

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Karla Šimky, a soudkyň Mgr. Lenky Bahýľové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně: **LCN GROUP s. r. o.,** IČO: 28472560, sídlem Stodolní 794/21, Ostrava, zast. advokátem Mgr. Janem Tomsem, sídlem Emila Filly 296/13, Mariánské Hory, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 9. 2019, č. j. 39934/19/5200-11435-706478, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 16. 4. 2020, č. j. 25 Af 76/2019 - 42,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 16. 4. 2020, č. j. 25 Af 76/2019 - 42, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a předcházející průběh řízení

[1] Dodatečnými platebními výměry Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 24. 8. 2018 byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 vyšší o částku 72 770 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 14 551 Kč a za zdaňovací období roku 2013 jí byla doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 161 500 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 32 300 Kč. Správce daně totiž na podkladě provedené daňové kontroly dospěl k závěru, že žalobkyně byla součástí řetězce jinak spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a že ceny sjednané mezi žalobkyní a jejími dodavateli služeb reklamace a propagace (PRESSTEX MEDIA SE a TARDEM Media s. r. o.), které žalobkyně uplatnila jakožto daňově účinné náklady (výdaje) ve smyslu § 24 odst. 1 téhož zákona, neodpovídaly správcem daně zjištěným cenám obvyklým a žalobkyně rozdíl mezi cenami uspokojivě nedoložila.

[2] Rozhodnutím žalovaného ze dne 27. 9. 2019, č. j. 39934/19/5200-11435-706478 (dále jen „rozhodnutí žalovaného“), byly k odvolání žalobkyně dodatečné platební výměry s ohledem na výsledky dokazování provedeného v rámci odvolacího řízení změněny následovně: doměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 byla změněna z částky 72 770 Kč na částku 88 920 Kč a současně penále z částky 14 554 Kč na částku 17 784 Kč, doměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 pak byla změněna z částky 161 500 Kč na částku 240 350 Kč a současně penále z částky 32 300 Kč na částku 48 070 Kč.

[3] Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 16. 4. 2020, č. j. 25 Af 76/2019 - 42, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dospěl totiž především k závěru, že žalovaný se nedostatečně zabýval zjištěním a popsáním podmínek, za nichž byly smluveny ceny, které následně žalovaný použil jako ceny referenční; rozhodnutí žalovaného tedy vyhodnotil jako nepřezkoumatelné. Krajský soud pak rovněž shledal pochybení v tom, že došlo k opomenutí důkazů - bakalářských prací (L. H. – *Organizace golfového turnaje pro komerční účely* a V. K. – *Případová studie dopadu golfového hřiště v Kravařích na rozvoj regionu*), jimiž chtěla žalobkyně dokázat nevhodnost cen sjednaných mezi společností Papilio-advertising, spol. s. r. o. (dále jen „PAPILIO“) a jejími zákazníky ke zjištění obvyklé ceny plnění (nikoliv cenu reklamy, jak se správce daně domníval).

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[4] Žalovaný (dále též jen „stěžovatel“) v kasační stížnosti navrhl, aby byl napadený rozsudek zrušen a věc byla krajskému soudu vrácena k dalšímu řízení.

[5] Stěžovatel se nejprve vyjádřil ke stanovení ceny obvyklé pro účely aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2020, sp. zn. 7 Afs 176/2019. V posuzovaném případě nebylo předmětem sporu to, že se v případě transakcí realizovaných mezi žalobkyní a jejími dodavateli PRESSTEX a TARDEM jednalo o spojené osoby. Sporem je, zda správce daně unesl své důkazní břemeno k otázce, zda se cena sjednaná mezi stranami daného právního vztahu lišila od ceny obvyklé, jež by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Podle stěžovatele krajský soud nesprávně posoudil právní otázku, neboť a) východisko krajského soudu o nutnosti posuzování obchodní síly stran, vzájemných vztahů a reklamní kapacity v době uzavírání smluv jako podmínek transakcí bylo nesprávné a b) není správný závěr krajského soudu stran nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného ve vztahu k otázce stanovení výše obvyklé.

[6] Ad a) stěžovatel namítl, že požadavek krajského soudu, aby zkoumal podmínky závislých a nezávislých transakcí spočívající v obchodní síle stran, vzájemných vztazích a reklamní kapacitě v době uzavírání smluv, nemá oporu v zákoně, judikatuře správních soudů ani ve Směrnici o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (dále jen „Směrnice OECD“). V posuzovaném případě byla pro účely stanovení ceny obvyklé aplikována tzv. metoda srovnatelné nezávislé ceny (Comparable uncontrolled price method – CUP), v rámci které je srovnávána cena sjednaná mezi daňovým subjektem a jeho dodavatelem či odběratelem (dále jen „závislá transakce“) s cenami sjednanými mezi

nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za obdobných či srovnatelných podmínek (dále jen „nezávislá transakce“). Daná metoda aplikovaná pro účely stanovení ceny obvyklé je podrobně popsána v části II., čl. B.1 Směrnice OECD. Ačkoliv Směrnice OECD má v případě vnitrostátních transakcí pouze doporučující charakter, na danou směrnici navazují pokyny ke způsobu stanovení převodních cen při aplikaci ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, konkrétně Pokyn GFŘ D – 34 ze dne 24. 5. 2019, č. j. 45076/19/7100-40113-110343, Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky - převodní ceny (dále jen „pokyn GFŘ D-34“), jehož účelem je zajištění jednotného postupu při stanovování základu daně ovlivněného v rámci transakcí mezi spojenými osobami, včetně transakcí vnitrostátních.

[7] Stěžovatel nerozporuje, že při aplikaci dané metody je kladen důraz na velkou míru srovnatelnosti podmínek závislé transakce s podmínkami transakce nezávislé. Pokud jde o zákonnou úpravu, § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů blíže nedefinuje, jaké podmínky transakcí by měly být správcem daně zkoumány pro účely posouzení toho, zda se v případě transakce závislé a transakce nezávislé jednalo o transakce srovnatelné, a zda tak zjištěné cenové údaje z transakcí nezávislých jsou spolehlivé pro účely stanovení ceny obvyklé. Požadavek na to, aby správce daně v rámci srovnávací analýzy musel zkoumat obchodní sílu stran, vzájemné vztahy a reklamní kapacitu v době uzavíraní smluv jakožto podmínky závislých a nezávislých transakcí v rámci srovnávací analýzy, nevyplývá ani ze Směrnice OECD, ani z pokynu GFŘ D-34, který na směrnici OECD navazuje. V čl. 2.1. pokynu GFŘ D-34 je obsažen obecný výčet faktorů určujících srovnatelnost transakcí závislých a transakcí nezávislých, přičemž těmito faktory jsou smluvní podmínky transakcí, vykonávané funkce, nesená rizika a aktiva používaná jednotlivými podniky, vlastnosti převáděného majetku či poskytnutých služeb, ekonomické okolnosti stran transakce a trhu a podnikatelské strategie. Nutnost zohledňování těch kterých z výše uvedených faktorů v rámci srovnávací analýzy pak bude záviset na konkrétních skutkových okolnostech případu. Zásadní však je, že obchodní síla stran, vzájemné vztahy a reklamní kapacity, které zmiňuje krajský soud, v rámci daných faktorů určujících srovnatelnost uvedeny nejsou.

[8] Stěžovatel má za to, že v rámci srovnávací analýzy by měl správce daně za účelem zajištění srovnatelnosti závislých a nezávislých transakcí, potažmo spolehlivosti a přesnosti stanovení výše ceny obvyklé, posuzovat pouze ty podmínky (faktory) transakcí, které měly či mohly mít vliv na výši dosažené ceny v daných transakcích (dále jen „rozhodné podmínky“). V případě konkrétně vymezených reklamních služeb jsou dle stěžovatele rozhodnými podmínkami především velikost reklamní plochy, na níž je prezentován daňový subjekt, její umístění, typ a atraktivnost akce, na níž je reklama daňového subjektu prezentována, doba trvání reklamní prezentace či počet akcí, na nichž má být daňový subjekt prezentován. Z odůvodnění napadeného rozsudku není seznatelné, na základě čeho krajský soud dospěl k závěru, že rozhodnými podmínkami, které mají vliv na výši dosažené ceny, by měla být právě obchodní síla stran, vzájemné vztahy či reklamní kapacity v době uzavírání smluv. Dle stěžovatele z ničeho nevyplývá, že by právě krajským soudem zmíněné faktory měly být rozhodnými podmínkami, které v posuzovaném případě měly vliv na výši dosažené ceny.

[9] Stěžovatel zdůraznil, že správní soudy běžně akceptují postup správce daně při stanovení ceny obvyklé za reklamní služby, v rámci kterého správce daně bere při srovnání závislých a nezávislých transakcí v úvahu pouze výše uvedené rozhodné podmínky jako je velikost reklamní plochy, typ akce, doba trvání reklamy atd., aniž by bylo nutné dále zkoumat krajským soudem zmíněné skutečnosti, pokud není prokazatelně zjištěno, že výše dosažené ceny byla ovlivněna dalšími faktory (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2020, sp. zn. 1 Afs 366/2019, ze dne 13. 2. 2020, sp. zn. 7 Afs 176/2019, či ze dne 20. 11. 2014, sp. zn. 9 Afs 92/2013). Dokonce Krajský soud v Ostravě v jiném svém rozsudku, který se týkal totožné právní otázky ve vztahu k reklamním službám poskytovaným totožným dodavatelem jako v nyní posuzovaném případě, tj. společností PRESSTEX, takový postup správce neshledal jakkoliv závadným (viz rozsudek ze dne 4. 3. 2019, sp. zn. 22 Af 142/2017, konkrétně bod 17., potvrzený rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2020, sp. zn. 7 Afs 176/2019).

[10] Ad b) stěžovatel zdůraznil, že ceny obvyklé ve vztahu k jednotlivým plněním, které žalobkyně přijala od svých dodavatelů PRESSTEX a TARDEM v posuzovaných zdaňovacích obdobích, byly stanoveny již správcem daně v rámci daňové kontroly (vyjma plnění dle faktur č. 121031 a č. 135012, jak bude uvedeno níže). Správce daně na str. 32 a násl. zprávy o daňové kontrole č. j. 3084502/18/3201-61562-804561 podrobně popsal, z jakých údajů vycházel při stanovení ceny obvyklé, včetně uvedení rozhodných podmínek jednotlivých nezávislých transakcí (rozsah reklamních služeb, typ akce, velikost reklamy a její umístění apod.), na základě čehož bylo zřejmé, že rozhodné podmínky nezávislých transakcí byly srovnatelné s rozhodnými podmínkami transakcí závislých. V průběhu odvolacího řízení pak stěžovatel v případech některých konkrétních plnění dospěl k odlišným závěrům ve vztahu k výši ceny obvyklé, resp. zahrnul další obchodní případy do množiny transakcí posouzených jako transakce realizované mezi jinak spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů a k těm nově stanovil výši ceny obvyklé (viz tabulka č. 14 na str. 25 Seznámení se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení ze dne 2. 8. 2019, dále jen „Seznámení“). Pokud jde o reklamní služby dle faktury č. 121031 a faktury č. 135012, kde byla cena obvyklá stanovena až v rámci odvolacího řízení, stěžovatel v Seznámení podrobně popsal, jaké byly rozhodné podmínky transakcí závislých a jaké byly podmínky transakcí nezávislých (viz např. bod [66] Seznámení, v rámci kterého jsou popsány i podmínky týkající se nezávislých transakcí p. Kudělky a společnosti Prosperita investiční společnost a. s., jejichž absenci krajský soud stěžovateli vyčítá v bodu 21. napadeného rozsudku). Pokud jde o reklamní služby, u kterých stěžovatel v rámci odvolacího řízení dospěl k odlišné výši ceny obvyklé oproti výši ceny obvyklé stanovené v prvostupňovém řízení před správcem daně, stěžovatel svůj postup při stanovení výše ceny obvyklé podrobně odůvodnil (viz např. bod [71] Seznámení). Ve většině případů pak stěžovatel v rámci stanovení ceny obvyklé využil cenové údaje zjištěné správcem daně v průběhu prvostupňového řízení z nezávislých transakcí, jejichž rozhodné podmínky jsou popsány ve zprávě o daňové kontrole (již zmíněné str. 32 a násl. dané písemnosti). Způsob stanovení cen obvyklých a výpočet vyčíslených rozdílů mezi cenami sjednanými a cenami obvyklými je podrobně rozveden rovněž i ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 30. 5. 2019, č. j. 2564083/19/3201-61562-804561, která byla vydána v průběhu odvolacího řízení a na kterou stěžovatel odkazuje v bodu [49] rozhodnutí o odvolání. Závěr o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného proto nemůže podle stěžovatele obstát.

[11] Podle stěžovatele nemůže obstát ani závěr krajského soudu o opomenutí důkazu (bakalářských prací). Správce daně se s důkazními návrhy přezkoumatelným a logicky uceleným způsobem vypořádal na str. 27 zprávy o daňové kontrole, kde uvedl, že bakalářské práce se nezabývají reklamou a propagací firem na golfových turnajích, neobsahují ceníky za pronájem reklamních ploch, a nelze jimi osvědčit výši ceny plnění za reklamní a propagační činnost přijatých žalobkyní ani jejich pozitivní dopad na její hospodářský výsledek. Z uvedeného je dle stěžovatele zřejmé, že správce daně odmítl provedení daných důkazních prostředků pro jejich irelevantnost ve vztahu k předmětu dokazování. Předmětem dokazování v posuzovaném daňovém řízení bylo naplnění podmínek pro aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Žalobkyní předložené bakalářské práce a skutečnost, kterou se jimi snažila prokázat (tj. že za částky utržené společností PAPILIO nelze uspořádat golfový turnaj), žádným způsobem nesouvisí ani s jednou z výše uvedených podmínek pro aplikaci uvedeného ustanovení.

[12] Pokud krajský soud uvedl, že žalobkyně se danými důkazními prostředky snažila prokázat nevhodnost použití cen sjednaných mezi společností PAPILIO a jejími zákazníky pro účely stanovení výše ceny obvyklé, stěžovatel uvádí, že skutečnost, zda bylo možné za částky utržené společností PAPILIO uspořádat golfový turnaj, či nikoliv, není žádným způsobem relevantní ve vztahu k otázce vhodnosti a spolehlivosti cenových údajů použitých správcem daně ke stanovení ceny obvyklé. Z ničeho nevyplývá, že v případě pořádání golfového turnaje musí být dáno rovnítko mezi výší nákladů na jeho uspořádání a výší výnosů z reklamních služeb poskytnutých na daném turnaji. Ostatně i v bakalářské práci autorky L. H. s názvem „Organizace golfového turnaje pro komerční účely“ je v příkladu konkrétního golfového turnaje uvedeno, že náklady na jeho pořádání byly pokryty výnosy z reklamy pouze v rozsahu cca 1/7 (viz kapitola 4.3, str. 39). I pokud by tedy hypoteticky byla prokázána skutečnost, že za výnosy společnosti PAPILIO z reklamy by nebylo možné golfový turnaj uspořádat, nemohla by taková skutečnost sama o sobě mít žádný vliv na otázku vhodnosti a spolehlivosti cen sjednaných mezi společností PAPILIO a jejími zákazníky za reklamní služby, které správce daně použil pro účely stanovení ceny obvyklé. Správce daně se tedy s uvedenými důkazními prostředky vypořádal řádně.

[13] Žalobkyně v žalobě brojila proti neprovedení konkrétních důkazních prostředků (např. opětovný výslech jednatelů společnosti Papilio – bod 3. žaloby), avšak pokud jde o neprovedení bakalářských prací a odůvodnění správce daně ve vztahu k jejich odmítnutí, žádná konkrétní argumentace v žalobě obsažena není. Krajský soud proto rovněž porušil § 75 odst. 2 s. ř. s., neboť při přezkumu vykročil z mezí žalobních bodů, jimiž žalobkyně konkretizovala svá tvrzení ve vztahu k namítanému porušení zákona (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78). Z obsahu podané žaloby dle stěžovatele nevyplývá, že by žalobkyně předestřela argumentaci, která by byla předobrazem závěrů uvedených v bodech 24 a 25 napadeného rozsudku. Napadený rozsudek proto trpí i jinou vadou řízení, která mohla mít vliv na jeho zákonnost.

[14] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že s argumenty stěžovatele nesouhlasí. Podstata problému tkví podle žalobkyně v tom, že podle správce daně a žalovaného nebyla schopna objasnit důvod rozdílu mezi sjednanými cenami a cenami

obvyklými. Žalobkyně od počátku tvrdila, že nikdy neměla daňový problém, že se nikdy neúčastnila žádného podvodu a že sjednané ceny byly obvyklé vzhledem k podmínkám, za jakých byly obchodní transakce sjednávány. Důkazní břemeno ve vztahu ke zjištění cen obvyklých tíží správce daně. Správce daně přitom nebyl schopen ani ochoten prokazovat obvyklou cenu ve vztahu k podmínkám, za kterých byly obchodní transakce sjednány. Žalobkyně tvrdila, že to s odstupem mnoha let již prokázat nemůže. A tak došlo k tomu, že si správce daně a potažmo žalovaný stanovil „obvyklé ceny" z nesrovnatelných obchodních transakcí a žalobkyni dal k tíži nepřiměřenost cen. Žalobkyně totiž sjednávala reklamní plnění v době, kdy již byla kapacita poskytovatelů reklamních plnění naplněna, a proto byla cena vyšší. To potvrdili i jednatelé dodavatele dodavatelů žalobkyně, správce daně a žalovaný jejich výpovědi zcela překroutili. Podle žalobkyně správce daně a potažmo žalovaný neunesli důkazní břemeno ve vztahu k nepřiměřenosti cen.

[15] Žalobkyně nesouhlasí s argumentací stěžovatele v kasační stížnosti v tom, že nebylo sporu o tom, že se jednalo o právní vztah mezi spojenými osobami. Z provedeného dokazování nevyplývá, že by se jednalo o vztah mezi osobami, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Ceny odpovídaly cenám obvyklým s přihlédnutím k okolnostem, za jakých byly obchodní transakce sjednány. Plnění žalobkyně prokázala, prokázala kontakt se subdodavatelem i jeho dodavatelem, na čemž není nic nestandardního. Správce daně (žalovaný) zároveň neprokázal, že by sjednaná cena neodpovídala ceně obvyklé, neboť vyšel z nesrovnatelných obchodních transakcí; vycházel prakticky z cen jednoho dodavatele, aniž by zjišťoval ceny subdodavatelů, přičemž v posuzovaném případě šlo o subdodavatelské vztahy, neboť kapacita přímého dodavatele byla naplněna. Podle žalobkyně si stěžovatel protiřečí, pokud na jedné straně uvádí, že zkoumání požadovaných okolností nemá oporu v zákoně, na straně druhé však uznává, že v každém případě je při posuzování obvyklosti cen kladen důraz na velkou míru srovnatelných podmínek. Z důkazů předložených žalobkyní přitom mohl žalovaný vyvodit povinnost zohledňovat právě faktory, jejichž nezohlednění mu bylo vytknuto krajským soudem. Z předloženého odborného vyjádření a bakalářské práce totiž vyplývá, co ovlivňuje cenu reklamy a cenu golfového turnaje. Rozhodnutí krajského soudu a Nejvyššího správního soudu nejsou na posuzovanou věc použitelná s ohledem na jiné skutkové okolnosti.

[16] Opomenutým důkazem se žalovaný (stěžovatel) nezabýval vůbec a prvoinstanční správce daně jen velmi nedostatečně. Tímto důkazem žalobkyně prokazovala, co má vliv na náklady golfového turnaje a jak vysoké tyto náklady jsou; ty jsou podrobně rozebírány na stranách 24, 25, 27, 28, 33, 35 a 37 až 40 předmětné bakalářské práce. Je sice pravdou, že náklady na uspořádání golfového turnaje se nemusí rovnat příjmům z reklamního plnění, avšak vzal-li by správce daně do úvahy jím stanovené „obvyklé ceny reklamy" a připočetl běžné další příjmy pro úhradu nákladů na uspořádání golfového turnaje, musel by logicky dojít k závěru, že všechny příjmy nedosáhnou ani poloviny běžných nákladů na golfový turnaj. Žádný rozumný pořadatel (podnikatel) přitom nebude pořádat golfový turnaj se ztrátou. Předmětná bakalářská práce tedy měla prokázat, jaké jsou náklady na uspořádání golfového turnaje a jaké jsou běžné příjmy pořadatele, případně jaké faktory ovlivňují jednotlivé ceny. K tomu rovněž žalobkyně předkládala další důkaz - odborné vyjádření – z něhož zcela jednoznačně vyplývá, jaké faktory mají vliv na „obvyklou" cenu reklamy. Tyto dva důkazy tedy dohromady tvoří důkazní materiál, ze kterého je patrné, jaké okolnosti mají vliv na výši ceny reklamy na golfovém turnaji. Pokud by tyto důkazy byly

řádně provedeny a vyhodnoceny, musel by žalovaný dojít k závěru, že jím stanovené obvyklé ceny nejsou správné, neboť např. cena jednoho billboardu na golfovém hřišti je až astronomická.

[17] Žalobkyně nesouhlasí ani s námitkou, že by krajský soud překročil rámec žalobních námitek. Žalobkyně od počátku tvrdí, že finanční správa nestanovuje ceny obvyklé v souladu s individuálními podmínkami, nesrovnává srovnatelné plnění, neprovádí důkazy, které žalobkyně navrhovala. Ve vztahu k bakalářské práci se krajský soud vypořádal s námitkou žalobkyně o nesprávném stanovení cen obvyklých, nešlo tedy o překročení žalobních námitek.

III. Posouzení kasační stížnosti

[18] 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 že stěžovatele v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastupuje zaměstnanec, který má požadované vysokoškolské právnické vzdělání. 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.

[19] V daňovém řízení došlo k úpravě základu daně žalobkyně na základě aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení platí, 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. 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.* (...)

[20] Nejvyšší správní soud se ve své předcházející judikatuře výkladu citovaného ustanovení zákona o daních z příjmů věnoval a obecně platná východiska této judikatury lze použít i na nyní posuzovanou věc. Při aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů musí správce daně prokázat, že (i.) došlo ke spojení osob a (ii.) že ceny sjednané mezi těmito osobami se liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Pokud se mu to podaří, je na daňovém subjektu, aby rozdíl cen uspokojivě doložil. Jestliže rozdíl uspokojivě doložen nebude (podmínka iii.), bude o tento rozdíl upraven základ daně (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 – 105, a ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 – 81, č. 2548/2012 Sb. NSS).

[21] Naplnění podmínky, že mezi žalobkyní a jejími dodavateli (PRESSTEX, TARDEM) byl vytvořen právní vztah ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, považoval stěžovatel v kasační stížnosti za nesporné, na rozdíl od žalobkyně, která ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že správce daně vztah spojených osob mezi ní a jejími dodavateli neprokázal.

[22] Podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů se spojenými osobami rozumí a) *kapitálově spojené osoby* (...), b) *jinak spojené osoby, kterými jsou osoby 1. kdy se jedna osoba podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby, 2. kdy se shodné osoby nebo osoby blízké podílejí na*

vedení nebo kontrole jiných osob, tyto jiné osoby jsou vzájemně osobami jinak spojenými. Za jinak spojené osoby se nepovažují osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob, 3. ovládající a ovládaná a také osoby ovládané stejnou ovládající osobou, 4. blízké, 5. které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Vztah mezi žalobkyní a společnostmi PRESSTEX a TARDEM správce daně podřadil pod bod 5., neboť dospěl k závěru, že cena, kterou žalobkyně svým dodavatelům zaplatila za reklamní služby, neodpovídá ceně, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a to v návaznosti na závěr správce daně, že výdaje (náklady) žalobkyně za reklamu byly uznány jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, došlo tedy ke snížení základu daně žalobkyně.

[23] Z rozhodnutí žalovaného vyplývá, že žalobkyně uplatnila ve zdaňovacím období roku 2012 náklady na reklamu od společnosti PRESSTEX. Reklamní plnění bylo zhotoveno a zrealizováno prostřednictvím společnosti PAPILIO a následně bylo v prakticky nezměněné podobě fakturováno žalobkyni za mnohonásobně (23krát) vyšší cenu, aniž by toto navýšení bylo zdůvodnitelné odpovídající přidanou hodnotou. Ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2013 žalobkyně uplatnila náklady na reklamu od společnosti TARDEM, a to v obdobném schématu (v řetězci PAPILIO – TARDEM – žalobkyně, zde byla cena navýšena až 56krát). V obou zdaňovacích obdobích se jednalo o náklady na reklamu/propagaci žalobkyně spojenou se sportovními událostmi (světový pohár v gymnastice, tenisový turnaj a golfové turnaje).

[24] Jak shrnul Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 5. 2018, č. j. 2 Afs 131/2018 – 59, podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu je „*osobou spojenou ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jehož důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty*“ (srov. např. rozsudek ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013 – 30, či ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 48/2013 – 31). Neposuzuje se přitom subjektivní stránka jednání jednotlivých aktérů, na toto spojení lze usuzovat již při prokázání existence obchodního řetězce, do kterého byla žalobkyně zapojena, a že z právního vztahu jinak spojených osob měla prospěch. Vzhledem k tomu, že ze zjištěného spojení se svými dodavateli (PRESSTEX a TARDEM) měla žalobkyně výhodu spočívající ve snížení základu daně, Nejvyšší správní soud má podmínku existence tzv. jiného spojení ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů za splněnou. Nutno dodat, že tato otázka nebyla žalobkyní v řízení před krajským soudem činěna jakkoli spornou.

[25] Krajský soud spatřoval rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelným, neboť podle jeho názoru nebyla dostatečně zjišťována tzv. cena obvyklá. K této otázce lze obecně uvést, že rozdíl oproti cenám obvyklým vzniká tehdy, jestliže se předmětné zboží nebo služby nakupují příliš levně nebo naopak příliš draze. Ke zjišťování ceny obvyklé se Nejvyšší správní soud vyjádřil již v rozsudku ze dne 11. 2. 2004, č. j. 7 Afs 72/2011 – 53, tak, že „(n)*ení-li právní normou určen mechanismus určení ceny obvyklé, a k jejímu určení je povolán správní orgán, je třeba k určení ceny obvyklé přistupovat se zvláštním zřetelem a její výši určovat na základě objektivních kritérií a tak, aby závěry správního orgánu vedly ke spolehlivému úsudku a bylo možno způsob jejího určení a samotnou výši ceny obvyklé přezkoumat.* (...)

[26] Srovnávací cenou je primárně cena, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Podstatné je tedy porovnání sjednané ceny s cenou, kterou vytváří relevantní trh. O této (referenční) ceně se má za to, že by si ji spojené osoby ujednaly, pokud by na trhu vystupovaly jako osoby nezávislé. Nejvyšší správní soud k tomu v rozsudku ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 – 81, uvedl, že „*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*. (...)“ Jak dále shrnul Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 1. 2020, č. j. 9 Afs 232/2018 – 63, „(p)*okud budou existovat reálné nezávislé transakce (transakce mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích), které jsou se spornou transakcí plně srovnatelné, tedy uzavřené o stejné (obdobné) komoditě za stejných (obdobných) podmínek, postačí ke zjištění referenční ceny údaje o cenách těchto transakcí. Pokud sporná transakce nebude s nezávislými transakcemi plně srovnatelná (zpravidla proto, že se komodita nebo podmínky těchto transakcí budou lišit), je zapotřebí vyjít z nezávislých transakcí, které jsou svými parametry co nejbližší, a údaje o nich s ohledem na vzájemné odlišnosti přiléhavě korigovat.*“

[27] Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného (body 66 a 67) vyplývá, že pro zjištění ceny obvyklé použil porovnávací metodu, tj. vybral vhodný vzorek cen stejného nebo obdobného plnění, poskytnutého za stejných nebo obdobných podmínek. Při stanovené ceny obvyklé vycházel jednak z cen, které fakturovala společnost PAPILIO reklamním agenturám PRESSTEX, TARDEM a OR-RAMS, s. r. o. (dále jen „OR-RAMS“) za poskytnutá reklamní plnění v obdobném rozsahu pro jejich klienty, případně z ceny zjištěné v případě přímé dodávky konečnému odběrateli bez zprostředkování. Podrobné stanovení referenčních cen je zachyceno na s. 16 – 26 Seznámení. Nejvyšší správní soud ověřil, jak uváděl stěžovatel v kasační stížnosti, že ceny obvyklé ve vztahu k jednotlivým plněním, která žalobkyně přijala od společností PRESSTEX a TARDEM v posuzovaných zdaňovacích obdobích, stanovil správce daně v rámci daňové kontroly a způsob jejich stanovení popsal ve zprávě o daňové kontrole na s. 32 a násl. (byl zohledněn rozsah reklamních služeb, velikost a umístění reklamy apod.). V odvolacím řízení pak došlo ze strany žalovaného k částečné korekci ve vztahu k některým konkrétním plněním, přičemž důvody tyto korekce, resp. doplnění, byly ze strany odvolacího orgánu vysvětleny v Seznámení.

[28] Nejvyšší správní soud nepovažuje za nutné zde podrobně rekapitulovat stanovení referenční ceny ve vztahu k jednotlivým plněním v rámci konkrétních reklamních akcí. Postačí shrnout, že žalovaný ve vztahu ke každé reklamní akci v příslušném zdaňovacím období určil referenční cenu tak, že vymezil dolní a horní hranici cenového rozpětí u realizovaných reklamních plnění na stejných sportovních akcích mezi nespojenými subjekty, přičemž cenu obvyklou stanovil ve výši horní hranice uvedeného rozpětí a vypočítal cenový rozdíl mezi touto hranicí a cenou zaplacenou žalobkyní; o zjištěný rozdíl pak žalobkyni upravil základ daně. Tento postup obecně je zcela v souladu se shora odkazovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu ve vztahu ke stanovení tzv. ceny obvyklé (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 – 105).

[29] Aniž by se krajský soud vyjádřil k takto stanovené ceně obvyklé, tj. k ceně stanovené na podkladě zjištěných cen, které společnosti PAPILIO, případně jinému přímému poskytovateli reklamních služeb na totožné sportovní akci hradily jiné (nespojené) subjekty, odůvodnění napadeného rozhodnutí považoval za nedostatečné. Krajský soud žalovanému vytkl, že při stanovení ceny obvyklé neporovnal podmínky, za kterých sjednával smlouvy žalobce se svými dodavateli, s podmínkami, za kterých sjednávaly smlouvy společnosti, jejichž ceny byly následně použity k určení ceny obvyklé. Za tyto (jiné) podmínky krajský soud konkrétně označil obchodní sílu stran, vzájemné vztahy stran, reklamní kapacitu v době uzavírání smluv (a další, konkrétně nespecifikované podmínky). Nejvyšší správní soud má v obecné rovině za to, že ve vztahu ke stanovení ceny obvyklé v případě reklamy/propagace nelze aspekty vyžadované krajským soudem považovat bez dalšího za rozhodné, zároveň je však nutno uvést, že krajský soud svoje úvahy v tomto ohledu blíže neosvětlil.

[30] Co se týká „obchodní síly“ stran, krajský soud tento pojem blíže nespecifikoval, neuvedl, jaká hlediska by v rámci této podmínky měla být zohledněna, resp. jakým způsobem tato podmínka ovlivňuje výši cen za reklamní služby. Poukazoval-li krajský soud na „vzájemné vztahy stran“, opět se jedná o velmi vágní vymezení. Nadto lze připomenout, že předpokladem stanovení tzv. ceny obvyklé jsou ceny sjednávané mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. Žalobkyně přitom v žalobě ani netvrdila, že by právě tyto podmínky měly být zohledněny; obecně zde uváděla, že „vůbec nelze stanovit nějakou obvyklou hodnotu obdobných služeb, že se náklady na reklamu, propagaci a reprezentaci u každé společnosti liší“, kladla si otázku, „zda vůbec u reklamy lze cenu obvyklou stanovit“, a především poukazovala na to, že se ze strany společností PRESSTEX a TARDEM jednalo u subdodávku, zatímco společnost PAPILIO poskytovala reklamu napřímo.

[31] Ve vztahu k poukazované absenci úvah o reklamní kapacitě v době uzavírání smluv pak lze uvést, že tento aspekt může být relevantní při posuzování důvodů pro zjištěné odlišnosti cen sjednaných mezi spojenými osobami a cen sjednaných v běžných obchodních vztazích. Případné prokázání této skutečnosti však již spadá do posouzení otázky, zda daňový subjekt zjištěný rozdíl v ceně uspokojivě doložil (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 – 81, či ze dne 13. 3. 2013, č. j. 1 Afs 99/2012 – 52); tou se však krajský soud již nezabýval.

[32] V reakci na argumentaci stěžovatele Nejvyšší správní soud dále podotýká, že již např. v rozsudku ze dne 19. 9. 2019, č. j. 5 Afs 341/2017 – 47, uvedl, že pro účely posouzení, zda jsou ceny sjednávané mezi spojenými osobami stanoveny v souladu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, se mimo jiné postupuje dle zásad zakotvených ve Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, přičemž příslušné postupy jsou mimo uvedenou směrnici OECD podrobně rozvedeny v samostatných pokynech Ministerstva financí. Krajský soud své úvahy těmito normami žádným způsobem nepodpořil ani se proti nim nevymezil; i v tomto světle tak lze odůvodnění krajského soudu považoval za nedostatečné, resp. nepřesvědčivé a v této části tedy nepřezkoumatelné; této námitce stěžovatele lze tedy přisvědčit.

[33] Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení důvodnosti výtky krajského soudu (v bodě 25 napadeného rozsudku), že ve zprávě o daňové kontrole došlo k opomenutí důkazu - bakalářských prací L. H. a V. K. a že toto pochybení žalovaný napadeným rozhodnutím nenapravil.

[34] Stěžovateli lze předně přisvědčit v tom, že žalobkyně na žádném místě žaloby v této věci nebrojila proti tomu, že by se správce daně, resp. žalovaný, nevypořádali s jí navrženým důkazem – bakalářskými pracemi L. H. a V. K. Pochybení, které krajský soud žalovanému vytýká, tedy nebylo ze strany žalobkyně učiněno předmětem soudního přezkumu. Podle § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumává soud napadené rozhodnutí pouze v mezích (včas uplatněných) žalobních bodů. Nejedná-li se o některou z výjimek (viz níže), soud nemůže zrušit napadené rozhodnutí z důvodu, který žalobce neuplatnil, resp. odůvodňovat touto vadou zrušení napadeného rozhodnutí (jak učinil krajský soud v této věci).

[35] Jednou z výjimek, kdy je soud oprávněn (resp. povinen) vykročit z mezí žaloby ve smyslu § 75 odst. 2 s. ř. s., je nepřezkoumatelnost napadeného správního rozhodnutí. Nelze-li z hlediska žalobní argumentace napadené rozhodnutí přezkoumat pro jeho nesrozumitelnost, vnitřní rozpornost nebo pro jiné podstatné nedostatky odůvodnění či skutkových zjištění, zrušení takového rozhodnutí je na místě i bez návrhu. Krajský soud uvedl, že vada spočívající v opomenutém důkazu vždy vede k nepřezkoumatelnosti, resp. protiústavnosti, napadeného rozhodnutí a v řešeném případě podle názoru krajského soudu tato nepřezkoumatelnost postihuje otázku stanovení ceny obvyklé a vhodnosti k němu užitých prostředků. Nejvyšší správní soud s těmito závěry krajského soudu, který svým postupem za žalobkyni fakticky doplnil žalobní argumentaci, nesouhlasí, neboť důkaz bakalářskými pracemi L. H. a V. K. nebyl opomenutým důkazem.

[36] Nejvyšší správní soud ze spisového materiálu ověřil, že bakalářskými pracemi jakožto důkazem předloženým žalobkyní se správce daně zabýval na s. 27 zprávy o daňové kontrole, a to ve vztahu k vyjádření žalobkyně, která těmito důkazy chtěla prokázat, že za ceny reklam uhrazených společnostmi PRESSTEX a TARDEM společnosti PAPILIO, resp. za ceny určené správcem daně jako ceny obvyklé, by se nedal uspořádat žádný turnaj. Správce daně k tomu mj. uvedl, že žádná z bakalářských prací neobsahuje ceníky za pronájem reklamních ploch, resp. že se tyto práce nezabývají reklamou a propagací firem na golfových turnajích či jiných sportovních akcích. Správce daně tedy neshledal tento důkaz relevantním ve vztahu k předmětu dokazování (naplnění podmínek pro aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů), přičemž takové vypořádání důkazu lze s ohledem na obsah vyjádření žalobkyně považovat za dostatečný. Nejvyšší správní soud zároveň dává za pravdu žalovanému, že případné zjištění, zda bylo možné za částky získané společností PAPILIO uspořádat golfový turnaj, nesvědčí o vhodnosti použití cen sjednaných mezi společností PAPILIO a jejími zákazníky pro účely stanovení výše ceny obvyklé. Nebylo přitom ani tvrzeno, že by veškeré náklady na uspořádání golfového turnaje musely být hrazeny pouze ze zisků za reklamy.

[37] Nejvyšší správní soud dále ověřil, že žalobkyně námitku nevypořádání těchto důkazů ze strany správce daně nevznesla v odvolání a neargumentovala jí ani později v rámci odvolacího řízení. Žalovanému za této situace skutečně nelze vyčítat, že se případnými nedostatky ve vypořádání těchto důkazů ze strany prvostupňového správce

daně nezabýval. Krajský soud proto pochybil, pokud tak nad rámec žalobních námitek učinil.

IV. Závěr a náklady řízení

[38] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, ve kterém je krajský soud vázán shora vysloveným právním názorem (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[39] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 23. července 2021

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu