



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **ANITA B s.r.o.**, IČ 25584448, se sídlem Průmyslová 2453/7, Boskovice, zast. Mgr. Lukášem Regecem, advokátem, se sídlem V parku 2316/12, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 7. 2019, č. j. 29618/19/5200-11432-807689, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 10. 2021, č. j. 62 Af 70/2019-48,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 29. 5. 2018, č. j. 2922288/18/3007-50524-702850, doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 227.050 Kč a současně jí stanovil povinnost uhradit penále ve výši 45.410 Kč.

[2] Proti rozhodnutí správce daně podala žalobkyně odvolání, ve kterém brojila proti neuznání nákladů na reklamu pořizenou od dodavatele ELAPROMO s.r.o. (dále jen společnost „ELAPROMO“) v plné výši. Správce daně na základě výsledků provedené daňové kontroly snížil částku uplatněnou žalobkyní za pořizenou reklamu ve výši 1.200.000 Kč o částku 1.170.932 Kč, tj. na částku 29.068 Kč. Žalobkyně sice v řízení před správcem daně prokázala faktické uskutečnění reklamy formou umístění reklamních tabulí ve sportovních areálech, ale nedoložila rozdíl mezi smluvní cenou uplatněnou v nákladech a cenou obvyklou zjištěnou správcem daně podle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb.,

o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 7. 2019, č. j. 29618/19/5200-11432-807689, podané odvolání zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil.

[3] Žalobu podanou proti tomuto rozhodnutí žalovaného Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 26. 10. 2021, č. j. 62 Af 70/2019-48, zamítl jako nedůvodnou.

[4] Krajský soud při rozhodování o žalobě dospěl k závěru, podle něhož bylo správcem daně prokázáno, že cena sjednaná mezi žalobkyní a jejím dodavatelem (společností ELAPROMO) se liší od ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP. Žalobkyně byla v daném případě součástí řetězce osob jinak spojených, tedy takových osob, kterými se pro účely ZDP rozumí osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. V rámci tohoto řetězce docházelo k pouhé „přefakturaci“ reklamního plnění s mnohonásobným navýšením ceny bez jakéhokoli racionálního důvodu.

[5] Krajský soud rovněž přisvědčil způsobu, který správce daně zvolil za účelem zjištění referenční (obvyklé) ceny i její výše. Naopak neshledal, že by žalobkyně následně spolehlivě vysvětlila a doložila rozdíl mezi jí sjednanou cenou a cenou zjištěnou správcem daně. Krajský soud proto dospěl ve shodě s žalovaným k závěru, že žalobkyně neprokázala oprávněnost uplatněných nákladů na reklamu v plné výši.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) blanketní kasační stížnost, kterou následně doplnila na základě výzvy Nejvyššího správního soudu ve stanovené měsíční lhůtě.

[7] Stěžovatelka trvá na tom, že po celou dobu pořizování reklamy byla v dobré víře, že skutečným dodavatelem reklamy je společnost ELAPROMO. Úvahy orgánů finanční správy a krajského soudu o „přefakturaci“ plnění tudíž nejsou správné. Výpověď svědka Jana Čermáka (tehdejší jednatel společnosti ELAPROMO), který použil tohoto obratu, je v rozporu se skutečným stavem věci. Verzi stěžovatelky potvrzuje uzavřená smlouva s dodavatelem, která o žádném zprostředkování nehovoří. Bylo tedy na správci daně, aby prokázal, že stěžovatelka věděla nebo mohla vědět, že skutečný stav je v rozporu se smlouvou a že je zapojena do řetězce spojených osob. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu dále uvedla, že nebylo její povinností provést detailní šetření vazeb a finančních toků dodavatele, provedla však běžné ověření dodavatele, které žádné podezřelé transakce neodhalilo.

[8] Dále stěžovatelka brojila proti závěru, že zaplacená cena za poskytnutou reklamu byla extrémně vysoká. Uvedla, že kromě srovnávání s nereálnou referenční cenou se orgány finanční správy dále nevyjádřily, proč považují výdaje za nepřiměřeně vysoké, a to i přes skutečnost, že poměr výdajů na prověřovanou reklamu k jejím celkovým nákladům nebyl nikterak vysoký.

pokračování

[9] Správce daně podle stěžovatelky dále vůbec nereflektoval, že jediným přímým odběratelem reklamních ploch v předmětných sportovních areálech byla společnost TOP Reklama s.r.o. (dále jen „společnost TOP Reklama“), což výrazně ovlivnilo její vyjednávací postavení při následném prodeji. Cenu, kterou si společnost TOP Reklama sjednala za poskytnutí reklamních ploch v daném roce se sportovními kluby provozujícími příslušné sportovní areály, nelze považovat za cenu obvyklou, jak tvrdí orgány finanční správy. Cenou obvyklou by naopak mohla být cena, kterou společnosti TOP Reklama hradili její odběratelé, jímž byla také společnost ELAPROMO.

[10] Vysoká cena nemůže být brána jako jediné vodítko pro závěr, že jde v dané transakci o spojené osoby, což však správce daně v případě stěžovatelky podle jejího dalšího tvrzení učinil. Ta následně citovala z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 109/2021-67, ze dne 8. 8. 2021, a uvedla, že dostatečně vysvětlila, proč uzavřela smlouvu o reklamě, a doložila i ekonomické důvody pořizované reklamy, včetně předpokládaného dopadu na její náklady a budoucí výnosy. Z hlediska logiky je těžko představitelné, že zkušený podnikatel vydá cca 1,2 mil. Kč, pouze aby dosáhl daňové úspory v řádu 220 tis. Kč.

[11] Stěžovatelka rovněž rozporovala referenční cenu za přijatá plnění, kterou stanovil správce daně v celkové výši 29.068 Kč. Podle ní stanovená cena neodpovídá ekonomické realitě. Správce daně neměl při jejím stanovení vycházet pouze z ceny zjištěné od jedné společnosti a neměl ji ani stanovit jednou konkrétní částkou. Tento postup je v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (rozsudky ze dne 4. 3. 2010, č. j. 9 Afs 80/2009-99, a ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105). Správcem daně stanovená cena ve výši 29.068 Kč navíc neodpovídá žádné částce uvedené v rozhodnutích orgánů finanční správy.

[12] Krajský soud také podle stěžovatelky nesprávně akceptoval, že správce daně nezjišťoval, zda byla sjednaná cena vzhledem k poměrům na trhu v době sjednání smlouvy zjevně vyšší než cena obvyklá, a potvrdil jeho postup, ačkoliv nedošlo k výslechu navržených svědků a zástupců sportovních klubů, kteří by mohli obvyklou cenu dosvědčit. Správcem daně stanovená referenční cena je nadto zjevně podhodnocená, neboť neodpovídá ani hodnotě nákladů, které s poskytováním reklam měly společnosti fakticky zajišťující danou reklamu. Zohledněna nebyla rovněž skutečnost, že reklamy byly umístěny na nejvýznamnějších brněnských sportovištích, což legitimně odůvodňuje jejich vyšší cenu. Kromě společnosti ELAPROMO byla možnost na uvedených místech reklamu realizovat pouze prostřednictvím agentury ČMFS STES, a.s. přičemž cena této společnosti byla mimo ekonomickou realitu stěžovatelky.

[13] Stěžovatelka rovněž připomněla, že se v rámci své podnikatelské činnosti zabývá šicími stroji a není schopna odborně posoudit přiměřenost výše ceny za reklamní plnění.

[14] Krajský soud také nesprávně akceptoval zjištění správce daně, že stěžovatelka měla v období od února do června roku 2013 k dispozici pouze jeden reklamní panel. Ta totiž po celou dobu poskytovaného plnění (únor až září roku 2013) disponovala třemi reklamními panely v souladu s uzavřenou smlouvou.

[15] Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil nadepsaný rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[16] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný navrhl její zamítnutí. Odkázal přitom na relevantní závěry napadeného rozsudku, s nimiž se plně ztotožnil, potažmo na podstatné pasáže svého rozhodnutí.

[17] Z výpovědi jednatele společnosti ELAPROMO podle žalovaného jasně vyplynulo, že se tento dodavatel stěžovatelky ve skutečnosti nezabýval poskytováním reklamy, ale pouze jejím zprostředkováním. Pro stěžovatelku zprostředkoval nájem reklamních ploch od společnosti TOP Reklama, když jednal přímo s jejím jednatelem Janem Sedlákem. Z obdrženého měsíčního nájmu od stěžovatelky pak posílal této společnosti 96 %.

[18] K tvrzenému nezapojení stěžovatelky do řetězce spojených osob žalovaný uvedl, že správce daně nebyl povinen prokázat vědomost stěžovatelky o zapojení do tohoto řetězce. Správce daně v souladu s § 23 odst. 7 písm. b) bodem 5 ZDP prokázal existenci řetězce spojených osob, účast stěžovatelky v něm a rovněž skutečnost, že v rámci uvedeného řetězce docházelo k pouhé „přefakturaci“ plnění s mnohonásobným navýšením ceny bez jakéhokoliv racionálního důvodu.

[19] Ve vztahu k referenční ceně žalovaný zrekapituloval, že při jejím stanovení vycházel z reálných smluv uzavřených mezi sportovními kluby a subdodavatelem společností TOP Reklama, které byly totožné jak obsahem plnění (reklamní banner), tak i časem a místem plnění. Sportovní kluby navíc správci daně sdělily, že ceny se nelišily v případě hromadných a individuálních nájmu reklamních ploch. Referenční cena tedy byla stanovena na základě objektivních a spolehlivých kritérií, přičemž za účelem jejího určení nebylo potřeba provádět navrhované důkazní prostředky.

III. Posouzení kasační stížnosti

[20] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Stěžovatelka výslovně nepodřadila důvody své kasační stížnosti pod konkrétní ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s., avšak podle jejich obsahu odpovídají písmenům a) a b).

[21] Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.* Podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytyčanou vadu soud, který ve*

pokračování

věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.

[22] Nejvyšší správní soud považuje za potřebné předeslat, že skutkově i právně obdobným případem téže stěžovatelky, v němž správce daně dospěl k závěru o tom, že byla zapojena do řetězce spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP, se již mimo jiné zabýval v předchozím rozsudku ze dne 7. 6. 2022, č. j. 1 Afs 357/2021-50. Kasační stížnost stěžovatelky byla v této předcházející věci založena na stejných či obdobných námitkách a Nejvyšší správní soud neshledal důvodu, aby je v tomto případě posoudil odlišně.

[23] Z daňového spisu vyplývá, že si stěžovatelka v daňovém přiznání za rok 2013 uplatnila jako výdaj mimo jiné částku ve výši 1.200.000 Kč za nájem reklamních ploch na fotbalovém stadionu FC ZBROJOVKA BRNO, a.s. (dále jen „FC Zbrojovka Brno“) a v prostorách sportovní haly (Vodova 108, Brno) Sportovního klubu Královo Pole, z.s. (dále jen „SK Vodova Brno“), a to od společnosti ELAPROMO. S uvedeným dodavatelem stěžovatelka uzavřela dne 1. 2. 2013 smlouvu o nájmu na umístění jednoho reklamního otočného panelu 6 x 1 metr na stadionu FC Zbrojovka Brno a dvou reklamních panelů 2 x 1 metr uvnitř haly SK Vodova Brno. Nájem byl sjednán na dobu od 1. 2. 2013 do 31. 12. 2013 za nájemné ve výši 1.650.000 Kč, které mělo být hrazeno v měsíčních splátkách ve výši 150.000 Kč.

[24] Podle § 23 odst. 7 věty první ZDP platí, že 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.

[25] Podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP se spojenými osobami pro účely tohoto zákona rozumí jinak spojené osoby, jimiž jsou osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

[26] Aby tedy mohl správce daně přistoupit k úpravě základu daně podle § 23 odst. 7 ZDP, musí v první řadě prokázat, že se ve věci jedná o spojené osoby ve smyslu zmiňovaného ustanovení. Druhou podmínkou pro uvedený postup je zjištění, že se ceny sjednané mezi těmito osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Ve vztahu k oběma těmto skutečnostem nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní správce daně. Má-li za prokázané, že smluvními stranami příslušného právního jednání jsou spojené osoby a že si sjednaly ceny odlišně od cen obvyklých, musí dále daňovému subjektu poskytnout prostor, aby zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě vysvětlil. V této fázi nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní, na rozdíl od předchozích dvou podmínek pro úpravu základu daně, daňový subjekt, tj. stěžovatelka (viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31, či ze dne 26. 11. 2020, č. j. 4 Afs 343/2018-61).

[27] Pokud se jedná o nyní projednávanou věc, bylo v prvním kroku nezbytné, aby správce daně unesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání, že stěžovatelka se účastnila transakcí osob jinak spojených ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP. Rozhodné skutečnosti

pro posouzení, zda se jedná o osoby spojené, žalovaný shrnul v bodě 50 žalobou napadeného rozhodnutí a následně též krajský soud v bodě 20 svého rozsudku. S tam uvedeným popisem se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje a bez dalšího na něj odkazuje. Další rekapitulace těchto poznatků by byla nadbytečná. Ostatně stěžovatelka jednotlivá skutková zjištění ani nerozporuje. Svou argumentaci postavila na tvrzení, že po celou dobu byla v dobré víře, že skutečným dodavatelem reklamy je společnost ELAPROMO, přičemž žádné náznaky „přefakturace“ nezaznamenala. Každopádně však uzavírá, že provádět detailní šetření těchto skutečností nebylo její povinností.

[28] Předně Nejvyšší správní soud konstatuje, že znění § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP nedopadá, jak mylně dovozuje stěžovatelka, jen na osoby, které skutečně, bezprostředně a vědomě vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Z judikatury zmiňované výše se výslovně podává, že dané ustanovení dopadá na všechny osoby, které se takového vztahu, ať již přímo nebo nepřímo, účastnily a profitovaly z něj. Bylo by totiž proti jeho smyslu a účelu, aby na straně jedné jinak spojenými osobami byly pouze osoby nemající z této transakce (mnohonásobného navýšení běžného nákladu - ceny reklamní služby) z hlediska daně z příjmů téměř žádný ekonomický profit, a na straně druhé, aby touto osobou nebyla současně i stěžovatelka. Tedy osoba, která by za pořízení totožné služby (pokud by ji nepořídila od společnosti ELAPROMO, ale v běžném obchodním styku) vynaložila násobně nižší částku, než částku, kterou si původně zaúčtovala do daňově účinných nákladů, a snížila tak svůj základ daně. Racionální důvod, pro který tak učinila, ostatně stěžovatelka nepředestřela ani v daňovém řízení, kde takovou povinnost měla, a ani v řízení před krajským soudem či Nejvyšším správním soudem (k tomu viz dále). Na tom nic nemění ani její domněnka, že správce daně musí prokázat subjektivní stránku, tj. že smluvní vztah uzavřela s vědomím existence řetězce propojených osob.

[29] Stěžovatelka se mýlí, pokud dovozuje, že bylo povinností orgánů finanční správy prokázat a doložit důkazy, že si byla vědoma (nebo měla být vědoma) zapojení do řetězce jinak spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP. V tomto směru postačí, pokud orgány finanční správy doloží a prokáží, byť i pouze nepřímými důkazy, že zde je řetězec dodavatelů, že je v něm stěžovatelka zapojena (což se v posuzovaném případě stalo), průběh toku finančních prostředků souvisejících s předmětným plněním (v podrobnostech viz například odkazovaný bod 20 rozsudku krajského soudu) a následně prokáží odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami.

[30] V druhém kroku se proto správce daně zaměřil na stanovení ceny obvyklé. Zde lze předně odkázat na rozsáhlou rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudky ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105, ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, či ze dne 22. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013-27), kterou tento soud shrnul v rozsudku ze dne 19. 9. 2019, č. j. 5 Afs 341/2017-47. V něm uvedl, že pokud 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 ceny, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. [...] Správce daně proto musí provést srovnání, při kterém musí zjistit jednak cenu sjednanou mezi spojenými osobami a jednak cenu obvyklou (srovnanou

pokračování

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 daně 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. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřeny o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Jak již uvedl NSS v rozsudku ze dne 27. 1. 2011, č. j. 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.“

[31] Z důkazů shromážděných od FC Zbrojovka Brno a SK Vodova Brno správce daně určil cenu tržně obvyklou, která činí 2.105 Kč za jeden panel na jeden měsíc v 1. pololetí roku 2013, a 4.515 Kč za jeden panel na jeden měsíc ve 2. pololetí roku 2013 na stadionu FC Zbrojovka Brno. Cena tržně obvyklá za jeden panel na jeden měsíc v 2. pololetí roku 2013 v prostoru haly SK Vodova Brno pak činila částku 833 Kč. Ze získaných důkazních prostředků také správce daně zjistil, kolik reklamních tabulí měla stěžovatelka pronajatých v konkrétních obdobích během roku 2013. Na základě těchto zjištění pak správce daně vypočítal cenu obvyklou v celkové výši 29.068 Kč. V podrobnostech lze odkázat na shrnutí uvedené v bodech 25 a 26 napadeného rozsudku, nebo na body 48 až 52 žalobou napadeného rozhodnutí. Proti tam uvedeným skutečnostem (jednotlivým částkám a mechanismu výpočtu) ostatně stěžovatelka opět konkrétně nijak nebrojí (mimo argumentaci rozebranou níže).

[32] Stěžovatelka v této souvislosti s odkazem na judikaturu namítla, že správce daně měl zjistit cenu i na jiných sportovištích, případně zjistit cenu fakturovanou jiným subjektům, případně též zjistit cenu hrazenou jinými subjekty než jenom stěžovatelkou. Tím by nebyla cena obvyklá určena jednou částkou ale nějakým rozpětím.

[33] Těmto námitkám však nelze přisvědčit. Stanovení ceny obvyklé v tomto případě bylo provedeno zcela dostačujícím způsobem, kterému nelze nic vytknout. Správce daně oslovil přímo původní poskytovatele dotčeného plnění (FC Zbrojovka Brno a SK Vodova Brno), kteří mu sdělili přesné a konkrétní ceny, za které jej poskytli společnosti TOP Reklama. Jednalo se tak obsahem o shodné plnění, a to reklamní banner, ve shodném čase a na shodném místě. Takto zvolený postup je zcela objektivní, transparentní a Nejvyššímu správnímu soudu není zřejmé, jakým přesnějším způsobem, by mohl správce daně lépe zjistit obvyklou cenu. Dále poskytovatelé uvedli, že jiné ceny nefakturují ani individuálním zájemcům, ani neposkytují žádné množstevní slevy. Za takto zjištěného skutkového stavu bylo provedení dalších navržených důkazů zcela nadbytečné. Cena reklamních ploch

na jiných sportovištích je irelevantní, neboť správce daně disponoval přímo cenovým údajem za posuzovaná sportoviště. Cena, kterou hradily jiné subjekty společnosti TOP Reklama za obdobnou reklamu, nemá vypovídající hodnotu pro stanovení ceny obvyklé mezi nezávislými osobami. Stěžovatelkou odkazovaná judikatura není přílehlavá, neboť se týká skutkově zcela odlišných případů, v nichž takto přesné určení ceny obvyklé nebylo možné. Samotný výpočet i celková výsledná referenční cena ve výši 29.068 Kč jsou jasně a srozumitelně uvedeny ve zprávě o daňové kontrole i rozhodnutí žalovaného (body 51 a 52).

[34] Tvrzení stěžovatelky, že po celou dobu poskytovaného plnění od společnosti ELAPROMO jí byly pronajaty všechny tři reklamní tabule dle smlouvy, nemá oporu ve spisovém materiálu. Z něj naopak vyplývá, že subdodavatel stěžovatelky (společnost TOP Reklama) měl pronajaty reklamní tabule ve sportovní hale SK Vodova Brno pouze v 2. pololetí roku 2013. Stěžovatelka tudíž nemohla mít pronajaty všechny tři reklamní tabule během celé doby poskytovaného plnění, tj. od února do září roku 2013, ale pouze v období od července do září roku 2013.

[35] Aby tedy mohl správce daně přistoupit k úpravě základu daně podle § 23 odst. 7 ZDP, musel mít (a měl) za prokázané, že se ve věci jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení a že se ceny sjednané mezi těmito osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Správce daně proto správně následně vyzval stěžovatelku k vysvětlení rozdílu mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou; tu pak tížilo jak břemeno tvrzení, tak břemeno důkazní.

[36] Proti uvedeným závěrům stěžovatelka brojila a namítla, že „*správce daně i OFŘ, a v neposlední řadě i krajským soudem, je namítaná výše ceny za poskytnutou reklamu s tím, že je extrémně vysoká*“, a následně tuto argumentační linii rozvedla s tím, že cena reklamy je přiměřená (ve vztahu k její ekonomické síle), přičemž vynakládá i mnohem vyšší výdaje, například na mezinárodní veletrhy apod.

[37] Tato argumentace je však zcela mimoběžná s obsahem napadeného rozsudku, a proto též nedůvodná. Žalovaný ani krajský soud nepostavili své právní závěry na vysoké ceně; neposuzovali, zda stěžovatelka může vynaložit prostředky v dané výši na reklamu. Oproti tomu správce daně poukázal na předražení, resp. umělé navýšení (zvýšení) ceny poskytnuté reklamy. Ostatně v opačném případě by nebylo potřeba vůbec zkoumat cenu obvyklou, ale správce daně by si vystačil pouze s konečnou cenou reklamy. Z tohoto důvodu lze *en bloc* odmítnout odkazy na jiné výdaje (například na veletrhy ve světových destinacích) nebo též porovnání výdajů na reklamu s obratem, ziskem nebo jinými veličinami. Jednoduše řečeno, nejde o to, že subjekt si například za 10 mil. Kč pořídil automobil (správci daně ani nepřísluší posuzovat, zda by nestačil levnější), avšak podstatou věci je rozdíl mezi cenou sjednanou mezi propojenými osobami a cenou obvyklou poskytnutého plnění mezi osobami nezávislými.

[38] Stěžovatelku tedy tížilo břemeno tvrzení a břemeno důkazní nikoliv k obhajobě výše prostředků vyčleněných na danou reklamu (viz například bod 46 kasační stížnosti, kde

pokračování

popisuje důvody k investici do reklamy), ale k racionálnímu vysvětlení rozdílů mezi cenou obvyklou a cenou sjednanou.

[39] Odkázat lze v tomto ohledu na relevantní judikaturu, například rozsudek ze dne 19. 9. 2019, č. j. 5 Afs 341/2017-47, kde Nejvyšší správní soud shrnul, že „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, č. j. 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“.

[40] 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 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“.

[41] V této souvislosti poukázala stěžovatelka na skutečnost, že společnost TOP Reklama byla výhradním odběratelem reklamních ploch, což výrazně ovlivnilo její následnou vyjednávací pozici. Tomuto argumentu však nelze přisvědčit. Krajský soud se s ním vypořádal v bodě 29 napadeného rozsudku a Nejvyšší správní soud se s jeho názorem plně ztotožňuje. Uvedený argument rozhodně nelze v daném případě považovat za uspokojivé doložení rozdílu cen ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP. Pokud jde o argumentaci významem a věhlasem uvedených sportovišť, ani jí nelze přisvědčit, neboť případný exkluzivní charakter je již zahrnut v ceně, za kterou SK Vodova Brno a FC Zbrojovka Brno reklamní plochy pronajímá společnosti TOP Reklama. Nejvyšší správní soud proto nemá jiné vysvětlení, než že cena byla nadhodnocena za účelem získání daňové výhody.

[42] Stěžovatelka dále opakovaně uvedla, že je podnikatelem v oblasti vývoje, výroby a obchodu se šicími stroji a nelze po ní požadovat znalost trhu s reklamou. Tato a navazující argumentace je však opět mimoběžná, neboť nijak nevysvětluje podstatný rozdíl od obvyklých cen. Zároveň na tomto místě Nejvyšší správní soud opakuje, že pro věc není rozhodné, zda byla do řetězce spojených osob stěžovatelka zapojena vědomě.

[43] S ohledem na výše uvedené správce daně prokázal, že se ve věci jedná o spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP, že se ceny sjednané mezi těmito osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a zároveň stěžovatelka konkrétně nevysvětlila a nedoložila rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou. Za této situace byl správce daně v souladu s § 23 odst. 7 ZDP oprávněn upravit základ daně o zjištěný rozdíl mezi uvedenými cenami.

[44] Lze tedy shrnout, že krajský soud posoudil příslušné právní otázky správně a vycházel přitom z náležitě zjištěného skutkového stavu věci orgány finanční správy. Důvody kasační stížnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. proto nebyly naplněny.

IV. Závěr a náklady řízení

[45] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatelka v něm neměla úspěch a žalovanému v něm nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. listopadu 2022

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu