ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Jana Kratochvíla v právní věci žalobkyně: **BENNON Group a. s.** (původně: Z-STYLE CZ a.s.), Šedesátá 7015, Zlín, zast. advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 12. 2019, čj. 49325/19/5200-11434-707700, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 16. 12. 2021, čj. 62 Af 10/2020-66,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

[1] V nynější věci jde o to, zda žalobkyně vytvořila právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Současně NSS řeší s tím spojené otázky stanovení obvyklé ceny ve sporné transakci.

I. Vymezení věci

[2] Žalobkyně uzavřela smlouvy o poskytnutí reklamy (umístění loga „Bennon“) na závodních automobilech během rallye závodů konaných v roce 2011 v Česku. Reklamu nekoupila žalobkyně přímo, ale získala ji na základě série transakcí v tomto řetězci:

O. H. (majitel jednoho závodního vozu, na kterém byla umístěna reklama, resp. uživatel druhého závodního vozu, na kterém byla během jednoho závodu taktéž umístěna reklama)
→ *Carenex plus s. r. o.*
→ *Itineraton plus s. r. o.*

→ *BENNON Group a. s. (žalobkyně)*

Žalobkyně zaplatila za reklamu celkem 500 000 Kč za 8 závodů, tedy 62 500 Kč za jeden závod.

[3] Finanční úřad pro Zlínský kraj doměřil žalobkyni daň z příjmu právnické osoby za období roku 2011 a penále. Odvolací finanční ředitelství (žalovaný) k odvolání žalobkyně snížilo dlužnou daň na 18 240 Kč a penále 3 648 Kč. Daňové orgány dospěly k závěru, že žalobkyně byla součástí spojených osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně, a tudíž cena, za kterou bylo plnění poskytnuto, musí splnit kritéria ceny obvyklé.

[4] Krajský soud v Brně nejprve žalobkyni vyhověl a věc žalovanému vrátil. Ve shodě se žalovaným dospěl k závěru, že stěžovatelka byla součástí řetězce jinak spojených osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Nesouhlasil ale se způsobem, kterým správce daně stanovil interval obvyklých cen. Použil k tomu totiž údaje o cenách mezi prvním článkem řetězce (majitelem, respektive uživatelem závodních vozů) a společností Carenex. Žalovaný se tak musel věcí zabývat znovu a vybrat reprezentativnější vzorek smluv o reklamě, který bude odpovídat tomu, že žalobkyně reklamu neodebírá přímo od majitele (či nájemce) vozu.

[5] V dalším řízení proto správce daně na dožádání získal smlouvy z reklamního prostředí od tří různých subjektů. Ty se týkaly různých druhů plnění – poskytnutí reklamní plochy od majitelů (nájemců vozů), zprostředkování reklamy či výroby grafiky a polepů. Z deseti takto zkoumaných smluv žalovaný stanovil interval ceny obvyklé v rozsahu 10 000 až 50 000 Kč za jeden závod. Referenční cenu vybral tu nejvyšší (pro žalobkyni tedy nejvýhodnější), tedy 50 000 Kč, ta ale byla stále nižší než cena, kterou zaplatila žalobkyně. Jelikož žalobkyně uspokojivě nevysvětlila rozdíl mezi sjednanou cenou a referenční cenou, žalovaný jí doměřil daň.

[6] Žalobkyně se opět bránila před krajským soudem, který tentokrát žalobu zamítl. Krajský soud navázal na svůj první rozsudek, opět dovodil použitelnost pravidla § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, ovšem tentokrát mj. uznal výpočet ceny obvyklé. Uvedl, že žalovaný správně použil srovnávací metodu a srovnával stejné závody ve stejném období.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[7] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost. Snáší v ní tři rozsáhlé okruhy námitek. Zaprvé, nesouhlasí s tím, že byla součástí spojených osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů [**III.A**, kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Druhým okruhem námitek stěžovatelka zpochybňuje způsob, kterým správce daně stanovil interval ceny obvyklé [**III.B**, § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s.]. Poslední, třetí část námitek směřuje proti závěru, že cena za reklamu, kterou platila stěžovatelka, není cenou obvyklou [**III.C**, § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Pro přehlednost NSS podrobněji rozvádí kasační námitky v jednotlivých částech rozsudku níže.

[8] Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout. Ke každé z kasačních námitek odkazuje na relevantní pasáže rozsudku krajského soudu nebo na své vlastní odůvodnění.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] To, zda se jedná o spojené osoby či ne, je pro daň z příjmu významné, a to s ohledem na pravomoc správce daně zvýšit základ daně (§ 23 odst. 7 zákona o daních z příjmu). Pokud chce správce daně upravit základ daně kvůli spojení osob, musí postupovat ve třech krocích:

> a) prokázat, že cena sporné transakce (převodní cena) byla sjednána *mezi spojenými osobami*; b) prokázat, že se převodní cena liší od ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (tj. od referenční ceny); a
> c) v případě rozdílu mezi převodní a referenční cenou dát daňovému subjektu příležitost, aby zjištěný rozdíl uspokojivě vysvětlil a doložil.

V prvních dvou krocích stíhá důkazní břemeno správce daně, v třetím kroku přechází na daňový subjekt (k tomu srov. rozsudek ze dne 27. 1. 2011, čj. 7 Afs 74/2010-81, č. 2548/2012 Sb. NSS, *1. Českolipská*, nebo ze dne 13. 3. 2013, čj. 1 Afs 99/2012-52, *Goldfein CZ*, bod 14).

[11] NSS dále analyzuje jednotlivé otázky použití § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů na nynější věc, a to v rozsahu, ve kterém je stěžovatelka činí spornými. NSS přitom vychází z pečlivě a přesvědčivě sepsaného rozsudku krajského soudu, který se detailně vyjádřil ke všem stěžovatelčiným námitkám.

III. A. *Stěžovatelka a předchozí články řetězce jsou osobami jinak spojenými podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů*

[12] Stěžovatelka namítá, že vůbec nebyla splněna první podmínka, tedy že zde nebyl vztah mezi spojenými osobami. Uvádí, že pro závěr o spojených osobách bývá typické, že je plnění (zde reklama) mezi nimi několikanásobně předraženo. Zde však byla referenční cena překročena pouze 1,25 krát, proto nejde o účelový vztah vytvořený pro daňové úspory. Stěžovatelka se ohrazuje proti tomu, že jí daňové orgány i krajský soud kladou k tíži, že uzavřela se svým obchodním partnerem obecně formulovanou smlouvu. Správce daně nemůže pouze z toho dovozovat, že došlo k podvodnému spojení osob. Není ani pravda, že zprostředkovatel do transakce nic nevnesl. Nákup reklamy přes zprostředkovatele spočívá přece právě v tom, že umí najít odběratele a nese na něj náklady.

[13] NSS předesílá, že krajský soud v této části odůvodnění vyšel z prvního (rušícího) rozsudku, jehož pasáže citoval a na něž navázal (viz body 34 až 41). Na tom není nic špatného, přestože se stěžovatelka snaží naznačit opak. Divné a přinejmenším překvapivé

by naopak bylo, pokud by krajský soud tentokrát zaujal názor opačný. Jelikož NSS neměl možnost tyto závěry přezkoumat (stěžovatelka se nemohla bránit proti prvnímu rozsudku, kterým její žalobě krajský soud vyhověl), nic nebrání stěžovatelce zpochybnit tyto závěry nyní.

[14] Jednou z možností spojení osob podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je tzv. „jiné spojení". Aby šlo hovořit o jinak spojených osobách, musí osoby vytvořit *právní vztah převážně za účelem snížení základu daně* [§ 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů]. Toto pravidlo dopadá na všechny osoby, které se takového vztahu, ať již přímo nebo nepřímo, účastnily a profitovaly z něj. Pravidlo dopadá též na osoby, které se nemusely samy na snížení daňového základu podílet, ale které z něho jakkoli profitují (rozsudky ze dne 13. 6. 2013, čj. 7 Afs 47/2013-30, *EWE,* či ze dne 25. 11. 2020, čj. 4 Afs 125/2020-61, *Těžká mechanizace,* bod 24, z nedávné doby ze dne 23. 7. 2021, čj. 2 Afs 148/2020-37, *LCN Group*, bod 24).

[15] Stěžovatelka upozornila, že před rozšířeným senátem nyní leží otázka, zda „*je zjištění existence výrazně zvýšené ceny předmětu smlouvy oproti ceně obvyklé bez uspokojivého vysvětlení rozdílu dostatečnou podmínkou pro závěr o spojení osob za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, nebo musí být správcem daně prokázány další skutečnosti v jednání daňového subjektu nasvědčující neobvyklosti obchodní transakce*" (viz předkládající usnesení ze dne 22. 12. 2021, čj. 2 Afs 132/2020-56, *TIMA*). Otázka položená druhým senátem rozšířenému senátu tedy míří na to, zda pro použití zmiňovaného § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů postačí pouhé zjištění o cenové nesrovnalosti. Tato otázka však není pro nynější věc klíčová. Obdobně jako v jiných případech, i zde žalovaný opřel rozhodnutí o jiná závažná zjištění, než je údaj o ceně plnění (naopak, cena plnění sama o sobě v této věci významná není). NSS tak mohl věc projednat, aniž musel vyčkávat názoru rozšířeného senátu (podobně rozsudky ze dne 7. 6. 2022, čj. 1 Afs 357/2021-50, *ANITA B*, bod 72, či ze dne 25. 11. 2022, čj. 10 Afs 453/2021-66, bod 28).

[16] Předně NSS zdůrazňuje, že neobstojí argument, dle něhož stěžovatelka nevěděla, co se dělo v obchodním řetězci předtím, než uzavřela smlouvu se společností *Itineraton*. Jak však uvádí NSS dále, stěžovatelka dobře znala samotného poskytovatele reklamy, pana H., proto celá komplikovaná konstrukce přeprodávání reklamy nedává rozumný ekonomický smysl (pokud tedy jediným smyslem této konstrukce nejsou právě její daňové důsledky). Není ani podstatné, že dle výsledného rozhodnutí žalovaného sama stěžovatelka neměla z celé konstrukce nijak zásadní profit. Nějaký prospěch z řetězce přece jen měla, a nadto je evidentní, že další účastníci řetězce měli prospěch mnohem větší.

[17] Závěr správce daně, že stěžovatelka je jednou ze spojených osob, je postaven na několika rozličných zjištěních. Stěžovatelka jednala přímo s majitelem, respektive nájemcem vozů panem O. H., který také reklamu sám prováděl. I přes tuto komunikaci pak ale smlouvu o poskytnutí reklamy neuzavřela přímo, ale naopak prostřednictvím dalších dvou subjektů, obchodních společností *Carenex* a *Itineraton*. Společnost *Carenex* uhradila panu H. 160 000 Kč, ovšem *Itineraton* již stěžovatelce za tutéž službu účtovala 500 000 Kč. Tyto společnosti však nepřidaly k plnění žádnou vlastní hodnotu a ve věci vlastně vůbec nic nečinily, tedy krom fakturace, jak podotkl krajský soud.

[18] Stěžovatelka kritizuje soud za to, že nepochopil, že oním „přidaným plněním“ ze strany zprostředkovatele je přece vyhledání zákazníka. V obecné rovině takový argument zní samozřejmě dobře. Je jasné, že nalezení klientely zprostředkovatelem je hodnotou, kterou trh ohodnotí a smluvní strany zaplatí. Co však zní přesvědčivě v rovině obecné, naráží na odlišnou realitu tohoto případu. *Itineraton* zde nikoho hledat nemusela, neboť stěžovatelka pana H. (dodavatele reklamy) dobře znala a byla s ním v kontaktu. O to více pak nedává žádný smysl komplikovaný prodej reklamy závodníkem hned přes dvě obchodní společnosti (*Carenex* a *Itineraton*), kde stěžovatelka byla až třetí v řadě.

[19] NSS tak dává krajskému soudu za pravdu, že celý řetězec se jeví jako účelový, vytvořený jen pro umělé zvýšení účtovaných částek.

[20] Stěžovatelka smlouvu uzavřela s obchodním partnerem – společností *Itineraton*, kterého dle svých tvrzení vůbec neznala a doposavad s ním neobchodovala. Přesto si tuto osobu nijak v rámci běžné obchodní opatrnosti neověřovala, byť jí zaplatila poměrně vysokou částku 500 000 Kč. K tomu lze přidat zjištění o vágní formulaci uzavřené smlouvy. Jak upozornil ve shodě se žalovaným krajský soud, ze smlouvy uzavřené stěžovatelkou se společností *Itineraton* neplynou vůbec žádné pro věc podstatné informace, například kde konkrétně na závodním voze má být logo umístěno, jaká má být jeho velikost apod., což jsou přitom parametry ovlivňující cenu reklamního plnění. Celý závěr daňových orgánů je umocněn tím, že stěžovatelka provedení reklamy nijak nekontrolovala, i když za ni zaplatila nezanedbatelnou částku.

[21] Neobstojí proto argument stěžovatelky, že uzavření smlouvy se společností *Itineraton*, tedy prostředníkem, bylo logické a je jasné, že se tak cena zvýšila. Jak správce daně zjistil, a jak koneckonců stěžovatelka sama argumentovala v prvním řízení před krajským soudem, stěžovatelka dobře znala pana H. a věděla, že právě pan H. celý obchod „*organizoval a fakticky zaštiťoval*“ (viz bod 4 prvního rozsudku krajského soudu ze dne 17. 4. 2019, čj. 62 Af 134/2016-126). I toto zjištění je třeba vnímat v kontextu všech dalších okolností popsaných výše.

[22] Krajský soud proto celé toto uspořádání smluvních vztahů správně označil jako ekonomicky iracionální, na které lze použít pravidla obsažená v § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů.

[23] Stěžovatelka má pravdu, že jí nelze doměřovat daň jen proto, že uzavřela obecnou smlouvu, která neobsahovala všechny detaily o provedení reklamy. Jak ale správně uvedl krajský soud (bod 38 rozsudku), v nynějším případě se jednalo o více podezřelých okolností. Stěžovatelkou citovaná rozhodnutí krajských soudů proto na věc nedopadají.

[24] NSS proto souhlasí se závěrem krajského soudu, že stěžovatelka byla součástí řetězce jinak spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 odst. 2 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Úvahy o tržním přínosu reklamy pro stěžovatelku jsou již nadbytečné a pro shora uvedenou argumentaci vlastně bez většího významu (NSS opakuje, že nikdo nezpochybňuje, že reklama poskytnuta byla).

III. B. *Správce daně správně stanovil interval ceny obvyklé a z něj vybral referenční cenu podle § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů*

[25] Stěžovatelka nesouhlasí ani s tím, jaký vzorek smluv správce daně sesbíral pro určení intervalu ceny obvyklé. Ve vzorku jsou i smlouvy o pronájmu reklamní plochy, což je nesrovnatelné s cenou za poskytnutí reklamy. Dále stěžovatelka vysvětluje, proč je důležité se dívat odlišně na smlouvy uzavřené přímo s poskytovatelem reklamní plochy (povrchu auta) – typicky majiteli vozů, a se subdodavateli. Je logické, že tato plnění budou dražší, protože je u nich přidaná hodnota zprostředkování reklamy a s ní spojené náklady. Stěžovatelka odkazuje na judikaturu především Krajského soudu v Brně, ze které podle ní vyplývá, že tato dvě odlišná plnění nelze srovnávat.

[26] Ani tato kasační námitka není důvodná.

[27] Již v minulosti NSS uváděl, že referenční 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*“. Referenční cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Rozhodnutí správce daně musí být opřeno o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. V případě, že správce daně používá k určení referenční ceny existující obchodní vztahy, stanoví typicky nějaký interval této ceny. Pak má správce daně vybrat tu hodnotu, která je pro daňový subjekt nejpříznivější (7 Afs 74/2010, *1. Českolipská*, a rozsudek ze dne 31. 3. 2009, čj. 8 Afs 80/2007-105, č. 1852/2009 Sb. NSS).

[28] Daňové orgány musí při stanovení referenční ceny vycházet primárně z existujících reálně nezávislých transakcí. Pokud nejsou k dispozici plně srovnatelné transakce, lze vyjít i z nezávislých transakcí, které jsou svými parametry co nejbližší, a údaje o nich s ohledem na vzájemné odlišnosti přiléhavě korigovat. Vždy je však nezbytnou podmínkou určení referenční ceny existence nezávislých transakcí, které jsou alespoň *v jádru* srovnatelné s transakcí řízenou. Pokud daňové orgány nenajdou alespoň v jádru srovnatelný reálný relevantní trh, cena se určí podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku (srov. rozsudek ze dne 29. 1. 2020, čj. 9 Afs 232/2018-63, *Automotoklub Masarykův okruh*, body 21 až 25, následně potvrzený např. rozsudky čj. 2 Afs 148/2020-37, *LCN GROUP*, body 26 násl., resp. ze dne 27. 10. 2022, čj. 5 Afs 141/2021-37, *HPI – CZ*, body 32 až 36, naposledy rozsudek ze dne 25. 11. 2022, čj. 10 Afs 453/2021-66, body 44 a 45).

[29] V nynějším případě správce daně sesbíral celkem deset různých smluv od tří různých subjektů a jejich různých dodavatelů. Jednalo se o smlouvy uzavřené na stejné období, rok 2011. Tyto smlouvy pokrývaly poskytnutí reklamy na všech osmi závodech, na kterých měla zaplacenou reklamu i stěžovatelka, a na dalších minimálně třech jiných. Smlouvy navíc byly uzavřeny mezi různými druhy poskytovatelů – některé byly uzavřeny přímo s majitelem vozů, některé s nájemci auta s právem pronajímat reklamní plochu a některé s jezdcem nájemce auta s právem pronajímat reklamní plochu. Zároveň se jednalo o smlouvy na různé druhy plnění. Valná většina z nich spočívala pouze v poskytnutí reklamy, stejně jako u stěžovatelky, nikoli např. ve výrobě polepů.

[30] V takto širokém výběru se interval ceny obvyklé pohyboval mezi 10 000 až 50 000 Kč. Většina plnění se pohybovala spíše v nižší polovině tohoto intervalu, tedy mezi 10 000 až 25 000 Kč. Správce daně však správně vyšel z hodnoty pro stěžovatelku nejpříznivější a jako referenční cenu zvolil cenu nejvyšší. I přesto však bylo celkové plnění z reklamní smlouvy stěžovatelky vyšší (o 100 000 Kč) a stěžovatelka nebyla schopna tento rozdíl přesvědčivě vysvětlit. Pokud tedy stěžovatelce vadí, že do intervalu byla zahrnuta kromě identických plnění i plnění podobná, pak NSS dodává, že rozšířený interval mohl stěžovatelce pouze pomoci, nikoli uškodit. Stěžejní totiž je, že se v něm vyskytovaly smlouvy identické předmětem plnění, rozsahem, časem i místem.

[31] Toto správné posouzení učinil se stejným závěrem i krajský soud.

III. C. *Cizí smlouvy, které stěžovatelka předložila, nejsou srovnatelné*

[32] Stěžovatelka je přesvědčena, že předložila podobné smlouvy, které odpovídají těm uzavřeným mezi ní a *Itineraton*. Tyto smlouvy se týkají let 2009, 2010, 2012, 2013 a 2014, zaplaceno za ně bylo od 150 000 do 275 000 Kč. Stěžovatelka poukazuje na rozsudek *Automotoklub Masarykův okruh*, 9 Afs 232/2018, podle kterého se má přihlížet i k jiným obdobím nebo k plněním v jiných zemích. Správce daně prý po stěžovatelce chtěl, aby předkládala jenom důkazy, které již prošly daňovou kontrolou. Nakonec stěžovatelka namítá, že správce daně měl ustanovit znalce z oboru marketingu, aby byl s to vyhodnotit, jaký přínos pro stěžovatelku reklama měla a jaký ekonomický cíl jí sledovala.

[33] NSS souhlasí, že smlouvy předkládané stěžovatelkou nejsou srovnatelné. Jako příklad nesrovnatelnosti lze ukázat na smlouvy společnosti *AUTO-VALOUŠEK*, které se vztahují na širší okruh poskytovaných služeb, a to na grafickou úpravu a umístění reklamy na auto, navíc v letech 2009, 2013 a 2014. I smlouvy společnosti *ALITRON-OST* se vztahují na umístění propagačních materiálů a jejich prezentaci, nadto převážně v roce 2012. I když se mezi nimi vyskytují smlouvy vážící se k roku 2011, stále se jedná o rozsáhlejší obsah plnění než v případě stěžovatelky.

[34] NSS tím chce ukázat, co stěžovatelce vysvětlil již žalovaný a zopakoval krajský soud. Předložené smlouvy nejsou se stěžovatelčinou situací tak podobné jako ty zajištěné správcem daně. Odkazovaný právní názor NSS ve věci *Automotoklub Masarykův okruh* se týkal situace, ve které byl velmi specifický a ojedinělý předmět – závodní okruh. Z těchto důvodů měl správce daně sáhnout po srovnávání do jiných období nebo jiných zemí. Pokud ale má dostatečný vzorek z prostředí domácího a aktuálního, není třeba volit tak složitou konstrukci ceny obvyklé, jakou požaduje stěžovatelka.

[35] Stejně tak není pravda, že by správce daně po stěžovatelce chtěl, aby předkládala pouze daňově prověřená plnění. Žalovaný pouze reagoval na to, co *stěžovatelka tvrdila*, tedy že správce daně tyto smlouvy akceptoval v jiných řízeních, což nebyla pravda. Pokud stěžovatelka odkazuje na řízení ve věcech společností *TRIODON* a *ANLI*, ve kterých byly údajně smlouvy akceptovány jako uzavřené mezi nezávislými osobami, uvádí k tomu NSS, že právě tato plnění jsou předmětem sporu mezi žalovaným a těmito společnostmi. Žalovaný doměřil společnostem daň a po zrušení jeho rozhodnutí Krajským soudem v Brně jsou věci v jednání před NSS (sp. zn. 10 Afs 407/2021 a 7 Afs 20/2022). I když

stěžovatelka nemusí předkládat daňově prověřená plnění jako důkazy, jí zvolené smlouvy jsou v tuto chvíli dost závažně zpochybněny. Jejich vypovídající hodnota jakožto plnění nezávislých osob je tedy oslabená. To však nic nemění na nesrovnatelnosti těchto transakcí s transakcemi nyní srovnávanými.

[36] Úplným závěrem NSS reaguje na argument, že správce daně měl ustanovit znalce. Jak NSS připomenul v bodě [10], v momentě, kdy správce daně určí referenční cenu a ta je nižší než cena plnění, je na daňovém subjektu, aby prokázal, proč je jeho cena vyšší. Krajský soud správně uvedl, že žalovaný není povinen zjišťovat, jaký ekonomický cíl stěžovatelka uvedenou transakcí sledovala. Žalovaný nikdy neuvedl, že stěžovatelka smlouvy uzavírala *pouze* za účelem vyšších výdajů pro daňové účely, koneckonců to není pro závěr o jinak spojených osobách relevantní (viz judikatura v bodě [14] výše). Právě stěžovatelka měla možnost vysvětlit, proč za reklamu zaplatila více, než je běžné, a zda ji k tomu vedly objektivní okolnosti, které může uplatnit i pro snížení základu daně z příjmů. Tuto možnost však nevyužila a důkazní břemeno se v tomto ohledu snaží nesprávně přenášet na žalovaného.

[37] I poslední rozsáhlý okruh kasačních námitek je tedy nedůvodný.

IV. Závěr a náklady řízení

[38] S ohledem na výše uvedené NSS zamítl celou kasační stížnost jako nedůvodnou.

[39] O náhradě nákladů řízení NSS rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch a nemá proto právo na náhradu řízení. Žalovanému nevznikly žádné náklady vymykající se jeho běžné činnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. prosince 2022

Zdeněk Kühn
předseda senátu