



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Tomáše Foltase a Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **LAKUM – KTL, a. s.**, se sídlem Ostravská 384, Frýdlant nad Ostravicí, zastoupen JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 12. 2020, č. j. 25 Af 62/2020-122,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 12. 2020, č. j. 25 Af 62/2020-122, **se zrušuje věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

## O d ů v o d n ě n í :

## I.

[1] Rozhodnutím ze dne 29. 1. 2020, č. j. 2597/20/5200-11432-709409 (dále též „napadené rozhodnutí“) žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále též „správce daně“) ze dne 20. 9. 2018, č. j. 3302300/18/3208-52523-803463 a ze dne 10. 1. 2019, č. j. 39333/19/3208-52523-803463 (dále též „dodatečné platební výměry“), kterými byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012 a 2013, a to z důvodů vyloučení žalobcem uplatněných nákladů vynaložených na pořízení reklamních a propagačních služeb od společnosti PRESSTEX MEDIA, s. r. o. (dále též „společnost PRESSTEX“) a společnosti PAMBROKE Media, s. r. o. (dále též „společnost PAMBROKE“), neboť podle správce daně byl právní vztah s těmito dodavateli uzavřen za účelem snížení základu daně podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

## II.

[2] Proti napadenému rozhodnutí podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě (dále též „krajský soud“), který jí vyhověl v záhlaví označeným rozsudkem (dále též „napadený rozsudek“), rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Žalobce předně namítal prekluzi práva stanovit daň za zdaňovací období roku 2012. Tvrdil, že lhůta pro její stanovení uplynula dne 22. 10. 2019, přičemž napadené rozhodnutí bylo vydáno až dne 29. 1. 2020 a oznámeno dne 3. 2. 2020. Krajský soud přisvědčil žalobci, že i při zohlednění ustanovení § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů uplynula lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012, a to dne 22. 10. 2019, tj. před vydáním napadeného rozhodnutí.

[3] Žalobce rovněž namítal nesprávný závěr správce daně a žalovaného stran názoru o spojených osobách, čímž došlo k nesprávné aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Tvrdil, že správce daně neprokázal, že by žalobce vytvořil se svými dodavateli vztah tzv. jinak spojených osob, pokud pouze vyjádřil pochybnosti „o *standardnosti a ceně poskytovaných služeb*“. Nezákonný stav nelze dovozovat pouze z toho, že cena je vyšší než cena obvyklá. Musí být prokázáno povědomí žalobce o tomto nepřiměřeném navýšení. Podle žalobce bylo pro identifikaci nezákonného účelu stěžejní posouzení otázky ekonomické racionality předmětného vztahu. Současně namítl vnitřní rozpornost a nesrozumitelnost rozhodnutí žalovaného.

[4] Krajský soud tuto námitku neshledal důvodnou. Správce daně se správně nezabýval vědomostí žalobce o nepřiměřeném navýšení cen, ani tím, zda byl do řetězce zapojen vědomě a zda zde byl „*jednotící úmysl*“. Stejně tak se správně nezabýval tím, zda žalobce ze zapojení do řetězce ekonomicky profitoval jinak než snížením základu daně, neboť to nejsou relevantní otázky pro závěr o existenci spojených osob. Správce daně v řízení poté, co mu vznikly pochybnosti o uplatněných nákladech, zjišťoval tzv. referenční ceny a vycházel ze skutečně zjištěných cen mezi nespojenými osobami za srovnatelné jím definované plnění. Přitom postupoval v souladu s konstantní judikaturou k tržní přiměřenosti cen dosažených mezi spojenými osobami. Za nestandardní považoval zejména výši ceny, lišící se od cen obvyklých, což je rozhodné pro závěr, zda jde o *jinak spojené osoby* ve smyslu citovaného § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů. Neshledal důvodnou ani námitku o tvrzené rezignaci správce daně a žalovaného na posouzení ekonomické racionality reklamy. Správce daně vysvětlil, proč úvahu žalobce o souvislosti nárůstu obrátu a realizované reklamy považuje za lichou a žalovaný se s těmito závěry ztotožnil.

[5] Žalobce vznesl také námitky týkající se referenční ceny. Správce daně podle něj srovnával žalobcem dosažené ceny s cenou na počátku řetězce (sjednanou se sportovním klubem), aniž by současně prokázal, že tato cena nebyla nepřiměřeně nízká. Počet smluv, ze kterých správce daně vytvořil rozpětí referenčních cen, rozšířil až na základě námítky žalobce. Správce daně podle žalobce nevzal v úvahu smlouvy fakticky uzavřené mezi nezávislými subjekty za srovnatelných podmínek, když chybí smlouvy mezi reklamní agenturou a zájemcem, a správce daně vycházel pouze ze smluv uzavřených mezi sportovním klubem a třetí osobou s tím, že cenu takto dosaženou zvýšil o 20 %, což správce daně považuje za obvyklou provizi. Cena dosažená mezi klubem a reklamní agenturou, tedy cena na začátku řetězce, je podle něj pro zjištění intervalu nepřijatelná.

pokračování

Zdůraznil, že nemohl uzavřít smlouvu o reklamě přímo s fotbalovým klubem, nýbrž pouze skrze reklamní agenturu.

[6] Této námitce krajský soud přisvědčil, neboť shledal, že postup správce daně, který porovnával ceny uzavřené mezi klubem a zájemcem o reklamu, popř. ceny mezi klubem a reklamní agenturou, namísto cen uzavřených mezi reklamní agenturou a zájemcem o reklamu, nevedl k objektivnímu stanovení referenční ceny. Činnost reklamní agentury je jak v rozsahu poskytovaných služeb, tak v jejich flexibilitě a konečně i ve snaze o zisk, odlišná od činnosti sportovního klubu. V kontextu uvedeného se krajský soud pak již jen stručně vyjádřil k dalším námitkám týkajícím se nedostatečně zjištěných referenčních cen, přičemž i námitku navýšení provize reklamní agentury o 20 % shledal důvodnou, neboť výše provize byla ve znaleckém posudku určena odhadem, nikoliv na základě právního vztahu subjektů.

### III.

[7] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodů § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v přecházejícím řízení.

[8] Předně namítá nesprávnost dílčího závěru stran nutnosti zohlednění ceny sjednané mezi reklamními agenturami a zájemci o reklamu. Je přesvědčen, že prokázal, že se cena sjednaná mezi smluvními stranami daného právního vztahu lišila od ceny obvyklé, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Do výběrových kritérií v porovnávaných případech zahrnul lokalitu, srovnatelný předmět plnění, srovnatelné období a současně byly smlouvy sjednány přímo s konkrétním stadionem/areálem. Na základě uvedeného zjistil cenové rozpětí, vzal v úvahu horní hranici zjištěného rozpětí ceny a to použil při určení obvyklé ceny za jednotlivá zdaňovací období (za zdaňovací období 2012 činí 384 900,- Kč a za zdaňovací období 2013 činí 526 560,- Kč). Uvedená cena zohledňuje smluvní vztah zprostředkovaný reklamní agenturou, kdy na základě vyjádření znalce činí nezbytná provize zprostředkovatele 20 %. Závěr krajského soudu, že *činnost reklamní agentury je jak v rozsahu poskytovaných služeb, tak v jejich flexibilitě a konečně tak i ve snaze o zisk, odlišná od činnosti sportovního klubu*, je pro danou věc za nepoužitelný, neboť tato „odlišnost“, resp. jakákoliv přidaná hodnota reklamní agentury, nebyla v předmětné věci prokázána. Reklamní agentury sice zpravidla poskytují širší rozsah plnění než jen umístění reklamy, a proto v ceně agentury bude zahrnuta ještě „přidaná hodnota“. Byť účastník řízení tvrdil, že přijal komplexní služby, své tvrzení však neprokázal. Nezařazení reklamních agentur do vzorku srovnatelné ceny bylo zcela namístě, neboť jedině tak mohla být referenční cena stanovena správně. Z úřední činnosti je stěžovateli známo, že v případě reklamních agentur dochází k neúměrnému navýšení ceny. Správní praxe proto směřuje k tomu, že správce daně pro stanovení ceny obvyklé vychází z ceny prvního článku řetězce. Setrvává na názoru, že ceny ujednané ve smlouvách mezi sportovními kluby a jejich odběrateli, lze považovat za srovnatelný prvek pro stanovení obvyklé ceny.

[9] Stěžovatel krajskému soudu vytkl jednostranné selektivní posouzení svědecké výpovědi Mgr. R. Krajský soud se zabýval pouze výpovědí jednoho z osmi vyslechnutých

svědků vztahující se pouze k jedné ze dvou lokalit. Nadto tento svědek naopak poměrně jednoznačně připustil, že klienti mohli uzavřít smlouvu s klubem sami. Z výpovědi Mgr. R. tedy nelze nijak dovodit, že obvyklým postupem bylo uzavírání smluv klientů přes reklamní agentury. Z výpovědi Ing. Č. a z odpovědi SK Sigma Olomouc rovněž vyplynula možnost uzavření smluv přímo s klubem.

[10] Stěžovatel rovněž podotýká, že přístup Krajského soudu v Ostravě k posuzování dané problematiky je nekonzistentní. Odkázal na rozsudek Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Af 142/2017-69 ze dne 4. 3. 2019, kde se krajský soud zabýval obdobným případem reklamy v řetězci, ve kterém figuroval totožný dodavatel (PRESSTEX), rovněž umístění reklamy bylo na totožných stadionech. Za souladný se zněním zákona krajský soud v uvedeném rozsudku považoval postup správce daně, který vyhledal subjekty, kterým jednotlivé sportovní kluby ve shodném místě a čase poskytovaly reklamní služby, a zjišťoval ceny těchto služeb, přičemž ty byly mnohonásobně vyšší. Od těchto závěrů se krajský soud nyní diametrálně odchýlil.

[11] Stran úvahy správce daně o navýšení zjištěné ceny o provizi ve výši 20 % uvádí, že jeho postup byl v souladu s judikaturou správních soudů, přičemž správce daně vzal v potaz provizi zprostředkovatele ve výši sdělené znalcem při jednání dne 16. 4. 2018, který uvedl, že dle jeho osobní zkušenosti činí nezbytná provize zprostředkovatele 20 %. V daném případě žalobce argumentoval ve věci odůvodnění mnohonásobného navýšení ceny tím, že reklamní agentura poskytla komplexní balíček služeb. Toto tvrzení však účastník řízení neprokázal. Realizovaná reklama je proto zcela srovnatelná s plněním poskytovaným obvykle sportovními kluby. Vzhledem k tomu, že žalobce využil služby reklamní agentury a v daňovém řízení byl jako důkazní prostředek předložen znalecký posudek, který tuto skutečnost eliminoval zohledněním 20 % přírážky k výchozím cenám sjednávaným přímo se sportovními kluby, byla cena dle smlouvy s klubem správcem daně navýšena o provizi zprostředkovatele ve výši 20 %. Lze tak uzavřít, že ceny sjednané s kluby zcela odpovídají sjednanému rozsahu plnění v dané věci a ceny reklamních agentur jsou ceny zjevně nadhodnocené. S ohledem na shora uvedené navrhl, aby kasační soud napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

#### IV.

[12] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se plně ztotožňuje s právním posouzením krajským soudem. Krajský soud zcela správně označil stěžovatelem aprobované stanovení obvyklé ceny za neobjektivní, když zvolená kritéria neodpovídala požadavku na sjednání referenčních cen za stejných nebo obdobných podmínek.

[13] Současně uvádí, že stěžovatel i správce daně chápou předmět plnění nesprávně, neboť se fakticky jednalo o komplexní reklamní služby počínaje klíčovým vyjednáváním exkluzivního umístění reklamního banneru na stadionu s fotbalovým klubem, resp. Golf Arénou, přes zajištění výroby reklamního banneru včetně zhotovení několika grafických návrhů podoby reklamního banneru, instalaci banneru na stadionu, kontrolu jeho umístění, odstranění banneru až po zhotovení dokumentace o faktické realizaci reklamy. Žalobce od reklamní agentury získal exkluzivní plnění, které by jiným způsobem nezískal.

pokračování

[14] Nesouhlasí ani s námitkou o nelogičnosti požadavku krajského soudu na zohlednění cen sjednaných mezi reklamními agenturami a zájemcem o reklamu. Pakliže si správce daně, resp. stěžovatel neopatřil ani jediný vzorek smlouvy uzavřené mezi reklamní agenturou a zájemcem o reklamu, postrádají jeho tvrzení důkazní podklad. Pouze faktickým porovnáním reklamního plnění zajištěného žalobci reklamní agenturou s reklamním plněním poskytnutým reklamní agenturou jinému zájemci o reklamu lze důvodně dospět k závěru, zda se jedná či nejedná o srovnatelné podmínky.

[15] Stěžovatel se podle žalobce dopouští nepřijatelného zobecnění, když ze závěrů dovozených soudy ve skutkově odlišném případě, v němž se v zásadě shoduje pouze identita dodavatele reklamního plnění, činí nepodložené závěry pro případ žalobce. Ve stěžovatelem uváděných rozsudcích soud skutečně dospěl k závěru o nepřiměřeném navýšení ceny reklamy zajištěné shodnými reklamními agenturami, resp. o vztahu tzv. jinak spojených osob v případě těchto reklamních agentur a jiného zájemce o reklamu. Z toho však nelze *a priori* a bez dalšího dovozovat, že předmětné reklamní agentury nepřiměřeně navýšily ceny v případě všech svých odběratelů, resp. že se všemi odběrateli uzavřely vztah tzv. jinak spojených osob.

[16] Ke svědecké výpovědi Mgr. R. žalobce uvádí, že krajský soud učinil zcela správná skutková zjištění. Byl to naopak správce daně, resp. stěžovatel, kdo předmětnou svědeckou výpověď hodnotil vadně. Pouze 5 z vyslechnutých 8 svědků bylo osobami hovořícími za fotbalové kluby, přičemž konkrétně za SK Sigma Olomouc vypovídal jako svědek pouze Mgr. R. a období roku 2013 se týkala již jen výpověď svědka K. Žalobce tvrdí, že pokus o přímé sjednání reklamy prokázal, avšak klub k uzavření smlouvy nepřistoupil a odkázal jej na reklamní agenturu. Netvrdí však, že přímé sjednání reklamy je vyloučeno vždy. Srovnávací kritérium připouštějící pouze přímý smluvní vztah zájemce a klubu je však nesprávné. V této souvislosti považuje odkaz stěžovatele na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 4. 3. 2019, č. j. 22 Af 142/2017-69 za nepřiléhavý, neboť již z první citované věty je zjevná skutková odlišnost od případu žalobce, neboť ten na rozdíl od společnosti ACTRAD učinil pokus uzavřít smlouvu o reklamě přímo s fotbalovým klubem. Ani odkaz stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2021 č. j. 3 Afs 393/2019-43 nepovažuje za případný.

[17] K námitce navýšení zjištěné ceny o provizi ve správné výši uvádí, že stěžovatel bez dalšího převzal výši uvedenou ve znaleckém posudku, aniž by vzal v potaz dodatek ke znaleckému posudku. Současně ani nezdůvodnil, z jakého důvodu aktualizaci výše provize zcela pominul. Pouze konstatoval, že výše provize 20 % byla znalcem v rámci jeho výsledku objasněna. Stěžovatel nevysvětlil, proč v případě podání znaleckého posudku došlo k řádnému výsledku znalce za účelem objasnění některých nejasných otázek, a v případě doložení dodatku ke znaleckému posudku nebylo tímto zákonem předpokládaným způsobem postupováno. S ohledem na shora uvedené navrhl zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné.

## V.

[18] V rámci doplnění kasační stížnosti stěžovatel poukázal na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 3. 2021, č. j. 25 Af 86/2019-50, který se týká obvyklé ceny

reklamního plnění poskytovaného na stadionu SK Sigma Olomouc. V označeném rozsudku krajský soud dospěl ke zcela opačnému závěru, než který je prezentován v nyní napadeném rozsudku. Uvedené tak jen dokresluje zcela nekonzistentní přístup Krajského soudu v Ostravě k dané problematice, jak stěžovatel již dříve nastínil. Následně stěžovatel doplnil svoji argumentaci o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 5. 2022, č. j. 9 Afs 179/2021-53, který se na rozdíl od nyní řešené věci týkal daně přidané hodnoty, avšak stěžovatel je přesvědčen, že závěry uvedeného rozsudku nejsou bez dalšího aplikovatelné na nyní projednávanou věc. Současně poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 6. 2022, 1 Afs 357/2021-50, který naopak podporuje stěžovatelovy závěry.

[19] V doplnění vyjádření ke kasační stížnosti žalobce uvedl, že správnosti napadeného právního závěru Krajského soudu nasvědčuje aktuální rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67, který se zabýval skutkově obdobnou situací. Nejvyšší správní soud se v citovaném rozsudku vyjádřil mj. ke způsobu stanovení obvyklé ceny reklamy. Odmítl přitom postup daňových orgánů, které (obdobně jako v případě žalobce) při zjišťování obvyklé ceny zahrnuly do vzorku referenčních cen pouze ceny za reklamu sjednanou přímo mezi sportovním areálem a zájemcem o reklamu, resp. ceny dle oficiálních ceníků těchto sportovních areálů. Nejvyšší správní soud upozornil na skutečnost, že zprostředkování reklamy je běžným obchodním modelem, který si zájemce o reklamu může svobodně zvolit, a má svou přidanou hodnotu již v tom, že odběratel není nucen sám aktivně komunikovat s poskytovatelem reklamních ploch, či kupříkladu dohlížet na výrobu reklamy a její umístění.

## VI.

[20] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[21] Kasační stížnost je důvodná.

[22] V projednávané věci není sporu, že společnosti PRESSTEX a PAMBROKE poskytly žalobci služby a došlo k úhradě ceny za reklamu. Sporné je, zda smlouvu o poskytnutí reklamních služeb mezi sebou uzavřely osoby, které jsou osobami jinak spojenými ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, přičemž sjednaná cena mnohonásobně převyšovala cenu obvyklou (podle správce daně zhruba 107x), resp. zda žalobce skutečně vynaložil výdaj (náklad) způsobem, jaký deklaroval v příslušných fakturách, především v souvislosti s vysokou cenou.

[23] Podle § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů platí, že „liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl.“ Spojenými osobami se rozumí i jinak spojené osoby, kterými jsou podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů „osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.“

pokračování

[24] Rozšířenému senátu byla dne 22. 12. 2021 usnesením č. j. 2 Afs 132/2020-5 předložena k posouzení otázka, zda „je zjištění existence výrazně zvýšené ceny předmětu smlouvy oproti ceně obvyklé bez uspokojivého vysvětlení rozdílu dostatečnou podmínkou pro závěr o spojení osob za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, nebo musí být správcem daně prokázány další skutečnosti v jednání daňového subjektu nasvědčující neobvyklosti obchodní transakce“. Výsledek řízení před rozšířeným senátem však nemá vliv na rozhodnutí o této kasační stížnosti, neboť rozhodným v této věci bylo posouzení způsobu zjištění referenční ceny nikoli to, zda subjekty figurující v obchodním vztahu třeba považovat za spojené za účelem snížení základu daně či nikoli.

[25] Nejvyšší správní soud se rovněž nezabýval v rozsudku krajského soudu konstatovanou prekluzí práva stanovit daň za zdaňovací období roku 2012, neboť stěžovatel v kasační stížnosti tento závěr akceptoval a s námitkou uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně za toto období se ztotožnil.

[26] Důvodem, pro který krajský soud zrušil žalobou napadené rozhodnutí, byly výhrady ke způsobu stanovení referenční ceny. Stěžovateli vytkl, že se při jejím stanovení zaměřil na podmínky, za nichž byly uzavírány smlouvy o reklamě přímo s jednotlivými fotbalovými kluby či golfovým areálem. Bylo však podle krajského soudu třeba porovnávat podmínky a ceny za reklamní plnění sjednané mezi zadavatelem reklamy a zprostředkovateli – reklamními agenturami. Stěžovatel naopak setrval na tom, že jím zvolený způsob, kdy vycházel z podmínek sjednaných následně se sportovními kluby, při zohlednění obvyklé provize zprostředkovatele, ob stojí. Nejvyšší správní soud stěžovateli přisvědčil.

[27] K problematice zjišťování rozdílu mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou se Nejvyšší správní soud vyjadřoval již vícekrát (viz např. rozsudky ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105, publ. pod č. 1852/2009 Sb. NSS, ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, či ze dne 22. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013-27), přičemž ji shrnul v rozsudku ze dne 19. 9. 2019, č. j. 5 Afs 341/2017-47. V něm uvedl, že pokud je „prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, je na správci daně, aby prokázal, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od ceny, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. (...) Správce daně proto musí provést srovnání, při kterém musí zjistit jednak cenu sjednanou mezi spojenými osobami a jednak cenu obvyklou (srovnanou s průměrem cen, tzv. cenu referenční), za kterou se srovnatelnou komoditou obchodují osoby nezávislé. Nutnou (nikoli však dostačující) podmínkou pro úpravu základu daně dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je existence rozdílu mezi cenami. Pro zjišťování „obvyklosti“ ceny musí být správce schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ve vztahu ke všem rozhodným aspektům. 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 NSS v rozsudku ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, č. 2548/2012 Sb. NSS) - 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. 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.“*

[28] Žalobce ve zdaňovacím období za rok 2013 uzavřel s reklamní agenturou PRESSTEX dne 29. 11. 2012 Smlouvu o reklamě a propagaci č. 59/2012 na období od 1. 1. 2013 do 30. 6. 2013, jejímž předmětem bylo zajištění a realizace reklamy propagace, a to za 1. umístění reklamy společnosti o rozměru 2 x 3 m při utkáních Gambrinus ligy a Českého poháru klubu SK Sigma Olomouc, která bude umístěna v areálu Androva stadionu v Olomouci a za 2. poskytnutí prostoru pro umístění reklamní plochy v prostoru Golf Arény Ostrava, Výstaviště Černá louka pavilon G, č. p. Moravská Ostrava, a to v celkové částce 3 000 000 Kč. Následně uzavřel s reklamní agenturou PAMBROKE dne 19. 6. 2013 Smlouvu o reklamě a propagaci č. 08/2013 na období od 1. 7. 2013 do 31. 12. 2013, jejímž předmětem bylo taktéž zajištění a realizace reklamy propagace, a to za 1. umístění reklamy společnosti o rozměru 2 x 3 m při utkáních Gambrinus ligy a Českého poháru klubu SK Sigma Olomouc, která bude umístěna v areálu Androva stadionu v Olomouci a za 2. poskytnutí prostoru pro umístění reklamní plochy v prostoru Golf Arény Ostrava, Výstaviště Černá louka pavilon G, č. p. Moravská Ostrava, a to v celkové částce 3 000 000 Kč.

[29] Správce daně vyzval žalobce k prokázání oprávněnosti zahrnutí cen sjednaných v rámci obchodních transakcí s uvedenými reklamními agenturami jako nákladů do základu daně dle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a to uspokojivým doložením rozdílu mezi uvedenými cenami a cenami, které byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Současně si opatřil další důkazní prostředky týkající se obou zprostředkovatelů reklam. V rámci zjišťování relevantních skutečností dospěl správce daně ke zjištění, že ačkoliv kluby a areál potvrdily spolupráci s reklamními agenturami, uvedly, že s nimi bylo možné uzavřít smlouvu tzv. napřímo, přičemž ačkoliv neměly stanovené pevné ceny, měly o nich určité představy a vždy je přizpůsobovaly zájemcům. Současně při zjišťování cenového rozpětí reklamního plnění vycházel správce daně z obdobných smluv, s obdobným předmětem plnění, o poskytování reklamních služeb. Při jejich zjišťování využil správce daně podklady získané od Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (pro zjištění cenového rozpětí v případě reklamy na stadionu SK Sigma Olomouc a v Golf Aréně Ostrava a od ÚzP ve Frýdku-Místku pro reklamní plnění na stadionu FC Baník Ostrava. Pro zjištění obvyklé ceny použil metodu nezávislé srovnatelné ceny, která srovnává ceny v řízené transakci s cenami ve srovnatelné nezávislé transakci za srovnatelných okolností. Jako kritéria použil lokalitu, srovnatelný předmět plnění – reklamní panel, poskytnutí služby ve srovnatelném období a to, že smlouvy byly sjednány přímo s konkrétním stadionem. Dle těchto kritérií sestavil správce daně vzorek srovnatelných subjektů a zjistil cenové rozpětí, přičemž při posuzování každé kontrolované transakce vzal v úvahu horní hranici zjištěného rozpětí ceny a dospěl k závěru, že referenční cena za zdaňovací období 2013 činí celkem 526 560 Kč. Tento postup je zcela v souladu se shora uvedenou judikaturou Nejvyššího správního soudu ve vztahu ke stanovení tzv. ceny obvyklé (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105). Tato

pokračování

cena již zohledňovala skutečnost, že k zajištění reklamy došlo prostřednictvím zprostředkovatele. S odkazem na závěry znaleckého posudku byla nezbytná provize zprostředkovatele stanovena na 20 %. Správce daně dospěl k závěru, že za příslušné zdaňovací období došlo k výraznému navýšení oproti ceně obvyklé (a oproti cenám, které za tyto plochy uhradily reklamní agentury, došlo k cca 107 násobnému navýšení).

[30] Názoru krajského soudu lze přisvědčit do té míry, pokud požaduje, aby referenční ceny byly zjišťovány z poměrů nespojených osob, které se v maximální možné míře blíží podmínkám, za nichž byly sjednány v posuzovaném případě. To by v podmínkách projednávané věci znamenalo, že by byl správce daně povinen jako výchozí pro určení referenčních cen považovat toliko podmínky, za nichž reklamní agentury obvykle uzavírají smlouvy obdobného rozsahu a povahy plnění se zadavatelem reklamy. Podle názoru kasačního soudu však nejde o jediný akceptovatelný způsob stanovení referenční ceny. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 1. 2021, č. j. 3 Afs 393/2019-47, zdůraznil, že *„existuje vícero způsobů, jak obvyklou cenu určit, přičemž vždy záleží na okolnostech případu, který způsob bude nejvhodnější (viz rozsudek ze dne 7. 4. 2020, č. j. 10 Afs 217/2018-43, odst. 17).“* Nejvyšší správní soud neshledal důvody, proč by nebylo lze vycházet ze zjištění o konkrétních cenách za realizaci reklamy sjednaných s koncovými sportovišti při zohlednění obvyklé provize zprostředkovatele. Stěžovatel řádně zjišťoval ceny mezi nezávislými (resp. nespojenými) osobami za srovnatelných či obdobných podmínek (sestavil vzorek srovnatelných subjektů), přičemž na základě takto zjištěných údajů zjistil interval konkrétních dosažených cen. Z takto zjištěného intervalu cen použil hraniční hodnotu, která byla pro žalobce nejvýhodnější, a tuto navýšil o provizi reklamní agentury. Takto zjištěnou cenu obvyklou následně porovnal s cenou sjednanou v posuzované transakci. Je v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, pokud správce daně stanovil cenu obvyklou tak, že vycházel z ceny prvního článku řetězce (cena sportovního klubu/areálu), který zájemcům reklamu poskytl či poskytuje napřímo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2020, č. j. 7 Afs 176/2019-26, ze dne 28. 1. 2021, č. j. 3 Afs 393/2019-43 nebo rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 11. 2019, č. j. 57 Af 29/2018-49).

[31] Obdobně se v podobné věci, v níž byla zprostředkovatelem reklamy rovněž společnost PRESSTEX, vyjádřil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 9. 2012, č. j. 6 Afs 61/2019-27, který uvedl, že *„je pravdou, že správce daně posuzoval smlouvy sjednané přímo s fotbalovými kluby (nikoli smlouvy sjednané prostřednictvím reklamních agentur), avšak krajský soud v tomto ohledu správně poznamenal, že v daném případě byl cenový rozdíl natolik výrazný, že i s přihlédnutím k případné marži zprostředkovatelské reklamní agentury by k výraznému cenovému přiblížení k cenám sjednaným mezi dodavatelem PRESSTEX a stěžovatelkou nedošlo“.*

[32] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje i s námitkou jednostranného a selektivního posouzení svědecké výpovědi Mgr. R. (protokol č. j. 2831268/17/3208-62563-800237 ze dne 3. 8. 2017). Krajský soud vzal v potaz pouze tuto svědeckou výpověď, přičemž ostatní výpovědi pominul. Svědek R. připustil, že za určitých okolností je možné uzavřít smlouvu přímo s klubem. Nelze však takové tvrzení hodnotit tak, že tato možnost byla ryze výjimečná a žalobce smlouvu napřímo uzavřít nemohl. Takové závěry ze svědecké výpovědi Mgr. R. neplynou. Bylo totiž rovněž zjištěno, že možnosti uzavřít smlouvu

„napřímo“ nebránily žádné interní předpisy a byly identifikovány společnosti, které reklamu s fotbalovým klubem takto uzavřely. Stejně závěry vyplývají i z výpovědi Ing. Č. (protokol č. j. 2831252/17/3208-62563-800237 ze dne 3. 8. 2017).

[33] Není povinností daňového subjektu vyhledávat cenově nejvýhodnější nabídku. Stěžovatel nemůže po žalobci spravedlivě požadovat, aby smlouvu uzavřel přímo s dotčenými sportovními areály. Je záležitostí jeho svobodné volby, jakým způsobem si reklamní služby zajistí, tj. zda přímo nebo skrze zprostředkovatele. Na druhou stranu nelze aprobovat postup vedoucí k účelovému vytváření právních vztahů ve snaze zajistit si snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67 nebo ze dne 10. 9. 2021, č. j. 1 Afs 110/2021-78). Pokud tedy žalobce zvolil tento postup, měl si být vědom, že ceny reklamních agentur nemusí být odpovídající. Mohl a měl si ověřit, za jaké rámcové ceny kluby uzavírají smlouvy se zájemci o poskytnutí reklamních služeb. Pak by bylo jistě snazší uvážit, zda tvrzený širší rozsah poskytnutých služeb koresponduje takto mnohonásobnému navýšení ceny.

[34] Ke stěžovatelem určené provizi ve výši 20 % Nejvyšší správní soud připomíná, že takto stanovená výše provize byla uvedena ve znaleckém posudku Dr. Ing. Hála č. 341-21-2017, který v daňovém řízení předložil sám žalobce. Na str. 40 posudku znalec uvádí, že *„s ohledem na skutečnost, že dostupné smlouvy o reklamě a propagaci byly uzavírány s prostředníkem, je uvažováno s předpokladem, že transakční podmínky byly obvyklé a plně srovnatelné, ovšem vstupoval do nich zprostředkovatel, což znamená, že je ve vyhodnocení kritérií zohledněna i nezbytná provize zprostředkovatele, která je zohledněna 20% přírůžkou k výchozím cenám sjednávaným přímo.“* Tuto výši provize následně znalec potvrdil při ústním jednání u správce daně, kdy byl k obsahu předloženého posudku podrobně vyslechnut (viz protokol o výsledku znalece ze dne 16. 4. 2021, č. j. 1805814/18/3208-62563-800237, str. 14 a 15). Výslovně konstatoval, že *„provizi ve výši 20% jsem určil na základě veřejně dostupných i neveřejných informací z oblasti reklamních agentur, kdy si tyto agentury účtují zprostředkování až do výše 20%, což nevylučuje provizi vyšší nebo nižší než toto číslo.“* Ani písemné doplnění výsledku znalece ze dne 10. 5. 2013, které správci daně adresoval Dr. Hálek, neobsahuje žádné důvody, proč by měla být uvažovaná provize vyšší. Co však především, krajský soud polemiku o správné výši zprostředkovatelské provize, kterou ostatně i žalobce vznesl zcela obecně (odst. 90 žaloby), vázal na to, zda je či není možné zjistit cenu dosaženou mezi reálnými subjekty v návaznosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Af 74/2010 (odst. 55 rozsudku krajského soudu). Jinými slovy, krajský soud vázal stanovení výše provize způsobem učiněným v této věci pouze na případy, kdy objektivně nelze stanovit reálnou referenční cenu a je třeba vycházet z jejího kvalifikovaného odhadu. Jak již bylo výše zdůrazněno, neobstál již výchozí předpoklad této úvahy, a sice že nebylo lze stanovit referenční cenu způsobem, jaký použil správce daně. Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že bylo možné vycházet z obvyklé výše provize zprostředkovatele, stanovené znaleckým posudkem, který ostatně zadal k vypracování sám daňový subjekt.

[35] Nejvyšší správní soud rovněž částečně přisvědčil stěžovatelovu tvrzení o nekonzistentním přístupu Krajského soudu v Ostravě, avšak s poznámkou, že je sice poukazováno na stejný soud, avšak na rozhodovací činnost jiného jeho senátu. Pro

pokračování

posouzení existence tzv. spojených osob a stanovení referenčních cen nelze bezesbytku vytvořit jednotný obecný algoritmus. Poukaz stěžovatele na rozsudek Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Af 142/2017-69 se však jeví případným. I v uvedené věci bylo zájemcům umožněno uzavřít smlouvu o reklamě přímo s poskytovateli reklamních ploch. V projednávané věci byl sice žalobce odkázán na reklamní agenturu, nebylo mu nicméně výslovně znemožněno uzavřít smlouvu i jiným způsobem. Obdobná situace byla řešena i v rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 3. 2021, č. j. 25 Af 86/2019-50. I zde nebyla shledána přidaná hodnota v takové výši, aby odpovídala cenovému navýšení (o 1 304 %, resp. 5 043 %) a nejednalo se o komplexní reklamní služby, ale pouze o poskytnutí reklamního prostoru. Jakkoli tedy posouzení každého daňového případu vychází ze specifických okolností projednávané věci a jakkoli by sama tvrzená nekonzistentnost postupu krajského soudu ve skutkově obdobných věcech sama o sobě nevedla k závěru o důvodnosti kasační stížnosti, lze podotknout, že poukaz stěžovatele na související judikaturu není nepřijatelný.

[36] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

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

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

V Brně dne 6. prosince 2022

David Hipšr  
předseda senátu