



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Ing. Venduly Sochorové a Mgr. Karla Černína, Ph.D. ve věci

žalobce: **ALL SPORTS a.s.**, IČ 26770164
sídlem Blanenská 1996/12a, Kuřim
zastoupen advokátem Mgr. Liborem Valentou
sídlem Křížová 18, Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 5. 2018, č. j. 21682/18/5200-11431-706481

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 5. 2018, č. j. 21682/18/5200-11431-706481 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 21 513 Kč k rukám zástupce žalobce Mgr. Libora Valenty, advokáta.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se včas podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti předchozím třem dodatečným platebním výměrům na daň z příjmů právnických osob ze dne 21. 9. 2017, č. j. 4043647/17/3005-52522-709745, č. j. 4044362/17/3005-52522-709745 a č. j. 4044478/17/3005-52522-709745, 21. 9. 2017, kterými byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012, vyšší o částku 153 900 Kč, za zdaňovací období roku 2013 byla doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 357 010 Kč, za zdaňovací období roku 2014 byla tato daň doměřena o částku 380 Kč a ve všech případech bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit k doměřené dani penále ve výši 20 % doměřených částek. Důvodem doměření daně bylo nedoložení a neprokázání nákladu označeného jako „spotřeba pohonných hmot“ na žalobcem předložených nečitelných zjednodušených daňových dokladech, kdy žalobce podle žalovaného neprokázal tyto náklady jako daňově účinné ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „ZDP“) a ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2012 a 2013 byla daň doměřena také z důvodu žalovaným tvrzeného nedoložení rozdílu ceny za poskytnuté reklamní služby od spřízněné společnosti definované podle ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP a ceny, která byla sjednávána mezi nezávislými subjekty. Jednalo se o poskytnutí pronájmu reklamních ploch v Hokejové hale dětí a mládeže – Sportcentrum Lužánky, Brno od společnosti Jet VSK, s.r.o.

II. Obsah žaloby

2. Ve včas podané žalobě uplatnil žalobce tři okruhy námitek. Nejprve namítal, že v předmětném řízení došlo k zásadní vadě, jenž je samo o sobě důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného. Ta spočívá ve skutečnosti, že správce daně nesprávně vyhodnotil rozsah plné moci žalobce a shora citované dodatečné platební výměry odeslal pouze žalobci, nikoliv však jeho zástupci v daňovém řízení. Další okruh námitek směřoval proti neuznání rozdílu mezi cenou sjednanou za pronájem reklamních ploch mezi žalobcem a společností Jet VSK, s.r.o. a správcem daně zjištěnou referenční cenou za výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle ust. § 24 odst. 1 ZDP, a to s odkazem na ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP. V této souvislosti žalobce namítal jako pouhou spekulaci neopírající se o relevantní důkazy tvrzení žalovaného o spojení žalobce se společnostmi Jet VSK, s.r.o. či VSK Centrum s.r.o., případně VSK Technika Brno, z. s. Žalobce zásadně nesouhlasí s tím, že by měl vytvořit vztah za účelem snížení základu daně. Žalobce se mnoha důkazy snažil prokazovat, že ze smlouvy uzavřené s Jet VSK, s.r.o. profitoval, správní orgány však neumožnily žalobci unést důkazní břemeno. Žalobce dále nesouhlasil se zjištěními ohledně tzv. referenční ceny, neboť správce daně vybral k jejímu zjištění naprosto nevhodné subjekty a žalovaný pochybil v dalších směrech ohledně zjišťování tzv. referenční ceny. Rovněž v této souvislosti žalovaný neprovedl velké množství žalobcem nabízených důkazů. Z desítek žalobcem navržených důkazů byly provedeny pouze dva, s některými z nich se žalovaný, a to ani formálně, v napadeném rozhodnutí nevypořádal. Žalovaný se dopustil nezákonného selektování nabízených a zjištěných důkazů. Poslední okruh námitek směřoval proti neuznání výdajů vynaložených žalobcem za pohonné hmoty. V této souvislosti žalobce namítal, že mu správce daně neumožnil unést důkazní břemeno tím, že neprovedl žalobcem navrhované důkazy. Rovněž došlo k opomenutí ust. § 35 odst. 5 zákona o účetnictví.

3. V doplňujícím procesním podání ze dne 12. 11. 2018, jenž bylo reakcí na vyjádření žalovaného k žalobě, žalobce zopakoval podstatné důvody žaloby a připomenul, že byl a je po celou dobu své existence auditovanou společností, přičemž auditoři nikdy nezjistili žádné jednání žalobce, které by bylo v rozporu s právními předpisy.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

4. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný zopakoval skutkové a právní důvody, které byly uvedeny v žalobou napadeném rozhodnutí a odmítl uplatněné žalobní body jako nedůvodné.

IV. Obsah jednání před krajským soudem v Brně

5. V rámci jednání před krajským soudem proběhlého dne 22. 10. 2020 setrvali zástupci účastníků řízení na svých dosavadních procesních stanoviscích. Závěrem zástupce žalobce žádal, aby soud žalobě vyhověl, zástupce žalovaného žádal zamítnutí žaloby pro její nedůvodnost.

V. Posouzení věci krajským soudem

6. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
7. Soud se nejprve zabýval námitkou **nesprávného doručování dodatečných platebních výměrů** pouze žalobci, nikoliv však jeho právnímu zástupci, jenž žalobce v daňovém řízení zastupoval. K této žalobní námitce soud předesílá, že mezi účastníky řízení není sporu o tom, že prvostupňový správce daně nesprávně vyhodnotil rozsah plné moci udělené zástupci žalobce Ing. Liboru Valentovi, v čehož důsledku byly tyto platební výměry doručeny pouze do datové schránky žalobce, nikoliv však jeho zplnomocněného zástupce. Tímto postupem došlo k porušení ust. § 41 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Žalovaný však přesto obdobnou námitku jako nyní řešenou považoval za nedůvodnou s odkazem na materiální stránku doručování. Dovodil, že zplnomocněný zástupce se včas s dodatečnými platebními výměry prokazatelně seznámil, neboť vůči nim podal včasné kvalifikované odvolání. Žalobce dále namítal, že podmínky požadované judikaturou k vyslovenému závěru žalovaného splněny nebyly a že zástupce žalobce ani nebyl nikdy adresátem těchto dodatečných platebních výměrů, přičemž tyto mu do dne sepisu žaloby nebyly ze strany správce daně doručovány.
8. K této námitce soud uvádí, že žalobce výslovně nenamítá, že by nebyl s předmětnými dodatečnými platebními výměry jeho zástupce včas seznámen; pouze namítá, že nebyla naplněna kritéria vyplývající z žalovaným použité judikatury a že platební výměry nemohou nabýt právní moci a vykonatelnosti. Z připojených správních spisů soud ověřil, že všechna tři odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům obsahují jejich označení, včetně odpovídající výše doměřované daně a že žalobce vůči těmto dodatečným platebním výměrům uplatňoval podrobně odvolací důvody (které jsou do značné míry obdobné žalobním bodům). Žalobce v rámci daňového řízení ani v rámci řízení před zdejším soudem netvrdil, že by se těmito platebními výměry včas fakticky neseznámil v rozsahu nutném pro podání kvalifikovaného opravného prostředku vůči nim (odvolání byla podána do všech výroků platebních výměrů, žalobce uvedl, že s nimi zásadně

nesouhlasí, přičemž argumentaci řádně rozvedl; ke stanovení daně došlo výlučně na základě výsledku daňové kontroly, proto dodatečné platební výměry neobsahovaly samostatné odůvodnění).

9. Při posuzování této námitky soud vycházel z judikatury Nejvyššího správního soudu, konkrétně z jeho rozsudků ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016 – 36 a ze dne 28. 2. 2019, č. j. 10 Afs 265/2018 – 35. V těchto rozsudcích se Nejvyšší správní soud zabýval obdobnou problematikou, a sice zda byly účinně doručeny platební výměry, jenž nebyly řádně doručeny (v rozporu s ust. § 41 odst. 1 daňového řádu) zástupci daňového subjektu. Nejvyšší správní soud v citovaných rozhodnutích shodně dovodil, že v situaci, kdy je daňový subjekt v řízení zastoupen, doručení platebních výměrů samotnému daňovému subjektu je jednak v rozporu se zákonnou úpravou, jednak odporuje smyslu zastoupení – přenesení procesní odpovědnosti za určitou záležitost na zástupce a tím se i zbavení odpovědnosti za přebírání či jakékoliv reagování na písemnosti, které měly být adresovány zástupci. Podle uvedené judikatury Nejvyššího správního soudu však *nedodržení formy doručení samo o sobě neznamená, že by platební výměry nemohly být účinně doručeny*; rozhodující je, zda se dané písemnosti dostaly do rukou zástupce daňového subjektu, jemuž měly být správně doručovány. Nejvyšší správní soud uvedl, že jakkoliv institut doručování je v právním řádu značně významný, nelze zároveň přehlížet fakt, že svojí podstatou se jedná o komunikační prostředek. Doručení slouží k seznámení účastníků konkrétního řízení s určitými úkony, provedenými orgány veřejné moci. Na straně jedné je nutno trvat na tom, aby bylo řádně doručováno, neboť v opačném případě účastníci řízení mohou být výrazně dotčeni na svých právech. Na straně druhé nelze přijmout formalistický a účelový přístup účastníků řízení, jakož i případnou formalistickou interpretaci těchto předpisů. Řádné doručení písemnosti v praxi znamená, že se písemnost zašle nebo odevzdá tomu, komu je určena a že existuje důkaz o tom, že daná osoba písemnost převzala (či nastala zákonná fikce doručení). *Je-li ten, komu má být písemnost adresována, s jejím obsahem obeznámen, potom otázka, zda bylo doručení vykonáno předepsaným způsobem, nemá význam*; nedodržení formy tedy samo o sobě neznamená, že se doručení musí vždy zopakovat. Reálné doručení před formálním pochybením upřednostňuje daňový řád výslovně v § 51 odst. 3, podle něhož dojde-li ke ztrátě, zničení nebo poškození doručenky, nebo není-li řádně vyplněna, lze doručení prokázat jiným způsobem, např. tím, že je z postupu adresáta zjevné, že mu bylo doručeno. Nejvyšší správní soud v uvedených věcech dovodil, že platební výměr se stal účinně doručeným v okamžiku, kdy se zástupkyně stěžovatelky s platebním výměrem fakticky seznámila. V posledně citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud dovodil, že ze správního spisu v tamější věci vyplývá, že se zástupkyně stěžovatelky s platebním výměrem seznámila ještě před uplynutím lhůty pro stanovení daně, jelikož se včas proti platebnímu výměru odvolala; zástupkyně v takovém případě musela mít ve své dispozici napadený správní akt, přičemž je nepochybné, že autorem odvolání byla právě zplnomocněná zástupkyně; odvolání proti platebnímu výměru podepsala dle předsedy představenstva stěžovatelky rovněž zástupkyně stěžovatelky.
10. Závěry uvedené v citovaných rozsudcích Nejvyššího správního soudu jsou plně aplikovatelné i na nyní projednávanou věc, přičemž skutečnost, že zástupce žalobce nebyl v dodatečných platebních výměrech v jejich záhlaví uveden, není pro posouzení této věci podstatná. Zástupce žalobce jejich adresátem býti měl, přičemž je podstatné, že se s jejich obsahem včas a v rozsahu nutném pro podání kvalifikovaného odvolání proti nim seznámil, neboť zástupce žalobce sepsal a v zákonem stanovené lhůtě řádně uplatnil

kvalifikovaná odvolání s podrobnou argumentací vůči dodatečným platebním výměrům. Tato vada nezpůsobuje sama o sobě nezákonnost rozhodnutí.

11. Prvním důvodem uvedeným v žalobou napadeném rozhodnutí pro doměření daně z příjmů právnických osob (a to ve vztahu ke všem zdaňovacím obdobím) bylo **nedoložení a neprokázání výdaje žalobce označeného jako „spotřeba pohonných hmot“** dodkládaných primárně zjednodušenými daňovými doklady.
12. Podstatou sporu mezi účastníky řízení ve vztahu k této části žalobou napadeného rozhodnutí je, zda žalobce v předcházejícím daňovém řízení unesl důkazní břemeno k jím uplatněným výdajům za tvrzený nákup pohonných hmot, které byly nejprve ze strany žalobce dokládány zjednodušenými daňovými doklady, jenž ovšem byly nečitelné. Z tohoto důvodu z nich samotných nebylo možné ověřit, kdo byl dodavatelem žalobce, v jakém čase a v jaké částce bylo účtováno a ani to, co bylo předmětem plnění. V roce 2012 se jednalo o částku 9 715,90 Kč, v roce 2013 se jednalo o částku 4 407,30 Kč a v roce 2014 o částku 2 071,08 Kč.
13. Obecně soud souhlasí s právními východisky daňových orgánů, že výdaje ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP musí být poplatníkem prokázány způsobem vylučujícím jakékoliv pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými věrohodnými důkazy. Z konstantní judikatury soudů rozhodujících ve správním soudnictví vyplývá, že daňový subjekt je podle § 92 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání (daňovém tvrzení nebo dalších podáních), nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt primárně prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (srovnej např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, nebo ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86; všechna citovaná rozhodnutí správních soudů dostupná na www.nssoud.cz). Existence (byť i formálně bezvadných) účetních dokladů, tj. např. pokladničních dokladů či faktur, sama o sobě ještě zpravidla neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, skutečně uskutečnila na dokladech deklarovaným způsobem (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008 - 68, a ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004 - 99). Správce daně může vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti dokladů zachycených v účetnictví, či jiných povinných záznamech, v tomto ohledu jej však tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. *„Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, či dokonce jakým způsobem skutečně probíhaly, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. [...] Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.“* (srov. výše citovaný rozsudek č. j. 2 Afs 24/2007 - 119). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu ke spornému případu, případně aby svá tvrzení korigoval.
14. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro účely stanovení základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem. Daňový subjekt tak nese důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že předmětný výdaj v daném zdaňovacím období skutečně vynaložil a že tento výdaj

souvisí s dosažením, zajištěním a udržením příjmů (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004 - 70).

15. V nyní projednávané věci, poté, co správce daně zpochybnil žalobcem předložené nečitelné zjednodušené daňové doklady, snažil se žalobce unést na něm spočívající důkazní břemeno v daňovém řízení uplatněnými důkazními návrhy. Jednalo se o výslechy osob, které tankovaly pohonné hmoty do vozidla žalobce (P. P., L. Z., Mgr. I. N.), účetními záznamy společnosti OMV Česká republika s.r.o., resp. M. V., provozujícího v dané věci čerpací stanici OMV č. 2013 v Brně – Starém Lískovci, resp. Ing. L. K., provozujícího čerpací stanici OMV č. 2142 v Brně na Zvonařce, resp. D. Š., provozujícího čerpací stanici OMV č. 2012 v Praze – Poděbradské ulici, účetními záznamy společnosti Shell Czech Republic, a.s., resp. D. K., provozující čerpací stanici Shell Service Mupa II na dálnici D1 10 km směr Praha, na níž byly pohonné hmoty zakoupeny a výdajovými pokladními doklady žalobce č. 1/12556, č. 1/12221, č. 1/12244 ze dne 5. 6., 27. 2., 2. 3. 2012 včetně dokladů o nákupu pohonných hmot. V odvolání proti dodatečným platebním výměrům žalobce namítal, že se správce daně zabýval pouze návrhy na výslechy svědků, nezabýval se však návrhy na provedení důkazů listinných.
16. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že se správce daně prvního stupně zabýval pouze návrhy na výslechy svědků s tím, že tyto výslechy neprovedl, neboť je dle něj nevěrohodné, aby si jakákoliv osoba navržená žalobcem prokázání nákladu pamatovala (kdo, kdy a kde tankoval pohonné hmoty do auta, konkrétně u jakého stojanu na čerpací stanici a kdo jí vyhotovil doklad za nákup pohonných hmot do vozidla). Pokud by navržený svědek poskytl plnohodnotnou odpověď na všechny dotazy správce daně v této souvislosti, pak by bylo podle správce daně dovoditelné, že se jedná o účelové a předem připravené odpovědi.
17. Správce daně prvního stupně se však vůbec nezabýval dalšími důkazními návrhy vznesenými žalobcem, jak jsou shora vyjmenovány (jedná se o návrhy listinných důkazů). Přestože tuto vadu vytýkal žalobce v rámci odvolání proti napadeným dodatečným platebním výměrům, ani žalovaný se těmito opomenutými důkazními návrhy nijak nezabýval. Jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, situace, kdy správní orgán neprovede navržený důkaz, aniž by svůj postup zdůvodnil, je závažnou vadou vedoucí k nepřezkoumatelnosti správního rozhodnutí pro nedostatek důvodů ve smyslu ust. § 76 odst. 1 písm. a s.ř.s. (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2018, č. j. 9 Afs 56/2017 – 103). Z judikatury Nejvyššího správního soudu dále vyplývá, že pokud v daňovém řízení nedošlo k řádnému provedení a hodnocení všech navržených důkazů, nemůže se soud věcně zabývat námitkami mířícími do chybného hodnocení důkazů; posouzení takové otázky by bylo předčasné. Ve vztahu k hodnocení důkazů je nutno hodnotit důkazy jednotlivě, ale též v jejich vzájemné souvislosti. Je sice pravdou, že ani formálně perfektní daňové doklady, povinné evidence a účetní záznamy nemohou sami o sobě prokázat účetní případ, na druhé straně je však nutno vždy předložené primární důkazní prostředky vnímat v souvislosti s dalšími důkazy, které mohou obecné, neprovázané a při izolovaném posuzování rozporuplné důkazy ozřejmit a konkretizovat a společně s nimi vytvořit přesný obraz (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2020, č. j. 2 Afs 336/2019 – 42). Krajský soud v Brně nadto podotýká, že navržené listinné důkazní prostředky nelze označit a priori za zcela jistě neumožňující pomoci unést žalobci jeho důkazní břemeno ve vztahu k předmětnému výdaji. Za uvedeného

stavu je nutno konstatovat, že vytčená vada znamená vadu řízení, pro niž je třeba napadené rozhodnutí žalovaného zrušit.

18. K námitce žalobce, že správní orgány opomenuly ust. § 35 odst. 5 zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o účetnictví“) krajský soud uvádí, že podle tohoto ustanovení platí, že na účetní záznamy, které jsou ve formě nečitelné, není-li dodrženo ust. § 33 odst. 7, se pohlíží, jakoby je účetní jednotky nevedly.
19. Podle ust. § 33 odst. 7 tohoto zákona pak platí, že účetní jednotky mohou vést účetní záznamy i ve formě, ve které je jejich obsah bez dalšího nečitelný; v tomto případě jsou povinny disponovat takovými prostředky, nosiči a vybavením (§ 4 odst. 10), které umožní provést převod účetních záznamů do formy, ve které je jejich obsah pro fyzickou osobu čitelný. Pro potřeby ověřování účetní závěrky auditorem (§ 20), jejího zveřejňování (§ 21a) a pro potřeby orgánů podle § 32 odst. 1 jsou účetní jednotky povinny na požádání umožnit oprávněným osobám seznámit se s obsahem jimi určených účetních záznamů v uvedené formě. Tyto povinnosti mají účetní jednotky po dobu, po kterou jsou povinny vést nebo uschovávat uvedené účetní záznamy. Stanovení těchto povinností na smluvním základě není dotčeno.
20. Žalobcem poukazované ust. § 35 odst. 5 (odkazující na ust. § 33 odst. 7 citovaného zákona) žalobci v jeho argumentaci použité v rámci daňového řízení nesvědčí. Z uvedených ustanovení vyplývá, že sice účetní jednotky mohou vést účetní záznamy i ve formě, ve které je jejich obsah bez dalšího nečitelný, ovšem v takovém případě jsou povinny disponovat takovými prostředky, nosiči a vybavením, které umožní převod účetních záznamů do formy, ve které je jejich obsah pro fyzickou osobu čitelný. Žalobcem dále citovaná textace ust. § 33a odst. 7 tohoto zákona na nyní projednávaný případ nedopadá; toto ustanovení se týká průkaznosti účetního záznamu účetní jednotky, v níž se průkaznost účetního záznamu zkoumá. Toto ustanovení normuje, že účetní záznam v listinné formě podepsaný vlastnoručním podpisem výstavce, který se shoduje s podpisovým vzorem vyhotoveným účetní jednotkou, se považuje za průkazný podle odst. 1 písm. c) bez ohledu na to, zda se týká výhradně skutečnosti uvnitř jedné účetní jednotky. Žalobce v dané věci netvrdil, že by jím předložené účetní záznamy v listinné formě byly podepsány vlastnoručním podpisem výstavce, který se měl shodovat s podpisovým vzorem vyhotoveným účetní jednotkou.
21. K otázce správnosti **neuznání rozdílu mezi cenou sjednanou mezi žalobcem a společností Jet VSK, s.r.o. za pronájem reklamních ploch a správcem daně určenou tzv. referenční cenou za výdaje na vynaložení, dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů** s odkazem na ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP soud uvádí následující.
22. 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 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.

23. Dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. mohou být jinak spojenými osobami také osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.
24. Nejvyšší správní soud 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? V nyní projednávané věci žalobce rozporoval naplnění obou takto vydefinovaných podmínek pro použití ust. § 23 odst. 7 ZDP. S ohledem na tuto skutečnost soud níže uvádí rozhodnou judikaturu týkající se naplnění těchto podmínek.
25. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2018, č. j. 6 Afs 129/2018 – 29 vyplývá, že právní úprava zakotvená v ust. § 24 odst. 1 a § 23 odst. 7 ZDP vychází ze zásady, že daňově uznatelné nejsou náklady, které jsou spojeny s transakcemi, jejichž jediným smyslem je získání nelegitimního daňového zvýhodnění. Pokud správce daně posuzuje výdaje daňového subjektu podle § 24 odst. 1 ZDP ve vztahu mezi nezávislými osobami, je oprávněn zabývat se otázkou, zda výdaj zjevně nepřesahuje kritérium tržní přiměřenosti. Ve vztahu mezi osobami spojenými se musí uplatnit přísnější kritérium (§ 23 odst. 7 ZDP), podle níž cena nesmí být nejen zjevně nepřiměřená, ale nesmí přesahovat cenu obvyklou vůbec.
26. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2011, č. j. 7 Afs 40/2011 – 69 vyplývá, že prokázal-li by správce daně, že smluvními stranami předmětného právního úkonu jsou spojené osoby a že tyto si sjednaly cenu lišící se od ceny referenční, a zároveň by daňový subjekt neprokázal zvláštní a obvyklým poměrům na trhu se vymykající, a přitom ekonomicky racionální důvody, pro které byla cena odlišná, mohl by být teprve učiněn závěr, že rozdíl mezi sjednanou a referenční cenou nelze považovat za výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 ZDP. V rozsahu, v němž by skutečně dosažená cena převyšovala cenu referenční, by nebyla odčitatelným výdajem podle § 24 odst. 1 ZDP.
27. Z judikatury Nejvyššího správního soudu dále vyplývá, že postačí, pokud správní orgány doloží a prokáží byť i pouze nepřímými důkazy, že je zde řetězec dodavatelů, v němž je daňový subjekt zapojen, průběh toku finančních prostředků souvisejících s dodávkou pro daňový subjekt a zároveň prokáží odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami; prokázání subjektivní stránky jednání daňového subjektu se k naplnění podmínek podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů nevyžaduje (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013 – 30 a ze dne 29. 5. 2019, č. j. 2 Afs 131/2018 – 59).
28. Správce daně nese důkazní břemeno v tom směru, že musí prokázat, že cena sporné transakce byla sjednána mezi spojenými osobami a dále musí prokázat, že se sjednaná cena liší od ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (referenční cena). Teprve prokáže-li správce daně, že smluvní strany jsou spojené osoby a že si sjednaly cenu lišící se od ceny referenční, přeneseme se důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak (aby obhájil výši sjednané ceny) musí tvrdit a prokázat zvláštní a obvyklým poměrům na trhu se

vymykající, a přitom ekonomicky racionální důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny referenční. Referenční cenu může správce daně určit porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, nebo (zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách) jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Pro případ, že by nebylo možné referenční cenu stanovit ani tímto způsobem, použije se s ohledem na § 23 odst. 7 ZDP cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu. Při určení referenční ceny by měl správce daně vyjít z určitého cenového intervalu, tedy srovnat transakci provedenou žalobcem s více než jednou transakcí mezi nezávislými osobami (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2018, č. j. 3 Afs 105/2017 – 22).

29. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 2. 2014, č. j. 2 Afs 67/2012 – 40 vyplývá, že v případě, kdy běžné úřední osoby nedisponují potřebnými znalostmi pro zjištění referenční ceny, je možné přistoupit k přibrání znalce k jejímu určení. Daňový subjekt je povinen tvrdit a doložit, že měl specifické ekonomické a racionální důvody pro sjednání ceny odlišné od ceny referenční a je tedy povinen uspokojivě doložit rozdíl mezi skutečně sjednanou a referenční cenou, platí přitom, že správní orgán musí umožnit daňovému subjektu, aby v reakci na správcem daně učiněné úvahy o odlišnosti jinak reálně dosažitelné ceny tyto úvahy vyvrátil prokazováním jím tvrzených skutečností. Je třeba, aby rozdíl v cenách byl nejen tvrzen, ale rovněž prokazován (slovy zákona „doložen“). Pokud takovéto skutečnosti daňový subjekt doloží a tvrdí specifika v dané věci odůvodňující zvýšení sjednané ceny, leží na správci daně povinnost řádně zjistit a popsat specifické znaky situace, za které sjednávaly prodejní cenu spojené osoby. Pokud se ohledně rozhodných aspektů projeví skutkové nejasnosti, musí správce daně vycházet z takových skutkových závěrů, které jsou v dané konkrétní skutkové situaci pro daňový subjekt nejvýhodnější (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2020, č. j. 2 Afs 248/2019 – 56 a ze dne 11. 2. 2014, č. j. 2 Afs 67/2012 – 40).
30. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 – 117 vyplývá, že nejprve je třeba, aby byl prokázán skutečný rozsah plnění, přičemž toto je nezbytné k verifikaci fakturované ceny z hlediska její přiměřenosti. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 – 81 vyplývá, že správce daně musí být schopen prokázat všechny podstatné parametry, za nichž byla cena mezi spojenými osobami sjednána, nestačí přitom pouhé zpochybnění tvrzení daňového subjektu, neboť důkazní břemeno nese správce daně. Pokud správce daně není schopen vyvrátit tvrzení daňového subjektu, musel by vycházet z jeho tvrzení a s ohledem na takto zjištěný stav konstruovat referenční cenu.
31. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2020, č. j. 3 Afs 61/2019 – 72 vyplývá, že 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.
32. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 – 105 vyplývá, že je na uvážení správce daně, které subjekty při určování referenční ceny zahrnuje do vzorku pro její zjištění, na druhé straně však zvolené subjekty musí korespondovat se situací daňového subjektu a úvahy musí být správcem daně řádně

odůvodněny. Správce daně má povinnost zjistit skutkový stav co nejúplněji a volit takové prostředky, které mohou takovou částku stanovit a které budou co nejvíce odpovídat situaci daňového subjektu, budou se mu co nejvíce podobat. Dále musí zohlednit veškeré důležité okolnosti předmětného plnění. Teprve poté, co správce daně splní veškeré shora uvedené požadavky a shromáždí vybraný soubor cen, může přistoupit ke stanovení obvyklé ceny.

33. Z uvedené judikatury jednoznačně vyplývá, že na správci daně leží důkazní břemeno, aby prokázal, že cena sjednaná mezi žalobcem a společností Jet VSK, s.r.o. se liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, přičemž platí, pokud by se projevily skutkové nejasnosti ohledně rozhodných aspektů tvrzených žalobcem, musel by správce daně vycházet ze skutkových závěrů, které jsou dané v konkrétní skutkové situaci pro žalobce nejvýhodnější. Pro to, aby mohla být stanovena referenční cena úvahou správce daně, je především mít nutno najisto postaven přesný předmět plnění, poskytnutý žalobci společností Jet VSK, s.r.o. na základě smlouvy o nájmu reklamních ploch.
34. Pokud jde o tento předmět nájemních smluv, uzavřených žalobcem se společností Jet VSK, s.r.o. (ze dne 5. 1. 2012 a ze dne 1. 6. 2013), pak je ve smlouvách shodně uvedeno, že se pronajímatel (Jet VSK, s.r.o.), který disponuje právem užívat a prodávat reklamní média těmito smlouvami zavazuje pronajmout žalobci jakožto nájemci reklamní plochu umístěnou v interiérech Hokejové haly dětí a mládeže v rozsahu: reklamní banner v prostorech zimního stadionu a reklamu na internetových stránkách www.vsktechnika.cz. K uvedené problematice je v rámci žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného mimo jiné uvedeno, že správce daně dovodil, že svědecká výpověď jednatelky společnosti Best Event s.r.o. potvrdila tvorbu – vytvoření a realizaci reklamy pro umístění v hokejové hale.
35. Ke skutečnému rozsahu plnění z těchto smluv poskytl žalobce správci daně listinné důkazy a navrhl řadu dalších důkazů (zejména výslech svědků). Předseda představenstva žalobce k rozsahu plnění před správcem daně uvedl, že na základě předmětných smluv bylo v hokejové hale umístěno reklamní logo na ledě (o rozměru 4 x 1,5 m), dále byla umístěna reklama na mantinelech lední plochy o délce cca 2 m a 1/3 plexiskla (30 cm) – pás, dále došlo k umístění loga o rozměrech 5 x 3 m uvnitř stadionu, dále loga o rozměrech 3 x 2 m u schodiště do prvního poschodí v hale, k umístění loga vedle vstupu do prodejny žalobce v hale o rozměru 3 x 4 m a umístění velkého loga na plášti sportovní haly.
36. V daňovém řízení žalobce navrhoval k provedení důkazy, jimiž by prokázal, že reklama byla poskytnuta nejen na mantinelech a vnitřním opláštěním u ledové plochy, ale i na jiných plochách uvnitř i vně haly (jednalo se mj. o výslech zaměstnanců prodejny žalobce, výslech grafika provádějícího reklamu a výslech dalších svědků a provedení listin, jenž by rozsah poskytnuté reklamy mohly prokázat – např. výslech jednatelů společnosti HT REAL - vlastník haly, členů vedení VSK Technika, dalších zaměstnanců žalobce vč. jeho obchodního zástupce).
37. V rámci žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný dále k rozsahu plnění z předmětných smluv uvedl, že správce daně konstatoval, že reklamní plnění byla v kontrolovaných letech realizována, reklamní banner (jednotné číslo, pozn. soudu) byl v hokejové hale umístěn, ovšem přetrvávaly pochybnosti ohledně obvyklosti ceny za plnění. Žalovaný však

v napadeném rozhodnutí rovněž vyslovit úvahy zpochybňující rozsah, resp. původce poskytnutých plnění, neboť např. uvedl, že nelze souhlasit s odvolatelem (žalobcem), že bylo doloženo dostatečné množství důkazů, které prokazují poskytnutí sporných plnění právě společností Jet VSK, s.r.o. Ostatně v šetřené věci nebylo sporu o tom (uvedl v rozhodnutí žalovaný), zda byla reklama vyvěšena a jakým způsobem se reklamy do hokejové haly dostaly, ale spor spočíval v identifikaci dodavatele pronajaté reklamní plochy a ve výši ceny za poskytnuté plnění. Převážná argumentace žalovaného v napadeném rozhodnutí však zněla tak, že rozsah reklamy sporný nebyl (např. „...správce daně vycházel ze všech jak předložených, tak zjištěných důkazních prostředků prokazujících rozsah sporných reklamních služeb a na základě těchto skutečností oprávněně prošetřoval cenu služeb obdobného rozsahu a obsahu poskytovaných ve stejném čase a za srovnatelných podmínkách...“). Nicméně např. ve výzvě správce daně k prokazování skutečností směřované žalobci (č. j. 1791137/17/3012/60561-710708 ze dne 12. 4. 2017) je uvedeno, že správce daně má zjištění, že pro účely reklamy byly poskytnuty pouze tři stěny haly – reklamní plochy, a to reklamní plochy na mantinelech a vnitřním opláštěním u ledové plochy; realizace reklamy na ledové ploše nebyla správci daně předložena a ani na základě dalších informací, které správce daně získal z převzatých písemností z jiných daňových řízení, nebyly správci daně předloženy žádné důkazní prostředky, které by prokazovaly reklamu na ledové ploše v hokejové hale. Na základě této výzvy reagoval žalobce vyjádřením ze dne 26. 4. 2017, v jehož rámci navrhoval provedení značného množství důkazů, kterými mj. chtěl doložit rozsah předmětného plnění (tento rozsah byl uveden ve vyjádření předsedy představenstva žalobce před správcem daně a je vyličen shora). Správce daně dále při zjišťování referenční ceny oslovil celkem 17 subjektů.

38. Pokud jde o otázku, zda žalobcem uplatněné výdaje za pronájem reklamních ploch jsou výdaji uznatelnými ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (podle něhož platí, že výdaje – náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy) pak žalobou napadené rozhodnutí v odst. 84 uvádí, že předmětný náklad ve vztahu k ust. § 24 odst. 1 ZDP zpochybněn nebyl (zpochybněna byla cena obvyklá dodaného plnění). K samotnému rozsahu plnění je v žalobou napadeném rozhodnutí uvedeno, že v nájemních smlouvách o pronájmu reklamních ploch byl předmět reklamního plnění sjednán obecně [pozn. soudu: tento závěr odpovídá obsahu nájemních smluv, kde, jak je shora již uvedeno, byl předmět smlouvy vymezen jako pronájem reklamní plochy v interiérech Hokejové haly dětí a mládeže v rozsahu – reklamní banner (jednotné číslo) v prostorech zimního stadionu a reklama na internetových stránkách www.vsktechnika.cz].
39. V dalších částech odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je ve vztahu k uznatelnosti předmětného nákladu za pronájem reklamních ploch uvedeno následující: V odst. 62 je vysloveno, že správce daně na základě předložených skutečností a fotografií konstatoval, že reklamní plnění byla v kontrolovaných letech realizována, reklamní banner (pozn. soudu: jednotné číslo) byl v hokejové hale umístěn, ovšem přetrvávaly pochybnosti ohledně obvyklosti ceny za poskytnuté plnění, tj. pronájem reklamních ploch a ohledně právního podkladu, na jehož základě byla hrazena cena za sjednaný titul obsažený v předmětu nájemních smluv, uzavřený se společností Jet VSK, s.r.o. V odst. 68 rozhodnutí je pak uvedeno, že správce daně tak zcela správně vyhodnotil, že daňový subjekt prokázal poskytnuté reklamní služby formálně správnými důkazními prostředky, že pronájem

reklamních ploch byl sice poskytnut, nicméně nikoliv za uvedených okolností v deklarované ceně. V odst. 70 rozhodnutí je pak uvedeno, že správci daně vznikly oprávněně důvodné pochybnosti o faktickém rozsahu služeb uvedených na přijatých fakturách, především díky vysoké ceně, uzavření smluv bez další specifikace místa pronájmu reklamních ploch a tedy umístění reklamy, nestandardnímu chování dodavatele a rovněž provedením úhrady. V odst. 71 rozhodnutí je pak uvedeno, že podle výsledku daňové kontroly není sporu o tom, že reklama – prezentace zn. Bauer skutečně existovala, spor spočívá v tom, zda odvolatel skutečně vynaložil výdaj (náklad) způsobem, jaký deklaroval v příslušných fakturách a smlouvách a že reklamní plnění v podobě pronájmu reklamní plochy skutečně bylo poskytnuto za ceny uvedené na fakturách. V odst. 72 rozhodnutí je pak uvedeno, že bylo prokázáno, že nastavené obchodní transakce jsou nestandardní a reklamní plnění se neuskutečnilo tak, jak je deklarováno na předložených dokladech, přičemž nesrovnalosti vyplývající ze spisového materiálu mají být popsány i ve zprávě o daňové kontrole, na kterou takto žalovaný odkázal. Dále je zde uvedeno, že formálně správné prvotní doklady předložené žalobcem samy o sobě nemohly dostatečně prokazovat faktické uskutečnění reklamního plnění (pronájmu reklamní plochy v interiéru hokejové haly a reklamního „banner“ za daných okolností v deklarované ceně). V odst. 82 rozhodnutí je uvedeno, že ze strany odvolatele nepostačuje k prokázání sporných plnění pouze předložení formálně správných důkazních prostředků; nelze tak souhlasit s odvolatelem, že bylo předloženo dostatečné množství důkazů, které prokazují poskytnutí sporných plnění právě společností Jet VSK, s.r.o. V odst. 83 napadeného rozhodnutí je pak uvedeno, že spornou skutečností v daném případě není, zda pronájem reklamní plochy byl poskytnut a zda reklama byla v hokejové hale umístěna; tyto skutečnosti správce daně nespochybnil. Předmětem sporu byly pochybnosti o faktických okolnostech deklarovaných služeb uvedených na přijatých fakturách, v deklarované výši, a to především díky vysoké ceně a dalším zjištěním v rámci kontroly. Pokud žalobce k prokázání reklamního plnění právě společností Jet VSK, s.r.o. v deklarovaném rozsahu a ceně argumentuje, že z některých jiných důkazů vyplývá, že reklamy umístěny byly a mohli je umístit buď klub VSK Technika, nebo VSK Centrum s.r.o., tak dané skutečnosti k prokázání sporného plnění nedostačují a nejsou akceptovatelné. Tyto svědecké výpovědi pouze prokázaly, že reklamy byly v hokejové hale umístěny, o čemž ovšem nebylo sporu. V odst. 93 rozhodnutí je pak uvedeno, že správce daně vycházel ze všech jak předložených, tak zjištěných důkazních prostředků prokazujících rozsah sporných reklamních služeb a na základě těchto skutečností oprávněně prošetřoval cenu služeb obdobného rozsahu a obsahu poskytovaných ve stejném čase a za srovnatelných podmínek.

40. Z obsahu žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného je jednoznačně seznatelné, že daňové orgány považují za nesporné vynaložení předmětného nákladu žalobcem a že k jeho vynaložení došlo na základě shora citovaných nájemních smluv o pronájmu reklamní plochy. Správní orgány také považují za nesporné, že v citované sportovní hale „reklamní plochy umístěny byly“.
41. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí však nevyplývá zjištění, jaké konkrétní plnění (v jakém přesně rozsahu) mají správní orgány za prokázané. O tom svědčí vyjádření o neurčitosti předmětu smluv o nájmu reklamní plochy a vyjádření o neprokázání plnění „za uváděných okolností“, vyjádření o sporu o vynaložení výdaje způsobem, jakým byl deklarován o tom, že reklamní plnění se neuskutečnila tak, jak je deklarováno na předkládaných dokladech, že žalobcem předkládané formální doklady

nemohly dostatečně prokazovat faktické uskutečnění reklamního plnění za daných okolností, tvrzení, že nelze souhlasit, že bylo předloženo dostatečné množství důkazů, které prokazují poskytnutí sporných plnění právě společností Jet VSK, s.r.o. K rozsahu poskytnutých reklamních služeb je pouze v odst. 93 uvedeno obecně, že správce daně vycházel ze všech předložených a zjištěných důkazních prostředků prokazujících rozsah sporných reklamních služeb a na základě těchto skutečností měl oprávněně prošetřovat cenu služeb obdobného rozsahu a obsahu poskytovaných ve stejném čase a za srovnatelných podmínek.

42. Z judikatury správních soudů přitom vyplývá, že daňový subjekt, který výdaj zanesl do svého účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, který deklaroval na příslušném účetním dokladu. Ze znění odst. 84 žalobou napadeného rozhodnutí, kde je uvedeno, že náklad ve vztahu k § 24 odst. 1 ZDP zpochybněn nebyl, ale že byla zpochybněna cena obvyklá dodaného plnění, vyplývá, že správní orgány mají za to, že žalobce prokázal vynaložení výdaje, a to tím způsobem, který deklaroval na příslušném účetním dokladu. Tomu však neodpovídají další citované části žalobou napadeného rozhodnutí, v nichž je uváděno, že se jedná o plnění sporná a že nelze souhlasit s žalobcem, že bylo předloženo dostatečné množství důkazů, které prokazují poskytnutí sporných plnění právě společností Jet VSK, s.r.o. V tomto směru se tedy jedná o vnitřní rozpornost napadeného rozhodnutí žalovaného, kdy z něj není bez pochybností zřejmé, zda mají daňové orgány skutečně za to, že žalobce prokázal vynaložení výdaje způsobem, který deklaroval na příslušném účetním dokladu (a v jím tvrzeném rozsahu, viz např. [35]).
43. Pokud správní orgány přistoupily ke stanovení tzv. referenční ceny, pak bylo dále třeba, aby měly ujasněno, co bylo přesně předmětem daného plnění, aby takovýto přesně určený předmět plnění mohly u oslovených subjektů vyhledat a poté přistoupit k porovnání cen za takto přesně určený předmět plnění. Jak vyplývá ze shora citované judikatury týkající se postupu při určování referenční ceny, je nutno přesně popsat předmět plnění a zjistit všechny podstatné parametry, za nichž byla cena sjednána. Jinými slovy (jednoduše řečeno), lze přistoupit ke srovnávání cen jen, pokud je zřejmý rozsah plnění. Ze shora citované judikatury vyplývá povinnost správce daně zjistit skutkový stav co nejúplněji a volit takové prostředky, které pomohou částku stanovit a které budou co nejvíce odpovídat situaci daňového subjektu – budou se mu co nejvíce podobat, ideálně tedy volit subjekty provozující stejnou či alespoň obdobnou podnikatelskou činnost, a to ve stejném čase a po stejně dlouhé období za obdobných podmínek. Teprve poté, co správce daně tyto požadavky naplní, je možné přistoupit ke stanovení ceny obvyklé – referenční. V souladu s uvedenou judikaturou je však rovněž předtím třeba ponechat prostor daňovému subjektu k prokázání tvrzených objektivních skutečností předmětného plnění; v případě nejasností je pak třeba vycházet ze skutečností pro daňový subjekt nejvýhodnějších. Pokud se správci daně nepodaří zjistit plně srovnatelné transakce, bude muset přistoupit k příléhavému způsobu korekce podle okolností, za nichž daňový subjekt cenu sjednával a teprve poté, pokud by nebyl možný ani tento postup, je třeba přistoupit ke stanovení ceny prostřednictvím tzv. ceny administrativní.
44. Za daného stavu, kdy je mezi účastníky řízení sporu o rozsah reklamního plnění a správní orgány neumožnily unést v tomto rozsahu důkazní břemeno žalobci, neboť neprovedly množství důkazů, kterými chtěl prokázat přesný rozsah reklamního plnění, nebylo možno přistupovat k určování referenční ceny. V tomto směru krajský soud poukazuje

mj. na zprávu o daňové kontrole, kde je uvedeno, že správci daně nebyly předloženy žádné důkazní prostředky, které by prokazovaly reklamu na ledové ploše v hokejové hale. Žalobce ale v tomto směru navrhoval provedení většího množství důkazů, které správcem daně provedeny nebyly, aniž je nelze a priori odmítnout bez jejich provedení s tím, že by např. nemohli prokázat umístění žalobcem tvrzeného velkého reklamního loga na ledové ploše o rozměru cca 4 x 1,5 m. Ostatně i z výsledku svědkyně V. K. vyplývá, že reklama na ledové ploše byla realizována (sice nad rámec smlouvy o marketingové, poradenské a konzultační činnosti uzavřené mezi společnostmi Best Event s.r.o. a žalobcem – ovšem to není v dané věci podstatné).

45. Pokud tedy správce daně přistoupí k aplikaci ust. § 23 odst. 7 ZDP, musí mít nejprve najisto postaveno, že v rámci daňového řízení došlo k prokázání vynaložení předmětných nákladů způsobem, který byl deklarován na příslušném účetním dokladu, vč. přesného vymezení rozsahu plnění. Jak vyplývá ze shora uvedené judikatury, ust. § 23 odst. 7 ZDP je lex specialis k ust. § 24 ZDP, přičemž § 23 odst. 7 ZDP upravuje základ daně, kterým je rozdíl, o které příjmy s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů osvobozených od daně převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období; při postupu podle § 23 odst. 7 ZDP dochází k úpravě základu daně poplatníka o správcem daně zjištěných rozdílech ve výdajích, kdy správce daně sníží prokázané výdaje daňového subjektu (viz také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2020, č. j. 4 Afs 468/2019 – 37).
46. Lze tedy učinit dílčí závěr, že žalovaný nebyl oprávněn za popsaného stavu přistoupit ke stanovování tzv. referenční ceny. Řešení dalších žalobních námitek týkajících se postupu při určování referenční ceny a posuzování úvah žalovaného v tomto směru uvedených v žalobou napadeném rozhodnutí je zcela předčasné. Nad rámec toho však krajský soud uvádí, že pokud daňové orgány přistoupí v dalším řízení poté, co napraví shora vytčené vady, ke stanovení tzv. referenční ceny, jsou povinny dodržovat závěry vyplývající z judikatury vztahující se k postupu při stanovení referenční ceny shora detailně uvedené. Součástí tohoto postupu je povinnost dodržovat rozložení důkazního břemene, jak je dovozováno příslušnou judikaturou a umožnit žalobci své důkazní břemeno unést. Aby měl daňový subjekt možnost důkazní břemeno unést, musí být jím navržené důkazy řádně a úplně provedeny, ledaže by bylo zcela nepochybné, že prostřednictvím těchto důkazů nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány; v této souvislosti je třeba pečlivě rozlišovat posouzení návrhu na provedení jednotlivých důkazů a vlastní hodnocení těchto důkazů. Platí přitom, že správce daně dbá, aby skutečností rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. Ohledně opomenutí navržených důkazních prostředků soud odkazuje na závěry uvedené v odst. 17 shora.
47. Nad rámec nutných úvah soud ještě upozorňuje, že z obsahu správního spisu vyplývají rovněž další rozpory. Pokud jde o správními orgány tvrzený řetězec daňových subjektů, pak žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí, že za spodní hranici stanoveného intervalu při zjišťování ceny obvyklé je nutno považovat částku ve výši 0 Kč, neboť klub VSK Technika Brno, z.s. měl plnění poskytovat „zdarma“ (zejména jde o odkaz na vyjádření VSK Technika Brno, z.s. a jeho představitele ohledně údajného neposkytování reklamní plochy v hokejové hale žádnému subjektu a ohledně žádných příjmů z reklamního plnění v hale). Ovšem ve správním spise je založeno prohlášení předsedy VSK Technika Brno, z.s. Ing. R. D. ze dne 3. 1. 2011, že tento klub potvrzuje, že pro období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2015 je obchodní společnost VSK Centrum, s.r.o. oprávněna distribuovat,

samostatně nakládat s reklamními a marketingovými právy oddílu ledního hokeje VSK Technika Brno, z.s. Ve správním spise jsou dále založeny protokoly o výsledku svědků, kteří svědčili o poměrně značném nepeněžitém plnění (hokejová výstroj v řádu několika set tisíc kusů, které měla VSK Technika, z. s., resp. její hokejový tým v souvislosti s poskytnutými reklamními právy obdržet). Například z protokolu o výsledku svědka V. O., trenéra hokejového mužstva VSK Technika vyplývá, že pronájem reklamních ploch měl na starosti p. Švec, s tím, že zřejmě existovala smlouva, podle které měl pronajaté plochy; svědkovi bylo řečeno, že v případě, že by družstvo potřebovalo materiální věci, mají se obracet na Ing. Š. Svědek vypověděl, že tomu tak bylo, přičemž družstvo obdrželo plnění od Ing. Š. v množství cca 200, 300 nebo 400 tisíc ks; jednalo se o dresy, hokejky, možná i brusle a přilby.

48. K závěrům žalovaného ohledně vzniku řetězce subjektů VSK Technika Brno, z.s. – VSK Centrum, s.r.o. – Jet VSK, s.r.o. – žalobce, soud uvádí, že tyto závěry byly opřeny především o tvrzené nadhodnocené ceny uhrazené žalobcem za pronájem reklamní plochy, ovšem bez zjištění, jaké skutečně plnění žalobce i společnost VSK Technika Brno, z.s. obdrželi (viz rozpory o rozsahu reklam a důkazy svědčící o plnění materiální povahy hokejového oddílu poměrně značeného rozsahu). Nelze tedy vyslovit, že by tento předpoklad nadhodnocených cen byl žalovaným prokázán. V tomto směru soud také odkazuje na judikaturu uvedenou shora, z níž vyplývá, že správce daně nemusí daňovému subjektu jakožto tvrzenému koncovému článku řetězce prokazovat zavinění v jeho zapojení do řetězce, ale je potřeba, aby na základě série i nepřímých důkazů byly uvedené skutečnosti prokázány. Platí přitom, že jestliže se žalobce brání (jak je tomu v nyní projednávané věci), pak je třeba řádně vypořádat jeho důkazní návrhy, jimiž svoji obranu podporuje.
49. Soud na závěr ještě připomíná (viz např. odst. 17 shora) povinnost vypořádat uplatněné odvolací námítky. Platí přitom, že pokud se nevypořádá správní orgán v rozhodnutí o opravném prostředku se všemi námitkami, které v něm byly uplatněny, způsobuje to nepřezkoumatelnost rozhodnutí, zpravidla spočívajícího v nedostatku jeho důvodů – viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2008, č. j. 3 As 57/2007 – 84. Ve vztahu k daňovému řízení se požadavkům na odůvodnění rozhodnutí podrobně zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 – 74; i když se tyto úvahy vztahují k předchozí právní úpravě (zákon č. 337/1992 Sb.), nynější úprava daňového řádu je obdobná, proto z těchto úvah je možné v plném rozsahu vycházet. Z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu vyplývá, že smyslem a účelem odůvodnění je především ozřejmit, proč správní orgán rozhodl, jak rozhodl, neboť jen tak lze ověřit, že důvody rozhodnutí jsou v souladu s právem a nejsou založeny na libovůli; současné daňové řízení se vyznačuje tím, že prvoinstanční rozhodnutí v něm vydávaná nemusí být zpravidla odůvodňována (jak tomu bylo i v nyní projednávané věci), přičemž daňovému subjektu se tedy nejprve v podobě rozhodnutí o odvolání dostane (či by se mělo dostat) relativně uceleného skutkového a právního zhodnocení jeho věci. V odůvodnění se musí odvolací orgán proto vypořádat se všemi důvody v odvolání uvedenými, přičemž se obsah odůvodnění nebude v rámci daňového řízení v podstatných rysech lišit od obsahu odůvodnění, které předepisuje správní řád. Odvolací orgán tedy prvostupňové rozhodnutí správce daně přezkoumá v první řadě v rozsahu, v jakém bylo odvoláním napadeno, přičemž je třeba, aby z něj bylo zřejmé, proč odvolací orgán nepovažoval za důvodnou skutkovou a právní argumentaci daňového subjektu uplatněnou v opravném prostředku a proč odvolací důvody považuje

za liché, mylné nebo vyvrácené. Odvolací správní orgán je povinen přezkoumat prvostupňové správní rozhodnutí nejen v rozsahu požadovaném v odvolání, ale i z dalších zákonem stanovených důvodů. Rozsah přezkumné činnosti odvolacího orgánu předurčuje i požadavky na přezkoumatelnost jeho odůvodnění; tento rozsah přezkumu musí nalézt odraz v odůvodnění jeho rozhodnutí. Případná argumentace, že správní soud ve vztahu ke správnímu orgánu při své činnosti nahrazuje činnost správního orgánu, je lichá.

VI. Závěr a náklady řízení

50. Soud na základě shora uvedených skutečností a úvah dospěl k závěru, že žalobou napadené rozhodnutí žalovaného z hlediska přezkumu jeho zákonnosti nemůže obstát; toto rozhodnutí proto soud zrušil postupem podle ust. § 78 odst. 1 s.ř.s. Podle § 78 odst. 5 s.ř.s. platí, že právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku nebo rozsudku vyslovujícím nicotnost, je v dalším řízení správní orgán vázán. Žalovaný shora vytčené vady napraví či zajistí jejich napravení.
51. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobci jakožto úspěšnému účastníkovi náleží náhrada nákladů řízení. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3 000 Kč a dále v nákladech právního zastoupení žalobce před Krajským soudem v Brně v celkové výši 18 513 Kč vč. DPH podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). V dané věci se jedná o odměnu advokáta Mgr. Libora Valenty za zastupování žalobce v řízení před Krajským soudem v Brně za následující úkony právní služby: převzetí a příprava zastoupení, podání žalobního návrhu, podání stanoviska k vyjádření žalovaného k žalobě, účast u jednání před Krajským soudem v Brně dne 22. 10. 2020 a dne 2. 11. 2020. Podle ust. § 7, § 9 odst. 4 advokátního tarifu činí sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního částku 3 100 Kč. Mimosmluvní odměna ve výši ½ ze shora uvedené částky náleží rovněž za účast zástupce žalobce při jednání, při němž došlo pouze k vyhlášení rozhodnutí (dne 2. 11. 2020). Podle ust. § 13 odst. 3 advokátního tarifu má advokát za jeden úkon právní služby nárok také na paušální náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč. Vzhledem ke skutečnosti, že zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku odpovídající této dani. Celkové náklady řízení za zastoupení, vč. daně z přidané hodnoty a zaplaceného soudního poplatku činí částku 21 513 Kč. Ke splnění povinnosti byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 2. 11. 2020

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu