



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové, soudce zpravodaje Tomáše Blažka a soudce Tomáše Langáška v právní věci žalobkyně: **Trade FIDES, a.s.**, sídlem Dorných 129/57, Brno, zastoupená JUDr. René Huškem, advokátem, sídlem Smetanova 1022/19, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 4. 2019, č. j. 15191/19/5200-11431-706481, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2021, č. j. 29 Af 47/2019-110,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2021, č. j. 29 Af 47/2019-110, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 4. 2019, č. j. 15191/19/5200-11431-706481, **se ruší a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti ve výši 36 798 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně JUDr. René Huška, advokáta.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 25. 4. 2018 doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 vyšší o částku

10 452 660 Kč a vyčíslil penále z částky doměřené daně na 2 090 532 Kč. Podle správce daně žalobkyně

- neprokázala, že výdaje za reklamní plnění na sportovních a kulturních akcích, která měla obdržet od společnosti SNOOROCK s.r.o. (dále jen „SNOOROCK“), vynaložila a následně odečetla od základu daně v souladu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů;
- v případě výdajů za reklamní plnění na sportovních a kulturních akcích, která měla obdržet od společností AGENTURA HAYBAG s.r.o. a AGENTURA FACE s.r.o. (dále jen „HAYBAG“ a „FACE“), jednak neprokázala daňovou účinnost ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (u některých z těchto výdajů), jednak nedoložila rozdíl ceny za poskytnuté služby a ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými subjekty v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů (u další části těchto výdajů);
- neprokázala oprávněnost uplatnění nákladu z titulu dohadné položky ročních odměn zaměstnanců jako daňově účinného nákladu;
- neprokázala oprávněnost uplatnění daňových odpisů hmotného majetku.

[2] Žalobkyně podala proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání, o němž žalovaný rozhodl v záhlaví označeným rozhodnutím tak, že změnil částku doměřené DPPO na 8 172 660 Kč a snížil částku penále na 1 606 754 Kč. Žalovaný přisvědčil odvolání žalobkyně v rozsahu, v němž směřovalo proti způsobu rozhodnutí o dohadné položce ročních odměn zaměstnanců. Dále shledal důvody pro závěr, že z částky daňových odpisů roku 2011 vyloučených jako daňově neúčinných není žalobkyně povinna uhradit penále vyčíslené v rozhodnutí správce daně. Naopak potvrdil závěry správce daně týkající se daňové uznatelnosti sporných nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a doložení zjištěného rozdílu cen sjednaných žalobkyní se spojenými osobami a obvyklých cen ve smyslu § 23 odst. 7 téhož zákona. Žalobkyně nijak nezpochybňovala vyloučení daňových odpisů hmotného majetku.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného žalobkyně brojila u Krajského soudu v Brně, který žalobu zamítl v záhlaví označeným rozsudkem. Krajský soud shledal nedůvodnou námitku, podle níž správce daně zahájil daňovou kontrolu nezákonně, neboť nejprve nevydal výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Nevyhověl ani námitce nezákonného ukončení daňové kontroly, k němuž dle žalobkyně došlo z toho důvodu, že obsah zprávy o daňové kontrole se lišil od znění seznámení s výsledkem kontrolního zjištění.

[4] Ve vztahu k reklamním plněním, která měla žalobkyně obdržet od společnosti SNOOROCK, krajský soud konstatoval, že v důsledku unesení důkazního břemene správcem daně bylo aktivováno důkazní břemeno žalobkyně. Krajský soud dále neshledal, že správce daně nesprávně aplikoval § 57 daňového řádu a provedl zastřené výsledky svědků. Správce daně také řádně odůvodnil, proč nevyslechl některé ze svědků navržených žalobkyní. Pokud jde o daňovou uznatelnost sporných nákladů, krajský soud souhlasil s žalovaným, že z dokumentů a fotografií předložených žalobkyní, stejně jako z výpovědí vyslechnutých svědků, neplyne, že by se na sporných reklamních plněních podílela právě společnost SNOOROCK.

pokračování

[5] Obdobně v případě reklamních plnění od společností HAYBAG a FACE krajský soud uvedl, že v daňovém řízení bylo aktivováno důkazní břemeno žalobkyně, správce daně neprovedl zastřené výsledky svědků a řádně odůvodnil zamítnutí některých důkazních návrhů žalobkyně. Dále se krajský soud ztotožnil s hodnocením daňových orgánů, podle nichž žalobkyně a společnosti HAYBAG a FACE představovaly spojené osoby podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů. Zabýval se také určením ceny obvyklé správcem daně. U některých reklamních plnění pak nepovažoval postup správce daně za „zcela optimální“ z hlediska judikaturou vymezených požadavků na zjišťování referenčních cen a cen obvyklých. Nicméně zohlednil, že cenový interval, na jehož horní hranici byla cena posuzovaných plnění určena, byl natolik „velkorysý“, že mohl pokrýt i žalobkyní tvrzené vícenáklady (marže zprostředkovatele, náklady na výrobu bannerů apod.). Krajský soud považoval za podstatné, že odběratelé reklamních plnění zpravidla platili pořadatelům jednotlivých akcí dramaticky jiné částky, než které za obdobné služby platila žalobkyně svým zprostředkovatelům. Správce daně se tak legitimně dotazoval žalobkyně na tyto skutečnosti. Žalobkyně zároveň nenabídla žádné racionální vysvětlení a důkazy, které by dokumentovaly, v čem spočívala přidaná hodnota v konání zprostředkovatelů. Ve vztahu k plněním, u nichž daňové orgány neuznaly daňové náklady pro nesplnění podmínek stanovených v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, krajský soud konstatoval, že žalobkyně neprokázala faktickou realizaci plnění.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a další podání účastníků

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž namítala, že ačkoli krajský soud shledal řadu pochybení daňových orgánů, žalobu zamítl. Podle krajského soudu správce daně postupoval nezákonně při zahájení daňové kontroly, pochybil při vydání zprávy o daňové kontrole, vydal nezákonné výzvy k prokázání tvrzení stěžovatelky, nezákonně neprovedl výsledky (namísto vyžádání listin) a odmítl výsledky svědků atd. Krajský soud také uvedl, že žalovaný se nevypořádal s některými odvolacími námitkami. Stěžovatelka se proto domnívala, že všechny tyto dílčí nezákonnosti měly být posouzeny jak jednotlivě, tak ve svém souhrnu jako důvod pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí.

[7] Stěžovatelka nesouhlasila s krajským soudem, že znění výsledku kontrolního zjištění a příslušné části zprávy o daňové kontrole nemusí být totožné. V posuzované věci text výsledku kontrolního zjištění nebyl shodný s obsahem zprávy o daňové kontrole (jak připustil i krajský soud), daňová kontrola proto nebyla ukončena v souladu se zákonem. Platí sice, že vady zprávy o daňové kontrole lze zhojit v rámci odvolacího řízení, avšak pouze za podmínky, že k takovému zhojení dojde ve lhůtě pro stanovení daně. To se ale v nynější věci nestalo, rozhodnutí žalovaného tak bylo vydáno až po uplynutí uvedené lhůty.

[8] Ve vztahu k reklamním plněním od společnosti SNOOROCK stěžovatelka zopakovala námitku, že výzvami dle § 57 daňového řádu se správce daně nemůže domáhat vydání listin či jiných důkazních prostředků. Správce daně také na základě těchto výzev provedl zastřené výsledky svědků, neboť s některými obeslanými subjekty dále komunikoval a požadoval bližší upřesnění sdělených skutečností. V rámci dokazování pak

využíval informace vyplývající výhradně z vyjádření vyzvaných osob, nikoliv z doložených listin. Důkazní prostředky, které správce daně tímto způsobem získal, jsou tedy dle stěžovatelky nezákonně získanými důkazy a v daňovém řízení je proto nelze užít. V důsledku toho ani nemohlo dojít k aktivaci důkazního břemene stěžovatelky. Správce daně navíc odmítl provést výslechy svědků, které stěžovatelka navrhla k vyvrácení těchto (nezákonných) zjištění správce daně. Stěžovatelka polemizovala také s hodnocením krajského soudu týkajícím se důvodnosti odmítnutí výsledku svědků.

[9] S krajským soudem stěžovatelka nesouhlasila ani v otázce, zda z předložených důkazů plyne, že se na posuzovaných reklamních plněních podílela právě společnost SNOOROCK. Namítla, že dokazováním byla potvrzena faktická realizace reklamních plnění pro stěžovatelku a také skutečnost, že plnění byla u pořadatele (resp. obdobného subjektu) dohodnuta společností Albresa S.A. (dále jen „Albresa“), subdodavatelem společnosti SNOOROCK. S tímto argumentem se krajský soud vůbec nevypořádal, jeho rozsudek je tak nepřezkoumatelný. Popsané obchodní modely (účast subdodavatele v odběratelsko-dodavatelských vztazích) jsou dle stěžovatelčina názoru v praxi obvyklé. Podle stěžovatelky nelze považovat za relevantní ani další zjištění týkající se společnosti SNOOROCK, na která poukazovali žalovaní a krajský soud (nekontaktnost, umístění sídla na „virtuální“ adrese atd.). Správce daně navíc nevyužil svých zákonných oprávnění, aby opatřil požadované důkazní prostředky od společnosti SNOOROCK, přičemž ani s touto žalobní námitkou se krajský soud nevypořádal.

[10] Krajský soud dle stěžovatelky zároveň připustil, že minimálně zčásti prokázala svoje tvrzení o daňové účinnosti vynaložených nákladů, rozhodnutí žalovaného tak měl zrušit pro nezákonnost. Anebo měl alternativně zrušit rozhodnutí žalovaného se závěrem, že je třeba stanovit daň podle pomůcek, jak k tomu došlo v případě plnění poskytnutých společností FACE. Stěžovatelka dále považovala za nepřipadný odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017-31.

[11] Ve vztahu k reklamním plněním od společností HAYBAG a FACE stěžovatelka namítla, že krajský soud vůbec nehodnotil otázku, zda bylo možné provést úpravu základu daně dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů. Podle stěžovatelky nedošlo k naplnění hypotézy uvedeného ustanovení. Navázaný obchodní vztah nebyl realizován za účelem snížení základu daně. Účelem citovaného ustanovení je potírat jednání, v jehož důsledku došlo v celkovém pohledu (tj. při posouzení daňové povinnosti všech zainteresovaných subjektů) ke snížení inkasa veřejných rozpočtů. Podle tohoto ustanovení nelze postihovat situace, kdy dodavatel zdanitelný příjem řádně zdaní. Úprava základu daně u odběratele (v posuzovaném případě stěžovatelky) v takovém případě představuje dvojí zdanění. Daňové orgány však neprokázaly, že by dodavatel daň neuhradil, a stěžovatelka neměla daňový prospěch z uzavřených obchodních vztahů.

[12] Stěžovatelka dále namítla, že daňové orgány nesprávně určily cenu obvyklou. Vycházely totiž z cen, za které jednotlivé subjekty umožňovaly reklamu jiným subjektům, přičemž zcela ignorovaly marži, náklady na výrobu, práci grafika, montáž, demontáž a jiné související náklady, které musí vynaložit reklamní agentura. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu „náhradní“ způsob určení ceny obvyklé přichází v úvahu až v případě, že srovnatelné plnění nelze ocenit pro neexistenci nebo nedostupnost dat. V projednávaném

pokračování

případě se však daňové orgány nepokoušely stanovit cenu „shodné nebo podobné komodity“, přestože takové srovnání bylo možné. Případně bylo možné zadat vypracování znaleckého posudku. Současně stěžovatelka namítla, že správcem daně stanovený interval cen (s horním limitem 25 000 Kč) se vztahuje k ceně za umístění reklamy na jednotlivých akcích. Cena obvyklá za plnění poskytnuté stěžovatelce ovšem musela být vyšší s přihlédnutím k dalším nezbytným nákladům.

[13] Stěžovatelka se domnívala, že prokázala předloženým odborným stanoviskem, že ceny jednotlivých plnění odpovídají tržním cenám. Žalovaný ani krajský soud však neodůvodnili, proč odborné stanovisko není způsobilé prokázat výši ceny obvyklé.

[14] Stěžovatelka zároveň uplatnila ve vztahu k plněním od společností HAYBAG a FACE obdobné námitky o nezákonném získání důkazů jako v případě dodavatele SNOOROCK. K dalším návrhům svědeckých výpovědí namítla, že se žalovaný nevypořádal s její odvolací námitkou týkající se těchto navržených výsledků a krajský soud nesprávně tento postup aproboval. Stěžovatelka také polemizovala s tím, jak krajský soud vyhodnotil žalobní námitky týkající se neprovedení výsledků M. H. a Ing. Š. Některá tvrzení krajského soudu učiněná ve vztahu k těmto námitkám stěžovatelka označovala za nepřezkoumatelná. Stěžovatelka měla rovněž za to, že prokázala daňovou uznatelnost výdajů za plnění od společností HAYBAG a FACE ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odmítl jako nepravdivé stěžovatelčino tvrzení, že krajský soud shledal v postupu daňových orgánů řadu dílčích pochybení. K námitce nezákonného ukončení daňové kontroly uvedl, že zpráva o daňové kontrole byla vydána v souladu se zákonem a žalobou napadené rozhodnutí bylo stěžovatelce doručeno ve lhůtě pro stanovení daně. Žalovaný setrval na závěru, že stěžovatelka v případě reklamních plnění od dodavatele SNOOROCK neprokázala provedení těchto plnění právě touto společností. Totéž platí pro některá reklamní plnění od dodavatelů HAYBAG a FACE. K reklamním plněním, u nichž byly náklady vyloučeny jako daňově neúčinné z důvodu aplikace § 23 odst. 7 daňového řádu, žalovaný konstatoval, že postupoval v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu při hodnocení, zda lze na posuzované společnosti pohlížet jako na spojené osoby. Setrval také na svých závěrech, k nimž dospěl při stanovení ceny obvyklé.

[16] Stěžovatelka dne 28. 7. 2023 doplnila kasační stížnost poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2023, č. j. 5 Afs 135/2021-28. Podle stěžovatelky z tohoto rozsudku vyplývá nesprávnost interpretace § 57 daňového řádu provedené krajským soudem. Správní orgán je povinen uvést ve výroku výzvy konkrétní ustanovení (včetně písmene) právního předpisu, podle kterého rozhoduje, což se v posuzovaném případě nestalo. Správce daně neuvedl ve výroku výzev ani odkaz na § 58 daňového řádu.

[17] Žalovaný v reakci na doplnění kasační stížnosti uvedl, že stěžovatelkou citovaný rozsudek na nyní posuzovanou věc nedopadá. Nejvyšší správní soud učinil závěr o nezákonnosti výzev vydaných v jím posuzovaném případě dle § 57 odst. 1 písm. d) daňového řádu, nyní však správce daně vydal výzvy na základě § 57 odst. 1 daňového řádu (bez určení konkrétního písmene).

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[19] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

III.A Námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu

[20] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Vlastní přezkum rozhodnutí soudu je totiž možný pouze za předpokladu, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, z jehož odůvodnění je zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je nicméně vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Konstatování nepřezkoumatelnosti by tedy mělo být v soudní praxi spíše výjimečné, „*není-li z odůvodnění rozhodnutí krajského soudu vůbec patrné, jak soud hodnotil podstatné důvody či skutečnosti uplatněné v rámci žalobních bodů. Naopak nelze považovat za nepřezkoumatelné takové rozhodnutí krajského soudu, z jehož odůvodnění lze (být i zohledněním celkového kontextu důvodů uvedených v odůvodnění) seznat, jaký názor krajský soud zaujal vůči důležitým skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí projednávané věci. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů nemůže být založena tím, že odůvodnění krajského soudu je pouze stručné či argumentačně chudé, popř. že krajský soud nevyvracel každý dílčí argument uplatněný účastníky...*“ (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, bod 29).

[21] Stěžovatelka spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v tom, že krajský soud se výslovně nevypořádal s některými jejími dílčími argumenty (viz body [56], [57], [88] a [92] kasační stížnosti). Nejvyšší správní soud však neshledal, že by krajský soud nevypořádal, přinejmenším implicitně, některý z podstatných důvodů uplatněných v rámci žalobních bodů. Napadený rozsudek je naopak podrobně odůvodněn a zřetelně z něj vyplývá, na jakých důvodech je založen. Námitka nepřezkoumatelnosti je tedy nedůvodná.

[22] V úvodu kasační stížnosti stěžovatelka také konstatovala, že krajský soud shledal řadu pochybení daňových orgánů, přesto žalobu zamítl. Nejvyšší správní soud v tomto konstatování nespatřuje žádnou konkrétní kasační námitku. Pouze ve stručnosti proto uvádí, že krajským soudem vytýkané vady v postupu správce daně a žalovaného představovaly toliko dílčí pochybení a krajský soud vždy řádně odůvodnil, proč tyto vady nezpůsobují nezákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného, pro kterou by bylo nutno je zrušit.

III.B Námitka nezákonného ukončení daňové kontroly

pokračování

[23] Stěžovatelka dále namítla nezákonné ukončení daňové kontroly s odůvodněním, že se znění seznámení s výsledkem kontrolního zjištění lišilo od znění příslušné části zprávy o daňové kontrole. Nejvyšší správní soud však této námitce nepřisvědčil. Právní základ pro ukončení daňové kontroly představuje § 88 daňového řádu. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu je smyslem zde upraveného postupu mj. zajistit právo daňového subjektu na seznámení se se zjištěními a poznatky z daňové kontroly, umožnit mu se k nim vyjádřit, případně navrhnout další dokazování (výslechem svědků či opatřením listin, které by prokázaly tvrzení daňového subjektu), vše za účelem umožnění jeho obrany. Zmíněná právní úprava tak daňovým subjektům zajišťuje právo být účasten svého procesu (viz rozsudky ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 151/2016-39, a ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31, č. 3720/2018 Sb. NSS), jak ale Nejvyšší správní soud zdůraznil např. v rozsudku č. j. 1 Afs 151/2016-39, smysl uvedené právní úpravy je třeba chápat v materiálním významu, tedy zda bylo popsáno právo daňového subjektu skutečně naplněno.

[24] V souzené věci Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že znění seznámení s výsledkem kontrolního zjištění nemusí být zcela identické se zněním zprávy o daňové kontrole. V tomto ohledu je důležité, zda mezi seznámením daňového subjektu s výsledky kontrolních zjištění a vyhotovením zprávy o daňové kontrole došlo materiálně ke změně výsledku, tedy zda závěry obsažené ve zprávě o daňové kontrole jsou odlišné a vyznívají jinak než z obsahu seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, a zda měl daňový subjekt možnost se s těmito novými závěry před projednáním zprávy o daňové kontrole seznámit a vyjádřit se k nim. Krajský soud zároveň v bodech 55 až 57 napadeného rozsudku vyložil, proč v posuzovaném případě nelze materiálně hovořit o změně zprávy o daňové kontrole oproti seznámení s výsledkem kontrolního zjištění. Konstatoval, že všechny dílčí změny v textu zprávy o daňové kontrole odráží obsah správního spisu, s nímž měla stěžovatelka možnost se včas seznámit. Nejednalo se tedy o žádné překvapivé změny. Nejvyšší správní soud považuje za dostatečné na tyto závěry krajského soudu odkázat, neboť stěžovatelka je v kasační stížnosti konkrétně nerozporuje.

[25] Důvodná není ani související kasační námitka, podle které bylo rozhodnutí žalovaného vydáno až po uplynutí lhůty pro stanovení daně, a to právě z důvodu nezákonného ukončení daňové kontroly. Krajský soud však neshledal, že daňová kontrola byla ukončena nezákonně. Pouze nad rámec nosných důvodů svého rozhodnutí doplnil, že i kdyby ve skutečnostech namítaných stěžovatelkou v žalobě spatřoval pochybení správce daně, nejednalo by se o pochybení, které by nebylo možné napravit v odvolacím řízení. Nejvyšší správní soud shodně s krajským konstatuje, že došlo k řádnému ukončení daňové kontroly. Považoval proto za nadbytečné zabývat se blíže úvahami stěžovatelky o tom, jaké dopady by měly případné podstatné vady zprávy o daňové kontrole na běh lhůty pro stanovení daně.

III.C Daňová uznatelnost výdajů za reklamní plnění

[26] Další kasační námitky se týkají buď daňové uznatelnosti výdajů (nákladů) vynaložených na reklamní plnění od společnosti SNOOROCK, anebo výdajů (nákladů) vynaložených na reklamní plnění od dodavatelů HAYBAG a FACE. Nejvyšší správní soud předesílá, že neshledal důvodnými námitky týkající se reklamních plnění od společnosti

SNOOROCK, naopak vyhověl některým námitkám uplatněným stěžovatelkou ve vztahu k reklamním plněním od dodavatelů HAYBAG a FACE.

Reklamní plnění od společnosti SNOOROCK

[27] Stěžovatelka uplatnila jako daňově uznatelné výdaje (náklady) vynaložené na reklamní služby poskytnuté společností SNOOROCK v celkové výši 28 000 000 Kč dle smluv o propagaci ze dne 3. 1. 2011 a ze dne 1. 8. 2011. Ve smlouvách bylo ujednáno, že společnost SNOOROCK zajistí reklamní prezentaci stěžovatelky na blíže specifikovaných akcích (sportovních stadionech, společenských akcích a na internetových stránkách jiných subjektů a různých projektů – konkrétně např. v Žižkovském divadle Jára Cimrmana, na domácích zápasech fotbalového klubu FK Dukla Praha, na zimním fotbalovém kempu Ludřka Zelenky, na domácích zápasech hokejového klubu HC Slavia Praha atd.).

[28] Správce daně měl pochybnosti o tom, zda se jednalo o náklady vynaložené v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Podle správce daně materiály předložené stěžovatelkou sice svědčily o umístění jejího loga na některých akcích, nebylo však zřejmé, že by do realizace šetřeného reklamního plnění byla zapojena právě společnost SNOOROCK. V případě některých akcí navíc ani nebylo prokázáno, že by na nich vůbec byla reklama stěžovatelky prezentována. Pochybnosti správce daně neodstranily ani výsledky svědků provedené na návrh stěžovatelky. Správce daně tedy vyloučil uvedené náklady jako daňově neúčinné.

[29] S uvedenými závěry správce daně se ztotožnil žalovaný a následně je potvrdil také krajský soud. Jádrem sporu tak je otázka, zda stěžovatelka sporné výdaje (náklady) vynaložila a zda se jednalo o výdaje (náklady) daňově uznatelné (tedy snižující základ daně) ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[30] Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze za výdaj snižující základ daně uznat takový výdaj, který poplatník (1) skutečně vynaložil, (2) v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, (3) v daném zdaňovacím období a (4) o němž tak stanoví zákon. Ne každý výdaj tedy může obstát jako daňově uznatelný. Daňový subjekt je v případě pochybností povinen prokázat nejen věcnou souvislost výdaje s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, ale také to, že jím deklarované služby mu byly skutečně dodány, a to v tvrzeném čase a rozsahu (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, ze dne 28. 12. 2011, č. j. 8 Afs 43/2011-121, ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 2/2013-40, a ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016-35).

[31] Obecně platí, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nemůže získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu dále platí, že správce daně prokazuje skutečnosti

pokračování

vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

[32] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítala, že nedošlo k aktivaci jejího důkazního břemene, neboť správce daně vycházel z nezákonně získaných důkazních prostředků. Nejvyšší správní soud však ve shodě s krajským soudem této námitce nepřisvědčil. Krajský soud správně upozornil na skutečnost, že správce daně formuloval výzvy určené třetím osobám (jednotlivým subjektům, u kterých měla být realizována reklama stěžovatelky) jak s odkazem na § 57 odst. 1, tak s odkazem na § 93 odst. 4 daňového řádu. Správce daně tak bezpochyby mohl po těchto subjektech požadovat nejen jejich vyjádření (poskytnutí „údajů“), ale i vybrané písemnosti a jiné materiály. Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem také v tom, že výzvy nemusely nutně obsahovat odkaz na konkrétní písmeno § 57 odst. 1 daňového řádu. Podstatné je, že oslovené osoby spadaly do okruhu subjektů vyjmenovaných v § 57 odst. 1 daňového řádu. Stěžovatelka ostatně ani netvrdila, že by některá z oslovených osob do množiny subjektů nespádala.

[33] Nepřípadný je také stěžovatelčin odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 135/2021-28. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud posuzoval situaci, kdy správce daně vydal výzvy na základě § 57 odst. 1 písm. d) daňového řádu, adresoval je však subjektům, na které uvedené ustanovení zjevně nedopadalo. V nyní posuzované věci se o takovou situaci nejednalo.

[34] Neobstojí ani stěžovatelčina námitka, že správce daně na základě výzev podle § 57 odst. 1 daňového řádu provedl zastřené výslechy svědků. K obdobné žalobní námitce se podrobně v napadeném rozsudku vyjádřil krajský soud, který konstatoval, že správce daně po oslovených subjektech požadoval mimo vydání kopií listin, které mohly svědčit o realizaci reklamního plnění pro stěžovatelku, také obecné údaje o cenách obdobných reklamních plnění, jakož i sdělení, zda byla příslušná reklama realizována, kdo v dané věci s tímto subjektem jednal atd. Dle krajského soudu byly v některých případech výzvy správce daně „hraniční“, zejména v případě, kdy správce daně po osloveném subjektu požadoval doplnění odpovědi na výzvu. Zásadním zdrojem zjištění správce daně však zůstaly poskytnuté písemnosti (listiny, fotografie), popř. to, že poskytnuty nebyly. V některých případech pak správce daně získával pouze určitá dovysvětlení ke konkrétním listinám. Podle krajského soudu se tedy nejednalo o srovnatelnou situaci jako v případech řešených Nejvyšším správním soudem v rozsudcích ze dne 3. 4. 2014, č. j. 9 Afs 95/2012-37, a ze dne 31. 10. 2017, č. j. 3 Afs 177/2016-45, na které v této souvislosti odkazovala stěžovatelka. Nejvyšší správní soud se s uvedeným hodnocením ztotožňuje a pouze doplňuje, že případy řešené v citovaných rozsudcích se lišily také tím, že v nich správce daně prováděl místní šetření. Sporná tak byla povaha informací z vysvětlení podaných v rámci místního šetření, která v nyní posuzované věci správce daně neprováděl.

[35] Nejvyšší správní soud tak shrnuje, že správce daně nevycházel z nezákonně získaných důkazů. Lichá je tak rovněž stěžovatelčina námitka, že z tohoto důvodu nebylo aktivováno její důkazní břemeno. Jak krajský soud vysvětlil v napadeném rozsudku, správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, a proto došlo k aktivaci

důkazního břemene stěžovatelky výzvami k prokázání skutečností ze dne 24. 5. 2017 a ze dne 26. 9. 2017. Nutno dodat, že pochybnosti správce daně obsažené v těchto výzvách se nezakládaly pouze na zjištěních učiněných správcem daně na základě výzev vydaných podle § 57 odst. 1 daňového řádu (viz především shrnutí obsahu výzvy k prokázání skutečností ze dne 26. 9. 2017 na str. 7 až 16 zprávy o daňové kontrole), stěžovatelka však tyto další poznatky správce daně nezpochybnila.

[36] Stěžovatelka tedy byla povinna v reakci na uvedené pochybnosti správce daně prokázat daňovou uznatelnost sporných výdajů (nákladů).

[37] K této otázce Nejvyšší správní soud uvádí, že žalovaný podrobně zhodnotil důkazy provedené v daňovém řízení v bodech [63] až [83] žalobou napadeného rozhodnutí a krajský soud v bodech 91 až 97 napadeného rozsudku. Stěžovatelka naprostou většinu těchto závěrů konkrétně nerozporuje, Nejvyšší správní soud tak pouze ve stručnosti shrnuje, že shromážděné důkazy (předložené materiály, vyslechnutí svědci) podle závěrů žalovaného i krajského soudu neprokázaly dodání reklamního plnění společností SNOOROCK. Svědci nebyli schopni blíže popsat jednání o sporných reklamních plněních, jejich výpovědi byly nekonkrétní a rozporné, většina výpovědí obsahovala pouze obecné informace o umístění reklamy, svědci nic nevěděli o spolupráci mezi stěžovatelkou a společností SNOOROCK. Některé výpovědi tak ještě více prohloubily pochybnosti daňových orgánů (např. svědek M., bývalý zaměstnanec stěžovatelky, vypověděl, že některé reklamní bannery umisťoval sám atd.). U některých reklamních plnění pak bylo prokázáno jejich poskytnutí, nicméně nikoliv za uváděných okolností a tvrzenou společností. V těchto případech předložené důkazy nasvědčovaly tomu, že tato plnění uskutečňovala společnost Albresa, případně na některých akcích umisťovala reklamní nosiče dokonce sama stěžovatelka.

[38] Stěžovatelka v této souvislosti v kasační stížnosti pouze namítala, že předložila uzavřené smlouvy se společností SNOOROCK a prokázala, že na účet této společnosti byly uhrazeny sjednané částky. Dále namítla, že dokazováním byla potvrzena faktická realizace reklamních plnění pro stěžovatelku a také skutečnost, že plnění byla u pořadatele (resp. obdobného subjektu) dohodnuta společností Albresa, subdodavatelem společnosti SNOOROCK. V této souvislosti stěžovatelka poukázala na výpověď svědka Lafeka (bývalého jednatele společnosti Albresa). K tomu Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem uvádí, že daňové orgány zhodnotily výpověď uvedeného svědka jako nepřesvědčivou a nekonkrétní. Svědek nedokázal přesně specifikovat žádné konkrétní skutečnosti, tj. jak reklama probíhala, s kým jednal, nevybavoval si výši ceny sjednané reklamy atd. Některá tvrzení svědka byla v rozporu s jinými zjištěními daňových orgánů (blíže viz body [76] a [77] napadeného rozhodnutí žalovaného; obdobně viz bod 95 napadeného rozsudku). Nejvyšší správní soud se s tímto hodnocením ztotožňuje a ve shodě s žalovaným a krajským soudem konstatuje, že výpověď svědka Lafeka neprokázala, že společnost SNOOROCK poskytla stěžovatelce reklamní služby v tvrzeném rozsahu.

[39] Není pravda, že se krajský soud s touto argumentací stěžovatelky vůbec nevypořádal. Rozbor judikatury Nejvyššího správního soudu podaný krajským soudem v bodech 98 až 100 napadeného rozsudku se týká právě této otázky. Krajský soud připomněl závěry judikatury, že formální nedostatky na předložených účetních dokladech nemohou automaticky vést k doměření daně z příjmů, ale daňovému subjektu musí být dán prostor

pokračování

prokázat faktické vynaložení deklarovaného výdaje (nákladu) jinými prostředky. Nelze tedy dospět k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno pouze na základě formálních nedostatků předložených dokladů, popř. na základě nedostatků smluvních ujednání mezi jednotlivými subjekty dodavatelského řetězce, „pokud je zároveň nepochybné, že tvrzené plnění bylo žalobci poskytnuto a byly jednoznačně identifikovány subjekty, které se na jeho poskytnutí podílely“ (rozsudek ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014-46).

[40] Odkázat lze také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, ze kterého vyplývá, že „[p]okud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu“. Obdobně viz také rozsudek ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017-31. Citované závěry jsou bez dalšího aplikovatelné i v nyní projednávané věci.

[41] Další zjištění týkající se společnosti SNOOROCK, na která poukazovali žalovaní a krajský soud (nekontaktnost, nezveřejňování účetních závěrek ve sbírce listin v obchodním rejstříku, umístění sídla na „virtuální“ adrese atd.), nebyla v dané věci klíčová pro závěr o neunesení důkazního břemene stěžovatelkou. Jak ale krajský soud správně uvedl, jednalo se o „signály“ či indicie poměrně snadno zjištěitelné a ověřitelné, které měly daňový subjekt vést k o to pečlivějšímu shromažďování podkladů a důkazů o smluvní spolupráci. Námitka, že správce daně nevyužil svých zákonných oprávnění, aby opatřil požadované důkazní prostředky od společnosti SNOOROCK, je také nedůvodná. Důkazní břemeno v tomto ohledu tížilo stěžovatelku, nikoliv správce daně.

[42] Nejvyšší správní soud pak nepřisvědčil ani kasačním námitkám týkajícím se důvodnosti odmítnutí výslechu svědků J. Šx. a P. N. Ve vztahu ke svědkovi Šx krajský soud v napadeném rozsudku konstatoval, že správce daně (kromě zmínky pana Lafeka) v žádné fázi daňové kontroly nezjistil spojitost pana Šx. se společností SNOOROCK. Nezmínili se o něm vyslechnutí bývalí ani současní zaměstnanci stěžovatelky. Ze zjištění správce daně dále vyplynulo, že minimálně v roce 2011 společnost SNOOROCK neměla žádné zaměstnance (je tak otázkou, jak mohl pan Šx. za danou společnost vystupovat jako „manažer“). Společnost SNOOROCK je také již několik let nekontaktní a pan Zapletal, v rozhodnou dobu jednatel společnosti, v rámci konání svědecké výpovědi odepřel výpověď v souladu s § 96 odst. 2 daňového řádu z důvodu možného způsobení nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobě blízké. Aktivita pana Šx. tak nebylo možné ověřit z jiného věrohodného zdroje a jeho případná výpověď by byla nadbytečná, neboť za daných okolností nemohla být shledána jako dostačující k prokázání skutečností tvrzených stěžovatelkou. Ve vztahu ke svědkovi N. se pak krajský soud ztotožnil s hodnocením

žalovaného, že pan N. nebyl zaměstnancem společnosti Albresa v pozici grafika a měl reklamu stěžovatelky buď nainstalovat, anebo zdokumentovat. Spornou otázkou šetření ale nebylo, zda byla reklama stěžovatelky umístěna, ale role společnosti SNOOROCK jako jejího poskytovatele. Nejvyšší správní soud tak považuje krajským soudem vyslovené důvody pro odmítnutí výsledku svědků za legitimní a souladné s judikaturou (viz např. rozsudek ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014-49).

[43] Podle stěžovatelčina názoru krajský soud také připustil, že minimálně zčásti prokázala svoje tvrzení o daňové účinnosti vynaložených nákladů. Rozhodnutí žalovaného proto mělo být z tohoto důvodu zrušeno pro nezákonnost, resp. alternativně měl krajský soud zrušit rozhodnutí žalovaného se závěrem, že je třeba stanovit daň podle pomůcek. Krajský soud však ke stěžovatelkou předestřeným závěrům nedospěl. V bodě 96 rozsudku (citovaném stěžovatelkou) krajský soud pouze konstatoval, že v některých případech „reklamní prezentace proběhla“. To však samo o sobě nepostačuje pro závěr o daňové uznatelnosti sporných výdajů (nákladů), jak je patrné z výše podaného výkladu. Dovolává-li stěžovatelka v této souvislosti případného stanovení daně podle pomůcek, Nejvyššímu správnímu soudu není jasné, čeho přesně se stěžovatelka touto strohou námitkou domáhá. Pokud jí stěžovatelka zamýšlela namítnout, že v jejím případě byly naplněny podmínky pro aplikaci judikatury Nejvyššího správního soudu týkající se tzv. esenciálních výdajů (viz rozsudky ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007-85, ze dne 12. 7. 2012, č. j. 8 Afs 70/2011-147, či ze dne 8. 8. 2012, č. j. 7 Afs 86/2011-143), je třeba uvést, že v řízení před krajským soudem stěžovatelka takovou argumentaci neuplatnila. Uvedenou kasační námitkou se tedy Nejvyšší správní soud v souladu s § 104 odst. 4 s. ř. s. pro její nepřipustnost blíže nezabýval.

Reklamní plnění od společností HAYBAG a FACE

[44] Stěžovatelka uplatnila jako daňově uznatelné také výdaje (náklady) vynaložené na reklamní služby v celkové výši 15 160 000 Kč od společností HAYBAG A FACE dle smluv o reklamě a propagaci uzavíraných individuálně na jednotlivé akce (typu charitativní koncerty, golfové turnaje, sportovní utkání, sportovní tábory atd.). Za poskytnutí služby byla na každou konkrétní akci sjednána cena, většinou ve výši 200 000 Kč.

[45] Správce daně jednotlivá reklamní plnění od společností HAYBAG a FACE rozdělil do dvou částí. Náklady týkající se první části posoudil jako daňově neúčinné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť stěžovatelka neprokázala, že reklamní služby byly v případě těchto akcí dodány dodavateli deklarovanými na fakturách. Správce daně proto neuznal jako daňově účinné náklady v celkové výši 7 660 000 Kč. V případě nákladů týkajících se zbylých plnění správce daně posuzoval, zda ob stojí také z hlediska požadavků stanovených v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Shledal přitom, že stěžovatelka a společnosti HAYBAG a FACE byly jinak spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 uvedeného zákona. Ceny transakcí sjednané mezi stěžovatelkou a společnostmi HAYBAG a FACE se zároveň lišily od ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a stěžovatelka nebyla schopna uspokojivě vysvětlit a doložit tento rozdíl (který činil celkem 6 677 000,04 Kč).

pokračování

[46] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval kasačními námitkami týkajícími se nákladů, které daňové orgány neuznaly jako *daňově účinné ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů*.

[47] Podle § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů platí, že *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 se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl*. Za spojené osoby se pro účely zákona o daních z příjmů podle písm. b) bodu 5 tohoto ustanovení považují rovněž *jinak spojené osoby, kterými jsou osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty* (pozn.: citované znění platilo pro zdaňovací období roku 2011; s účinností od 1. 1. 2014 byl výraz „*nezávislými*“ nahrazen výrazem „*nespojenými*“, význam daného ustanovení však zůstal zachován).

[48] Aby správce daně mohl přistoupit k úpravě základu daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, musejí být splněny následující tři podmínky: 1) cena sporné (řízené) transakce (převodní cena) byla sjednána mezi spojenými osobami; 2) převodní cena se liší od ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými (respektive nespojenými) osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (tj. od referenční ceny); 3) daňový subjekt není schopen uspokojivě vysvětlit a doložit rozdíl mezi převodní a referenční cenou. Důkazní břemeno v prvních dvou krocích stíhá správce daně, v třetím kroku leží na daňovém subjektu (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, č. 2548/2012 Sb. NSS, ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31; nebo ze dne 25. 11. 2022, č. j. 10 Afs 453/2021-66).

[49] V nyní posuzované věci stěžovatelka nejprve namítala, že krajský soud vůbec nehodnotil otázku, zda bylo možné provést úpravu základu daně dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů. Krajský soud se danou problematikou zabýval v bodech 104 až 110 napadeného rozsudku a dospěl k závěru, že správce daně unesl důkazní břemeno výzvou, kterou adresoval stěžovateli dne 6. 10. 2017. Odlišnou otázkou však zůstává, zda jsou tyto závěry krajského soudu v souladu s relevantní judikaturou Nejvyššího správního soudu.

[50] Krajský soud rozlišil situaci, kdy se jedná o spojené osoby z důvodu vzájemné kapitálové účasti, a situaci jinak spojených osob dle 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Konstatoval, že v prvním případě je nezbytně třeba, aby správce daně v prvním kroku prokazoval, že se jedná o spojené osoby. V případě jinak spojených osob budou dle krajského soudu první dva kroky zpravidla spadat do jednoho. Krajský soud tak pro závěr o spojení osob za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů považoval za významné především to, že byla zjištěna existence výrazně zvýšené ceny předmětu smlouvy oproti ceně obvyklé bez uspokojivého vysvětlení rozdílu. Obdobně tuto otázku hodnotil také žalovaný (viz např. body [125] a [126] žalobou napadeného rozhodnutí).

[51] Nejvyšší správní soud v této souvislosti připomíná, že řízení v nyní posuzovaném případě přerušil, neboť rozšířenému senátu byla jiným senátem tohoto soudu předložena věc za účelem sjednocení rozporné judikatury právě k otázce prokázání existence tzv. jinak

spojených osob. Rozšířený senát však usnesením ze dne 31. 10. 2023, č. j. 2 Afs 132/2020-56, vrátil předloženou věc k rozhodnutí předkládajícímu druhému senátu, aniž zodpověděl předloženou otázku (shledal totiž, že k tomu neměl v daném případě pravomoc).

[52] Rozšířený senát nicméně shrnul nesporné závěry plynoucí z dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu k otázce existence jinak spojených osob. Odkázal na rozsudek ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30, podle kterého pro závěr o jinak spojených osobách dle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů postačuje, „*pokud správní orgány doloží a prokáží, byť i pouze nepřímými důkazy, že zde je řetězec dodavatelů, že je v něm stěžovatelka zapojena, průběh toku finančních prostředků souvisejících s dodávkou pro stěžovatelku a zároveň prokáží odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami*“. Dále Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku č. j. 7 Afs 47/2013-30 konstatoval, že „*osobou podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů je každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jehož důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty (zde 22násobné navýšení daňové účinného výdaje)*“. Citované závěry Nejvyšší správní soud následoval např. v rozsudcích ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013-27 (body 25 a 28), ze dne 7. 4. 2020, č. j. 10 Afs 217/2018-43 (bod 16), nebo ze dne 30. 9. 2021, č. j. 4 Afs 75/2021-30 (bod 29). Rozšířený senát dále s odkazem na rozsudek č. j. 7 Afs 47/2013-30 upozornil, že daňové orgány nejsou povinny prokazovat vědomé zapojení daňového subjektu do řetězce jinak spojených osob, přičemž ani ve vztahu k této otázce neshledal, že by existovala nejednotná judikatura. V případě rozsudku ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67, pak rozšířený senát poukázal na specifické okolnosti, které tuto věc odlišují od dosavadní většinové judikatury, a sice neexistenci řetězce subjektů, ve kterém by docházelo k přeprodávání totožné služby. Rozšířený senát zároveň konstatoval, že v dané věci neměl pravomoc zabývat se otázkou, zda v případě neexistence řetězce subjektů postačí pro závěr o spojení osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů to, že došlo k navýšení ceny oproti ceně obvyklé.

[53] Závěr žalovaného i krajského soudu, podle kterého stěžovatelka a společnost HAYBAG a FACE představují jinak spojené osoby, byl v dané věci založen především na zjištění existence výrazně zvýšené ceny předmětu smlouvy oproti ceně obvyklé bez uspokojivého vysvětlení rozdílu. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole popsal řetězec obchodních transakcí, v nichž docházelo (dle jeho názoru) k výraznému navýšení ceny pouhým „přeprodáváním“ služeb bez reálného a racionálního důvodu, a poukázal také na další indicie, například na skutečnost, že stěžovatelka uzavřela obchody se společnostmi, které neznala, popř. teprve vznikly, namísto toho, aby oslovila přímo poradatele konkrétních akcí.

[54] Závěry žalovaného a krajského soudu týkající se určení ceny obvyklé a jejich aplikace na nynější věc, však z důvodů uvedených níže neobstojí. Řádné stanovení ceny obvyklé je nutnou podmínkou při úvahách o uplatnění konceptu „spojených osob“ ve smyslu shora uvedeného ustanovení zákona o daních z příjmů.

[55] Co se týče ceny obvyklé, správce daně se musí zabývat otázkou, zda cena v konkrétním případě přesahuje či nepřesahuje kritérium tržní přiměřenosti. Ve vztahu ke spojeným osobám je pak tento požadavek tím přísnější, neboť je vzhledem k povaze věci

pokračování

namíste, aby cena nejen nebyla zjevně nepřiměřená, ale aby cenu obvyklou nepřesahovala vůbec (např. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 47/2013-30).

[56] I z tohoto důvodu judikatura Nejvyššího správní soudu klade v této otázce na správce daně zvýšené nároky (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, č. 2548/2012 Sb. NSS, ze dne 22. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013-27, a ze dne 19. 9. 2019, č. j. 5 Afs 341/2017-47). Pro zjišťování „obvyklosti“ ceny musí být správce schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ve vztahu ke všem rozhodným aspektům. Obvyklou cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Jak již uvedl soud v rozsudku č. j. 7 Afs 74/2010-81, referenční (obvyklá) cena je v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy. Pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, musí pečlivě zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby, a pokud se tyto podmínky liší, provést patřičnou korekci referenční ceny.

[57] V rozsudku ze dne 29. 1. 2020, č. j. 9 Afs 232/2018 - 63, Nejvyšší správní soud upřesnil, že 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 tedy porovnání sjednané ceny na základě principu tržního odstupu, tedy porovnání s cenou, kterou vytváří relevantní trh. Tou je cena sjednávána za stejných (obdobných) podmínek nezávislými osobami, které mezi sebou mají běžné obchodní vztahy. O této ceně se má za to, že by si ji subjekty ujednaly, pokud by nebyly spojené, tedy vystupovaly na trhu nezávisle a své ekonomické chování nepřizpůsobily vztahu spřízněnosti. V uvedeném smyslu je zapotřebí rozumět i výkladu, který pro postup při určení referenční ceny učinil Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 7 Afs 74/2010-81: *„Pokud budou existovat reálné nezávislé transakce (transakce mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích), které jsou s řízenou transakcí plně srovnatelné, tedy uzavřené o stejné (obdobné) komoditě za stejných (obdobných) podmínek, postačí ke zjištění referenční ceny údaje o cenách těchto transakcí. Pokud řízená transakce nebude s nezávislými transakcemi plně srovnatelná (zpravidla proto, že se komodita nebo podmínky těchto transakcí budou lišit), je zapotřebí vyjít z nezávislých transakcí, které jsou řízené transakci svými parametry co nejblíží, a údaje o nich s ohledem na vzájemné odlišnosti přiléhavě korigovat.“* Nezbytnou podmínkou určení referenční ceny je tedy existence nezávislých transakcí, které jsou alespoň v jádru srovnatelné s posuzovanou transakcí. V rozsudku ze dne 20. 2. 2020, č. j. 7 Afs 472/2018-57, pak Nejvyšší správní soud uvedl, že není přípustné, aby správce daně stanovil výši obvyklých cen bez dalšího podle jím preferované metody. Při postupu podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je správce daně rovněž povinen přesvědčivě odůvodnit, proč nebylo možné v konkrétní věci vycházet z metody určení tržní ceny preferované daňovým subjektem. Současně musí přesvědčivě obhájit

použití jím zvolené metody. Konkrétní věcné argumenty ve prospěch zvolené metody pak podléhají přezkumu správními soudy stran jejich úplnosti a přesvědčivosti.

[58] V nyní souzené věci však správce daně shora popsané standardy a postupy nedodržel. Při určení referenční ceny vycházel z cenových údajů od provozovatelů jednotlivých akcí. Argumentaci žalovaného, že výsledné mnohonásobné předražení „neospravedlňuje“ ani přiměřená marže či další náklady reklamní agentury (byť ty nebyly správcem daně zjištěny), nelze akceptovat.

[59] Skutečnost, že daňový subjekt nepoptal reklamu přímo u provozovatele konkrétní akce, ale k provedení reklamy uzavřel smlouvu se zprostředkovatelem, není sama o sobě nestandardní. Proto by pro účely stanovení ceny obvyklé měly daňové orgány vycházet právě z cen, které by byly v běžných obchodních vztazích sjednány mezi odběratelem reklamy a zprostředkovatelem reklamy, nikoliv jejím konečným poskytovatelem. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu sice lze vycházet ze zjištění o konkrétních cenách za realizaci reklamy sjednaných s koncovými dodavateli, ovšem při zohlednění obvyklé provize zprostředkovatele (srov. např. rozsudek ze dne 6. 12. 2022, č. j. 7 Afs 13/2021-44).

[60] Vzhledem k tomu, že v daném případě tak správce daně neučinil, neodráží jím zjištěná cena obvyklá konkrétní podmínky posuzované obchodní transakce. Je totiž zjevné, že ceny zprostředkovatele se budou od cen přímého dodavatele lišit (budou zpravidla vyšší). Není však povinností daňového subjektu vyhledávat cenově nejvýhodnější nabídku a správce daně tedy nemůže po žalobci spravedlivě požadovat, aby smlouvu uzavřel přímo s dotčeným provozovatelem, neboť je otázkou jeho svobodné volby, jakým způsobem si reklamní služby zajistí, tj. zda přímo nebo prostřednictvím zprostředkovatele. V tomto ohledu lze odkázat na rozsudek ze dne 15. 9. 2023, č. j. 7 Afs 364/2021-30, který posuzoval identickou právní otázku a dospěl ke shodnému závěru [tj. nesprávnosti postupu žalovaného, který obvyklou cenu vypočítal z ceny (prvo)poskytovatelů reklamního plnění, nikoliv následných cen zprostředkovatelů].

[61] Lze proto uzavřít, že správce daně byl při stanovení „obvyklé ceny“ povinen buďto zjistit cenu obdobných reklamních plnění mezi reklamní agenturou a zákazníkem, anebo při využití „vstupních nákladů od (prvo)poskytovatelů“ započíst například též přiměřenou marži reklamní agentury. To však neučinil. Zjištění ceny obvyklé je proto nesprávné a žalobou napadené rozhodnutí z tohoto důvodu nemůže obstát. K obdobným závěrům ve skutkově srovnatelné věci, v níž byla taktéž řešena plnění od dodavatelů HAYBAG a FACE, ostatně Nejvyšší správní soud dospěl v nedávném rozsudku ze dne 7. 12. 2023, č. j. 1 Afs 339/2021-63).

[62] Za dané situace proto Nejvyšší správní soud považoval za nadbytečné zabývat se dalšími kasačními námitkami týkajícími se nákladů, které daňové orgány posoudily jako daňově neúčinné z hlediska § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

[63] Pokud se jedná o kasační námitky týkající se nákladů, které daňové orgány posoudily jako *daňově neúčinné z hlediska § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů*, stěžovatelka uplatnila ve vztahu k plněním od společností HAYBAG a FACE obdobné námitky o nezákonném

pokračování

získání důkazů jako ve vztahu k plněním od společnosti SNOOROCK. Nejvyšší správní soud proto v této souvislosti (shodně jako krajský soud) odkazuje na své závěry, které učinil výše v bodech [32] až [35] tohoto rozsudku. Pouze upřesňuje, že v případě plnění od společností HAYBAG a FACE, u nichž byla jejich daňová účinnost sporná též ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, došlo k aktivaci důkazního břemene stěžovatelky výzvou, kterou jí správce daně adresoval dne 6. 10. 2017.

[64] Stěžovatelka dále v kasační stížnosti polemizovala s tím, jak krajský soud vyhodnotil žalobní námitky týkající se neprovedení výsledků svědků H. a Š. V případě svědka H. krajský soud akceptoval postup daňových orgánů z obdobných důvodů jako v případě svědka Šx. Nejvyšší správní soud proto odkazuje na své výše uvedené závěry týkající se zmíněného svědka. V případě svědka Š. krajský soud považoval neprovedení jeho výsledku za problematičtější, a to z toho důvodu, že svědek vypovídal v jiném řízení vedeném s jiným daňovým subjektem. Žalovaný zároveň ve svém rozhodnutí zmiňoval některé poznatky zjištěné z tohoto výsledku. Přesto krajský soud neshledal, že by se jednalo o vadu způsobitou přivodit nezákonnost rozhodnutí ve věci samé. Žalovaný totiž zmiňoval výpověď pana Š. z jiného daňového řízení pouze okrajově a z jeho výpovědi nedovožoval žádné zásadní poznatky. Krajský soud proto uzavřel, že žalovaný nepřistoupil k výsledku uvedeného svědka z důvodu jeho nadbytečnosti, jeho výsledek dle krajského soudu nemohl zvrátit dosavadní skutková zjištění a z toho plynoucí závěry. Nejvyšší správní soud s uvedeným hodnocením souhlasí a v podrobnostech odkazuje na body 134 až 141 napadeného rozsudku.

[65] Stěžovatelka také jen obecně namítla, že plnění byla (minimálně z části) fakticky realizována, což potvrdili jak svědci, tak i organizátoři jednotlivých akcí. Podle stěžovatelky není její povinností prokazovat, jaké další subjekty se podílely na realizaci smluvního závazku. Rovněž v tomto případě Nejvyšší správní soud pouze stručně odkazuje na vypořádání obdobných námitek týkajících se plnění od společnosti SNOOROCK a uzavírá, že stěžovatelka daňovou uznatelnost výdajů (nákladů) za plnění od společností HAYBAG a FACE ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů neprokázala.

IV. Závěr a náklady řízení

[66] Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem tak Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Věc však nevrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, neboť podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. zároveň přistoupil ke zrušení rozhodnutí žalovaného. Věc tedy vrátil k dalšímu řízení žalovanému, neboť krajský soud by s ohledem na výše uvedené závěry neměl jinou možnost, než tak sám učinit. V dalším řízení je žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku a bude se znovu zabývat především otázkou, zda stěžovatelka a společnosti HAYBAG a FACE jsou jinak spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů. Zároveň posoudí, zda ceny transakcí sjednané mezi stěžovatelkou a společnostmi HAYBAG a FACE se liší od ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Bude přitom vycházet z výše vyslovených závěrů plynoucích z judikatury Nejvyššího správního soudu.

[67] Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. rozhodne Nejvyšší správní soud v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného, také o nákladech řízení o kasační stížnosti a nákladech řízení před krajským soudem. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s., aplikovaného na základě § 120 s. ř. s., má úspěšná stěžovatelka právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[68] V řízení před Nejvyšším správním soudem stěžovatelka zaplatila soudní poplatek ve výši 5 000 Kč za podanou kasační stížnost (položka 19 přílohy k zákonu č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích). V řízení před krajským soudem uhradila soudní poplatek ve výši 3 000 Kč za podanou žalobu [položka 18 bod 2 písm. a) přílohy k zákonu o soudních poplatcích].

[69] Stěžovatelka byla v řízení před krajským soudem zastoupena nejprve daňovým poradcem a poté advokátem, v řízení před Nejvyšším správním soudem byla zastoupena advokátem. V řízení před krajským soudem učinili zástupci stěžovatelky dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), pět úkonů právní služby – převzetí a příprava zastoupení (dvakrát), sepsí žaloby, sepsí repliky k vyjádření žalovaného, účast na jednání před soudem [§ 11 odst. 1 písm. a), d) a g) advokátního tarifu]. V řízení před Nejvyšším správním soudem učinil zástupce stěžovatelky dva úkony právní služby, a to sepsí kasační stížnosti a sepsí repliky k vyjádření žalovaného [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Celkem tedy zástupci stěžovatelky učinili sedm úkonů právní služby s nárokem na odměnu ve výši 3 100 Kč za každý z těchto úkonů [§ 7 bodu 5 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu]. Podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu je třeba k odměně za každý úkon připočítat 300 Kč jako náhradu hotových výdajů. Protože je stěžovatelčin zástupce plátcem daně z přidané hodnoty (a plátcem daně byl zároveň i daňový poradce, který stěžovatelku zastupoval v řízení před krajským soudem), zvyšuje se odměna o částku odpovídající této dani. Celková náhrada nákladů řízení, čítající odměnu za zastupování a náhradu hotových výdajů ve výši 28 798 Kč (včetně DPH) a zaplacené soudní poplatky ve výši 8 000 Kč, tak představuje částku 36 798 Kč. K jejímu uhrazení byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta jednoho měsíce.

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

V Brně dne 14. února 2024

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu