



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **MARPO s. r. o.**, 28. října 66/201, Ostrava, zast. JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 9. 2019, čj. 36418/19/5200-11431-712433, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 6. 2021, čj. 22 Af 52/2019-61,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 6. 2021, čj. 22 Af 52/2019-61, **s e ruší.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 9. 2019, čj. 36418/19/5200-11431-712433, **s e ruší** a věc se **v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je p o v i n e n** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 24 456 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí k rukám jejího advokáta JUDr. Alfréda Šrámka.

Odůvodnění:

[1] V této věci NSS řeší, zda správce daně správně stanovil referenční cenu pro účely úpravy základu daně podle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Nestanovil. Správce daně totiž nezahrnul do referenčního vzorce ceny, za které zprostředkovatelé nabízejí reklamu.

I. Popis věci

[2] Žalobkyně (v řízení před NSS *stěžovatelka*) si v roce 2012 nechala umístit reklamní panely (se svým logem) v areálu tenisového klubu Kubáň Ostrava. Reklamní panely a jejich umístění jí zajistila společnost PRESSTEX MEDIA SE. Ta si za reklamní služby vyúčtovala celkem 600 000 Kč. Stěžovatelka pak v daňovém přiznání za rok 2012 uplatnila tuto částku jako daňově uznatelný náklad podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[3] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj pojal podezření, že výše uplatněného nákladu za reklamní služby je nadhodnocená s cílem si neoprávněně snížit daňový základ, provedl proto daňovou kontrolu. Během ní zjistil, že běžná cena za reklamu, sjednaná mezi nespojenými osobami, se pohybuje okolo 20 000 až 100 000 Kč za rok. Na základě toho si správce daně stanovil obvyklou cenu v rozpětí 167 až 5000 Kč za m²/měsíc a uzavřel, že v případě stěžovatelky roční náklady za reklamní služby činí nanejvýš 240 000 Kč. Rozdíl mezi zjištěnou obvyklou cenou a uplatněnou cenou byl 360 000 Kč. O tento rozdíl pak správce daně zvýšil základ daně, doměřil daň ve výši 68 tis. Kč a uložil penále ve výši 13 tis. Kč. Stěžovatelka se odvolala, bez většího úspěchu (žalovaný jen nepatrně snížil výslednou daň a penále).

[4] Stěžovatelka se následně obrátila na Krajský soud v Ostravě, ovšem ani tam nenašla zastání. Krajský soud velmi stručně odmítl všechny žalobní námitky. Argumentace smlouvou uzavřenou s vlastníkem tenisového areálu je ryze účelová; stěžovatelka se o její existenci zmiňuje poprvé před soudem, ač měla spoustu příležitostí tak učinit před daňovými orgány. Stěžovatelka si přece mohla umístit reklamu jinde, za jinou cenu a jiným reklamním dodavatelem; daňové orgány správně stanovily referenční cenu, která vychází z cen sjednaných mezi vlastníky tenisových areálů a přímými odběrateli reklamy. Bez významu je skutečnost, že v nynější věci jde o vztah mezi zprostředkovatelem a odběratelem reklamy, neboť se nynější případ nijak zvlášť neliší od vztahů mezi vlastníky tenisových areálů a přímými odběrateli reklamy. Krajský soud rovněž odmítl všechny stěžovatelčiny návrhy na provedení důkazů (výslech vlastníka tenisového areálu, kopie smlouvy z roku 2010 uzavřené mezi stěžovatelem a vlastníkem tenisového areálu Kubáň Ostrava, výkaz zisku a ztrát za rok 2012, smlouvy o poskytnutí reklamních služeb za rok 2012 od společnosti České sportovní a. s.), protože nepřináší do věci nic nového. Daňové orgány zjistily vše dostatečně.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] Stěžovatelka nesouhlasí s rozsudkem krajského soudu, podala proto kasační stížnost. V ní předkládá dvě kasační námitky. Nejprve tvrdí, že ona ani společnost PRESSTEX MEDIA nejsou spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů. Dále stěžovatelka tvrdí, že daňové orgány chybně stanovily referenční cenu. Podle stěžovatelky je zásadní rozdíl, pokud se cena za reklamu sjednává přímo s tenisovým klubem, na straně jedné, a se zprostředkovatelem reklamy, na straně druhé. Tyto situace rozhodně nejsou stejné ani jinak podobné. Není nic špatného na tom, pokud se odběratel rovnou obrátí na zprostředkovatele; i samotné zprostředkování představuje určitou přidanou hodnotu. Stěžovatelka se domáhá toho, aby se referenční vzorek rozšířil i o smlouvy uzavřené mezi koncovými odběrateli reklamy a reklamními zprostředkovateli. Závěrem namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

pokračování

[6] Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout. Uvádí, že zákonné vymezení spojených osob je záměrně široké. Zahrnuje všechny osoby, které si v důsledku své účasti v daňovém řetězci sníží vlastní daňový základ, resp. zvýší si daňovou ztrátu. Žalovaný zdůrazňuje, že podle dosavadní judikatury stačilo zjistit výrazně zvýšenou cenu plnění, aby se na určité osoby hledělo jako na spojené osoby. V nynějším případě se nicméně nejednalo o jedinou okolnost. Daňové orgány totiž zjistily další okolnosti, které svědčí o propojenosti stěžovatelky a PRESSTEX MEDIA. Závěr o spojených osobách se opírá o celý soubor zjištěných okolností, které vrhají stín pochybností na posuzovaný obchodní řetězec. Žalovaný poté podrobně vysvětluje, proč jím stanovená referenční cena odpovídá nynější transakci.

III. Přerušení řízení

[7] NSS přerušil řízení usnesením ze dne 19. 11. 2022, neboť druhý senát zdejšího soudu postoupil rozšířenému senátu věc sp. zn. 2 Afs 132/2020, jejíž výsledek mohl mít vliv na rozhodování o věci samé. Rozšířený senát měl rozhodnout, zda zjištění výrazně zvýšené ceny předmětu smlouvy oproti ceně obvyklé stačí pro závěr o spojení osob za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Rozšířený senát ovšem na tuto otázku nemohl odpovědět, neboť v dané věci neměl pravomoc rozhodnout (usnesení ze dne 31. 10. 2023, čj. 2 Afs 132/2020-63, *TIMA*). NSS následně dne 2. 11. 2023 rozhodl o pokračování v řízení v této věci a dal šanci oběma stranám se k věci opětovně vyjádřit. Žádná ze stran tak ale neučinila.

IV. Právní hodnocení

[8] Kasační stížnost je důvodná.

[9] NSS nejdříve stručně reaguje na námitku, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný. Jakkoli je vskutku rozsudek velmi stručný a v některých aspektech až na hranici přezkoumatelnosti, nelze říci, že by alespoň na základní žalobní body srozumitelně nereagoval.

[10] Přestože napadený rozsudek je přezkoumatelný, neobstojí. Žalovaný i krajský soud shodně uvádějí, že při stanovení referenční ceny nebylo třeba zahrnout ceny, za které reklamní zprostředkovatelé poskytují reklamu. Jak NSS níže vysvětlí, takový názor není správný.

[11] Pokud správce daně chce zvýšit základ daně postupem podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, musí postupovat následovně. *Nejprve* prokazuje, že cenu sporné transakce (tzv. převodní cenu) si sjednaly *spojené osoby*. *Následně* prokazuje, že převodní cena se liší od ceny, kterou si běžně v obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek sjednávají nezávislé osoby (od tzv. obvyklé neboli referenční ceny). A *závěrem* dá daňovému subjektu příležitost, aby zjištěný cenový rozdíl vysvětlil. V prvních dvou krocích tíží důkazní břemeno správce daně, v posledním kroku naopak daňový subjekt (srov. k tomu rozsudky ze dne 27. 1. 2011, čj. 7 Afs 74/2010-81, č. 2548/2012 Sb. NSS, 1. *Českolipská*, nebo ze dne 13. 3. 2013, čj. 1 Afs 99/2012-52, *Goldfein CZ*, bod 14).

[12] Není sporu o tom, že stěžovatelka a PRESSTEX MEDIA jsou *jinak spojenými osobami*, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně [§ 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů]. Žalovaný totiž identifikoval řetězec (vlastník tenisového areálu → PRESSTEX MEDIA → stěžovatelka), v němž se reklama přeprodávala. Žalovaný svůj závěr o spojených osobách nepostavil jen na podezřele vysoké ceně, ale upozornil i na jiné neobvyklé okolnosti nynější věci (neověření výhodnosti reklamy, možnost přímého kontaktu s vlastníkem tenisového areálu, neupřesnění podoby a rozsahu reklamy, svévolný výběr reklamního zprostředkovatele, chybějící podnikatelská historie dodavatelky reklamy). Není tedy pravda, že žalovaný při prokazování existence spojených osob argumentoval jen vysokou cenou reklamy.

[13] Poté, co správce daně prokáže, že se jedná o spojené osoby, lze srovnat převodní ceny s cenou referenční. Ještě předtím si správce daně musí sám určit referenční cenu. Ačkoli existuje více způsobů, jak tuto cenu určit, nesmí se tak dít svévolně (srov. rozsudek ze dne 31. 3. 2009, čj. 8 Afs 80/2007-105, č. 1852/2009 Sb. NSS). Správce daně má poměrně široký prostor pro úvahu, které subjekty zahrne do vzorce pro zjištění referenční ceny. Na druhou stranu musí výběr subjektů odpovídat situaci daňového subjektu a musí být odůvodněný. Stanovení referenční ceny je v podstatě simulace ceny, kterou by za situace *shodné* se situací spojených osob sjednaly osoby, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy (7 Afs 74/2010, 1. *Českolipská*).

[14] Správce daně zjišťuje referenční cenu z poměrů těch osob, které odpovídají podmínkám a okolnostem sporného případu, případně se jim v co největší míře podobají. Proto také správce daně vychází předně z *existujících reálně nezávislých transakcí*. Jestliže neexistují plně srovnatelné transakce, lze vyjít i z jiných nezávislých transakcí, ovšem při splnění dvou podmínek: jednak aby se tyto transakce svými parametry co nejvíce blížily posuzované transakci, jednak aby zde byl prostor pro korekci s ohledem na vzájemné odlišnosti. Nezbytnou podmínkou určení referenční ceny je tak existence nezávislých transakcí, které jsou alespoň *v jádru* srovnatelné s transakcí řízenou (srov. rozsudek ze dne 25. 11. 2022, čj. 10 Afs 453/2021-66, bod 45).

[15] V nynějším případě se žalovaný se při stanovení referenční ceny omezil jen na ceny, které si přímo sjednali odběratelé reklamy s vlastníky tenisových areálů (dlužno dodat bez bližšího odůvodnění). Tím však zcela vyloučil situaci, kdy se odběratelé obrátili na reklamní zprostředkovatele a sjednali si reklamu u nich.

[16] Byť si krajský soud byl tohoto nedostatku vědom, nijak nezakročil. Místo toho postup žalovaného potvrdil s odůvodněním, že PRESSTEX MEDIA neposkytla stěžovatelce žádné jiné reklamní služby. Krajský soud tím vlastně říká, že pokud předmětem smlouvy je jen jeden druh reklamní služby, správce daně nemusí zohledňovat ceny sjednané mezi odběratelem a zprostředkovatelem reklamy. Jinými slovy, má-li být cena sjednaná mezi odběratelem a zprostředkovatelem reklamy zahrnuta do vzorce referenčních cen, je třeba „něco“ navíc, nejlépe aby se jednalo o komplexní reklamní službu.

[17] Krajský soud se však mýlí, a to hned ve dvou věcech. Jakým způsobem, s jakým obsahem a s kým se uzavře smlouva, je na svobodné vůli jednotlivců. NSS nevidí nic neobvyklého na tom, pokud zájemce poptává *jen jednu konkrétní reklamní službu* (např.

pokračování

umístění reklamního panelu) *přímo* u zprostředkovatele. I samotné zprostředkování reklamy může představovat určitou přidanou hodnotu, neboť zadavatel reklamy se nemusí o nic jiného starat (srov. stěžovatelkou cit. rozsudek ze dne 18. 8. 2021, čj. 1 Afs 109/2021-67, *D.D.D. SERVIS OPAVA I*, body 47). Veškerou komunikaci, dohled a vůbec uskutečnění reklamy zajišťuje zprostředkovatel. A právě v tom NSS vidí přidanou hodnotu, ne v rozsahu reklamních služeb, jak požaduje krajský soud. Sjednaná cena se tedy bude přirozeně lišit od ceny, kterou by odběratel zaplatil přímému poskytovateli reklamy (zpravidla bude vyšší, srov. tamtéž, bod 48).

[18] NSS zdůrazňuje, že správce daně musí pečlivě zkoumat, *do jaké míry* byla referenční cena dosažena za *stejných nebo podobných* podmínek. Pokud zjistí nějakou odchylku nebo odlišnost, musí referenční cenu odpovídajícím způsobem upravit (srov. rozsudek ze dne 19. 9. 2019, čj. 5 Afs 341/2017-47, *Obchody AZETKO*, bod 24). V nynější věci odlišnost spočívala ve zprostředkování reklamy, proto se volba transakcí měla zaměřit na ty subjekty, které zprostředkovávají reklamu (shodně výše cit. 8 Afs 80/2007). Takto vytvořený vzorek pak odpovídá požadavku, aby referenční cena byla určena ze vzorce nezávislých transakcí, které jsou srovnatelné s posuzovanou transakcí.

[19] Žalovaný se tedy snažil vybrat takové smlouvy, které svým obsahem co nejvíce odpovídají smlouvě o reklamě a propagaci z roku 2012, nicméně se dopustil chyby, v důsledku které vytvořený vzorek nebyl reprezentativní. Jím stanovená referenční cena totiž vůbec nezohledňovala přidanou hodnotu, kterou zprostředkovatelé reklamy mohou přinést.

[20] Tím NSS neříká, že výše popsaný způsob stanovení referenční ceny je jediný možný. Judikatura v minulosti připustila, aby se referenční cena utvářela na základě cen, které si mezi sebou sjednali odběratelé a vlastníci sportovišť (srov. rozsudek NSS ze dne 6. 12. 2022, čj. 7 Afs 13/2021-44, *LAKUM-KTL*, body 29 a 30). V citovaném rozsudku byla ovšem jedna podstatná odlišnost: správce daně zohlednil při stanovení referenční ceny *obvyklou provizi* zprostředkovatele. V této věci žalovaný vůbec nezjišťoval provizi zprostředkovatele, nemohl ji tedy ani zohlednit při určení referenční ceny.

V. Závěr a náklady řízení

[21] Kasační stížnost je důvodná, NSS proto zrušil napadený rozsudek krajského soudu (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Současně zrušil napadené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Žalovaný je vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). V dalším řízení žalovaný zohlední při stanovení referenční ceny rovněž ceny, za kterou zprostředkovatelé reklamy zajišťují reklamní služby. Při stanovení referenční ceny bude dbát na to, aby zjištěná referenční cena vycházela z podmínek, jež jsou shodné se situací stěžovatelky či se jí co nejvíce blíží.

[22] Protože NSS zrušil jak rozsudek krajského soudu, tak rozhodnutí žalovaného, rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech před krajským soudem (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Žalovaný neuspěl, nemá tedy právo na náhradu nákladu řízení. Stěžovatelka naopak uspěla, náleží jí proto náhrada nákladů (§ 60 odst. 1 ve spojení § 120 s. ř. s.).

[23] V řízení o žalobě stěžovatelka zaplatila soudní poplatek za žalobu ve výši 3000 Kč. Protože stěžovatelku zastupoval advokát, soud mu přizná i odměnu. Odměna advokáta činí tři úkony právní služby, tj. převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby a účast na jednání před soudem [§ 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)], tedy 3×3100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], plus paušální částka ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tedy 3×300 Kč. Odměna advokáta v řízení dohromady činí 10 200 Kč. Advokát je plátce DPH, jeho odměna se proto zvyšuje o tuto daň, tedy o 2142 Kč (21 % z 10 200 Kč). Náklady řízení před krajským soudem celkem činí 15 342 Kč. V řízení o kasační stížnosti stěžovatelka zaplatila soudní poplatek ve výši 5000 Kč. Odměna advokáta činí jeden úkon právní služby, tj. sepsání kasační stížnosti, tedy 3100 Kč, plus paušální náhrada 300 Kč. K tomu je třeba připočíst DPH, tedy 714 Kč (21 % z 3100 Kč). Celkově tedy náklady řízení před NSS celkem činí 9114 Kč.

[24] Žalovaný je povinen stěžovatelce k rukám advokáta uhradit náklady řízení v celkové výši 24 456 Kč, a to ve lhůtě do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 7. prosince 2023

Zdeněk Kühn
předseda senátu