



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Lenky Oulíkové v právní věci žalobkyně: **ANLI, spol. s r.o.**, Kvitková 6965, Zlín, zastoupené společností **TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.**, Jiráskova 1284, Vsetín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 5. 2019, čj. 19585/19/5200-11432-807689, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 8. 2021, čj. 30 Af 48/2019-70,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 8 228 Kč k rukám její zástupkyně, společnosti **TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.**, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj doměřil žalobkyni daň z příjmů právnické osoby za roky 2009 a 2010. Podle finančního úřadu žalobkyně neprokázala, že náklady uhrazené za reklamní služby na účet společnosti **HUST s.r.o.** v celkové výši 400 000 Kč v roce 2009 a **Carenex Plus s.r.o.** v celkové výši 400 000 Kč v roce 2010 vynaložila v souladu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro příslušná zdaňovací období, na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Neprokázala totiž, že reklamní služby poskytli dodavatelé uvedení na dokladech, jimiž náklady na reklamu prokazovala.

[2] Žalovaný k odvolání žalobkyně rozhodnutím ze dne 3. 12. 2015 snížil dlužnou daň a penále. Oproti dodatečným platebním výměrům snížil základ daně o 60 000 Kč v roce 2009 a o 80 000 Kč v roce 2010. Dospěl k závěru, že žalobkyně byla součástí řetězce spojených osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, které vytvořily

právní vztah převážně za účelem snížení základu daně. Žalobkyně neobjasnila navýšení ceny za reklamu v roce 2009 z částky 60 000 Kč na částku 400 000 Kč a v roce 2010 z částky 80 000 Kč na částku 400 000 Kč, tj. rozdíl mezi částkami za reklamu u prvního článku v obchodním řetězci (mezi O. H. a HUST s.r.o./Carenex Plus s.r.o.) a u žalobkyně jakožto koncového článku.

[3] Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně žalobu. Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 15. 2. 2018, čj. 30 Af 15/2016-118, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Vytkl mu, že bez dalšího určil cenu obvyklou podle první transakce v šetřeném obchodním řetězci a nezabýval se zjišťováním ceny obvyklé ve smyslu judikatury správních soudů.

[4] V napadeném rozhodnutí žalovaný dospěl k závěru, že obvyklou cenu reklamy na závodních autech nelze objektivně zjistit pro nedostatek detailních aspektů srovnávané reklamy. Jeho poznatky nasvědčují tomu, že rozdíly v cenách reklamy jsou spojeny s finančními možnostmi zájemce o reklamu. Smlouvy s O. H. byly formulovány obecně a reflektovaly pouze celkovou částku, kterou podnikatelský subjekt hodlal vynaložit na reklamu za rok. Počet závodů, velikost, četnost ani umístění reklamy nebyly určujícím kritériem pro kalkulaci ceny ani předmětem smluvního vztahu. Ceny za reklamu na závodních vozidlech ve zlínském regionu byly konstruovány spíše jako skrytá forma sponzoringu. Poukázal na to, že i podle znaleckého posudku předloženého žalobkyní je v praxi nemožné najít srovnatelnou nabídku, neboť základem ceny byl rozpočet příslušného závodního týmu. Podle názoru žalovaného poptávka po finančních prostředcích logicky vyvolává příslušnou reakci zájemce o reklamu formou nabídky finančních prostředků, která určuje konečnou cenu a podle žalovaného odpovídá finanční možnosti podnikatelského subjektu. Obvyklou cenu reklamní služby (umístění loga žalobkyně na 7 závodech v roce 2009 a na 9 závodech v roce 2010) proto žalovaný stanovil dle procentního podílu částek za reklamu na jeden závod na celkových ročních tržbách podnikatelů CHEPORT, spol. s.r.o., a IP Systém a.s. Jelikož ceny byly v některých případech uměle navyšovány nekontaktními zprostředkovateli, vyšel pouze ze smluv uzavřených podnikatelskými subjekty přímo s vlastníky závodních vozidel (AUTO-VALOUŠEK, s.r.o., a K.I.T.RACING CS,s.r.o.). AUTO-VALOUŠEK obdržela od CHEPORT v roce 2009 i v roce 2010 částku 360 000 Kč za dva závody, což činilo 0,06 % z celkových tržeb za zboží, výrobky a služby za 1 závod v roce 2009 a 0,07 % v roce 2010. V roce 2010 zaplatila IP systém K.I.T. RACING celkem 4 760 000 Kč za 12 závodů, což činilo za 1 závod 0,13 % z jejích tržeb (žalovaný zjistil též podíl za rok 2010 u společnosti FKK spol. s r.o., který byl nižší). Celková referenční cena tedy měla činit v roce 2009 na 1 závod 6 350 Kč, na rok celkem 44 449 Kč, v roce 2010 na 1 závod 8 155 Kč, na rok celkem 73 394 Kč. Žalobkyně rozdíl oproti takto stanoveným cenám nedoložila a neprokázala oprávněnost zjištěných rozdílů.

[5] Žalobkyně se opět bránila před krajským soudem, který znovu žalobě vyhověl.

[6] Krajský soud přisvědčil námitkám žalobkyně směřujícím proti nesprávnému zjištění referenční ceny. Vyšel z judikatury správních soudů, podle níž důkazní břemeno ohledně správného stanovení referenční ceny tíží správce daně. Ten by měl přistoupit k jejímu stanovení nejprve prostřednictvím porovnání skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, případně, zejména při neexistenci či nedostupnosti dat o takových cenách, může cenu stanovit jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Aby mohla být stanovena referenční cena, je nutno mít najisto postaven přesný předmět plnění. Žalovaný

pokračování

se však v napadeném rozhodnutí blíže nezabýval tím, jaké plnění žalobkyně obdržela, a nezjišťoval, ač tak zřejmě mohl učinit, skutečný rozsah reklamy. Krajský soud neměl výhrady k hodnocení smluv s O. H. a znaleckého posudku. Pokud jde o způsob, jímž žalovaný zdůvodnil způsob stanovení ceny, poukázal na to, že není zřejmé, z jakých „dosud provedených řízení“ dle žalovaného nevyplývají konkrétní smluvní kritéria konstrukce ceny reklamy. Souhlasil s tím, že konstrukce ceny reklamy nevyplývá ze smluv dojednaných s poskytovatelem reklamy O. H.. Dále poukázal na ceny reklamy v letech 2009 a 2010 zjištěné v případě AUTO - VALOUŠEK, s.r.o., u zprostředkovatele a u konečného odběratele reklamy bez zprostředkování v porovnání s cenami v nyní posuzovaném řetězci. Dle názoru krajského soudu nebylo jednoznačně doloženo, že cena nemá být běžným způsobem kalkulována, ale má být vázána pouze na finanční možnosti konečného odběratele reklamy. I pokud by tomu tak bylo, nemůže z toho vyplývat závěr, že nebylo možné zjistit referenční cenu na základě získaných údajů, neboť správce daně měl na základě svých zjištění k dispozici rozsah cen za reklamu, které byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, které v rámci nákupu reklamy na soutěžních vozech panovaly. Skutečnost, že ceny sjednané mezi nezávislými osobami se pohybují ve značném rozptylu, neznamená, že nebylo možné určit interval cen obvyklých mezi nezávislými subjekty. Použití § 23 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů je možné pouze v případě, kdy správce daně unese břemeno, že nákupní cena reklamy pro žalobce přesahovala obvyklou cenu vůbec. Poukázal i na to, že správce daně v obdobných věcech týkajících se ceny reklamy na závodních vozech přistoupil ke stanovení cen obvyklým způsobem, tedy porovnáním cen sjednaných mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných či obdobných podmínek. K tomu odkázal na věci vedené u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 30 Af 18/2018 a 62 Af 18/2018 a rozsudky NSS ze dne 25. 11. 2020, čj. 4 Afs 125/2020-61, a ze dne 14. 4. 2020, čj. 1 Afs 366/2019-29. Podle krajského soudu měl správce daně i v nyní projednávané věci možnost vyjít při zjišťování referenční ceny z intervalu zjištěných cen za obdobná plnění sjednaných mezi nezávislými subjekty. To, že zjištěný interval nedokládá závěr o přesazení ceny obvyklé, nemůže odůvodnit zvolený postup zjišťování referenční ceny prostřednictvím procentního podílu ceny reklam na tržbách společností CHEPORT, FKK a IP systém. Souhlasil též s žalobkyní, že zvolené subjekty měly oproti žalobkyni výrazně vyšší tržby, a mohly tedy o nákladech na reklamu uvažovat odlišně. Dle krajského soudu o absurdnosti zjištěných referenčních cen svědčí i to, že jsou nižší než ceny účtované prvním článkem řetězce, přičemž i z rozsudků správních soudů v obdobných věcech vyplývá, že referenční ceny byly určeny násobně vyšší než v projednávané věci. Nabídku Barum Czech rally Zlín z roku 2012, na kterou žalovaný poukázal na podporu své argumentace, nepovažoval krajský soud za srovnatelnou.

II. Kasační stížnost a vyjádření k ní

[7] Stěžovatel nesouhlasí s právními závěry krajského soudu ohledně způsobu stanovení ceny obvyklé. Zdůrazňuje, že judikatura NSS připouští možnost stanovit cenu obvyklou hypotetickým odhadem opřeným o logickou a racionální úvahu. Domnívá se, že použitý algoritmus pro výpočet ceny obvyklé byl logický a racionálně zvolený tak, aby se cena obvyklá co nejvíce přibližovala realitě. Nejedná se sice o typický způsob, odpovídá však specifikům případu. Stěžovatel identifikoval důvody, pro které nebylo možno stanovit cenu „klasicky“ cenovým intervalem dle porovnávaných smluv. Nebylo možné vyjít ze smluv O. H., neboť v prvním zrušujícím rozsudku bylo krajským soudem nastíněno, že tyto ceny mohou být podhodnocené. Z analýzy smluv a znaleckého posudku vyplynulo, že cenu

reklamy nelze objektivně zjistit, neboť rozdíly v cenách jsou spojeny s finančními možnostmi zájemce o reklamu. Stěžovatel proto stanovil cenu referenční jako procentní podíl částek za reklamu na jednom závodě na celkových ročních tržbách za zboží, výrobky a služby nezávislých podnikatelů v příslušném roce. Ten charakterizuje finanční možnosti podnikatelského subjektu ve vztahu k tomuto specifickému nákladu, tj. částku, kterou byl podnikatelský subjekt ochotný zaplatit za tuto formu reklamy, a zároveň eliminuje vliv absolutní výše tržeb různých subjektů. Velikost subjektu nehraje roli, neboť procentní ukazatel je nezpochybnitelný. Na základě procentního ukazatele je získána částka, která představuje cenu obvyklou v situaci, kdy konkrétní údaje o kalkulaci ceny reklamního plnění a podílu jednotlivých segmentů reklamního plnění chybí, což brání hledání srovnatelného plnění dle srovnatelných parametrů a tvorbě racionálního cenového rozpětí. Uvádí, že logika, která spojuje ochotu a finanční možnosti zájemce o reklamu na závodních vozidlech, jejichž vlastníci se účastní určitých kategorií závodů (např. rally MMČR, MČR), což je spojeno i s finančními možnostmi daného závodního týmu, více odpovídá realitě tohoto sportu, který je odvislý od reklam na vozidlech a závodech či od sponzorství, což nelze ignorovat. Tuto souvislost stěžovatel v důkazním řízení zjistil, vyhodnotil a popsal. Kvůli deformovaným cenám v řetězci analyzoval pouze smlouvy uzavřené mezi podnikatelským subjektem a vlastníkem závodních aut.

[8] Stěžovatel dále namítá, že postupoval zcela v intencích prvního zrušujícího rozsudku. Doplnil podklady, předložil úvahu, proč nelze z dostupných podkladů určit cenu obvyklou jako interval, a je tudíž nutné ji stanovit náhradním způsobem. Krajský soud však jeho postup nijak nezohlednil a nevyhodnotil, zda respektoval právní názor vyřčený v prvním zrušujícím rozsudku, jehož závěry krajský soud naopak do jisté míry popírá. Krajský soud pouze rekapituloval šetření a zjištění stěžovatele, ztotožnil se s jeho hodnocením podkladů a poté pouze kategoricky odmítl výslednou výši referenční ceny, kterou z důvodu, že je nižší než cena účtovaná prvním článkem řetězce, shledal absurdní. Přidržel se požadavku na stanovení ceny obvyklé rozpětím bez jakékoli úvahy, která by takový závěr odůvodňovala. Judikatura připouští i jiný způsob stanovení referenční ceny. Krajský soud postup stěžovatele dostatečně relevantně nezpochybnil a nepředložil důvody, pro které ho nelze použít. Sám přitom v prvním zrušujícím rozsudku shledal deformovanou i cenu mezi prvním a druhým článkem řetězce.

[9] Krajský soud tak nerefletoval vliv prvního zrušujícího rozsudku, nehodnotil, že stěžovatel postupoval v souladu se závazným právním názorem v něm vyřčeným, nezohlednil, že ze smluv, které stěžovatel posuzoval, neplynul žádný konkrétní údaj pro kalkulaci cen, a nebylo tedy co porovnat, resp. že stěžovatel neměl dostatek údajů pro zjištění intervalu reálně existujících cen. Soud zároveň nepředestřel závazný právní názor, podle něž by měl stěžovatel dále postupovat. Dle stěžovatele je tak napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, neboť krajský soud pouze odmítl určenou referenční cenu, k níž stěžovatel dospěl v souladu se zákonem i judikaturou, aniž by bylo z napadeného rozsudku seznatelné, jakým způsobem má dále postupovat a určit referenční cenu intervalem hodnot za situace, kdy nelze vycházet z žádných dostupných podkladů, čemuž krajský soud přisvědčil.

[10] Ke krajským soudem zmíněným „obdobným případům“, v nichž byla referenční cena stanovena intervalem, stěžovatel uvádí, že každý případ je jiný a není možné bez dalšího uzavřít, že u všech reklamních plnění v rámci sportovních akcí souvisejících s motoristickým sportem lze stanovit referenční cenu intervalem. Rozsudky, na které

pokračování

krajský soud odkázal, nejsou relevantní, neboť se jedná o jiný řetězec subjektů, jiné zdaňovací období a jiné skutkové okolnosti. Stěžovatel zdůrazňuje, že není jediný způsob, jak určit cenu obvyklou. Poukazuje na to, že referenční cena v případě žalobkyně (44 449 Kč pro rok 2009 a 73 394 Kč pro rok 2010) významně nevybočuje z intervalů uváděných krajským soudem; nadto se v případě žalobkyně jedná o „roční referenční cenu“, nikoli cenu za závod, krajský soud tedy porovnával neporovnatelné.

[11] Žalobkyně považuje kasační stížnost za nedůvodnou a navrhuje ji zamítnout. Stěžovatel měl materiály k realizovaným reklamám mezi nezávislymi subjekty, z nichž byla patrná cena, rozměr reklamy, vozidlo, na němž byla umístěna, i závod, a přepočtem tak bylo možné zjistit interval referenčních cen. Tvrzení, že rozdíly v cenách jsou spojeny s finančními možnostmi zájemce, a proto nelze cenu objektivně zjistit, nebylo vysvětleno ani podloženo, a jedná se tak o pouhou spekulaci. Konstrukci referenční ceny zvolenou stěžovatelem žalobkyně nepovažuje za logickou a racionální úvahu ve smyslu judikatury NSS. Odkaz stěžovatele na rozsudek NSS ze dne 30. 9. 2021, č. j. 4 Afs 75/2021-30, není přílehlavý, neboť se jednalo o specifické sponzorované televizní spoty, pro které existoval jednotný ceník České televize. O účelovosti postupu stěžovatele dle žalobkyně svědčí i to, že stěžovatel vychází z ceny vynaložené na reklamu společností CHEPORT, ačkoli v jiném řízení vedeném u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 31 Af 6/2021 ji popírá. Stěžovatel neprovedl důkazy, jimiž by prokázal výši ceny obvyklé.

[12] Stěžovatel v podání ze dne 18. 5. 2022 poukázal na pravomocná trestní odsouzení za trestný čin zkrácení daně v souvislosti s reklamním plněním, které je předmětem sporu.

[13] Podle názoru žalobkyně z trestního rozsudku a výpovědí svědků provedených v trestním řízení vyplývá, že Carenex Plus a HUST nebyly fiktivními dodavateli, ale fungujícími společnostmi, které vykonávaly pro žalobkyni reklamní služby. Stěžovatel měl osoby, které ekonomickou činnost těchto společností potvrdily, vyslechnout. K tomu odkázal na rozsudek NSS ze dne 23. 9. 2022, čj. 5 Afs 256/2018-143.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] NSS konstatuje, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a má požadované náležitosti.

[15] NSS přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. jsa vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v kasační stížnosti. Dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[16] NSS se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku pro nesrozumitelnost.

[17] Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, tedy nesrozumitelnosti či nedostatku důvodů, kvůli kterým skutečně nelze rozhodnutí věcně přezkoumat (např. rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2013, čj. 1 Afs 92/2012-45, bod 28). Z ustálené judikatury vyplývá, že nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost je zejména takové rozhodnutí, z jehož výroku nelze zjistit, jak soud ve věci rozhodl, nebo jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod uvedený pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003-78,

č. 133/2004 Sb. NSS). Nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost je dále takové rozhodnutí, které postrádá základní zákonné náležitosti, či jehož výrok je v rozporu s odůvodněním. Může se jednat též o rozhodnutí, jehož závěry jsou v příkrém rozporu se skutkovými zjištěními, nebo jehož odůvodnění je ve vztahu k výroku nejednoznačné (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS). V nyní posuzované věci NSS žádnou vadu způsobující nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nesrozumitelnost neshledal. Z jeho obsahu je zřejmé, jakým způsobem o věci krajský soud rozhodl a odůvodnění rozsudku je plně v souladu s jeho výrokiem. Úvahy krajského soudu jsou dostatečně jasné a srozumitelné.

[18] Napadený rozsudek nelze považovat ani za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť z jeho obsahu je zřejmé, jak o věci krajský soud uvážil, jaký právní názor, jímž stěžovatele zavázal, k otázce stanovení obvyklé ceny zaujal, a proč napadené rozhodnutí zrušil. Krajský soud vytkl stěžovateli, že se nezabýval předmětem plnění, které žalobkyně obdržela, neprokázal, že cena reklamy byla vázána pouze na finanční možnosti konečného odběratele reklamy, navíc ani z takového zjištění neplyne nemožnost zjistit referenční cenu na základě získaných údajů, pokud měl žalovaný k dispozici rozsah cen za reklamu, které byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, které v rámci nákupu reklamy na soutěžních vozech panovaly, kdy o možnosti stanovit referenční cenu reklamy na závodních vozech intervalem zjištěných cen za obdobné plnění sjednaných mezi nezávislými subjekty svědčí i postup v obdobných věcech řešených správními soudy. Krajský soud se ztotožnil s hodnocením znaleckého posudku a souhlasil s důvody, po které stěžovatel nevyšel ze smluv s O. H., nikoli však se závěrem o nemožnosti stanovit cenu obvyklým způsobem na základě jiných zjištěných transakcí. Krajský soud tedy jasně odmítl „hypotetický odhad“ stěžovatele, který navíc bez dalšího vytvořil poměrem k tržbám subjektů, které nebyly velikostí srovnatelné s žalobkyní.

[19] NSS s ohledem na výše uvedené shledal, že nic nebrání věcnému přezkumu napadeného rozsudku v rozsahu kasačních námitek.

[20] Krajský soud napadeným rozsudkem nepopřel názor vyslovený ve vztahu ke zjišťování ceny obvyklé v předchozím zrušujícím rozsudku ze dne 15. 2. 2018, čj. 30 Af 15/2016-118. Jeho podstatou byla výtka, že stěžovatel v prvním odvolacím rozhodnutí určil cenu obvyklou jako cenu mezi prvním a druhým článkem v řetězci bez přezkoumatelného odůvodnění a nedostál své povinnosti objektivně zjistit cenu obvyklou v nedeformovaných vztazích na trhu a uvést, na základě jakého postupu, podkladů a kritérií k obvyklé ceně dospěl. Krajský soud v napadeném rozsudku odůvodnil, proč ani způsob, jímž stěžovatel přistoupil k určení ceny obvyklé v dalším řízení, neobstojí. Není též pravdou, že by krajský soud v prvním zrušujícím rozsudku učinil závěr, že cena v prvním článku řetězce byla podhodnocená. Pouze hypoteticky připustil, že by tomu tak být mohlo, ovšem s tím, že takovou úvahu lze učinit pouze za situace řádného a objektivního zjištění ceny obvyklé, k němuž nedošlo.

[21] NSS připomíná, že stěžovatel v napadeném rozhodnutí neposuzoval přiměřenost nákladu na reklamu v dané výši ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, která představuje jeden z aspektů při posuzování, zda se daňový subjekt mohl rozumně domnívat, že určitý náklad mohl i s ohledem na jeho výši sloužit k dosažení, zajištění či udržení jeho příjmů. Posuzoval, zda náklad na reklamu odpovídal ceně obvyklé ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

pokračování

[22] 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.

[23] Zatímco cena přiměřená má spíše subjektivní charakter a zohledňuje konkrétní poměry daného daňového subjektu a okolnosti, které danou transakci provázejí, cena obvyklá má objektivní charakter, jedná se o interval cen dosažených mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (viz rozsudek NSS ze dne 30. 10. 2023, čj. 7 Afs 54/2022-36).

[24] Ke zjištění rozdílu mezi sjednanou a obvyklou cenou lze odkázat na rozsáhlou rozhodovací praxi NSS (viz např. rozsudky ze dne 31. 3. 2009, čj. 8 Afs 80/2007-105, č. 1852/2009 Sb. NSS, ze dne 27. 1. 2011, čj. 7 Afs 74/2010-81, či ze dne 22. 11. 2014, čj. 9 Afs 92/2013-27), shrnutou v bodech 20 až 25 rozsudku ze dne 19. 9. 2019, čj. 5 Afs 341/2017-47, z novější doby pak např. rozsudky ze dne 29. 1. 2020, čj. 9 Afs 232/2018-63, ze dne 27. 10. 2022, čj. 5 Afs 141/2021-37, ze dne 10. 11. 2022, čj. 9 Afs 37/2022-37, nebo ze dne 15. 6. 2023, čj. 10 Afs 257/2022-60, 4505/2023 Sb. NSS.

[25] Mezi účastníky není sporu o tom, že správce daně nese ve vztahu ke zjištění srovnávací ceny břemeno tvrzení a břemeno důkazní.

[26] Zákon o daních z příjmů blíže neurčuje, jakým způsobem má správce daně stanovit srovnávací cenu. Srovnávací cenou je v první řadě referenční cena, tj. cena, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Podstatou je porovnání sjednané ceny na základě principu tržního odstupu, tedy porovnání s cenou, kterou vytváří relevantní trh. O této ceně se má za to, že by si ji spojené osoby ujednaly, pokud by nebyly spojené, tedy pokud by vystupovaly na trhu nezávisle a své ekonomické chování nepřizpůsobily vztahu spřízněnosti (viz rozsudky NSS čj. 9 Afs 232/2018-63, bod 20, a čj. 9 Afs 37/2022-37, bod 15).

[27] Správce daně srovnávací cenu zpravidla určí porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Pokud existují reálně nezávislé transakce (transakce mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích), které jsou plně srovnatelné, tedy uzavřené o stejné (obdobné) komoditě či službě za stejných (obdobných) podmínek, postačí ke zjištění referenční ceny údaje o cenách těchto transakcí. Není-li posuzovaná transakce s nezávislými transakcemi plně srovnatelná, je třeba vyjít z nezávislých transakcí, které jsou svými parametry co nejbližší, a údaje o nich s ohledem na vzájemné odlišnosti přiléhavě korigovat. Vždy je však nezbytnou podmínkou určení referenční ceny existence nezávislých transakcí, které jsou alespoň v jádru srovnatelné s transakcí řízenou (rozsudek čj. 9 Afs 232/2018-67, bod 22).

[28] V uvedeném smyslu je třeba rozumět i výkladu, který pro postup při určení referenční ceny učinil NSS v rozsudku čj. 7 Afs 74/2010-81, podle něhož *„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.“* Smyslem § 23 odst. 7 věty první před

středníkem zákona o daních z příjmů je srovnání řízené transakce s reálným relevantním trhem. Jelikož v řadě případů nebude plně srovnatelný trh existovat, lze připustit i srovnání řízené transakce s reálným trhem co nejpříbuznějším při současné přílehavé korekci zjištěných údajů. S určením referenční ceny při neexistenci alespoň v jádru srovnatelných transakcí na základě hypotetického odhadu zákon nepočítá. Základem hypotetického odhadu je tedy existence srovnatelného parametru. V žádném případě se nemůže jednat o úpravu ceny řízené transakce podle podmínek uměle vytvořeného, hypotetického trhu (rozsudek NSS čj. 9 Afs 232/2018-63, bod 24, čj. 5 Afs 141/2021-37, body 32 až 36, čj. 9 Afs 37/2022-37, bod 17, čj. 10 Afs 257/2022-60, 4505/2023 Sb. NSS, bod 30). Nelze-li určit referenční cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, postupuje se podle zvláštního právního předpisu (zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku).

[29] Okruh nezávislých transakcí, z nichž lze při určení referenční ceny vyjít, je však značně široký. Nelze z něj bez dalšího vyloučit ani nezávislou transakci uzavřenou v jiném časovém období nebo na jiném místě, neboť takto získané údaje je možné odpovídajícím způsobem korigovat. Výběr nezávislých transakcí a, nebudou-li plně srovnatelné, přílehavý způsob korekce, jež vyloučí relevantní dopady vzájemných rozdílů, je nutné učinit na základě objektivních, spravedlivých a přezkoumatelných kritérií opřených o ekonomicky racionální úvahu. Ze stejných hledisek je třeba zvolit též přílehavou metodu srovnání, případně použít vícero metod současně (rozsudek čj. 9 Afs 232/2018, bod 23). Při určení referenční ceny by měl správce daně vyjít z určitého cenového intervalu, tedy srovnat transakci provedenou žalobcem s více než jednou transakcí mezi nezávislými osobami (srov. rozsudky NSS ze dne 21. 3. 2018, čj. 1 Afs 143/2017-32, bod 26, ze dne 25. 4. 2018, čj. 3 Afs 105/2017-22, bod 22, a čj. 10 Afs 257/2022-60, bod 27). Významným vodítkem při srovnávání podmínek sjednaných mezi spojenými osobami s podmínkami, které by byly sjednány mezi nezávislými podniky, jsou i zásady zakotvené ve Směrnici o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy vydané OECD, jejíž doporučení Česká republika převzala v podobě metodických pokynů Ministerstva financí a GFŘ řady D, pro posuzovaná zdaňovací období se jednalo o pokyn D-258 (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 9. 2019, čj. 5 Afs 341/2017-47).

[30] Z výše uvedeného tedy vyplývá, že podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů tak, jak je vykládán judikaturou NSS, nemůže správce daně (stěžovatel) stanovit cenu pouze svým hypotetickým odhadem.

[31] Pokud jde o plnění, za které žalobkyně sporný náklad vynaložila, krajský soud vytkl stěžovateli, že se v napadeném rozhodnutí nezabýval tím, jaké reklamní služby byly fakticky žalobkyni poskytnuty, ačkoli zřejmě bylo možné na základě podkladů předložených žalobkyní správci daně konkrétní rozsah poskytnutých reklamních služeb určit (konkrétní vozidlo, závod, umístění a plochu reklamy). To stěžovatel v kasační stížnosti nikterak nepochybnuje. Za této situace nelze uzavřít, že cenu obvyklou na trhu nebylo objektivně možné zjistit pro nedostatek detailních aspektů srovnávané reklamy. To, že stěžovatel nezjistil konkrétní způsob, jímž byla cena kalkulována, ještě neznamená, že nelze vymezit skutečný předmět transakce a zjistit rozpětí cen u srovnatelných transakcí (reklamních služeb poskytovaných formou polepu na sportovním vozidle) sjednaných mezi nezávislými osobami.

[32] Lze též souhlasit s krajským soudem, že stěžovatel neprokázal, že by cena na trhu reklamy na závodních vozech byla vázána pouze na finanční možnosti odběratele reklamy.

pokračování

Žalovaný sám v napadeném rozhodnutí uvádí, že dle vlastníka závodních vozidel AUTO-VALOUŠEK byly částky za reklamu *ovlivněny typem a třídou soutěžního vozidla, startovací pozicí, jménem pilota, druhem, délkou a místem závodu a také podle finančních možností obchodního partnera* a že ze smluv tohoto vlastníka se společností CHEPORT jasně vyplývá druh vozidla, jméno posádky a konkrétní závod MMČR a MČR, přičemž údaje o druhu vozidla, konkrétní závod MMČR a MČR a umístění polepu byly uvedeny i ve smlouvách s KIT, přičemž z napadeného rozhodnutí neplyne, že by KIT či subjekty, jimž reklamu poskytovala, byly na způsob stanovení sjednané ceny reklamy dotazovány. Závěr, že cena reklamy byla vázána pouze na finanční možnosti zájemce o reklamu, natož že by odpovídala procentnímu podílu na ročním objemu tržeb v roce poskytnutí reklamy, který ani nelze v okamžiku uzavření smluv s jistotou předjímat, neplyne ani ze znaleckého posudku.

[33] Je třeba zdůraznit, že ceny transakcí mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek mají v zásadě objektivní povahu. Z hlediska § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nejde o posouzení přiměřenosti nákladu vzhledem k poměrům daňového subjektu.

[34] NSS též souhlasí s krajským soudem, že možnosti určit cenu obvyklou na základě alespoň v jádru srovnatelných transakcí nasvědčuje i to, že správce daně tak v jiných případech, které byly předmětem soudního přezkumu, učinil. V napadeném rozhodnutí ani v kasační stížnosti neodůvodnil, v čem je nyní posuzovaný případ natolik odlišný, že nebylo možné oproti dříve řešeným případům (byť se týkaly jiných konkrétních závodů a zčásti jiného, avšak časově blízkého období) vycházet z cen za reklamu v transakcích mezi jinými nezávislými subjekty, ani proč by i transakce, které použil pro stanovení obvyklé ceny reklam na závodech rally v letech 2010 až 2012, nebyly vůbec srovnatelné, a to ani s případnou korekcí. Těžkosti při snaze provést přiměřeně přesné úpravy nemohou vyloučit možnost aplikace metody srovnatelné nezávislé ceny (CUP). Jak přitom upozornil krajský soud, z rozsudku čj. 1 Afs 366/2019-29 vyplývá, že správce daně použil jako referenční cenu nejvyšší zjištěnou cenu 70 000 Kč za závod v roce 2010. NSS nevyklučuje, že stěžovatel může mít z jiných daňových řízení informace o tom, že ceny z jiných transakcí nelze ani s možnou korekcí pro srovnání cen použít, například proto, že se nejednalo o běžné obchodní vztahy či nezávislé subjekty, pak ale musí konkrétní zjištění uvést, aby je bylo možné přezkoumat. Z napadeného rozhodnutí ani z obsahu předloženého daňového spisu navíc neplyne, zda a jakým způsobem se konkrétně stěžovatel pokusil vyhledat možné srovnatelné transakce za účelem zjištění referenční ceny. Jak bylo výše uvedeno, je to stěžovatel, koho v případě postupu dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů tížilo důkazní břemeno.

[35] I pokud by snad bylo možné vnímat postup stěžovatele jako určitou snahu o úpravu srovnatelnosti cen s ohledem na odlišné „finanční možnosti“ odběratele reklamy, NSS souhlasí s krajským soudem, že stěžovatel neprokázal, že cena na trhu reklamy na závodních vozech byla vázána pouze na finanční možnosti odběratele reklamy. Předpoklad stěžovatele, že obvyklá cena reklamy či „sponzoringu“ na jednom závodě rally procentně odpovídá a je přímo úměrná výši celkových ročních tržeb, není ničím podložen. Na základě zjištění stěžovatele nelze učinit závěr, že výše celkových tržeb podnikatelského subjektu v roce poskytnutí reklamní služby představuje ekonomicky relevantní okolnost, od níž se odvíjely ceny srovnatelných transakcí mezi nespojenými podnikatelskými subjekty, a která se proto musí promítnout v korekci referenční ceny pro dosažení srovnatelnosti porovnávaných situací. Za rok 2009 navíc stěžovatel stanovil tento poměr u jediného

subjektu, jenž nebyl objemem tržeb, který považoval stěžovatel za zásadní kritérium pro stanovení ceny, srovnatelný s žalobkyní, neboť jeho tržby byly více než 26násobně vyšší.

[36] Jak bylo výše uvedeno, správce daně by měl srovnat posuzovanou transakci s více než jednou transakcí mezi nezávislými osobami. Obecně přitom platí, že čím méně podobné jsou okolnosti srovnávané nezávislé transakce, tím by měl být jejich vzorek větší. Nelze přehlédnout, že u subjektu IP systém byly (pro rok 2010) zjištěny značně odlišné ceny nejen absolutní hodnotou, ale i jejím procentním vyjádřením ve vztahu k celkovým tržbám. IP systém přitom vynakládala na reklamu procentním vyjádřením i absolutní částkou více než společnost FKK s nižšími celkovými tržbami. Ačkoli stěžovatel považoval za významné, jaké částky byly s ohledem na své celkové tržby jiné subjekty ochotné vynaložit na „sponzoring“ automobilových závodů, nikterak do svých úvah nepromítl, jaké celkové výdaje tyto subjekty na reklamu a sponzoring vynakládaly (přitom např. CHEPORT v roce 2010 měla kromě smluv s AUTO – VALOUŠEK současně i smlouvy se zprostředkovatelem reklamy v částkách 1 000 000 Kč a 500 000 Kč za jeden závod). O arbitrárnosti vypočtených cen ostatně svědčí i rozdíl v ceně vztahené k žalobkyni za rok 2009 a 2010, kdy při výrazně nižších tržbách v roce 2010 dospěl k výrazně vyšší částce za závod doplněním dalšího srovnávaného subjektu. Pokud by stejné procento aplikoval v předchozím roce, činila by „obvyklá“ cena reklamy na jednom závodě více než dvojnásobek. Způsob stanovení obvyklé ceny stěžovatelem tedy nelze považovat za přezkoumatelnou a racionální korekci. Předpoklad stěžovatele, že velikost tržeb subjektu nehraje roli, neboť „*procentní ukazatel je nezpochybnitelný*“, je zcela nepodložený. Nelze bez dalšího presumovat, že by vlastník závodních vozidel akceptoval nabízenou cenu, pokud by jiní potenciální zákazníci za stejné reklamní plnění (umístění loga na stejném závodním vozidle a závodě) byli ochotni zaplatit mnohonásobně více. K tomu přistupuje skutečnost, že by stěžovatel vycházel ze zjištění o cenách za realizaci reklamy sjednaných s vlastníky vozidel, nijak nezohlednil ani obvyklou provizi zprostředkovatele (srov. např. rozsudek NSS ze dne 6. 12. 2022, čj. 7 Afs 13/2021-44).

[37] NSS nerozumí argumentaci o logickém spojení finančních možností zájemce o reklamu na závodních vozidlech s finančními možnostmi závodního týmu, která se měla promítnout ve stanovení ceny. Vzhledem k tomu, že tuto úvahu stěžovatel nerozvinul, nemůže se k ní NSS blíže vyjádřit.

[38] NSS nesdílí názor stěžovatele, že mu krajský soud přisvědčil, že nelze vycházet z žádných podkladů. Krajský soud aproboval hodnocení smluv s O. H.. Krajský soud však nečinil závěr, že nebylo možné vycházet ze smluv s jinými podnikatelskými subjekty, z nichž sám stěžovatel vyšel a sjednané ceny hodnotil jako obvyklé ve vztahu k daným subjektům, respektive že by objektivně nebylo možné vyjít z rozmezí skutečně realizovaných cen v obdobných transakcích mezi nezávislými osobami; právě naopak. Pokud stěžovatel určité transakce vzal za základ svého hypotetického odhadu a pouze je poměrně modifikoval ve vztahu k tržbám žalobkyně, nemá NSS stejně jako krajský soud prostor přezkoumávat, zda se jednalo o ceny sjednané mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích.

[39] NSS tedy souhlasí s krajským soudem, že z napadeného rozhodnutí neplyne, že by v projednávané věci objektivně nebylo možné určit referenční cenu cenovým rozpětím pomocí vyhledání cen, za které byly reklamní služby poskytovány jiným společností, tedy metodou srovnatelné nezávislé ceny, a že srovnávací cena stanovená hypotetickým odhadem stěžovatele nemůže z výše uvedených důvodů obstát. Hodlal-li stěžovatel aplikovat § 23

pokračování

odst. 7 zákona o daních z příjmů, bylo na něm, aby se v rámci testu ceny obvyklé především pokusil nalézt dostatečný počet alespoň v jádru srovnatelných transakcí mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích a aby případně náležitě odůvodnil nutnost korekce s ohledem na odlišnost ekonomicky relevantních okolností. Z napadeného rozhodnutí neplyne, že by nebylo možné vůbec zjistit žádné standardní vztahy (transakce) mezi nezávislými osobami, jestliže sám stěžovatel z cen dosažených v transakcích mezi jinými subjekty v rámci svého „hypotetického odhadu“ vyšel. Navíc není patrné, zda a jak se pokusil nalézt nezávislé transakce, které by bylo možné použít.

[40] NSS si je vědom, že správce daně obdobným způsobem stanovil srovnávací cenu reklamy na závodních vozech též ve věci řešené v rozsudku NSS ze dne 24. 7. 2023, čj. 9 Afs 198/2022-42, jímž byla zamítnuta kasační stížnost daňového subjektu proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 13. 9. 2022 čj. 60 Af 5/2021-105, kterým byla zamítnuta žaloba. NSS však ve výše uvedené věci s ohledem na důvody kasační stížnosti způsob výpočtu vycházející z procentuálních podílů celkových nákladů za reklamu na celkových ročních tržbách společností nepřezkoumával. Pouze shledal nedůvodnou obecnou argumentaci daňového subjektu, že smlouvy, z nichž správce daně vyšel, nezohledňovaly velikost a umístění reklamy a osobu jezdce, přestože tato kritéria mohou ovlivňovat cenu.

[41] Pokud stěžovatel poukázal na trestní odsouzení fyzických osob jednajících za subjekty, mezi nimiž byla reklama sjednána, za trestný čin zkrácení daně, je třeba zdůraznit, že předmětem přezkumu je nyní pouze otázka zákonnosti mechanismu výpočtu srovnávací ceny, na kterou nemá trestní odsouzení fyzických osob v souvislosti s umístěním reklamy žalobkyně na závodních vozidlech vliv. Krajský soud a nyní ani NSS se nemohly zabývat tím, zda náklady na reklamu představovaly daňově uznatelný náklad ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť touto cestou se stěžovatel v nyní napadeném rozhodnutí nevydal. Závěry rozsudku čj. 5 Afs 256/2018-143 na posuzovanou věc nedopadají, neboť se týkaly odepření nároku na odpočet DPH z důvodu neprokázání deklarovaného dodavatele, nikoli způsobu určení srovnávací ceny pro účely § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

IV. Závěr a náhrada nákladů řízení

[42] NSS s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že stěžovatelem uplatněné kasační námitky nejsou důvodné. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s.

[43] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl NSS podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v kasačním řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení.

[44] Žalobkyně byla v řízení před NSS úspěšná, a proto má právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení tvoří náklady na zastoupení advokátem, které sestávají z odměny advokáta za dva úkony právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti a podání ve věci ze dne 15. 11. 2023) dle § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve výši 3 100 Kč za úkon dle § 7 bodu 5 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu a náhrady hotových výdajů v paušální výši 300 Kč za úkon dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, celkem tedy ve výši 6 800 Kč. Jelikož zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, náleží k nákladům řízení též částka odpovídající sazbě daně ve výši 21 % z výše uvedené odměny a náhrady

hotových výdajů, tj. 1 428 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Náhradu nákladů řízení je stěžovatel povinen uhradit podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů, užitého na základě § 64 s. ř. s., k rukám zástupce žalobkyně, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

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

V Brně dne 23. listopadu 2023

Ondřej Mrákota
předseda senátu