



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudce zpravodaje Štěpána Výborného a soudkyně Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **TIMA, spol. s r.o. – obchodně výrobní služby**, sídlem Vančurova 477/9, Karlovy Vary, zastoupena JUDr. Karlem Seidlem, Ph.D., advokátem, sídlem Jiráskova 1343/2, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 2. 2018, č. j. 8166/18/5200-11434-712485, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 1. 2024, č. j. 30 Af 23/2018-117,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Včas podanou kasační stížností napadá žalobkyně shora označený rozsudek Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), jímž byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 2. 2018, č. j. 8166/18/5200-11434-712485. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 9. 8. 2017,

č. j. 778990/17/2401-50523-403389 a č. j. 779064/17/2401-50523-403389, a dodatečné platební výměry byly potvrzeny.

[2] Dodatečnými platebními výměry byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 9. 2011 do 31. 12. 2012 ve výši 570 760 Kč a za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 ve výši 358 340 Kč (současně bylo žalobkyni předepsáno penále).

[3] Správci daně vznikly pochybnosti o výši sjednaných cen za obstarání televizní reklamy a o účelu obchodních transakcí realizovaných mezi žalobkyní a obchodní korporací KV Production Servis s.r.o. (dále též „smluvní partner“ či „KV Production Servis“). Konkrétně se ve zdaňovacím období od 1. 9. 2011 do 31. 12. 2012 jednalo o náklady za obstarání reklamy při TV pořadu „Piloti – souboj žánrů“ (vysílaného dne 12. 11. 2011) ve výši 1 500 000 Kč bez DPH, při TV pořadu „Knoflíkáři“ (vysílaného dne 20. 3. 2012) ve výši 1 000 000 Kč bez DPH a při TV pořadu „Trumfy Miroslava Donutíla“ (vysílaného dne 26. 5. 2012) ve výši 1 200 000 Kč bez DPH. Ve zdaňovacím období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 se jednalo o náklady za obstarání reklamy při TV pořadu „Cestou necestou s Miroslavem Donutílem“ (vysílaného dne 26. 1. 2013) ve výši 1 200 000 Kč bez DPH a pořadu „Vyprávěj“ (vysílaného dne 17. 5. 2013) ve výši 1 200 000 Kč bez DPH (faktura č. 13K0100065); konečně na základě dodatku ke smlouvě o obstarání reklamy se jednalo o pořady „Šance“ a „Silvestrovský koktejl“ vysílané dne 18. 5. 2013.

[4] Správce daně identifikoval řetězce subjektů, které se podílely na obstarání reklamy v televizním vysílání. Prvotním článkem vždy byla Česká televize a posledním žalobkyně. Dodavatelem žalobkyně byla ve všech případech společnost KV Production Servis. Té zpravidla v řetězci předcházela jiná společnost (Brenta s.r.o., Action Racing Mania, s.r.o., nebo Light promotion s.r.o., přičemž nebylo objasněno, zda mezi těmito společnostmi byly další články). Správce daně shledal, že cena sjednaná mezi žalobkyní a KV Production Servis byla několikanásobně vyšší než cena, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. Správce daně proto dospěl k závěru, že šlo o jinak spojené osoby podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Správce daně současně popsal nestandardnosti u společností KV Production Servis, Brenta, Action Racing Mania a Light promotion (nezveřejňování účetních závěrek, nekontaktnost, nereagování na výzvy správce daně nebo výběr hotovosti z účtu). Uvedl rovněž, že je nestandardní, že si žalobkyně neověřila nabídku na trhu.

[5] Žalovaný v rozhodnutí o odvolání uvedl, že § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů nevyžaduje prokázání aktivního jednání všech subjektů a jednotliví úmysl. Toto ustanovení dopadá na všechny osoby v řetězci, které se vztahu vytvořeného za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty přímo či nepřímo účastnily a profitovaly z něj. Postačí přitom, že správce daně prokáže existenci řetězce dodavatelů, že je v něm daňový subjekt zapojen, průběh toku finančních prostředků a odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami. Podle žalovaného by bylo proti smyslu a účelu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, aby jinak spojenou osobou nebyla i žalobkyně, která by na totožnou službu (pokud by ji nepořídila od KV Production Servis) vynaložila mnohonásobně nižší částku. Žalobkyně žádnými relevantními důkazy nevyvrátila pochybnosti správce daně o účelu obchodních transakcí a výši sjednané ceny.

pokračování

Správce daně naopak zjistil neobvyklé okolnosti týkající se KV Production Servis i předchozích článků řetězce: nezveřejňování účetních závěrek, neposkytnutí součinnosti správci daně, vybírání hotovosti bezprostředně po připsání bezhotovostní platby či personální propojení mezi společnostmi KV Production Servis a Brenta.

[6] Krajský soud rozsudkem ze dne 29. 1. 2020, č. j. 30 Af 23/2018-61, žalobu žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 2. 2018 zamítl. Konstatoval, že pro použití § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je třeba, aby 1) šlo o spojení osob ve smyslu zákona o daních z příjmů a 2) aby správce daně prokázal, 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. Správce daně podle krajského soudu prokázal řetězec dodavatelů reklamního plnění. Naopak žalobkyně neprokázala racionální důvody pro násobně zvýšenou cenu za odvysílání reklamy. Daňové orgány tak prokázaly existenci dodavatelských řetězců, v nichž docházelo k fakturaci cen za reklamní plnění a k toku peněz. Žalobkyně hradila za poskytnutí služby částky násobně zvýšené oproti původní ceně služby. Krajský soud se ztotožnil i se závěrem žalovaného, že žalobkyně žádnými relevantními důkazy nevyvrátila pochybnosti správce daně o účelu obchodních transakcí a výši sjednané ceny. Zapojení do řetězce přinášelo žalobkyni výhodu, protože podstatným zvýšením výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů si snížila základ daně.

[7] Ke kasační stížnosti žalobkyně Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 13. 12. 2023, č. j. 2 Afs 132/2020-72, rozsudek krajského soudu ze dne 29. 1. 2020 zrušil pro nepřezkoumatelnost a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 Afs 132/2020-72 uvedl, že zásadní otázkou je, zda a proč žalobkyně byla součástí řetězce jinak spojených osob; její řádné nezodpovězení by znamenalo nemožnost přezkoumat závěr o tom, že byla spojenou osobou ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud dále ke zdaňovacímu období od 1. 9. 2011 do 31. 12. 2012 uvedl, že v případě jedné reklamy lze seznat obchodní vztah poskytovatele, jediného zprostředkovatele a odběratele, přičemž v tomto případě nelze o žádném „řetězci“ ve skutečnosti hovořit, neboť se v základních obrysech jedná o běžný obchodní model. Krajský soud nevysvětlil, z jakých důvodů by takový obchodní vztah tří subjektů měl naplňovat znaky řetězce spojených osob. V případě dalších reklam pak sice v „řetězci“, v němž si žalobkyně obstarala svou propagaci, figuroval též další subjekt, avšak absenteje bližší odůvodnění toho, proč takový obchodní model bez dalšího objektivně představuje právní vztah vytvořený převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Nejvyšší správní soud uzavřel, že odůvodnění závěrů krajského soudu stojí v zásadě na okolnosti, že zjištěná cena poskytnutého plnění (reklamy) se lišila od ceny obvyklé, přestože bylo předně nezbytné lépe odůvodnit objektivní existenci správcem daně tvrzeného řetězce subjektů vytvořeného převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

[9] Po vrácení věci krajský soud žalobu žalobkyně zamítl nyní napadeným rozsudkem.

[10] Krajský soud odkázal na bohatou judikaturu týkající se skutkově obdobných případů, a to včetně případu žalobkyně řešeném v rozsudku Nejvyššího správního soudu

ze dne 12. 8. 2022, č. j. 8 Afs 358/2019-86. S odkazem na obsáhle citovanou judikaturu krajský soud uvedl, že daňové orgány nemusely prokazovat, zda žalobkyně jakkoli věděla či z okolností musela vědět o svém zapojení do údajného řetězce. Otázka „vědomosti“ má význam ve věcech daně z přidané hodnoty, nikoli daně z příjmů právnických osob. Stejně tak otázka, zda si žalobkyně zachovala dostatečnou míru opatrnosti (obezřetnosti) při uzavírání smluvních vztahů v rámci své činnosti, nebyla ve věci nijak rozhodná.

[11] Krajský soud konstatoval, že správní orgány prokázaly *„přítomnost nezvyklých okolností, které vedou k závěru, že zastíraným účelem právního vztahu bylo získat neoprávněné daňové zvýhodnění“*, resp. že zkoumaly *„případnou existenci jiných okolností, které by nasvědčovaly tomu, že se jedná o právní vztah, který vznikl převážně za účelem snížení základu daně“*. Správní orgány prokázaly, že posuzované obchodní transakce byly uskutečněny převážně za účelem snížení základu daně. Nešlo o „běžný obchodní model“, a to v případě ani jedné reklamy.

[12] Ke zjišťování „obvyklosti“ ceny krajský soud konstatoval, že správce daně musí unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ve vztahu ke všem rozhodným aspektům. V daném případě byla za obvyklou cenu 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 ČT 1 v daném období, a dále 2) z ceny za výrobu tohoto sponzorského vzkazu ve výši 12 000 Kč, jak vyplývá z daňových dokladů vystavených společností SAWAGO pro společnost KV Production Servis. Takto zjištěné částky jsou několikanásobně nižší než ceny sjednané mezi žalobkyní a jejím smluvním partnerem. Argumentace žalobkyně ohledně výběru konkrétního dodavatele nejsou dostatečné pro odůvodnění odlišnosti ceny sjednané služby. I když cena sjednaná s dodavatelem KV Production Servis bezpochyby mohla být vyšší než součet ceny za výrobu a ceny za odvysílání reklamy, pouhým neurčitým poukazováním na cenu dodavatelova know-how nelze dostatečně opodstatnit několikanásobné zvýšení oproti ceně zjištěné správcem daně. Bylo na žalobkyni, aby objasnila rozdíly v cenách např. tím, že prokáže, jaké další služby byly ve sjednané ceně zahrnuty. Nic takového však netvrdila ani neprokázala.

II. Podání účastníků řízení

[13] Proti rozsudku krajského soudu podává žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[14] Stěžovatelka namítá, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem vyřčeným v rozsudku č. j. 2 Afs 132/2020-72. Krajský soud nereagoval na výtku kasačního soudu ve vztahu k nepřezkoumatelnosti a nepřehlednosti odůvodnění nejen původního rozsudku krajského soudu, ale i rozhodnutí žalovaného.

[15] Stěžovatelka namítá, že na posuzovanou věc nedopadá § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, protože stěžovatelka není „spojenou osobou“. Žalovaný své závěry dostatečně nevysvětlil, poukázal pouze na rozdíl mezi cenou obvyklou a cenou uskutečněnou. Existence „spojených osob“ však nebyla prokázána dalším důkazem.

pokračování

Stěžovatelka se dovolává rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67, dle něhož ze samotného navýšení ceny nelze bez dalšího usuzovat na propojenost daňových subjektů. Obvyklost ceny sjednaného plnění má být řešena až po prokázání existence „spojených osob“, a nikoliv naopak, jak uvedl ve zrušujícím rozsudku kasační soud. Krajský soud pominul podmínku vytvoření právního vztahu převážně za účelem snížení daně nebo zvýšení daňové ztráty. Podle stěžovatelky je nutno prokázat záměr či větší míru „propojení“ než jen standardní smluvní vztah v rámci podnikatelské činnosti.

[16] Argumentace správce daně, že se jedná o „spojené osoby“ ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů je i nelogická (v rozporu s ekonomickou realitou). Státní rozpočet v daném případě nic neztrácí (u příjemce peněz se jednalo o zdanitelný výnos v plné výši) a přisvědčení správci daně by znamenalo, že stěžovatelka nesmyslně vynaložila náklad ve výši 100 %, aby následující rok při podání daňového přiznání ušetřila 19 %. Tímto způsobem nejedná žádný racionálně se chovající subjekt. Stěžovatelka uvádí, že skutečně zdanitelné plnění bylo učiněno na základě racionálního rozhodnutí; přednáší důvody, které vedly k uzavření smluvního vztahu. Stěžovatelka opakovaně tvrdí, že po odvysílání reklam došlo k prokazatelnému nárůstu jejích příjmů, zejména příjmů ze zakázek u subjektů mimo region jejího sídla. Náklady byly vynaloženy v souvislosti s podnikatelskou činností (jde o daňově uznatelný náklad), což vylučuje, že by se jednalo o smluvní vztah uzavřený se záměrem snížit základ daně nebo zvýšit daňovou ztrátu. Stěžovatelka podotýká, že zvolila zcela spolehlivého smluvního partnera, který svým závazkům z předchozích zakázek dostál. Stěžovatelka neznala smlouvu mezi Českou televizí a smluvním partnerem, popřípadě jinými jmenovanými společnostmi. Správci daně se nepodařilo zajistit jakékoliv důkazní prostředky, na jejichž základě by bylo možné prověřit okolnosti vztahující se k odvysílání sponzorského vzkazu a nebyl ani zjištěn rozsah a výše dalšího eventuálního plnění. Stěžovatelka uvádí, že správce daně otázku vědomosti řešil a touto odůvodňoval naplnění znaku „spojených osob“. Krajský soud tedy pochybil, jestliže se jí nezabýval. Vědomost daňového subjektu by navíc měla být řešena vždy, neboť znakem „spojených osob“ je z povahy věci společný záměr snížit daňový základ nebo zvýšit daňovou ztrátu.

[17] Stěžovatelka namítá, že správce daně byl nečinný v případě údajných neplnění daňových povinností smluvním partnerem, popřípadě ze strany jeho dodavatelů. Situaci začal řešit až s mnohaletým odstupem.

[18] V případě reklamy za zdaňovací období od 1. 9. 2011 do 31. 12. 2013 šlo podle stěžovatelky o trojčlenný řetězec, který je i podle rozsudku č. j. 2 Afs 132/2020-72 běžným obchodním modelem. Krajský soud neuvedl, v čem spatřuje tvrzené nestandardnosti.

[19] Stěžovatelka shrnuje, že krajský soud odůvodnil své rozhodnutí formou odkazů na rozhodnutí žalovaného, které kasační soud hodnotil jako značně nepřehledné a nepřezkoumatelné co do skutkových i právních závěrů, a zcela nepřípustným způsobem vyhodnotil případ jako případ „spojených osob“, kdy jediným vodítkem pro něj byl závěr o neobvyklosti sjednané ceny plnění. Krajský soud neodůvodnil existenci tvrzeného řetězce subjektů vytvořeného za účelem snížení daně nebo zvýšení daňové ztráty.

[20] Krajský soud dále pochybil v závěru, že skutečně cena zdanitelného plnění (televizní reklamy) neodpovídá ceně obvyklé. Krajský soud neprovedl potřebné dokazování

a ani nereagoval na důkazní návrhy stěžovatelky (především potřebu znaleckého zkoumání). Krajský soud se chybně domnívá, že by smluvní partner měl účtovat „obvyklou“ cenu, která by byla tvořena jen součtem jeho nákladů. Uvedené svědčí o nepochopení toho, co je nebo není obvyklou cenou. Stěžovatelka tvrdí, že cenu televizní reklamy složenou z nákladových položek na výrobu a odvysílání reklamy nikdo na trhu nenabízí. Krajský soud pominul, že ceník České televize je cenou za odvysílání již vyrobené reklamy a nikoli za její výrobu. Pokud mohla být obvyklá cena reklamy slovy krajského soudu „bezpochyby vyšší“, správce daně nesplnil svou povinnost řádně určit cenu obvyklou. Stěžovatelka uvádí, že jen sjednaná cena v konkrétních případech je cenou obvyklou, přičemž správci daně musela být tato cena známa, poněvadž prováděl daňovou kontrolu u více klientů společnosti KV Production Servis. Nelze aprobovat názor krajského soudu, že cenou obvyklou nejsou ceny smluvního partnera. Navíc cena obvyklá není jediné číslo, ale interval nejčastěji realizovaných cen a stanovení konkrétního rozpětí ceny musí zohlednit, zda se zjištěné ceny pohybují ve velkém nebo naopak úzkém rozpětí, což krajský soud neučinil. Stěžovatelka uzavírá, že stanovení obvyklé ceny v rozhodnutí žalovaného je nesprávné a nepřezkoumatelné. 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. Nepřezkoumatelný je také rozsudek krajského soudu, neboť se nevypořádal s důkazním návrhem na stanovení ceny obvyklé prostřednictvím znaleckého posudku.

[21] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že Nejvyšší správní soud se v původním kasačním rozsudku závazně vyslovil toliko k nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, nikoliv rozhodnutí o odvolání. Krajský soud podle žalovaného ve druhém rozsudku v souladu se závěry kasačního rozsudku postavil najisto, v jakých skutečnostech spočívá závěr o spojených osobách.

[22] Žalovaný konstatuje, že v daném případě byl zjištěn řetězec obchodních společností, na jehož konci stála stěžovatelka a v jehož rámci došlo k výraznému navýšení ceny. Žalovaný nesouhlasí, že by krajský soud vyvodil závěr o spojených osobách toliko z nepřiměřené ceny. Krajský soud rozhodl pečlivě a plně v intencích relevantní judikatury.

[23] K námitce chybného určení ceny obvyklé žalovaný uvádí, že výpočet ceny obvyklé proběhl srovnávací metodou na základě zcela objektivních kritérií. Správce daně unesl břemeno tvrzení i břemeno důkazní. Správce daně disponuje dostatečnými odbornými znalostmi pro určení ceny obvyklé, aniž by bylo nutné ustanovit za tímto účelem znalce.

[24] Žalovaný navrhuje, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[25] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 s. ř. s.

[26] Kasační stížnost není důvodná.

pokračování

[27] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil, zda jsou stížnostní námitky přípustné a věcně projednatelné, neboť stěžovatelka podává opakovanou kasační stížnost.

[28] Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

[29] Ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je nutno v souladu s ustálenou judikaturou interpretovat tak, že brání Nejvyššímu správnímu soudu, aby se v řízení o opakované kasační stížnosti za nezměněného skutkového a právního stavu vyjadřoval k námitkám, které již dříve posoudil a vyslovil o nich závěr, neboť je tímto závěrem svého předchozího rozsudku v dané věci vázán. V opakované kasační stížnosti může účastník řízení napadnout jediné nesprávnou realizaci závazného právního názoru či pokynu a závěry z ní vyplývající, případně zpochybnit otázky, které nemohly být předmětem první kasační stížnosti (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009-165, č. 2365/2011 Sb. NSS, bod 28).

[30] V rozsudku č. j. 2 Afs 132/2020-72 shledal kasační soud původní rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným, aniž by se vyjádřil k věcné podstatě kasačních námitek stěžovatelky. Veškeré nyní uplatněné námitky stěžovatelky jsou proto přípustné. Stěžovatelka v první řadě namítá, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem vyřčeným v předchozím rozsudku, neboť i nyní napadený rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný. Dále pak rozporuje věcné závěry krajského soudu (a žalovaného), k nimž se kasační soud v předchozím rozsudku nikterak nevyjádřil. Kasační stížnost stěžovatelky, byť je podána znovu poté, co původní rozhodnutí krajského soudu bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem, tedy není nepřipustná podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.

[31] Nejvyšší správní soud v první řadě posoudil námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, respektive zda krajský soud dostal závaznému právnímu názoru vyjádřenému v rozsudku č. j. 2 Afs 132/2020-72 ohledně nepřezkoumatelnosti původních závěrů krajského soudu. Nepřezkoumatelný rozsudek zpravidla vůbec nenabízí prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru, a je tudíž nezbytné jej zrušit.

[32] Za nepřezkoumatelné (pro nedostatek důvodů) lze označit zejména takové rozhodnutí, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných žalobních námitek (viz například rozsudky tohoto soudu ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007-58, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74), respektive pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby (viz rozsudek tohoto soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44). Zároveň ovšem nepřezkoumatelnost rozsudku není závislá na subjektivní představě stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn. Jedná se o objektivní překážku, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkum napadeného

rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2014, č. j. 3 As 60/2014 - 85).

[33] Nejvyšší správní soud krajskému soudu v rozsudku č. j. 2 Afs 132/2020-72 vytkl, že dostatečně neodůvodnil, že stěžovatelka byla spojenou osobou ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů (bod 28), respektive že celé odůvodnění tehdy napadeného rozsudku stojí v zásadě na okolnosti, že zjištěná cena poskytnutého plnění (reklamy) se lišila od ceny obvyklé (bod 30).

[34] Krajský soud na výtky kasačního soudu reagoval především v bodech 46 – 62 napadeného rozsudku, v nichž nejprve citoval relevantní judikaturu a shledal nedůvodnými námitky stěžovatelky ohledně její nevědomosti o zapojení do údajného řetězce, profitu z posuzovaných transakcí a výběru smluvního partnera. Následně výslovně uvedl (bod 55), že „*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*“. Krajský soud konstatoval, že „*správní orgány prokázaly přítomnost nezvyklých okolností, které vedou k závěru, že zastíraným účelem právního vztahu bylo získat neoprávněné daňové zvýhodnění*“. V této souvislosti rovněž předeslal „*nestandardní okolnosti*“, které vyvolávají pochybnosti o účelu obchodních transakcí (body 58 a 59): personální propojení dodavatelských společností, výběry v hotovosti, nekontaktnost zúčastněných společností či nezveřejňování jejich účetních závěrek. Z těchto skutečností krajský soud dovodil, že nešlo o „běžný obchodní model“, a to ani v jednom z případů. Uzavřel (bod 60), že „*soud má na základě těchto skutečností za to, že správní orgány prokázaly, že posuzované obchodní transakce byly uskutečněny převážně za účelem snížení základu daně*“. Krajský soud takto podle Nejvyššího správního soudu dostatečně odůvodnil objektivní existenci správcem daně tvrzeného řetězce subjektů vytvořeného převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, do nějž byla stěžovatelka zapojena, čímž napravil nedostatky původního rozsudku. Krajský soud nepoukázal pouze na skutečnost, že zjištěná cena poskytnutého plnění (reklamy) se lišila od ceny obvyklé. Jakkoli do značné míry vyšel ze závěrů daňových orgánů, tato skutečnost sama o sobě nezpůsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, neboť krajský soud tyto závěry aproboval a vyslovil s nimi souhlas. Rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný.

[35] Nejvyšší správní soud dále posoudil námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. Pokud by totiž krajský soud přezkoumal nepřezkoumatelné rozhodnutí správního orgánu, zatížil by nepřezkoumatelností i své rozhodnutí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2007, č. j. 5 Afs 115/2006-91). Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů musí být vykládána jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm obsah nebo důvody jeho vydání (usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-76, č. 1566/2008 Sb. NSS). Tento institut nelze libovolně rozšiřovat a vztáhnout i na případy, kdy se správní orgán podstatou námitky zabývá a vysvětlí, proč nepovažoval argumentaci účastníka za správnou, byť třeba výslovně nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky a dopustí se dílčího nedostatku odůvodnění. Nepřezkoumatelnost je nejzávažnější vadou správního rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat.

pokračování

[36] Nejvyšší správní soud předně nesouhlasí se stěžovatelkou, že by již první kasační rozsudek považoval rozhodnutí žalovaného za nepřezkoumatelné. Podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. platí, že zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, může současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu podle povahy věci sám rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu nebo vyslovení jeho nicotnosti. Kasační soud se shoduje s komentářovou literaturou, že pravomoc upravená v § 110 odst. 2 s. ř. s. je primárně cílena na situace, kdy je v době rozhodování Nejvyššího správního soudu jasné, že napadené rozhodnutí krajského soudu musí být pro nezákonnost zrušeno a krajskému soudu by v dalším řízení nezbylo, než žalobou napadené správní rozhodnutí zrušit (viz Blažek, T. a kol. Soudní řád správní. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016; citováno dle beck-online). Podmínkou pro uplatnění této pravomoci jsou jasné dané okolnosti svědčící pro zrušení správního rozhodnutí již před krajským soudem (Potěšil, L.; Šimíček, V. a kol. Soudní řád správní. Komentář. Praha: Leges, 2014; citováno dle ASPI). Jestliže by tedy Nejvyšší správní soud již v rozsudku č. j. 2 Afs 132/2020-72seznal, že je nepřezkoumatelný nejen rozsudek krajského soudu, nýbrž i rozhodnutí žalovaného, zrušil by také žalobou napadené rozhodnutí. Takto však kasační soud nepostupoval, nýbrž zrušil pouze rozsudek krajského soudu pro jeho nepřezkoumatelnost s tím, že je „*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.*“ Nejvyšší správní soud považuje i nyní závěry žalovaného za přezkoumatelné.

[37] Žalovaný v napadeném rozdupnutí výslovně uvedl, že v průběhu daňové kontroly byly zjištěny skutečnosti, na jejichž základě správci daně vznikly pochybnosti o výši sjednaných cen poskytnutých služeb a dále pochybnosti o účelu obchodních transakcí realizovaných mezi stěžovatelkou a společností KV Production Servis (bod 31 či bod 98). Žalovaný popsal nestandardní okolnosti, které ústily v závěr o existenci spojených osob a které mohly vést k navýšení konečné ceny fakturované stěžovatelce (bod 39 a 74). Zabýval se také dopodrobna obvyklou cenou za odvysílání reklamního vzkazu (včetně jeho zpracování), a to vždy ve vztahu k jednotlivé reklamě. Žalovaný souhlasil se závěry správce daně a konstatoval, že „*popsanou kalkulací ceny obvyklé 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*“ (bod 105). Žalovaný tedy podle Nejvyššího správního soudu předstřel dostatečné důvody, pro které mohl považovat fakturaci reklamních služeb za transakci realizovanou mezi spojenými osobami dle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů.

[38] Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal rozsudek krajského soudu ani rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelnými, a proto přistoupil k přezkumu stěžovatelčiných věcných námitek.

[39] Podle § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů, 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 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.

[40] Spojenými osobami se podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů rozumí také jinak spojené osoby, kterými jsou i osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

[41] Podstatou úpravy obsažené v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je zabránit daňovým únikům při takových smluvních vztazích, při nichž jedna smluvní strana záměrně činí úkony pro ni finančně či jinak nevýhodné, aby druhé straně naopak vznikla daňová výhoda, která spočívá ve snížení daňového základu. Jejich motivem není snaha o získání majetkového či jiného prospěchu, jako je tomu v běžných obchodních vztazích za podmínek fungující soutěže. Ačkoliv je s ohledem na zásadu smluvní volnosti takovýto způsob jednání v občanskoprávních nebo obchodněprávních vztazích možný, z hlediska daňového práva je tento způsob ve výsledku stížen úpravou základu daně o zjištěný rozdíl. Zákon o daních z příjmů po obchodujících osobách blízkých požaduje větší opatrnost a obezřetnost při stanovení smluvní ceny, než je tomu u osob nezávislých (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105, č. 1852/2009 Sb. NSS, či ze dne 10. 11. 2022, č. j. 9 Afs 37/2022-37, bod 13). Smyslem tohoto ustanovení je tedy určit a upravit pro daňové účely postup při stanovení tzv. převodních (transferových) cen u transakcí mezi spojenými osobami tak, aby v případě těchto transakcí byl zachován tzv. princip tržního odstupu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 398/2019-49, bod 20).

[42] K tomu, aby správce daně mohl přistoupit k úpravě základu daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, musí podle ustálené judikatury v první řadě prokázat, že stranami posuzovaného smluvního vztahu jsou spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Druhou podmínkou pro uvedený postup je zjištění, že se ceny sjednané mezi nimi liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Ve vztahu k oběma těmto skutečnostem tíží správce daně břemeno tvrzení i břemeno důkazní. Následně je na správci daně, aby daňový subjekt se zjištěným rozdílem seznámil a poskytl mu dostatečný časový i věcný prostor k vyjádření a prokázání důvodnosti zjištěného rozdílu mezi převodní a referenční cenou, tedy k unesení důkazního břemene, které v dané fázi řízení leží na žalobci (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31, ze dne 19. 9. 2019, č. j. 5 Afs 341/2017-47, či ze dne 26. 11. 2020, č. j. 4 Afs 343/2018-61).

[43] V posuzované věci dospěly daňové orgány a krajský soud k závěru, že sporné transakce byly realizovány mezi *jinak spojenými osobami* (stěžovatelkou a smluvním partnerem) podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Judikatura správních soudů se výkladem pojmu *jinak spojené osoby* pro účely daně z příjmu již opakovaně zabývala a shledala, že stěžejním pojmem je neobvyklost posuzované transakce. Musí proto existovat skutečnosti, které svědčí o neobvyklosti transakce, tj. spojení osob za jiným účelem, než je účel běžně ekonomický (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 5. 2024, č. j. 7 Afs 121/2023-44, bod 33).

[44] V rozsudku ze dne 24. 1. 2024, č. j. 7 Afs 207/2020-53, Nejvyšší správní soud zdůraznil, že zatímco v případech uvedených v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů písm. a) a b) bodech 1 až 4 budou o existenci spojených osob svědčit objektivně doložitelné

pokračování

skutečnosti mimo sféru konkrétních obchodních vztahů (existence příslušného podílu na kapitálu nebo hlasovacích právech, personálního propojení či rozhodujícího vlivu), v případě písmene § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 citovaného zákona je situace jiná a může být v praxi složitější prokázat zákonem definovaný účel tohoto vztahu. Má-li přitom účel vztahu převážně spočívat ve snížení základu daně, je zřejmé že zákonodárce v tomto případě definici spojených osob skutečně materiálně provázal s cenou plnění. Ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů cílí na situace, kdy je základ daně takto „optimalizován“ v podstatě umělými položkami (zbožím či službami), které z hlediska poplatníka nemají (resp. převážně nemají) ekonomickou hodnotu primárně pro rozvíjení jeho podnikání, nýbrž pro snížení jeho daňové zátěže. Tímto způsobem tedy vstupuje do definice jinak spojených osob nutně také cena plnění. Funguje zde proto určitá prostupnost mezi oběma podmínkami, které správce daně prokazuje – existenci spojených osob a odlišnost sjednaných cen. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku výslovně uzavřel, že v těchto případech nelze prokazování obou těchto podmínek oddělit do té míry, že by každou z nich prokazovaly rozdílné skutečnosti (bod 26). Stále však platí, že k naplnění definice jinak spojených osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů nepostačuje jen zjištění ceny plnění a její (byť významné) odchylky od ceny běžné, nýbrž zjištění neobvykle vysoké (přemrštěné) ceny v konkrétním právním vztahu je nutné provázat s dalšími okolnostmi konkrétní věci. Aby mohl být učiněn spolehlivý závěr o tom, zda jednáním poplatníka byla z objektivního hlediska převážně plněna konkrétní hospodářská potřeba, nebo naopak převážně sledována optimalizace základu daně, je nezbytné kromě samotné ceny plnění zkoumat také okolnosti, za jakých k transakci došlo a co je jejím výsledkem. Zjištění o pořízení zboží za zcela zjevně přemrštěnou cenu tak bude nutné doplnit např. zjištěním, že běžná cena daného zboží je všeobecně známá (či lehce zjistitelná) a že bylo zboží v rozhodné době za tuto cenu obecně běžně dostupné, pročez na první pohled absentuje racionální vysvětlení pro jeho nakoupení za natolik předraženou cenu (viz také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 5. 2024, č. j. 7 Afs 121/2023-44, bod 34).

[45] S přihlédnutím ke shora uvedeným judikturním východiskům se Nejvyšší správní soud shoduje s krajským soudem a žalovaným, že v projednávané věci zjištěné okolnosti vytvořených právních vztahů ve svém souhrnu dostatečně prokazují, že jejich převažujícím účelem bylo snížení základu daně stěžovatelky, nikoliv její propagace prostřednictvím pořízených reklamních plnění.

[46] Krajský soud aproboval závěry správce daně vyřčené ve zprávě o daňové kontrole i žalovaného, kteří popsali řetězce obchodních transakcí, v nichž docházelo k výraznému navýšení ceny bez reálného a racionálního důvodu, a zároveň poukázali také na další indicie svědčící neobvyklosti těchto transakcí. Daňové orgány nedovozovaly existenci spojených osob pouze z navýšení ceny plnění v řetězci, ale zohlednily také personální propojení smluvního partnera a dalších dodavatelů, platby na účet smluvního partnera následované výběry v hotovosti, nezveřejňování účetních závěrek ze strany smluvního dodavatele či nevyhledávání jiných možných způsobů prezentace reklamy stěžovatelkou, a to včetně prověření možnosti odvysílání sponzorského vzkazu „nezprostředkovaně“. Námitka, že žalovaný shledal naplnění spojení stěžovatelky a jejího smluvního partnera pouze na základě navýšení cen v řetězci, je proto nedůvodná. Jakkoli daňové orgány navýšení ceny zřetelně považovaly za jednu z hlavních indicií vedoucí k závěru o realizaci transakcí mezi jinak

spojenými osobami, kterou také náležitě zdůvodnily (k zákonnosti a správnosti jejich závěrů viz dále), byla tato skutečnost pouze jednou z mnoha dalších, které svědčily o existenci vztahu jinak spojených osob. Stěžovatelka přitom dostala prostor pro vysvětlení zjištěného rozdílu, avšak žádné dostatečné argumenty nepředestřela, natož aby je podložila relevantními důkazy.

[47] Vyřčené závěry nejsou v rozporu s rozsudkem č. j. 1 Afs 109/2021-67, kterého se stěžovatelka dovolává. Podle citovaného rozsudku nelze první a druhou podmínku pro doměření daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů směšovat, neboť ze samotného navýšení ceny nelze bez dalšího usuzovat na propojenost dotčených daňových subjektů. Je však třeba vnímat, že v uvedené věci Nejvyšší správní soud rozhodoval za specifické situace, v níž žalovaný a krajský soud přistupovali k aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů tak, že obě podmínky fakticky splývaly, tedy je v podstatě redukovali na jedinou podmínku, a to rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou „běžnou“. Proto kasační soud v rozsudku č. j. 1 Afs 109/2021-67 zdůraznil, že se jedná o dvě samostatné podmínky (viz shodně již výše citovaný rozsudek č. j. 7 Afs 207/2020-53). V nyní posuzované věci však bylo zjištění neobvykle vysoké ceny provázáno s dalšími okolnostmi, které ve svém souhrnu prokázaly, že převažujícím účelem transakce nebylo samotné pořízení plnění, nýbrž snížení daňové zátěže stěžovatelky (viz výše). Krajský soud přitom nepominul podmínku vytvoření právního vztahu převážně za účelem snížení daně nebo zvýšení daňové ztráty, jak tvrdí stěžovatelka, naopak výslovně po rekapitulaci všech nestandardních okolností konstatoval, že posuzované obchodní transakce byly uskutečněny převážně za účelem snížení základu daně (bod 60).

[48] Nejvyšší správní soud se zároveň shoduje s krajským soudem, že existenci spojených osob dle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů lze seznat v případě všech posuzovaných obchodních transakcí, a to včetně obstarání sponzorského vzkazu k pořadu Knoflíkáři ve zdaňovacím období od 1. 9. 2011 do 31. 12. 2013, v němž byl daňovými orgány identifikován trojčlenný řetězec Česká televize → KV Production Servis → stěžovatelka. Ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů nezahrnuje podmínku, aby byl dodavatelský řetězec tvořen alespoň určitým počtem společností, takže existenci *jinak spojených osob* lze dovodit také v případě trojčlenného řetězce společností, pokud mezi prvním a druhým článkem řetězce není zjištěna vazba (jedná se o nezávislé osoby), avšak v případě druhého a třetího článku zjištěné skutečnosti prokázají existenci spojených osob. K opačnému závěru nedospěl ani rozsudek č. j. 2 Afs 132/2020-72, protože v něm kasační soud neposuzoval správnost a zákonnost závěrů daňových orgánů, nýbrž vytkl krajskému soudu, že v napadeném rozsudku „*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.*“ Ačkoli kasační soud nepřehlíží, že rozsudek č. j. 2 Afs 132/2020-72 k obchodnímu vztahu poskytovatele, jediného zprostředkovatele a odběratele výslovně uvedl, 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)*“, nelze tuto větu vytrhávat z kontextu a dovozovat z ní závazné závěry k existenci spojených osob. Nelze pomíjet, že kasační soud hodnotil pouze přezkoumatelnost rozsudku krajského soudu a v tomto smyslu je nutno také interpretovat citovanou větu. Krajský soud přitom v nyní napadeném rozsudku důvody zamítnutí žaloby a akceptace závěrů daňových orgánů, ve vztahu ke všem obchodním transakcím, vysvětlil

pokračování

a předešel odlišnosti posuzované věci a rozsudku č. j. 1 Afs 109/2021-67 (viz body 54 a 55). Nelze tedy tvrdit, že by se neřídil závazným právním názorem vysloveným v předchozím kasačním rozsudku.

[49] Za nedůvodné považuje kasační soud rovněž námitky stěžovatelky o absenci úmyslu (či záměru) snížit základ daně. Podle setrvalé judikatury § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů nevyžaduje prokázání aktivního jednání všech subjektů a jednotící úmysl. Jeho účelem je zabránit nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů mezi jednotlivými poplatníky daně z příjmů a sankcionovat zneužití cenové spekulace v obchodních vztazích (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2013, č. j. 5 Afs 34/2012-65). Samotný úmysl však není zákonnou podmínkou, jež musí být prokázána při existenci vztahu podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, jak správně konstatoval krajský soud. Povinností správce daně není prokázat subjektivní vnitřní vztah daňového poplatníka k jeho jednání a následku, nýbrž to, že tímto jednáním je objektivně sledován převážně daňově optimalizační cíl vzhledem k výši základu daně. Takto daňové orgány postupovaly, přičemž kasační soud se s jejich závěry ztotožňuje.

[50] Stěžovatelka rovněž namítla neprokázání profitu z transakcí, neboť snížení daňové povinnosti v důsledku uplatněných nákladů bylo nepoměrně nižší než výdaj, který na reklamu vynaložila. Jak však uvedl Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013-27, užitek ze zapojení do řetězce spojených osob spočívá v samotném snížení základu daně „*podstatným zvýšením výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (...), což je výhoda, kterou výslovně předvídá právě § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů*“. Kromě snížení daně tak nemusí být dosaženo žádné další výhody, aby byly splněny znaky spojených osob. Stěžovatelka v této souvislosti rovněž tvrdí, že obstarání reklamní prezentace bylo učiněno na základě racionálního podnikatelského rozhodnutí, které se následně ukázalo jako přínosné, neboť došlo k prokazatelnému nárůstu jejích příjmů. Nelze však přehlížet, že případné navýšení příjmů stěžovatelky samo o sobě nevylučuje, aby sporné transakce byly hodnoceny jako transakce uskutečněné mezi spojenými osobami za účelem vzniku daňové výhody. Daňové orgány ani krajský soud stěžovatelce nikterak nevytkly, že pro svou propagaci využila formu reklamního vzkazu v pořadech České televize, dospěly však k důvodnému závěru, že cena vynaložená stěžovatelkou za tuto reklamní propagaci se významně liší od obvyklé ceny, a proto vztah stěžovatelky a jejího smluvního partnera považovaly za vztah *jinak* spojených osob. V řízení nebylo zpochybňováno, že náklady na sporné reklamní vzkazy byly vynaloženy v souvislosti s podnikatelskou činností, provedené dokazování ovšem prokázalo, že jejich (převažujícím) účelem bylo snížit základ daně nebo zvýšit daňovou ztrátu. Jestliže daňový subjekt zaplatí za televizní reklamu násobně vyšší částku, než je cena obvyklá, aniž by měl pro tento postup přiléhavé ekonomické vysvětlení, lze oprávněně dovozovat, že cílem takového jednání nebyla pouze propagace formou televizní reklamy, ale rovněž jiné důvody.

[51] Na zákonnosti napadeného rozsudku nic nemění ani polemika stěžovatelky s tvrzeními krajského soudu, že sama uznala nestandardní chování jejího smluvního partnera (bod 56). Nejvyšší správní soud přisvědčuje stěžovatelce, že z krajským soudem citovaných pasáží žaloby nebylo možno dovodit uznání existence nestandardního chování společnosti KV Production Servis; stěžovatelka pouze obecně tvrdila, že obchodní spolupráce s touto

společností byla bezproblémová a pro stěžovatelku přínosná. Toto tvrzení krajského soudu však bylo vyřčeno pouze na okraj a pro posouzení důvodnosti podané žaloby nebylo významné. Jeho nesprávnost tedy nemohla nic změnit na zákonnosti ostatních závěrů krajského soudu.

[52] Stěžovatelka se konečně nemůže důvodně dovolávat ani nečinnosti správce daně v případě údajných neplnění daňových povinností smluvním partnerem či dalších společností. Případné nezařazení daňové kontroly s jinými daňovými subjekty, které navíc stěžovatelka nikterak nedokládá, nemá jakýkoli vliv na zákonnost a správnost závěrů daňových orgánů vůči stěžovateli.

[53] Kasační soud tedy ve shodě s krajským soudem uzavírá, že daňové orgány unesly důkazní břemeno a prokázaly, že stěžovatelka svým jednáním sledovala převážně nepřipustný daňově optimalizační cíl. Zjištění neobvykle vysoké (přemrštěné) ceny bylo jedním z ukazatelů, který daňové orgány doplnily o další zjištění poukazující na to, že převažujícím účelem transakce objektivně viděno nebylo samotné pořízení plnění ve smyslu uspokojení určité hospodářské potřeby (strategie). Krajský soud tak správně považoval jednání stěžovatelky ve vztahu k pořizovaným plněním a jejich ceně za zjevně iracionální, respektive učinil správný závěr, že absentuje racionální vysvětlení pro pořízení těchto plnění za natolik předraženou cenu. Daňové orgány unesly důkazní břemeno v otázce prokázání existence vztahu spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Jejich závěry, stejně jako důvody zamítnutí žaloby ze strany krajského soudu, považuje kasační soud za zřetelné a dostatečné.

[54] V další kasační námitce stěžovatelka rozporuje určení ceny obvyklé.

[55] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 1. 2021, č. j. 3 Afs 393/2019-43, potvrdil, že srovnávací cenu je možné určit na základě skutečně dosažené ceny mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, „tedy tehdy, je-li správcí 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“. Cenu sjednanou mezi samotným poskytovatelem reklamy a „přeprodejcem“ je tak možné použít pro zjištění ceny obvyklé v situaci, kdy se z hlediska zákona o daních z příjmů jedná o nedeformovaný obchodní vztah. Nejvyšší správní soud akceptuje, pokud daňové orgány v průběhu daňového řízení, jakož i následného soudního řízení poukazují na podstatný rozdíl cen sjednaných mezi 1. a 2. článkem transakcí (který spadl do žalovaným vymezeného intervalu obvyklých cen) a 2. a 3. článkem, u kterých lze dovodit, že se jedná o tzv. jinak spojené osoby (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2024, č. j. 5 Afs 7/2023-31, bod 42). Zároveň ve své judikatuře opakovaně potvrdil, že v obdobných případech (nákup výrazně předraženého sponzorského času v České televizi prostřednictvím transakcí vykazujících obdobné znaky) je logické za účelem určení obvyklé ceny vycházet z ceníkových cen veřejně prezentovaného ceníku služeb dodavatele, za které poskytuje konkrétně vymezenou službu nezávislým osobám (např. rozsudky ze dne 30. 9. 2021, č. j. 4 Afs 75/2021-30, ze dne 31. 3. 2022, č. j. 3 Afs 427/2019-40, či ze dne 19. 4. 2023, č. j. 1 Afs 104/2022-44).

pokračování

[56] Krajský soud v napadeném rozsudku správně dovodil, že vymezeným zásadám pro určení ceny obvyklé daňové orgány dostály, neboť zjistily, jaká částka byla účtována za zobrazení reklamního vzkazu v televizních pořadech, a to jak Českou televizí, tak společnostmi, která zprostředkovaně obchodovala inzertní prostor. Daňové orgány rovněž přihlédly k ceně výroby a dodání sponzorského vzkazu, avšak i po započtení všech těchto položek zjistily, že cena účtována mezi stěžovatelkou a jejím smluvním partnerem byla násobně vyšší než cena obvyklá mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích (v intervalu násobku 3,9 až 6,7 oproti ceně požadované společností, která zprostředkovaně nabízela stejný inzertní prostor k prezentaci reklamy). Daňové orgány tedy podle kasačního soudu náležitě prokázaly a popsaly rozdíl mezi obvyklou cenou a cenou fakturovanou mezi spojenými osobami (tj. stěžovatelkou a společností KV Production Servis). Mnohonásobné navýšení ceny nemělo logické opodstatnění, neboť forma a obsah plnění spočívající v prezentaci sponzorského vzkazu zůstaly beze změny. Stěžovatelka přitom nebyla schopna (v průběhu daňového řízení ani v řízení před krajským či kasačním soudem) vysvětlit na první pohled iracionální důvod akceptace cen transakcí a v řízení nevyšla ani jiným způsobem najevo žádná indicie, která by mohla odůvodnit závěr o alespoň elementární ekonomické racionalitě stěžovatelčina postupu (vyjma možnosti získat daňovou výhodu).

[57] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelkou, že skutečnost, že nepoptala reklamu přímo u vysílatele, ale k provedení reklamy uzavřela smlouvu se zprostředkovatelem, samo o sobě nebylo možno hodnotit jako nestandardní. Přidanou hodnotou zprostředkování je skutečnost, že zajištění reklamy nemusí podnikatel obstarávat sám a přenechá je profesionálům. Je proto logické, že cena za služby může být v těchto případech vyšší než v případě přímého sjednání. Je třeba zvážit také to, že daňový subjekt nemusí mít vždy časové, lidské a vědomostní kapacity na to, aby zajistil reklamu na profesionální úrovni vlastními silami (viz shodně rozsudek nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2021, č. j. 1 Afs 110/2021-78, bod 24). Daňové orgány i krajský soud však pro účely stanovení ceny obvyklé vycházely z cen, které byly v běžných obchodních vztazích nabízeny rovněž zprostředkovatelem reklamy za odvysílání sponzorského vzkazu, a nikoliv pouze vysílatelem (byť tuto cenu rovněž konstatovaly). Dostály tak požadavkům judikatury, aby správce daně při stanovení „obvyklé ceny“ buď zjistil cenu obdobných reklamních plnění mezi reklamní agenturou a zákazníkem, anebo při využití „vstupních nákladů od (prvo)poskytovatelů“ započtl například též přiměřenou marži reklamní agentury (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2024, č. j. 6 Afs 393/2021-73, bod 61). Stěžovatelka v kasační stížnosti konkrétně netvrdí, které další služby byly ve sjednané ceně zahrnuty, aby bylo možno důvodně tvrdit opodstatněnost násobného navýšení ceny za sporná plnění.

[58] Krajský soud nebyl povinen provádět další dokazování za účelem zjištění ceny obvyklé, neboť důkazy shromážděné ve správním spise dostatečně prokázaly obvyklou cenu za odvysílání sponzorského vzkazu v označených televizních pořadech. Krajský soud ani daňové orgány netvrdily, že by smluvní partner měl účtovat „obvyklou“ cenu, která by byla tvořena jen součtem jeho nákladů, naopak výslovně konstatoval, že „cena sjednaná s dodavatelem KV Production Servis, s.r.o., bezpochyby mohla být vyšší než součet ceny za výrobu a ceny za odvysílání reklamy“ (bod 74 napadeného rozsudku). Nejvyšší správní soud opakuje, že daňové orgány zjistily cenu za odvysílání reklamního vzkazu nabízenou společností, která obchodovala inzertní prostor České televize, která bezesporu zahrnovala provizi zprostředkovatele (viz též jejich dvojnásobná výše oproti cenám, které účtovala za odvysílání

reklamy přímo Čeká televize). Daňové orgány i krajský soud rovněž přihlédly k ceně výroby sponzorského vzkazu, jejíž výši stěžovatelka nikterak relevantně nezpochybňuje, nýbrž pouze obecně poukazuje na cenu dodavatelova know-how. Kasační soud proto s ohledem na absenci jakýchkoli konkrétních tvrzení stěžovatelky souhlasí s krajským soudem, že kromě částky za odvysílání vzkazů a nákladů na jejich výrobu nebylo prokázáno, že by se výsledná cena za poskytnuté plnění od dodavatele žalobkyně (společnosti KV Production Servis, s.r.o.) skládala z dalších složek, k nimž by správní orgány měly vést dokazování za účelem zjištění ceny obvyklé. Za této situace nebylo namístě provádět znalecké zkoumání k ceně obvyklé, neboť správce daně a žalovaný disponovaly dostatečnými údaji o ceně za odvysílání reklamního vzkazu. Znalecké zkoumání za účelem stanovení obvyklé ceny připadá v úvahu pouze ve výjimečných situacích, v nichž nelze stanovit cenu jinak, což však nebyl tento případ. Stěžovatelce navíc nic nebránilo, aby znalecký posudek (zpochybňující stanovenou cenu) sama předložila, což však neučinila. Pro úplnost kasační soud dodává, že ačkoli krajský soud výslovně neuvedl, proč není namístě provést znalecké zkoumání ohledně ceny obvyklé, z odůvodnění napadeného rozsudku vyplývá, že stanovení obvyklé ceny považoval za dostatečně prokázané.

[59] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou námitku stěžovatelky, že cenou obvyklou je jen sjednaná cena v konkrétních případech. Stěžovatelka pomíjí, že při zjišťování obvyklé ceny se vychází z ceny, která by byla uplatněna mezi nezávislými subjekty. Bylo by proti smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, jestliže by za referenční obvyklou cenu bylo možno považovat cenu sjednanou mezi spojenými osobami a nikoli cenu, kterou daňové orgány určily jako obvyklou cenu na základě provedeného dokazování a skutečností zjištěných ze své úřední činnosti či z dotazů na dotčené podnikatelské subjekty. Podstatou postupu dle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů je porovnání sjednané ceny s cenou mezi nezávislými osobami, které mezi sebou mají běžné obchodní vztahy. O této ceně se má za to, že by si ji subjekty ujednaly, pokud by nebyly spojené, tedy vystupovaly na trhu nezávisle (viz již citovaný rozsudek 6 Afs 393/2021, bod 57). V posuzovaném případě daňové orgány obvyklou cenu mezi nezávislými podnikatelskými subjekty, při přímém i zprostředkované prodeji inzertního místa, dostatečně určily a prokázaly.

[60] Za nedůvodnou považuje kasační soud také námitku stěžovatelky, že cena obvyklá nepředstavuje jediné číslo, ale interval nejčastěji realizovaných cen, a stanovení konkrétního rozpětí ceny musí zohlednit, zda se zjištěné ceny pohybují ve velkém nebo naopak úzkém rozpětí. Již v rozsudku ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105, Nejvyšší správní soud uvedl, že cenu sjednanou nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nelze obvykle stanovit jediným číslem, ale intervalem nejčastěji realizovaných cen. Takto daňové orgány postupovaly, neboť zjistily interval cen za sponzorský vzkaz počínaje situací, kdy by si stěžovatelka zajistila jeho odvysílání přímo od České televize, po situaci, kdy by si stejné plnění zajistila prostřednictvím zprostředkovatele. Zjištěné obvyklé (přímé i zprostředkovatelské) ceny nebylo v daném případě nutno stanovit v dalším intervalu, neboť daňové orgány ve vztahu ke každému jednotlivému pořadu jednoznačně prokázaly jejich obvyklou výši. Ve všech těchto případech bylo zjištěno, že cena totožného plnění byla násobně nižší než cena, kterou stěžovatelka hradila svému smluvnímu partnerovi.

pokračování

[61] Závěrem Nejvyšší správní soud pro úplnost podotýká, že shodná plnění neobstála ani z pohledu daně z přidané hodnoty, jak je patrné ze shora citovaného rozsudku č. j. 8 Afs 358/2019-86, v němž Nejvyšší správní soud potvrdil závěry daňových orgánů ohledně podvodu na dani z přidané hodnoty v posuzovaných obchodních řetězcích.

IV. Závěr a náklady řízení

[62] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[63] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně jako stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný sice měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 29. ledna 2025

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu