ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **Stanex s. r. o.,** se sídlem Slezská 2210/128, Praha 3, zastoupená JUDr. Nikolou Jílkovou, Ph.D., advokátkou se sídlem Drobného 72, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 12. 2017, č. j. 54427/17/5200-11431-706871, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 3. 2020, č. j. 30 Af 18/2018-48,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně si v nyní projednávané věci zaplatila reklamní služby spočívající v umístění loga žalobkyně na soutěžním vozidle při automobilových soutěžích Mezinárodního mistrovství České republiky (MMČR) v rallye v roce 2011. Zprostředkovatelem umístění loga na soutěžní vozidlo byla společnost DG Advantage s. r. o. Celkově vynaložila žalobkyně na tyto reklamní služby v roce 2011 částku 5,1 mil. Kč. Správce daně následně při daňové kontrole daně z příjmů právnických osob (dále jen „daň“) za zdaňovací období 2011 u žalobkyně dospěl k závěru, že při poskytování předmětných reklamních služeb došlo v řetězci jednotlivých článků od vlastníka soutěžního vozidla k žalobkyni k mnohonásobnému navýšení ceny za poskytování reklamních služeb, aniž by takovému zvýšení odpovídala hodnota přidaná k reklamnímu plnění jednotlivými články řetězce.

[2] Z toho důvodu správce daně sice nerozporoval faktické uskutečnění reklamních služeb, ale na identifikovaný řetězec společností nahlížel jako na vztah dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů"). Uplatněné výdaje proto nevyloučil v plné výši, ale na základě vlastní vyšetřovací činnosti učinil odhad referenční ceny za poskytnuté reklamní služby. Následně náklady za reklamní služby, o které bylo možné upravit základ daně žalobkyně, snížil tak, aby odpovídaly horní hranici intervalu, v němž správce daně odhadl, že se pohybuje cena obvyklá za poskytnutí obdobných služeb mezi nespojenými subjekty. Žalovaný postup správce daně potvrdil a odvolání žalobkyně zamítl.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila žalobou u Krajského soudu v Brně. V žalobě namítala, že žalovaný neprokázal, že by předmětná transakce proběhla mezi spojenými osobami. Aby mohlo dojít k aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, musel by žalovaný prokázat, že se žalobkyně účastnila správcem daně určeného řetězce a profitovala z něj. Dle žalobkyně tak ani žalovaný nemohl přistoupit ke stanovení ceny obvyklé, resp. rozporovat cenu realizovanou mezi žalobkyní a jejím dodavatelem. Při stanovení referenční ceny za reklamu na rallye bylo nutno zohlednit, zda byla reklama realizována na stejném závodu, zda měla reklama obdobnou velikost, kde byla reklama na vozech umístěna a prestiž jezdce, který tuto reklamu vezl; to vše totiž má vliv na efekt reklamy. Žalovaný však nepředložil v projednávané věci referenční ceny dosažené za obdobných podmínek. Údaje uvedené ve zprávě o daňové kontrole byly neurčité a neudávaly, jakých závodů a jakých jezdců se týkaly. Správce daně tak dle názoru žalobkyně neunesl své důkazní břemeno. Žalobkyně dále uvedla, že pokud žalovaný neuznal znalecký posudek předložený žalobkyní k prokázání ceny obvyklé za obdobné služby mezi nespojenými subjekty pouze z důvodu absence podpisu, sešívací šňůry a přetištění znaleckou pečetí, jedná se o přepjatý formalismus.

[4] Krajský soud rozsudkem v záhlaví citovaným rozsudkem žalobu zamítl jako nedůvodnou.

[5] Krajský soud měl v souvislosti s aplikací § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů za klíčové zejména závěry o mnohonásobném navýšení ceny reklamních služeb. V rozsudku ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013-27, Nejvyšší správní soud aplikoval režim jinak spojených osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů na situaci, kdy daňový subjekt zaplatil za odvysílání reklamního sdělení částku cca dvacetkrát zvýšenou oproti původní ceně dodání, aniž by zvýšení bylo odůvodněno jakoukoliv přidanou hodnotou. Obdobným způsobem vyhodnotil režim spojených osob Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30. V obou případech postačoval k podřazení smluvního vztahu pod režim § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů závěr o mnohonásobně navýšené ceně při přeprodávání služeb v řetězci, aniž by takovému navýšení odpovídala adekvátní přidaná hodnota. Zjištěné a nezpochybněné mnohonásobné navýšení ceny reklamních služeb poskytovaných dodavatelem žalobkyni oproti pořizovacím cenám shledal krajský soud dostatečným k závěru o zapojení žalobkyně do řetězce spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Nadto byla žalobkyni doměřena daň vyšší o 902 500 Kč. Již z této skutečnosti je zřejmé, že z vytvořeného řetězce profitovala.

[6] Krajský soud shledal správným také postup správce daně při stanovení tzv. referenčních cen. Správce daně zvolil při stanovení správná kritéria, která odpovídají taktéž kritériím, jež považovala za podstatná žalobkyně. V podrobnostech odkázal krajský soud na obsah zprávy o daňové kontrole, v níž správce daně obsáhle a přesvědčivě vysvětlil, jak při stanovení referenční ceny postupoval.

[7] Podle krajského soudu správce daně taktéž nepochybil, když žalobkyni nesdělil identitu nezávislých osob použitých při stanovení referenční ceny. Žalobkyně měla v daňovém řízení k dispozici dostatečné informace, aby mohla namítat eventuální nesrovnatelnost vybraných subjektů. Skutečnost, že žalobkyni nebyly sděleny konkrétní *„nezávislé osoby"*, nepředstavuje žádnou vadu správního řízení. Žalobkyni byly sděleny dostatečné údaje k tomu, aby mohla posoudit vhodnost zvolených nezávislých subjektů a současně aby nebylo zasaženo do práv jiných (referenčních) subjektů zpřístupněním údajů o jejich hospodaření.
[8] Konečně krajský soud neshledal, že by žalovaný nezákonně opomněl důkaz znaleckým posudkem, jak tvrdila žalobkyně. Žalovaný se naopak obsahem znaleckého posudku pečlivě zabýval a zdůvodnil, proč údaje obsažené v tomto důkazním prostředku nejsou relevantní pro stanovení referenční ceny v nyní projednávané věci.

[9] Krajský soud uzavřel, že žalovaný měl dostatečné podklady pro závěr, že žalobkyně byla zapojena do transakce osob jinak spojených podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů (tedy řetězce, jehož účelem bylo snížení daňového základu). Jelikož žalobkyně rozdíl cen sjednaných mezi těmito osobami uspokojivě nedoložila, došlo v souladu se zákonem ke zvýšení základu daně.

II. Kasační stížnost žalobkyně a obsah dalších podání

[10] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka") kasační stížnost, ve které jej navrhla zrušit z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[11] Stěžovatelka v první řadě uvádí, že v nyní projednávané věci vůbec nebyla prokázána existence řetězce vytvořeného čistě za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Judikatura Nejvyššího správního soudu, na niž odkazoval krajský soud, není přiléhavá na nyní projednávanou věc. Nejvyšší správní soud totiž rozhodoval v situaci, kdy součástí správního spisu byly důkazy z trestního řízení prokazující existenci účelově vytvořeného řetězce. Žádné takové důkazy správní spis v nyní projednávané věci neobsahuje. Nejvyšší správní soud tak nikdy nevyslovil závazný právní názor, že by k prokázání existence účelově vytvořeného řetězce postačilo pouze zjistit, že v řetězci došlo k mnohonásobnému navýšení ceny.

[12] Stěžovatelka dále namítá, že napadený rozsudek je vnitřně rozporný, neboť z něj není zjevné, zda v části právního posouzení krajský soud přejímá závěry žalovaného z napadeného rozhodnutí, nebo jen rekapituluje průběh správního řízení a obsah napadeného rozhodnutí žalovaného.

[13] Stěžovatelka dále uvádí, že v nyní projednávané věci nelze hovořit ani o tom, že by byla splněna podmínka, že cílem reklamních služeb bylo převážně dosáhnout snížení

základu daně anebo zvýšení daňové ztráty. Stěžovatelka měla v době realizace reklamy v obchodním rejstříku zapsány předměty činnosti související s automobilovým průmyslem. Primárním cílem reklamních služeb tak bylo skutečně poskytnout stěžovatelce reklamu, byly tedy pořízeny za účelem dosažení, zajištění či udržení příjmů. Samotným zavedením tohoto nákladu do účetnictví stěžovatelce žádný profit nevznikl.

[14] Stěžovatelka dále namítá, že správce daně pochybil při stanovení referenční ceny za reklamní služby. Nesouhlasí s tím, že údaje o daňových subjektech, o nichž správce daně zjišťoval údaje pro stanovení referenční ceny, jsou anonymizované, a stěžovatelka tak vůbec neví, o jaké subjekty se jedná. První podmínkou pro stanovení referenční ceny totiž je, že musí být cena stanovena mezi na sobě nezávislými subjekty. Stěžovatelka však nemá možnost rozporovat, že by se jednalo o nezávislé subjekty, neboť subjekty ze správního spisu nelze z důvodu jejich anonymizace identifikovat.

[15] Ani samotný proces určovaní ceny obvyklé mezi nezávislými subjekty podle stěžovatelky není správný. Správce daně totiž zjišťoval cenu obvyklou pouze za pronájem plochy vozidla na počátečním článku řetězce. Není zjevné, jakou část ceny určené správcem daně tvoří realizace reklamy a související služby. Stěžovatelka následně odkazuje na jiné případy poskytování obdobné reklamy na obdobných soutěžních vozidlech řešené žalovaným, v nichž sám žalovaný dospěl k mnohem vyšším referenčním cenám než v nyní projednávané věci.

[16] Stěžovatelka zopakovala, že žalovaný postupoval nezákonně, pokud formalisticky odmítl považovat důkazní prostředek, který předložila v řízení o odvolání, za znalecký posudek, ale z důvodu absence formálních náležitostí jej považoval pouze za odborné vyjádření. Žalovaný dále přednesl řadu obsahových výhrad, avšak nepřistoupil k provedení výslechu znalce k vysvětlení nejasností a nevyzval ani k doložení originálu znaleckého posudku. Dále postupoval žalovaný nezákonně, pokud se věcně vypořádal s obsahem znaleckého posudku, avšak neseznámil stěžovatelku se zjištěnými skutečnostmi podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Znalecký posudek měl přitom prokazovat, že cena za reklamní služby v nyní projednávané věci se nelišila od ceny, kterou by mezi sebou sjednaly nezávislé subjekty v běžných obchodních vztazích.

[17] Konečně vytýká stěžovatelka krajskému soudu rozpor v rozhodovací praxi, neboť v jiném rozsudku za obdobného skutkového stavu dospěl k závěru, že žalovaný dostatečně neprokázal, jaká část ze zjištěné ceny je cenou za reklamu a jaká část za související služby.

[18] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ve vztahu k namítané nesprávnosti aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů se závěry krajského soudu zcela ztotožňuje. Rovněž setrvává na odůvodnění svého rozhodnutí o odvolání a následném vyjádření k žalobě. Zásadně odmítá názor stěžovatelky ohledně tvrzené dezinterpretace judikatury Nejvyššího správního soudu týkající se aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů a režimu spojených osob. V daňovém řízení bylo totiž prokázáno neopodstatněné navýšení ceny reklamy nad rámec racionální ekonomické kalkulace. Cena za umístění reklamy u provozovatele vozidla Ing. P. na daném místě, na daném závodě a v daném čase byla realizována v ceně 20 000 Kč za závod, kdežto cena, která byla účtována stěžovatelce, jež byla koncovým článkem řetězce, byla ve výši 850 000 Kč za závod, a ve svém důsledku tak vedla k značnému snížení jejího základu daně.

[19] Námitku nejasnosti a vnitřní rozpornosti napadeného rozsudku žalovaný považuje za čistě účelovou. Za podstatné a zásadní v dané věci žalovaný považuje, že stěžovatelka směřovala významnou část svých výdajů (v porovnání s jejími výnosy) do reklamy za podmínek v obchodní praxi krajně neobvyklých, nelogických a zjevně přesahujících kritérium tržní přiměřenosti. A konečně ohledně námitky chybějící konkretizace parametrů objednané reklamy v písemných smlouvách uzavřených mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli žalovaný uvádí, že krajský soud toliko v bodě [32] napadeného rozsudku ve shodě se žalovaným uvádí, že správce daně mohl při stanovení referenční ceny zajistit pouze shodu s parametry reklamy, které byly známy.

[20] Žalovaný dále trvá na tom, že znalecký posudek předložený stěžovatelkou nebyl použitelný pro nyní projednávanou věc. Nesrovnával totiž srovnatelné údaje a nezávislé subjekty. Stejně tak pro nyní projednávanou věc není relevantní, zda byl znalecký posudek akceptován krajským soudem v jiné věci, neboť v jiné věci jistě relevantní být mohl. K námitce neseznámení se zjištěnými skutečnostmi podle § 115 odst. 2 daňového řádu žalovaný uvádí, že tato námitka je nepřípustná, neboť nebyla uplatněna v řízení o žalobě před krajským soudem.

[21] Konečně k námitce odlišné rozhodovací praxe krajského soudu žalovaný uvádí, že každý případ je individuální a že případ, na který odkazuje stěžovatelka, není srovnatelný s nyní projednávanou věcí. V první řadě v odkazovaném rozsudku krajský soud nerozporoval existenci řetězce podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, pouze měl za to, že žalovaný neprokázal mezi účastníkem řízení a jeho dodavatelem rozdíl v ceně oproti referenční ceně mezi nezávislými subjekty. Dále v odkazované věci došlo „pouze“ k 1,5 až 7,5násobnému navýšení cen oproti žalovaným určené referenční ceně. V nyní projednávané věci je navýšení více než dvacetinásobné, bez jakékoliv přidané hodnoty odpovídající tomuto navýšení.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[22] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[23] Kasační stížnost **není důvodná** [§ 110 odst. 1 in fine s. ř. s.].

[24] Podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů platí, že *liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl.*

[25] Podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů se *spojenými osobami 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.*

[26] Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30, vyslovil, že „*osobami spojenými ve smyslu ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních*

z příjmů se rozumí nejen osoby, které bezprostředně vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, ale „veškeré osoby", které se na řetězci obchodních transakcí směřujících ve svém důsledku k snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty podílely. (...) *Dikce ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů nedopadá ´jen a pouze´ na osoby, které skutečně a bezprostředně* (...) *vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.* (...) *Dopadá na všechny osoby, které se takového vztahu, ať již přímo nebo nepřímo, účastnily a profitovaly z něj."* (viz též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30 a č. j. 7 Afs 48/2013-31, ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 39/2014-48, ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013-27, či ze dne 29. 5. 2019, č. j. 2 Afs 131/2018-59). Okolností, ze které vyplývá vytvoření vztahu za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, je ekonomická iracionalita takového jednání, resp. absence jiného než daň zkracujícího motivu pro ten který vztah (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30, ze dne 22. 3. 2013, č. j. 5 Afs 34/2012-65, ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 39/2014-48, ze dne 18. 7. 2018, č. j. 6 Afs 129/2018-29).

[27] Povinnost prokázat naplnění podmínek pro aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů má správce daně. Tuto svou povinnost splní, pokud prokáže existenci obchodního řetězce, do kterého byl daňový subjekt zapojen, tedy že se přímo účastnil na právním vztahu osob jinak spojených a měl z něj prospěch (rozsudek Nejvyššího správního soudu z 29. 5. 2019, č. j. 2 Afs 131/2018-59). Ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů přitom nevyžaduje prokázání aktivního jednání všech subjektů a jednotící úmysl. Jeho účelem je zabránit nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů mezi jednotlivými poplatníky daně z příjmů a sankcionovat zneužití cenové spekulace v obchodních vztazích (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2013, č. j. 5 Afs 34/2012-65). Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013-27, je *„osobou podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 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. Není důvodná námitka stěžovatelky, podle níž neměla ze zapojení do řetězce žádný užitek. Podstatným zvýšením výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů si snížila základ daně, což je výhoda, kterou výslovně předvídá právě § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů."* (viz též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30 a č. j. 7 Afs 48/2013-31, ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 39/2014-48, ze dne 20 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013-27, či ze dne 29. 5. 2018, č. j. 2 Afs 131/2018-59). Je přitom logické, že půjde o výdaje „umělé", které fakticky slouží tomu, aby část příjmů unikla zdanění.

[28] Nejvyšší správní soud v nyní projednávané věci usnesením ze dne 2. 6. 2022, č. j. 2 Afs 113/2020-81 přerušil řízení, neboť druhý senát v řízení vedeném pod sp. zn. 2 Afs 132/2020 předložil rozšířenému senátu k posouzení otázku, jejíž řešení mohlo být podstatné pro rozhodnutí v nyní projednávané věci. Rozšířený senát o této otázce rozhodl usnesením ze dne 31. 10. 2023, č. j. 2 Afs 132/2020-63, tak, že se věc vrací druhému senátu. Uvedl, že ve fázi, ve které byla věc postoupena k rozhodnutí rozšířenému senátu, nebylo zjevné, zda je sporná otázka relevantní pro rozhodnutí v postupované věci.

[29] Protože odpadla překážka, pro kterou bylo řízení o kasační stížnosti proti napadenému rozsudku přerušeno, rozhodl předseda senátu podle § 48 odst. 6 s. ř. s. o tom, že se v řízení pokračuje.

[30] Rozšířený senát v podstatě dospěl k závěru, že v judikatuře Nejvyššího správního soudu neexistuje rozpor v tom, zda k prokázání existence spojených osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů postačuje závěr o mnohonásobném navýšení ceny v řetězci bez adekvátní protihodnoty. K takovému závěru totiž dle rozšířeného senátu Nejvyšší správní soud v žádném z předložených rozhodnutí nedochází. Tato právní otázka je přesto podstatná pro nyní projednávanou věc. Stěžovatelka totiž v kasační stížnosti namítá, že právě k tomuto závěru dospěl krajský soud na základě nesprávné interpretace rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, a tím zatížil své rozhodnutí nezákonností, neboť nesprávně právně věc posoudil.

[31] Tato námitka by přitom mohla být důvodná, neboť jak Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67, „*předpokladem úpravy základu daně podle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, je zjištění, že se jedná o vztah mezi spojenými osobami. Až poté, co správce daně unese důkazní břemeno ve vztahu k této podmínce, může přikročit k posuzování, zda se ceny sjednané mezi spojenými osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Závěr o tom, že účastníci právního vztahu jsou osobami jinak spojenými ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 citovaného zákona, proto nelze dovozovat toliko ze skutečnosti, že v posuzovaném případě existuje rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou.*“

[32] Nejvyšší správní soud po detailním přezkumu odůvodnění napadeného rozsudku, kasační stížnosti a žaloby, která vymezila rozsah přezkumu napadeného rozhodnutí žalovaného krajským soudem, dospěl k závěru, že stěžovatelčina námitka je částečně důvodná, avšak nemůže být důvodem pro zrušení napadeného rozsudku. Stěžovatelka má pravdu v tom, že krajský soud nesprávně interpretoval závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 92/2013-27. Nejvyšší správní soud totiž v něm rozhodoval za situace, kdy o existenci řetězce spojených osob neměl pochybnosti, a to na základě závěrů trestního řízení. Podklady z trestního řízení přitom byly předmětem dokazování i v daňovém řízení. Ani teoretická východiska, na kterých Nejvyšší správní soud vystavěl své závěry v citovaném rozsudku, neodpovídají interpretaci krajským soudem. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku uvedl, že „*ve své rozhodovací činnosti (např. v rozsudku ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31) dospěl* (...) *k závěru, že za účelem aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je nutné kladně odpovědět na dvě otázky: 1) Šlo o spojení osob ve smyslu zákona o daních z příjmů? 2) Prokázal správce daně, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek?*“

[33] Ve skutečnosti tak v citovaném rozsudku č. j. 9 Afs 92/2013-27 respektoval judikaturní linii, že prokázání existence spojených osob a rozdíl v cenách sjednaných mezi těmito osobami oproti cenám sjednaným mezi nezávislými subjekty jsou dvě samostatné podmínky nezbytné k možnosti úpravy základu daně z příjmů podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Tato judikaturní linie byla doplněna již citovaným rozsudkem č. j. 1 Afs 109/2021-67 v tom směru, že existence mnohonásobného navýšení ceny může být (a zpravidla bude) prvotním vodítkem ke zkoumání existence spojených osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, avšak musí k němu přistoupit ještě další okolnosti tak, aby v souhrnu bylo dostatečně prokázáno, že cílem spojení osob došlo bylo převážně snížení základu daně z příjmů. Jak se uvádí v bodě 42 *in fine* citovaného

rozsudku, pokud by totiž daňový subjekt cenu skutečně uhradil a současně nebylo prokázáno, že by se mu finanční prostředky určitým způsobem vracely zpět, postrádalo by zaplacení předražené služby pouze za účelem uplatnění vyšších výdajů jakoukoliv racionalitu, neboť by bylo finančně nevýhodné (daňový subjekt by na reklamu vynaložil více prostředků, než o kolik si následně snížil daňové zatížení).

[34] Nejvyšší správní soud však neshledal, že by nesprávná interpretace judikatury Nejvyššího správního soudu měla být důvodem pro zrušení napadeného rozsudku krajského soudu. Správní orgány totiž nezaložily svůj závěr o existenci spojených osob čistě na prokázání mnohonásobného navýšení ceny mezi jednotlivými články řetězce ani na rozdílu ceny, za kterou byla služba poskytnuta stěžovatelce, oproti cenám mezi nezávislými subjekty. Jak shrnul krajský soud v bodě [24] napadeného rozsudku, správce daně postavil svůj závěr o spojených osobách na celé řadě okolností (způsob uzavírání obchodu, obsah smluv atd.). To, že pro krajský soud bylo klíčovým faktorem navýšení ceny a dalšími okolnostmi se nezabýval, tak není rozhodné pro hodnocení správnosti závěrů žalovaného, neboť napadené rozhodnutí žalovaného není čistě na navýšení ceny založeno. Zároveň to, že krajský soud nehodnotil další okolnosti, na nichž žalovaný postavil svůj závěr o existenci spojených osob, nemůže způsobit nezákonnost napadeného rozsudku, neboť v první řadě žalobkyně neučinila tyto okolnosti předmětem sporu v žalobě.

[35] Stěžovatelka v žalobě zcela obecně uvedla, že žalovaný neprokázal že se účastnila správcem daně určeného řetězce a profitovala z něj. Z bodů [5] i [6] žaloby je přitom zjevné, že její argumentace zcela zjevně míří právě na skutečnost, že z řetězce spojených osob neprofitovala. Stěžovatelka tak vůbec nerozporuje, že by okolnosti, z nichž žalovaný existenci řetězce spojených osob dovodil, byly nedostačující k takovému závěru. Krajskému soudu tak přezkum těchto okolností ani „neležel na stole“. Bylo by neúčelné zrušit rozsudek krajského soudu kvůli jeho nesprávnému právnímu názoru za situace, kdy otázka, kterou měl hodnotit jinak, ani nemohla být předmětem soudního přezkumu, jelikož nebyla v žalobě namítána a nejde o otázku, kterou by se krajský soud byl povinen zabývat z úřední povinnosti. Po zrušení a vrácení věci by totiž krajský soud mohl být zavázán pouze k tomu, aby vyslovil právní závěr, že zde byly i další okolnosti, na nichž žalovaný založil závěr o existenci jinak spojených osob, avšak nemohl by posoudit vliv těchto okolností na unesení důkazního břemene žalovaným, neboť žalobkyně vliv těchto okolností na unesení důkazního břemene nerozporuje.

[36] Ze stejného důvodu jsou kasační námitky stěžovatelky, kterými rozporuje jednotlivé okolnosti, v nichž správce daně viděl další důvody pro závěr o existenci jinak spojených osob vedle samotného mnohonásobného navýšení ceny v řetězci, z nichž žalovaný dovodil zapojení stěžovatelky do řetězce těchto osob, nepřípustné podle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[37] Pouze stručně Nejvyšší správní soud uvádí, že námitku stěžovatelky, že adekvátní protihodnotou byly reklamní služby poskytnuté společností DG Advantage, považuje za účelovou. Z odůvodnění napadeného rozsudku je zjevné, že krajský soud mnohonásobným navýšením ceny „bez adekvátní protihodnoty“ myslí, že došlo k podstatnému navýšení ceny za reklamní služby mezi společností Mount Futapu, DG Advantage a následně stěžovatelkou, aniž by hodnota přidaná k plnění těmito společnostmi tak dramatickému nárůstu ceny odpovídala. Argumentace krajského soudu tedy nespočívá v tvrzení, že by

stěžovatelce nebylo poskytnuto žádné protiplnění, nýbrž v tom, že sjednaná cena protiplnění je v příkrém nepoměru s cenou, která by v daných poměrech byla obvyklá.

[38] Stejně tak považuje Nejvyšší správní soud za účelovou námitku stěžovatelky vztahující se k neurčitosti a nesrozumitelnosti odůvodnění napadeného rozsudku v bodě [24]. Z tohoto bodu je zjevné, že krajský soud pouze rekapituluje skutkové závěry učiněné v daňovém řízení, aby na nich pak mohl stavět vlastní argumentaci.

[39] K námitce, že stěžovatelka se obchodního řetězce „Ing. P. → Mount Futapu → DG Advantage → stěžovatelka“ neúčastnila převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, jak je předvídáno v § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, postačí odkaz na již zmíněnou ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, že v případě, že dojde v řetězci k mnohonásobnému navýšení ceny, je již samotná výše výdaje, o kterou si koncový článek upraví základ daně, výhodou předvídanou v tomto ustanovení. Nejvyšší správní soud přitom nezpochybňuje, že stěžovatelka vynaložila výdaje za reklamu, která jí skutečně byla poskytnuta a která bezpochyby obecně vzato může být daňově účinným výdajem.

[40] Podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů však nemusí být snížení základu daně výlučným cílem rozdílu v ceně mezi jinak spojenými subjekty oproti cenám mezi nezávislými subjekty – postačí, že je takový rozdíl cílem převážným. Nejvyšší správní soud opakovaně odkazuje na shora zmíněnou judikaturu, podle níž o „převaze“ cíle spočívajícího v získání daňové výhody může svědčit právě citelné navýšení ceny ve spojení s dalšími okolnostmi obchodování, z nichž je zjevné, že žádné jiné vysvětlení než spojení osob za účelem získání daňové výhody (tedy např. ani podnikatelská chyba či lhostejnost daňového subjektu) nemůže odůvodnit vzniklý rozdíl.

[41] V nyní projednávané věci tak Nejvyšší správní soud považuje za klíčovou kasační argumentaci, kterou stěžovatelka rozporuje způsob stanovení referenční ceny. Tato otázka je podstatná pro samotný závěr o existenci jinak spojených osob, ale i pro stanovení částky, o kterou měl být stěžovatelce upraven základě daně, a v konečném důsledku tak i pro závěr o správnosti výše doměřené daně.

[42] K samotnému určení referenční ceny mezi nezávislými subjekty Nejvyšší správní soud uvádí, že neshledává v postupu správce daně pochybení. Správce daně zjišťoval referenční cenu u řady daňových subjektů, kterým byly poskytovány reklamní služby buď přímo na stejných závodech jako stěžovatelce, nebo na závodech stejného okruhu (MMČR) ve stejném roce (2011). Reklamní služby byly dále poskytovány na vozech stejných (Mitsubishi Lancer Evo IX) nebo srovnatelných s vozem, na němž byla umístěna reklama stěžovatelky. Správce daně taktéž ověřil, že se cena za reklamu neodlišuje v závislosti na prestiži jezdce vozidla, neboť v jednom z případů operovala vozidlo Mitsubishi Lancer Evo posádka, která se v průběhu roku umisťovala v závodech na předních příčkách. Správce daně dále rozlišoval smlouvy o poskytování reklamy, v nichž byl předmětem plnění pouze pronájem reklamní plochy, a smlouvy, a v nichž bylo součástí poskytování služeb zajištění výtisku loga a jeho umístění na vozidlo. V případech, kdy nebylo zjevné, že zajištění loga a umístění na vozidlo bylo součástí reklamních služeb, připočetl k ceně za reklamní služby částku, která dle jeho vlastního zjištěného odhadu představuje cenu za zajištění výtisku loga a umístění na vozidlo (viz protokol o ústním jednání ze dne 13. 7. 2015,

č. j. 1380089/15/3311-60561-701562). Takové jednání je přitom ve prospěch daňového subjektu, protože odhad ceny za zajištění a umístění loga na vozidlo tímto způsobem mohl být připočten i k ceně za reklamní služby sjednané mezi nezávislými subjekty, přestože byly tyto služby v ceně zahrnuty, avšak z obsahu smlouvy to nebylo zjevné. Veškeré podklady, z nichž je možné ověřit jednotlivé aspekty, na jejichž základě správce daně určoval referenční cenu, jsou přitom dostupné ve správním spise, byť v anonymizované podobě.

[43] Nedůvodná je tak námitka stěžovatelky, že ze stanovené referenční ceny není zjevné, zda se jedná o cenu za pronájem reklamní služby, anebo za služby související s realizací samotné reklamy. Správce daně totiž ve prospěch stěžovatelky stanovil referenční cenu jako součet všech složek reklamní služby – od pronájmu reklamní plochy přes zajištění loga až po jeho umístění na závodní vozidlo.

[44] Důležité je, že stanovení referenční ceny je stále kvalifikovaným odhadem. K jeho provedení musí být použity srovnatelné údaje, stále však referenční cena nepředstavuje částku, kterou by nebylo možné překročit, neboť vždy existuje určitá míra nejistoty ohledně způsobu jejího stanovení a s tím související rozptyl způsobený potenciálními intervenujícími proměnnými, které správce daně není schopen předvídat. V případě stěžovatelky se však cena sjednaná za reklamní služby mezi ní a DG Advantage od správcem daně stanovené referenční ceny liší o 1600 % s výjimkou ceny za reklamu na Barum Rallye Zlín, kde se však stále liší o 750 %. Při takovém rozdílu je riziko, že by byl rozdíl v cenách způsoben statistickou chybou, zanedbatelné.

[45] Nedůvodná je taktéž námitka porušení § 5 daňového řádu. K samotnému riziku zkreslení údajů o referenčních cenách, případně aspektům, na nichž správce daně založil srovnatelnost ceny referenčních subjektů s cenami za reklamní služby poskytnuté stěžovatelce, Nejvyšší správní soud opakuje, že všechna tvrzení správce daně jsou důkazně podložena a tyto důkazy měla stěžovatelka v daňovém řízení k dispozici. Jednou anonymizovanou částí v těchto důkazech jsou přitom identifikační údaje jednotlivých společností. Obsah smluv, včetně období, závodů, vozidel, jezdců a cen, kterými byly jednotlivé právní vztahy specifikovány, je z předložených důkazních prostředků jasně zjistitelný. K žádnému zkreslení či fabulaci těchto aspektů tak dojít nemohlo.

[46] Nejvyšší správní soud dále shledal, že část kasačních námitek vztahujících se ke správnosti stanovení referenční ceny za reklamní služby mezi referenčními subjekty je nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s. První takovou námitkou je, že z důvodu anonymizace smluv mezi referenčními subjekty zamezil správce daně stěžovatelce v možnosti namítat, že referenční subjekty ve skutečnosti nejsou nezávislé, takže ceny mezi nimi sjednané nelze použít pro výpočet referenční ceny podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. V žalobě stěžovatelka velmi obecně namítala, že „údaje typu DS 1 až DS 14“ nejsou schopny dostatečně prokázat správný postup při stanovení referenční ceny. Stěžovatelka dále pokračovala tvrzením, že z předložených smluv není zjevné, zda jsou referenční subjekty, mezi kterými správce daně zjišťoval cenu za reklamní služby, srovnatelné s obchodním případem stěžovatelky. Konečně stěžovatelka tvrdila, že údaje uvedené ve zprávě o daňové kontrole si mohl správce daně účelově vytvořit. Námitka, že správce daně nezákonně anonymizoval referenční subjekty, a že tedy stěžovatelka nemůže ověřit, zda jsou skutečně nezávislé, zkrátka v žalobě obsažena není. Jako námitka v kasační stížnosti je proto nepřípustná.

[47] Stejně tak je nepřípustná kasační námitka, že správce daně určil referenční cenu v jiných řízeních, ale za srovnatelných podmínek odlišně než v nyní projednávané věci, a s tím související námitka, že správce daně nemohl referenční cenu určit správně, neboť na základě těchto informací z jiných řízení je zjevné, že stanovená referenční cena neodpovídá prestiži jednotlivých závodů, na nichž byly reklamní služby poskytovány. Takové námitky se v žalobě taktéž nenachází, proto jsou nepřípustné podle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[48] K obsahu znaleckého posudku Ing. Hálka předloženého stěžovatelkou v odvolacím řízení Nejvyšší správní soud pouze stručně uvádí, že důvody, pro které nebyl znalecký posudek shledán relevantním pro zpochybnění správcem daně stanovené referenční ceny, jsou uvedeny v bodech [20] až [33] napadeného rozhodnutí žalovaného a stejně tak v bodech [36] až [38] napadeného rozsudku. Z nich je zjevné, že znalecký posudek byl žalovaným akceptován jako důkazní prostředek, byť nikoliv jako znalecký posudek, ale jako odborné vyjádření. Zároveň je z nich zjevné, že žalovaný podrobně zdůvodnil, proč se aspekty stanovení referenční ceny v předloženém důkazním prostředku liší od aspektů projednávané věci (odlišné období, v němž byly reklamní služby poskytovány, nesrovnatelný typ poskytovaných služeb, nesrovnatelné závody, na nichž byly služby poskytovány, neurčitý způsob stanovení velikosti reklamního loga, pro něž byla cena odhadována).

[49] Stěžovatelka na tuto argumentaci žalovaného v žalobě vůbec nereagovala a poukazuje pouze na formalismus při odmítnutí předloženého důkazního prostředku jako znaleckého posudku. Stejně tak v kasační stížnosti na tyto výhrady žalovaného stěžovatelka nereaguje s poukazem na skutečnost, že se v jí dostupné verzi napadeného rozhodnutí takové výhrady nenachází. Nejvyšší správní soud však ověřil, že výše uvedená argumentace žalovaného, tedy argumentace týkající se neporovnatelnosti správcem daně stanovené referenční ceny s cenou stanovenou znaleckým posudkem, je obsažena v napadeném rozhodnutí, které je přílohou žaloby zaslané krajskému soudu stěžovatelkou. K námitce formalismu při hodnocení důkazu postačí stručně uvést, že ze žaloby ani z kasační stížnosti není zjevné, jak by mělo neakceptování důkazu jako znaleckého posudku, nýbrž „toliko“ jako odborného vyjádření zasáhnout do veřejných subjektivních práv stěžovatelky, byl-li podstatou hodnocení důkazu jeho obsah a relevance jím uváděných skutečností.

[50] Rovněž k námitce, že v jiném řízení před krajským soudem byl znalecký posudek Ing. Hájka shledán relevantním, stačí ve shodě se žalovaným uvést, že závěry žalovaného v napadeném rozhodnutí nebrání tomu, aby v jiném řízení, v němž jsou okolnosti poskytování reklamní služby srovnatelné s podmínkami, za nichž odhadoval cenu znalecký posudek, byl tento důkazní prostředek shledán relevantním k prokázání či zpochybnění referenční ceny.

[51] K námitce, že stěžovatelka nebyla poučena o zjištěných skutečnostech podle § 115 odst. 2 daňového řádu, musí dát Nejvyšší správní soud za pravdu žalovanému, že je rovněž nepřípustná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Nebyla obsažena v žalobě proti napadenému rozhodnutí, ač ji stěžovatelka mohla uplatnit, neb o průběhu řízení před žalovaným měla (nejen) z tohoto rozhodnutí dostatek informací; tuto námitku tedy nemůže nyní zohlednit ani Nejvyšší správní soud.

[52] Konečně k námitce rozporu v rozhodovací praxi krajského soudu Nejvyšší správní soud pouze stručně poukazuje na skutečnost, že rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 9. 4. 2020, č. j. 62 Af 18/2018-53, byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2020, č. j. 4 Afs 125/2020-61. Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku dospěl na rozdíl od krajského soudu k závěru, že žalovaný stanovil referenční cenu dostatečně spolehlivě. Relevance této kasační námitky tak zjevně bez dalšího odpadá, aniž by bylo třeba hodnotit konkrétní přenositelnost závěrů krajského soudu v jiném řízení na nyní projednávanou věc, v níž se skutkové okolnosti mohly lišit.

IV. Závěr a náklady řízení

[53] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil a neshledal ani vadu, k níž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

[54] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému nevznikly náklady nad rámec úřední činnosti.

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

V Brně dne 27. listopadu 2023

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu