



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **Těžká mechanizace, s.r.o.**, IČ: 253 27 259, se sídlem Přerovská 213, Bystrice pod Hostýnem - Rychlov, zast. Tomáš Golář, daňová kancelář s.r.o., se sídlem Jiráskova 1284, Vsetín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 12. 2017, č. j. 55372/17/5200-11431-712136, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 9. 4. 2020, č. j. 62 Af 18/2018 – 53,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 9. 4. 2020, č. j. 62 Af 18/2018 – 53, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí (dodatečný platební výměr) Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále též „správce daně“) ze dne 11. 4. 2017, č. j. 803027/17/3303-50523-705057, jímž byla žalobci z moci úřední doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o 86.830 Kč a současně žalobci vznikla zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 17.366 Kč.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, v níž namítal, že aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též „ZDP“), byla ze strany žalovaného nezákonná, neboť neprokázal, že předmětná transakce (platba za reklamy na závodních automobilech) proběhla mezi spojenými osobami a že by žalobce z popsaného řetězce jakýmkoliv způsobem profitoval. Následně tedy nemohl žalovaný ani přistoupit ke stanovení ceny obvyklé, resp. rozporovat cenu realizovanou mezi žalobcem a jeho dodavatelem reklamy. Žalobce zmínil, že jediný, kdo z řetězce profitoval, byly subjekty, které se účastnily řetězce před žalobcem, nikoli žalobce samotný, neboť ceny, které byly sjednány

mezi těmito subjekty, byly mimo realitu. S tímto tvrzením žalobce se žalovaný žádným způsobem nevypořádal, proto je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

[3] Žalobce poukázal na skutečnost, že žalovanému pro stanovení ceny obvyklé předložil znalecký posudek ze dne 31. 1. 2017, č. 332-21-2017 vypracovaný znalcem Dr. Ing. Vítězslavem Hálkem, MBA, Ph.D. (dále též „znalecký posudek“), ze kterého plyne, že cena reklamy sjednaná mezi daňovým subjektem a společností DG Advantage s.r.o. (dále jen „DG Advantage“) je z daňového hlediska v pořádku. Žalobce dále uvedl, že žalovaný musí svá tvrzení ve věci referenční ceny prokázat a uvedl kritéria stanovení referenční ceny za reklamu na rally (druh závodu, velikost reklamy, její umístění, pořadí jezdce vezoucího reklamu). Žalovaný nepředložil referenční ceny dosažené za obdobných podmínek, měl proto provést jejich korekci minimálně v závislosti na kvalitě závodu. Nic z tohoto však při stanovení intervalu referenčních cen žalovaný neprovedl. Žalovaný neprokázal cenu obvyklou, neboť údaje typu uvedené ve zprávě o daňové kontrole jsou natolik neurčité, že je lze jen stěží za prokázání jakékoliv skutečnosti považovat. Správními orgány uváděná cena obvyklá postrádá smysl, neboť vychází ze srovnání nesrovnatelných akcí. Závod BARUM CZECH RALLY je podnikem mistrovství Evropy, který ročně navštíví přibližně 250 tis. diváků a trvá tři dny. Závod RALLY SHOW UHERSKÝ BROD není ani mistrovstvím ČR, trvá dva dny a navštíví jej max. 10 tis. diváků. WALAŠSKÁ RALLYŠOU evo 9 je provinční akcí trvající jeden den, kterou navštíví pouze tisíce diváků. Správce daně přesto stanovil ceny tak, že nejnižší referenční cenu ve výši 40.000 Kč přiřadil té nejprestižnější akci a té nejméně prestižní akci s nejmenší návštěvností a trvající pouze jeden den přiřadil nejvyšší referenční cenu ve výši 150.000 Kč.

[4] Krajský soud v Brně nadepsaným rozsudkem rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Žalobce uplatnil jako daňově účinný výdaj celkem 700.000 Kč za zajištění reklamy na automobilových závodech od DG Advantage s.r.o. Soud nedal žalobci za pravdu, že správce daně neprokázal účast žalobce na transakci mezi spojenými osobami. S ohledem na skutková zjištění totiž krajský soud shledal závěr správních orgánů, že se v případech předmětných obchodních případů jednalo o transakce osob jinak spojených podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP, za správný a skutkově podložený.

[5] Správce daně nesl důkazní břemeno ohledně prokázání, že se liší ceny sjednané mezi spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. V této souvislosti správce daně zjišťoval pouze cenu u prvních článků řetězce (majitelů vozů Mitsubishi Lancer EVO IX a Subaru Impreza Sti), tedy pouze cenu za pronájem reklamní plochy na výše uvedených automobilech, a to vždy u dvou subjektů. Ze zjištění správce daně ohledně ceny pronájmu plochy vozu Subaru Impreza Sti je nadto zřejmé, že se jedná o cenu za celé období od 15. 12. 2012 do 31. 12. 2012 za všechny závody, nikoli pouze za závod WALAŠSKÁ RALLYŠOU evo 9 konaný dne 1. 12. 2012. Tak malý vzorek pro určení intervalu ceny obvyklé u tohoto typu plnění neshledal krajský soud dostatečný. Podle soudu dále není zřejmé, jakou část ceny určené správcem daně coby ceny obvyklé tvoří cena za výrobu reklamy a cena za související služby. Skutečnost, že v posuzované věci se nepodařilo zjistit, kdo konkrétně návrh reklamy i samotnou reklamu a související propagační materiály vyrobil, neznamená, že cena obvyklá by se měla týkat pouze pronájmu plochy na závodním vozidle, byť by tvořila její podstatnou část. Zcela správný je také poukaz žalobce na to, že význam a sledovanost jednotlivých závodů se podstatně liší.

pokračování

[6] Správce daně referenční ceny pro výše uvedené tři typy automobilových závodů v tomto směru nijak nekorigoval, ač jsou v nelogickém poměru k významu jednotlivých závodů. Zdejší soud v tomto směru podpůrně odkázal na závěry znaleckého posudku předloženého žalobcem, který se tímto aspektem dané problematiky zabýval, když porovnával cenovou politiku reklamy Czech Dakar Team, Automotodrom Brno, a.s., Automotodrom Most a.s., Rallye Posázaví a Rallye Světlá. Správní orgány se ani nezabývaly tím, jaká je cena za reklamu na jiných obdobných či srovnatelných automobilových závodech. Pokud jde o závěry znalce, ty správce daně odmítl pro nesrovnatelnost jednotlivých akcí a také z toho důvodu, že znalec vycházel z ceníků z let 2009, 2010, 2011, 2013, 2014 a 2015 a nikoli roku 2012. Jen z tohoto důvodu však nelze mít všechny závěry znalce za zcela zpochybněné; tím spíše si měl správce daně obstarat vlastní informace, kupř. ceníky za reklamu z obdobných automobilových závodů pořádaných v roce 2012, aby zjistil, zda se ceny uváděné znalcem v jiných obdobích vymykají cenám v roce 2012 či nikoli. Také pokud jde o nesrovnatelnost jednotlivých akcí, ta sama o sobě neznamená nepoužitelnost zjištěných údajů o cenách, jsou-li v logickém poměru k významu a velikosti akce; naopak tyto údaje mohou být určitým měřítkem pro srovnání a posouzení opodstatnění výše cen za reklamy na jednotlivých typech automobilových závodů.

[7] S ohledem na výše uvedené krajský soud přisvědčil námitce žalobce, že žalovaný neprokázal cenu obvyklou v daném odvětví. Pochybení správce daně dále krajský soud spatřoval v tom, že při stanovení ceny obvyklé použil vzorek pouze čtyř obchodních případů týkajících se pronájmu reklamní plochy na vozidle Mitsubishi Lancer EVO IX a cenové rozpětí přímo ve vztahu k závodu WALAŠSKÁ RALLYŠOU evo 9 de facto nestanovil. Krajský soud uzavřel, že správce daně nedostal svému důkaznímu břemenu plynoucímu z § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP, kdy sice prokázal, že žalobce byl součástí řetězce dodavatelů, v jehož rámci došlo k přefakturaci a navyšování ceny plnění – reklamní služby, ovšem nedoložil cenu obvyklou za reklamní služby, tedy interval cen, v jakém jsou sjednávány obdobné služby mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. V důsledku pochybení správce daně se pak i rozhodnutí žalovaného neopírá o dostatek skutkových důvodů a je v této části nepřezkoumatelné.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobce

[8] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost. Namítal nesprávnost závěru krajského soudu, že správce daně neunesl důkazní břemeno, když nedoložil výši ceny obvyklé, potažmo tedy ani to, že ceny sjednané mezi žalobcem a jeho dodavatelem DG Advantage se lišily od cen obvyklých. Podle stěžovatele neobstojí závěr krajského soudu, že vzorek cen použitý správcem daně ke stanovení výše ceny obvyklé byl nedostatečný. Stěžovatel zdůraznil, že velikost množiny cenových údajů, kterou má správce daně použít pro účely zjištění intervalu skutečných dosažených cen, vždy záleží na konkrétních okolnostech případu, resp. na spolehlivosti zjištěných cenových údajů o skutečně dosažených cenách mezi nezávislými osobami co do míry srovnatelnosti rozhodných podmínek daných transakcí s podmínkami závislé transakce.

[9] K žalobcem uplatněnému daňově účinnému výdaji ve výši 300.000 Kč, který vynaložil za zajištění reklamy na soutěžním vozidle Mitsubishi Lancer EVO IX, RZ: X, posádka B./Ř. při automobilové soutěži BARUM CZECH RALLY ZLÍN, konané ve dnech 31. 8. 2012 až 2. 9. 2012 (dále též „reklama BARUM“), stěžovatel uvedl, že správce daně pro účely stanovení výše ceny obvyklé ve vztahu k této transakci získal údaje o transakcích mezi nespojenými osobami, v rámci kterých se jednalo o cenu za pronájem reklamní plochy na stejném závodním vozidle, na

stejném závodě a ve stejném čase jako v případě reklamy BARUM. Správce daně zjistil dva cenové údaje ve výši 30.000 Kč a 40.000 Kč. Podle stěžovatele byla velikost množiny cenových údajů, na základě nichž bylo zjištěno cenové rozpětí, potažmo cena obvyklá, dostatečná, jelikož dané cenové údaje vycházely z transakcí, které se svými podmínkami zcela shodovaly s reklamou BARUM. Zjišťování dalších cenových údajů, např. v rámci transakcí realizovaných na jiných obdobných závodech, by postrádalo logické opodstatnění, neboť takové cenové údaje by podle stěžovatele nikdy nemohly vykazovat takovou míru srovnatelnosti jako cenové údaje zjištěné správcem daně z transakcí realizovaných na stejném závodním vozidle, na stejném závodě a ve stejném čase jako v případě reklamy BARUM.

[10] K žalobcem uplatněnému daňově účinnému výdaji na částku 200.000 Kč, kterou vynaložil za zajištění reklamy na soutěžním vozidle Mitsubishi Lancer EVO IX, RZ: X, posádka B./Ř., při automobilové soutěži RALLYSHOW UHERSKÝ BROD, konané ve dnech 9. 11. 2012 až 10. 11. 2012 (dále jen „reklama RALLYSHOW“), stěžovatel uvedl, že správce daně pro účely stanovení výše ceny obvyklé získal údaje o transakcích mezi nespojenými osobami, v rámci kterých se jednalo o cenu za pronájem reklamní plochy na stejném závodním vozidle, na stejném závodě a ve stejném čase jako v případě reklamy RALLYSHOW. Takto správce daně zjistil dva cenové údaje, a to částku 20.000 Kč a 80.000 Kč. Také v tomto případě byl vzorek cenových údajů dle stěžovatele zcela dostatečný s ohledem na shodu rozhodných podmínek reklamy RALLYSHOW se srovnávanými transakcemi mezi nespojenými osobami, přičemž rozšiřovat množinu cenových údajů o další cenové údaje z transakcí, které by nutně vykazovaly nižší míru srovnatelnosti, by nevedlo ke spolehlivějšímu a přesnějšímu stanovení výše ceny obvyklé.

[11] V případě žalobcem uplatněného výdaje ve výši 200.000 Kč za zajištění reklamy na soutěžním vozidle Subaru Impreza Sti, RZ: X, posádka H., při automobilové soutěži WALAŠSKÁ RALLYŠOU evo 9, konané dne 1. 12. 2012 (dále jen „reklama WALAŠSKÁ“), správce daně pro účely stanovení výše ceny obvyklé získal údaje o transakcích mezi spojenými osobami, v rámci kterých se jednalo o cenu za pronájem reklamní plochy na stejném závodním vozidle, avšak s odlišným rozsahem, kdy dané ceny byly sjednány za všechny závody, kterých se vozidlo mělo zúčastnit v období od 15. 10. 2012 do 31. 12. 2012 (tj. včetně závodu WALAŠSKÁ RALLYŠOU). Reklama WALAŠSKÁ se tedy od porovnávaných transakcí lišila v rozhodné podmínce týkající se vymezení rozsahu závodů, na kterém byla reklama prezentována. V případě této reklamy se jednalo pouze o jeden konkrétní závod, zatímco v případě porovnávaných transakcí se jednalo o všechny závody, kterých se vozidlo zúčastnilo v uvedeném období. Pokud by měl správce daně provést korekci zjištěných cenových údajů s ohledem na odlišnost uvedené rozhodné podmínky, došlo by ke snížení výše srovnávaných cen a tím následně i ke snížení stanovené ceny obvyklé. Takový postup by byl v neprospěch žalobce. Správce daně tedy korekci zjištěných cenových údajů neprovedl, a pro účely stanovení intervalu cen použil částku 150.000 a 95.000 Kč. Také v tomto případě tak byl podle stěžovatele vzorek cen použitý ke stanovení ceny obvyklé dostatečný s přihlédnutím k tomu, že neprovedení korekce zjištěných cenových údajů bylo ve prospěch žalobce.

[12] U cenových údajů zjištěných správcem daně pro účely stanovení ceny obvyklé se jednalo o ceny skutečně dosažené v nezávislých transakcích realizovaných za rozhodných podmínek maximálně srovnatelných s rozhodnými podmínkami výše uvedených reklam (stejná vozidla, stejné závody ve stejném čase). Zjišťování a použití dalších cenových údajů, jak požaduje krajský soud, by nemohlo vést ke spolehlivějšímu a přesnějšímu stanovení výše ceny obvyklé. Je-li dána úplná srovnatelnost nezávislých transakcí s transakcí závislou, lze vybrat pouze jednu nebo několik málo transakcí, jak to učinil správce daně v posuzovaném případě.

pokračování

[13] V další námitce stěžovatel namítl nesprávnost dílčího závěru krajského soudu, že při stanovení výše ceny obvyklé měl správce daně zohledňovat cenu za výrobu reklamy a související služby. Podle stěžovatele nevzal krajský soud v úvahu, že žádná z obchodních společností podílejících se na deklarovaných obchodních transakcích neposkytovala žádné reklamní služby spočívající v umístění a propagaci loga žalobce, mimo pronájmu sjednané plochy na závodních vozech. Pokud bylo zjištěno, že žádné související služby mimo pronájmu reklamní plochy na závodních vozidlech nebyly poskytovány, nebyl dán žádný důvod pro to, aby správce daně takové služby zohledňoval jakožto faktor, který by mohl mít vliv na stanovení výše ceny obvyklé. Jak ostatně sám krajský soud konstatoval v rozsudku ze dne 26. 3. 2020, č. j. 30 Af 18/2018 – 48, při stanovení výše ceny obvyklé lze zajistit shodu pouze takových parametrů reklamy, které jsou známy. Cena za výrobu reklamy nemohla být v posuzované věci zohledněna jakožto parametr mající vliv na výši ceny za reklamu, neboť otázka výroby reklamních polepů nebyla blíže objasněna, když nebylo prokázáno, kým byly reklamní polepy vyrobeny. Žalobce nepředložil žádné důkazní prostředky, z nichž by byla zřejmá kalkulace ceny za reklamu sjednanou mezi ním a jeho dodavatelem DG Advantage, tudíž nebylo zřejmé, zda a jakou část ceny případně tvořila výroba reklamních polepů. V takovém případě podle stěžovatele správce daně nepochybil, pokud dané faktory při stanovení výše ceny obvyklé neposuzoval a vycházel z cenových údajů dosažených v transakcích mezi nespojenými osobami, jejichž předmětem byl pouze pronájem reklamní plochy. Stěžovatel v této souvislosti podotknul, že žalobci byl dán dostatečný prostor k tomu, aby doložil rozdíl mezi cenami obvyklými a cenami sjednanými, kdy žalobce mohl prokázat skutečnosti týkající se nákladů na výrobu reklamy a souvisejících služeb, pokud tyto skutečnostmi měly být faktorem ovlivňujícím výši cen sjednaných mezi žalobcem a jeho dodavatelem.

[14] Odkaz krajského soudu na závěry znaleckého posudku je podle stěžovatele nepřipadný. Závěry znaleckého posudku jsou totiž opřeny o údaje týkající se reklamních plnění, která vykazují minimální míru srovnatelnosti s výše uvedenými reklamními transakcemi. Znalcem použité údaje se týkají jiných časových období (roky 2009 – 2011 a 2013 až 2015), než ve kterých byly realizovány reklamy v posuzované věci. Znalec použil pro srovnání údaje týkající se reklamních plnění, kde se jedná o zcela odlišnou formu prezentace reklamy (statická reklama na plochách závodních okruhů v Brně a v Mostě) než v případě reklamy v posuzované věci, v níž se jedná o reklamy umístěné na závodních vozidlech. Znalec použil údaje týkající se reklamních plnění na akcích, které se svým významem, atraktivitou a sledovaností zcela odlišují od akcí, na kterých byla prezentována reklama žalobce. Kupříkladu závod Rallye Dakar je v tomto ohledu zcela nesrovnatelný se závody, na kterých byla prezentována reklama žalobce. V případě Rallye Posázaví a Rallye Světlá by se mohlo jednat o akce významem, atraktivitou a sledovaností srovnatelné, avšak znalcem použité údaje se týkají jiných časových období, přičemž srovnatelnost není dána ani typem vozidla a jeho posádky, na rozdíl od správcem daně použitých údajů, které se týkaly identického vozidla a posádky jako v případě závislých transakcí.

[15] Požadavek soudu, aby stěžovatel aplikoval údaje a závěry obsažené ve znaleckém posudku, které vykazují nízkou míru srovnatelnosti se závislými transakcemi, dále stěžovatel označil za rozporný se Směrnicí OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, na kterou navazuje pokyn GŘ D - 34, jehož účelem je zajištění jednotného postupu při stanovování základu daně ovlivněného i v rámci tuzemských transakcí mezi spojenými osobami. V čl. 3. 1. 1. tohoto pokynu je popsána metoda srovnatelné nezávislé ceny, která se používá pro účely stanovení ceny obvyklé tak, že jsou srovnávány ceny v závislé transakci s cenami ve srovnatelné nezávislé transakci za srovnatelných okolností. Jde tedy o metodu,

kteřá byla aplikována také v posuzované věci. V rámci srovnávací analýzy nelze použít údaje z takových nezávislých transakcí, které vykazují nízkou míru srovnatelnosti s transakcí závislou, jako tomu je i v nyní posuzovaném případě, pokud jde o údaje a závěry obsažené ve znaleckém posudku. Stěžovatel proto setrval na svém závěru, že znalecký posudek není ve vztahu ke stanovení ceny obvyklé v posuzované věci relevantní a použitelný.

[16] Závěrem stěžovatel zmínil, že obdobnými závěry žalovaného učiněnými v jiném daňovém řízení ke zcela totožnému znaleckému posudku se krajský soud zabýval v rozsudku ze dne 26. 3. 2020, č. j. 30 Af 18/2018 – 48, v němž vyslovil, že žalovaný závěry znaleckého posudku zpochybnil a potvrdil postup správce daně, který sám předložil věrohodné a přesvědčivé srovnání cen sjednaných mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.

[17] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti opětovně zdůraznil, že stěžovatel neurčil cenu obvyklou správně, neboť náležitě nezohlednil prestiž jednotlivých závodů.

III. Posouzení kasační stížnosti

[18] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a za stěžovatele v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. jedná zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[19] Kasační stížnost je důvodná.

[20] Podle § 23 odst. 7 ZDP věty první platí, že *liš-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.*

[21] Podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 téhož zákona 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.*

[22] Správní orgány v posuzované věci dospěly k závěru, že žalobce je osobou podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů. Účelem citovaného ustanovení je podle ustálené judikatury zabránit nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů mezi jednotlivými poplatníky daně z příjmů a sankcionovat zneužití cenové spekulace v obchodních vztazích (srov. rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2013, č. j. 5 Afs 34/2012 – 65).

[23] Ve své rozhodovací činnosti (např. v rozsudku ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012 - 31) dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že při aplikaci § 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?

pokračování

[24] Dle rozsudku ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013 – 30 „[o]sobami spojenými ve smyslu § 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 [...]. Právě ta si v konečném kroku snižovala základ daně částkami za služby, které mnohonásobně převyšují částky za tyto služby v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (mezi jinak nespojenými osobami).“ Následně soud v rozsudku dodal, že „[p]ředně je nutno konstatovat, že dikce ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů nedopadá (jak mylně dovozuje stěžovatelka) jen a pouze na osoby, které skutečně a bezprostředně [...] vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Takovému významu neodpovídá použitá dikce zákona – slovo ‚převážně‘. Nejde tedy jen o uvedené důvody, ale i o důvody jiné (např. u posuzované reklamní služby může jít o zvýšení povědomí o existenci a činnosti stěžovatelky). Dopadá však na všechny osoby, které se takového vztahu, ať již přímo nebo nepřímo, účastnily a profitovaly z něj.“ Takovou osobou je i žalobce.

[25] Odpověď na první z položených otázek ani není předmětem sporu v řízení o kasační stížnosti, neboť ji vyřešil již krajský soud, když konstatoval, že závěr správních orgánů, že se jednalo o transakce osob jinak spojených podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP, je správný a skutkově podložený. Žádný z účastníků řízení proti tomuto závěru krajského soudu nebrojil, jedná se tedy již pouze o posouzení druhé výše uvedené otázky.

[26] Stěžovatel v kasační stížnosti v prvé řadě zpochybnil závěr krajského soudu, že nedoložil odlišnost cen sjednaných mezi žalobcem a jeho dodavatelem DG Advantage od cen obvyklých. K této námitce stěžovatele Nejvyšší správní soud uvádí, že správní orgány cenu reklamy sjednanou mezi žalobcem a jeho dodavatelem porovnávaly v případě reklamy BARUM a reklamy RALLYSHOW vůči dvěma různým cenám za reklamu sjednanou mezi odlišnými subjekty. Správní orgány takto porovnávaly cenu reklamy na stejném závodě (tj. ve stejném časovém okamžiku), stejném vozidle se stejnou posádkou. Porovnávaly tedy cenu reklamy na základě objektivních kritérií na obdobných případech uskutečněných mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. Takovýto postup při stanovení obvyklé ceny považuje Nejvyšší správní soud za správný a v souladu s § 23 odst. 7 ZDP i s judikaturou správních soudů. V této souvislosti Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem poukazuje na rozsudek zdejšího soudu ze dne 31. 3. 2009, č.j. 8 Afs 80/2007 - 105, č. 1852/2009 Sb. NSS, v němž vyslovil, že „...referenční cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. 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. Pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, musí pečlivě zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby, a pokud se tyto podmínky liší, provést patřičnou korekci referenční ceny. Důkazní břemeno správce daně se také týká zjištění situace, za které sjednávaly cenu spojené osoby. Pokud se tedy ohledně rozhodných aspektů projeví skutkové nejasnosti, musí správce daně vycházet z takových skutkových závěrů, které jsou v dané konkrétní skutkové konstelaci pro daňový subjekt nejvýhodnější. Rovněž pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, což zpravidla vede ke zjištění určitého intervalu takto dosažených konkrétních cen (např. cena za kus dodávaného výrobku 100 až 120 Kč), musí pro účely určení rozdílu mezi cenami vyjít z té ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu, která je pro daňový subjekt nejvýhodnější“.

[27] Nejvyšší správní soud připouští, že vzorek dvou cen reklamy vsutku není příliš obsáhlý či reprezentativní, na rozdíl od krajského soudu má však za to, že tento vzorek je v posuzované věci postačující pro určení referenční ceny reklamy na výše uvedených závodech. K tomuto závěru vede Nejvyšší správní skutečnost, že správní orgány referenční ceny reklamy zjistily na totožných případech reklamy, jako byly reklamy BARUM a RALLYSHOW. S ohledem na tuto skutečnost má Nejvyšší správní soud za to, že již nebylo nutné zjišťovat ceny reklamy na větším vzorku (na jiných obdobných či srovnatelných automobilových závodech). Nejvyšší správní soud proto přisvědčil stěžovateli, že je-li dána velká srovnatelnost nezávislých transakcí s transakcí závislou, postačí pro určení ceny obvyklé méně transakcí. Správný byl rovněž správcem daně zvolený postup, kdy při porovnání zjištěných referenčních cen reklamy s cenou reklamy sjednanou žalobcem a při doměření rozdílu ke zdanění, vycházel vždy z vyšší (tj. pro žalobce výhodnější) zjištěné referenční ceny.

[28] V případě reklamy WALAŠSKÁ správní orgány stanovily referenční cenu na základě smluv uzavřených na „mistrovství ČR regionálních show“ za období od 15. 10. 2012 do 31. 12. 2012. Jako referenční cenu reklamy tedy použily cenu za určité období, nikoli cenu týkající se přímo závodu WALAŠSKÁ RALLYŠOU evo 9. Ačkoli tedy správní orgány v případě reklamy WALAŠSKÁ nevycházely při stanovení referenční ceny reklamy z téměř totožných objektivních kritérií, jako v předchozích dvou případech, neboť v případě reklamy WALAŠSKÁ vycházely z ceny reklamy za výše uvedené období, které zahrnovalo více závodů, a nikoli pouze za jeden závod, nemá to za následek nedostatečné zjištění referenční ceny reklamy. Referenční cena reklamy takto stanovená správními orgány byla vyšší, a tudíž pro žalobce výhodnější. S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud přisvědčil kasační námitce stěžovatele, že krajský soud dospěl k nesprávnému závěru, že správce daně neunesl důkazní břemeno, neboť nedoložil výši ceny obvyklé.

[29] V řízení před správními orgány nebylo zjištěno, že by společnost DG Advantage, resp. též jí předcházející články řetězce, žalobci poskytly reklamní služby (např. výrobu reklamních polepů na vozidla) mimo pronájmu reklamní plochy na závodních vozidlech, jak je uvedeno v odst. 36 napadeného rozhodnutí stěžovatele. Stěžovateli je tudíž třeba přisvědčit také v tom, že za takové situace nebyl dán žádný důvod pro to, aby správce daně takové služby zohledňoval jakožto faktor, který by mohl mít vliv na stanovení výše ceny obvyklé. Argumentace stěžovatele, v níž brojí proti závěru krajského soudu, že při stanovení výše ceny obvyklé měl správce daně zohledňovat také cenu za výrobu reklamy a souvisejících služeb, je proto důvodná. Z cen reklamy nezahrnujících náklady na její výrobu ostatně vychází také žalobcem předložený znalecký posudek. Přílehlavý je rovněž poukaz stěžovatele na skutečnost, že žalobci byl dán dostatečný prostor k tomu, aby doložil rozdíl mezi cenami obvyklými a cenami sjednanými, kdy žalobce mohl prokázat skutečnosti týkající se nákladů na výrobu reklamy a souvisejících služeb, pokud tyto skutečnosti měly být faktorem ovlivňujícím výši cen sjednaných mezi žalobcem a jeho dodavatelem DG Advantage.

[30] Nejvyšší správní soud má konečně stejně jako stěžovatel za to, že znalecký posudek předložený žalobcem, na který krajský soud podpůrně poukázal, je pro posouzení otázky obvyklé ceny za plnění poskytnuté žalobci nepřipadný. Závěry znaleckého posudku jsou totiž opřeny o údaje týkající se reklamních plnění, která vykazují velmi nízkou míru srovnatelnosti s výše uvedenými reklamními transakcemi, jelikož znalec jednak použil pro srovnání údaje týkající se reklamních plnění, v nichž se jedná o zcela odlišnou formu prezentace reklamy (statická reklama na plochách závodních okruhů v Brně a v Mostě) než v případě reklamy v posuzované věci, v níž se jedná o reklamy umístěné na závodních vozidlech. Znalec dále použil údaje týkající

pokračování

se reklamních plnění na akcích, které se svým významem, atraktivitou a sledovaností výrazně odlišují od akcí, na kterých byla prezentována reklama žalobce (závod Rallye Dakar). Znalcem použité údaje se navíc týkají jiných časových období (roky 2009 – 2011 a 2013 až 2015), než ve kterých byly realizovány reklamy v posuzované věci. V případě Rallye Posázaví a Rallye Světlá zdejší soud ve shodě se stěžovatelem konstatuje, že by se mohlo jednat o akce významem, atraktivitou a sledovaností srovnatelné se soutěžemi RALLYSHOW UHERSKÝ BROD či WALAŠSKÁ RALLYŠOU evo 9, avšak znalcem použité údaje se týkají jiných časových období (od roku 2013) a rovněž nesrovnatelného vozidla a posádky, na rozdíl od správcem daně zjištěných údajů. Sám znalec ostatně uvádí, že nalézt plně srovnatelnou nabídku pro stanovení ceny obvyklé se mu nepodařilo (str. 136), tudíž jeho posouzení ve srovnání se správcem daně zjištěnými zcela srovnatelnými cenami nemůže být přesvědčivější.

[31] Ke znaleckému posudku Nejvyšší správní soud dále uvádí, že na jeho str. 39 je uvedena cena reklamy v ceníku pořadatelů Rallye Posázaví a Rallye Světlá platného od roku 2013, dle kterého za vyšší příspěvku 250.000 Kč bez DPH získá takovýto hlavní sponzor neomezenou reklamu v průběhu celé rallye soutěže, včetně: mediálního šíření v reklamní kampani před soutěží a po soutěži (R1 Vysočina – televize, HBin – regionální televize, Deník Havlíčkobrodská – noviny, Rely.cz – informace o motoristických soutěžích, TV studio HB – Film), používání názvu (loga) ve všech tiskových materiálech, reklama na všech soutěžních vozech, prostory startu a cíle k výstavním účelům, umístění reklamních bannerů (šíře do 3m – 10 ks), výroba a umístění reklam (šíře do 40 cm – 200 ks) na soutěžní vozy, výroba a umístění samolepících reklam (šíře do 60 cm – 2 ks) na startovní rampu, vstup do filmu Rallye s povolením šíření po celé ČR/DVD, zařazení reklamy do DVD s filmem Rallye, reklama na atraktivních diváckých místech při průjezdech všech rychlostních zkoušek, zařazení vlastních soutěžních vozů do startovního pole. Uvedený rozsah reklamy je mnohem (neporovnatelně) větší než reklama, kterou žalobce pořídil od dodavatele DG Advantage na jedno vozidlo, přičemž cena za tuto reklamu ve výši 250.000 Kč je v podstatě stejná jako žalobcem uplatněná cena reklamy RALLYSHOW a WALAŠSKÁ ve výši 200.000 Kč. Cena reklamy uvedená ve výše uvedeném ceníku tak podle Nejvyššího správního soudu svědčí o tom, že cena reklamy uváděná žalobcem jako cena reklamy RALLYSHOW a WALAŠSKÁ za jedno vozidlo je značně nadhodnocená a neodpovídá referenční ceně.

[32] O správnosti výše referenčních cen reklamy na vozidle zjištěných v posuzované věci správcem daně (v řádu desetitisíců, nikoli statisíců za jeden závod) je Nejvyšší správní soud přesvědčen také s ohledem na ceny, které správce daně zjistil v obdobné věci (v níž rovněž vystupoval jako dodavatel reklamy DG Advantage), kterou se zdejší soud zabýval v rozsudku ze dne 14. 4. 2020, č. j. 1 Afs 366/2019 - 29. V této věci bylo zjištěno, že cena za reklamu na závodním voze činí maximálně 70.000 Kč (takovou si účtoval pouze jeden subjekt za jeden konkrétní závod); cena se jinak pohybovala v rozpětí od 2.500 do 41.666 Kč (a zahrnovala i doprovodné služby, které stěžovatelka ani neměla sjednány). V roce 2011 z předložených podkladů správci daně zjistili, že za srovnatelnou reklamu na vozech se cena pohybovala v rozmezí od 6.000 do 30.000 Kč. Uvedené údaje se sice týkají jiného časového období (let 2010 a 2011) než v posuzované věci, ovšem časově blízkého. Tyto ceny se zároveň výrazně odlišují od částek za zajištění reklamy ve výši 200.000, resp. 300.000 Kč, které žalobce uplatnil jako náklady.

[33] V návaznosti na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že zjištění správních orgánů týkající se rozdílu cen sjednaných mezi spojenými osobami podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP od cen sjednávaných v běžném obchodním styku za obdobné plnění mezi osobami

nezávislími, je správné. Správce daně proto nepochybil, když žalobci podle § 23 odst. 7 ZDP zvýšil základ daně o rozdíl mezi cenou za reklamu uváděnou žalobcem a zjištěnou referenční cenou.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[34] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou. Rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[35] Krajský soud v novém rozhodnutí rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnost (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 25. listopadu 2020

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu