že v projednávané věci byla stěžovatelka, alespoň podle názoru krajského soudu, minimálně ve většině posuzovaných reklam součástí řetězce subjektů, ve kterém docházelo k přeprodeji služby. První senát se však ve svých rozsudcích sp. zn. 1 Afs 109/2021 a sp. zn. 1 Afs 110/2021 opřel o to, že nešlo o zapojení daňového subjektu do řetězce dodavatelů. (srov. odst. [32] usnesení RS). Nad rámec výše uvedeného rozšířený senát vysvětlil, že třetí senát v rozsudku sp. zn. 3 Afs 393/2019 nedospěl k závěru, že „pro spojení osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů je postačující, že došlo k navýšení ceny oproti ceně obvyklé, jak uvádí předkládající senát. Rozpor mezi těmito rozsudky (tj. sp. zn. 3 Afs 393/2019 a sp. zn. 1 Afs 109/2021) proto neexistuje“; třetí senát totiž vycházel ze skutečnosti, že daňový subjekt byl zapojen do řetězce jinak spojených osob (srov. odst. [36] usnesení RS). Rozšířený senát pak uzavřel, že „druhý senát musí předně posoudit, zda je rozhodnutí žalovaného a napadený rozsudek vůbec přezkoumatelný. Dospěje-li k závěru, že ano, pak musí posoudit, z jakého důvodu považovaly správní orgány a krajský soud stěžovatelku za jinak spojenou osobu. Pokud by tímto důvodem byla pouze navýšená cena plnění a shledal-li by rozpor v prejudikatuře, nebo by se od ní chtěl odchýlit, mohl by věc znovu postoupit k rozhodnutí rozšířenému senátu“ (srov. odst. [39] usnesení RS).”

38. Nejvyšší správní soud dále uvedl: „Rozhodující senát se tedy nejprve, v souladu se shora citovanými pokyny usnesení RS, zabýval tím, zda je napadený rozsudek vůbec přezkoumatelný [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], neboť jen u takového rozhodnutí lze zpravidla vážit další kasační námitky. Pokud jde o obsah samotného pojmu nepřezkoumatelnost, odkazuje Nejvyšší správní soud na svou ustálenou judikaturu k této otázce; srov. např. rozsudky NSS ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007-64, či ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005-245. Nepřezkoumatelností rozsudku pro nedostatek důvodů je nemožnost přezkoumat dané rozhodnutí, tj. zjistit jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-76, č. 1566/2008 Sb. NSS). Druhý senát vyšel ze závěru rozšířeného senátu, že pro posouzení stěžejní otázky v nynější věci, zda žalovaný unesl své důkazní břemeno ohledně toho, že stěžovatelka byla spojenou osobou ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP, je třeba mít postaveno najisto a precizně odůvodněno, na základě jakých konkrétních skutečností k tomuto závěru dospěl. Je totiž třeba rozlišovat, zda 1/ bylo prokázáno (a na základě jakých a jak přesvědčivých indicií se tak stalo), že daňový subjekt byl součástí řetězce jinak spojených osob [viz rozsudek NSS sp. zn. 3 Afs 393/2019], nebo jestli 2/ se jednalo o případ, kdy daňový subjekt součástí takového řetězce subjektů ve skutečnosti nebyl, resp. toto nebylo dostatečně podloženo. Tak tomu přitom může být například proto, že správcem daně vymezený „řetězec“ sestával toliko z dodavatele, jedné další společnosti a odběratele (což představuje běžný obchodní model), pokud současně jedinou nestandardní okolností bylo navýšení ceny [viz rozsudek sp. zn. 1 Afs 109/2021]. Odůvodnění toho, zda a proč stěžovatelka byla součástí řetězce, je tedy v řešené věci kruciólní otázkou; její řádné nezodpovězení by znamenalo nemožnost přezkoumat závěr o tom, že stěžovatelka byla spojenou osobou ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP. Krajský soud k existenci samotného řetězce uvedl, že „na správci daně leželo břemeno tvrzení a důkazní břemeno ohledně naplnění podmínek aplikace § 23 odst. 7 ZDP (srov. rozsudky NSS ze dne 26.3. 2013, č. j. 9 Afs 87/2012-50, a ze dne z 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, publ. pod č. 2548/2012 Sb. NSS). Tuto svou povinnost správce daně splnil, když doložil existenci řetězce dodavatelů, jehož koncovým článkem byl žalobce“ (srov. odst. [48] napadeného rozsudku). Dále toliko konstatoval, že „poskytnutí služby za reklamu 1 bylo zjištěno v řetězci firem: Česká televize → KV Production Servis, s.r.o. → TIMA, spol. s r. o., a poskytnutí služby za reklamu 2 a 3 bylo zjištěno v řetězci firem: Česká televize → Brenta s.r.o. → ??? → KV Production Servis, s.r.o. → TIMA, spol. s r. o. (srov. odst. [55]); poskytnutí služby za reklamu 4 bylo zjištěno v řetězci firem: Česká televize → Action Racing Mania, s.r.o. → ??? → KV Production Servis, s.r.o. → TIMA, spol. s r. o., a poskytnutí služby za reklamu 5 bylo zjištěno v řetězci firem: Česká televize → Light promotion s.r.o. → ??? → KV Production Servis, s.r.o. → TIMA, spol. s r. o.“ (srov. odst. [56]). Nejvyšší správní soud předně zdůrazňuje, že v případě reklamy č. 1 se jedná pouze o obchodní vztah poskytovatele, jediného zprostředkovatele a odběratele. K takové situaci však již dříve vyslovil, že o žádném „řetězci“ ve skutečnosti ani hovořit nelze, neboť se v základních obrysech jedná o běžný obchodní model (srov. rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 109/2021); krajský soud přitom nikterak nevysvětluje, proč by tomu v řešené věci mělo být jinak, resp. z jakých důvodů by takový obchodní vztah tří subjektů měl naplňovat znaky řetězce spojených osob. V případě reklam č. 2 – 5 sice v „řetězci“, skrze nějž si stěžovatelka obstarala svou propagaci, figuroval též další subjekt (zjištěn a popsán byl vždy pouze jeden navíc oproti reklamě č. 1, tj. byli zapojeni celkem dva „zprostředkovatelé“), avšak absentuje bližší odůvodnění toho, proč takový obchodní model bez dalšího objektivně

představuje právní vztah vytvořený převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty Současně krajský soud zdůraznil, že správci daně vznikly pochybnosti o výši sjednaných cen za obstarání televizní reklamy (odst. [46]); výzvou k doložení rozdílu mezi sjednanými cenami a cenami zjištěnými správcem daně, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za obdobných podmínek, proto dle něj přešlo důkazní břemeno na stěžovatelku (srov. odst. [48]). Té je pak vytýkáno, že tyto pochybnosti žádnými relevantními důkazními prostředky neodstranila (srov. odst. [53]). Zároveň krajský soud poukázal (spíše než na skutečnosti svědčící o zapojení stěžovatelky do objektivně existujícího řetězce, který vznikl převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty) na subjektivní jednání (postup) stěžovatelky při zajišťování své propagace, resp. sjednávání ceny za jí poskytovanou reklamu. Zmínil to, že pokud „by si daňový subjekt prověřil možnost odvysílání sponzorského vzkazu „nezprostředkované“, přímo od České televize, zjistil by, že inzertní prostor byl v daném období obchodován jak Českou televizí, tak korporací Media Master, a právě sám daňový subjekt by měl možnost (i jako jediný sponzor) získat odvysílání sponzorského vzkazu v tomto případě za cenu několikanásobně nižší. Odvolacímu orgánu se jako zcela nestandardní jeví neprovedení ověření dané nabídky na trhu. Pokud daňový subjekt znal skutečného poskytovatele uvedených služeb (tj. Českou televizi), bylo nejjednodušší tuto korporaci se svým požadavkem oslovit přímo a získat tak základní informace o ceně této služby“ (srov. odst. [53]). Jakkoli jde o argumentaci racionální, vytýká stěžovatelce zejména to, že nepostupovala jinak (tj. nesjednala poskytnutí reklamy přímo s Českou televizí, v důsledku čehož by za toto plnění neplatila dle správce daně přemrštěnou cenu). Tyto výhrady ovšem nejsou vůbec založeny na tom, že by stěžejní skutečností mělo být, že stěžovatelčin (dle jejího tvrzení letitý, ověřený a pro ni spolehlivý) smluvní partner – zprostředkovatel reklamy byl součástí řetězce dodavatelů. Stěžovatelce lze tedy přisvědčit v tom, že celé odůvodnění závěrů krajského soudu stojí v zásadě právě na rozhodující okolnosti, že zjištěná cena poskytnutého plnění (reklamy) se se lišila od ceny obvyklé. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že aby bylo možné učinit závěr o tom, že stěžovatelka byla spojenou osobou ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP, bylo by předně nezbytné lépe odůvodnit objektivní existenci správcem daně tvrzeného řetězce subjektů vytvořeného převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, do něž byla stěžovatelka zapojena (aby bylo možné postupovat podle závěrů vyslovených např. v rozsudku NSS sp. zn. 3 Afs 393/2019); bez spolehlivého prokázání této skutečnosti totiž současně platí také právní názor, že „samotné překročení ceny obvyklé (byť se může jednat o překročení markantní), nutně neznačí, že si daňový subjekt počíná nezákonným způsobem, či že účelem existujícího právního vztahu je získání zakázané daňové výhody, respektive krácení státu na daních“ (srov. rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 109/2021). Z tohoto důvodu kasační soud naznal, že napadený rozsudek nemůže přezkoumat, neboť z jeho odůvodnění jednoznačně neplyne, kterou ze shora naznačených judikатурních linií je namístě následovat.”

B.

39. Předně je nezbytné uvést, že v době rozhodování soudu zde již byla judikatura v případech skutkově obdobných případu žalobkyně. V souladu s ustanovením § 13 občanského zákoníku, podle kterého každý, kdo se domáhá právní ochrany, může důvodně očekávat, že jeho právní případ bude rozhodnut obdobně jako jiný právní případ, který již byl rozhodnut a který se s jeho právním případem shoduje v podstatných znacích; byl-li právní případ rozhodnut jinak, má každý, kdo se domáhá právní ochrany, právo na přesvědčivé vysvětlení důvodu této odchylky, soud ze závěrů této judikatury vycházel i posouzení nyní souzené věci.

40. Jde o věci BAU-STAV a.s. v. Odvolací finanční ředitelství rozhodnutou Nejvyšším správním soudem rozsudkem ze dne 19. 4. 2023, č.j. 1 Afs 104/2022-44 (daň z příjmů právnických osob), CZ Hartmann, s.r.o. v. Odvolací finanční ředitelství rozhodnutou Nejvyšším správním soudem rozsudkem ze dne 31. 3. 2022, č.j. 3 Afs 427/2019-40 (daň z příjmů právnických osob), a VJB PARTNER, spol. s r.o. v. Odvolací finanční ředitelství rozhodnutou rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2021, č.j. 3 Afs 393/2019-43 (daň z příjmů právnických osob), ze dne 26. 8. 2020, č.j. 8 Afs 78/2018-65 (daň z přidané hodnoty), a ze dne 5. 8. 2020, č.j. 10 Afs 11/2020-55 (daň z přidané hodnoty).
41. Dlužno doplnit, že rozsudkem ze dne 12. 8. 2022, č.j. 8 Afs 358//2019-86, Nejvyšší správní soud rozhodl přímo ve věci žalobkyně, kdy šlo o daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce ledna a května 2013, resp. zdanitelná plnění přijatá žalobkyní od dodavatele KV Production Servis, s. r. o. za obstarání reklamy při příležitosti TV pořadu „Cestou necestou s Miroslavem Donutilem“ vysílané dne 26. 1. 2013 (dále jen „lednové plnění“) a „Vyprávěj“ vysílané dne 17. 5. 2013. Šlo tedy o stejné případy, které byly v nyní souzené věci předmětem doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013. Kasační stížnost žalobkyně byla zamítnuta.

C.

42. 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.
43. Podle § 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.
44. Podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů 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.
45. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 4. 2023, č.j. 1 Afs 104/2022-44, k výkladu těchto ustanovení uvedl: „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).“

a)

46. Soud neshledal důvodnými námitky žalobkyně o tom, že správní orgány „neprokázaly, že se ve věci jedná o spojené osoby”.
47. I zde lze odkázat na závěry, ke kterým dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 4. 2023, č.j. 1 Afs 104/2022-44. Nejvyšší správní soud uvedl: „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). 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.“ 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.“ 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. 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 M. J., 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.”

48. V rozsudku ze dne 31. 3. 2022, č.j. 3 Afs 427/2019-40, Nejvyšší správní soud uvedl: „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.“
49. V rozsudku ze dne 28. 1. 2021, č.j. 3 Afs 393/2019-43, Nejvyšší správní soud uvedl: „Spojenou osobou podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, je tak každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jehož důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Právě touto osobou je v nynější věci stěžovatelka, konečná příjemkyně reklamních služeb, která si náklady na ně vynaložené podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uplatnila za účelem výpočtu základů daně za příslušná zdaňovací období. Nejvyšší správní soud současně konstantně judikuje, že ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je „konstruováno objektivně tak, že rozhodující je odlišnost sjednaných cen mezi spojenými osobami od cen mezi nezávislými subjekty za stejných nebo obdobných podmínek, bez uspokojivého doložení tohoto důvodu, a [...] neposkytuje prostor pro hodnocení subjektivní stránky jednání spojených osob“ (viz rozsudek ze dne 23. 4. 2020, č. j. 4 Afs 468/2019 – 37). Jinými slovy, není povinností daňových orgánů prokázat, že daňový subjekt byl do řetězce jinak spojených osob zapojen vědomě. Postačí, pokud daňové orgány doloží, že zde je řetězec dodavatelů, že je v něm zapojen daňový subjekt, že došlo k toku finančních prostředků souvisejících s dodávkou pro daňový subjekt a zároveň že prokazatelně existuje odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami (viz například rozsudky tohoto soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30, a č. j. 7 Afs 48/2013-31, či ze dne 29. 5. 2018, č. j. 2 Afs 131/2018-59).“ Nejvyšší správní soud dále uvedl: „Nedůvodná je rovněž související námitka, dle které neobstojí závěr, že stěžovatelka věděla, anebo měla vědět, že je zapojena do podvodného dodavatelského řetězce; ten je podle stěžovatelky v rozporu s judikaturou opřen o zjištění, že některé subjekty sídlily na virtuálních adresách, případně nezveřejňovaly účetní závěrky. Krajský soud v odst. 30 napadeného rozsudku s přílehlavým odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Afs 47/2013-30, zcela správně vysvětlil, že ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů neskýtá pro hodnocení zavinění (subjektivní stránky) žádný prostor (viz též další rozhodnutí tohoto soudu citovaná v odst. [34] tohoto rozsudku), a proto tento aspekt věci nebral při svém rozhodování v potaz.“
50. S ohledem na závěry shora citované judikatury Nejvyššího správního soudu je tedy nezbytné shledat nedůvodnými námitky žalobkyně o tom, že „žádným provedeným důkazem nebylo zjištěno, že by žalobkyně jakkoli věděla či z okolností musela vědět o svém zapojení do údajného řetězce“ či že „důkazní povinností bylo prokázání úmyslného zapojení do smluvního vztahu“. Tyto skutečnosti nebyly správní orgány povinny prokazovat.
51. Nad rámec tohoto závěru je vhodné uvést, že otázka „vědomosti“ má význam ve věcech daně z přidané hodnoty, nikoli ve věcech daně z příjmů právnických osob. Jak pak vyplývá

z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2022, č.j. 8 Afs 358//2019-86, „vědomostní test“ vyzněl v neprospěch žalobkyně.

52. Nedůvodnými jsou i námitky žalobkyně o tom, že v předmětných případech nijak „neprofitovala“. „Profit“ žalobkyně totiž v případě prokázání podmínek pro aplikaci § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů spočíval v tom, že si jako konečná příjemkyně reklamních služeb náklady na ně vynaložené podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uplatnila za účelem výpočtu základů daně za příslušná zdaňovací období (viz. první a druhá věta z citace z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2021, č.j. 3 Afs 393/2019-43).
53. Nedůvodnými jsou pak i námitky žalobkyně o „*důvodech pro výběr smluvního partnera, důvodech pro zadání reklamy, že odvysíláním reklam došlo k nárůstu příjmů, že stejnou formou reklamy využívají i přímí konkurenti žalobkyně, že došlo k nárůstu realizovaných zakázek, kolik činily náklady za reklamu ve vztahu k obratu společnosti, že jmenovaná společnost nebyla pro žalobkyni neznámou, že si objednala obstarání reklamy tzv. na klíč*“, ze kterých žalobkyně dovozovala, že jednala s péčí řádného hospodáře, i námitky žalobkyně o tom, že „*smluvní partner byl pro žalobkyni zcela spolehlivým smluvním partnerem, který svým závazkům z předchozích zakázek dostál, že před uzavřením každé konkrétní smlouvy žalobkyni nebyly známy žádné veřejné informace, které by jeho pověst jakkoli zpochybňovaly, že neznala smlouvu mezi Českou televizí a smluvním partnerem, že skutečnosti které měly podle správce daně zpochybnit důvěryhodnost smluvního partnera nebyly v době uzavírání smluv a realizace zakázky smluvním partnerem známy*“, ze kterých žalobkyně dovozovala, že zachovala dostatečnou míru opatrnosti (obezřetnosti) při uzavírání smluvních vztahů v rámci své činnosti, neboť nebyly ve věci nijak rozhodné. Nevypovídají totiž nic o tom, zda správní orgány prokázaly nebo neprokázaly, že se ve věci jedná o spojené osoby. Jde-li o opakované odkazy žalobkyně na problematiku daně z přidané hodnoty, tyto nejsou příkladné, neboť právní úprava je v případě daně z příjmů právnických osob jiná.
54. Pokud jde o Nejvyšším správním soudem ve zrušujícím rozsudku zmiňovaný rozsudek ze dne 18. 8. 2021, č.j. 1 Afs 109/2021-67, Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku uvedl, že „*existence právního vztahu je tedy toliko jednou (nikoliv však jedinou) z podmínek, které musí být splněny, aby bylo možné hovořit o jinak spojených osobách. Daňové orgány však musí prokázat rovněž přítomnost nezvyklých okolností, které vedou k závěru, že zastíraným účelem právního vztahu je získat neoprávněné daňové zvýhodnění.*“ Dále uvedl, že „*zjištění, zda se sjednaná cena liší od ceny obvyklé, respektive od ceny, která by byla sjednána za obdobných podmínek mezi nespojenými osobami, totiž přichází v úvahu jen tehdy, unese-li správce daně břemeno tvrzení a břemeno důkazní ve vztahu k prokázání, že se v posuzovaném případě jedná o právní vztah vytvořený mezi spojenými osobami (v daném případě mezi tzv. jinak spojenými osobami). Podmínky aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů popsané v bodě [33] tohoto rozsudku představují určitý algoritmus, v němž je nezbytně třeba dodržet pořadí jednotlivých kroků. Pouze za situace, kdy správce daně zjistí, že dotčené subjekty jsou osobami spojenými, může posuzovat, zda cena mezi nimi sjednaná překročila cenu obvyklou. Opačný postup je nepřijatelný, neboť samotné překročení ceny obvyklé (byť se může jednat o překročení markantní), nutně neznačí, že si daňový subjekt počíná nezákonným způsobem, či že účelem existujícího právního vztahu je získání zakázané daňové výhody, respektive krácení státu na daních.*“ Dále Nejvyšší správní soud uvedl: „*Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že 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. Kasačnímu soudu je z jeho rozhodovací činnosti známo, že*

žalovaný již v minulosti (v jiných řízeních) dovozoval znak propojenosti ze zjištění o nadhodnocené ceně reklamy (viz např. rozsudek ze dne 13. 2. 2020, č. j. 7 Afs 176/2019-26). Činil tak nicméně za situace, kdy navýšení bylo zcela očividné na první pohled (např. více než 200násobné navýšení ceny) a současně k tomu přistoupily i další podezřelé okolnosti (nestandardní obsah smluv, zanedbatelný přínos reklamy pro činnost daňového subjektu a další). V posuzované věci nicméně žalovaný v napadeném rozhodnutí žádnou obdobnou argumentaci nepředestřel a při posuzování, zda se jedná o jinak spojené osoby, vycházel toliko ze zjištění o navýšení ceny oproti ceně obvyklé. Takový postup je však zcela nedostačující, neboť tím fakticky dochází ke splnutí první a druhé podmínky algoritmu. Nejvyšší správní soud nepochybně, že vysoká cena (je-li na první pohled zřejmá) může představovat pro správce daně prvotní indicii pro zkoumání, zda se ve věci nejedná o spojené osoby. Nemůže však představovat jediné vodítko, jako tomu bylo v nyní posuzované věci, respektive, jak uvedl v napadeném rozhodnutí žalovaný. Nejvyšší správní soud uzavřel, že „přisvědčil první kasační námitce stěžovatele, že bylo povinností žalovaného zkoumat případnou existenci jiných okolností, které by nasvědčovaly tomu, že se jedná o právní vztah, který vznikl převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, tj. že stěžovatel a společnost PAMBROKE jsou jinak spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů. V tomto směru však žalovaný důkazní břemeno neunesl a krajský soud tedy věc posoudil nesprávně, když dovodil, že existenci vztahu mezi jinak spojenými daňové orgány prokázaly.”

55. Oproti věci souzené Nejvyšším správním soudem pod sp.zn. 1 Afs 109/2021 správní orgány ani soud netvrdí, že k by k prokázání, že se ve věci jednalo o spojené osoby, postačovala „existence právního vztahu” ani že by „vysoká cena představovala jediné vodítko pro zkoumání, zda se ve věci nejedná o spojené osoby”. Oproti věci souzené Nejvyšším správním soudem správní orgány prokázaly „přítomnost nezvyklých okolností, které vedou k závěru, že zastíraným účelem právního vztahu bylo získat neoprávněné daňové zvýhodnění”, resp. že „přistoupily i další podezřelé okolnosti”, resp. zkoumaly „případnou existenci jiných okolností, které by nasvědčovaly tomu, že se jedná o právní vztah, který vznikl převážně za účelem snížení základu daně”.
56. Této skutečnosti si byla vědoma i žalobkyně, když na straně 5 žaloby v úvodu předposledního odstavce uvedla: „Popisoval-li správce daně ve zprávě o daňové kontrole některá nestandardní jednání našeho smluvního partnera (ze kterých vyvozuje naše zapojení do řetězce spojených osob)...” Nebo když ve druhém odstavci na straně 8 žaloby uvedla: „Správce daně opakovaně rekapituloval nestandardní chování jmenované společnosti, popř. dalších společností, a neplnění povinností z jejich strany (absence statutárního orgánu, nezveřejnění účetní závěrky, nekontaktnost vůči správci daně, pohyby finančních prostředků na účtech, příbuzenský či jinak spojené osoby, které společnosti zastupovali apod.)”.
57. Žalovaný již v odstavci 2 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že „správci daně vznikly pochybnosti o výši sjednaných cen za obstarání televizní reklamy a dále pochybnosti o účelu těchto obchodních transakcí”. V odstavci 3 odůvodnění napadeného rozhodnutí zmínil, že zjištění správce daně byla podrobně specifikována ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 13. 2. 2017. Dlužno na tomto místě zmínit, že tato výzva skutečně obsahovala sdělení všech zjištěných skutečností, přičemž měla 38 stran a již v její úvodní části bylo uvedeno, že „v souvislosti s obstaráním reklamy vznikly pochybnosti o tom, zda sjednané ceny nepřesahují kritérium tržní přiměřenosti a dále pochybnosti o účelu takto realizovaných obchodních vztahů”.

58. Pokud jde o zdaňovací období od 1. 9. 2011 do 31. 12. 2013, kdy šlo o trojčlenný řetězec Česká televize → KV Production Servis, s.r.o. → TIMA, spol. s r. o. a nejméně čtyřčlenný řetězec Česká televize → Brenta s.r.o. → ??? → KV Production Servis, s.r.o. → TIMA, spol. s r. o., žalovaný v bodu 39 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl: „*V rámci naplnění základních zásad při správě daní uvedených v ustanovení § 5 až 9 daňového řádu správce daně prověřoval okolnosti, které by se mohly vztahovat k nestandardnímu navýšení konečné ceny fakturované daňovému subjektu za poskytnutí předmětné služby korporací KV Production servis. Za tím účelem zjistil správce daně následující skutečnosti:*

Korporace KV Production servis:

- Jednatelkou Korporace KV Production servis byla od 17. 9. 2004 do 30. 10. 2014 paní P. Č., dat. nar. X.;

- Ze sbírky listin vedené v obchodním rejstříku správce daně zjistil, že korporace KV Production servis nikdy nezveřejnila svou účetní závěrku způsobem stanoveným v ustanovení paragraphu 21a zákona o účetnictví

- Správce daně vynaložil značné úsilí o součinnost s korporací KV Production servis. Jak je však podrobně popsáno ve zprávě o daňové kontrole (str. 9), všechna snaha správce daně byla marná. Společnost KV Production servis byla nekontaktní;

- Správce daně zjistil, že korporace KV Production servis měla u peněžního ústavu Raiffeisenbank a.s. veden bankovní účet, na kterém docházelo v roce 2012 k pohybu finančních prostředků v objemech odpovídajících jednotkám miliónů Kč. Prověřením těchto pohybu finančních prostředků bylo správcem daně zjištěno, že úplaty hrazené bezhotovostně ve prospěch tohoto účtu byly standardně vybírány v hotovosti bezprostředně po jich připsání;

- Dispoziční oprávnění k tomuto účtu měla jednatelka P. Č. a ve shodném období rovněž pan M. J., který byl od 1. 4. 2011 do 30. 9. 2014 zaměstnanec korporace KV Production servis.

Korporace Brenta:

- Jednatelkou korporace Brenta je od 1. 3. 2010 pan M. J., dat. nar. X. současně zaměstnanec korporace KV Production servis;

- Ze sbírky listin vedené v obchodním rejstříku správce daně zjistil, že korporace Brenta nikdy nezveřejnila svou účetní závěrku způsobem stanoveným v ustanovení § 21a zákona o účetnictví;

- Správce daně vynaložil značné úsilí o součinnost s korporací Brenta. Jak je však podrobně popsáno ve zprávě o daňové kontrole (str. 26 a násl.), všechna snaha správce daně byla marná. Společnost Brenta byla nekontaktní;

- Správci daně se nepodařilo zajistit jakékoli důkazní prostředky, na základě kterých by bylo možné prověřit okolnosti vztahující se k odvolání předmětného sponzorského vzkazu, zejména komu a za jakou cenu byl korporací Brenta sponzorský vzkaz vyúčtován, a nebyl ani zjištěn rozsah a výše dalšího eventuálního plnění (přidané hodnoty)dodaného korporací Brenta, které by cenu předmětného sponzorského vzkazu navýšilo.”

59. Pokud jde o zdaňovací období od 1. 2. 2013 do 31. 12. 2013, kdy šlo o minimálně čtyřčlenné řetězce Česká televize → Action Racing Mania, s.r.o. → ??? → KV Production Servis, s.r.o. → TIMA, spol. s r. o. a Česká televize → Light promotion s.r.o. → ??? → KV Production Servis, s.r.o. → TIMA, spol. s r. o., žalovaný v bodu 39 odůvodnění napadeného

rozhodnutí uvedl: „V rámci naplnění základních zásad při správě daní uvedených v ustanovení § 5 až 9 daňového řádu správce daně prověřoval okolnosti, které by se mohly vztahovat k nestandardnímu navýšení konečné ceny fakturované daňovému subjektu za poskytnutí předmětné služby korporací KV Production servis. Za tím účelem zjistil správce daně následující skutečnosti:

Korporace Action Racing Mania:

- Jednatel korporace Action Racing Mania byl od 28. 8. 2009 do 4. 12. 2015 pan M. J., dat. nar. X. Od 7. 12. 2015 je jednatelem společnosti pan V. K., dat. nar. X. s bydlištěm na adrese podatelny Magistrátu města Brna, Husova 165/5, Staré Brno, 602 00 Brno;

- Ze sbírky listin vedené v obchodním rejstříku správce daně zjistil, že korporace Action Racing Mania nikdy nezveřejnila svou účetní závěrku způsobem stanoveným v ustanovení § 21a zákona o účetnictví;

- Správce daně vynaložil značné úsilí o součinnost s korporací Action Racing Mania. Jak je však podrobně popsáno ve Zprávě o daňové kontrole (str. 9), všechna snaha byla marná. Společnost Action Racing Mania byla vůči správci daně nekontaktní;

- Správci daně se nepodařilo zajistit jakékoli důkazní prostředky, na základě kterých by bylo možné prověřit okolnosti vztahující se k odvysílání předmětného sponzorského vzkazu, zejména komu a za jakou cenu byl korporací Action Racing Mania sponzorský vzkaz vyúčtován, a nebyl ani zjištěn rozsah a výše dalšího eventuálního plnění (přidané hodnoty) dodaného korporací Action Racing Mania, které by cenu předmětného sponzorského vzkazu navýšilo;

- Správce daně zjistil, že korporace Action Racing Mania měla u peněžního ústavu Raiffeisenbank a.s. od roku 2012 do roku 2014 evidovány celkem tři bankovní účty, ke kterým měl dispoziční právo pan M. J., jednatel této korporace.

Korporace KV Production servis:

- K jednatelství, zveřejňování účetních závěrek a údajů ve věci bankovních účtů a dispozičních práv odkazuje odvolací orgán na bod 39 tohoto rozhodnutí.”

Jak vyplývá již z výzvy k prokázání skutečností ze dne 13. 2. 2017, bylo žalobkyni sděleno obdobné i ve vztahu ke korporaci Light promotion. Šlo o zejména o nezveřejňování účetních závěrek, nekonatelnost, nepodávání daňových přiznání za roky 2012, 2013 a 2014, k bankovnímu účtu společnosti měl dispoziční právo opět pan M. J., nemožnost zjištění dalších skutečností.

60. Soud má na základě těchto skutečností za to, že správní orgány prokázaly, že posuzované obchodní transakce byly uskutečněny převážně za účelem snížení základu daně. Šlo zejména o personální propojení skrze M. J. a jeho dispoziční práva k účtům zúčastněných společností, výběry v hotovosti, nekontaktnost zúčastněných společností, nezveřejňování účetních závěrek. V nyní souzené věci tedy rozhodně nešlo o „běžný obchodní model“, a to ani v jednom z případů. Tyto skutečnosti nejsou způsobilá cokoli změnit ani dodatečná tvrzení žalobkyně uplatněné až
61. Dlužno doplnit, že tyto „nestandardní okolnosti“ jsou velice obdobné okolnostem, které popsal Krajský soud v Plzni v rozsudku ze dne 31. 1. 2022, č.j. 30 Af 71/2018-189, který prošel testem zákonnosti před Nejvyšším správním soudem vyjádřeným v jeho rozsudku ze dne 19. 4. 2023, č.j. 1 Afs 104/2022-44. Jak Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku uvedl, postačující jsou i nepřímé důkazy. Není tedy nutné tzv. „chycení při činu“, nýbrž

postačí prokázat nestandardnost proběhlých operací, ze které nevyplyne jiný uspokojivý důvod pro odlišnost cen, než vytvoření vztahu převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

62. Na existenci „*nestandardních okolností*“ nemají žádný vliv ani skutečnosti tvrzení žalobkyně v jejím vyjádření ze dne 7. 2. 2020, např. opět trzená, jak shora odůvodněno nepodstatná nevědomost žalobkyně, pozitivní výsledky reklam, využívání reklam konkurenty žalobkyně, nepodniknutí ze strany správce daně dřívějších kroků či že žalobkyně existuje 30 let a opětovně u ní byly provedeny kontroly bez negativních zjištění. Žadná z těchto skutečností totiž nevyvrací existenci zjištěných „*nestandardních okolností*“.

b)

63. Soud neshledal důvodnými ani námitky žalobkyně o tom, že správní orgány „*neprokázaly, že se ceny sjednané liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.*“
64. I zde lze odkázat na závěry, ke kterým dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 4. 2023, č.j. 1 Afs 104/2022-44. Nejvyšší správní soud uvedl: „*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. 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“ prvními články 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.*“
65. V rozsudku ze dne 31. 3. 2022, č.j. 3 Afs 427/2019-40, Nejvyšší správní soud uvedl: „*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. 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 nepříliš častý obchod a správce daně 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. 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. 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).”

66. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 28. 1. 2021, č.j. 3 Afs 393/2019-43.
67. S ohledem na stávající judikaturu Nejvyššího správního soudu, se kterou se soud ztotožňuje, tak soud nemá důvod cokoli měnit na závěrech zaujatých již ve svém

předchozím rozsudku. Ve shora citovaných rozsudcích byly shledány nedůvodnými obdobné námitky, které uplatnila i žalobkyně.

68. Ke druhé podmínce aplikace ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů soud konstatuje, že pro zjišťování „obvyklosti“ ceny musí správce 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 opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Jak Nejvyšší správní soud uvedl již v rozsudku ze dne 27. 1. 2011, č.j. 7 Afs 74/2010-81, „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.“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2019, č.j. 5 Afs 341/2017-47).
69. Smlouva mezi žalobcem a jeho dodavatelem směřovala k zajištění propagace výlučně v rámci vysílání České televize, proto při určení obvyklé ceny vycházel správce daně přímo z veřejně dostupného ceníku České televize (resp. ceníku společnosti Media Master pro zdaňovací období 2011-2012 a 2013), v němž uvedená částka představuje běžnou cenu za odvysílání sponzorského vzkazu (tj. cenu nabízenou ostatním subjektům - nezatíženou jejím následným navýšením v řetězci firem) a zároveň z konkrétní výše nákladů na výrobu jednotlivých reklamních vzkazů společností SAWAGO s.r.o. Kromě částky za odvysílání vzkazů a nákladů na jejich výrobu nebylo prokázáno, že by se výsledná cena za poskytnuté plnění od dodavatele žalobce (společnost KV Production Servis, s.r.o.) skládala z dalších složek, k nimž by správní orgány mohly vést dokazování za účelem zjištění ceny obvyklé.
70. Za obvyklou cenu tak byla správně označena cena skládající se 1) z ceny obvyklé za odvysílání sponzorského vzkazu s ohledem na cenu uvedenou v ceníku společnosti Media Master, tj. nejvyšší cena nabízená všem zájemcům o sponzorování daného pořadu vysílaného na televizní stanici ČT1 v daném období, a dále 2) z ceny za výrobu tohoto sponzorského vzkazu ve výši 12000 Kč, jak vyplývá z daňových dokladů vystavených společností SAWAGO pro společnost KV Production Servis, s.r.o., která zároveň byla nejčastěji fakturovanou cenou za výrobu sponzorského vzkazu. Správce daně tímto výpočtem uzavřel, že za reklamu 1 byla cenou obvyklou částka ve výši 222 000 Kč, za reklamu 2 částka ve výši 252 000 Kč, za reklamu 3 částka ve výši 222 000 Kč, za reklamu 4 částka ve výši 222 000 Kč a za reklamu 5 částka ve výši 292 000 Kč.
71. Dlužno doplnit, že tyto částky jsou tedy několikanásobně nižší než ceny sjednané mezi žalobcem a jeho smluvním partnerem.

c)

72. Jak již bylo řečeno výše, i když má správce daně za prokázané, že smluvními stranami posuzovaného právního jednání jsou spojené osoby a že tyto sjednaly cenu lišící se od ceny referenční, musí daňový subjekt dostat prostor, aby mohl zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě vysvětlit. Břemeno tvrzení i břemeno důkazní pak nese daňový subjekt. Ten musí tvrdit a prokázat zvláštní a obvyklým poměrům na trhu se vymykající, a přitom ekonomicky racionální důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny referenční. Unese-li daňový subjekt toto břemeno, úprava základu daně

nepřipadá v úvahu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č.j. 7 Afs 74/2010-81).

73. Žalobce reagoval na výzvu správce daně k prokázání a doložení rozdílu mezi uhrazenou a referenční cenou především tím, že poukazoval na neprokázání vědomé účasti žalobce v obchodním řetězci. Tato argumentace však byla z důvodů vysvětlených výše lichá. Další argumentace spočívala v nesouhlasu se stanovením ceny obvyklé, avšak ani tato neprokazovala oprávněnost důvodů pro natolik vysoký nárůst ceny služby oproti ceně obvyklé. Argumentace žalobce ohledně výběru konkrétního dodavatele (dobré zkušenosti z minulých zakázek v oblasti reklamy, a to nejen televizní, a snaha nezaostat za konkurenty v podnikání), nejsou dostatečné pro odůvodnění odlišnosti ceny sjednané služby.
74. I když cena sjednaná s dodavatelem KV Production Servis, s.r.o., bezpochyby mohla být vyšší než součet ceny za výrobu a ceny za odvysílání reklamy, pouhým neurčitým poukazováním na cenu dodavatelova know-how (znalosti, kontakty apod.) nelze dostatečně opodstatnit několikanásobné zvýšení oproti ceně zjištěné správcem daně.
75. Žalobci není možné přitakat ani v tom, že pro něj cenou obvyklou měla být správně cena, za kterou službu nakupoval od svého dodavatele (společnosti KV Production Servis, s.r.o.) – od kterého ji nakupovaly i jiné osoby, a nikoliv cena téže služby jiných dodavatelů podle jejich cenových nabídek v rozhodném období, z níž vyšel jako z ceny obvyklé správce daně. Cenou obvyklou je totiž třeba v těchto souvislostech rozumět cenu běžnou na „*ne deformovaném trhu služeb*“, tedy cenu nabízenou ostatním spotřebitelům – cenu nezátíženou jejím dřívějším navýšením v řetězci firem, či jiným účelovým jednáním dodavatelů žalobce (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č.j. 7 Afs 47/2013-30).
76. Pokud správce daně prokáže, že „*v hospodaření poplatníka se vyskytují obchodní operace, které se navenek svými konkrétními objektivně identifikovanými rysy na základě racionální úvahy jeví, že neodpovídají ekonomickým principům běžných obchodních vztahů, je na poplatníkovi, aby prokázal, jaké důvody, jež ekonomickým principům běžných obchodních vztahů odpovídají, jej vedly k tomu, že tyto obchodní operace uskutečnil.*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č.j. 7 Afs 94/2012-74).
77. Přesně takový postup přitom v projednávané věci zvolily správní orgány – identifikovaly neobvyklou výši sjednaného plnění na základě věrohodných důkazních prostředků. Bylo naopak na žalobci, aby objasnil rozdíly v cenách např. tím, že prokáže, jaké další služby byly ve sjednané ceně zahrnuty. Nic takového však žalobce netvrdil ani neprokázal, pouze nesouhlasil s výší obvyklé ceny zjištěné správcem daně. Správní orgány proto opět postupovaly souladně se zákonem o daních z příjmů. Také druhý předpoklad pro aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů tedy lze mít za naplněný.
78. Pokud správce daně prokáže, že „*v hospodaření poplatníka se vyskytují obchodní operace, které se navenek svými konkrétními objektivně identifikovanými rysy na základě racionální úvahy jeví, že neodpovídají ekonomickým principům běžných obchodních vztahů, je na poplatníkovi, aby prokázal, jaké důvody, jež ekonomickým principům běžných obchodních vztahů odpovídají, jej vedly k tomu, že tyto obchodní operace uskutečnil.*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č.j. 7 Afs 94/2012-74).

79. Přesně takový postup přitom v projednávané věci zvolily správní orgány – identifikovaly neobvyklou výši sjednaného plnění na základě věrohodných důkazních prostředků. Bylo naopak na žalobci, aby objasnil rozdíly v cenách např. tím, že prokáže, jaké další služby byly ve sjednané ceně zahrnuty. Nic takového však žalobce netvrdil ani neprokázal, pouze nesouhlasil svými obvyklé ceny zjištěné správcem daně. Správní orgány proto opět postupovaly souladně se zákonem o daních z příjmů. Také druhý předpoklad pro aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů právnických osob tedy lze mít za naplněný.
80. K námitce týkající se doručení zprávy o daňové kontrole soud konstatuje, že zástupce daňového subjektu dne 1. 8. 2017 požádal o zaslání této zprávy elektronickou cestou do své datové schránky. Správce daně tak učinil s tím, že den doručení zprávy o daňové kontrole bude v souladu s § 88 odst. 5 daňového řádu pokládán za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly. Soud podotýká, že žalobce ani nenaznačil, jak měl být touto skutečností na svých nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení
81. Oproti žalobci tudíž soud nedošel k tomu, že žalobci byly další daňové povinnosti uloženy na základě nesprávné aplikace ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů a na základě nesprávně stanovené obvyklé ceny a nesprávného postupu správce daně v daňovém řízení.
82. S ohledem na výše řečené soud uzavírá, že v případě žalobce správní orgány interpretovaly a aplikovaly ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů správně.

VIII.

Rozhodnutí soudu

83. Soud neshledal žádný z žalobkyní uvedených žalobních bodů důvodným, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl, neboť není důvodná.

IX.

Odůvodnění neprovedení důkazů

84. Soud neprovedl žádný z žalobkyní navržených důkazů, neboť jejich provedení nebylo nezbytné k posouzení důvodnosti či nedůvodnosti žaloby.

X.

Náklady řízení

85. O náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 1. 2020, č.j. 30 Af 23/2018-61 (§ 110 odst. 3 věta první s.ř.s.), uvažil soud následovně.
86. Žalovaný měl ve věci konečný úspěch, který je pro rozhodnutí o nákladech řízení podstatný, proto by měl v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení. Jelikož žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 31. ledna 2024

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu