



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Tomáše Foltase a Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **TRIODON, spol. s r. o.**, se sídlem 6. května 38, Fryšták, zastoupen JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 14. 12. 2021, č. j. 31 Af 91/2019-191,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši **4 114 Kč** k rukám jeho zástupce JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 17. 10. 2019, č. j. 42194/19/5200-11432-807689, žalovaný (I) změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „finanční úřad“) ze dne 3. 12. 2014, č. j. 1798981/14/3301-51524-707655 tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 se po provedeném odvolacím řízení mění z částky 60 020,- Kč na částku ve výši -10 380,- Kč; (II) změnil rozhodnutí finančního úřadu ze dne 3. 12. 2014, č. j. 1799164/14/3301-51524-707655 tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 se po provedeném odvolacím řízení mění z částky -194 815,- Kč na částku ve výši -266 920,- Kč; (III) změnil rozhodnutí finančního úřadu ze dne 3. 12. 2014, č. j. 1799370/14/3301-51524-707655 tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 se po provedeném odvolacím řízení mění

z částky 492 860,- Kč na částku ve výši 322 050,- Kč. Současně rozhodl o snížení penále, a to z částky 98 572,- Kč na částku ve výši 64 410,- Kč.

II.

[2] Žalobce podal proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který rozsudkem ze dne 14. 12. 2021, č. j. 31 Af 91/2019-191, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[3] Krajský soud přisvědčil žalovanému, že v případě pořízení reklamních služeb od dodavatelů BELLUM s.r.o. (dále jen „BELLUM“) a Carenex plus s.r.o. (dále jen „Carenex“), došlo k zapojení žalobce do dodavatelského řetězce jinak spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Podle krajského soudu však žalovaný pochybil v případě stanovení referenční ceny, tedy ceny, která by byla sjednána za srovnatelných podmínek nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích.

[4] Krajský soud konstatoval, že nebylo jednoznačně dokázáno, že cena je určována výlučně podle finanční možnosti konečného odběratele. I kdyby tomu tak ale bylo, nelze z toho odvodit závěr, že z takto získaných údajů nelze zjistit referenční cenu. Naopak žalovaný měl k dispozici rozsah cen za reklamu, které byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích nákupu reklamy na závodních automobilech. V projednávaném případě mohla být žalovaným stanovena obvyklá cena minimálně za rok 2010 a 2011, především s ohledem na to, že sám v napadeném rozhodnutí uvádí přehled uzavřených smluv porovnávaných subjektů. Skutečnost, že se sjednané částky pohybovaly ve značném rozptylu, neznamená, že by nešlo o interval cen obvyklých mezi nezávislými osobami. Žalovaný tak zjistil ceny sjednané mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, ale následně je již neporovnal s cenami sjednanými žalobcem v projednávaném případě.

[5] Krajský soud dále poukázal na to, že pro rok 2009 žalovaný vybral k porovnání pouze jeden podnikatelský subjekt, což ve světle judikatury (zejména rozsudku NSS ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105) není ke stanovení obvyklé ceny dostatečné. K roku 2009 a obecně žalovaným zvoleného postupu stanovení referenční ceny, krajský soud doplnil, že ani v případě, že by nebylo možné referenční cenu stanovit porovnáním ceny sjednané mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných či obdobných podmínek, nebylo by na místě přisvědčit postupu žalovaného. Při stanovování referenční ceny je vždy zásadní, aby byla zvolena taková kritéria a postup, aby to mohlo vést k objektivnímu a spolehlivému závěru. Žalovaný přitom svým postupem místo ceny obvyklé spočítal fakticky obvyklý poměr z tržeb, který jsou podnikatelské subjekty ochotny vydat za tento druh reklamy. Tento poměr z tržeb navíc následně zprůměroval, což mělo za následek získání průměrného poměru z tržeb, který navíc žalovaný vypočítal z období tří let a následně jej ve vztahu k žalobci použil pro stanovení referenčních cen za jednotlivé roky 2009, 2010 a 2011. Nedošlo tak ke stanovení ceny obvyklé, jak vyžaduje zákon o daních z příjmů, neboť cenou obvyklou je cena, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami

pokračování

v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, nikoli poměr z tržeb, který jsou podnikatelské subjekty ochotny vynaložit za tento typ reklamy.

[6] Krajský soud proto uzavřel, že žalovaný nesplnil svou povinnost vyplývající z § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, neboť nezjistil obvyklou cenu, ačkoli tak učinit mohl. Nemohl proto ani prokázat, že se cena sjednaná mezi spojenými osobami v projednávaném případě lišila od ceny obvyklé.

III.

[7] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[8] Stěžovatel nesouhlasil s právními závěry krajského soudu ohledně způsobu stanovení ceny obvyklé. V této souvislosti zdůraznil, že judikatura Nejvyššího správního soudu připouští možnost stanovit cenu obvyklou hypotetickým odhadem opřeným o logickou a racionální úvahu. Použitý algoritmus pro výpočet ceny obvyklé byl podle jeho názoru logický a racionálně zvolený tak, aby se cena obvyklá co nejvíce přibližovala realitě. Nejedná se sice o typický způsob, odpovídá však specifikům posuzovaného případu. Stěžovatel identifikoval důvody, pro které nebylo možno stanovit cenu „klasicky“ cenovým intervalem podle porovnávaných smluv. Nebylo možné vyjít ze smluv vlastníka závodních aut O. H., neboť v prvním zrušujícím rozsudku ze dne 29. 11. 2018, č. j. 31 Af 77/2016-133 (dále jen „zrušující rozsudek“), 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 podle srovnatelných parametrů a tvorbě racionálního cenového rozpětí. Naopak 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. 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. Stěžovatel rovněž nemá za to, že by pochybil tím, že při stanovení ceny obvyklé užil pro rok 2009 pouze jeden srovnatelný subjekt. Použitý způsob stanovení referenční ceny je jako celek dostatečně sofistikovaný na to, aby byl vypovídající a blízký

realitě, nadto je porovnání s jediným subjektem běžnou praxí též při stanovení daně podle pomůcek.

[9] Stěžovatel dále namítal, že postupoval zcela v intencích zrušujícího rozsudku. Vyhodnotil znalecký posudek, 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 ve 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 přitom připouští i jiný způsob stanovení referenční ceny. Krajský soud postup stěžovatele dostatečně relevantně nezpochybnil a nepředložil důvody, pro které ho nelze použít. Sám přitom ve zrušujícím rozsudku shledal deformovanou i cenu mezi prvním a druhým článkem řetězce.

[10] Krajský soud tak nereflektoval vliv 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. Krajský soud zároveň nepředestřel závazný právní názor, podle něž by měl stěžovatel dále postupovat. Podle 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 zřejmé, jakým způsobem má dále postupovat a určit referenční cenu intervalem hodnot za situace, kdy nelze vycházet z žádných dostupných podkladů, čemuž krajský soud přisvědčil.

[11] Ke krajským soudem zmíněným „obdobným případům“, v nichž byla referenční cena stanovena intervalem, stěžovatel uvedl, že každý případ je jiný a není možné bez dalšího uzavřít, že u všech reklamních plnění v rámci sportovních a společenských akcí souvisejících s motoristickým sportem lze stanovit referenční cenu intervalem. Rozsudky, na které krajský soud odkázal, nejsou relevantní, neboť se jedná o jiný řetězec subjektů, jiné zdaňovací období a jiné skutkové okolnosti. Stěžovatel zdůraznil, že není jediný způsob, jak určit cenu obvyklou. Současně poukázal na to, že referenční cena v případě žalobce (46 927 Kč pro rok 2009, 47 439 Kč pro rok 2010 a 49 936 Kč pro rok 2011) významně nevybočuje z intervalů uváděných krajským soudem.

[12] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

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

[14] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti podpořil závěry krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Vyjádřil se rovněž podrobně k jednotlivým okruhům kasačních námitek.

pokračování

IV.

[15] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Nejvyšší správní soud na úvod předesílá, že skutkově i právně obdobnou věcí, tj. otázkou, zda lze pro stanovení ceny obvyklé u specifické reklamní služby (umístění loga žalobce na závodních automobilech) užít procentního podílu částek za reklamu na jednom závodě na celkových ročních tržbách nezávislých podnikatelů, se již zabýval v rozsudku ze dne 23. 11. 2023, č. j. 10 Afs 407/2021-50, jímž zamítl kasační stížnost téhož stěžovatele. S argumentací uvedenou v citovaném rozsudku se nyní rozhodující senát ztotožňuje, a proto ji přebírá i v tomto rozsudku.

[18] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku pro nesrozumitelnost.

[19] Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, tedy nesrozumitelnosti či nedostatku důvodů, kvůli kterým nelze skutečně rozhodnutí věcně přezkoumat (např. rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2013, č. j. 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, č. j. 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, č. j. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS). V nyní posuzované věci Nejvyšší správní soud 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.

[20] Napadený rozsudek nelze považovat ani za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť z jeho obsahu je zřejmé, jak o věci krajský soud uvažil, jaký právní názor, jímž stěžovatele zavázal, k otázce stanovení obvyklé ceny zaujal, a proč napadené rozhodnutí zrušil. Krajský soud vytkl stěžovateli, že 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 stěžovatel k dispozici rozsah cen za reklamu, které byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích nákupu reklamy na soutěžních vozech, 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 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 nemohl vést k objektivnímu a spolehlivému závěru, neboť stěžovatel místo ceny obvyklé spočítal fakticky průměrný poměr z tržeb, který jsou podnikatelské subjekty ochotny vydat za tento druh reklamy.

[21] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené shledal, že nic nebrání věcnému přezkumu napadeného rozsudku v rozsahu kasačních námitek.

[22] Krajský soud napadeným rozsudkem nepopřel názor vyslovený ve vztahu ke zjišťování ceny obvyklé v předchozím zrušujícím rozsudku ze dne 29. 11. 2018, č. j. 31 Af 77/2016-133. 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 nedostal své povinnosti objektivně zjistit cenu obvyklou v nedefinovaných 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.

[23] Nejvyšší správní soud 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.

[24] 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.*

[25] 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, č. j. 7 Afs 54/2022-36).

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

pokračování

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

[28] 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 č. j. 9 Afs 232/2018-63, bod 20, a č. j. 9 Afs 37/2022-37, bod 15).

[29] 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 č. j. 9 Afs 232/2018-63, bod 22).

[30] V uvedeném smyslu je třeba rozumět i výkladu, který pro postup při určení referenční ceny učinil Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 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 přiléhavé 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 č. j. 9 Afs 232/2018-63, bod 24, č. j. 5 Afs 141/2021-37, body 32 až 36, č. j. 9 Afs 37/2022-37, bod 17, č. j. 10 Afs 257/2022-60, č. 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 (zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku).

[31] 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, přiléhavý

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 příslušnou metodu srovnání, případně použít vícero metod současně (rozsudek č. j. 9 Afs 232/2018, bod 23). Při určení referenční ceny by měl správce daně vyjít z určitého cenového intervalu, tedy srovnat transakci provedenou daňovým subjektem s více než jednou transakcí mezi nezávislými osobami (srov. rozsudky NSS ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 143/2017-32, bod 26, ze dne 25. 4. 2018, č. j. 3 Afs 105/2017-22, bod 22, a č. j. 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 GFR řady D, pro posuzovaná zdaňovací období se jednalo o pokyn D-258 (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 9. 2019, č. j. 5 Afs 341/2017-47).

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

[33] Lze souhlasit s krajským soudem, že stěžovatel neprokázal, že by cena na trhu reklamy na závodních vozech byla vázána pouze na finanční možnosti odběratele reklamy. Stěžovatel sám v napadeném rozhodnutí uvádí, že podle 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 s konečným odběratelem reklamy 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 vlastníkem vozidel KIT, přičemž z napadeného rozhodnutí neplyne, že by KIT či subjekty, jimž reklamu poskytoval, 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.

[34] 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.

[35] Nejvyšší správní soud 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

pokračování

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 č. j. 1 Afs 366/2019-29 vyplývá, že správce daně použil jako referenční cenu nejvyšší zjištěnou cenu 70 000 Kč za závod v roce 2010. Nejvyšší správní soud nevylučuje, 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 podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů tížilo důkazní břemeno.

[36] I pokud by snad bylo možné vnímat postup stěžovatele jako určitou snahu o úpravu srovnatelnosti cen s ohledem na odlišné „finanční možnosti“ odběratele reklamy, Nejvyšší správní soud 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 žalobcem, neboť jeho tržby byly dvojnásobně vyšší.

[37] 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). 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, č. j. 7 Afs 13/2021-44).

[38] Nejvyšší správní soud 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 soud blíže vyjádřit.

[39] Nejvyšší správní soud 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 žalobce, nemá Nejvyšší správní soud stejně jako krajský soud prostor přezkoumávat, zda se jednalo o ceny sjednané mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích.

[40] Nejvyšší správní soud 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 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.

[41] Nejvyšší správní soud si je vědom, že správce daně obdobným způsobem stanovil srovnávací cenu reklamy na závodních vozech též ve věci řešené v rozsudku zdejšího soudu ze dne 24. 7. 2023, č. j. 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, č. j. 60 Af 5/2021-105, kterým byla zamítnuta žaloba. Nejvyšší správní soud 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.

[42] 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

pokračování

ceny, na kterou nemá trestní odsouzení fyzických osob v souvislosti s umístěním reklamy žalobce na závodních vozidlech vliv. Krajský soud a nyní ani Nejvyšší správní soud 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.

[43] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že krajský soud nepochybil, když shledal důvodnou žalobní námitkou stran nesprávného stanovení referenční ceny a žalobou napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušil.

[44] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[45] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce měl ve věci plný úspěch, proto má právo na náhradu nákladů, které mu vznikly v souvislosti s právním zastoupením. Náklady řízení sestávají z odměny advokáta za jeden úkon právní služby ve výši 3 100 Kč (vyjádření ke kasační stížnosti) podle § 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, a náhrady hotových výdajů ve výši 300 Kč podle § 13 odst. 4 citované vyhlášky. Zástupce stěžovatele je plátcem DPH, proto se odměna a náhrada hotových výdajů zvyšují o částku odpovídající této dani (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), tj. o 714 Kč. Celková částka náhrady nákladů řízení proto činí 4 114 Kč. Nejvyšší správní soud žalobci nepřiznal náhradu nákladů řízení za úkon právní služby převzetí a příprava zastoupení podle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu, neboť zástupce žalobce zastupoval již v řízení o žalobě před krajským soudem, kde mu náhrada nákladů za tento úkon právní služby byla přiznána.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. prosince 2023

David Hipšr
předseda senátu