



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **INTEC s. r. o.**, se sídlem Divnice 88, Slavičín, zast. Mgr. Denisou Šmídovou, advokátkou se sídlem Koblížná 53/24, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 4. 2016, č. j. 16954/16/5200-11434-701858, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 8. 2018, č. j. 62 Af 67/2016 - 88,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá**.
- II.** Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný (dále „stěžovatel“) se kasační stížností domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí specifikované tamtéž. Stěžovatel jím změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Luhačovicích (dále „správce daně“) ze dne 27. 3. 2012, č. j. 19321/12/304971701172, kterým byla stěžovatelce doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 1 900 000 Kč a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně v částce 380 000 Kč, a to tak, že doměřená daň činí 1 866 750 Kč a penále 373 350 Kč.

[2] Ve věci jsou sporné náklady žalobkyně na reklamy umístěné na závodních vozidlech během automobilových závodů ADMIRAL RALLY VYŠKOV, HERKUL RALLY PŘÍBRAM, AZ PNEU RALLY JESENÍK a PARTR RALLY VSETÍN v celkové částce 10 000 000 Kč.

[3] Správce daně uvedené náklady vyloučil z daňově uznatelných proto, že žalobkyně neprokázala, že se uskutečnily tak, jak bylo deklarováno na fakturách dodavatele DG Advices s. r. o. Svůj závěr opřel o formální nedostatky předložených dokladů (odlišný počet automobilů, na kterých měla být reklama umístěna, podle smluv a faktur) a o rozpory ve smluvních vztazích v jednotlivých člancích dodavatelského řetězce AUTOGRAF, a. s. (případně K. I. T. Racing CS, s. r. o., NSS nicméně nechává stranou spor o to, která z těchto společností v tom kterém případě

v řetězci figurovala, neboť je pro posouzení nynější věci irelevantní) – VITANIX VIN EKOLOGIE s. r. o. – DG Advices s. r. o. – žalobkyně jako koncový odběratel (rozpory se týkaly rozsahu ploch určených k realizaci reklamy a oprávnění jednotlivých společností v řetězci tyto plochy dále pronajmout za účelem umístění reklamy). Tomuto hodnocení přisvědčil také stěžovatel ve svém prvním rozhodnutí ze dne 12. 3. 2013, č. j. 8120/13/5000-14201-701858.

[4] Uvedené rozhodnutí stěžovatele bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 25. 8. 2014, č. j. 62 Af 34/2013 - 78, a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Kasační stížnost stěžovatele proti tomuto rozsudku byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014 - 46. Správní soudy dospěly k závěru, že správce daně a stěžovatel nepřipustně rozšířili důkazní břemeno žalobkyně. V řízení bylo nesporné, že žalobkyně fakturované služby objednala, služby byly realizovány a uhrazeny. Za této situace jí nebylo možné klást k tíži uvedené formální nedostatky dokladů a rozpory v rámci smluvních ujednání v dodavatelském řetězci.

[5] Vzhledem k okolnostem věci se pozornost finančních orgánů měla soustředit na to, zda náklady na reklamní služby mohly objektivně přispět (či se žalobkyně mohla objektivně domnívat, že přispějí) k udržení či zvýšení příjmů z jejího podnikání a zda sjednaná odměna nebyla vzhledem k poměrům na trhu natolik zjevně vyšší než cena obvyklá, že by žalobkyně musela s ohledem na svoje znalosti a schopnosti její nepřiměřenost rozpoznat. V dodavatelském řetězci totiž došlo k enormnímu navýšení ceny za poskytnuté služby; například za pronájem reklamní plochy na vozidle na RALLY VYŠKOV fakturovala společnost AUTOGRAF, a. s., společností VITANIX VIN EKOLOGIE s. r. o. částku 55 000 Kč (dle novějších nerozporovaných zjištění stěžovatele se jednalo o částku za dvě vozidla, pozn. 9. senátu), ta však dále za pronájem reklamní plochy a zpracování a umístění reklamy na vozidle na stejném závodě fakturovala DG Advices s.r.o. částku 6 855 600 Kč; v ostatních případech tomu bylo podobně. Finanční orgány se souvisejícím okolnostem věnovaly pouze okrajově, což nebylo dostatečné. Bylo třeba objasnit, zda existuje racionální a ve vztahu k tržní přiměřenosti obhajitelné vysvětlení pro tento postup a následnou akceptaci cen v řádu milionů Kč žalobkyní.

[6] V nynější fázi věci je podstatou sporu otázka, zda byly naplněny podmínky k úpravě základu daně podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), tedy o rozdíl mezi cenou sjednanou mezi jinak spojenými osobami a cenou obvyklou v běžných obchodních vztazích.

[7] Stěžovatel v dalším řízení konstatoval, že cena za reklamu v celkové výši 10 000 000 Kč je enormní a zcela zřejmě přesahující kritérium tržní přiměřenosti. Reklama mohla reálně působit pouze 4 dny v září a 4 dny v říjnu 2010, a to pouze na osoby sledující automobilové závody. Při jízdě vozidla navíc nejsou reklamní loga rozeznatelná a jakýkoli jejich účinek na potenciální zákazníky je negován. Z použitého loga „INTEC s.r.o. realitní činnost“ nelze automaticky a jednoznačně dovodit spojitost právě se žalobkyní, neboť propagovaný název nebo jeho odvozeniny má v obchodním jménu řada společností, jak vyplývá z obchodního rejstříku.

[8] Žalobkyně představovala koncový článek řetězce podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5. zákona o daních z příjmů a uvedené právní vztahy vytvořila převážně za účelem snížení základu daně. V dodavatelském řetězci došlo k navýšení ceny nad rámec jakékoli ekonomické kalkulace, a to u společnosti VITANIX VIN EKOLOGIE s. r. o., která byla pro správce daně nekontaktní, na konci roku 2010 byla zrušena s likvidací a o necelý rok později vymazána z obchodního rejstříku z důvodu zamítnutí insolvenčního návrhu pro nedostatek majetku.

pokračování

Mnohonásobné navýšení cen pak postupem v řetězci umožnilo žalobkyni uplatnit v rámci daňově účinných nákladů uměle nadhodnocenou cenu. Účelovost transakce podtrhuje, že ceny nebyly upraveny poté, co došlo ke snížení rozsahu plnění (zde stěžovatel naráží na rozpor v počtu automobilů dle smluv a faktur), a že sjednaná cena nebyla smluvně vázána na žádný z podstatných parametrů, smlouvy byly zcela strohé. Žalobkyně měla stejného daňového poradce jako K. I. T. Racing CS s. r. o., muselo jí tedy být zřejmé, za jakou cenu byly reklamní služby poskytnuty v tomto článku řetězce.

[9] Jako obvyklou cenu sjednanou mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích stěžovatel vyhodnotil cenu fakturovanou společností K. I. T. Racing CS s. r. o. společností VITANIX VIN EKOLOGIE s. r. o., která činila 35 000 Kč na jeden závod (rally) a jedno vozidlo a která tedy byla podstatně odlišná od cen akceptovaných žalobkyní.

[10] Žalobkyni podle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, vyzval k vyjádření se k výše uvedeným skutečnostem. Dále ji s odkazem na § 92 odst. 4 daňového řádu ve spojení s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů vyzval k doložení rozdílu mezi cenou sjednanou mezi spojenými osobami a cenou obvyklou a upozornil, že pokud nebude rozdíl uspokojivě doložen, bude o něj upraven základ daně (§ 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů). Žalobkyně na výzvu reagovala, stěžovatel nicméně dospěl k závěru, že se jí uvedený rozdíl nepodařilo uspokojivě doložit. Základ daně proto upravil tak, jak je uvedeno výše.

[11] Krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele proto, že neunesl důkazní břemeno ohledně podmínek k aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Podle jeho hodnocení stěžovatel neprokázal, že řetězec subjektů, na jehož konci stála žalobkyně, je řetězcem ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5. zákona o daních z příjmů (tj. že se jedná o spojené osoby proto, že právní vztah mezi sebou vytvořily převážně za účelem snížení základu daně), ani že cena, za niž žalobkyně reklamní služby nakoupila, vykazuje rozdíl od ceny obvyklé. Teprve pokud by tyto závěry opřel o dostatečná skutková zjištění, připadalo by v úvahu, aby žalobkyně rozdíl mezi sjednanou a obvyklou cenou vysvětlila a případně došlo k úpravě základu daně.

[12] Stěžovatel vzal za cenu obvyklou cenu sjednanou mezi K. I. T. Racing CS s. r. o. a VITANIX VIN EKOLOGIE s. r. o., podle krajského soudu však předmět plnění neporovnával s plněním poskytnutým žalobkyni, a to zejména v tom směru, zda zahrnuje konkrétní pronájem plochy na konkrétním závodě, včetně propagace žalobkyně umístěním loga a jeho výskytu po dobu konání závodu. Závěr, že právě cena sjednaná v tomto článku řetězce je cenou obvyklou za propagaci na automobilových závodech tohoto typu, se neopírá o žádná objektivní kritéria, nebyly srovnány ceny za umístění reklam na stejných automobilových závodech. Žalobkyně opodstatněně namítá rozpor s judikaturou Nejvyššího správního soudu, dle jejíchž závěrů je ke zjištění ceny obvyklé nejprůhodnější porovnávací metoda spočívající ve výběru vhodného vzorku subjektů vykonávajících podnikatelskou činnost za stejných nebo alespoň obdobných podmínek. Stěžovatel žádné takové kroky nepodnikl a obvyklou cenu vůbec nezjišťoval.

[13] Smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a jejím dodavatelem DG Advices s. r. o. krajský soud nehodnotil jako strohé a nekonkrétní. Je věcí žalobkyně, jak má upraveny své smluvní vztahy, a stěžovatel ani nezkoumal, jaká je běžná smluvní praxe. Pokud jde o nesrovnalosti mezi smlouvami a fakturami (rozdílné počty vozidel, na kterých měla být reklama umístěna), tak krajský soud i Nejvyšší správní soud již v prvních rozsudcích vydaných v této věci uzavřely, že nelze vyloučit, že k těmto pochybením došlo pouze v důsledku nepozornosti smluvních stran a hodnotil je tedy jako formálního charakteru.

[14] Stěžovatel poukazoval také na to, že DG Advices s. r. o. měla na RALLY VYŠKOV v pronájmu plochu pouze jednoho vozidla, žalobkyni však fakturovala částku za pronájem reklamní plochy na dvou vozidlech. K tomu krajský soud uvedl, že pokud služby nemohly být reálně poskytnuty deklarovaným dodavatelem, ale zřejmě je realizoval subjekt jiný, nebylo namístě aplikovat § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5. zákona o daních z příjmů, ale postupovat podle § 24 odst. 1 téhož zákona, podle kterého se náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

[15] Závěr o existenci spojených osob stěžovatel opíral i o to, že žalobkyně a K. I. T. Racing CS s. r. o. mají stejného daňového poradce. Daňový poradce je však vázán mlčenlivostí, proto z této skutečnosti dle soudu nelze bez dalšího dovozovat spojení jeho klientů. Totožnosti plnění poskytovaného K. I. T. Racing CS s. r. o. a DG Advices s. r. o. se stěžovatel nevěnoval, jak již bylo uvedeno.

II. Obsah kasační stížnosti

[16] Stěžovatel má za to, že závěr krajského o neprokázání podmínek k aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5. zákona o daních z příjmů je v přímém rozporu s prvním rozsudkem Nejvyššího správního soudu v této věci, sp. zn. 8 Afs 144/2014. Je naprosto zřejmé, že Nejvyšší správní soud vůbec nepochyboval o tom, že v řetězci subjektů došlo k enormnímu navýšení ceny za poskytnuté služby. Stěžovatele následně zavázal k objasnění, zda existuje racionální a ve vztahu k tržní přiměřenosti objasnitelné vysvětlení pro takové navýšení, což stěžovatel provedl.

[17] Dále oponuje závěru krajského soudu, dle kterého nezkoumal předměty plnění poskytnutá K. I. T. Racing CS s. r. o. a DG Advices s. r. o. Na stranách 10 a 11 rozhodnutí popsal a vyhodnotil jednotlivé smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a DG Advices s. r. o. Krajský soud hodnocení smluv neakceptoval s poukazem na zásadu smluvní volnosti, stěžovatel však trvá na tom, že se popsané okolnosti vymykaly běžnému jednání smluvních stran (smlouvy byly strohé a cena nebyla vázána na žádné podstatné parametry). Konkrétní rozsah plnění stěžovatel posuzoval také na základě svědecké výpovědi jednatele DG Advices s. r. o.

[18] Ze spisového materiálu vyplývá, že správce daně zjišťoval všechny okolnosti, které se týkaly sporných plnění, neomezil se pouze na žalobkyni a jejího dodavatele, ale prověřoval věc v celém dodavatelském řetězci. Za tímto účelem provedl výslech svědka Davida Gintera (který pro K. I. T. Racing CS s. r. o. prováděl polep automobilů), na základě místního šetření a mezinárodního dožádání zajistil smlouvy mezi společnostmi v jednotlivých člancích řetězce. Ze smluv je patrný předmět plnění (viz str. 18 rozhodnutí o odvolání) a vyplývá z nich, že VITANIX VIN EKOLOGIE mnohonásobně navýšila cenu plnění. Když potom na str. 20 rozhodnutí uvedl, že v tomto případě považuje za cenu obvyklou cenu sjednanou mezi K. I. T. Racing CS s. r. o. a VITANIX VIN EKOLOGIE s. r. o., tj. cenu za obdobný předmět smlouvy ve vztahu k jednomu závodu (rally) a jedno vozidlo, nelze mít v kontextu odůvodnění pochybnosti o použití uvedeného termínu.

[19] Ze stran 11 až 22 rozhodnutí, které jsou rekapitulovány v kasační stížnosti a shrnuty výše v bodech [6] – [9] tohoto rozsudku, je dle názoru stěžovatele zřejmé, že se problematikou zabýval důsledně.

pokračování

[20] Namítá, že postupoval v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Odkaz krajského soudu na rozsudky ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 - 105, č. 1852/2009 Sb. NSS, a ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 - 81, č. 2548/2012 Sb. NSS, považuje za nepřiléhavý. V odkazovaných rozsudcích sice šlo o problematiku obvyklých cen, ovšem ve zcela odlišných případech (pronájem nemovitostí). Problematiku cen reklamních služeb v řetězci jinak spojených osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5. zákona o daních z příjmů Nejvyšší správní soud řešil např. v rozsudcích ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 39/2014 - 48, a ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013 - 27, ze kterých stěžovatel vycházel a odkazoval na ně v napadeném rozhodnutí. V souladu s požadavky této judikatury volil takové prostředky, které by umožnily stanovit částku odpovídající situaci žalobkyně, a jako obvyklou cenu určil tu, které předcházela umělému navýšení v řetězci. Nebyla tedy použita první cena v řetězci, ale ta, která se týkala obdobných smluvních vztahů (shodné závody, místo a čas) a která byla pro žalobkyni nejvýhodnější (cena sjednaná mezi VITANIX VIN EKOLOGIE s. r. o. a AUTOGRAF, a. s., ve stejném článku řetězce však u jiných závodů byla nižší, pozn. NSS). Pokud by stěžovatel vycházel z porovnání cen koncových zákazníků, jak požadovala žalobkyně a jak vyplývá z rozsudku krajského soudu, nezjistil by cenu obvyklou, ale cenu deformovanou, neboť v případě reklam na automobilových závodech finanční orgány opakovaně zjistily enormní navýšování ceny.

[21] Ke kritice krajského soudu týkající se závěru o existenci řetězce jinak spojených osob podotýká, že jej nestavěl pouze na totožnosti daňového poradce. Opřel jej o skutečnosti, které sdělil zástupce žalobkyně a ze kterých je zjevné, že měl povědomí o relevantních informacích. Související část odůvodnění je navíc reakcí na odvolací argumentaci žalobkyně, která uvedla, že ona i její zástupce složitě zjišťovali, jak realizace reklamy probíhala, a snažila se zajistit důkazní prostředky, které se však týkaly třetích osob a které si mohl opatřit pouze správce daně. Není ani pravda, že by stěžovatel v této souvislosti vycházel pouze z místních šetření, kterým byl daňový poradce přítomen; rozvedl úvahy, jak se daňový poradce mohl dozvědět o relevantních skutečnostech.

[22] Konečně závěr krajského soudu, podle kterého měla zjištění ohledně reklamy na RALLY VYŠKOV (dle hodnocení stěžovatele nemohl plnění realizovat deklarovaný dodavatel) vést k neuznání deklarovaného nákladu podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, je v rozporu s prvním rozsudkem krajského soudu v této věci. Napadený rozsudek je tedy vnitřně rozporný, krajský soud neakceptuje ani své vlastní závěry.

[23] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[24] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, z důvodů, které zákon připouští, a za stěžovatele jedná zaměstnanec, který má vysokoškolské právnické vzdělání vyžadované zvláštními předpisy pro výkon advokacie [§ 102 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)]. Poté přistoupil k přezkumu rozsudku krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Ověřil také, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[25] Dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[26] Podle § 23 odst. 7, věty první, zákona o daních z příjmů [*liš-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.* Tímto zvláštním právním předpisem je podle poznámky pod čarou zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku).

[27] Spojenými osobami se pro účely zákona o daních z příjmů rozumí kapitálově spojené osoby [písm. a) citovaného ustanovení] a jinak spojené osoby [písm. b)], mezi které patří též osoby, *kteřé vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.*

[28] Krajský soud zcela správně vycházel z toho, že správce daně (respektive stěžovatel) musí prokázat, že (i.) došlo ke spojení osob a (ii.) že ceny sjednané mezi těmito osobami se liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Pokud se mu to podaří, je na daňovém subjektu, aby rozdíl cen uspokojivě doložil. Jestliže rozdíl uspokojivě doložen nebude (podmínka iii.), bude o tento rozdíl upraven základ daně, viz citované rozsudky NSS sp. zn. 8 Afs 80/2007 a sp. zn. 7 Afs 74/2010. Byť se tyto rozsudky týkaly odlišných skutkových věcí, jejich východiska jsou obecně platná a aplikovatelná též na nynější věc. Vycházely z nich ostatně i stěžovatelem zmiňované rozsudky sp. zn. 7 Afs 39/2014 a sp. zn. 9 Afs 92/2013, není tedy zřejmé, co stěžovatel svojí námitkou sleduje. Ve vztahu k reklamním službám se v tomto směru žádná specifická pravidla neuplatní.

[29] Splnění první podmínky, tedy že došlo ke spojení osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5. zákona o daních z příjmů, stěžovatel odůvodnil tím, že v dodavatelském řetězci došlo k enormnímu navýšení ceny u společnosti VITANIX VIN EKOLOGIE s. r. o., která byla nekontaktní a později zanikla. Mnohonásobné navýšení cen pak postupem v řetězci umožnilo žalobkyni uplatnit v rámci daňově účinných nákladů uměle nadhodnocenou cenu. Účelovost transakce podtrhuje skutečnost, že smlouvy byly zcela strohé a byly v nich nesrovnalosti. Stěžovatel se také odvolával na osobu daňového poradce žalobkyně, mezi jehož klienty patřila též K. I. T. Racing CS s. r. o.

[30] Odůvodnění první podmínky se věcně týkají výtky krajského soudu ohledně nesrovnalostí ve smlouvách a úvah stěžovatele odvíjejících se od totožnosti daňového poradce.

[31] Nejvyšší správní soud k této problematice předně uvádí, že není pravda, že by ve svém prvním rozsudku v této věci dospěl k závěru, že došlo ke spojení osob. Konstatoval sice, že v řetězci došlo k enormnímu navýšení ceny, neuzavřel však, že by tato cena byla tržně nepřiměřená, pouze k této problematice směřoval pozornost stěžovatele s tím, že rozhodné okolnosti bude třeba objasnit. Otázku, zda se jedná o spojené osoby, ani nenadnesl (kritérium tržní přiměřenosti je relevantní i mezi nezávislými osobami, podrobněji viz rozsudek NSS ze dne 11. 7. 2008, č. j. 8 Afs 72/2007 - 65).

[32] Plně se ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že spojení osob nelze bez dalšího dovozovat na základě toho, že žalobkyně a K. I. T. Racing CS s. r. o. měly stejného daňového poradce, musely tedy vědět o výši cen v řetězci. Důvodem je zejména to, že i kdyby daňový poradce měl povědomí o cenách v řetězci, bez náležitých skutkových zjištění nelze dovozovat,

pokračování

že porušil svoji povinnost mlčenlivosti a sděloval svým klientům okolnosti obchodů klientů jiných. Je tedy vcelku bezvýznamné zabývat se tím, zda daňový poradce o rozhodných skutečnostech věděl, či nikoli. Právě k této otázce se přitom vztahuje kasační námitka související s totožností daňového poradce společností.

[33] Stěžovatel opíral závěr o tom, že došlo ke spojení osob, též o další skutečnosti. Nejvyšší správní soud na rozdíl od krajského soudu hodnotí jako přílehlavý poukaz na strohost smluv a nesrovnalosti, ke kterým v nich došlo. Je sice věcí žalobkyně, jakým způsobem si upraví své smluvní vztahy, a na základě formálních nedostatků smluv nelze dovozovat, že neprokázala vynaložení nákladů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (podrobněji viz první rozsudek v této věci sp. zn. 8 Afs 144/2014). Je však zarážející, že u reklamních služeb za miliony Kč není ve smlouvách konkrétně upraveno, jak vlastně má reklama vypadat, a ve třech ze čtyř smluv jsou chyby ohledně počtu vozidel, na kterých má být reklama umístěna. Pokud žalobkyně nevěnovala těmto skutečnostem pozornost, přestože se jednalo o takto nákladné služby, jedná se o skutečnosti, které jsou ve spojení s dalšími okolnostmi způsobilé vést k závěru o účelovosti právních vztahů a tedy spojení osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5. zákona o daních z příjmů.

[34] Takové další okolnosti přitom stěžovatel v rozhodnutí popsal a prokázal: v dodavatelském řetězci došlo k enormnímu navýšení ceny služeb z desetitisíců na miliony Kč, společnost, u které došlo k navýšení cen, byla již v roce 2010 nekontaktní a později zanikla, okolnosti transakcí byly nestandardní, a to i u žalobkyně, viz výše. Nejvyšší správní soud tedy na rozdíl od krajského soudu uzavírá, že stěžovatel odůvodnil a prokázal splnění první podmínky – účelového spojení osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5. zákona o daních z příjmů.

[35] Dále se zabýval otázkou, zda stěžovatel prokázal splnění druhé podmínky, tedy že se ceny sjednané mezi spojenými osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.

[36] Srovnávací cenou pro účely aplikace § 23 odst. 7 je především *referenční cena*, tj. cena, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. O této ceně se má za to, že by si ji spojené osoby ujednaly, pokud by nebyly spojené, tedy vystupovaly na trhu nezávisle a své ekonomické chování nepřizpůsobily vztahu spřízněnosti.

[37] Pokud budou existovat reálné nezávislé transakce (transakce mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích), které jsou se spornou transakcí plně srovnatelné, tedy uzavřené o stejné (obdobné) komoditě za stejných (obdobných) podmínek, postačí ke zjištění referenční ceny údaje o cenách těchto transakcí. Pokud sporná transakce nebude s nezávislými transakcemi plně srovnatelná (zpravidla proto, že se komodita nebo podmínky těchto transakcí budou lišit), je zapotřebí vyjít z nezávislých transakcí, které jsou svými parametry co nejbližší, a údaje o nich s ohledem na vzájemné odlišnosti přílehlavě korigovat (viz rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2020, č. j. 9 Afs 232/2018 - 63).

[38] Okruh nezávislých transakcí, z nichž lze při určení referenční ceny vyjít, je značně široký. Jejich výběr a případný způsob korekce je však vždy nutné učinit na základě objektivních, spravedlivých a přezkoumatelných kritérií (viz citovaný rozsudek sp. zn. 8 Afs 80/2007), která jsou opřena o ekonomicky racionální úvahu (viz citovaný rozsudek sp. zn. 7 Afs 74/2010). Ze stejných hledisek je zapotřebí zvolit metodu srovnání (k tomu podrobněji viz citovaný

rozsudek sp. zn. 9 Afs 232/2018, rozsudek NSS ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012 - 31, a přiměřeně též Směrnicí OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*). Zároveň je třeba dbát zásad daňového řízení (především § 7 a § 92 odst. 2 daňového řádu), přičemž v případě pochybností o skutkových závěrech je nutné vycházet z těch, které jsou pro daňový subjekt nejvýhodnější (viz citované rozsudky sp. zn. 8 Afs 80/2007 a sp. zn. 7 Afs 74/2010).

[39] Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že stěžovatel postupoval při určení ceny obvyklé srovnávací metodou při určení referenční ceny. Nejvyšší správní soud však dospěl ve shodě s krajským soudem k závěru, že určení referenční ceny nebylo založeno na objektivních a přezkoumatelných kritériích, v důsledku čehož stěžovatel neprokázal splnění druhé podmínky pro úpravu základu daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

[40] Stěžovatel určil jako referenční cenu tu, která byla sjednána mezi K. I. T. Racing CS s. r. o. a VITANIX VIN EKOLOGIE s. r. o. Svoji volbu odůvodnil tím, že tato transakce byla nezávislá, následně však VITANIX VIN EKOLOGIE s. r. o. uměle navýšila cenu. Dále zmínil, že postupoval ve prospěch žalobkyně, neboť v případech, kdy v řetězci na místě K. I. T. Racing CS s. r. o. figurovala AUTOGRAF, a. s., byla sjednána cena nižší.

[41] Odůvodnění postupu stěžovatele je nedostatečné zejména proto, že jde o konstatování, které není opřené o žádná fakta. Ze zjištění stěžovatele je zřejmé pouze to, že u článku VITANIX VIN EKOLOGIE s. r. o. došlo k razantnímu navýšení ceny, a to na částku v řádu milionů Kč za reklamu na jednom závodním automobilu. Tato částka sice působí enormně, pro účely zjištění ceny obvyklé je však třeba vycházet z jasných a konkrétních skutečností, jinak nelze zvolená kritéria označit za objektivní a přezkoumatelná. V nynější věci tak stěžovatel nepostupoval, jelikož v napadeném rozhodnutí neuvedl žádnou ekonomicky odůvodněnou úvahu o tom, proč právě v článku řetězce K. I. T. Racing CS s. r. o. (případně AUTOGRAF, a. s.) byla cena sjednána tržním způsobem. Podle jeho zjištění to přitom byla právě VITANIX VIN EKOLOGIE s. r. o., kdo uměle navýšil cenu, stal se nekontaktním a později zcela zanikl. Co už stěžovatel neuvedl, je, na základě čeho označil některé z transakcí VITANIX VIN EKOLOGIE s. r. o. jako nezávislé a jiné jako řízené (pokud některé nezávislé byly).

[42] Dále lze poukázat na to, že stěžovatel neuvedl, proč při určení referenční ceny vycházel pouze z jedné, respektive ze dvou transakcí, které navíc byly uskutečněny ve sporném dodavatelském řetězci. Nelze sice vyloučit, že v řetězci byly také nezávislé transakce, tento závěr by však musel být náležitě zdůvodněn, což se nestalo. Z povahy věci je přitom zřejmé, že transakce uskutečněné mimo sporný dodavatelský řetězec mají větší potenciál vést ke spolehlivému výsledku, a stěžovatel v napadeném rozhodnutí neuvedl, že by nebylo možné získat informace o srovnatelných transakcích mimo zkoumaný dodavatelský řetězec. Teprve v kasační stížnosti naznačuje, že takové transakce neexistují, jelikož poskytování reklamních služeb v souvislosti s automobilovými závody je běžně účelové až podvodné. Toto tvrzení však neuvedl v napadeném rozhodnutí, které je předmětem přezkumu správních soudů, a ničím je nedokládá. Jak navíc bylo uvedeno výše, při určení referenční ceny není nezbytně nutné vycházet z plně srovnatelných nezávislých transakcí. Pokud neexistují, lze zvolit takové transakce, které jsou srovnatelné alespoň v jádru, a jejich odlišnosti přiléhavě korigovat.

[43] Krajský soud v napadeném rozsudku stěžovateli dále vytkl, že nesrovnal předmět plnění dle smluv mezi K. I. T. Racing CS s. r. o. a VITANIX VIN EKOLOGIE s. r. o. na straně jedné a mezi DG Advices s. r. o. a žalobkyní na straně druhé. Tato otázka je v nynější věci až druhotná,

pokračování

jelikož vůbec není zřejmé, proč by první z uvedených transakcí měla být nezávislá. Nejvyšší správní soud se k ní nicméně vyjádří, jelikož byla mezi stranami sporná, krajský soud se jí věnoval a stěžovatel jeho posouzení zpochybňuje v kasační stížnosti.

[44] Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že není pravda, že by předměty plnění vůbec nesrovnal. V napadeném rozhodnutí popsal obsah smluv uzavřených mezi uvedenými společnostmi, a to včetně konkrétního závodu, na kterém byly reklamní služby poskytnuty, a vozidlo, na kterém byla reklama umístěna. Zmínil také, jaký byl účel smluv a povinnosti provozovatele, kterým byl K. I. T. Racing CS s. r. o. nebo DG Advices s. r. o. Po konfrontaci obsahu smluv je zřejmé, že se jednalo o stejný závod a stejné vozidlo, také povinnosti provozovatele působily podobně (umístění a provedení reklamy vs. zajištění umístění a provedení reklamy). Z napadeného rozhodnutí tedy plyne, proč stěžovatel hodnotil poskytované služby jako obdobné a srovnatelné, a závěr krajského soudu byl značně zkratkovitý a minimálně částečně nesprávný. Stěžovatel měl nicméně věnovat více pozornosti otázce, zda byly srovnatelné též konkrétní povinnosti provozovatelů v dodavatelském řetězci, zejména co konkrétně v tom kterém článku zahrnovalo provedení reklamy. Nejvyšší správní soud v této souvislosti nad rámec podotýká, že nepřehlédl, že se této problematice dotýkají některé otázky kladené vyslychaným svědkům (ohledně okolností provedení polepu automobilů a zpracování grafického návrhu loga). Stěžovatel však neuvedl, co vzal v tomto ohledu za prokázané a že by z toho ve vztahu k předmětu plnění v jednotlivých člancích řetězce něco dovozoval.

[45] Znovu je nicméně třeba zdůraznit, že i kdyby byly předměty smluv srovnány perfektně, nemůže to zhojit výše uvedené vady při volbě transakcí pro určení referenční ceny.

[46] Problematickou částí stěžovatelova posouzení nicméně zůstává, že neshromáždil relevantní skutková zjištění a následně dostatečně neodůvodnil výši referenční ceny. Jeho rozhodnutí proto nemůže obstát.

[47] Závěrem Nejvyšší správní soud dodává, že se stěžovatel opodstatněně brání proti konstatování krajského soudu, dle kterého měl po zjištění nesrovnalostí, které se týkaly rozsahu pronajaté plochy automobilů v předcházejících člancích dodavatelského řetězce, postupovat podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Již ve svém prvním rozsudku uvedl, že při posuzování uznatelnosti vynaloženého nákladu podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je nerozhodné, zda byly služby skutečně poskytnuty deklarovaným dodavatelem, v důsledku čehož hodnotil jako irelevantní nesrovnatelnosti ohledně rozsahu pronajaté plochy automobilů v předcházejících člancích dodavatelského řetězce. Tímto právním názorem byl stěžovatel vázán a postupoval zcela správně, když se jím řídil. Je to naopak krajský soud, kdo se ve vztahu k této otázce dopustil nesprávného právního posouzení. Na druhou stranu je třeba podotknout, že stěžovatel v napadeném rozhodnutí neuvedl, proč za této situace na rozpory smluv v předchozích člancích opakovaně poukazoval. Lze se pouze domýšlet, že tímto způsobem ilustroval neobvyklost transakcí v řetězci.

IV. Závěr a náklady řízení

[48] Přes výše uvedené pochybení krajského soudu lze uzavřít, že napadený rozsudek je ve své stěžejní části zákonný. Nejvyšší správní soud proto postupoval podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s. a kasační stížnost zamítl. Stěžovatel bude v dalším řízení vázán právním názorem krajského soudu, částečně korigovaným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

[49] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyni v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 25. června 2020

JUDr. Radan Malík
předseda senátu