



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců JUDr. Tomáše Rychlého a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **ELERPRO s.r.o.**, se sídlem Lípa 182, zastoupená Mgr. Evou Štaudarovou, advokátkou se sídlem Masarykovo náměstí 329, Uherské Hradiště, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 6. 2. 2019, č. j. 62 Af 126/2016 – 164,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Žalovaný svým rozhodnutím ze dne 6. 10. 2016, č. j. 43786/16/5200-11434-711322, změnil rozhodnutí - dodatečné platební výměry - Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „*správce daně*“) na daň z příjmů právnických osob tak, že (a) částka této daně, která byla žalobkyni doměřena za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010, se mění z částky 646 000 Kč na částku 619 400 Kč a (b) částka této daně, která jí byla doměřena za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011, se mění z částky 453 150 Kč na částku 422 750 Kč.

[2] Předmětem sporu byly náklady uplatněné žalobkyní na reklamu na závodních automobilech (Honda Civic, závody rallye). Podle žalovaného z provedených důkazů vyplynulo, že žalobkyně byla koncovým článkem řetězce společností (spojených osob) ve

smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), jehož účelem bylo snížení základu daně. Žalovaný také uvedl, že žalobkyně nedoložila rozdíl mezi cenou sjednanou mezi spojenými osobami a cenou dohodnutou mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který ji jako nedůvodnou zamítl rozsudkem ze dne 6. 2. 2019, č. j. 62 Af 126/2016 – 164. Pro účely řízení o kasační stížnosti jsou významné následující žalobní námitky a jejich vypořádání ze strany krajského soudu.

[4] Žalobkyně namítala, že žalovaný nezjistil cenu obvyklou, a proto nemůže doměřit daň z rozdílu mezi cenou, za níž žalobkyně nakupovala, a cenou obvyklou. Nesouhlasila s tím, aby cena sjednaná mezi majiteli závodních vozidel, na nichž byla reklama umístěna, a společností Carenex plus s. r. o., nyní pod firmou „Carenex plus s. r. o. v likvidaci“ (dále jen „společnost Carenex“), byla považována za cenu obvyklou (část VII. žaloby pod rubrikou „Nepřiměřeně vysoká cena reklamy“). Jednalo se o cenu sjednanou mezi prvními články řetězce subjektů, která zahrnovala pouze pronájem reklamních ploch. Společnost Carenex následně poskytla reklamu žalobkyni za cenu, jež musela být logicky vyšší, jelikož zahrnovala tvorbu reklamy, její umístění na závodních vozidlech a zajištění fotodokumentace závodů.

[5] Krajský soud výše uvedené námitce nepřisvědčil a s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu dovodil, že žalobkyně byla koncovým článkem řetězce společností, jehož účelem bylo snížení základu daně. K tomu nejprve poukázal na závěry žalovaného, že v roce 2010 dle smluv uzavřených společností Carenex s O. H. a SPARROW RACING s.r.o. (tj. majiteli vozidel) byla za propagaci obchodního jména a služeb zadavatele sjednána cena v celkové výši 140 000 Kč a v roce 2011 byla její výše 160 000 Kč. Společnost Carenex přitom žalobkyni fakturovala za rok 2010 uměle navýšenou cenu na částku 3 400 000 Kč a za rok 2010 cenu ve výši 2 100 000 Kč. Podle žalovaného se tedy v roce 2011 oproti roku 2010 při téměř stejném počtu závodů zvýšily náklady u prvního článku řetězce o 20 000 Kč, ale současně klesly náklady vyplývající z obchodního vztahu mezi žalobkyní a společností Carenex o 1 300 000 Kč. Příslušné smlouvy přitom byly totožné a navíc v roce 2011 bylo nasmlouváno o jeden závod více, než v roce 2010. Z předložené dokumentace dále vyplývá, že závodů se účastnil pokaždé jiný počet závodních vozů a i počet reklamních polepů na každém závodě byl odlišný.

[6] Krajský soud také zdůraznil, že žalovaný při určení obvyklé ceny vycházel z veřejně dostupné nabídky pořadatele Barum Czech Rally Zlín, ze které vyplývá, že pořadatel může umístit na všechny vozy reklamní nálepky různých velikostí s logem reklamního partnera, přičemž za plochu velikosti max. 200 m² je cena 1 500 Kč za jedno logo a za plochu max. 400 m² je cena 2 000 Kč za jedno logo. V případě spolupráce žalobce se společností Carenex vycházela cena reklamy za jeden závod v roce 2010 na 226 666 Kč a v roce 2011 na 131 250 Kč s tím, že obvykle byly při soutěžích polepy na dvou automobilech. Podle žalovaného byla taková cena nepřiměřená ve srovnání se zjištěnou cenou prestižního závodu Barum Czech Rally Zlín, při němž výlep reklamy na všechny závodní vozy (tedy přibližně 100 vozů) odpovídá částce 150 000 Kč. I v případě žalobcem předloženého ceníku Rallye Posázaví – Memoriál Ing. K. Š. a Rallye Světlá se podle žalovaného jedná o stejný

pokračování

princip, jelikož u ceníku je uvedeno nalepení samolepící folie na každý soutěžní vůz pro jeden závod v hodnotě 150 000 Kč; tato nabídka se tedy týkala možnosti umístění reklamy na všechny soutěžní vozy, ovšem žalobkyně měla umístěnu reklamu obvykle na dvou vozech. Krajský soud považoval uvedená zjištění žalovaného za dostatečná.

[7] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů, které podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[8] Úvodem vymezuje jako předmět sporu otázku, zda byla ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů zapojena do řetězce za účelem snížení základu daně a zda cena, kterou vynaložila za reklamu, byla cenou obvyklou. K tomu uvádí, že krajský soud nesprávně posoudil otázku aplikace zmíněného ustanovení zákona o daních z příjmů a unesení důkazního břemene ze strany žalovaného, jenž podle stěžovatelky nedostatečně prokázal oprávněnost aplikace tohoto zákonného ustanovení na její případ a nesprávně stanovil výši ceny obvyklé.

[9] V další části kasační stížnosti (část V. pod rubrikou „*Aplikace ust. § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 na projednávaný případ*“) se stěžovatelka vymezuje proti závěrům žalovaného a cituje z judikatury Nejvyššího správního soudu, podle níž musejí finanční orgány prokázat, že daná transakce proběhla mezi spojenými osobami. To žalovaný podle stěžovatelky neprokázal.

[10] V části VI. (pod rubrikou „*Stanovení ceny obvyklé*“) kasační stížnosti stěžovatelka brojí proti závěrům žalovaného ohledně stanovení obvyklé ceny. Cituje obsáhle z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013 – 27, v němž soud mimo jiné uvedl, že správce daně při stanovení obvyklé ceny musí pečlivě zkoumat, do jaké míry byly referenční ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby. Pokud se ohledně rozhodných skutečností projeví skutkové nejasnosti, správce daně musí vycházet ze skutkových závěrů, které jsou pro daňový subjekt výhodnější.

[11] Stěžovatelka uvádí, že žalovaný cenu obvyklou zjistil jako „*první cenu v řetězci*“ (stěžovatelka míní zřejmě cenu sjednanou mezi majiteli vozidel a společností Carenex, viz odstavec [5] výše). Taková cena však odporuje shora citovanému judikátu, neboť není cenou sjednanou mezi nezávislými subjekty, jestliže žalovaný tvrdí, že řetězec vznikl účelově. Žalovaný také neodvodil referenční cenu z ceny, která byla pro stěžovatelku nejvýhodnější. Krajský soud pak jeho postup nesprávně aproboval.

[12] Stěžovatelka dále vytýká krajskému soudu, že sice poukázal na existenci smlouvy mezi majitelem vozidel O. H. a jednatelem stěžovatelky Zdeňkem Baďurou (stěžovatelka zřejmě míní smlouvu o reklamě ze dne 1. 10. 2009 uzavřenou mezi O. H. jako zhotovitelem a „Zdeňkem Baďurou – Eler Zlín“ jako zadavatelem; dále jen „*smlouva ze dne 1. 10. 2009*“ – pozn. soudu), z níž plyne, že reklama byla poskytována za cenu 200 000 Kč na dva závody ve sprintrally a na jeden vůz, ale soud již tuto cenu neaplikoval na projednávanou věc jako cenu referenční. Stěžovatelka měla reklamu většinou na dvou vozech na závodech, které významem a návštěvností přesahují závody sprintrally. Ve světle

této informace se cena 226 666 Kč za jeden závod, fakturovaná stěžovatelce, nejeví jako přemrštěná. Napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, protože krajský soud nevysvětlil, proč cenu dle smlouvy ze dne 1. 10. 2009 neužil jako cenu referenční.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti nesouhlasí s tvrzením stěžovatelky, že by neprokázal existenci „*spojených osob*“. V této souvislosti odkázal na strany 17 až 25 svého rozhodnutí. Svoje závěry opřel o absenci kontroly nasmlouvaných plnění, zpochybnění přínosu reklamy, neurčité výpovědi svědků a vyjádření samotné stěžovatelky. Odmítl též její tvrzení, že ze zapojení do řetězce neprofitovala. Podle žalovaného si tím snížila základ daně za služby, jejichž cena mnohonásobně převyšuje cenu hrazenou za tyto služby v běžných obchodních vztazích.

[14] K tvrzenému chybnému stanovení ceny obvyklé žalovaný uvádí, že tato cena byla stanovena řádně, protože žalovaný vycházel ze značného zvýšení ceny pro stěžovatelku oproti ceně mezi majiteli vozidel a společnostmi Carenex a obstaral pro srovnání cenovou nabídku pořadatele Barum Czech Rally Zlín. Důkazní břemeno k prokázání cen obvyklých tedy unesl.

[15] Podáním ze dne 28. 11. 2019 žalovaný poskytl soudu informaci o rozsudku trestního soudu – konkrétně rozsudku Krajského soudu v Brně, pobočka ve Zlíně ze dne 3. 10. 2019, č. j. 61 T 6/2019 – 4155, jímž bylo mimo jiné rozhodnuto o vině a trestu O. H. (majitele závodních vozidel, na nichž měla být umístěna reklama stěžovatelky), Zdeňka Trutny (jednatele společnosti Carenex v rozhodné době) a Zdeňka Baďury (jednatele stěžovatelky v rozhodné době) a stěžovatelky (jako právnické osoby) za spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, formou spolupachatelství. Tyto osoby se měly trestného činu dopustit tím, že se po předchozí domluvě s úmyslem zkrátit daň z přidané hodnoty a daň z příjmů fyzických a právnických osob za zdaňovací období 2009 až 2012 podílely na neoprávněném uplatňování daňově účinných nákladů a nároků na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu. Žalovaný dále uvádí, že tento rozsudek dosud není pravomocný.

[16] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátkou. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Nejvyšší správní soud na tomto místě dále předesílá, že ze zásady *iura novit curia* (soud zná právo) plyne, že stěžovatelka není povinna podřadit tvrzené důvody kasační stížnosti pod konkrétní ustanovení právního předpisu; kasační soud je posuzuje podle jejich obsahu. Stěžovatelce důvody ve své kasační stížnosti výslovně subsumovala pod zákonné důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Kasační stížností vskutku brojí proti právnímu posouzení věci ze strany krajského soudu a její důvody lze tedy podřadit pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (tvrzená nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení

pokračování

právní otázky soudem v předcházejícím řízení). Stěžovatelka rovněž krajskému soudu vytýká, že se nezabýval některými jejími tvrzeními, *de facto* tedy namítá nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu a existenci vad řízení, které mohly mít vliv na jeho zákonnost [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Naopak stěžovatelkou uváděné důvody nelze podřadit pod § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., ačkoli na toto ustanovení zákona stěžovatelka odkazuje.

[19] Nejvyšší správní soud v první řadě musel posoudit, zda je napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Bylo by předčasné, aby se zabýval právním posouzením věci samé, pokud by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Kasační soud se s argumentací stěžovatelky ohledně nepřezkoumatelnosti rozsudku neztotožňuje, a to z důvodů uvedených níže.

[20] Stěžovatelka spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v tom, že krajský soud nevysvětlil, proč neužil cenu sjednanou ve smlouvě ze dne 1. 10. 2009 jako cenu referenční. Nejvyšší správní soud z textu žaloby ověřil, že stěžovatelka v ní takovou námitku neuplatnila a o smlouvě ze dne 1. 10. 2009 se v žalobě nezmiňovala. Je pravdou, že krajský soud na tuto smlouvu odkázal. Vysvětloval totiž, že žalovaný na základě této smlouvy osvědčil, že stěžovatelka prostřednictvím svého jednatele věděla, že lze uzavřít smlouvu o reklamě přímo s majitelem vozidla (a tedy nebylo nutné užívat prostředníka – společnost Carenex). Stěžovatelka se však mylí, pokud se domnívá, že krajský soud měl sám hodnotit smlouvu ze dne 1. 10. 2009 jako důkaz ve prospěch stěžovatelky a dovozovat z ní výpočet obvyklé ceny, navíc takto neformulovala žádnou žalobní námitku. Pokud by se krajský soud touto otázkou zabýval, aniž by žalobkyně takovou námitku formulovala v žalobě, překročil by svoji přezkumnou roli (viz § 75 odst. 2, věta první s. ř. s.), dle níž je zásadně vázán žalobními body (s několika zákonnými výjimkami, které zde však nejsou relevantní - viz např. § 76 odst. 2 s. ř. s.).

[21] V příslušné části žaloby, týkající se určení ceny obvyklé (a užití referenčních cen pro její určení), stěžovatelka pouze uvedla, že žalovaný měl „*provést komparaci s cenami, za které stejné služby poskytnou obchodníci zabývající se stejnou činností, tj. poskytováním reklamních služeb*“ (odstavec 30 žaloby). Krajský soud na tuto i další žalobní námitky řádně reagoval, napadený rozsudek je dostatečně odůvodněn, je srozumitelný a plně přezkoumatelný. Tato kasační námitka tedy není důvodná.

[22] K věci samé je třeba předeslat, že z § 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s. a ze setrvalé judikatury Nejvyššího správního soudu (viz například rozsudek ze dne 26. 1. 2015, č. j. 8 As 109/2014 – 70; veškeré zde citovaná rozhodnutí jsou dostupná na www.nssoud.cz) vyplývá, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční. Obsah a kvalita kasační stížnosti proto do značné míry předurčuje nejen rozsah přezkumné činnosti zdejšího soudu, ale logicky i obsah jeho rozsudku. Je proto odpovědností stěžovatelky, aby v kasační stížnosti specifikovala skutkové a právní důvody, pro které napadá rozhodnutí krajského soudu. Stěžovatelka v kasační stížnosti především brojila proti závěrům žalovaného. Naproti tomu však v zásadě nepředložila žádnou významnější argumentaci, jíž by polemizovala se závěry krajského soudu a která by tyto závěry zpochybňovala. Omezila se spíše na obecnější vyjádření nesouhlasu s vypořádáním žalobních námitek ze strany krajského soudu.

[23] Se stěžovatelkou lze souhlasit v tom, že předmětem sporu jsou dvě otázky: (a) zda byla zapojena do řetězce „*spojených osob*“ za účelem snížení základu daně a (b) zda cena za reklamu vynaložená stěžovatelkou byla cenou obvyklou.

[24] Podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona *liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. [...] 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.* Stěžovatelka tedy zpochybňuje splnění obou podmínek: jak toho, že by byla osobou spojenou se společností Carenex [viz bod (a) v předcházejícím odstavci], tak i toho, že se sjednané ceny reklamy lišily od cen, které by sjednaly nespojené (nezávislé) osoby v běžných obchodních vztazích [viz bod (b) v předcházejícím odstavci].

[25] Co se týče kasační námitky k otázce (a), stěžovatelka v kasační stížnosti nepředložila konkrétní výhrady k napadenému rozsudku a vyslovuje s ním v tomto ohledu obecně formulovaný nesouhlas (bod IV. kasační stížnosti). Nejvyšší správní soud k takto formulované námitce může pouze obecně uvést, že žalovaný při hodnocení této otázky vycházel z provedených důkazů a opřel svoje závěry o spojení osob (stěžovatelky se společností Carenex) o souhrn různých okolností, které jsou podrobně shrnuty na stranách 17 až 25 rozhodnutí žalovaného (na něž žalovaný příhodně odkázal ve svém vyjádření ke kasační stížnosti). Žalovaný existenci spojených osob konkrétně dovodil z nadhodnocené ceny reklamy, absence kontroly nasmlouvaných plnění a přínosu reklamy pro podnikání stěžovatelky, neurčitosti a rozporů ve výpovědích svědků a vyjádřeních stěžovatelky. Každou z těchto okolností žalovaný ve svém rozhodnutí podrobně odůvodnil. Krajský soud se hodnocení korespondujících žalobních námitek věnoval v odstavcích 29 až 33 napadeného rozsudku a stěžovatelka s jeho závěry konkrétně nepolemizuje. Tato kasační námitka není důvodná.

[26] Skutkově (doměření daně z příjmů právnických osob kvůli neoprávněně účtovaným nákladům na reklamu) i právně [aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů] velmi podobnou věcí se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013 – 30. Zde upozornil na to, že neexistuje racionální důvod, proč reklamní služby nakupovat za podstatně vyšší cenu od prostředníka. Uvedl dále, že „[o]sobou 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).“ (zvýraznění bylo přidáno). Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že takovou osobou byla nepochybně i stěžovatelka.

pokračování

[27] Co se týče otázky sub (b), tedy způsobu, jakým žalovaný určil referenční ceny a cenu obvyklou, Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatelčino tvrzení, že žalovaný cenu obvyklou zjistil jako „*první cenu v řetězci*“ (tedy jako cenu sjednanou mezi společností Carenex a majiteli vozidel, na nichž byla reklama umístěna) neodpovídá skutečnosti. Je pravdou, že žalovaný porovnal cenu sjednanou ve vztahu společnosti Carenex a majitelů vozidel (která byla v řádu desítek tisíc korun) a cenu sjednanou mezi stěžovatelkou a společností Carenex (která byla v řádu milionů korun). Druhou z nich pak označil jako nadhodnocenou. Tento závěr řádně odůvodnil na stranách 17 až 19 svého rozhodnutí. **Žalovaný však neužíval tuto cenu jako cenu referenční**, krajský soud proto nemohl takový názor aprobovat.

[28] V dalším tvrzení stěžovatelka namítá, že krajský soud měl cenu uvedenou ve smlouvě ze dne 1. 10. 2009 užít jako cenu referenční. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že nebylo úlohou krajského soudu, aby sám určoval referenční ceny a cenu obvyklou – úlohou soudu je pouze přezkum zákonnosti rozhodnutí žalovaného. Jak je uvedeno výše, stěžovatelka v žalobě neargumentovala tak, že žalovaný měl právě tuto smlouvu užít pro určení referenční ceny. Pokud stěžovatelka zamýšlela poukázat na smlouvu ze dne 1. 10. 2009, měla tak učinit již v žalobě. V této části je tedy kasační argumentace stěžovatelky novotou, která nemá svůj předobraz ani v hrubých rysech v žalobě, a proto je nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Nad rámec nutného Nejvyšší správní soud dodává, že smlouva ze dne 1. 10. 2009 rozhodně není sjednána mezi dvěma „*nezávislými subjekty*“, jak tvrdí stěžovatelka. Obě strany smlouvy (majitel vozidla i jednatel stěžovatelky) se totiž podílely na vytvoření řetězce spojených osob, jehož existenci prokázal žalovaný.

[29] Co se týče odkazů stěžovatelky na judikaturu zdejšího soudu, stěžovatelka v kasační stížnosti cituje z rozsudku č. j. 9 Afs 92/2013 – 27. Ve skutečnosti se však jedná o pasáž z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 – 105, která byla v rozsudku č. j. 9 Afs 92/2013 – 27 pouze citována. Stěžovatelka zvýraznila tuto část: „*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.*“

[30] Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že s uvedenými judikatorními závěry souhlasí, nicméně není zřejmé, jak je hodlá stěžovatelka aplikovat na nyní projednávaný případ, respektive v čem měli konkrétně pochybit krajský soud a žalovaný při užití referenčních cen. Stěžovatelka totiž v kasační stížnosti uvedla proti použití referenčních cen pouze argumenty (i) o chybném užití „*první ceny v řetězci*“ a (ii) o tom, že krajský soud měl sám vycházet z ceny sjednané ve smlouvě ze dne 1. 10. 2009 jako ceny referenční. Oba tyto argumenty soud vyvrátil výše (viz odstavce [26] a [28] výše) a stěžovatelka neuvádí jiné konkrétní výhrady k užití referenčních cen a vypořádání relevantní žalobní argumentace ze strany krajského soudu v napadeném rozsudku. Ani tato kasační námitka tak není důvodná.

[31] Co se týče trestního rozsudku, jenž předložil žalovaný, jeho závěry pro projednávanou věc nemají význam, neboť nebyl pravomocný. Podle § 2 odst. 2 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), *dokud pravomocným odsuzujícím rozsudkem soudu není vina vyslovena, nelze na toho, proti němuž se vede trestní řízení, hledět, jako by byl vinen*. Ačkoli jsou tedy správní soudy dle § 52 odst. 2, věty první s. ř. s. vázány rozhodnutím soudů o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal, je zřejmé, že toto ustanovení se vztahuje pouze pravomocná rozhodnutí trestních soudů, neboť teprve od okamžiku jejich právní moci jsou závazná a nezměnitelná.

[32] Lze tudíž uzavřít, že v posuzované věci je napadený rozsudek přezkoumatelný, krajský soud se nedopustil vad řízení a též posoudil příslušné právní otázky správně. Jeho rozsudek je zákonný. Krajský soud tedy nepochybil, jestliže žalobu stěžovatelky zamítl. Důvody kasační stížnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. tak nebyly naplněny.

[33] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou, a to dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2, věta první s. ř. s.

[34] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věta první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka byla v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného – nebylo v jeho případě prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady převyšující rámec jeho úřední činnosti vznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladu řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 25. září 2020

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu