



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšra a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobkyně: **ACTRAD s. r. o.**, se sídlem Potoční 1091, Frýdek - Místek, zastoupena Mgr. Martinem Blaškem, advokátem se sídlem Olbrachtova 1334/27, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 4. 3. 2019, č. j. 22 Af 142/2017 - 69,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, Územní pracoviště ve Frýdku - Místku (dále též „správce daně“), vydal dne 19. 9 2016 dodatečný platební výměr č. j. 2989243/16/3207-51523-800279, kterým žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 7 923 000 Kč a současně ji vyrozuměl o vzniku zákonné povinnosti uhradit související penále ve výši 1 584 600 Kč, a dne 25. 7. 2016 dodatečný platební výměr č. j. 2610573/16/3207-51523-800279, kterým žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 ve výši 7 482 010 Kč a současně ji vyrozuměl o vzniku zákonné povinnosti uhradit související penále ve výši 1 496 402 Kč (dále též „dodatečné platební výměry“). Důvodem doměření daně bylo mj. vyloučení rozdílu mezi cenou sjednanou mezi žalobkyní a obchodními společnostmi PRESSTEX PRINT s. r. o., IČO: 26801612 (dále též „PRESSTEX PRINT“), a PRESSTEX MEDIA SE, IČO: 24149918 (dále též „PRESSTEX MEDIA“) a cenou, která by byla

sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek dle § 23 odst. 7 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „zákon o daních z příjmů“) z daňově účinných nákladů žalobkyně.

[2] Odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům byla zamítnuta rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 9. 2017, č. j. 38758/17/5200-11432-807689 (dále též „rozhodnutí o odvolání“). Žalovaný souhlasil se správcem daně v tom, že v případě nákladů na reklamu a propagaci fakturovaných žalobkyni společnostmi PRESSTEX PRINT a PRESSTEX MEDIA byly splněny předpoklady pro upravení základu daně dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně a uvedené obchodní společnosti byly tzv. jinak spojnými osobami dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, podle kterého jsou jinak spojenými osobami osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. O tom svědčilo nadhodnocení ceny poskytnuté reklamy (cena reklamy byla oproti původní fakturaci navýšena 290krát, 229krát a 102krát), nestandardní způsob uzavírání obchodních případů, nejednoznačný obsah smluv a také skutečnost, že žalobkyně se blíže nezabývala přínosem reklamy. Žalovaný pak správci daně přisvědčil i v tom, že ceny za reklamu a propagaci sjednané mezi žalobkyní a společnostmi PRESSTEX PRINT a PRESSTEX MEDIA se lišily od obvyklých cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích (což správce daně zjistil na základě údajů týkajících se jiných společností využívajících reklamu na stejných sportovištích jako žalobkyně – tj. na stadionu Bazaly v Ostravě, na Andrově stadionu v Olomouci, na stadionu AC Sparta Praha a v areálu Golf Arény v Ostravě). Konečně pak žalovaný ve shodě se správcem daně uvedl, že žalobkyně v průběhu daňového řízení rozdíl mezi jí sjednanými cenami a cenami sjednanými mezi nespojenými osobami uspokojivě nevysvětlila a nedoložila. I dle žalovaného zde tedy byl důvod vyloučit rozdíl mezi cenami obvyklými a cenami žalobkyní sjednanými z daňově účinných nákladů za předmětná zdaňovací období.

II.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí o odvolání žalobu, kterou Krajský soud v Ostravě (dále též „krajský soud“) zamítl rozsudkem identifikovaným ve výroku tohoto rozhodnutí. Krajský soud poukázal na obecnost žaloby a uvedl, že míra precizace žalobních bodů předznamenává míru podrobnosti rozsudku. Dále pak s odkazem na § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů konstatoval, že v předmětné věci bylo na orgánech finanční správy, aby prokázaly, že žalobkyně a společnosti PRESSTEX PRINT a PRESSTEX MEDIA byly spojenými osobami ve smyslu zákona o daních z příjmů a také, že ceny sjednané mezi těmito spojenými osobami se lišily od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Následně bylo na žalobkyni, aby zjištěný rozdíl v cenách vysvětlila a doložila. Orgány finanční správy přitom svým povinností dostály. Závěr o existenci spojených osob založily na způsobu uzavírání obchodních případů, na obsahu jednotlivých smluv, na zjištění o nadhodnocení ceny reklamy, na způsobu provedení reklamy a na zjištění ohledně malého přínosu reklamy pro žalobkyni. Za zásadní krajský soud považoval zejména zjištění o navýšení ceny oproti původní ceně dodání předmětných služeb. Krajský soud konstatoval, že zjištění o nezpochybněném mnohonásobném navýšení ceny reklamních a propagačních služeb poskytovaných žalobkyni oproti pořizovacím cenám

pokračování

těchto služeb je dostačující k závěru, že mezi dodavateli reklamních a propagačních služeb na straně jedné a žalobkyni na straně druhé existoval vztah jinak spojených osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Krajský soud aproboval i závěry orgánů finanční správy stran zjištění a způsobu určení obvyklých cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. Za souladný se zněním zákona krajský soud považoval postup správce daně, který vyhledal subjekty, kterým jednotlivé sportovní kluby (a Golf Aréna v Ostravě) ve shodném místě a čase poskytovaly reklamní služby, a zjišťoval ceny těchto služeb. Cenu obvyklou pak správce daně zcela správně určil na horní hranici zjištěného rozpětí referenčních cen. Za této situace (a taktéž vzhledem k obecnosti žalobních námitek stran zjišťování referenčních cen) krajský soud nepovažoval za nutné ověřit obvyklou cenu pomocí ustanoveného znalce. Krajský soud pak konečně přitakal orgánům finanční správy i v tom ohledu, že žalobkyni se nepodařilo přesvědčivě vysvětlit a doložit zjištěné rozdíly mezi jí sjednanými cenami a cenami obvyklými.

III.

[4] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) v zákonné lhůtě kasační stížnost. Z hlediska věcného vypořádání kasační stížnosti identifikoval Nejvyšší správní soud následující okruhy námitek stěžovatelky, které pro přehlednost uspořádal takto.

[5] Dle stěžovatelky se krajský soud nijak nevypořádal s žalobní námitkou ohledně splnění podmínek účasti stěžovatelky na podvodu, čímž došlo k naplnění kasačního důvodu dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Krajský soud pak nevzal v úvahu ani argumenty stěžovatelky, že závěry žalovaného jsou chybné (a přesto závěry žalovaného aproboval).

[6] Stěžovatelka dále uvedla, že krajský soud nesprávně vyložil pojem „zapojení do řetězce“ a vystavěl své závěry na domněnkách. Soud nevysvětlil, jak konkrétně byla stěžovatelka zapojena do řetězce. Poukázal pouze na odlišnost cen sjednaných stěžovatelkou od cen obvyklých a na další nestandardní okolnosti obchodních případů (u těchto nerozlišoval, zda o nich stěžovatelka mohla objektivně vědět, či nikoliv). Stěžovatelka dále připomněla, že nelze klást k tíži nevinného daňového subjektu, že se stane součástí podvodného řetězce. Není jí zřejmé, jaká další preventivní opatření měla provést. Bylo přitom povinností orgánů finanční správy prokázat, co měla stěžovatelka učinit, aby se účasti na daňovém podvodu vyhnula. Stěžovatelka v této souvislosti odkázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu a odbornou literaturu týkající se daňových podvodů na dani z přidané hodnoty.

[7] V dalším bodě kasační stížnosti stěžovatelka zpochybňovala způsob výpočtu ceny obvyklé. Ze znění § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů dovozovala, že orgány finanční správy měly při jejím určení postupovat podle právních předpisů o oceňování majetku. Dále uvedla, že výpočty orgánů finanční správy se neopírají o důkazy, ale o matematické modely, které si vytvořil sám žalovaný. Orgány finanční správy se úmyslně vyhnuly tomu, aby referenční cenu odvodily na tržních principech. Stěžovatelka připomněla, že poskytla důkaz o ceně obvyklé formou znaleckého posudku Dr. Hála. Stěžovatelka je názoru, že orgány finanční správy i krajský soud se odchýlily od soudní praxe uznávaného postupu hodnocení znaleckého posudku (rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 25 Cdo 2414/2008).

Konstatování soudu, že není třeba odborných znalostí, které by musel objasnit znalec, vyznívá nepřesvědčivě. Dle názoru stěžovatelky orgány finanční správy nemají v posuzovaných oblastech dostatečné znalosti, pročez měly ustanovit znalce.

[8] Stěžovatelka pak taktéž namítla, že prokázala realizaci a uhrazení předmětných obchodních transakcí, a zprostředkovaně tak prokázala daňovou uznatelnost souvisejících nákladů. Stejně tak vysvětlila veškeré nesrovnalosti a vyvinula maximální úsilí, aby předložila veškeré doklady a podala veškerá vysvětlení, která správce daně požadoval. Orgány finanční správy však předložené důkazy nesprávně vyhodnotily, když je neposuzovaly ve vzájemné souvislosti, nýbrž selektivně a jednostranně. Stěžovatelka namítla porušení § 1 odst. 2, § 92 odst. 2, § 92 odst. 3, § 92 odst. 4 a § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „daňový řád“).

[9] Z výše uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje s posouzením věci provedeným krajským soudem. Odkázal na žalobou napadené rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Žalovaný uvedl, že meritem sporu nebyla otázka zapojení stěžovatelky do daňového podvodu, či otázka, zda stěžovatelka o tomto podvodu vědět měla či mohla, nýbrž otázka aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Stěžovatelka podle žalovaného neunesla důkazní břemeno a uspokojivě nedoložila rozdíl mezi cenami sjednanými mezi ní a společnostmi PRESSTEX PRINT a PRESSTEX MEDIA a cenami, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami. Správce daně jí proto v souladu se zákonem o zjištěný rozdíl mezi těmito cenami zvýšil základ daně. Žalovaný nesdílí přesvědčení žalobkyně, že při určení obvyklé ceny měl postupovat podle právních předpisů o oceňování – podle těchto by musel postupovat pouze, pokud by nebylo možné určit cenu, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. V projednávané věci nicméně takto bylo možné cenu určit, což také správce daně učinil, když vyhledával subjekty, kterým byly ve stejném místě a čase poskytovány reklamní a propagační služby jednotlivými fotbalovými kluby a Golf Arénou. Za nedůvodnou označil žalovaný i námitkou stran odchýlení se od praxe hodnocení znaleckých posudků a námitku stran nutnosti vypracování znaleckého posudku ohledně obvyklé ceny. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

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

[12] Kasační stížnost není důvodná.

pokračování

[13] Před věcným projednáním kasačních námitek Nejvyšší správní soud považuje za nutné vyjádřit se k formě podané kasační stížnosti. Nelze si totiž nevšimnout, že kasační stížnost je (stejně jako žaloba) na mnoha místech obtížně srozumitelná, nejasná a mívá se s předmětem sporu. V kasační stížnosti je uvedena řada obecných tvrzení, která nejsou jakkoli konkretizována, resp. provázána na souzenou věc. Řízení před Nejvyšším správním soudem je (stejně jako řízení před krajským soudem) přitom ovládáno dispoziční zásadou. Obsah, rozsah a kvalita kasační stížnosti předurčují obsah, rozsah a kvalitu následného soudního rozhodnutí. Je-li tedy kasační stížnost kuse zdůvodněna, je tak předurčen nejen rozsah přezkumné činnosti soudu, ale i obsah rozsudku soudu. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011 - 95, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014 - 20, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009 - 99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007 - 46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008 - 60).

[14] K námitkám obsaženým v bodě III, bodě VII, bodě VIII a bodě IX kasační stížnosti, soud dodává, že v těchto částech kasační stížnosti stěžovatelka mj. odkazuje na judikaturu zdejšího soudu a odbornou literaturu zabývající se tzv. podvody na dani z přidané hodnoty, a z této dovozuje závěry pro svoji věc (uvádí např., že správce daně měl objasnit, v čem podvod spočíval; že stěžovatelka učinila veškerá možná preventivní opatření; že se správce daně dopustil zpětného hodnocení stěžovatelce neznámých indicíí svědčících o podvodu; že stěžovatelka byla v dobré víře atp.). Meritem nyní projednávané věci nicméně není neuznání odpočtu daně z přidané hodnoty z důvodu zapojení stěžovatelky do podvodného řetězce na této dani, nýbrž zvýšení základu daně z příjmů právnických osob podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Skutečnost, že nyní posuzovaná věc se netýká daně z přidané hodnoty, nýbrž daně z příjmů právnických osob, si ostatně stěžovatelka musí být dobře vědoma, neboť donedávna vedla i soudní řízení týkající se právě doměření daně z přidané hodnoty z důvodu její účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen roku 2011 až prosinec roku 2012 (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 26. 9. 2019, č. j. 6 Afs 61/2019 - 27). Kasační námitky týkající se podmínek pro neuznání odpočtu daně z přidané hodnoty z důvodu zapojení do podvodného řetězce (obsažené zejména v bodech IV a VII kasační stížnosti) jsou tedy pro nyní posuzovanou věc irelevantní, a Nejvyšší správní soud se jimi nebude v tomto rozsudku zabývat (k věcnému posouzení kasační stížnosti týkající se stěžovatelčina zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 26. 9. 2019, č. j. 6 Afs 61/2019 - 27).

[15] Neodpovídající skutkovému a právnímu základu nynější věci pak je i argumentace stěžovatelky ohledně toho, že jí předložené podklady prokázaly realizaci a uhrazení předmětných obchodních transakcí, protože předmětné náklady měly být uznány jako daňově účinné (body VII a IX kasační stížnosti). V této souvislosti je totiž nutno uvést, že sporné náklady na reklamu a propagaci nebyly vyloučeny z daňově účinných nákladů z důvodu neprokázání jejich faktické realizace. Tuto správce daně nezpochybnil. Zpochybnil nicméně jejich cenu v relaci na jím zjištěnou cenu mezi nespojenými osobami. Vzhledem k tomu, že stěžovatelce se nepodařilo rozdíl mezi těmito cenami uspokojivě doložit, došlo k vyloučení rozdílu mezi cenami stěžovatelkou sjednanými a cenami

správcem daně určenými z daňově účinných nákladů. Tvrzení stěžovatelky o unesení důkazního břemene stran faktické realizace daných služeb jsou tudíž pro věc irelevantní.

[16] Obecná, nejasná a míjející se s jádrem sporu je pak i argumentace stěžovatelky stran nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, která byla podle stěžovatelky dána tím, že krajský soud se „*nijak nevypořádal s žalobní námitkou ohledně splnění podmínek účasti na daňovém podvodu*“ a také tím, že krajský soud postupoval „*přesně v intencích právního názoru obsaženého v rozhodnutí žalovaného, aniž by však vzal v úvahu závažné argumenty, jimiž žalobce podložil svůj závěr, že tento právní názor je chybný*“. Zdejšímu soudu není předně zřejmé, kam stěžovatelka míří námitkou stran „podmínek účasti na podvodu“. Cílí-li na podmínky § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, těmito se krajský soud zabýval v textu celého rozsudku (tyto jsou meritem sporu). Cílí-li stěžovatelka snad na „podvod na dani z přidané hodnoty“ (o čemž svědčí mj. skutečnost, že v kasační stížnosti obsáhle cituje judikaturu týkající se právě podvodů na DPH), je nutné ji opětovně odkázat na předmět sporu, kterým není doměření daně z přidané hodnoty z důvodu účasti na podvodu na této dani, nýbrž zvýšení základu daně z příjmů právnických osob podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. S ohledem na obsah spisu pak Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelkou, že by krajský soud postupoval „*přesně v intencích právního názoru obsaženého v rozhodnutí žalovaného, aniž by však vzal v úvahu závažné argumenty, jimiž žalobce podložil svůj závěr, že tento právní názor je chybný*“. Krajský soud řádně vypořádal všechny nosné námitky a ty posoudil v mezích právní úpravy. Ostatně stěžovatelka ani netvrdí, který konkrétní argument nevzal soud v úvahu.

[17] Nejvyšší správní soud následně přistoupl k posouzení samotného merita dané věci. Předesílá, že se zcela ztotožnil s právními a skutkovými závěry krajského soudu a orgánů finanční správy, které jako takové přebírá pro nyní projednávanou věc, neboť mají oporu v právní úpravě a správním spisu.

[18] Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že dne 21. 10. 2014 zahájil správce daně u stěžovatelky daňovou kontrolu, při které kontroloval mimo jiné daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2011 a 2012 (viz protokol o zahájení daňové kontroly č. j. 2883610/14/3207-05402-807088). Správce daně se v rámci daňové kontroly zaměřil mj. na prověřování stěžovatelkou uplatněných nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Konkrétně se jednalo o náklady na reklamní a propagační služby, které stěžovatelce poskytli dodavatelé PRESSTEX PRINT v roce 2011 na základě 10 uzavřených smluv o reklamě za celkovou cenu 43 500 000 Kč a PRESSTEX MEDIA v roce 2012 na základě smluv číslo 20/2012 a číslo 35/2012 (za cenu 17 200 000 Kč) a číslo 38/2012 a číslo 45/2012 (za celkovou cenu 24 400 000 Kč). Předmětem smluv uzavřených s dodavatelem PRESSTEX PRINT v roce 2011 a dále smluv s dodavatelem PRESSTEX MEDIA číslo 20/2012 a číslo 35/2012 bylo umístění loga stěžovatelky na reklamním panelu (6x1 m) na stadionu Bazaly v Ostravě, inzerce v bulletinu vydávaném k domácím zápasům FC Baník Ostrava a poskytnutí VIP vstupenky na domácí zápasy tohoto klubu. Ve zbývajících dvou smlouvách číslo 38/2012 a číslo 45/2012 byly od druhého pololetí 2012 reklamní služby rozšířeny o umístění loga stěžovatelky na reklamním panelu (6x1 m) na stadionu AC Sparty Praha nebo SK Sigma Olomouc a o poskytnutí prostor pro umístění reklamní plochy v areálu Golf Arény v Ostravě. Jednatel stěžovatelky při výslechu dne 10. 6. 2015 uvedl, že s navrženou cenou za dané

pokračování

reklamní a propagační služby souhlasil, neověřoval, kolik platí za stejné reklamní služby jiné daňové subjekty, a další dodavatele reklamních služeb nehledal (viz protokol č. j. 2157678/15/3207-61563-807088). Správce daně následně zjišťoval, za jakých podmínek zjištění dodavatelé předmětná plnění získali se závěrem, že se tak stalo přímo od jednotlivých fotbalových klubů, resp. společností tyto kluby provozujících a od společnosti Golf Aréna Ostrava s. r. o. Správce daně dále zjistil, že cena, za kterou společnosti PRESSTEX PRINT a PRESSTEX MEDIA dané služby získaly, byla při jejich „přeprodeji“ stěžovatelce významně navýšena – v roce 2011 došlo k 290násobnému navýšení, v prvním pololetí roku k 229násobnému navýšení a v druhé polovině tohoto roku k 102násobnému navýšení. K následným výzvám správce daně k objasnění a doložení ceny sjednané ve smlouvách s dodavateli (ze dne 1. 10. 2015, č. j. 2831105/15/3207-61563-807088, a ze dne 4. 4. 2016, č. j. 837687/16/3207-61563-807088) stěžovatelka uvedla, že cena byla sjednána na základě návrhu dodavatelů a zohledňovala počet fotbalových utkání, jejich atraktivitu, televizní vysílání a reklamní dopad nejen do fotbalové, ale také širší sportovní veřejnosti. Cena odpovídala možnostem stěžovatelky. V následně vydaných zprávách o daňové kontrole (č. j. 2945464/16/3207-61563-807088 a č. j. 2320191/16/3207-61563-807088) správce daně zdůraznil především mnohonásobné navýšení ceny reklamy poskytnuté dodavateli stěžovatelce oproti cenám, za které dodavatelé tato plnění pořídili od svých dodavatelů. Dále akcentoval, že stěžovatelka nijak neověřovala výhodnost cen reklamy, tyto ceny nereflekovaly konkrétní okolnosti (vysílání zápasu v televizi, atraktivnost zápasů). Dále správce daně zdůraznil znalost sportovního prostředí u jednatele stěžovatelky (který byl v letech 1998 až 2005 jednatelem a společníkem společnosti HANDBALL Club FM, s. r. o., kde působil také jako prezident klubu). Na základě těchto skutečností, ve spojení s neověřováním obou dodavatelů ze strany stěžovatelky a nevyhodnocením efektu reklamy, dospěl správce daně k závěru, že se jedná o obchodní transakci uskutečněnou za účelem získání neoprávněného zvýhodnění. Na základě zpráv o daňové kontrole vydal správce daně výše identifikované dodatečné platební výměry, kterými stěžovatelce doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 a roku 2012.

[19] Odvolání stěžovatelky proti dodatečným platebním výměrům byla zamítnuta rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 9. 2017, č. j. 38758/17/5200-11432-807689. Žalovaný dospěl ve shodě se správcem daně k závěru, že za zdaňovací období roku 2011 stěžovatelka neprokázala oprávněnost nákladů ve výši rozdílu mezi cenou sjednanou ve výši 43 500 000 Kč a cenou obvyklou ve výši 1 800 000 Kč stanovenou správcem daně, proto byl základ daně zvýšen o částku zjištěného rozdílu ve výši 41 700 000 Kč. Za zdaňovací období roku 2012 pak stěžovatelka neprokázala oprávněnost nákladů ve výši rozdílu mezi cenou sjednanou v celkové výši 41 600 000 Kč a cenou obvyklou stanovenou správcem daně v celkové výši 2 227 000 Kč, proto byl základ daně zvýšen o zjištěný rozdíl ve výši 39 373 000 Kč.

[20] Předmětem soudního přezkumu je tedy rozhodnutí o odvolání, kterým žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky a potvrdil dodatečné platební výměry, kterými byla stěžovatelce doměřena daň z příjmů právnických osob z důvodu aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Správce daně stěžovatelku a obchodní společnosti PRESSTEX PRINT a PRESSTEX MEDIA považoval za tzv. jinak spojené osoby podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, přičemž dospěl k závěru, že ceny sjednané

za reklamní a propagační služby mezi těmito osobami se lišily od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a stěžovatelka tento zjištěný rozdíl uspokojivě nedoložila.

[21] Stěžovatelka proti závěrům orgánů finanční správy v kasační stížnosti brojí - tvrdí zejména, že správce daně neprokázal skutečnosti nutné pro aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, nesprávně určil obvyklou cenu, postupoval nesprávně v důkazním řízení, nesprávně neustanovil znalece.

[22] Nejvyšší správní soud je nicméně nucen opětovně konstatovat, že většina námitek týkajících se právního posouzení věci (viz zejména námitky obsažené v odstavcích 8.4, 8.5, 9.2, 9.3, 9.5 a 9.8 kasační stížnosti) je koncipována velmi obecně, resp. povšechně. Stěžovatelka svá tvrzení nerozvádí a neprovazuje s daňovým řízením vedeným v její věci. Nejvyšší správní soud se proto těmito námitkami mohl zabývat pouze v předestřené (obecné) rovině a neshledal je důvodnými.

[23] Podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů: *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; nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu.*

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

[25] Zdejší soud se výkladem citovaných zákonných ustanovení opakovaně zabýval.

[26] V nedávném rozsudku ze dne 19. 9. 2019, č. j. 5 Afs 341/2017 - 47, shrnul zdejší soud podmínky pro aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů následovně: *„K postupu správce daně dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů se vyjádřil NSS v rozsudku ze dne 23. 1. 2013, č. 1 Afs 101/2012 - 31, v němž shrnul nebo zformuloval následující východiska. V případě, že je prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, je na správci daně, aby prokázal, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Neuplatní se tedy zásada, že v daňovém řízení je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Správce daně proto musí provést srovnání, při kterém musí zjistit jednak cenu sjednanou mezi spojenými osobami a jednak cenu obvyklou (srovnanou s průměrem cen, tzv. cenu referenční), za kterou se srovnatelnou komoditou obchodují osoby nezávislé. Nutnou (nikoli však dostačující) podmínkou pro úpravu základu daně dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je existence rozdílu mezi cenami. Pro zjišťování „obvyklosti“ ceny musí být správce schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ve vztahu ke všem rozhodným aspektům. Obvyklou cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty.*

pokračování

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 již uvedl NSS v rozsudku ze dne 27. 1. 2011, čj. 7 Afs 74/2010 - 81, č. 2548/2012 Sb. NSS) - referenční (obvyklá) cena je v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy. Pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, musí pečlivě zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby, a pokud se tyto podmínky liší, provést patřičnou korekci referenční ceny. Důkazní břemeno správce daně se také týká zjištění situace, za které sjednávaly cenu spojené osoby. Tento postup zpravidla vede ke zjištění určitého intervalu dosažených konkrétních cen. Správce daně pak musí pro účely určení rozdílu mezi cenami vyjít z rozmezí ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu (viz rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2009, čj. 8 Afs 80/2007 - 105, č. 1852/2009 Sb. NSS). V případě, že správce daně unese břemeno tvrzení i důkazní ke všem rozhodným skutečnostem, tj. prokáže, že smluvními stranami předmětného právního vztahu jsou spojené osoby a sjednaly si cenu lišící se od ceny referenční, musí dát správce daně tomu, komu má být upraven základ daně, prostor k tomu (časový i věcný), aby mohl zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě (viz rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2011, čj. 7 Afs 74/2010 - 81, č. 2548/2012 Sb. NSS) vysvětlit a doložit. V této následné fázi nese břemeno důkazní a břemeno tvrzení opět daňový subjekt, který 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 správcem daně nepřipadá v úvahu.“

[27] V rozsudku ze dne 26. 3. 2014, č. j. 9 Afs 87/2012 - 50, pak Nejvyšší správní soud objasnil, že „[ú]čelem daného ustanovení je zabránit nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů mezi jednotlivými poplatníky daně z příjmů a umožnit sankcionovat zneužití cenové spekulace v obchodních vztazích. Jedná se i o tzv. „přelévání zisků“ mezi osobami s rozdílným daňovým zatížením, k němuž dochází většinou tím, že si tyto osoby účtují ve vzájemných transakcích ceny nižší, resp. vyšší, než odpovídá cenám používaným mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, a výsledkem takových transakcí je zvýšení nákladů nebo snížení tržeb u společnosti s vyšším daňovým zatížením a odčerpání části zisku do společnosti, u níž se aplikuje nižší, případně nulová sazba daně z příjmů.“ Dále pak shrnul, že „podstatný rozdíl od obvyklých cen nastává tehdy, prodává-li se příliš levně nebo nakupuje-li se příliš draze; v takovém případě musí být takový rozdíl vždy uspokojivě doložen.“

[28] Odkázat pak lze dále i na rozsudek ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013 - 30, ve kterém se Nejvyšší správní soud zabýval výkladem ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) odst. 5 zákona o daních z příjmů: „Nejvyšší správní soud konstatuje, 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 (zde 22 násobné navýšení daňové účinného výdaje). 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.“ Uvedené závěry pak zdejší soud zopakoval v rozsudku ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 48/2013 - 31, který obstál i v řízení o následně podané Ústavní stížnosti. Ústavní soud v usnesení ze dne 12. 8. 2014, II. ÚS 2764/13 (na něž stěžovatelka v kasační stížnosti odkazuje) aproboval postup Nejvyššího správního soudu, který „konstatoval, že postačuje, že je správcem daně v daňovém řízení prokázáno a doloženo, že zde je řetězec dodavatelů, že je v něm stěžovatelka zapojena, průběh toku finančních prostředků souvisejících s dodávkou pro stěžovatelku a zároveň prokázána odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami. Otázka zavinění zde proto neměla své opodstatnění.“

[29] Lze tedy shrnout, že pro aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je nutné, aby bylo najisto postaveno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu zákona o daních z příjmů. Další podmínkou pak je, aby správce daně prokázal, že ceny sjednané mezi těmito osobami se liší od obvyklých cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Následně bude na daňovém subjektu (bude-li se chtít vyhnout upravení základu daně), aby zjištěný rozdíl uspokojivě vysvětlil a doložil.

[30] Nejvyšší správní soud je (na rozdíl od stěžovatelky) přesvědčen, že v projednávané věci byly podmínky aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů naplněny.

[31] Orgány finanční správy založily závěr o tom, že stěžovatelka a společnosti PRESSTEX PRINT a PRESSTEX MEDIA, coby dodavatelé reklamních a propagačních služeb, byly tzv. jinak spojenými osobami, zejména na zjištěních o nadhodnocené ceně reklamy. Konečná cena reklamy se oproti prvotní fakturaci navýšila v roce 2011 290krát, v prvním pololetí roku 2012 229krát a v druhém pololetí roku 2012 102krát. K tomuto navýšení ceny přitom došlo za situace, kdy obsah, rozsah a forma služeb zůstaly beze změny. Orgány finanční správy dále akcentovaly způsob uzavírání obchodních případů (stěžovatelka se nezabývala výběrem dodavatele a ceny, ale využila jediné nabídky), obsah smluv (chybí jednoznačná specifikace ceny poskytnutých služeb, výše ceny tak není vázána na žádný z podstatných parametrů běžných u standardních obchodních případů, smlouvy byly nadto ve 2. pololetí 2012 uzavřeny „souhrnně“ pro více míst, přitom cena byla stanovena jedna a nebylo možné zjistit její skladbu či části, které by byly stanoveny ve vazbě na atraktivitu místa, či zápasů), způsob provedení reklamy, kdy skutečnou realizaci reklamy zajišťovaly fotbalové kluby (a Golf Aréna Ostrava) a malý přínos reklamy pro stěžovatelku (podle zjištění orgánů finanční správy má stěžovatelka s dodavateli i odběrateli převážně dlouhodobé vztahy a neposkytuje služby konečnému spotřebiteli a nadto se otázkou přínosu reklamy adekvátně nezabývala) – viz strana 31 rozhodnutí o odvolání. Bez významu pak nejsou ani skutečnosti, že dodavatelé stěžovatelky (společnosti PRESSTEX PRINT a PRESSTEX MEDIA) byly pro správce daně nekontaktní a že veškeré fakturované částky byly uhrazeny na bankovní účty dodavatelů a následně byly obratem v hotovosti vybrány.

pokračování

[32] Za této situace (a to zejména při konfrontaci s obecnými kasačními námitkami stěžovatelky) i Nejvyšší správní soud nemůže jinak, než souhlasit s tím, že stěžovatelka a společnosti PRESSTEX PRINT a PRESSTEX MEDIA byly tzv. jinak spojenými osobami podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů. Stěžovatelka namísto toho, aby reklamní a propagační služby poptala přímo u sportovních klubů (což bylo možné, jak bylo v daňovém řízení potvrzeno - viz protokol ze dne 8. 12. 2014, č. j. 3217009/14/3207-61562-807088), využila „umělé“ služeb zprostředkovatelů, kteří cenu poskytovaných služeb následně výrazně zvýšili (290krát, 229krát a 102krát), a to aniž by v řetězci došlo k nějaké přidané hodnotě. Tím získala stěžovatelka výhodu v podobě snížení základu daně. Jak zdejší soud uvedl v rozsudku ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013 - 27, osobou podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů je každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jehož důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty (v uvedeném rozsudku zdejší soud za osoby jinak spojené označil osoby, mezi kterými došlo k navýšení ceny „pouze“ dvacetkrát, a dodal, že *„lze dovodit, že dvacetinásobné zvýšení ceny za odvysílání reklamních spotů je zvýšení značné a výsledná cena natolik vysoká, že musela být i pro podnikatele neznalého poměrů na reklamním trhu zarážející“*).

[33] Nejvyšší správní soud pak aprobejuje i závěr krajského soudu, že orgány finanční správy dostály jejich zákonné povinnosti a adekvátně prokázaly, že ceny sjednané mezi stěžovatelkou a společnostmi PRESSTEX PRINT a PRESSTEX MEDIA se lišily od obvyklých cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.

[34] Ke zjišťování obvyklé ceny se Nejvyšší správní soud vyjádřil např. v rozsudku ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 - 81, publ. pod č. 2548/2012 Sb. NSS: *„Pro zjišťování ceny referenční musí být správce schopen unést břemeno tvrzení i břemene důkazního ve vztahu ke všem rozhodným aspektům. Referenční 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. Referenční cena je v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy. Pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, musí pečlivě zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby, a pokud se tyto podmínky liší, provést patřičnou korekci referenční ceny. Důkazní břemeno správce daně se také týká zjištění situace, za které sjednávaly cenu spojené osoby. Pokud se tedy ohledně rozhodných aspektů projeví skutkové nejasnosti, musí správce daně vycházet z takových skutkových závěrů, které jsou v dané konkrétní skutkové konstelaci pro daňový subjekt nejvýhodnější. Rovněž pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, což zpravidla vede ke zjištění určitého intervalu takto dosažených konkrétních cen (např. cena za kus dodávaného výrobku 100 až 120 Kč), musí pro účely určení rozdílu mezi cenami vyjít z té ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu, která je pro daňový subjekt nejvýhodnější (viz rozsudek*

Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 - 105, publ. pod č. 1852/2009 Sb. NSS).“

[35] Orgány finanční správy při určování referenční ceny výše uvedeným požadavkům dostály. Vyšly z cen, které v uvedeném čase a na předmětných stadionech a v Golf Aréně Ostrava platily ostatní subjekty, které zde měly umístěnou reklamu (příp. z cen, které jim sdělil sám sportovní klub). Ve shodě s citovanou judikaturou správce daně stanovil rozpětí cen a následně pak při určení referenční ceny vycházel z horní částky tohoto rozpětí.

[36] Stěžovatelka v kasační stížnosti proti stanovení referenčních cen brojí. Stejně jako v žalobě však povětšinou přednáší pouze obecnou a povšechnou argumentaci a nereaguje na podrobné a přesvědčivé zdůvodnění určení referenčních cen obsažené jak v rozhodnutí o odvolání, tak v rozsudku krajského soudu. Nejvyšší správní soud se ztotožnil se závěry orgánů finanční správy a krajského soudu. Podle jeho názoru mají jejich závěry plnou oporu ve správním spisu. Ze spisového materiálu plyne i to, že výpočty referenčních cen byly ze strany orgánů finanční správy provedeny podrobně a odpovídají zákonné úpravě a judikatuře. Přisvědčit pak nelze ani tvrzení stěžovatelky, že orgány finanční správy měly při určení referenční ceny postupovat podle právních předpisů o oceňování majetku. Ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů totiž stanoví, že podle zvláštního právního předpisu (zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku) se postupuje pouze, *nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek*. V nyní projednávané věci přitom cenu sjednanou mezi nezávislými osobami bylo možné určit (právě pomocí vyhledání cen, za které byly dané služby poskytovány jiným společnostem). Ostatně ani stěžovatelka v kasační stížnosti neuvádí důvody, pro které by snad nemělo být možné určit referenční cenu jinak, než podle právních předpisů o oceňování majetku. Nutno dodat, že Nejvyšší správní soud (stejně jako krajský soud) nesdílí ani názor stěžovatelky, že by snad správce daně nedisponoval ve věci určení referenčních cen takovými znalostmi, že by bylo nutno ustanovit za tímto účelem znalce. Jak již bylo výše opakovaně uvedeno, správce daně zcela v souladu s dikcí zákona a související judikaturou vyhledal subjekty, kterým byla v daném čase a na daných místech poskytována taktéž reklama (případně zjistil ceny reklamy přímo od jejich poskytovatele). Následně referenční cenu určil jako nejvyšší částku ze zjištěného rozpětí. Pro tento postup nejsou nutné žádné odborné znalosti mimo rámec těch, kterými úřední osoby správce daně běžně disponují. Důvodnou pak kasační soud neshledal ani námitku stěžovatelky, že by se snad krajský soud měl odchýlit „od soudní praxí zavedeného postupu hodnocení znaleckých posudků“.

[37] Nejvyšší správní soud neshledává nesprávnou či dokonce nezákonnou ani argumentaci krajského soudu v tom smyslu, že: *„K závěru, že cena zaplacená žalobkyní v roce 2011 ve výši 43 700 000 Kč za 1 reklamní panel 6 x 1 m, reklamu v bulletinu k domácím zápasům a 1 VIP kartu, je značně nadhodnocená při porovnání s částkou 3 000 000 Kč zaplacenou shora uvedeným reklamním partnerem Baníku Ostrava za reklamu mimo jiné na dresech hráčů, na 20 otočných panelech, na 4 panelech 6 x 1 m umístěných v záběru televizních kamer nebo na 1 reklamním banneru 6 x 6 metr v průčelí stadionu a 1 banneru 4 x 3 metr pod světelnou tabulí, k tomu několik VIP karet (jednalo se přitom i při přepočtu na 1 měsíc o nejvyšší cenu za reklamní služby ve prospěch Baníku Ostrava), není vskutku třeba žádných odborných znalostí, které by musel objasnit znalec.“* Nejvyšší správní soud považuje uvedenou

pokračování

argumentaci za přiléhavou a logickou. Pokud pak stěžovatelka obecně poukazovala na znalecký posudek dr. Hálka, je nutné uvést, že tento byl předložen v řízení týkajícím se daně z přidané hodnoty (vedeném u krajského soudu pod sp. zn. 22 Af 110/2016), přičemž z rozsudku v dané věci plyne, že v něm znalec dospěl k závěru, že ceny sjednané v předmětných smlouvách byly vyšší než obvyklé, když značně převyšovaly horní hranici znalce stanoveného cenového rozpětí (viz rozsudek krajského soudu ze dne 14. 1. 2019, č. j. 22 Af 110/2016 - 85, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2019, č. j. 6 Afs 61/2019 - 27).

[38] Nejvyšší správní soud se tedy ztotožnil s krajským soudem v tom, že v projednávané věci bylo orgány finanční správy najisto postaveno, že mezi stěžovatelkou a společnostmi PRESSTEX PRINT a PRESSTEX MEDIA existoval vztah tzv. jinak spojených osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, přičemž orgány finanční správy prokázaly, že ceny sjednané mezi těmito spojenými osobami se lišily od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Nejvyšší správní soud přitom neshledal, že by se orgány finanční správy dopustily stěžovatelkou opět zcela obecně namítaného nesprávného, či selektivního hodnocení důkazů, že by po stěžovatce požadovaly „absolutní důkazní povinnost“, že by došlo k nesprávnému přenosu důkazního břemene či že by orgány finanční správy porušily § 1 odst. 2, § 92 odst. 2, § 92 odst. 3, § 92 odst. 4 a § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Podle názoru Nejvyššího správního soudu postupovaly orgány finanční správy zcela v souladu s právní úpravou, přičemž se nedopustily ani žádných vad, pro které by měl krajský soud přistoupit ke kasaci jejich rozhodnutí. Vzhledem k výše uvedenému (prokázání existence spojených osob a lišících se cen) bylo na stěžovatce, aby zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě vysvětlila a doložila. Této povinnosti stěžovatelka nedostála, když v průběhu daňového (i soudního) řízení netvrdila ani neprokázala racionální důvody pro vynaložení nákladů vyšších, než byla cena obvyklá mezi osobami v běžných obchodních vztazích.

[39] Nejvyšší správní soud neshledal v rozhodnutích orgánů finanční správy a krajského soudu ani žádné další vady, pro které by bylo nutno jejich rozhodnutí zrušit. Jejich závěry mají plnou oporu v právní úpravě a správním spisu a jsou podrobně zdůvodněny. Zdejší soud se s jejich hodnocením ztotožnil a plně jej přebírá a v podrobnostech na ně odkazuje. Z tohoto důvodu nemohl kasační soud shledat případnou ani polemiku stěžovatelky s jejich argumentací.

[40] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine*). Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[41] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

P o u ě n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. února 2020

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu