



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **DAV, a. s.**, se sídlem Zengrova 510/19, Ostrava, zastoupená 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 23. 9. 2019, čj. 37661/19/5200-11434-707603, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 8. 2020, čj. 25 Af 79/2019-150,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši **8 228 Kč**, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Alfréda Šrámka, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Nejvyšší správní soud v této věci řeší postup správce daně (daňových orgánů) při stanovení referenční ceny pro zjištění případného rozdílu mezi cenami za reklamu na sportovních stadionech sjednanými žalobkyní se zprostředkovatelskými reklamními agenturami oproti cenám obvyklým, které by si sjednaly nespojené osoby v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, ve smyslu podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Konkrétně se zabývá otázkou, zda se správce daně může při stanovení referenčních cen omezit výhradně na ceny, které si sjednali koncoví odběratelé reklamy přímo se sportovními kluby, nebo musí vzít v úvahu (i) ceny sjednané mezi odběrateli reklamy a zprostředkujícími reklamními agenturami, které mají reklamní prostory pronajaté od sportovních klubů.

[2] Žalobkyně v letech 2013 a 2014 pořizovala od reklamních agentur PRESSTEX MEDIA, SE (dále „Presstex“), PAMBROKE Media, s. r. o. (dále „Pambroke“; od 13. 5. 2021 v likvidaci), a TONDINO, SE (dále „Tondino“), reklamní služby spočívající v umístění reklamy žalobkyně v rozsahu reklamního panelu o rozměru 6 m², a to na ostravském stadionu Bazaly, Městském fotbalovém stadionu Miroslava Valenty v Uherském Hradišti a v areálu olomouckého Androva stadionu, a v poskytnutí prostoru pro umístění reklamní plochy v prostoru Golf Arény Ostrava. Sjednaná cena za všechna tato plnění byla 21 400 000 Kč.

[3] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále „správce daně“) u žalobkyně zahájil 12. 10. 2015 daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2013 a 2014. Po provedeném důkazním řízení správce daně podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů vyloučil ze základu daně náklady na reklamní služby v celkové výši 18 541 222 Kč za zdaňovací období 2013 a 2 237 216 Kč za zdaňovací období 2014. Vyloučená částka představovala rozdíl mezi smluvními cenami jako cenami sjednanými mezi spojenými osobami (žalobkyní a reklamními agenturami) na jedné straně a správce daně stanovenými cenami, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (dále „referenční ceny“), na straně druhé. Ač tedy bylo prokázáno jak vynaložení těchto nákladů, tak i faktická realizace předmětného reklamního plnění, podle správce daně žalobkyně uspokojivě nedoložila rozdíl mezi smluvními cenami uplatněnými v nákladech a cenami obvyklými, jež správce daně zjistil a popsal ve zprávě o daňové kontrole z 24. 9. 2018 (dále „zpráva o daňové kontrole“).

[4] Rozhodnutími z 24. 9. 2018, čj. 3323931/18/3202-50523-810103, a čj. 3323968/18/3202-50523-810103 (dále „dodatečné platební výměry“), správce daně žalobkyni doměřil daň z příjmu právnických osob celkově vyšší o 3 947 820 Kč, penále činilo 789 564 Kč. V záhlaví uvedeném rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a oba dodatečné platební výměry potvrdil.

[5] Krajský soud v Ostravě žalobě vyhověl a rozhodnutí žalovaného pro nepřezkoumatelnost zrušil. Závěr o existenci odlišnosti sjednaných cen od cen referenčních, a tedy o existenci spojených osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů podle krajského soudu nemá oporu ve spise. Důkazní břemeno stran skutečností nutných k prokázání odlišnosti smluvních cen od cen referenčních nesou daňové orgány. Vycházel-li žalovaný za této situace při stanovení referenční ceny pouze z cen, které byly v jiných případech sjednány přímo se sportovními kluby, a vyloučil-li žalobkyní předložený znalecký posudek z důvodu, že vychází z nemožnosti popsat plnění přímo od sportovních klubů, nemá tato úvaha žalovaného podle krajského soudu oporu ve spise. Nebylo totiž prokázáno, že by žalobkyně měla reálnou, nikoli jen hypotetickou možnost sjednat požadovanou reklamu přímo s příslušným klubem. Daňové orgány tak při stanovení referenční ceny nevzaly v úvahu též ceny, které sjednaly reklamní agentury se sportovními kluby, a ceny, za něž reklamní plochy pronajímaly reklamní agentury. Soud žalovaného zavázal, aby se v dalším řízení vypořádal s žalobkyní předloženým znaleckým posudkem a zejména s jeho doplněním

[6] Zbylé žalobní body týkající se nezkoumání pozice banneru, stanovení referenčních cen, dobré víry a legitimního očekávání, neprovedení svědeckých výpovědí, smlouvy k důkazu a doručování dodatečných platebních výměrů krajský soud shledal nedůvodné. K

pokračování

žalobním bodům mířícím proti způsobu, kterým správce daně a žalovaný prokazovali existenci osob jinak spojených ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, se krajský soud nemohl vyjádřit v důsledku shledaného pochybení.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[7] Žalovaný (dále „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, již navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Podle stěžovatele je napadený rozsudek nezákonný, jelikož krajský soud nesprávně posoudil otázku, zda správce daně unesl důkazní břemeno k prokázání referenční ceny a s tím spojenou otázku existence jinak spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Uvedl, že pro aplikaci uvedeného ustanovení musí být splněny tři podmínky: i) postavit najisto, že šlo o spojené osoby; ii) prokázat, že smluvní cena se lišila od referenční ceny; a iii) rozdíl mezi těmito cenami nebyl daňovým subjektem uspokojivě doložen. Ohledně prvních dvou podmínek tíží důkazní břemeno daňové orgány, ohledně podmínky třetí pak daňový subjekt. Dále stěžovatel popsal, s odkazy na zprávu o daňové kontrole, způsob stanovení referenčních cen v nyní projednávané věci. Uvedl, že správce daně vycházel z cen sjednaných mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.

[9] Konkrétně stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že správce daně pochybil, neboť při stanovení referenčních cen vycházel pouze z těch, které zadavatelé reklamy sjednaly přímo se sportovními kluby, aniž vzal v úvahu též ceny sjednané mezi zadavatelem reklamy a reklamními agenturami. Stěžovatel namítl, že správce daně do vzorku srovnatelných subjektů, který byl použit pro stanovení referenční ceny, nezařadil reklamní agentury zcela vědomě. Reklamní agentury obecně poskytují mnohem širší rozsah plnění než jen umístění reklamy, a proto v ceně agentury bude logicky vždy zahrnuta ještě „přidaná hodnota“ za takové komplexní služby. Žalobkyně sice uvedla, že přijala komplexní služby, toto své tvrzení ale neprokázala a z provedeného dokazování vyplynulo, že předmětem plnění uzavřených smluv bylo toliko umístění reklamních bannerů bez specifikace dalších služeb, tj. plnění, které poskytují právě sportovní kluby. Žalobkyně si zajištění komplexních služeb smluvně neošetřila. Tvrzení o ústních dohodách neprokázala, a navíc ústní změny a doplňky byly vyloučeny samotnými uzavřenými smlouvami. Žalobkyni se nepodařilo prokázat, že by jí byly poskytnuty služby jakkoli přesahující pouhé umístění reklamy, poskytované též přímo sportovními kluby. Nezařazení reklamních agentur do vzorku pro stanovení referenčních cen tak bylo zcela namístě, neboť jedině tak mohla být referenční cena stanovena správně. Postupem vyžadovaným krajským soudem by v nyní projednávaném případě nebyla naplněna podmínka shodnosti předmětu plnění, tj. právě a jen umístění reklamy bez přidružených služeb.

[10] Stěžovatel dále nesouhlasí s krajským soudem v tom, že pro správné stanovení referenční ceny je nutné zohlednit reálné možnosti daňového subjektu dosáhnout takových referenčních cen. Pro stanovení referenční ceny není existence reálné možnosti nikterak významná. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že referenční cena představuje simulaci ceny vytvořené na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly mezi sebou běžné

obchodní vztahy. Ostatně, sám krajský soud v bodě 51 nyní napadeného rozsudku uvedl, že není rozhodné, jestli smlouva, kterou správce daně vzal jako pomůcku pro stanovení referenční ceny, byla následně splněna a jak, či z jakého důvodu se tak nestalo, ale jde jen o to, jaká cena v ní byla sjednána.

[11] Stěžovatel rovněž namítl, že správce daně z reálně existujících smluv zjistil, že žalobkyně zaplatila svým dodavatelům (reklamním agenturám) mnohonásobně vyšší cenu ve srovnání s cenou, kterou zaplatily tyto agentury sportovním klubům, a především s cenou, kterou hradily ve srovnatelném čase a místě jiné společnosti přímo sportovním klubům. Žalobkyně zároveň nebyla schopna zjištěný rozdíl cen uspokojivě vysvětlit a doložit. Stěžovatel proto nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že nebyla prokázána odlišnost sjednaných cen od cen referenčních, v důsledku čehož neměla být prokázána ani existence jinak spojených osob. Správce daně v rámci daňové kontroly prokázal částečně i nepřímými důkazy, že žalobkyně byla součástí dodavatelsko-odběratelského řetězce, jehož převažujícím účelem bylo zkrácení základu daně. Dodavatel Presstex nepodal za nyní řešená zdaňovací období let 2013 a 2014 daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob. Dodavatelé Pambroke a Tondino přestali se správcem daně v průběhu daňové kontroly spolupracovat a doměřenou daň ani neuhradili. Správce daně nepovažoval osoby za osoby jinak spojené jen proto, že si v rámci svého obchodního vztahu sjednaly jiné než běžné ceny bez přesvědčivého zdůvodnění, ale prokázal i další nestandardní okolnosti. Krajský soud nerespektoval svůj dřívější názor v obdobné věci, v níž rovněž figuroval dodavatel Presstex, a kde dospěl k závěru, potvrzenému následně i Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze 13. 2. 2020, čj. 7 Afs 176/2019-26, že k podřazení smluvního vztahu pod režim § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů postačí závěr o mnohonásobně zvýšené ceně při přeprodávání služeb v řetězci, aniž takovému zvýšení odpovídala adekvátní přidaná hodnota.

[12] Z uvedených důvodů proto stěžovatel trvá i na správnosti závěru o nepoužitelnosti žalobkyní předloženého znaleckého posudku z důvodu, že vychází z nemožnosti popsat plnění přímo od sportovních klubů. Zopakoval, že závěry uvedené ve znaleckém posudku se jeví jako účelové s cílem vyhodnotit cenu sjednanou s reklamními agenturami jako cenu obvyklou.

[13] Stěžovatel je tedy přesvědčený, že správce daně v nyní projednávaném případě stanovil referenční ceny správně, neboť vycházel ze vzorku subjektů, který splňoval kritéria výběru, mj. shodnost předmětu plnění. Takový postup je též v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Ceny sjednané žalobkyní s dodavateli (reklamními agenturami) mnohonásobně převyšují ceny fakturované sportovními kluby, přičemž žalobkyně nebyla schopna zvýšení těchto cen racionálně odůvodnit, čímž neunesla své důkazní břemeno. Úprava základu daně o zjištěný rozdíl podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů tak byla provedena zcela oprávněně.

[14] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhla zamítnutí kasační stížnosti. Zároveň však požádala, aby Nejvyšší správní soud korigoval právní závěry krajského soudu týkající se běhu a uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Podle žalobkyně počala nová tříletá lhůta běžet od 12. 10. 2015, kdy byla zahájena daňová kontrola, a uplynula tak již 12. 10. 2018. Krajský soud tuto otázku posoudil v rozporu se zněním zákona a judikaturou Nejvyššího správního soudu. Pokud by tedy správce daně postupoval v souladu

pokračování

se zákonem, tj. nejprve žalobkyni zaslal pouze zprávu o daňové kontrole, k jejímuž doručení došlo až 4. 10. 2018 na základě fikce, a až následně zaslal dodatečné platební výměry, došlo by k jejich doručení, opět na základě fikce, až 15. 10. 2018, tedy po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Žalobkyně je tak přesvědčena, že primárním cílem vydání a odeslání dodatečných platebních výměrů společně se zprávou o daňové kontrole bylo zamezení uběhnutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, což představuje zneužití práva správcem daně, které nepožívá právní ochrany. I z tohoto důvodu měl krajský soud zrušit rozhodnutí stěžovatele.

[15] Doplnující vyjádření žalobkyně nemá pro nyní projednávanou věc význam, neboť se týká otázky daňového podvodu na dani z přidané hodnoty a souvisejícího doměření této daně řešené Nejvyšší správním soudem v samostatném řízení vedeném pod sp. zn. 8 Afs 188/2020.

III. Přerušování a pokračování v řízení, vyjádření žalobkyně

[16] Nejvyšší správní soud usnesením z 25. 3. 2022, čj. 8 Afs 189/2020-95 řízení přerušil, neboť druhý senát zdejšího soudu postoupil rozšířenému senátu věc sp. zn. 2 Afs 132/2020, jejíž výsledek mohl mít vliv na rozhodnutí o nyní projednávané kasační stížnosti. Rozšířený senát měl rozhodnout, zda zjištění existence výrazně zvýšené ceny předmětu smlouvy oproti ceně obvyklé bez uspokojivého vysvětlení rozdílu je dostatečnou podmínkou pro závěr o spojení osob za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Rozšířený senát však tuto otázku nemohl zodpovědět, neboť v dané věci neměl pravomoc rozhodnout (usnesení z 31. 10. 2023, čj. 2 Afs 132/2020-63). Tím odpadla překážka řízení, a proto Nejvyšší správní soud usnesením ze 7. 11. 2023, čj. 8 Afs 189/2020-98, rozhodl o pokračování v řízení v této věci a dal prostor oběma stranám se k věci opětovně vyjádřit.

[17] Žalobkyně zaslala rozsáhlé vyjádření, v němž předně uvedla, že se měl krajský soud předtím, než řešil referenční ceny, zabývat otázkou, zda právní (smluvní) vztah mezi žalobkyní a jejími dodavateli byl vztahem jinak spojených osob. Uvedená vada však nezpůsobila nezákonnost napadeného rozsudku, neboť krajský soud i tak správně zrušil rozhodnutí stěžovatele. Dále žalobkyně uvedla, že nestandardní okolnosti, jimiž daňové orgány zdůvodnily existenci jinak spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, daňové orgány zčásti neprokázaly a zčásti tyto okolnosti nesvědčí závěru o existenci jinak spojených osob. K samotné otázce stanovení referenčních cen správcem daně žalobkyně zopakovala, že služby reklamních agentur využila předně proto, že využití služeb sportovních klubů tzv. napřímo bylo nemožné, resp. toliko hypotetické, jak vyplynulo z toho, že některé kluby neúspěšně oslovila, přičemž ji odkázaly na uvedené reklamní agentury. Požadované lukrativní reklamní plochy byly v době sjednávání smluv o poskytnutí reklamního plnění již plně obsazeny reklamními agenturami či jinými objednateli reklamy. Není tedy pravda, jak tvrdí stěžovatel, že žalobkyně preferovala využití služeb právě reklamních agentur. Stejně tak není správný ani závěr daňových orgánů, že podstatou plnění od reklamních agentur bylo pouze umístění reklamních bannerů bez jakékoli „přidané hodnoty“. Všechny reklamní agentury poskytly žalobkyni širší rozsah služeb než jen reklamní plochy samotné, např. změnu vzhledu loga, přístup do VIP prostor na základě zlatých VIP karet a další. Správce daně proto měl při výpočtu referenčních cen vzít v úvahu primárně ceny sjednané mezi objednateli reklamy a reklamními agenturami, nikoli sportovními kluby.

[18] Stěžovatel se již nevyjádřil.

IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[19] Kasační stížnost není důvodná.

IV.A Uplynutí lhůty pro stanovení daně

[20] Nejvyšší správní soud je obecně vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil ve své kasační stížnosti. Správní soudy však z úřední povinnosti přihlíží i k některým skutečnostem, u nichž již judikatura shledala zásadní význam z hlediska hmotného práva. Z tohoto důvodu se Nejvyšší správní soud nejdříve zabýval žalobkyní tvrzenou prekluzí práva stanovit daň, neboť k jeho zániku by musel přihlídnout i bez námítky [náleží ÚS z 29. 4. 2010, sp. zn. III. ÚS 1341/08 (N 96/57 SbNU 261)]. V případě, že by lhůta pro stanovení daně skutečně uplynula, bylo by již vypořádání kasačních námitek stěžovatele nadbytečné (rozsudek NSS z 22. 6. 2022, 8 Afs 11/2020-102, bod 10).

[21] Nejvyšší správní soud předně poukazuje, že totožnou argumentací žalobkyně se již zabýval v rozsudku z 22. 11. 2022, čj. 8 Afs 188/2020-103, bodech 11 až 18, kde hodnotil shodné skutkové a právní okolnosti při ukončování stejné daňové kontroly a doručování dodatečných platebních výměrů jen s tím rozdílem, že tehdy šlo o doměření daně z přidané hodnoty, zatímco nyní jde o doměření daně z příjmu právnických osob. Nejvyšší správní soud v nyní projednávané věci nemá důvod se od uvedených závěrů jakkoli odchýlit, a proto přebírá relevantní části odůvodnění uvedeného rozsudku, jež plně odpovídají na argumentaci žalobkyně.

[22] Podle § 88 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020, *odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.*

[23] Podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu *se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.*

[24] Lhůtou pro stanovení daně se zabýval krajský soud v bodech 37 až 42 nyní napadeného rozsudku. Dospěl k závěru, že postup správce daně byl v rozporu se zákonem, jelikož se žalobkyní neprojednal zprávu o daňové kontrole, ačkoliv tak byl povinen učinit. Navíc nesprávně zaslal zprávu o daňové kontrole společně s dodatečnými platebními výměry. Ke zneužití práva správcem daně však podle krajského soudu nedošlo. Řádným postupem by doručil platební výměry nejpozději 15. 10. 2018, tedy v poslední den prekluzivní lhůty. Pochybení správce daně tak zůstalo bez vlivu na prodloužení lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Žalobkyně se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s právním hodnocením krajského soudu stran nezákonného postupu správce daně. Uvedla však, že lhůta pro stanovení daně uplynula již 12. 10. 2018. Rozhodnutí správce daně by tak zákonným postupem bylo doručeno až po uplynutí lhůty. Stěžovatel se ke lhůtě pro stanovení daně nevyjádřil.

pokračování

[25] Ze správního spisu v nyní projednávané věci plyne, že první projednání zprávy o daňové kontrole bylo stanoveno na 10. 9. 2018. Z něj se však zástupce žalobkyně omluvil ze zdravotních důvodů. Správce daně stanovil náhradní termín k projednání zprávy o daňové kontrole na 21. 9. 2018. Během něj správce daně předložil zprávu o daňové kontrole zástupci žalobkyně k podpisu. Ten však trval na jejím přečtení, nepodepsal ji a následně podal stížnost na postup úředních osob. Tentýž den žalobkyně odvolala plnou moc svému zástupci a ve věci zplnomocnila Mgr. R. S. Dne 24. 9. 2018, tedy o pouhé tři dny později, opětovně zplnomocnila svého původního zástupce. Správce daně 24. 9. 2018 zaslal zprávu o daňové kontrole spolu se sdělením o ukončení daňové kontroly datovou zprávou z důvodu vyhýbání se a odmítnutí projednání zprávy o daňové kontrole. Zároveň žalobkyni zaslal dodatečné platební výměry, které jí byly doručeny současně se zprávou o daňové kontrole 4. 10. 2018.

[26] V nyní posuzované věci je třeba předně vyřešit otázku, zda správce daně vydal toliko formální rozhodnutí, která neměla vliv na prodloužení (prekluzivní) lhůty pro stanovení daně. Nejvyšší správní soud se touto otázkou, byť ve vztahu k účinkům rozhodnutí o odvolání, zabýval již v rozsudku ze 7. 2. 2018, čj. 2 Afs 239/2017-29, č. 3703/2018 Sb. NSS, bod 18. V něm dospěl k závěru, že § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu neváže prodloužení lhůty pro stanovení daně právě na existenci rozhodnutí, nýbrž na oznámení rozhodnutí ve věci. Ani v případě zrušení oznámeného rozhodnutí tudíž nedojde zpětně k negaci jednou již nastalého prodloužení lhůty pro stanovení daně. To samozřejmě jen za předpokladu, že oznamované rozhodnutí není úkonem toliko formálním, jehož jediným (nebo jen převažujícím) účelem je dosažení prodloužení lhůty pro stanovení daně. Opakovaně přitom zdůraznil, že ultimátní „pojistkou“ proti nepřiměřenému prodlužování lhůty pro stanovení daně je nepřekročitelná desetiletá hranice této lhůty, obsažená v § 148 odst. 5 daňového řádu. Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že při posouzení ukončení daňové kontroly je nezbytné vycházet z jejího materiálního významu, tedy zda bylo právo žalobkyně naplněno ve svém skutečném obsahu. Ani případné vady při projednání zprávy o daňové kontrole tak zpravidla nebudou vady s vlivem na zákonnost rozhodnutí (rozsudek NSS z 19. 1. 2017, 1 Afs 151/2016-39, bod 19, a krajským soudem citovaný rozsudek NSS z 8. 3. 2018, čj. 5 Afs 124/2017-28, bod 19). Případné vady s vlivem na zákonnost rozhodnutí zpravidla nemají vliv na prodloužení lhůty pro stanovení daně (rozsudek čj. 2 Afs 239/2017-29, bod 18).

[27] Nejvyšší správní soud k ukončení daňové kontroly a vydání dodatečných platebních výměrů uvádí, že se samozřejmě logicky nabízí, že nejprve musí dojít k ukončení daňové kontroly. To v případě náhradního způsobu projednání zprávy o daňové kontrole dle § 88 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, nastává v den doručení zprávy o daňové kontrole. Až po ukončení daňové kontroly by mělo dojít k vydání (dodatečných) platebních výměrů. V nyní posuzované věci správce daně doručil žalobkyni platební výměry a zároveň jejich odůvodnění obsažené ve zprávě o daňové kontrole (v souladu s § 147 odst. 4 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020). Nejvyšší správní soud ovšem konstatuje, že tento postup správce daně nikterak žalobkyni nekrátí na jejích právech, jelikož současně disponovala jak rozhodnutím správce daně, tak jeho odůvodněním. Odůvodnění platebních výměrů ve formě zprávy o daňové kontrole je velice důkladné a vychází z dokazování, jež má oporu ve správním spisu. Ze spisových podkladů a výše nastíněných okolností dané věci se nejeví, že by se v nyní posuzované věci jednalo o rozhodnutí toliko formální, jehož jediným (nebo jen převažujícím) účelem mělo být dosažení prodloužení lhůty pro stanovení daně. Aby rozhodnutí nemělo vliv na lhůtu pro stanovení daně, muselo by mít vady

naprosto zásadní intenzity či vykazovat zjevné známky účelovosti. Nejvyšší správní soud nic takového ze spisu neshledal, ostatně ani sama žalobkyně netvrdí, jak konkrétně byla postupem správce daně její práva zkrácena.

[28] Poukazuje-li krajský soud v bodě 38 napadeného rozsudku na možný rozpor v judikatuře ohledně důsledků projednání zprávy o daňové kontrole s odkazy na rozsudky Nejvyššího správního soudu z 27. 2. 2018, čj. 4 Afs 127/2017-59, a z 8. 3. 2018, čj. 5 Afs 124/2017-28, je třeba upozornit na to, že z prvně uvedeného rozsudku dovozuje, že neukončení daňové kontroly zakládá nezákonnost na ní založených rozhodnutí. Krajský soud ovšem cituje rekapitulaci kasační námitky stěžovatele z narační části rozsudku v bodě 16. V bodě 55 daného rozsudku však Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že námitka neukončení daňové kontroly není důvodná, jelikož byly naplněny podmínky pro doručení zprávy o kontrole. Nelze tak dospět k závěru, že je judikatura rozporná, jak nepřesně uvedl krajský soud.

[29] Lze připustit, že u otázky ukončení daňové kontroly došlo k postupnému vývoji v právních předpisech i navazující judikatuře. Význam projednání zprávy o daňové kontrole byl nesrovnatelně vyšší za účinnosti již zrušeného zákona č. 337/1992 Sb., o správně daní a poplatků. S příchodem daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, byl daňový subjekt s hodnocením správce daně seznámen již v rámci výsledku kontrolního zjištění, jenž poskytoval prostor pro polemiku se závěry správce daně. Během projednání zprávy o daňové kontrole mohly být relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit (rozsudek NSS z 21. 2. 2018, čj. 9 Afs 305/2016-31, č. 3720/2018 Sb. NSS, bod 22). Vady při projednání zprávy o daňové kontrole byly navíc odstranitelné v odvolacím řízení. Z toho lze rovněž dovodit, že samotné neprojednání zprávy o daňové kontrole není bez dalšího způsobilé k negaci vlivu oznámení rozhodnutí na běh lhůty pro stanovení daně. Lze dodat, že novelou č. 283/2020 Sb., účinnou od 1. 1. 2021, navíc došlo ke změně úpravy ukončení daňové kontroly – podle § 88a odst. 1 daňového řádu je daňová kontrola *ukončena doručením oznámení o ukončení daňové kontroly, k němuž je přiložena zpráva o daňové kontrole podepsaná úřední osobou*. Na popsany vývoj právní úpravy musela reagovat i judikatura.

[30] S ohledem na výše uvedené tedy Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že lhůta pro stanovení daně v dané věci neuplynula. Dodatečné platební výměry a zpráva o daňové kontrole byly žalobkyni doručeny již 4. 10. 2018, tudíž ve věci ani není rozhodné, že krajský soud nesprávně určil počátek (13. 10. 2015) a konec (15. 10. 2018) nové tříleté lhůty pro stanovení daně, jež počala běžet znovu zahájením daňové kontroly (rozsudek NSS z 18. 6. 2021, čj. 5 Afs 21/2020-56, č. 4225/2021 Sb. NSS, zejména body 37, 38 a 39). Rozhodné je, že tříletá lhůta, která počala znovu běžet pro všechny dodatečné platební výměry zahájením daňové kontroly (od 12. 10. 2015), neuplynula dříve, než byly dodatečné platební výměry žalobkyni doručeny.

IV.B Způsob stanovení referenčních cen

[31] Podle § 23 odst. 7 věty první před středníkem zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2013 (rozhodném pro zdaňovací období 2013) platilo, že *liší-li se ceny*

pokračování

*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* [zvýraznění NSS].

[32] Podle § 23 odst. 7 věty první před středníkem zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 21. 12. 2014 (rozhodném pro zdaňovací období 2014) platilo, 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 **doložitelný**, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl* [zvýraznění NSS]. Oba termíny, „nezávislé“ i „nespojené“ osoby mají shodný význam. Z důvodu srozumitelnosti bude Nejvyšší správní soud nadále používat pouze termín „nespojené osoby“.

[33] Spojenými osobami se podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů v obou rozhodných zněních rozumí také jinak spojené osoby, kterými jsou i *osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty* [§ 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů].

[34] Pokud tedy správce daně hodlá 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 (*jinak*) spojené osoby. *Následně* prokazuje, že převodní cena se liší od ceny, kterou si běžně v obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek sjednávají nespojené osoby (od tzv. obvyklé neboli referenční ceny). A *závěrem* dá daňovému subjektu příležitost, aby zjištěný cenový rozdíl uspokojivě doložil (vysvětlil). V prvních dvou krocích tíží důkazní břemeno správce daně, v posledním kroku naopak daňový subjekt (rozsudky NSS z 18. 8. 2021, čj. 1 Afs 109/2021-67, bod 33, a ze 7. 12. 2023, čj. 10 Afs 305/2021-45, bod 11, a v nich citovaná další judikatura). Aby správce daně mohl zvýšit základ daně, musí být současně naplněny všechny podmínky [existence (*jinak*) spojených osob, rozdíl v cenách a jeho nedostatečné doložení (vysvětlení)].

[35] Žalobkyně v žalobě brojila proti splnění první podmínky spočívající v existenci jinak spojených osob, tj. vytvoření právního vztahu převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty (str. 25 a násl. žaloby; body 5 a 7 napadeného rozsudku). Krajský soud se však touto prvotní, vstupní podmínkou blíže nezabýval. V návaznosti na nenaplnění podmínky druhé, z důvodu neunesení důkazního břemene při stanovení referenčních cen a tím nemožnosti zjistit odlišnosti sjednaných cen od cen referenčních, krajský soud neexistenci (*jinak*) spojených osob bez bližšího zdůvodnění toliko konstatoval (body 48 a 53 napadeného rozsudku), na což poukázal rovněž stěžovatel v kasační stížnosti. Proto se i Nejvyšší správní soud nejprve zabýval druhou podmínkou. Ostatně, pokud by v důsledku nesprávného stanovení referenčních cen nebyla splněna podmínka spočívající ve zjištění rozdílu v cenách, bylo by nadbytečné zabývat se splněním dalších podmínek, tedy i prvotní existencí (*jinak*) spojených osob.

[36] Ohledně této otázky je mezi žalobkyní a krajským soudem na jedné straně a stěžovatelem na straně druhé sporné to, zda se stěžovatel mohl při stanovení referenčních cen omezit výhradně na ceny, které si sjednali koncoví odběratelé reklamy přímo se sportovními kluby, nebo musel vzít v úvahu (i) ceny sjednané mezi odběrateli reklamy a zprostředkujícími reklamními agenturami.

[37] K problematice zjišťování rozdílu mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou se Nejvyšší správní soud vyjadřoval již mnohokrát, přičemž ji shrnul v rozsudku z 19. 9. 2019, čj. 5 Afs 341/2017-47, bodech 21 až 24.

[38] Pro stanovení referenčních cen nelze bezesbytku vytvořit jednotný obecný algoritmus (rozsudek NSS z 6. 12. 2022, čj. 7 Afs 13/2021-44, bod 35). Existuje tedy více způsobů, jak tuto cenu určit, nicméně nesmí se tak dít svévolně. 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 (rozsudek NSS čj. 10 Afs 305/2021-45, bod 13). V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud vzhledem k tehdejšími okolnostem upřednostnil stanovení referenční ceny na základě cen sjednaných mezi odběrateli a zprostředkovatelskými reklamními agenturami (bod 18 uvedeného rozsudku). V bodě 20 rozsudku však Nejvyšší správní soud uvedl, že takový způsob stanovení referenční ceny není jediný možný, neboť podle judikatury lze referenční cenu, při zohlednění obvyklé zprostředkovatelské provize, stejně tak dobře stanovit na základě cen sjednaných přímo mezi odběrateli a vlastníky sportovišť, tedy v nynějších podmínkách sportovními kluby.

[39] V nyní projednávané věci daňové orgány stanovily referenční cenu výhradně na základě cen, které si sjednali koncoví odběratelé reklamy přímo se sportovními kluby. Jak uvedeno výše, takový postup judikatura umožňuje (např. rozsudek NSS čj. 7 Afs 13/2021-44, body 29 a 30 a další tam citovaná judikatura NSS), a v obecné rovině jej potvrdil i krajský soud v nyní napadeném rozsudku (bod 46).

[40] Stěžejním důvodem, pro nějž krajský soud vytknul daňovým orgánům nezohlednění cen reklamních agentur a zrušil rozhodnutí stěžovatele, bylo neprokázání toho, že by žalobkyně měla reálnou, nikoli jen hypotetickou, možnost sjednat požadovanou reklamu přímo s příslušným sportovním klubem, tj. za „klubovou“ cenu. Podle krajského soudu žalobkyně fakticky neměla možnost získat konkrétní požadované plnění přímo od sportovních klubů, neboť je, zjednodušeně řečeno, nenabízely. S ohledem na tyto konkrétní okolnosti nyní projednávané věci pak krajský soud uzavřel, že nelze ceny, které sjednaly reklamní agentury s klubem a ceny, za které tyto plochy dále pronajímaly reklamní agentury, při stanovení referenční ceny vyloučit, aniž to ovlivní objektivitu stanovení referenční ceny (body 47 a 48). Zjednodušeně řečeno, krajský soud konstatoval, že daňové orgány musely vzít v úvahu takové ceny, za něž žalobkyně skutečně mohla v daném čase a místě požadované plnění získat. V daném případě tedy ceny reklamních agentur. V kontextu individuálních okolností nyní projednávané věci podle Nejvyššího správního soudu nelze pomíjet, že lukrativní reklamní plochy na prvoligových fotbalových stadionech, tj. ty u středové čáry, jež jsou nejvíce v záběru televizních kamer, jsou co do množství a tedy dostupnosti značně omezenou komoditou, obzvláště mířila-li žalobkyně záměrně „jen“ na moravské stadiony. V důsledku toho zpravidla nebude možné uspokojit všechny případné zájemce, respektive při „obsazení“ (části) těchto ploch jinými subjekty, ať již koncovými odběrateli či reklamními agenturami, je logické, že cena zbývajících volných ploch se bude, plně v souladu se základními ekonomickými pravidly o nabídce a poptávce, úměrně tomu zvyšovat. V případě obsazení převážné většiny požadovaných ploch může být cena za několik posledních dostupných ploch mnohonásobně vyšší oproti ceně původní.

pokračování

[41] Proti popsanému závěru krajského soudu stěžovatel argumentoval tím, že pro správné stanovení referenční ceny není existence reálné možnosti nikterak významná, neboť jde v podstatě o simulaci ceny.

[42] V tom se však podle Nejvyššího správního soudu stěžovatel mylí. Předně, správce daně, jak potvrdil stěžovatel v bodě 25 doplnění kasační stížnosti, stanovil cenu primární metodou spočívající v porovnání skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nespojenými subjekty, nikoli tedy eventuálně hypotetickým odhadem pro neexistenci nebo nedostupnost dat o skutečně dosažených cenách. Dále je třeba rozlišovat na straně jedné mezi *hypotetickým odhadem* opřeným o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost (krajským soudem v bodě 45 citovaný rozsudek NSS z 27. 1. 2011, čj. 7 Afs 74/2010-81, č. 2548/2012 Sb. NSS), a na druhé straně *hypotetickou možností* získat požadovanou komoditu (službu) za stanovenou referenční cenu. Byť se tyto kategorie částečně prolínají, nelze je zaměňovat, neboť každá zohledňuje jiné ekonomické rysy obchodní transakce. Není podstatné, kterým z uvedených způsobů správce daně referenční cenu stanoví, vždy však musí uvážit – přinejmenším v reakci na argumentaci daňového subjektu, zda za takto stanovenou cenu mohl daňový subjekt plnění skutečně získat. Pokud nemohl, stěží mu lze klást k tíži, že tak neučinil a zvolil cenu vyšší. Podstatou stanovení referenční ceny je simulace ceny, kterou by si sjednaly nespojené osoby v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (bod [37] výše). Proto skutečnost, že jde o simulaci ceny, neznamená, že může jít o cenu „spadlou z nebes“, tj. odtrženou od ekonomické reality, jež by si nikdo v běžném obchodním vztahu nesjednal, resp. by jí nemohl dosáhnout z důvodu nedostatku nabídky.

[43] Nadto, i při užití hypotetického odhadu je třeba vycházet z racionálních ekonomických kritérií tak, aby takto stanovená cena nebyla zcela mimo realitu obchodování s danou komoditou (službou). Ani hypoteticky stanovená cena tak nemůže být nereálná, na skutečném trhu nedosažitelná. S určením referenční ceny při neexistenci alespoň v jádru srovnatelných transakcí na základě hypotetického odhadu zákon nepočítá. Základem hypotetického odhadu je totiž vždy existence nějakého srovnatelného parametru. V žádném případě se však nejedná o úpravu řízené transakce (a v důsledku toho její ceny) podle podmínek uměle vytvořeného, hypotetického trhu. Opačný závěr nelze připustit již proto, že by fakticky vylučoval možnost určení srovnávací ceny jako ceny administrativní podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku (rozsudek NSS z 29. 1. 2020, čj. 9 Afs 232/2018-63, bod 25, a na něj navazující rozsudek NSS z 23. 11. 2023, čj. 10 Afs 407/2021-50, bod 28, a v nich citovaná další judikatura).

[44] Nelze-li vázat na hypotetický trh referenční cenu stanovenou hypotetickým odhadem, tím spíše ji na takový trh nelze vázat v případě stanovení porovnáním skutečně dosažených cen. Podle Nejvyššího správního soudu proto nelze stanovit takovou referenční cenu, jíž by daňový subjekt mohl dosáhnout jen hypoteticky, nikoli skutečně. V takovém případě by totiž šlo v konkrétním případě právě o trh pouze hypotetický. Takto stanovená nereálná cena by v důsledku ani nebyla referenční, neboť by neplnila srovnávací, vztažnou funkci. Navíc, referenční cena v konečném důsledku slouží i k výpočtu částky, jíž správce daně uzná jako daňově účinný výdaj, tj. prokazatelně vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 5 zákona o daních z příjmů. I proto musí jít o skutečně dosažitelnou cenu.

[45] V návaznosti na uvedené je třeba částečně korigovat striktní závěr krajského soudu v bodě 51 napadeného rozsudku, jehož se stěžovatel dovolává, že není rozhodné, jestli byla smlouva následně splněna a jak, či z jakého důvodu se tak nestalo. V kontextu předchozích úvah, pokud by k realizaci smlouvy nedošlo proto, že za smlouvenou cenu to nebylo možné, např. při nenadálém zvýšení vstupních nákladů na výrobu banneru či z jiných ekonomických důvodů, a smluvní strany se následně dohodly na zvýšení ceny, pak by nemožnost plnění za původní cenu, jež zřejmě neodpovídala ekonomické realitě v daném čase a místě, byla rozhodná. Stejně tak došlo-li by naopak k snížení původní ceny, mohl by správce daně novou nižší cenu zohlednit při stanovení referenčních cen, neboť taková nová cena bude odpovídat reálnému trhu.

[46] Námitka stěžovatele, že pro správné stanovení referenční ceny není existence reálné možnosti nikterak významná, je proto nedůvodná.

[47] Závěr krajského soudu, že v nyní projednávané věci žalobkyně neměla reálnou možnost získat požadované plnění za správcem daně stanovené referenční ceny přímo od sportovních klubů, stěžovatel v kasační stížnosti kvalifikovaným způsobem nezpochybil. V bodě 28 doplnění kasační stížnosti pouze zmínil, že ve všech případech bylo možné uzavřít smlouvu napřímo se sportovním klubem, a to za přiměřenou cenu, a nikoliv od reklamních agentur za ceny diametrálně vyšší. Tato argumentace se však nese v rovíně prostého nesouhlasu s výše uvedeným odůvodněným závěrem krajského soudu (body 36 a 47 napadeného rozsudku), a proto není vůbec způsobilá, natož kvalifikovaně, zpochybnit uvedený rozhodovací důvod krajského soudu. Je proto nepřijatelná podle § 104 odst. 4 s. ř. s. (rozsudek NSS z 20. 7. 2023, čj. 8 As 368/2021-51, bod 26). Nejvyšší správní soud se proto uvedenou otázkou, v souladu s dispoziční zásadou, nemohl zabývat – na rozdíl od obdobné věci řešené rozsudkem NSS čj. 7 Afs 13/2021-44, kde Odvolací finanční ředitelství jako stěžovatel namítlo nesprávnost závěru krajského soudu o nemožnosti uzavření smlouvy přímo se sportovním klubem (body 9 a 32 uvedeného rozsudku).

[48] Stěžejní závěr krajského soudu o nenaplnění druhé podmínky (z důvodu neunesení důkazního břemene při stanovení referenčních cen a tím nemožnosti zjistit odlišnosti sjednaných cen od cen referenčních) a tím i napadený rozsudek jako celek obstál proti řádně uplatněným kasačním námitkám.

[49] Z toho důvodu by již bylo nadbytečné zabývat se zbylými kasačními námitkami týkajícími se znaleckého posudku a otázky existence jinak spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů.

V. Závěr a náklady řízení

[50] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji dle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[51] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobkyně naopak úspěch měla, a proto jí Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení přiznal.

[52] Náklady žalobkyně v řízení o kasační stížnosti spočívají odměně zástupce, který učinil dva úkony právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti a vyjádření po pokračování

pokračování

v řízení). Nejvyšší správní soud v této souvislosti nepřehlédl, že žalobkyně zaslala i další, doplňující vyjádření ke kasační stížnosti, to však mohlo být součástí jednoho vyjádření, přičemž ani nebylo reakcí např. na doplnění kasační stížnosti. Na jednotlivá vyjádření proto nelze z hlediska odměny nahlížet jako na samostatné úkony (shodně rozsudek čj. 8 Afs 188/2020-103, bod 32, týkající se stejné žalobkyně ve věci podvodu na DPH). Nadto, doplňující vyjádření týkající se DPH není relevantní pro nyní projednávanou věc, a proto by ani nešlo o důvodně vynaložený náklad. Za každý ze dvou úkonů náleží odměna ve výši 3 100 Kč [§ 11 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bodem 5 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů] a paušální náhrada hotových výdajů 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Celkem tedy za dva úkony právní služby jde o částku 6 800 Kč, zvýšenou o DPH v sazbě 21 % na částku 8 228 Kč.

[53] Stěžovatel je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 8 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Alfréda Šrámka, advokáta.

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

V Brně 11. ledna 2024

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu