



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **CHEPORT, spol. s r.o.**, se sídlem Lhotsko 93, zast. Mgr. Ing. Tomášem Hobzou, advokátem se sídlem Opletalova 6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 5. 2024, č. j. 31 Af 6/2021-134,

t a k t o:

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í:

1. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku, kterým Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) zamítl její žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 11. 2020, č. j. 39214/20/5200-11431-706481.

[2] Tímto rozhodnutím žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 22. 8. 2016, č. j. 1619176/16/3301-52521-705003 – dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010, a to tak, že doměřená daň činí 303 620 Kč (namísto původního doměření ve výši 1 011 370 Kč). Podstatou doměřené daně bylo zjištění spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu

5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a cena rozdílná (vyšší) od obvyklé ceny zjištěné správcem daně.

[3] Podle správce daně stěžovatelka v předmětném zdaňovacím období platila za reklamní služby poskytované na rally závodech formou polepů závodních aut částky, které neodpovídaly obvyklé ceně. Společnosti BECRUX TRADING s.r.o. zaplatila 2,5 mil. Kč za reklamu na třech závodech (společnost je dnes již vymazána z obchodního rejstříku), společnosti AUTO-VALOUŠEK, s.r.o., částku 360 000 Kč za reklamu na dvou závodech a společnosti ATC MOTOR RACING s.r.o. částku 3 mil. Kč. za reklamu na dvanácti závodech. Za cenu obvyklou žalovaný považoval 25 000 Kč za závod, kdežto stěžovatelka platila částky od 180 000 Kč po 1 mil. Kč za závod.

[4] Proti dodatečnému platebnímu výměru podala stěžovatelka odvolání, které žalovaný původně rozhodnutím ze dne 24. 5. 2017, č. j. 22425/17/5200-11431-706481, zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně žalobu, které krajský soud vyhověl a rozhodnutí žalovaného rozsudkem ze dne 30. 7. 2019, č. j. 31 Af 66/2017-143, zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení (proti tomuto rozsudku nebyla podána kasační stížnost).

[5] V dalším (nyní posuzovaném) rozhodnutí již žalovaný dospěl k závěru, že společnost ATC MOTOR RACING s.r.o. nebyla spojenou osobou ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů a že při poskytnutí jedné z reklamních služeb společností BECRUX TRADING s.r.o. (konkrétně při závodu Rally Monte Carlo konaného ve dnech 19.-23. 1. 2010) se stěžovatelkou sjednaná cena nelišila od ceny obvyklé. V ostatních případech však setrval na názoru, že stěžovatelka s uvedenými společnostmi tvořila spojené osoby a právní vztahy s nimi navázala za účelem snížení základu daně, přičemž při sjednání ceny reklamních služeb se odchýlila od ceny obvyklé. Jednalo se o případy čtyř závodů, přičemž žalovaný konstatoval, že stěžovatelčiny dodavatelé reklamních služeb byli fakticky pouze zprostředkovateli reklamy - samotnou reklamu poskytovaly jiné subjekty (vlastníci závodních aut) za částky 1 000 Kč, 3 000 Kč (u reklamy zprostředkované BECRUX TRADING s.r.o.) a 1 500 Kč a 1 000 Kč (u reklamy zprostředkované AUTO-VALOUŠEK, s.r.o.). Dodavatelé stěžovatelky, aniž fakticky cokoli zajišťovali, navýšili cenu reklamních služeb na částky 1 mil. Kč, 500 000 Kč a 180 000 Kč.

2. Řízení před krajským soudem

2.a) Rozsudek krajského soudu ze dne 19. 12. 2022, č. j. 31 Af 6/2021-101

[6] Proti rozhodnutí žalovaného brojila stěžovatelka žalobou u krajského soudu, který jej rozsudkem ze dne 19. 12. 2022, č. j. 31 Af 6/2021-101, podle § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení.

[7] Podle krajského soudu žalovaný pochybil při stanovení výše ceny obvyklé. K poskytování reklamních služeb docházelo v řetězcích, kdy prvním článkem byl vlastník závodního vozu (tj. faktický poskytovatel reklamy), druhým článkem dodavatel stěžovatelky a třetím článkem stěžovatelka. Žalovaný pochybil tím, že při stanovení ceny obvyklé pro vztah mezi druhým a třetím článkem řetězce vycházel z cen sjednaných mezi

pokračování

prvním a druhým článkem týchž řetězců. Vycházel tedy ze smluv uzavřených mezi faktickými poskytovateli reklamy a dodavateli stěžovatelky, přestože se jedná o subjekty řetězce tzv. jinak spojených osob. Krajský soud připustil, že žalovaný při stanovení obvyklé ceny hodnotil i jiné smlouvy, které nebyly uzavřeny mezi jednotlivými články řetězce; jednalo se však o pouhé dvě smlouvy, a nejednalo se tak o reprezentativní vzorek, na jehož základě by bylo možno stanovit obvyklou cenu.

[8] Proti tomuto rozsudku krajského soudu brojil žalovaný kasační stížností, kterou Nejvyšší správní soud shledal důvodnou, a rozsudek krajského soudu tedy svým rozsudkem ze dne 8. 3. 2024, č. j. 5 Afs 7/2023-31, zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[9] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že žalovaný při stanovení obvyklé ceny mohl vycházet z cen sjednaných mezi prvními dvěma články řetězce, neboť ty daňové orgány nepovažovaly za spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, a cena sjednaná mezi těmito subjekty nebyla deformovaná. Za srovnatelné bylo možno považovat i smlouvy uzavřené mezi jinými subjekty, které byly založeny ve správním spise – podle jedné měly být poskytovány reklamní služby na 17 závozech za 80 000 Kč a podle druhé měly být poskytovány reklamní služby na jednom závodě za 25 000 Kč. Podle Nejvyššího správního soudu tedy žalovaný nepochybil, pokud na základě zjištěných údajů stanovil interval obvyklé ceny reklamních služeb na 1 000 Kč – 25 000 Kč za závod.

2.b) Rozsudek krajského soudu ze dne 21. 5. 2024, č. j. 31 Af 6/2021-134

[10] Krajský soud se následně věci zabýval znovu a s ohledem na závazný názor Nejvyššího správního soudu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji nyní přezkoumávaným rozsudkem podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

[11] V prvé řadě se zabýval stěžovatelčím žalobním bodem, podle něhož netvořila stěžovatelka s BECRUX TRADING s.r.o. a AUTO-VALOUŠEK, s.r.o. spojené osoby. V tomto ohledu krajský soud nejprve upozornil, že smlouvy uzavřené mezi prvními a druhými články řetězců (tj. mezi majiteli soutěžních vozů nesoucích reklamu a dodavateli stěžovatelky) byly obsahově totožné se smlouvami uzavřenými mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli. Společnosti BECRUX TRADING s.r.o. a AUTO-VALOUŠEK, s. r. o. tak samy žádné plnění v oblasti reklamy stěžovatelce neposkytly a nebyla doložena žádná přidaná hodnota, která by mohla prokázat smysluplnost navýšení ceny oproti (totožné) službě poskytnuté prvním článkem řetězce (majitelem vozidla).

[12] Žalovaný pak v napadeném rozhodnutí přiléhavě uvedl nestandardní okolnosti, z nichž bylo možno existenci osob jinak spojených ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů dovodit, a to: nesrovnatelně vyšší cenu reklamy ve smlouvě mezi druhým a třetím článkem řetězce oproti ceně ve smlouvě mezi prvním a druhým článkem řetězce za obsahově (fakticky) stejné služby; způsob zadávání reklamy (ve smlouvách nebyla uvedena velikost reklamy, registrační značka vozidla); způsob uzavírání smluv mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli (neprovedení průzkumu trhu před uzavřením smlouvy, v případě BECRUX TRADING s. r. o. navíc uzavření smlouvy pouze telefonicky, smlouvy i faktury posílány poštou); stěžovatelka nekontrolovala nasmlouvaná plnění a neměla

zpětnou vazbu (neproěřovala, zda jí reklamní akce přináší konkrétní užitek), i když na jejich porřízení vynaložila nezanedbatelné částky; peněžní částky připsané na účet BECRUX TRADING s. r. o. byly v krátkém čase po připsání v hotovosti vybírány; BECRUX TRADING s. r. o. byla pro správce daně nekontaktní (sídlo na virtuální adrese, bez poštovní schránky, písemnosti doručovány do datové schránky fikcí); současně BECRUX TRADING s. r. o. byla celkově nespolehlivou společností, neboť nepodávala daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob, nezveřejňovala po celou dobu své existence účetní závěrky a správce daně nezjistil žádné informace o její ekonomické činnosti.

[13] Stěžovatelka žalovanému vytkla, že jí k tíži přičítal, že nekontrolovala poskytnutá plnění, ačkoliv o závodech a reklamách od svých dodavatelů vyžadovala a obdržela fotodokumentaci. Podle krajského soudu však žalovaný, hovořil-li o absenci kontroly plnění, měl tím na mysli skutečnost, že na závodech nebyl fyzicky přítomen žádný pracovník stěžovatelky, který by mohl v případě potřeby zasáhnout a instruovat smlouveného dodavatele reklamních služeb a zkontrolovat zejména konkrétní provedení reklamy.

[14] Podle krajského soudu nebyl důvodný ani žalobní bod, dle kterého žalovaný neprokázal, že stěžovatelka ze svého jednání profitovala. Jak totiž dovodil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013-27, je jinak spojenou osobou ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jehož důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

[15] Jde-li o určení obvyklé ceny, krajský soud v zásadě odkázal na odůvodnění zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu. K námitce stěžovatelky, že žalovaný vycházel z jejích cen při určení cen obvyklých v jiných řízeních, konkrétně v řízení s CARPO CZ s.r.o. a ANLI, spol. s r.o., krajský soud uvedl, že mu je z jeho úřední činnosti známo, že rozhodnutí žalovaného ve věci ANLI, spol. s r.o. bylo jeho rozsudkem ze dne 30. 8. 2021, č. j. 30 Af 48/2019-70, zrušeno a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení, žaloba proti rozhodnutí ve věci CARPO CZ s.r.o. sice byla rozsudkem Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 13. 9. 2022, č. j. 60 Af 5/2021-105, zamítnuta, žalovaný ovšem v této věci dospěl k závěru, že se ve stěžovatelčiných vztazích nejednalo o reálnou cenu za reklamu, neboť šlo o skrytý sponzoring. Žalovaný tedy podle krajského soudu při stanovení obvyklé ceny nepochybil a správně ji určil v intervalu od 1 000 Kč do 25 000 Kč za reklamu na jednom závodu.

3. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a replika stěžovatelky

[16] Proti rozsudku brojí stěžovatelka kasační stížností, přičemž navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[17] Stěžovatelka se v první řadě vymezila proti závěru krajského soudu, že se společnostmi BECRUX TRADING s.r.o. a AUTO-VALOUŠEK, s.r.o. tvořila osoby jinak spojené podle § 23 odst. 7 písm. b) pod 5 zákona o daních z příjmů. Krajskému soudu vytkla, že hodnotil veškeré okolnosti, které měly svědčit o vzniku vztahů za účelem snížení daňového základu, v souhrnu, aniž by rozlišoval, které se týkaly BECRUX TRADING s.r.o. a které AUTO-

pokračování

VALOUŠEK, s.r.o. Rovněž mezi tyto okolnosti krajský soud zařadil i žalovaným tvrzenou skutečnost, že stěžovatelka nekontrolovala poskytnutá plnění, ačkoliv takové tvrzení je v rozporu s obsahem správního spisu, neboť stěžovatelka obdržela po každém závodě obsáhlou fotodokumentaci, z níž bylo uskutečnění reklamních služeb patrné. V tomto ohledu navíc krajský soud domýšlel argumentaci žalovaného nad rámec toho, co žalovaný uváděl v žalobou napadeném rozhodnutí, a jeho rozsudek je tedy překvapivý a zpochybňuje přezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného. Žalovaný totiž neuváděl, že měla absence kontroly plnění spočívat v tom, že žádný její zaměstnanec nebyl přítomen závodům, aby provedení reklamy zkontroloval. Takový požadavek je navíc zcela neobvyklý a odporuje standardnímu průběhu reklamních plnění. Krajský soud tedy při hodnocení případu vycházel ze sedmi okolností, z nichž tři se týkaly výhradně BECRUX TRADING s.r.o. a nebyly pro stěžovatelku zjiitelné (tím stěžovatelka zřejmě minila okolnosti, že byla tato společnost nevěrohodná, pro správce daně nekontaktní a že jí připisované částky byly v krátkém čase vybírány), ze tří nevyplývala žádná snaha o snížení základu daně (zřejmě míněna výše sjednané ceny, nedostatečná konkrétnost smluv a způsob jejího uzavírání) a jedna byla v rozporu s obsahem spisu (absence kontroly plnění).

[18] Podle stěžovatelky se navíc v jejím případě jednalo o v podstatě stejnou věc, kterou řešil zdejší soud v rozsudku ze dne 17. 1. 2024, č. j. 10 Afs 149/2021-82, z něhož se podává, že vztahy mezi faktickým poskytovatelem reklamy (vlastníkem závodního vozidla), zprostředkovatelem reklamy a odběratelem reklamních služeb nelze považovat za řetězec osob spojených za účelem snížení daňového základu, neboť se jedná o běžný obchodní model.

[19] Dále se stěžovatelka vymezila proti způsobu určení obvyklé ceny. Při jejím určení vycházel žalovaný z cen sjednaných mezi vlastníky vozů a společnostmi BECRUX TRADING a AUTO-VALOUŠEK. Služby poskytované těmito subjekty ovšem neodpovídaly službám, které následně byly poskytovány stěžovatelce; stěžovatelka totiž nemusela jednat přímo se závodníky, neobstarávala podklady pro reklamní plnění a nevytvářela obrazový materiál zachycující reklamní plnění. Ceny tedy nebyly sjednány za obdobné služby, a nemohly tedy sloužit jako referenční pro určení obvyklé ceny. Stěžovatelka nesouhlasila s krajským soudem, že její dodavatelé zprostředkovali reklamní služby bez jakékoliv přidané hodnoty. Nebylo ostatně ani prokázáno, že stěžovatelka věděla, za jakou cenu byly reklamní služby poskytovány jejím dodavatelům. Stěžovatelka též upozornila, že žalovaným nebyl zpochybňován její obchodní vztah se společností ATC MOTOR RACING s.r.o., přičemž této společnosti stěžovatelka platila za poskytování reklamních služeb 300 000 Kč za závod, což je extrémní nepoměr vůči žalovaným určené obvyklé ceně ve výši 25 000 Kč.

[20] Stěžovatelka rovněž upozornila, že ceny sjednané mezi ní a jejími dodavateli byly užity ve věcech ANLI, spol. s r.o. a CARPO CZ s.r.o. jako ceny referenční, a žalovaný tak ceny hodnotí v rozporu se zákazem libovůle. Rozhodnutí krajského soudu je v tomto ohledu nesprávné a nesrozumitelné, neboť v případě věci ANLI, spol. s r.o. odkazuje na svůj rozsudek, v němž však nevykloučil, že je stěžovatelkou sjednané ceny možno použít jako ceny referenční, a ve věci CARPO CZ s.r.o. odkázal na zcela nesouvisející rozsudek Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci. Napadený rozsudek též zcela postrádá vypořádání stěžovatelčiny námitky, že je stanovena referenční cena jednotně pro všechny závody a

nerozlišuje, zda se jedná o významný čtyřdenní závod Barum Czech Rally Zlín, či například méně významný závod Alza Partr Rally Vsetín, který se koná pouze po dobu dvou dnů.

[21] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl. Podle něj byl nalezen dostatek okolností svědčících závěru, že účelem právních vztahů mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli bylo snížení daňového základu. Zabýval se i otázkou přidané hodnoty plnění stěžovatelčiných dodavatelů oproti plnění poskytnutému vlastníky závodních vozů. Porovnáním obsahu jednotlivých smluv však zjistil, že plnění druhých článků řetězce žádnou přidanou hodnotu, která by odůvodňovala výrazné navýšení ceny, neobsahovala. Námitky vztahující se k určení obvyklé ceny považoval žalovaný za nepřipustné.

4. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[22] Nejvyšší správní soud (NSS) nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatelka byla účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.), a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná – a to přesto, že již v této věci NSS rozhodoval a podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, *„jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu“*.

[23] Možnost stěžovatelky napadnout nové rozhodnutí krajského soudu byla omezena citovaným ustanovením, k jehož aplikaci se vyslovil Ústavní soud, který ve svém nálezu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05, č. 119/37 SbNU 519, poukázal na to, že je jím zajištěno, aby se Nejvyšší správní soud nemusel znovu zabývat věcí, u které již jedenkrát vyslovil svůj právní názor závazný pro nižší soud, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil.

[24] V posuzované věci jsou Nejvyššímu správnímu soudu předkládány k posouzení v zásadě dvě otázky: 1) zda stěžovatelka tvoří se společnostmi BECRUX TRADING s.r.o. a AUTO-VALOUŠEK, s.r.o. osoby jinak spojené ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů a 2) zda byla cena obvyklá ve výši 25 000 Kč za poskytnutí reklamních služeb na závody rally určena správně. Ve výše zmíněném rozsudku č. j. 5 Afs 7/2023-31 se Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalovaného zabýval druhou z uvedených otázek, přičemž dospěl k závěru, že cena obvyklá stanovená správně byla. Kasační námitky týkající se této otázky jsou tedy nepřipustné. Nejvyšší správní soud poznamenává, že v předchozím řízení stěžovatelka nevyužila své možnosti vyjádřit se ke kasační stížnosti, a pokud tedy argumentace zdejšího soudu později převzatá krajským soudem, který byl právním názorem Nejvyššího správního soudu vázán, neodpovídá na každý aspekt nyní předkládané argumentace stěžovatelky, je tomu tak právě v důsledku stěžovatelčiny předchozí procesní pasivity, kterou již v nynějším řízení napravit nemůže.

pokračování

[25] Nad rámec nezbytného odůvodnění však považuje zdejší soud za vhodné uvést, že ani v kasační stížnosti představená argumentace by k jinému posouzení otázky obvyklé ceny nevedla. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem krajského soudu, že se v nyní posuzované věci nebylo nutno zabývat rozhodnutími žalovaného ve věcech ANLI, spol. s r.o. a CARPO CZ s.r.o., v nichž žalovaný při stanovení ceny obvyklé vycházel z cen sjednaných stěžovatelkou. Rozhodnutí žalovaného totiž krajský soud zrušil výše označeným rozsudkem č. j. 30 Af 48/2019-70 a rozsudkem ze dne 6. 3. 2024, č. j. 30 Af 13/2020-106, přičemž obě věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Ačkoliv v těchto věcech krajský soud nepopřel, že lze stěžovatelkou sjednané ceny použít pro určení ceny obvyklé, nelze předjímat výsledek dalšího řízení – žalovaný může v dalším řízení ceny obvyklé stanovit odlišným způsobem. Krajský soud sice namísto rozsudku ve věci CARPO CZ s.r.o. (č. j. 30 Af 13/2020-106) odkázal na nesouvisející rozsudek Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 13. 9. 2022, č. j. 60 Af 5/2021-105, toto dílčí pochybení ovšem rozhodně nemůže mít vliv na zákonnost kasační stížnosti napadeného rozsudku.

[26] Ani stěžovatelčina námitka, že se krajský soud nevypořádal s její argumentací, že měla být stanovena obvyklá cena zvlášť pro jednotlivé závody, nemůže na věci ničeho změnit. Pravda, krajský soud k této věci v napadeném rozsudku ničeho neuvedl, otázka obvyklé ceny však již byla zodpovězena Nejvyšším správním soudem, a krajskému soudu tedy nezbylo než názor zdejšího soudu převzít. Ve svém zrušujícím rozsudku č. j. 5 Afs 7/2023-31 se k této otázce sice nevyjadřuje – s ohledem na již zmiňovanou procesní pasivitu stěžovatelky – ani zdejší soud, z odůvodnění tohoto rozsudku je však na první pohled zřejmé, proč nemůže stěžovatelčina argumentace obstát. V bodě [48] odkazovaného rozsudku se totiž uvádí, že podle internetových stránek pořadatele Barum Czech Rally Zlín, který stěžovatelka zmiňuje jako významnější než závody ostatní, mohl pořadatel závodu na všechny vozy umístit reklamu, přičemž nejvyšší uvedená cena je 2 000 Kč za logo (o velikosti 400 cm²). Jíž jen z toho je zřejmé, že cena obvyklá stanovená ve výši 25 000 Kč za závod není nepřiměřeně vysoká ani pro tento závod, natož pro závody ostatní. Nejvyššímu správnímu soudu nenáleží hodnotit, zda u některého ze závodů mohla být obvyklá cena určena nižší – takový postup by do subjektivních práv stěžovatelky nezasahoval; úkolem správních soudů je přitom ochrana veřejných subjektivních práv (§ 2 s. ř. s.), nikoliv bezbřehý dohled na soulad rozhodování správních orgánů s objektivním právem.

[27] Stěžovatelka též upozornila, že zjištěná obvyklá cena je v extrémním nepoměru k ceně, kterou sjednala s ATC MOTOR RACING s.r.o. To je však zcela nepodstatné, neboť již žalovaný dospěl k závěru, že v případě této společnosti nejde o spojenou osobu. Ani v případě sjednání ceny, která se vymyká ceně obvyklé, proto stěžovatelce nelze upravit základ daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů z důvodu neoprávněně uplatněných nákladů. To však rozhodně neznamená, že cena sjednaná stěžovatelkou s ATC MOTOR RACING s.r.o. je cenou obvyklou.

[28] S ohledem na uvedené Nejvyšší správní soud shledal nepřípustnou tu část kasační stížnosti, která směřovala proti určení ceny obvyklé; naopak přípustná je kasační stížnost v části, v níž stěžovatelka zpochybňuje závěry napadeného rozsudku ohledně posouzení, zda lze považovat stěžovatelku a její dodavatele za osoby jinak spojené. Nejvyšší správní soud se k této otázce v rozsudku č. j. 5 Afs 7/2023-31 nemohl vyjádřit, neboť v tehdejší věci žalovaný zpochybňoval pouze zrušující důvod rozsudku krajského soudu č. j. 31 Af 6/2021-

101, tj. nesprávnost určení obvyklé ceny. K otázce spojených osob v posuzované věci tedy Nejvyšší správní soud žádný závazný názor doposud nezformuloval.

[29] Nejvyšší správní soud proto přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v uvedeném rozsahu, ověřil při tom, zda tento rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a dospěl k následujícímu závěru.

[30] Kasační stížnost není důvodná.

[31] Podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů „[l]iší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu. [...] Spojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí jinak spojené osoby, kterými jsou osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.“

[32] Aby tedy 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 ceny obvyklé); 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 (srov. k tomu 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).

[33] V posuzované věci jde jen o podmínku uvedenou pod bodem 1), tj. o otázku, zda se jedná o spojené osoby. Otázka obvyklé ceny byla vyřešena v rozsudku NSS č. j. 5 Afs 7/2023-31, jak již bylo zmíněno výše, a k vysvětlení rozdílu mezi stěžovatelkou sjednávanou cenou a cenou obvyklou stěžovatelka v kasační stížnosti nic neuvádí.

[34] Ani při posuzování výhradně otázky spojených osob však není rozdíl mezi obvyklou cenou a cenou sjednanou irelevantní. Z judikatury Nejvyššího správního soudu zjednodušeně řečeno vyplývá, že je-li sjednána vyšší cena než cena obvyklá, jedná se o indicii svědčící závěru, že daňový subjekt a jeho dodavatel jsou spojenými osobami (viz rozsudek NSS ze dne 20. 8. 2021, č. j. 2 Afs 313/2019-43), nemělo by se však jednat o indicii jedinou, a správce daně je tedy povinen zkoumat i další okolnosti svědčící pro to, že právní vztah byl vytvořen převážně za účelem daňového zvýhodnění jedné ze smluvních stran, a to ve formě snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty (viz rozsudek NSS ze dne 10. 9. 2021, č. j. 1 Afs 110/2021-78, bod [19]). Při posuzování, zda jsou indicie svědčící o tom, že účelem jednání bylo krácení daně, dostatečné, je rovněž důležité mít na paměti, že nejde o prokazování úmyslu zkrátit daň, nýbrž o prokázání, že jednáním byl *objektivně* sledován převážně cíl snížení daňového základu; na takový účel je zpravidla možné usuzovat pouze

pokračování

na základě nepřímých důkazů (obdobně srov. např. rozsudek NSS ze dne 17. 5. 2024, č. j. 7 Afs 121/2023-44).

[35] K hodnocení nepřímých důkazů je třeba připomenout, že již jen z jejich povahy vyplývá, že tvrzenou skutečnost nejsou způsobilé prokázat každý sám o sobě, ale pouze ve vzájemném kontextu – i tak však lze skutkový stav zjistit na základě nepřímých vzájemně nerozporných důkazů tvořících logický celek, v některých typech případů je takový postup dokonce pravidlem (obdobně rozsudky NSS ze dne 3. 5. 2007, č. j. 8 As 10/2006-48, ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012-351, bod 261., ze dne 20. 1. 2021, č. j. 1 Afs 206/2020-41, bod [38] ze dne 31. 1. 2024, č. j. 6 Afs 275/2022-101, bod [43], či ze dne 26. 6. 2024, č. j. 5 Afs 72/2023-35. bod [27]).

[36] V nyní posuzované věci žalovaný a krajský soud řešili transakce na dále uvedených závodech při poskytování reklamních služeb mezi těmito subjekty:

- na závodě Barum Czech Rally Zlín (konaném ve dnech 27.-29. 8. 2010): TOMICAR s.r.o. → BECRUX TRADING s.r.o. → stěžovatelka;
- na závodě Alza.cz – Partr Rally Vsetín (konaném ve dnech 22.-23. 10. 2010): K. K. → BECRUX TRADING s.r.o. → stěžovatelka;
- na závodě Sheron Valašská Rally 2010 (konaném ve dnech 26.-27. 3. 2010): K. K. → AUTO-VALOUŠEK, s.r.o. → stěžovatelka;
- na závodě XXX. FUCHS OIL Rally Agropa 2010 (konaném ve dnech 6.-7. 8. 2010): R. S. → AUTO-VALOUŠEK, s.r.o. → stěžovatelka.

[37] Krajský soud při hodnocení, zda bylo možno stěžovatelku a společnosti AUTO-VALOUŠEK, s.r.o. a BECRUX TRADING s.r.o. považovat za spojené osoby, vycházel z několika okolností, z nichž některé byly společné všem čtyřem případům, jiné byly specifické pouze pro závody, ve kterých reklamní služby poskytovala BECRUX TRADING s.r.o. Nejvyšší správní soud se bude v první řadě zabývat okolnostmi, které jsou pro všechny případy společné.

[38] První takovou okolností je již samotné sjednání ceny vyšší, než je cena obvyklá. Takový indikátor ve světle výše uvedené judikatury zajisté obстоjí a Nejvyšší správní soud dodává, že s ohledem na evidentní disproporci mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou jde o indikátor velmi významný – sjednaná cena byla totiž v jednotlivých případech sedmkrát až čtyřicetkrát vyšší než cena obvyklá (porovná-li se cena sjednaná mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli s cenami, za které reklamní služby získali její dodavatelé od vlastníků závodních vozidel, je disproporce ještě mnohem výraznější – stěžovatelka zaplatila ceny 166x až 1 000x vyšší). Stěžovatelčino tvrzení, že plnění poskytovaná jejími dodavateli obsahovala nějakou přidanou hodnotu oproti plněním poskytnutým vlastníky závodních vozů, je liché. Jak totiž zdejší soud vysvětlil ve svém předchozím rozsudku č. j. 5 Afs 7/2023-31, smlouvy uzavřené mezi stěžovatelkou a dodavateli byli obsahově stejné jako smlouvy, které uzavřeli stěžovatelčiny dodavatelé s vlastníky závodních vozů (viz zejm. body [40] a [49] uvedeného rozsudku). V kasační stížnosti tvrzená přidaná hodnota plnění dodavatelů ve smyslu samotného zprostředkování reklamy může jen stěží odůvodnit několikanásobné navýšení ceny oproti ceně obvyklé.

[39] Krajský soud dále upozornil, že stěžovatelka ve všech případech uzavřela smlouvy, z nichž nevyplývalo ani to, v jaké velikosti má být reklama na závodní vozidlo umístěna a o jaké konkrétní vozidlo se má jednat; před uzavřením smluv stěžovatelka ani neprováděla žádný průzkum trhu, tj. ani nezjišťovala, zda nelze získat stejnou službu za nižší cenu, ani nikterak nevyhodnocovala, zda jí reklamy přináší konkrétní užitek. Rovněž tyto okolnosti nepřímě svědčí o tom, že hlavním cílem stěžovatelčina jednání nebylo získání reklamních služeb. Nezájímala se totiž ani o to, jak konkrétně bude reklama provedena či zda nelze stejného účinku dosáhnout i levněji, případně, zda se jí vydaje na reklamní služby vůbec vyplatí. Stěžovatelka ostatně ani v kasační stížnosti nevysvětluje důvod popsaného jednání, pouze poukazuje na to, že není jasné, zda je mezi uzavřením smluv a snahou o snížení základu daně dána příčinná souvislost. K tomu zdejšímu soudu nezbyvá než konstatovat, že jde o nepřímé důkazy, které v duchu výše uvedeného v kontextu ostatních zjištění (především sjednání několikanásobné ceny než ceny obvyklé) svědčí o snaze stěžovatelky snížit základ daně, ačkoliv žádný z těchto důkazů není s to tuto skutečnost prokázat samostatně – to ostatně odpovídá povaze nepřímých důkazů.

[40] K obdobnému závěru lze dospět i ohledně okolnosti, že stěžovatelka navzdory tomu, že na reklamní služby vynaložila nezanedbatelné částky, odpovídajícím způsobem neprověřovala, zda jsou plnění uskutečňována dle jejích požadavků. Jediným prostředkem kontroly z její strany byly fotografie ze závodů, které jí však dodávali sami dodavatelé, tj. tytéž osoby, jejichž plnění mělo být ze strany stěžovatelky kontrolováno. I tento stěžovatelčin postup s přihlédnutím k ostatním okolnostem, především k výši částek investovaných do reklamy, nasvědčuje tomu, že převažujícím účelem stěžovatelčina jednání nebylo získat reklamu a tržní výhody s ní spojené. Na rozdíl od krajského soudu Nejvyšší správní soud nepovažuje za nutné domýšlet, jaké způsoby možné kontroly měl žalovaný na mysli, když uzavřel, že stěžovatelka správně plnění reklamních služeb neověřovala. Podstatné je, že stěžovatelka nevyvíjela žádnou vlastní činnost ke kontrole plnění.

[41] Absence důsledné kontroly je zarážející zejména u smluv s BECRUX TRADING s.r.o. Tato společnost totiž sídlila na fiktivní adrese a za dobu její existence nezveřejnila žádnou účetní závěrku, což mohla sama stěžovatelka zjistit z veřejně dostupných zdrojů – takové okolnosti přitom značí, že je spolupráce s takovým subjektem objektivně riziková (srov. např. rozsudek NSS ze dne 22. 8. 2024, č. j. 6 Afs 165/2023-51, bod [51], či ze dne 29. 4. 2024, č. j. 8 Afs 65/2023-64, bod [47]). Uzavření smlouvy týkající se reklamních služeb za 500 000 Kč, resp. za 1 000 000 Kč za situace, kdy veškeré prostředky kontroly poskytnutého plnění jsou v rukách právě této společnosti, se Nejvyššímu správnímu soudu jeví jako vysoce nestandardní. Společnost BECRUX TRADING s.r.o. pak vykazuje mnoho znaků, které objektivně nasvědčují tomu, že sloužila k uskutečnění daňových úniků – tato společnost neměla na své adrese žádné označení ani poštovní schránku, písemnosti od správce daně jí byly doručovány do datové schránky tzv. fikcí, společnost nepodávala žádná daňová přiznání na daň z příjmů právnických osob, nebyla zjištěna žádná její další ekonomická činnost a platby od stěžovatelky byly v krátkém čase vybírány.

[42] Stěžovatelka si sice nemusela být nutně vědoma všech uvedených podezřelých okolností, ty však vypovídají o charakteru činnosti společnosti BECRUX TRADING s.r.o., se kterou stěžovatelka jednala způsobem, který s ohledem na okolnosti případu lze považovat přinejmenším za podezřelý – stěžovatelka se zástupci této společnosti

pokračování

komunikovala výhradně telefonicky, přičemž smlouvy i faktury měly být posílány poštou. Jednala-li stěžovatelka o reklamních službách za cenu ve výši 500 000 Kč, resp. 1 000 000 Kč se společností s fiktivním sídlem, která ani nezveřejňovala účetní závěrky, navíc za situace, kdy se v podstatě ani nezajímala o veškeré detaily poskytované služby a ani nevyhodnocovala reálný přínos reklamy pro její ekonomickou činnost, nemůže ji zarazit, pokud žalovaný a správní soudy přihlédnou i k veřejně nedostupným údajům o okolnostech podnikání jejího obchodního partnera – dodavatele, které svědčí o tom, že se daná společnost podílí na daňových únicích (minimálně nepřiznává a neodvádí daň a je pro správce daně nekontaktní).

[43] Lze tedy shrnout, že stěžovatelka platila za reklamní služby násobně vyšší ceny, než jaké byly na trhu obvyklé, aniž by se před uzavřením smluv jakkoliv zabývala otázkou, kolik takové služby obvykle stojí, ani následně nevyhodnotila, jaký efekt pro její ekonomickou činnost reklama měla. Navzdory vysoké ceně uzavřené smlouvy neobsahovaly očekávatelné údaje (velikost reklamy, určení vozidla) a veškerou kontrolu založila výhradně na podkladech od subjektů, které měly plnění poskytnout, přičemž v případě BECRUX TRADING s.r.o. se nadto jednalo o evidentně nevěrohodný subjekt, který navíc její platby krátce nato vybíral a nepodával daňová přiznání. Podle Nejvyššího správního soudu je z uvedeného zřejmé, že stěžovatelka uzavřením smluv se společnostmi BECRUX TRADING s.r.o. a AUTO-VALOUŠEK, s.r.o. nesledovala primárně cíl získání reklamních služeb, ale převažujícím účelem uzavřených vztahů bylo snížení základu daně. Žalovaný sice nevysvětlil, jakým způsobem měla stěžovatelka profitovat ze svého jednání, to ovšem není nutné, neboť ani nemusí být v silách správních orgánů rozkrýt veškerá ujednání a finanční toky mezi zúčastněnými společnostmi. Postačí, když nashromáždí dostatečné množství nepřímých důkazů, na jejichž základě lze dojít k závěru, že stěžovatelka svým jednáním sledovala snížení daňového základu, neboť jiný účel jejího jednání lze vyloučit jako zcela iracionální, což se v posuzované věci i stalo. Podstatné je, že sjednání ceny v rámci legitimní snahy získat výhody plynoucí z reklamy za racionálních podmínek bylo vyloučeno a že stěžovatelka ani v kasační stížnosti ani nenaznačila, co mělo být skutečným smyslem jejího jednání, pokud jím nemělo být sledováno převážně snížení daňového základu.

[44] Mírnou korekci vyžaduje pouze argumentace krajského soudu, podle které se žalovaný nemusel zabývat otázkou užitku plynoucího stěžovatelce s prostým odkazem na to, že se účastnila řetězce jinak spojených osob (řetězce sloužícího převážně ke snížení základu daně). Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že daňové orgány nemusejí prokazovat vědomé zapojení do takového řetězce a že je jinak spojenou osobou každý subjekt, který z jednání osob v řetězci profituje (srov. např. rozsudky ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-31, a č. j. 7 Afs 48/2013-31, ze dne 20. 8. 2021, č. j. 2 Afs 313/2019-43, a ze dne 30. 9. 2021, č. j. 4 Afs 75/2021-30).

[45] V posuzované věci se však o řetězec osob jinak spojených ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů nejednalo. Do každého případu totiž vstupovaly vždy pouze tři subjekty, z nichž první (faktický poskytovatel reklamních služeb) nebyl spojenou osobou podle tohoto ustanovení a cena jeho služeb ani nebyla jakkoliv deformovaná, jak zdejší soud upozornil již v rozsudku č. j. 5 Afs 7/2023-31 zejména v bodech [41] a [42]. Ačkoliv tedy již žalovaný nepřesně označoval veškeré subjekty zapojené

do transakcí (tj. i vlastníky vozidel coby poskytovatele reklamy) za články řetězce spojených osob, o takový řetězec se nejednalo, neboť ke snížení základu daně docházelo pouze na základě vztahu mezi zprostředkovateli reklamy (BECRUX TRDAING s.r.o. a AUTO-VALOUŠEK, s.r.o.) s odběratelem reklamních služeb (stěžovatelkou). Otázky (ne)vědomosti o zapojení do řetězce spojených osob či profitování z takového řetězce tedy jsou pro posuzovanou věc vcelku mimoběžné. V řízení ovšem vyšlo najevo, že samotné vztahy mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli byly natolik nestandardní, že musely být uzavřeny za účelem snížení základu daně, a v jejich případě se tedy o jinak spojené osoby jedná, ačkoliv se nepodařilo rozkrýt, jakým způsobem z těchto vztahů stěžovatelka profitovala.

[46] Stěžovatelka se v kasační stížnosti domáhá toho, aby Nejvyšší správní soud její případ posoudil stejně jako věc, o níž rozhodl výše označeným rozsudkem č. j. 10 Afs 149/2021-82. Tento odkaz je ovšem nepřiléhavý, neboť ve zmiňovaném případě se sice také jednalo o obchodní model poskytovatel reklamy – zprostředkovatel – odběratel reklamních služeb, na rozdíl od nyní posuzované věci však daňové orgány neidentifikovaly žádné indicie svědčící o jakékoliv nestandardnosti vztahu mezi zprostředkovatelem a odběratelem reklamních služeb vyjma odlišně sjednané ceny od ceny obvyklé. V případě stěžovatelky ale daňové orgány identifikovaly jak několikanásobně vyšší sjednanou cenu oproti ceně obvyklé, tak i další okolnosti, které nasvědčovaly tomu, že skutečným účelem vztahu mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli (zprostředkovateli reklamy) bylo snížení základu daně.

5. Závěr a náklady řízení

[47] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl (výrok I.).

[48] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly (výrok II.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.)

V Brně dne 7. února 2025

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu