



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

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

žalobce: **HV ELEKTRO s.r.o.**, IČO 25576551  
sídlem Nádražní 326, Modřice  
zastoupen JUDr. Radovanem Zubkem  
sídlem Dykova 2230/2, Brno

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 4. 2020, č. j. 13328/20/5200-11433-706478

**takto:**

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci**

1. Žalobce napadá v záhlaví uvedené rozhodnutí žalovaného, jímž byla změněna rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 29. 1. 2019, č. j. 347574/19/3004-51522-712304, č. j. 348495/19/3004-51522-712304 a č. j.

348847/19/3004-51522-712304, o doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2012, 2013 a 2014.

## II. Obsah žaloby

2. Žalobce požaduje zrušení napadeného rozhodnutí. Podle žalobce žalovaný nedostatečně zjistil skutkový stav, neprovedl žalobcem navržené důkazní prostředky, čímž mu neumožnil unést důkazní břemeno k prokázání jeho tvrzení, dále že v postoji žalovaného lze spatřovat určitou míru libovůle, kdy se zabývá pouze vybranými skutečnostmi, aniž by se vypořádal s námitkami proti procesnímu pochybení správce daně. Podle žalobce žalovaný pro vyhodnocení skutkového stavu upřednostňuje stanovisko správce daně, aniž by řádně vyhodnotil závěry znaleckého posudku.
3. Žalobce dále namítá, že správce daně porušil základní zásadu vyplývající z § 7 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), tj. postupovat v řízení bez zbytečných průtahů. Tyto průtahy měly za následek zhoršení důkazní situace, neboť svědci, po kterých chtěl správce daně a žalovaný podrobné a konkrétní vyjádření k jednotlivým skutečnostem obchodu, si po více jak šesti letech již nevybavují detaily.
4. Žalobce považuje napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné. Žalobce namítá, že se žalovaný nevypořádal se všemi jeho výtkami v odvolání, které mají vliv na rozhodování ve věci. Z napadeného rozhodnutí není patrné, jestli žalovaný provedl žalobcem navrhované důkazní prostředky. Konkrétně žalobce poukazuje na správcem daně ze spisu ztracenou fakturu nebo tištěné webové stránky z roku 2012, 2013 a 2014 ve vztahu k obchodní společnosti HM CATERING, s.r.o. nebo doklad o nákupu televize u společnosti HM MEAT nebo printscreeny z webu [www.hctechnika.cz](http://www.hctechnika.cz), <http://hokej.vsktechnika.cz>, <https://www.haluza.cz/portfolio/>. Žalobce má za to, že žalovaný tyto navržené listinné důkazy zřejmě provedl, resp. měl a musel je provést, pokud odvolání žalobce alespoň z části vyhověl. Žalovaný s těmito důkazními prostředky v napadeném rozhodnutí pracuje a musel je tak z pohledu procesního práva provést k důkazu, i přesto rezignoval na dodržení svých povinností ve smyslu § 115 odst. 2 a odst. 3 daňového řádu.
5. Podle žalobce důvodem, proč žalovaný částečně vyhověl jeho odvolání, je skutečnost, že celé daňové řízení trvalo fakticky celou prekluzivní dobu bez 13 dnů. Pokud by žalovaný postupoval, jak měl, a řádně provedl důkazy a žalobci umožnil seznámit se se všemi zjištěnými skutečnostmi ve smyslu § 115 daňového řádu nebo věc vrátil správci daně k odstranění vad a doplnění dokazování, celé řízení by s ohledem na zbytek lhůty bylo prekludováno. Žalobce poukazuje na účelovost jednání žalovaného.
6. Žalobce namítá, že v průběhu celého daňového řízení správce daně a následně i žalovaný narušovali jeho právo na spravedlivý proces. Žalobce připomíná nezákonné vedení spisu správcem daně, kdy mu správce daně držel část spisu ve skříni mimo spis, do kterého umožňoval žalobci nahlížet. Žalovaný se snaží toto selhání správce daně bagatelizovat. Podle žalobce tak všechny výzvy učiněné správcem daně v předmětném řízení trpí vadou nezákonné manipulace se správním spisem. Skutečnost, že v daňovém řízení byl veden spis v rozporu s právními předpisy, zpochybňuje odbornost správce daně.
7. Podle žalobce mají orgány finanční správy povinnost objektivně zjišťovat stav věci. Žalovaný by měl soudu sdělit, jestli existuje interní metodika ohledně doměření daně za plnění spočívající v dodání reklamního plnění obsahující i hodnocení okolností ve prospěch daňového subjektu. Tato skutečnost je podstatná z důvodu vyhodnocení otázky

motivace orgánů finanční správy k řádnému a úplnému zjištění skutkového stavu, stejně jako i k otázce možné podjatosti správce daně a žalovaného v rámci daňového řízení a porušení zásady rovnosti stran. Existence takové neveřejné metodiky nebo školení by dle žalobce mohla znamenat ohrožení nestrannosti a nezávislosti správního orgánu při jeho rozhodování.

8. Žalobce namítá, že správci daně předložil znalecký posudek, který správce daně provedl k důkazu, neboť s ním pracoval ve zprávě o daňové kontrole. Nicméně ze strany správce daně nebyl žalobce seznámen se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, po předložení znaleckého posudku. Ve vztahu k samotnému znaleckému posudku je pak hodnocení žalovaného lehce schizofrenní, nesprávné a selektivní. Žalovaný využívá jeho část pro stanovení ceny obvyklé reklamního plnění v podobě reklamy na webu u společnosti Jet VSK, avšak ve vztahu k reklamnímu plnění od pana Soustružníka upřednostňuje žalovaný stanovisko správce daně před znaleckým posudkem. To v žalobci vzbuzuje pochybnosti o nepodjatosti žalovaného jako nadřízený orgánu ve vztahu ke správci daně. Žalobce nesouhlasí se žalovaným, že výslech znalců (zpracovatelů znaleckého posudku), který navrhoval v daňovém řízení, je nadbytečný. Žalobce navrhuje provedení tohoto důkazu v soudním řízení. Pokud zpracovatelé znaleckého posudku vycházely ze stejných podkladů jako správce daně, ale dospěli k odlišnému závěru, měl žalovaný zadat revizní znalecký posudek, který by najisto postavil odbornou otázku týkající se exkluzivity plnění, která měla vliv na cenu plnění. Žalovaný se dále vůbec nezabýval stanoviskem k námitkám ze dne 5. 3. 2019, které zpracoval znalecký ústav. Dále žalobce poukazuje na to, že zpracovatelem znaleckého posudku byl znalecký ústav, tj. odbornost zpracovatele je o to vyšší.
9. Ve vztahu k plnění od pana S. žalobce namítá, že v daném případě cenu plnění podstatně ovlivnila exkluzivita. Provozovatel jezdeckého areálu Podskalní mlýn, pan S., zprvu odmítal reklamu poskytovat. Teprve až po náročném a opakovaném jednání, které bylo potvrzeno jak ze strany žalobce, tak ze strany pana S. a svědeckou výpovědí pana K., bylo k danému plnění přistoupeno. Orgány finanční správy neposkytly žádný důkaz, kterým by toto vyvrátily. Závěr žalovaného o případné nevěrohodnosti svědků pana S. nebo pana K. není nijak prokázán a jedná se o ničím nepodložený ryze subjektivní názor žalovaného. Orgány finanční správy i přes své možnosti a ekonomickou a právní zdatnost zjistili otázku ceny obvyklé a vliv exkluzivity na cenu neúplně. Jestliže provozovatel areálu z principu nemá zájem na poskytování ploch pro propagaci, pak tento postoj nutně cenu plochy zvyšuje až po hranici nabídky, která se provozovateli areálu i přes negativní postoj bude z podnikatelského hlediska jevit natolik výhodnou, že na ni přistoupí. Žalobce nesouhlasí s žalovaným v tom, že plnění od subjektu, který si zvolí jediného příjemce jeho služeb, není exkluzivním plněním oproti subjektu, který nabízí totožné plnění dvaceti příjemcům.
10. Žalobce má za to, že správce daně vybral ke srovnání realizace reklamy, které se lišily ve všech základních parametrech. Žalobce poukazuje na atraktivní umístění areálu, které se nachází ve vzdálenosti 12 km od centra Brna. Areály zvolené správcem daně jsou od Brna desítky kilometrů vzdálené, nejbližšími městy jsou Olomouc a Ostrava se značně nižším počtem obyvatel a zejména v případě Ostravska i s nižším průměrným příjmem. Zcela chybí i srovnání s většími městy než je Brno, např. Prahou. Dále správce daně neřešil rozměr banneru, kdy velikost srovnávaného banneru by mohla být podstatně menší než banner v areálu Podskalní mlýn. Orgány finanční správy nehodnotily ani skutečnost, že

v daném případě jde o reklamu jediného subjektu – tj. exkluzivitu (být tam jediný). Pokud chtěl správce daně ze zjištěných informací vycházet, měl dané rozdíly řádně a přezkoumatelně zohlednit a odůvodnit. Podle žalobce správce daně ve všech případech pro srovnání uvádí, že jedním z kritérií je velikost banneru nebo reklamní plochy, přitom se následně touto velikostí při srovnávání svých vytipovaných realizací nezabývá., nebo ji přímo uvádí jako nepodstatnou. Takové jednání je vadou způsobující zmatečnost závěrů správce daně stejně jako zmatečnost a nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, jakož i zprávy o daňové kontrole, kterou žalobce odmítl převzít.

11. Ve vztahu k plnění od Jet VSK žalobce namítá, že orgány finanční správy nezohlednily jedinečný typ a prestiž hokejové haly, kde byla reklama realizována. Dále nezohlednily její obsazenost či cenu ze pronájem za hodinu ledu. Ta je u srovnávaných stadionů v Blansku a Břeclavi skoro o polovinu levnější. Správce daně nehodnotil ani potenciální počet lidí, kteří reklamu vidí a vnímají. Tuto reklamu nelze srovnávat s TV reklamou na hlavní ulici, která jede ve smyčce a tvrzený potenciál zhlédnutí je tak až 30 000 lidí denně, nicméně jde o zcela odlišný druh reklamy, který má svůj význam a potenciál, což žalovaný odmítá odlišit. S ohledem na uvedené má žalobce za to, že dané reklamní plnění od obchodní společnosti Jet VSK pro něj mělo známku exkluzivity a tzv. „přidanou hodnotu“, kdy byl ochoten přistoupit na cenu dodavatele. Žalobce prokázal, že od obchodní společnosti Jet VSK obdržel vícero plnění, a to v podobě webové reklamy, v podobě banneru na zimním stadionu a v podobě reklamy na tiskovinách, kalendářích a dalším. Správce daně uznal za plnění pouze částku, kterou považuje za cenu obvyklou u banneru – tj. logicky nehodnotil a neoceňoval zbylé plnění a u webové reklamy pak správce daně učinil závěr, že tato nemá cenu žádnou. Tento postup má žalobce za nesprávný, s čímž se částečně ztotožnil i žalovaný, kdy nad tento rámec plnění ještě přiznal nárok odpovídající ceně reklamy prostřednictvím webových stránek ve výši dle žalobcem doloženého posudku. Orgány finanční správy nesprávně zjistily skutkový stav a nepřiznaly žalobci uznatelný nárok, jehož plnění prokázal, tj. že od obchodní společnosti JET VSK obdržel mimo jiné i reklamní plnění v podobě kalendářů a jiných tiskovin. Zde orgány finanční správy rezignovaly na zjištění ceny obvyklé, potažmo na zjištění ceny obvyklé za soubor služeb, který zahrnoval reklamní plnění přes různá média, nejen tedy banner na zimním stadionu. Stanovovaly tak cenu obvyklou na dílčí plnění, aniž by k tomuto byl důvod nebo tento postup přezkoumatelným způsobem odůvodnily – tzn. nesprávným způsobem stanovily cenu obvyklou za soubor služeb.
12. Žalobce namítá, že správce daně rozporoval prokázání plnění prostřednictvím webových stránek, přestože žalobce doložil řadu listinných důkazů a navrhl výslech svědků k prokázání tohoto plnění a ceny obvyklé. Nicméně z napadeného rozhodnutí není zřejmé, co z toho žalovaný provedl a jestli vůbec. Žalobce namítá nedodržení postupu dle § 115 daňového řádu ze strany žalovaného. Ze spisu není patrné, že by správce daně či žalovaný učinili dotaz i na další příjemce stejného reklamního plnění, kterým by zjišťovali cenu, za kterou toto plnění nakoupili. Zejména u města Brna, které mělo na předmětném webu reklamu, by tento údaj mohl nabídnout zajímavý srovnávací materiál, jelikož by takový výdaj musel být řádně odůvodněn v rámci rozhodovacího procesu města Brna. Žalobce s ohledem na uvedené navrhuje zejména ve vztahu k plnění od společnosti Jet VSK a ceny za toto plnění provést výslech svědků Ing. P. H. a Ing. J. S. a dotaz na město Brno, kolik za dané plnění zaplatilo.

13. Žalobce dále namítá, že orgány finanční správy nezohlednily, že žalobce přijímá od svých partnerů příspěvek na reklamní propagaci (marketingová podpora, reklamní aktivity aj.) jejich produktů v rámci svého brandu. Tento příspěvek pak právě z důvodu nákupu reklamního plnění účtuje ve svém účetnictví jako příjem a takto z něj odvádí také daně, ačkoli se o příjem nejedná. Tento postup volí žalobce zejména z toho důvodu, aby za tutéž reklamu pro žalobce neplatil ještě třetí subjekt. O daný příspěvek měly být poníženy příjmy žalobce. Jelikož tak správce daně nepostupoval, bylo žalobci doměřeno více, než být mělo.
14. Závěrem žalobce namítá, že zpráva o daňové kontrole trpěla vadami, a proto ji žalobce důvodně odmítl převzít. S ohledem na důvodné odmítnutí převzetí zprávy o daňové kontrole nebyla tato žalobci nikdy doručena a dodatečné platební výměry tak byly vydány nezákonně, neboť doručení zprávy o daňové kontrole jako krok před vydáním dodatečných platebních výměrů nenastalo. Jednou z výtek ke zprávě o daňové kontrole bylo mimo jiné i to, že tato obsahuje zjištění, se kterými správce daně dříve žalobce neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit. K tomu žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31.

### III. Další podání účastníků řízení

15. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě navrhuje podanou žalobou zamítnout, jelikož vznesené námitky považuje za nedůvodné. Odkazuje na napadené rozhodnutí a argumentuje ke každému žalobnímu bodu.
16. Žalobce v replice ze dne 29. 10. 2020 nadále setrval na své žalobní argumentaci a stejně tak žalovaný v rámci dupliky ze dne 28. 1. 2021 setrval na svých argumentech přednesených ve vyjádření k žalobě.
17. V triplice ze dne 18. 5. 2021 žalobce upřesnil žalobní bod týkající se porušení § 115 daňového řádu a namítal, že žalovaný nevedl se žalobcem dialog ve smyslu závěrů rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52. Žalobce poukázal na skutečnost, že žalovaný nevyhověl odvolání žalobce zcela, tj. žalovaný měl tento dialog vést s žalobcem ve vztahu k jeho tvrzením, kterými dle žalovaného neunesl důkazní břemeno. Dále žalobce poukázal na skutečnost, že z daňového řádu nevyplývá žádná možnost správního uvážení, kdy se při provádění dokazování odvolacím orgánem aplikuje § 115 daňového řádu a kdy ne, ani zde není selekce důkazních prostředků ve prospěch nebo v neprospěch daňového subjektu

### IV. Posouzení věci krajským soudem

18. Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jedná se o žalobu přípustnou. Soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
19. Dle § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. 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 není důvodná.

20. Z předloženého správního spisu bylo zjištěno, že u žalobce byla dne 27. 4. 2016 zahájena kontrola daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2012, 2013 a 2014. Správce daně se zaměřil na prověřování uplatněných výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Konkrétně se jednalo o výdaje na reklamní služby, které měly žalobci poskytnout dodavatelé HM CATERING s.r.o. (dále jen „HM CATERING“), Jet VSK s.r.o. (dále jen „Jet VSK“), HM MEAT, s.r.o. (dále jen „HM MEAT“), HACIENDA MEXICANA s.r.o., (dále jen „HACIENDA MEXICANA“) a P. S. Správci daně vznikly pochybnosti, zda náklady týkající se reklamních služeb byly vynaloženy skutečně v tvrzené výši, v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů a zda byly vynaloženy v daném zdaňovacím období dle § 24 odst. 1 zákona číslo 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Správce daně zaslal žalobci výzvu k prokázání skutečností č. j. 4181324/16/3004-60561-711058 ze dne 19. 10. 2016. Po reakci žalobce na zmíněnou výzvu správce daně dospěl k závěru, že některá reklamní plnění byla skutečně realizována, avšak vyvstaly mu pochybnosti ohledně sjednané ceny. Správce daně zaslal žalobci dne 26. 3. 2018 v pořadí druhou výzvu k prokázání skutečností č. j. 1342220/18/30004-60561-711058.
21. K seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění došlo dne 27. 6. 2018. Správce daně vyjádřil stanovisko, že náklady za reklamní služby od dodavatelů HM CATERING, HM MEAT a část nákladů za reklamní služby od dodavatele HACIENDA MEXICANA jsou daňově neúčinné a jejich zahrnutí do základu daně je v rozporu s § 24 zákona o daních z příjmů. U části nákladů za reklamní služby od dodavatele HACIENDA MEXICANA a u nákladů za reklamní služby od dodavatelů Jet VSK a P. S. správce daně dospěl k závěru, že předmětné obchodní vztahy byly vytvořeny převážně za účelem snížení základu daně, cena sjednaná mezi takto účelově spojenými osobami se liší od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek a žalobce neprokázal oprávněnost uplatnění částek ve výši rozdílu mezi cenami sjednanými a cenami referenčními stanovenými správcem daně ve smyslu § 23 odst. 7 bodu 5 zákona o daních z příjmů. Po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění správce daně na návrh žalobce provedl výslech svědků. Dále žalobce předložil správci daně znalecký posudek č. 3195-143/2018, nazvaný Analýza nákladů a stanovení ceny reklamních služeb, jehož zhotovitelem je znalecký ústav Grant Thornton Valuations, a.s. (dále jen „znalecký posudek“). Dne 25. 1. 2019 byla se žalobcem projednána zpráva o daňové kontrole (č. j. 159963/19/3004-60561-711058), ve které správce daně setrval na svých shora uvedených závěrech. Na základě daňové kontroly byly vydány dodatečné platební výměry za zdaňovací období 2012 (č. j. 347574/19/3004-51522-712304), 2013 (č. j. 348495/19/3004-51522-712304) a 2014 (č. j. 348847/19/3004-51522-712304).
22. K odvolání žalobce žalovaný doplnil odvolací řízení o nové důkazy (odvolatelem doložené snímky z archivních stránek web.archive.org ze zdaňovacího období roku 2012 - 2014 týkající se dodavatele HM CATERING) a korigoval závěry správce daně ohledně reklamních plnění od dodavatelů HM CATERING, HM MEAT a HACIENDA MEXICANA. Kontrolní bod týkající se dodavatele HM CATERING žalovaný nepotvrdil s ohledem na prokázání reklamní prezentace na webových stránkách dodavatele a svědecké výpovědi, kdy žádný ze svědků (jednatel žalobce, zástupci dodavatele a zaměstnanci dodavatele) nepopřel, že byla reklama provedena nebo nesdělil, že o reklamě neví. Kontrolní bod týkající se dodavatelů HM MEAT a HACIENDA MEXICANA žalovaný nepotvrdil z důvodu, že správce daně nedostatečně zjistil skutkový stav, resp. neprovedl žalobcem navrhované svědecké výpovědi zaměstnanců společnosti HM MEAT

a HACIENDA MEXICANA a k doplnění dokazování v rámci odvolacího řízení s ohledem na lhůtu pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu nezůstal dostatečný časový prostor. Ve vztahu k reklamnímu plnění od dodavatele Jet VSK (pronájem reklamní plochy umístěné v interiérech Hokejové haly dětí a mládeže, Střední 595/26, 602 00 Brno – Ponava, a reklama na internetových stránkách [www.hokej.vsktechnika.cz](http://www.hokej.vsktechnika.cz)) žalovaný zahrnul cenu za reklamní plnění na webových stránkách do stanovení ceny obvyklé, v ostatním se ztotožnil se správcem daně. Odvolacím námitkám stran reklamního plnění od dodavatel P. S. (reklamní banner v jezdeckém areálu Podskalní mlýn, Brno – Ostopovice) žalovaný nepřisvědčil. V napadeném rozhodnutí žalovaný změnil výši doměřené daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012 z částky 977 930 Kč na částku 273 600 Kč, za zdaňovací období 2013 z částky 950 000 Kč na částku 387 600 Kč a za zdaňovací období 2014 z částky 729 790 Kč na částku 256 310 Kč (vždy včetně adekvátního snížení penále).

#### IV. 1 Procesní aspekty

23. Vzhledem k tomu, že žalobce v podané žalobě uplatnil námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí, soud se nejprve zabýval otázkou, zda je napadené rozhodnutí žalovaného způsobilé soudního přezkumu. Případná nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí (ať už pro jeho nesrozumitelnost či pro nedostatek důvodů) by totiž byla vadou natolik závažnou, k níž je soud povinen přihlížet z úřední povinnosti (*ex officio*) a pro kterou by muselo být rozhodnutí žalovaného zrušeno dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002-35; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (ve vztahu k soudním rozhodnutím srov. k nesrozumitelnosti rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 - 25, bod [19], k nedostatku důvodů pak usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016 - 123, č. 3668/2018 Sb. NSS, body [29] - [30]). Dle názoru zdejšího soudu napadené rozhodnutí těmito vadami netrpí, je srozumitelné a je z něj zřejmé, jak žalovaný posoudil odvolací námitky žalobce a proč rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozhodnutí.
24. K obecné argumentaci žalobce, že z napadeného rozhodnutí není patrné, jestli žalovaný provedl žalobcem navrhované důkazy, krajskému soudu nezbyvá než rovněž pouze v obecné rovině uvést, že z napadeného rozhodnutí (potažmo ze zprávy o daňové kontrole) je zřejmé, které důkazy byly v daňovém řízení provedeny, případně je zdůvodněno, proč orgány finanční správy žalobcem navržené důkazy neprovedly. Ke správnosti těchto závěrů stran neprovedení dokazování se krajský soud vyjádří níže.
25. Dále žalobce namítal rezignaci žalovaného na dodržení povinností dle § 115 odst. 2 a 3 daňového řádu. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.* Citované ustanovení zákona slouží k vytvoření prostoru pro dialog o provedeném dokazování, kdy daňový subjekt by měl mít možnost se k úvahám odvolacího orgánu vyjádřit a uplatnit své

argumenty. Neseznámí-li tedy odvolací orgán odvolatele s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil dle § 115 odst. 2 daňového řádu, zatíží své rozhodování nepředvídatelností a daňový subjekt připraví o možnost procesní obrany (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52).

26. Krajský soud zdůrazňuje, že § 115 odst. 2 daňového řádu lze aplikovat pouze pro nové (doplněné) dokazování v rámci odvolacího řízení spadající pod § 115 odst. 1 daňového řádu. V dané věci prováděl žalovaný v odvolacím řízení takové dokazování pouze ve vztahu k plnění od dodavatele HM CATERING. Konkrétně žalovaný posuzoval žalobcem předložené snímky z archivních stránek web.archive.org z roku 2012, 2013 a 2014. V návaznosti na provedené dokazování žalovaný dospěl k závěru odlišnému od správce daně, a sice že reklamní plnění od dodavatele HM CATERING žalobce prokázal. S tímto závěrem žalovaný žalobce před vydáním napadeného rozhodnutí neseznámil. Ze znění § 115 odst. 2 daňového řádu výslovně neplyne možnost odvolacího orgánu neseznámit daňový subjekt s dokazováním provedeným v rámci odvolacího řízení, pokud daňový subjekt, který je v daňovém řízení zatížen břemenem důkazním, toto své břemeno v souvislosti s nově provedeným dokazováním unesl. Nicméně se jeví příliš formalistickým, aby absence předchozího seznámení žalobce s hodnocením důkazu provedeného v odvolacím řízení, kterým žalobce podle správního orgánu prokázal své tvrzení, byla vadou mající vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí a vedla k jeho zrušení. Účelem § 115 odst. 2 daňového řádu je primárně zabránit situaci, kdy se daňový subjekt dozví o důvodech svého neúspěchu v daňovém řízení poprvé až z rozhodnutí odvolacího daňového orgánu, kterým se celé daňové řízení končí (srov. přiměřeně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2018, čj. 9 As 257/2017-46, č. 3848/2019 Sb. NSS, či ze dne 14. 11. 2019, čj. 8 As 244/2018-82, č. 3958/2020 Sb. NSS). Taková situace v nyní souzené věci nenastala, neboť hodnocení žalobcem předloženého důkazu bylo ve prospěch žalobce. Bylo by tak nelogické a toliko formální vytvářet prostor pro případný dialog před vydáním rozhodnutí, neboť zde není jakýkoli rozumný důvod, aby po vydání konečného rozhodnutí byl žalobce nespokojený s výsledkem dokazování, které proběhlo před odvolacím orgánem (žalovaným). Žalobce tak *de facto* nebyl připraven o možnost procesní obrany, resp. ke zhoršení jeho procesního postavení ve výsledku nedošlo, a ani před soudem nebrojí žalobce proti hodnocení předmětného důkazu. Soudu není zřejmé, v čem by se zlepšilo žalobcovo postavení, pokud by ho za uvedených okolností žalovaný seznámil s dokazováním podle § 115 daňového řádu. Skutečnost, že žalovaný běžně aplikuje ust. § 115 daňového řádu, je známa soudu z jeho rozhodovací činnosti, žalovaný tuto skutečnost nerozporoval; soud proto neprováděl žalobcem k důkazu navržený spis jiného daňového subjektu (viz replika žalobce ze dne 29. 10. 2020), v dané věci však, jak je shora uvedeno, soud nespatřuje pochybení žalovaného s ohledem na konkrétní skutkový a procesní stav, které by mělo v uvedených souvislostech vést k možnosti úvah o nezákonnosti napadeného rozhodnutí žalovaného.
27. Krajský soud dodává, že vzhledem ke skutečnosti, že žalobce nebyl seznámen s hodnocením předložených snímků z archivních stránek web.archive.org z roku 2012, 2013 a 2014 před vydáním napadeného rozhodnutí ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu, nemohlo dojít k porušení odst. 3, podle kterého *lhůta podle odstavce 2 nesmí být kratší než 15 dnů; žádost o navrácení lhůty v předešlý stav je možné podat nejpozději do vydání rozhodnutí o odvolání.*

28. Neobstojí ani žalobní námitka, že měl žalovaný provádět žalobcem navržené důkazy, přestože k tomu neměl s ohledem na § 148 daňového řádu dostatek časového prostoru. Žalobce má za to, že postup žalovaného, který s ohledem na blížící se konec lhůty pro stanovení daně neprovedl žalobcem navržené důkazy a bez dalšího vyhověl jeho odvolacím námitkám, byl účelový. Dle názoru soudu by o takové jednání šlo pouze v tom krajním případě, kdy by žalovaný vydal jen formální a navenek se zákonem souladné rozhodnutí o odvolání, aniž by sledoval cíl správy daní, tj. stanovení daňové povinnosti podle zákona. O takový excesivní postup se v nyní souzené věci nejednalo. Žalovaný byl v nyní souzené věci nepochybně motivován k tomu, aby nedošlo k prekluzi. Z toho však nelze bez dalšího usuzovat, že postup žalovaného nebyl veden primárně snahou o správné stanovení daně, což je účelem daňového řízení. Naopak v rozporu s tímto účelem by bylo, pokud by žalovaný nadbytečně doplňoval dokazování v odvolacím řízení s vědomím, že v konečném důsledku vzhledem k prekluzi nebude schopen stanovit daň.
29. Žalobce dále namítal, že všechny výzvy vydané správcem daně trpí vadou nezákonné manipulace se správním spisem, kterou bylo narušeno právo žalobce na spravedlivý proces. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně měl skutečně některé listiny uloženy mimo úředně vedený spis, což žalobce zjistil při nahlížení žalobce do spisu dne 14. 8. 2018. Jednalo se o dokumenty, které byly správci daně v rámci daňové kontroly předloženy samotným žalobcem, konkrétně o písemnosti vztahující se k dodavatelům HACIENDA MEXICANA a HM MEAT, přílohy „děkovný dopis hokejového klubu VSK Technika Brno“ a „jednostránkový kalendář na rok 2014 s fotografií VSK Technika Brno“ a tři obrazové knihy (katalogy) k reklamnímu plnění od dodavatele IVRacing s.r.o. Své pochybení správce daně napravil, neboť uvedené dokumenty zařadil do spisu (viz úřední záznamy ze dne 27. 8. 2018, č. j. 3976334/18 a ze dne 22. 11. 2018, č. j. 4769750/18). Uložení listin mimo úředně vedený spis lze jistě označit za praxi nežádoucí a nerespektující právo žalobce na řádné vedení spisu ze strany správce daně, nicméně dle názoru krajského soudu nemůže takové pochybení samo o sobě způsobit nezákonnost vydaných výzev k prokázání skutečností. Pro zákonnost předmětných výzev je totiž podstatné, že v době jejich vydání měl žalobce podle § 92 odst. 3 daňového řádu povinnost prokázat všechny skutečnosti, které uvedl ve svých daňových tvrzeních a splnění této zákonné povinnosti žalobce byl správce daně oprávněn požadovat (bez ohledu na to, zda měl některé dokumenty od žalobce uloženy ve své skříni mimo úředně vedený spis). Žalobce nadto ani neuvedl, jaký konkrétní vliv mohlo mít pochybení při vedení spisu na skutečnosti správcem daně uvedené ve výzvě nebo že by s ohledem na dané pochybení výzvy nebyly pro žalobce jasné, určité, srozumitelné a splnitelné. Pro úplnost krajský soud dodává, že výše zmíněné dokumenty nepředstavovaly pro žalobce žádné nové skutečnosti a byly mu zpřístupněny (zařazením do spisu na základě výše zmíněných úředních záznamů) ještě před projednáním zprávy o daňové kontrole, o čemž byl žalobce informován v rámci vyrozumění o výsledku šetření stížnosti a opatřeních přijatých k nápravě ze dne 4. 12. 2018, č. j. 4857006/18.
30. Žalobcovy úvahy ohledně možné existence interního neveřejného metodického materiálu k doměřování daně za dodání reklamního plnění a s ním spojené riziko ohrožení nestrannosti, narušení rovnosti stran a podjatosti orgánů finanční správy považuje krajský soud za ryze spekulativní. Není rovněž zřejmé, oč žalobce opírá své úvahy stran existence takového metodického materiálu. Žádné okolnosti nenasvědčují tomu, že by orgány finanční správy podle takové interní metodiky na újmu žalobce postupovaly.

31. Domníval-li se žalobce, že některá z úředních osob je podjatá, měl postupovat podle § 77 odst. 2 daňového řádu, podle kterého *osoba zúčastněná na správě daní je oprávněna namítat podjatost úřední osoby, jakmile se o ní dozví, přičemž důvody podjatosti stanoví odstavec první téhož ustanovení a jsou jimi případy, a) jestliže je předmětem řízení nebo jiného postupu právo nebo povinnost její nebo osoby jí blízké, b) se v téže věci na řízení nebo jiném postupu podílela na jiném stupni, nebo c) její poměr k osobě zúčastněné na správě daní nebo k předmětu daně vzbuzuje jiné pochybnosti o její nepodjatosti.* Žalobce však takto nepostupoval.
32. Jako nedůvodnou posoudil krajský soud také námitku týkající se odmítnutí převzetí zprávy o daňové kontrole a absence jejího řádného doručení, kdy odepření podpisu zprávy o daňové kontrole žalobce zdůvodnil nesouhlasem se závěry správce daně a tím, že tato obsahuje zjištění, se kterými správce daně žalobce dříve neseznámil.
33. Dle § 88 odst. 2 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020) *správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.* Dle odst. 3, *na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění.* V žalobcem zmíněném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31 se uvádí: *„Samotné projednání zprávy o daňové kontrole je tedy třeba vnímat jako konečnou fázi daňové kontroly. Prostor pro vyjádření a navržení důkazů má daňový subjekt po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a 3 daňového řádu). Navíc je zde stanoven koncentrační princip, neboť podle § 88 odst. 3 platí, že pokud nedojde na základě vyjádření daňového subjektu ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění, včetně navrhování dalších důkazů (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2015, čj. 6 Afs 105/2015-30). Oba instituty společně vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 9. 2016, čj. 10 Afs 103/2016 – 45). Projednání zprávy o daňové kontrole tedy primárně slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu [viz § 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu], a podpisu zprávy o daňové kontrole jako konečného výstupu z daňové kontroly. Právní úprava má zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (viz obdobně rozsudek NSS ze dne 4. 7. 2013, čj. 7 Afs 12/2013-42). Při projednání zprávy o daňové kontrole proto mohou být relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit v souladu s § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu.“*
34. Ze správního spisu vyplývá, že žalobce byl řádně seznámen s výsledkem kontrolního zjištění a byl mu poskytnut prostor, aby se k němu vyjádřil. Vyjádření žalobce a provedené důkazy nevedly ke změně výsledku kontrolního zjištění a správce daně nezahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými by již dříve žalobce neseznámil. V takovém případě z žádného ustanovení daňového řádu neplynula správcem daně povinnost opakovat celý proces uvedený v § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu. Takový postup by byl namísto pouze v případě, pokud by vyjádření žalobce či provedené dokazování vedlo

k přehodnocení kontrolního zjištění, k čemuž v projednávané věci nedošlo. Správce daně tak postupoval v souladu se zákonem, pokud vypořádání námitek žalobce k výsledku kontrolního zjištění a seznámení žalobce s provedenými důkazy provedl až ve zprávě o daňové kontrole. Uvedený postup správce daně tedy nemohl být relevantním důvodem pro odepření převzetí zprávy o daňové kontrole. Takovým důvodem nemohl být ani nesouhlas žalobce se závěry správce daně obsaženými ve zprávě o daňové kontrole (srov. výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31). Pro úplnost krajský soud dodává, že žalobce nebyl krácen na svém právu, aby proti závěrům správce daně brojil v odvolacím řízení, příp. aby navrhoval další důkazy, čehož žalobce ostatně využil.

35. K námitce žalobce, že správce daně nepostupoval v daňovém řízení bez zbytečných průtahů, krajský soud uvádí následující. Průběh daňového řízení (shrnutý na str. 2 až 11 zprávy o daňové kontrole) nesvědčí o tom, že by správce daně byl po zahájení daňové kontroly nečinný. Pokud měl žalobce za to, že správce daně v průběhu daňové kontroly nepostupoval bez zbytečných průtahů, mohl využít institutu ochrany před nečinností správce daně podle § 38 daňového řádu. Pro úplnost krajský soud poznamenává, že ani případná nečinnost správce daně nemůže mít sama o sobě vliv na zákonnost dodatečných platebních výměrů či napadeného rozhodnutí. Pokud žalobce namítá, že výpovědi svědků se zpožděním více než šesti let měly za následek zhoršení jeho důkazní situace, pak není jasné, které konkrétní svědecké výpovědi má žalobce na mysli. Krajský soud proto v obecné rovině uvádí, že délka daňového řízení může mít zajisté vliv na schopnost svědků vybavit si veškeré detaily šetřených transakcí, existence nepřesností v detailech však nebyla kladena žalobci k tíži (viz bod 55 napadeného rozhodnutí).

#### VI. 2 Meritorní přezkum

36. Pro souzenou věc je rozhodné znění § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, podle něhož platí, že *liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. (...) Spojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí mj. i jinak spojené osoby, kterými jsou osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.*
37. Nejvyšší správní soud opakovaně k citovanému ustanovení zákona dovodil, že při jeho aplikaci musí správce daně prokázat, že došlo ke spojení osob (podmínka č. 1) a 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 (podmínka č. 2). Pokud se to správci daně podaří, je na daňovém subjektu, aby rozdíl cen uspokojivě doložil. Jestliže rozdíl uspokojivě doložen nebude (podmínka č. 3), bude o tento rozdíl upraven základ daně. Ve vztahu k podmínkám č. 1 a č. 2 tak nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní správce daně. Unese-li břemeno tvrzení i břemeno důkazní, je na daňovém subjektu, aby tvrdil a prokázal 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 (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105, či ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, č. 2548/2012 Sb. NSS).

38. Dle rozsudku NSS ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31: „*Obvyklou 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. Jak již uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 1. 2011, čj. 7 Afs 74/2010-81) - referenční (obvyklá) 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.*“
39. Z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 2. 2004, č. j. 7 A 72/2001-53, a ze dne 26. 3. 2014, č. j. 9 Afs 87/2012-50 vyplývá, že není-li právní normou určen mechanismus určení ceny obvyklé, a k jejímu určení je povolán správní orgán, je třeba k určení ceny obvyklé přistupovat se zvláštním zřetelem a její výši určovat na základě objektivních kritérií a tak, aby závěry správního orgánu vedly ke spolehlivému úsudku a bylo možno způsob jejího určení a samotnou výši ceny obvyklé přezkoumat. Zasahovat do výběru kritérií, či určovat, ke kterému z kritérií má správní orgán pro určení ceny obvyklé přihlížet, Nejvyššímu správnímu soudu nepřísluší a nechává výběr kritérií na správním orgánu.
40. Podstatou řešeného sporu mezi účastníky řízení je zodpovězení otázky, zda cena za reklamní plnění sjednaná mezi žalobcem a jeho dodavatelem (P. S. a Jet VSK) byla sjednána ve výši obvyklé ceny jako mezi nezávislými osobami a pokud nikoliv, zda žalobce tento rozdíl v cenách uspokojivě doložil.

#### VI. 2. a) *Plnění od pana Petra Soustružníka*

41. Ve vztahu k plnění od dodavatele P. S. (pronájem plochy k umístění reklamního banneru v jezdeckém areálu Podskalní mlýn, Brno – Ostopovice) správce daně identifikoval referenční (obvyklou) cenu, která byla za pronájem obdobných reklamních ploch dosahována v jezdeckých areálech ve stejném časovém období (tj. pro rok 2014). Správce daně vycházel z ceny za pronájem reklamních ploch (bannerů) u 7 subjektů v jezdeckém klubu v Brně (Jihomoravský kraj), u 12 subjektů v jezdeckém klubu Tršice (Olomoucký kraj) a u 2 subjektů v jezdeckém klubu Bučiska – Rožnov pod Radhoštěm (Zlínský kraj). Při stanovení ceny obvyklé použil nejvyšší zjištěnou cenu, pro daňový subjekt nejvýhodnější, a to ve výši 20 120 Kč za měsíc. Podrobný popis stanovení ceny obvyklé správcem daně je uveden v úředním záznamu ze dne 15. 12. 2017, č. j. 4867896/17.
42. Žalobce namítá, že správce daně neprovedl vhodný výběr jezdeckých areálů, které sloužily jako referenční vzorek, resp. že převzal ceny ze zcela odlišných krajů se zcela jinou ekonomickou úrovní a z jezdeckých klubů ve zcela odlišné vzdálenosti od stejně velkých měst. K tomu krajský soud uvádí, že nelze očekávat, že vybrané jezdecké areály budou zcela identické s jezdeckým areálem Podskalní mlýn. Okruh správcem daně dotazovaných subjektů by tak byl z povahy věci omezen. Podstatný je však ten jmenovatel, že ve všech srovnávaných případech byl příjemcům poskytnut pronájem plochy pro reklamní plnění, které bylo zacíleno na návštěvníky jezdeckého areálu, tedy na zcela specifickou a úzkou skupinu osob. Tím správce daně docílil výběru takového plnění a místa pro umístění banneru, které bylo dostatečně srovnatelné tak, aby byla naplněna podmínka § 23 odst. 7 zákona o dani z příjmů hovořící o sjednání cen mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Společník žalobce, pan D.

K., ostatně jednoznačně uvedl, že reklama byla cílená převážně na movitější klientelu, neboť vlastnictví koní, jejich ustájení a celkově jezdecký sport je velmi nákladný. Podle krajského soudu skutečnost, že cena za pronájem reklamní plochy v jezdeckém areálu je přímo úměrná jeho vzdálenosti od centra velkého města (srovnatelného s Brnem) není obecně planou skutečností, žalobce ji ničím nedokládá a nevyplývá ani ze zjištění správce daně. Naopak zjištění správce daně tvrzení žalobce vyvracejí. Jak uvedl žalovaný v bodě 77 napadeného rozhodnutí, nejvyšší zjištěná cena byla realizována ve Zlínském kraji, tzn. že se nejednalo o lokalitu blízko centra Brna, ale o lokalitu umístěnou cca 3 km od Rožnova pod Radhoštěm.

43. Ničím nepodložená zůstala i námitka žalobce, že rozdíl v ceně stanovené správcem daně může být způsoben i odlišnou velikostí srovnávaných bannerů. Naopak ze zjištění správce daně plyne, že u srovnávaných bannerů s obdobnou velikostí jako banner žalobce není cena za pronájem reklamní plochy přímo úměrná jejich velikosti (viz bod 78 napadeného rozhodnutí). Správci daně nelze vytýkat, že srovnávané bannery nemají zcela shodnou velikost s bannerem žalobce (srovnávané plochy byly v rozmezí 0,5 m<sup>2</sup> až 2 m<sup>2</sup> a žalobcem tvrzený rozměr banneru činil 2,88 m<sup>2</sup>). Jak uvedl krajský soud výše, je třeba naplnit podmínku dostatečné srovnatelnosti, což se z pohledu krajského soudu správci daně i co do velikosti bannerů podařilo. Žalobce pomíjí, že právě užitím nejvyšší zjištěné ceny, pro daňový subjekt nejvýhodnější, dochází ke zmírnění určitých nepřesností v rámci porovnávání, kdy každé plnění je realizováno za jedinečných okolností. Správce daně bez jakékoli korekce při stanovení ceny obvyklé použil nejvyšší zjištěnou cenu, pro žalobce nejvýhodnější, a to ve výši 20 120 Kč za měsíc, přičemž obsah srovnávané prezentace subjektu, který tvořily „pevně umístěný banner venkovní plocha, vnitřní plocha - mobilní prezentace“, byl ve větším rozsahu než u žalobce.
44. Krajský soud má tedy za to, že cena obvyklá byla v posuzované věci stanovena správně, neboť k pronájmu srovnatelných reklamních ploch mezi nezávislými osobami došlo na srovnatelných místech (jezdeckých areálech) a ve stejném čase. Volba a aplikace těchto tří kritérií (za nichž sjednávali cenu spojené osoby) vedla dle krajského soudu ke spolehlivému závěru ohledně obvyklosti ceny a tento závěr je přezkoumatelný. V takovém případě soud cenu zjištěnou správcem daně respektuje a nepřisluší mu, aby ji jakkoli nahrazoval vlastní úvahou (viz odst. 38 tohoto rozsudku). Nadhodnocení ceny za reklamní plnění od dodavatele P. S. bylo dostatečně prokázáno.
45. Jelikož žalobce uplatnil v roce 2014 v nákladech 600 000 Kč (za 6 měsíců), požadoval po něm správce daně, aby doložil cenový rozdíl ve výši 479 280 Kč (600 000 Kč – 6 x 20 120 Kč).
46. Žalobce argumentuje (a rovněž v daňovém řízení argumentoval), že zaplatil tak vysokou cenu, aby se jevila pronajímateli areálu výhodnou, neboť majitel areálu původně neměl zájem na poskytování ploch k propagaci. Tím však žalobce žádným způsobem neobjasnil, proč byla taková vysoká cena ekonomicky racionální i pro samotného žalobce. Krajský soud má v obecné rovině za to, že exkluzivita může mít vliv na rozdíl mezi cenami sjednanými mezi spojenými osobami a cenami sjednanými v běžných obchodních vztazích. Nicméně skutečnost, že žalobce byl jediný, kdo mohl mít banner umístěný v areálu Podskalní mlýn, ještě sama o sobě nesvědčí o oprávněném několikanásobném navýšení ceny za pronájem reklamní plochy. Z odpovědí správcem daně oslovených subjektů nevyplývá, že cenu za pronájem jednoho banneru sjednávají s ohledem na množství reklamních ploch v areálech. Žalobce nepředložil konkrétní argumenty, odůvodňující z

ekonomického hlediska jeho chování ani nedoložil např. analýzu reklamního trhu či zvláštní efektivitu takové reklamy. Nevyšla tak najevo žádná přidaná hodnota, která by odlišila plnění pro žalobce od plnění zjištěných správními orgány pro účely ceny obvyklé. V tomto směru vyznívají i závěry správce daně a žalovaného, které krajský soud považuje za správné. Toliko na okraj soud poznamenává, že je s podivem, že exkluzivitu, které si žalobce dle svého tvrzení natolik cení, neměl ani smluvně ošetřenu, což nasvědčuje spíše ekonomické iracionalitě jednání žalobce.

47. Žalobce namítal, že ovlivnění ceny tzv. exkluzivitou dokládá znalecký posudek, který správce daně nesprávně posoudil. Zjednodušeně lze shrnout, že znalec korigoval jednotlivé ceny zjištěné správcem daně, přičemž vycházel se skutečnosti, že cena za pronájem reklamní plochy je nepřímo úměrná počtu pronajatých reklamních ploch ve srovnávaných jezdeckých areálech (tj. čím méně ploch v areálu, tím vyšší cena). Jelikož faktor exkluzivity nelze považovat bez dalšího za rozhodný pro navýšení ceny (viz předchozí odstavec), považuje krajský soud cenovou korekci provedenou znalcem za irelevantní. Znalec svým výpočtem fakticky stanovil částku, kterou by měli majitelé srovnávaných areálů požadovat, aby při pronájmu jednoho banneru dosáhli stejného příjmu jako při pronájmu stávajícího počtu bannerů. Nicméně ve vztahu k ekonomické racionalitě při akceptaci takové částky ze strany nájemců (zájemců o pronájem exkluzivní plochy) je takový výpočet nevyhovující. Pokud měl žalobce za to, že výše nákladů za pronájem reklamní plochy v areálu Podskální mlýn byla ovlivněna zmíněnou exkluzivitou, byl povinen uvést, jakým konkrétním způsobem a své tvrzení prokázat, což neučinil ani prostřednictvím znaleckého posudku. Jinými slovy žalobce ani znalecký posudek nepředstavili kromě obecného odkazu na exkluzivitu žádné konkrétní důvody, pro něž se žalobce odchýlil od referenční ceny zjištěné správcem daně. Správce daně tak neměl důvod revidovat své závěry.
48. Znalecký posudek předložený žalobcem má kvalitu listinného důkazu (soukromé listiny) a hodnocení důkazů je ponecháno na úvaze správce daně potažmo žalovaného (§ 8 daňového řádu), kteří důkazy hodnotí jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti (srov. Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2013, č. j. 7 Afs 86/2013 - 21). Organům finanční správy nelze vytýkat, že samostatně hodnotily i jednotlivé dílčí závěry přednesené ve znaleckém posudku (ve vztahu k jednotlivým dodavatelům). Pokud některé závěry znalce neobstály, ale jiné závěry byly ze strany orgánů finanční správy aprobovány, nelze v tom spatřovat schizofrenní přístup, jak namítá žalobce, ale právě výše zmíněné hodnocení důkazu ve smyslu § 8 daňového řádu. V daném případě postup, kdy správce daně a následně i žalovaný nezohlednili dílčí závěr znaleckého posudku proto, že dospěli vlastní úvahou k jinému výsledku, byl zcela legitimní.
49. Správce daně měl k posuzování otázek stran ekonomické racionality dané transakce pro žalobce dostatek odborné erudice. Resp. k posouzení toho, zda žalobce unesl důkazní břemeno a prokázal racionální a ekonomicky odůvodněné cenové rozdíly, nejsou z pohledu krajského soudu potřeba žádné mimořádné odborné znalosti nad rámec těch, kterými správce daně resp. úřední osoby běžně disponují. Revizního znaleckého posudku ani výslechu znalců tak z povahy věci nebylo v daňovém (a ani v soudním) řízení třeba (viz body 82 a 83 napadeného rozhodnutí).
50. Jelikož tedy cenová korekce provedená ve znaleckém posudku nemohla vyvrátit správný názor orgánů finanční správy, krajský soud považuje návrh žalobce na provedení důkazu výslechem znalce za nedůvodný a nadbytečný.

51. Žalovanému dále nelze vytýkat, že se nezabýval stanoviskem k námitkám ze dne 5. 3. 2019 vypracovaným výše zmíněném znaleckým ústavem, neboť toto stanovisko nebylo přiloženo k odvolání ani k jeho doplnění a žalobce ho nedoložil ani v dalším průběhu odvolacího řízení.

*VI. 2. b) Plnění od Jet VSK*

52. Ve vztahu k plnění od dodavatele Jet VSK (pronájem reklamní plochy umístěné v interiérech Hokejové haly dětí a mládeže, Střední 595/26, 602 00 Brno – Ponava a reklama na internetových stránkách [www.hokej.vsktechnika.cz](http://www.hokej.vsktechnika.cz)) správce daně identifikoval referenční (obvyklou) cenu, která byla za pronájem obdobných reklamních ploch dosahována v hokejových halách ve stejném časovém období (tj. pro rok 2012 a 2013, přičemž při stanovení ceny za rok 2014 správce daně vycházel z ceny za sezónu 2012-2013). Z šetřeného vzorku realizovaných plnění v rozmezí 5 000 Kč – 54 540 Kč za pronájem reklamní plochy za rok správce daně při stanovení ceny obvyklé použil nejvyšší zjištěnou cenu, pro daňový subjekt nejvýhodnější (ve výši 54 540 Kč za rok), a to jednotně pro všechna dotčená zdaňovací období 2012, 2013 a 2014. Podrobný popis stanovení ceny obvyklé správcem daně je uveden v úředním záznamu ze dne 15. 12. 2017, č. j. 4867896/17.
53. Jelikož žalobce vynaložil za předmětné reklamní plnění 1 500 000 Kč ve zdaňovacím období roku 2012, 2 100 000 Kč ve zdaňovacím období roku 2013 a 900 000 Kč ve zdaňovacím období roku 2014, byl správcem daně vyzván k doložení mnohonásobného cenového rozdílu.
54. Správní úvaha správce daně ohledně zjištění referenční ceny ob stojí ve světle výše citované judikatury Nejvyššího správního soudu a krajskému soudu nepřisluší, aby ji nahrazoval vlastní úvahou. Jak zmínil soud výše, postačí, pokud správce daně použil plnění a podmínky obdobné povahy. Soud má stejně jako žalovaný za to, že cena obvyklá byla v posuzované věci stanovena správně, neboť ke srovnatelnému reklamnímu plnění mezi nezávislými osobami došlo v hokejových halách obdobného významu a v obdobném čase. Rozdíly tvrzené žalobcem nemohou odůvodnit navýšení správcem daně zjištěné referenční ceny.
55. Žalobce namítá, že cenový rozdíl je opodstatněný, a to s ohledem na prestiž a typ hokejové haly, její obsazenost, návštěvnost a dvojnásobnou cenu za pronájem ledu oproti stadionům srovnávaným správcem daně. Dané reklamní plnění tak mělo podle žalobce známku exkluzivity a tzv. přidanou hodnotu. Podle krajského soudu se argumentace žalobce obdobně jako u dodavatele P. S. míjí s vysvětlením ekonomické racionality žalobcova jednání, tj. že vysoká cena není hlavním (byť ne nezbytně jediným) účelem dané transakce. Žalobce zaplatil enormní částku za pronájem reklamní plochy v hokejové hale, aniž by byl schopen konkrétně ekonomicky odůvodnit takový rozdíl. Samotný poukaz na prestiž haly a její potenciál takovým odůvodněním není. Soud se přiklonil k závěru žalovaného, že žalobce uspokojivě nedoložil zjištěný cenový rozdíl.
56. Dále žalobce namítal, že plnění od dodavatele Jet VSK představovalo soubor služeb, přičemž orgány finanční správy rezignovaly na zjištění ceny obvyklé za tento soubor služeb a stanovily cenu obvyklou pouze za dílčí plnění (banner v hokejové hale a reklama prostřednictvím webových stránek). Žalobce uvádí, že od dodavatele Jet VSK obdržel mimo jiné i reklamní plnění v podobě kalendářů a jiných tiskovin a že soubor služeb zahrnoval reklamní plnění přes různá média, nejen tedy banner na zimním stadionu. K tomu krajský soud uvádí, že v průběhu daňového řízení žalobce tvrdil a prokazoval

realizaci plnění od dodavatele Jet VSK v rozsahu dle uzavřených smluv, tj. pronájem reklamní plochy umístěné v interiérech Hokejové haly dětí a mládeže, Střední 595/26, 602 00 Brno – Ponava, a reklama na internetových stránkách [www.hokej.vsktechnika.cz](http://www.hokej.vsktechnika.cz). Uznatelnost nákladů za tato plnění pak daňové orgány posuzovaly. Až v podané žalobě žalobce namítá, že rozsah plnění poskytnutého od dodavatele Jet VSK byl širší. V této souvislosti krajský soud poukazuje na specifické rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, které má vliv i na obsah navazujícího přezkumu v soudním řízení. Správní soudy v zásadě přezkoumávají otázku, zda v daňovém řízení daňový subjekt, resp. správce daně, unesli své břemeno tvrzení a důkazní. I přes princip plné jurisdikce ovládající správní soudnictví správní soudy zásadně nemohou napravovat procesní pasivitu daňového subjektu, který nebyl v daňovém řízení co do svých tvrzení a návrhu důkazů nijak aktivní a skutková tvrzení či důkazní návrhy uplatnil poprvé v řízení před správními soudy (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009 – 232, č. 2033/2010 Sb. NSS, nebo ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 – 89, č. 618/2005 Sb. NSS). Soud proto nemůže z výše uvedených důvodů umožnit žalobci unést řádně jeho břemeno (ohledně širšího rozsahu plnění) poprvé až v řízení před správními soudy.

57. Ve vztahu k nákladům za reklamu na webových stránkách [www.hokej.vsktechnika.cz](http://www.hokej.vsktechnika.cz) žalobce namítal, že navrhl řadu důkazů, ale s ohledem na nedodržení postupu dle § 115 daňového řádu ze strany žalovaného není zřejmé, které z nich byly provedeny. Zejména ve vztahu plnění od dodavatele Jet VSK a ceny za toto plnění navrhuje žalobce výslech svědků Ing. P. H. a Ing. J. S., statutárních zástupců obchodní společnosti HT Group, a.s., která měla na uvedených webových stránkách stejný druh reklamního plnění. Na uvedeném webu mělo reklamu i město Brno, přičemž žalobce navrhuje vznést dotaz na město Brno ohledně cenového údaje za toto plnění.
58. K tomu soud uvádí, že žalovaný v bodě 105 napadeného rozhodnutí zdůvodnil, že nepřistoupil k provedení žalobcem navržených výslechů svědků Ing. H. a Ing. S. z důvodu nadbytečnosti. S posouzením žalovaného se krajský soud ztotožňuje (jak ve vztahu k daňovému, tak soudnímu řízení). Odmítnutí provedení důkazu může být zdůvodněno jeho nadbytečností, a to tehdy, byla-li již skutečnost, která má být dokazována v dosavadním řízení, bez důvodných pochybností postavena najisto (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89). Tak tomu bylo i v nyní souzené věci. Zmíněné svědecké výpovědi žalobce navrhl za účelem prokázání realizace reklamního plnění od dodavatele Jet VSK na webových stránkách, které měl žalovaný za prokázané. Odůvodnění žalovaného tak odpovídalo závěrům učiněným Ústavním soudem v nálezu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09.
59. Krajský soud nepřehlédl, že žalobce z procesní opatrnosti navrhoval v odvolacím řízení k prokázání reklamního plnění od dodavatele Jet VSK na webových stránkách i výslech svědka V. O. K uvedenému důkaznímu návrhu se žalovaný v napadeném rozhodnutí výslovně nevyjádřil. S ohledem na skutečnost, že tento důkazní návrh měl prokazovat uskutečnění plnění, u kterého žalovaný výslovně konstatoval, že jeho realizaci nezpochybňuje, je z odůvodnění napadeného rozhodnutí zcela zjevná nadbytečnost provádění důkazu svědeckou výpovědí pana O.
60. Jelikož samotná realizace reklamního plnění od dodavatele Jet VSK na webových stránkách [www.hokej.vsktechnika.cz](http://www.hokej.vsktechnika.cz) není mezi účastníky řízení sporná, soud pro nadbytečnost neprovedl jako důkaz výslech žalobcem navržených svědků.

61. Při stanovení ceny obvyklé za dané plnění (reklama na webových stránkách) žalovaný vycházel ze znaleckého posudku, a sice z ceny nejvýhodnější pro žalobce ve výši 5 000 Kč za rok pro všechna dotčená zdaňovací období. Z napadeného rozhodnutí je zcela zřejmé, že žalovaný vycházel „pouze“ ze znaleckého posudku předloženého žalobcem, tedy že ve výsledku přisvědčil tvrzením samotného žalobce. Je proto irelevantní námitka žalobce, že ze správního spisu není patrné, zda žalovaný za účelem zjištění ceny obvyklé učinil dotaz na další příjemce stejného reklamního plnění, za jakou cenu toto plnění nakoupili, neboť lze důvodně a z logiky věci předpokládat, že žádný takový dotaz učiněn nebyl. Ze závěru žalobce, že cenový údaj u města Brna by mohl nabídnout zajímavý srovnávací materiál, se nepodávají žádné konkrétní důvody zpochybňující stanovení obvyklé ceny ze strany žalovaného. Tato žalobní argumentace není jakkoli schopná vyvrátit závěry žalovaného, které se opírají o konkrétní zjištění ze znaleckého posudku. Je přitom výlučně v rukou žalobce, jakou žalobní argumentaci zvolí. Soudu nepřísluší, aby za stěžovatele spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 – 78). Vzhledem k tomu, že soud považuje postup žalovaného při zjišťování ceny obvyklé za správný a dostačující a věc lze posoudit na základě předloženého správního spisu, neprováděl žalobcem navržený důkaz (dotazování města Brna)
62. Dále žalobce namítal, že žalovaný nehodnotil skutečnost, že na přijatá reklamní plnění žalobce obdržel příspěvek od svých obchodních partnerů. Krajský soud uvádí, že s danou argumentací se žalovaný přesvědčivě vypořádal v bodě 107 napadeného rozhodnutí. Pokud žalobce má za to, že správcem daně zjištěný cenový rozdíl je ovlivněn příspěvkem na propagaci od dodavatelů žalobce, je povinen uvést, jakým konkrétním způsobem. Žalobce však nekonkretizoval, jak ten který příspěvek odůvodňuje násobné navýšení ceny reklamního plnění oproti ceně zjištěné správcem daně. Poskytnutí příspěvku ještě samo o osobě nesvědčí o tom, že je zde důvod pro takové násobné navýšení ceny a žalovaný tak k této žalobcem tvrzené skutečnosti nemohl bez dalšího přihlídnout.
63. Správce daně dostatečně zjistil rozdíl cen sjednaných mezi spojenými osobami podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP od cen reálně tržních, přičemž žalobce uvedený rozdíl v ceně reklamy spolehlivě nevyšvětlil.

## V. Závěr a náklady řízení

64. Krajský soud na základě všech výše uvedených skutečností a úvah neshledal žalobu důvodnou, proto ji postupem podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
65. O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., dle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu těch nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který úspěch ve věci neměl. Žalobce před soudem neuspěl (soud žalobu zamítl jako nedůvodnou), proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, však žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, a proto mu je nelze přiznat.

**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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 30. 5. 2022

Mgr. Milan Procházka  
předseda senátu