



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., v právní věci

žalobce: **Perfect Distribution a. s., IČO 47675934**
U Spalovny 4582/17, 796 01 Prostějov
zastoupený společností vykonávající daňové poradenství GT Tax
a. s., IČO 26420473
sídlem Pujmanové 1753/10a, 140 00 Praha

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 8. 2019, č. j. 35378/19/5200-11434-703000

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Shora označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce (dříve pod firmou MARTEK MEDICAL a. s., či posléze Martek Medical a. s.) a potvrdil rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále též „správce daně“) ze dne 11. 5. 2018, č. j. 81669/18/4232-22792-800375 – platební výměr na daň z příjmů právnických osob za

zdaňovací období roku 2013. Správce daně tímto rozhodnutím vyměřil žalobci daň ve výši 42 781 462 Kč, přičemž tak učinil na základě daňové kontroly zahájené před vyměřením daně v omezeném rozsahu se zaměřením na kontrolu správnosti nákladů vynaložených na reklamní a propagační služby. Orgány finanční správy se mimo jiné zabývaly otázkou, zda cena za reklamní a propagační plnění, kterou žalobce v předmětném zdaňovacím období zaplatil svým dodavatelům a uplatnil jako daňový výdaj, odpovídá ceně obvyklé ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro dané zdaňovací období.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Ve včas podané žalobě žalobce v první řadě namítl, že z textu napadeného rozhodnutí není zřejmé, zda žalovaný posuzoval cenu mezi nezávislými či mezi spojenými osobami. Dále není patrné, z jakého důvodu žalovaný dospěl k závěru, že žalobce je spojenou osobou dle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Žalovaný sice odkázal na judikaturu správních soudů, nicméně z jeho argumentace nevyplývá, jaké skutečnosti mu posloužily jako podklad pro toto tvrzení.
3. Žalovaný rovněž nevysvětlil, jak žalobce na dané transakci profitoval, přičemž se jedná o podmínku, která musí být splněna, aby bylo možné aplikovat výše zmíněné ustanovení. Na žalobce tudíž nepřešlo důkazní břemeno ohledně prokazování rozdílu mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou. Důkazní břemeno tíží správce daně, který je povinen nejprve prokázat, že se v daném případě jedná o transakce mezi spojenými osobami. Teprve poté může přistoupit k posouzení, zda se cena sjednaná liší od ceny obvyklé. V návaznosti na to je na daňovém subjektu, aby vysvětlil správcem daně zjištěný rozdíl. Žalobce zdůraznil, že žádný profit u něj nelze dovozovat a správce daně jej dokonce ani neuvedl.
4. Rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou žalovaný neprokázal, neboť k výši ceny obvyklé dospěl nepřezkoumatelným způsobem. Žalobce odmítl závěr žalovaného, že sjednaná cena extrémním způsobem vybočuje z cenového rozpětí ceny obvyklé zjištěného správcem daně. Do obchodního řetězce správce daně začlenil prvotní zhotovitele reklamy (sportovní kluby a pořadatele akcí), u nichž docházelo k propagaci žalobce. Žalovaný částečně žalobci přisvědčil, že prvotní zhotovitelé jsou prvními články řetězce a tyto ceny neměly být zahrnuty do výpočtu ceny obvyklé. Zároveň však uvedl, že cena, za kterou reklamu prodávali prvotní zhotovitelé, nebyla deformovaná, neboť se pohybovala v rozpětí obvyklé ceny, kterou zjistil správce daně. V této úvaze je logický rozpor. Dále je očividné, že cena za reklamní plnění ve výši 72 milionů Kč nepředstavuje zásadní odchylení od ceny obvyklé, tzn., že cena sjednaná se několikanásobně nelišila od ceny obvyklé, jak tvrdí žalovaný. Nejedná se tedy o natolik vyšší ceny, že by je subjekt transakce musel rozpoznat.
5. Nezákonnost postupu správce daně potvrzují závěry ze znaleckého posudku, v němž znalec dospěl k diametrálně odlišné hodnotě ceny obvyklé (tj. 40 380 639 Kč). Žalovaný však odmítl předložený znalecký posudek jako důkazní prostředek prokazující výši ceny obvyklé a odmítl také navržený výsledek znalce, který by mohl odstranit pochybnost žalovaného týkající se znaleckého posudku. Tímto postupem se žalovaný dopustil vady, která měla podstatný vliv na zákonnost rozhodnutí. Žalobce fakticky nedostal prostor, aby se mohl proti nezákonným závěrům žalovaného kvalifikovaně bránit. Tvrzení žalovaného ohledně znaleckého posudku jsou rozporuplná. V případě, kdy správce daně nesouhlasí se

závěry znaleckého posudku, je jeho povinností zadat zpracování revizního znaleckého posudku.

6. Správce daně si učinil úvahu o ceně obvyklé sám na základě nepřezkoumatelné úvahy. Tvrdil, že užil porovnávací metodu výběrem vhodného vzorku cen stejné nebo obdobné služby poskytované za stejných nebo obdobných podmínek. Správce daně je však povinen zjistit cenu obvyklou dokazováním, nikoliv odhadem. Žalovanému se nepodařilo zjistit cenu v několika případech a uvádí, že tomu tak bylo v 8 případech z 36. Nebyl tedy schopen určit cenu obvyklou sám.
7. Dále správce daně porovnával neporovnatelné služby vzhledem k tomu, že od generálních dodavatelů si žalobce objednal komplexní službu, tzv. na klíč. Kampaň byla vedena napříč různými sportovními odvětvími. Výhodou volby generálního dodavatele bylo také to, že měl pouze jednoho smluvního partnera. Nelze proto srovnávat cenu plnění poskytnutého prvotními zhotoviteli reklamy (sportovními kluby a pořadateli akcí) s cenou plnění poskytnutou dodavatelem žalobce jako reklamní společností.
8. Dále žalovaný vytýkal skutečnosti, které nemají vliv na stanovení ceny obvyklé a které se týkají cílenosti a efektivity reklamy. To souvisí s otázkou, zda se reklama uskutečnila, o čemž nebylo sporu. Žalovaný uvádí nepodložené spekulace, jako například změnu názvu žalobce v roce 2015, iracionalitu propagace žalobce v zahraničí, způsob prezentace a okolnosti, o které se žalobce nezajímal. Žalobce přitom podniká na Slovensku a v Polsku a další expanze byla jeho strategickým tématem. Pochybnosti žalovaného o efektivitě reklamy nejsou podložena a jsou zavádějící. Bylo také žádoucí, aby správce daně vzal v úvahu obvyklou marži jednotlivých subjektů. Žalobce také vyloučil z porovnávání smlouvy, které se týkaly subjektů zapojených v obchodních řetězcích vykazujících znaky podvodného jednání. Pokud však podvod není zřejmý z těchto porovnávaných smluvních vztahů, není důvod je z porovnávání vyloučit.
9. Žalovaný vycházel z intervalu cen za reklamní služby, které byly fakturovány mezi nespřízněnými osobami na stejných akcích. Z intervalu vycházel však pouze v 8 případech. Není správné tvrzení žalovaného, že stanovení ceny obvyklé ve výši horního intervalu zjištěné ceny kompenzuje nedostatky v postupu. Dle judikatury se podle horního intervalu cena obvyklá stanovuje bez dalšího.
10. Žalovaný též uvedl, že nepřihlédl ke skutečnostem týkajícím se generálních dodavatelů a žalobci není jasné, zda mu tyto okolnosti klade k tíži či nikoliv. Jedná se o skutečnost, že společnosti nekomunikovaly se správcem daně, nebyly členy reklamních agentur, nezveřejnily účetní závěrky, neexistovaly jejich webové stránky apod. Navíc společnosti RENOSPORT s. r. o. (dále též „RENOSPORT“) a DelRey Technologies s. r. o. (dále též „DelRey Technologies“) s finančním úřadem komunikovaly, jak vyplývá z písemnosti Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 30. 4. 2014, č. j. 171635/14). Na str. 24 napadeného rozhodnutí žalovaný označil termín pro dodání za nestandardní a rozporuplný a zároveň uvádí, že otázka, zda se jednalo o splátky či zálohy, není podstatná.
11. Na základě uvedeného žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

12. Ve vyjádření k žalobě ze dne 27. 2. 2020 žalovaný uvedl, že žalobce byl zapojen v řetězcích obchodních společností, ve kterých docházelo k účelovému přeprodeji reklamních služeb s postupným ekonomicky neopodstatněným navyšováním ceny, přičemž jednotlivé články řetězce k plnění nakoupeným od prvotních zhotovitelů nepřidaly žádnou přidanou hodnotu. Jediným zjištěným smyslem těchto řetězců bylo snížení základu daně. Byla tak prokázána existence jinak spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů. Napadené rozhodnutí je přezkoumatelné, ostatně žalobce v obsáhlé žalobě věcně brojí proti závěrům orgánů finanční správy, že byl součástí řetězce jinak spojených osob a proti způsobu stanovení výše ceny obvyklé.
13. Žalobcův profit z účasti v popsáných řetězcích spočívá v tom, že pokud uplatňoval náklady v podobě plateb za služby, které mnohonásobně přesahovaly cenu obvyklou, snížil tím svůj základ daně. V rovině soukromoprávní je zcela na daňovém subjektu, zda se rozhodne uhradit cenu za plnění převyšující cenu obvyklou, avšak nemůže očekávat, že v rovině veřejnoprávní mu bude takový výdaj v celém rozsahu uznán jako daňově účinný.
14. Správce daně zjistil interval cen sjednaných mezi nezávislými osobami za jednotlivá plnění na akcích, na nichž byl prezentován i žalobce. Pouze v případech, kdy se správci daně nepodařilo zjistit na konkrétní akci interval cen u nespojených osob, považoval za dílčí cenu obvyklou jednu cenu sjednanou mezi nespojenými osobami, a pokud se mu nepodařilo zjistit ani tuto cenu, pak považoval za cenu obvyklou cenu prvního článku řetězce, přičemž správce daně současně provedl korekce ve prospěch žalobce a vždy volil takový postup při stanovení ceny obvyklé, který byl pro žalobce nejvýhodnější.
15. Ke znaleckému posudku žalovaný uvedl, že v něm uvedené závěry znalce je nutno odmítnout, jelikož znalec při stanovení ceny obvyklé vycházel ze zcela nesrovnatelných plnění. Vycházel ze zdrojů dat, která nejsou pro daný případ relevantní z důvodu, že se nevztahují k posuzovanému časovému období, příp. se nejedná o geograficky či svým rozsahem srovnatelná reklamní plnění, tedy nejedná se o ceny za srovnatelné služby sjednané v daném místě a čase za obdobných podmínek. V rámci hodnocení znaleckého posudku je správce daně oprávněn zabývat se přesvědčivostí posudku a také jeho věcnou správností. Pokud vyvstanou pochybnosti o správnosti znaleckého posudku a tyto setrvávají i po výslechu znalce, měl by správce daně zadat zpracování revizního znaleckého posudku. To ovšem platí pouze za předpokladu, že správce daně nemá dostatečné odborné znalosti k posouzení skutkových otázek, které posuzoval znalec.

IV. Replika žalobce

16. V replice ze dne 11. 6. 2020 žalobce konstatoval, že žalovaný závěr o existenci řetězce opírá zejména o skutečnosti, které nebyly v dispozici žalobce a o kterých se nemohl dozvědět, natož je ovlivnit. Tvrzení o nekontaktnosti dodavatelů je zavádějící, neboť naopak z daňového spisu vyplývá, že dodavatelé žalobce byli kontaktní a poskytli správci daně řadu dokladů a informací. Již jen ze samotné dikce § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů vyplývá, že je třeba zkoumat subjektivní stránku jednání, neboť toto ustanovení se vztahuje toliko na osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Zákonná podmínka, která musí být naplněna, je existence účelového jednání převážně motivovaného snížením základu daně/zvýšením ztráty, a tedy i subjektivní stránka jednání takových osob. Nutnost zabývat

se subjektivní stránkou jednání vyplývá i z názoru Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“), podle nějž § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů dopadá na všechny osoby v řetězci, které se takového vztahu, ať již přímo nebo nepřímo, účastnily a profitovaly z něj. Je zřejmé, že zmíněný profit musí být takový, který daňový zákon nepředvídá, nikoli pouze skutečnost, že došlo ke snížení základu daně/zvýšení daňové ztráty. Takový důsledek má jakýkoli daňově uznatelný výdaj. Rozsudek NSS č. j. 7 Afs 47/2013-30 je neaplikovatelný na nynější případ, neboť u žalobce nešlo o několikanásobné navýšení ceny za poskytovaná reklamní plnění. Žalobce zdůraznil, že pokud byly náklady zahrnuty do základu daně, nelze to považovat za nezákonný profit či nezákonnou výhodu, jelikož přirozeně základem pro výpočet daně z příjmů je rozdíl mezi příjmy a výdaji. Žalovaný upřel žalobci právo se v daňovém řízení hájit. Odmítavé stanovisko k výsledku znalce oznámil toliko dva dny před vydáním napadeného rozhodnutí. Žalobce má za to, že se tím žalovaný dopustil další vady řízení, která měla vliv na zákonnost rozhodnutí. Žalobce například mohl požádat znalce o písemné vyjádření k jednotlivým pochybnostem žalovaného ohledně znaleckého posudku, což mu nebylo umožněno.

V. Jednání konané dne 14. 12. 2022

17. Při jednání účastníci setrvali na argumentaci uplatněné již písemně. Žalobce zopakoval, že nebylo prokázáno jeho povědomí o dodavatelském řetězci ani nebyl zjištěn daňový profit. Přitom je nesporné, že z přijatých reklamních a propagačních služeb uhradil daň z přidané hodnoty. Poukázal na rozsudek NSS ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67, podle něhož pořízení služby tzv. „na klíč“ odůvodňuje použití vyšší ceny než ceny prvotních zhotovitelů. Navýšení ceny ze strany žalobcových dodavatelů mělo racionální důvody. Uvedl též, že neměl dostatek času vyjádřit se k odmítnutí provedení výsledku znalce. Žalovaný nesouhlasil s tvrzením žalobce, že se v daném případě jednalo o pořízení reklamy „na klíč“, neboť se jednalo o pouhé přeprodávání plnění bez přidané hodnoty. Soud konstatoval obsah soudního a správního spisu.

VI. Posouzení věci

18. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.
19. Předmětem sporu byla v dané věci aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud dospěl ve své rozhodovací činnosti k závěru [viz např. rozsudek ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31; rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz], že při použití tohoto ustanovení je nutné splnění dvou podmínek: 1) v daném konkrétním případě se jedná o spojení osob ve smyslu zákona o daních z příjmů, 2) správce daně prokázal, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Tyto skutečnosti prokazuje správce daně.
20. Co se týče splnění podmínky existence spojených osob ve smyslu zákona o daních z příjmů, je nutno předně uvést, že napadené rozhodnutí žalovaného je přezkoumatelné. Žalovaný posuzoval vztah žalobce s jeho dodavatelem jako vztah spojených osob, nikoliv jako vztah osob nespojených. Odůvodnění napadeného rozhodnutí nevykazuje rozpory, na něž žalobce poukazyval. Nedůvodná je současně též námitka, že není zřejmé, které

skutečnosti sloužily jako podklad pro závěr žalovaného, že žalobce je spojenou osobou ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů.

21. K samotné otázce, zda se jedná o spojení osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, se váže celá řada rozhodnutí NSS. Jedna linie judikatury klade na správce daně mírnější požadavky ohledně zkoumání posuzovaného obchodního vztahu. Např. v rozsudku ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30, NSS dovodil, že „[j]e výlučně na daňovém subjektu, jako koncovém účastníku řetězce, aby správci daně k jeho výzvě uspokojivě doložil a prokázal relevantními důkazy, že zde existovaly racionální důvody pro nákup zboží či služeb za ceny, které přesahují (zde cca 20x) ceny v běžných obchodních vztazích (mezi nezávislými osobami).“ Na tento rozsudek navazuje např. rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2021, č. j. 3 Afs 393/2019, z něž vyplynulo, že pokud správce daně konstatuje existenci spojených osob ve smyslu výše uvedeného ustanovení, je stěžejní, aby zjistil, že cena posuzované transakce je nepřiměřená, daňový subjekt neodůvodnil dostatečně její navýšení a cena měla vliv na daňový základ.
22. Druhá linie judikatury NSS k výše uvedenému dodává, že správci daně nestačí jen zjistit nepřiměřenou cenu, ale nejprve musí zjistit vztah osob v posuzované transakci: „*Předpokladem úpravy základu daně podle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, je zjištění, že se jedná o vztah mezi spojenými osobami. Až poté, co správce daně unese důkazní břemeno ve vztahu k této podmínce, může přikročit k posuzování, zda se ceny sjednané mezi spojenými osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Závěr o tom, že účastníci právního vztahu jsou osobami jinak spojenými ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 citovaného zákona, proto nelze dovozovat toliko ze skutečnosti, že v posuzovaném případě existuje rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou.*“ (viz rozsudek ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67). Později NSS tento výklad doplnil v tom ohledu, že vysoká cena je jednou z indicií pro zkoumání existence spojených osob, na základě které může správce daně zkoumat další okolnosti. Přitom vysoká cena nemůže být indicií jedinou a je nutné zkoumat další okolnosti svědčící pro to, že právní vztah byl založen převážně za účelem daňového zvýhodnění (viz např. rozsudek ze dne 10. 9. 2021, č. j. 1 Afs 110/2021-78).
23. V této souvislosti lze odkázat na bod 28 rozsudku NSS ze dne 20. 8. 2021, č. j. 2 Afs 313/2019-43, dle kterého platí, že „*pokud správce daně prokáže, že sjednaná cena mezi daňovým subjektem a dodavatelem je vyšší než cena obvyklá, a z okolností známých správci daně neplyne zvláštní důvod pro tuto vyšší cenu a daňový subjekt ani na výzvu neosvědčí důvody, které ospravedlňují tento cenový rozdíl, zpravidla to postačí k závěru, že právní vztah mezi nimi byl vytvořen převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty [...].*“ Z toho vyplývá, že posouzení, zda byl vytvořen vztah převážně za účelem snížení základu daně, bude obvykle velmi úzce souviset zejména s otázkou porovnání cen v závislém vztahu a cen, které by si sjednaly nezávislé osoby za obdobných podmínek. Není to však indicie jediná, jak NSS dovodil v rozsudku ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67.
24. V souvislosti s výše uvedenými možnostmi výkladu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů při posuzování, zda se u předmětného obchodního vztahu jedná o vztah mezi spojenými osobami, předložil 2. senát Nejvyššího správního soudu dne 22. 12. 2021 rozšířenému senátu téhož soudu otázku, 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“ (viz usnesení ze dne 22. 12. 2021, č. j. 2 Afs 132/2020-56). V bodě 14 tohoto usnesení NSS uvedl, že prokázání spojení osob dle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, je obtížné, ale nepostačí k němu pouze zjištění přemrštěnosti ceny. Výjimkou by mohl být pouze případ zcela zjevné přemrštěnosti ceny u zboží či služeb, jejichž cena je všeobecně známá nebo lehce zjistitelná a současně okolnosti daného případu by nesměly nabízet jiné rozumné vysvětlení pro pořízení tohoto zboží za vysokou cenu než to, že transakce je projevem spojení osob za účelem získání daňové výhody. Jinak řečeno, otázkou pro rozšířený senát tedy je, zda pro konstatování existence spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů postačí toliko zjištění, že cena byla značně vysoká oproti obvyklým cenám, či zda je nutné zjistit další rozhodné okolnosti posuzovaného vztahu, které nasvědčují tomu, že obchodní vztah byl založen převážně za účelem daňového zvýhodnění.

25. Rozšířený senát NSS v postoupené věci dosud nerozhodl, avšak i v mezidobí po předložení výše uvedené otázky vydal NSS rozsudky týkající se řešené problematiky, neboť shledal, že v daných případech nebude mít rozhodnutí rozšířeného senátu stěžejní vliv, i kdyby se rozšířený senát přiklonil k přísnějšímu přístupu vůči správci daně, tj. že by bylo nutné zkoumat nejen cenu, ale i další okolnosti. Jedná se o případy, u kterých je zcela zjevné, že jde o obchodní vztah založený převážně za účelem daňového zvýhodnění, neboť tomu nasvědčují mnohé jiné okolnosti kromě přemrštěné ceny, které orgány finanční správy náležitě zjistily. V takovém případě je možné otázku, zda se jedná o spojené osoby, považovat za prokázanou (viz např. rozhodnutí NSS ze dne 31. 3. 2022, č. j. 3 Afs 427/2019-40, ze dne 7. 6. 2022, č. j. 1 Afs 357/2021-50, či ze dne 25. 11. 2022, č. j. 10 Afs 453/2021-66). Zdejší soud shledal, že v nyní projednávaném případě provázely obchodní vztahy žalobce takové nestandardní okolnosti, které ve svém souhrnu nasvědčují tomu, že obchodní vztahy, v nichž žalobce figuroval, byly založeny převážně za účelem daňového zvýhodnění.
26. V tomto ohledu bylo v první řadě nezbytné, aby správce daně unesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání, že žalobce se účastnil transakcí osob jinak spojených ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je jednoznačně zřejmé, že žalovaný nezaložil své závěry o spojení osob pouze na výši ceny, ale podrobně zkoumal vazby jednotlivých obchodních řetězců a poukázal na další nestandardní okolnosti. Tento postup tedy obстоjí, i pokud by rozšířený senát posléze zastal názor, že závěr o spojení osob nelze založit pouze na nepřiměřenosti ceny. Z tohoto důvodu zdejší soud nevyčkával na rozhodnutí rozšířeného senátu NSS.
27. V nyní posuzovaném případě správní orgány dospěly k závěru, že žalobce je spojenou osobou podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Tento závěr je zcela skutkově podložený a správný. Žalovaný uvedl skutečnosti, ze kterých jasně vyplývá, že žalobce se účastnil obchodních řetězců založených převážně za účelem daňového zvýhodnění a žalobce z onoho řetězce profitoval. V napadeném rozhodnutí žalovaný vycházel ze skutečnosti, že prvotní zhotovitelé realizovali reklamní služby a fakturovali je svým odběratelům, přičemž žalobce tyto služby přijal od svých dodavatelů, ale za několikanásobně vyšší cenu (bod 10 a 11 rozhodnutí žalovaného). Jak správce daně uvedl ve zprávě o daňové kontrole č. j. 40156/18/4232-22791-804180, z úřední činnosti se

dozvěděl o existenci obchodního vztahu a popsal (viz bod 9 napadeného rozhodnutí) jednotlivé články řetězce ve vztahu k jednotlivým smlouvám o poskytnutí reklamního plnění uzavřenými mezi žalobcem a jeho generálními dodavateli (společnostmi DelRey Technologies a RENOSPORT). Není rovněž pochyb o tom, že ceny reklamních služeb prvotních zhotovitelů, které správce daně zjistil, byly výrazně nižší než ceny za totožné reklamy fakturované generálními dodavateli žalobce. Pochybnosti o navýšení ceny jsou o to větší s ohledem na skutečnost, že tyto reklamní služby byly vícekrát a s navýšením ceny přefakturovány různým společnostem bez toho, aniž by byla postupně přidávána adekvátní hodnota těmto plněním.

28. Tyto společnosti jsou navíc pro správce daně nekontaktní (viz zejména bod 57 napadeného rozhodnutí). Správcem daně bylo zjištěno, že společnosti, které představují články oněch řetězců, neplní své daňové povinnosti. Ze správního spisu soud ověřil, že dodavatel žalobce – společnost RENOSPORT sice podala daňové přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2013, ale nezaplatila daňovou povinnost z něj vyplývající. Přitom se správcem daně nekomunikuje od roku 2014 (viz písemnost *Odpověď na dožádání*, č. l. 170 správního spisu). Společnost Delrey Technologies je též nekontaktní (viz písemnost *Odpověď k žádosti o informace – dožádání*, č. l. 174 správního spisu). Je zřejmé, že dodavatelé žalobce a některé další články řetězce neplní své daňové povinnosti a nekomunikují se správcem daně, což nasvědčuje tomu, že obchodní řetězec byl založen převážně za účelem snížení základu daně. Námitky žalobce, že žalovaný klade k tíži žalobci skutečnosti týkající se chování dodavatelů, které nemohl ovlivnit, je pro hodnocení samotné povahy obchodních vztahů nedůvodná.
29. Žalobce rovněž neprovedl analýzu ohledně cen na trhu s předmětným reklamním plněním, ale využil jediné nabídky, která se vzhledem k cenám prvotních zhotovitelů jeví jako velmi nevýhodná. Přitom lze logicky očekávat, že i průměrně zdatný podnikatel provede před uzavřením smluvních vztahů ve výši desítek milionů korun patřičný průzkum trhu. Jak uvádí žalovaný v bodu 83 napadeného rozhodnutí, žalobce si zvolil neznámé společnosti zjevně bez referencí a zkušeností v oboru, bez webových stránek; nevysvětlil přitom, z jakého důvodu si jako generální dodavatele, kterým svěřil zakázky za 72 milionů Kč, zvolil právě společnost DelRey a RENOSPORT. Nepředložil žádné podklady, které by vysvětlovaly cílenost reklamy, např. průzkum trhu, srovnání různých nabídek, reference o partnerovi, předmluvní jednání, komunikaci apod. Takové jednání nelze omluvit ani skutečností, že žalobce měl ze vztahů s dodavateli určité výhody (např. jednoho smluvního partnera). Tato pouhá skutečnost zdaleka nevysvětluje rozsáhlé navyšování cen v řetězcích. Navíc smlouvy uzavřené mezi žalobcem a jeho generálními dodavateli ze dne 16. 12. 2012 o reklamních a propagačních službách, ze dne 26. 6. 2013 o reklamě a propagaci a ze dne 25. 9. 2013 o reklamě a propagaci, ve kterých se žalobce zavázal k povinnosti zaplatit 72 milionů Kč neobsahují úplný ceník, což nasvědčuje tomu, že stanovení cen za jednotlivá dílčí plnění nebyla věnována přílišná pozornost (viz bod 52 a 54 napadeného rozhodnutí).
30. Z výše uvedených skutečností vyplývá, že tvrzení, že žalobce je spojenou osobou, bylo správcem daně prokázáno. Nasvědčují závěru, že subdodavatelské řetězce je třeba vnímat jako uměle vytvořené převážně za účelem snížení základu daně. Ani soud nemohl přehlédnout nestandardní okolnosti posuzovaných obchodních případů, a to jednak rozdíl mezi cenami poskytovanými sportovními kluby a pořadateli akcí a cenami sjednanými mezi společnostmi RENOSPORT, DelRey Technologies a žalobcem, jednak další souvislosti, které tyto transakce doprovázely, tj. nekontaktnost a neplnění daňových

povinností společností v rámci obchodních řetězců, vícere přeproductování služeb mezi články obchodního vztahu, chybějící přidaná hodnota, která by četné přeproductování vysvětlila, neúplný pomocný ceník, chybějící předmluvní jednání, absence průzkumu trhu žalobcem či marketingové strategie). Je tedy zřejmé, že tyto obchodní vztahy byly založeny převážně za účelem snížení základu daně jako vztah mezi spojenými osobami. To přitom nevylučuje skutečnost, že žalobce reklamní plnění obdržel, a že toto plnění dokonce mohlo mít pozitivní vliv na jeho hospodaření. Soud však nevzal za prokázané, že by výši ceny ospravedlňoval vzrůst objemu externího obchodu. V roce 2013 zaznamenal růst o 8,8 % oproti roku 2012, avšak v roce 2014 klesl o 2,4 %. Jedná se o obecné tvrzení žalobce, navíc nepodložené důkazy o vazbě mezi efektivitou reklamy a růstem objemu obchodu, nic nemění na skutečnosti, že žalobce učinil transakci, kterou z ekonomického hlediska racionálně nevysvětlil.

31. K výše uvedenému nutno zdůraznit, že v soukromoprávních vztazích je výše popsané jednání žalobce v podnikatelských vztazích dovolené v souladu se zásadou autonomie vůle. Pro snížení základu daně je však nutné splnit zákonné podmínky daňové uznatelnosti uplatněného nákladu. Soud tedy neměl za prokázané a ani nepovažoval za nutné prokazovat, že žalobce se účastnil obchodního řetězce *úmyslně* s cílem z něj profitovat. Je třeba mít na paměti, že daňové řízení je především ovládáno zásadou správného zjištění daňové povinnosti, proto se základ daně upraví bez nutnosti zkoumat zavinění daňového subjektu, pokud existuje rozdíl mezi cenou obvyklou a cenou sjednanou mezi spojenými osobami. Ze znění § 23 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů tedy neplyne povinnost prokázat, že daňový subjekt založil právní vztah převážně za účelem snížení základu daně *úmyslně*. Plně postačí, že tento vztah byl založen a spojená osoba z něj profitovala. Shodně se vyjádřil NSS v rozhodnutí ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30: *„Otázka zavinění má své opodstatnění v právu trestním, ale nikoliv v nalézacím řízení při správě daní (právu daňovém). [...] Stěžovatelka se proto mýlí, pokud dovozuje, že bylo povinností správních orgánů prokázat a doložit důkazy, že stěžovatelka byla vědomě zapojena do řetězce jinak spojených osob ve smyslu ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. V tomto směru postačí, pokud správní orgány doloží a prokáží, byť i pouze nepřímými důkazy, že zde je řetězec dodavatelů, že je v něm stěžovatelka zapojena, průběh toku finančních prostředků souvisejících s dodávkou pro stěžovatelku a zároveň prokáží odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami.“* Žalobce v žalobě namítl, že citovaný rozsudek nemůže být na jeho případ aplikován. Zdejší soud je však přesvědčen, že závěry tohoto rozhodnutí jsou aplikovatelné na nyní projednávaný případ v tom ohledu, že při hodnocení, zda se osoba účastní řetězce, není příliš podstatné, zda byly ceny pro konečného zákazníka navýšeny mnohonásobně či pouze několikanásobně, ale především zda cena značně převyšovala cenu obvyklou a zda případ doprovází nestandardní okolnosti, které nasvědčují tomu, že se osoba řetězce účastní a profituje z něj (viz také bod 44 rozsudku NSS ze dne 23. 3. 2022, č. j. 3 Afs 427/2019-40). S tím souvisí také posouzení sjednané ceny, která nesmí převyšovat cenu obvyklou vůbec.
32. Co se týče prokázání profitu žalobce z účasti na posuzovaném obchodním řetězci, to především spočívá ve snížení základu daně daňového subjektu. Dle výše uvedeného rozsudku NSS č. j. 7 Afs 47/2013-30 platí, že *„[...] dikce ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů nedopadá (jak mylně dovozuje stěžovatelka) „jen a pouze“ na osoby, které skutečně a bezprostředně [v projednávané věci SYMBIOSA (později v roce 2008 GABRETA) a společnost Property] vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně nebo*

zvýšení daňové ztráty. Takovému významu neodpovídá použitá dikce zákona – slovo „převážně“. Nejde tedy jen o uvedené důvody, ale i o důvody jiné (např. u posuzované reklamní služby může jít o zvýšení povědomí o existenci a činnosti stěžovatelky). Dopadá však na všechny osoby, které se takového vztahu, ať již přímo nebo nepřímo účastnily a profitovaly z něj.“ Skutečnost, že si žalobce uplatnil náklady vynaložené na reklamní plnění zvýšené o částku, která přesahovala cenu obvyklou, nasvědčuje závěru, že žalobce z dané transakce profitoval, neboť si o zvýšené náklady snížil základ daně (jak správně uvedl žalovaný v bodě 81 napadeného rozhodnutí). NSS objasnil v rozsudku ze dne 26. 3. 2014, č. j. 9 Afs 87/2012-50, že účelem daného ustanovení je zabránit nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů mezi jednotlivými poplatníky daně z příjmů a umožnit sankcionovat zneužití cenové spekulace v obchodních vztazích. Jedná se i o tzv. „přelévání zisků“ mezi osobami s rozdílným daňovým zatížením, k němuž dochází většinou tím, že si tyto osoby účtují ve vzájemných transakcích ceny nižší, resp. vyšší, než odpovídá cenám používaným mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, a výsledkem takových transakcí je zvýšení nákladů nebo snížení tržeb u společnosti s vyšším daňovým zatížením a odčerpání části zisku do společnosti, u níž se aplikuje nižší, případně nulová sazba daně z příjmů.“ NSS dále uvedl, že „podstatný rozdíl od obvyklých cen nastává tehdy, prodává-li se příliš levně nebo nakupuje-li se příliš draze; v takovém případě musí být takový rozdíl vždy uspokojivě doložen.“ Uváděl-li žalobce v uvedené souvislosti při jednání, že z přijatých zdanitelných plnění byla uhrazena daň z přidané hodnoty, nutno uvést, že samotnou tuto skutečnost nelze bez komplexní analýzy všech daňových souvislostí hodnotit jako okolnost, která by měla zvrátit závěry orgánů finanční správy. Takovou analýzu však žalobce nepředložil.

33. Soud se dále zabýval žalobními námitkami týkajícími se správnosti stanovení obvyklé (tzv. referenční) ceny. V rozsudku ze dne 25. 11. 2020, č. j. 4 Afs 125/2020-61, NSS k postupu při určování ceny obvyklé uvedl, že „[...] referenční cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Referenční cena je v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy. Pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, musí pečlivě zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby, a pokud se tyto podmínky liší, provést patřičnou korekci referenční ceny. Důkazní břemeno správce daně se také týká zjištění situace, za které sjednávaly cenu spojené osoby. Pokud se tedy ohledně rozhodných aspektů projeví skutkové nejasnosti, musí správce daně vycházet z takových skutkových závěrů, které jsou v dané konkrétní skutkové konstelaci pro daňový subjekt nejvýhodnější. Rovněž pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, což zpravidla vede ke zjištění určitého intervalu takto dosažených konkrétních cen (např. cena za kus dodávaného výrobku 100 až 120 Kč), musí pro účely určení rozdílu mezi cenami vyjít z té ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu, která je pro daňový subjekt nejvýhodnější“.
34. Je tedy na správci daně, aby zvolil způsob, jakým zjišťuje referenční cenu, přičemž zpravidla je žádoucí provést srovnání skutečně dosažených cen shodné nebo podobné

komodity mezi nezávislými subjekty. Analýza správce musí být provedena na základě objektivních kritérií a vést k racionálnímu, logickému a spravedlivému výsledku. K těmto závěrům dospěl NSS např. v rozsudku ze dne 11. 2. 2004, č. j. 7 A 72/2011-53: „[...] 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 nebo určovat, ke kterému z kritérií má správní orgán pro určení ceny obvyklé přihlížet, Nejvyššímu správnímu soudu nepřísluší a nechává výběr kritérií na správním orgánu, přičemž však opakuje, že tato kritéria musí vést ke spolehlivému a objektivnímu závěru.“

35. Zdejší soud ze správního spisu zjistil (viz str. 60 až 65 zprávy o daňové kontrole), že správce daně stanovil cenu obvyklou součtem cen, za které poskytovali reklamní plnění prvotní zhotovitelé nespřízněným osobám na stejných akcích, kde byl propagován žalobce. Prvotní cena zhotovitelů reklamy pro první články posuzovaného řetězce byla považována za cenu obvyklou v případě, kdy byla vyšší než cena sjednaná mezi nezávislými subjekty. Cenu obvyklou stanovil správce daně cenovým rozpětím a za ceny obvyklé považoval hodnoty na horním okraji cenového rozpětí. Žalobce nejprve namítal, že přestože žalovaný považoval prvotní zhotovitele za první články řetězce založeného převážně za účelem snížení základu daně, zahrnul správce daně jimi stanovené ceny v několika případech do součtu obvyklých cen. Tento postup žalovaný vysvětlil tak, že prvotní zhotovitelé jsou sice prvními články onoho řetězce, avšak jimi stanovené ceny nejsou deformované, neboť jejich součet se nachází v intervalu ceny obvyklé zjištěné správcem daně. Tuto cenu však zjistil právě součtem cen obvyklých, které v některých případech zahrnují prvotní ceny zhotovitelů. Tento logický rozpor nemá dle názoru zdejšího soudu vliv na zákonnost a přezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného. Soud nezjistil žádnou skutečnost, která by nasvědčovala tomu, že ceny prvotních zhotovitelů jsou deformované. Ceny prvotních zhotovitelů se výrazně neodlišují od cen, které správce daně zjistil u nezávislých subjektů na obdobných akcích. Nejsou nadto navyšovány účelovým jednáním článků obchodního řetězce. V tomto směru soud považuje analýzu správce daně za objektivní a správnou. Vycházel přitom také ze závěrů NSS uvedených v rozsudku ze dne 28. 5. 2021, č. j. 2 Afs 375/2019-46: „stěžovateli lze přisvědčit v tom, že (pokud by skutečně objektivně nebylo možno referenční cenu zjistit srovnáním obvyklých prodejních cen reklamy od nezávislého velkoobchodníka koncovému zákazníkovi), bylo racionální při jejím určování vycházet ze smluv uzavřených mezi prvním článkem řetězce (společnostmi E-motion či RC sport) a v pořadí dalším subjektem řetězce. Cenu za reklamní plnění v této fázi řetězce lze totiž ještě považovat za cenu nedeformovanou, neboť k jejímu násobnému navyšování docházelo až v rámci středových článků řetězce. První články (E-motion či RC sport) nakupovaly reklamní práva přímo od sportovních svazů a pořadatelů akcí za cenu odpovídající její běžné tržní hodnotě, resp. nebylo prokázáno ani tvrzeno, že by tomu bylo jinak.“ Správce daně rovněž postupoval tak, že upřednostnil cenu, která byla sjednána mezi nezávislými osobami v těch případech, kdy byla tato cena vyšší než cena prvotních zhotovitelů. Cenu prvotních zhotovitelů pro první články posuzovaného řetězce správce daně použil jako cenu obvyklou tehdy, pokud byla tato cena vyšší než cena sjednaná mezi nezávislými osobami. Žalovaný tedy vycházel žalobci v daném ohledu vstříc, pokud zahrnul do součtu cen obvyklých vždy cenu vyšší. Výše ceny obvyklé je objektivní a shoduje se s podmínkami posuzované transakce také v tom ohledu, že správce daně posuzoval ceny na akcích, kde byl žalobce také propagován (ať již zahrnutím ceny sjednané

mezi prvními články zkoumaného řetězce či ceny stejného reklamního plnění pro jiné nezávislé subjekty). Soud neshledal na postupu zjišťování obvyklých cen za jednotlivá reklamní plnění na stejných či obdobných akcích žádné pochybení. Naopak je přesvědčen, že správce daně se reálně přiblížil ceně, za kterou je obvykle poskytována reklama na akcích, na nichž byl propagován i žalobce.

36. V daných skutkových okolnostech lze dále považovat za zcela opodstatněné, pokud správce daně obvyklou cenu posuzované transakce zvolil jako cenu prvotních zhotovitelů bez navyšování ceny maržemi pro subdodavatele. Je zcela zřejmé, že obchodní řetězec, v němž figuroval žalobce, realizoval přeprodej služeb převážně za účelem daňového zvýhodnění. Žalovaný naopak zvážil komplexně situaci obchodních řetězců a zcela spravedlivě, logicky a v souladu se zákonem naznal, že obvyklá cena při prodeji předmětných reklam je cena prvotních zhotovitelů reklam, která nebyla zdeformovaná postupným účelovým navyšováním. Není žádoucí za této situace provádět korekce, jak tvrdí žalobce. Jak žalovaný správně uvedl v bodě 85 napadeného rozhodnutí, zjištěné okolnosti naznačují, že řetězec, jehož konečným článkem byl žalobce, byl vytvořen uměle a pouze za účelem snížení základu daně. Přesto správce daně zohlednil případné náklady za instalaci reklamy tím, že stanovil referenční cenu na samotném horním okraji zjištěného cenového rozpětí a zahrnul do součtu obvyklých cen vždy cenu vyšší. Zahrnutím marže dodavatelů k ceně obvyklé by pouze došlo ke zkreslení této ceny, neboť plnění prvotních zhotovitelů a dodavatelů žalobce jsou stejná nebo obdobná. Soud tedy přezkoumal stanovení obvyklé ceny správcem daně optikou podmínek, za kterých byla realizována posuzovaná transakce a považuje za směrodatné především to, že transakce obchodního řetězce, jehož konečným článkem byl žalobce, se odehrály za takových nestandardních podmínek, které bezpochyby nasvědčují účelovosti tohoto řetězce. Proto další korekce zjištěné ceny není v konečném důsledku žádoucí. Podobné závěry ostatně učinil např. též Krajský soud v Českých Budějovicích v rozsudku ze dne 24. 2. 2022, č. j. 59 Af 4/2019-57: *„I kdyby tak plnění na počátku a na konci posuzovaného řetězce vykazovala dílčí odlišnosti, automaticky to nevylučuje použití cen stanovených sportovními kluby coby cen referenčních. Menší rozdíly ve sjednaných podmínkách plnění, ale i rozsahu služeb stanovení referenčních cen nebrání. Postačí, pokud se jedná o plnění a podmínky obdobné povahy. Rozdíly, na které v nynějším případě poukazuje žalobkyně, jsou přitom buď neprokázané (uskutečnění kompletačních a servisních činností) nebo jen stěží mohou odůvodnit dramatické navýšení cen v rámci dalších subdodavatelských transakcí (například platba předem oproti platbě po realizaci reklamy apod.)“* Za jiných skutkových okolností samozřejmě může být přihlédnutí k maržím jednotlivých dodavatelů v řetězci opodstatněné (zejména tehdy, je-li zřejmá či prokázána konkrétní přidaná hodnota jejich činnosti), v nyní projednávané věci však je stanovení referenčních cen právě jako cen, které poskytovali pořadatelé akcí a sportovní kluby, vhodné a logické, neboť se jednalo o základ plnění poskytnutých žalobci jeho dodavateli. I z tohoto důvodu soud považoval analýzu správce daně za bližší zkoumané transakci než analýzu obsaženou ve znaleckém posudku, v němž znalec vycházel z podobných akcí za jiná časová období.
37. Ke znaleckému posudku č. 383-21-2018 ze dne 13. 6. 2018, vypracovanému znalcem Dr. Ing. V. H., MBA, Ph.D., nutno uvést, že žalovaný se při jeho hodnocení nedopustil nezákonnosti. Žalobce namítal, že pokud správce daně nesouhlasil se závěry obsaženými ve znaleckém posudku, byl povinen zpracovat revizní posudek nebo vyslechnout znalce za účelem objasnění vyvstalých nejasností. S tímto závěrem nelze souhlasit. Jak uvedl NSS

v rozsudku ze dne 27. 10. 2022, 5 Afs 141/2021-37, „[p]okud jde o žalobkyní zmiňovaný znalecký posudek, k tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že po předložení znaleckého posudku účastníkem řízení (daňovým subjektem) není povinností správního orgánu automaticky nechat vypracovat jiný znalecký posudek. Právní předpisy nepředepisují postup, ani neurčují váhu jednotlivých důkazních prostředků tím, že by některým z nich přiznávaly vyšší pravdivostní hodnotu nebo naopak určitým důkazním prostředkům důkazní sílu zcela nebo zčásti odpíraly. Naopak, hodnocení důkazů ponechávají na úvaze správce daně [...]“. K tomu lze uvést, že v nynějším případě se jednalo o posouzení otázky, která nevyžadovala takových odborných znalostí, kterými by nedisponoval správce daně. Nebylo tedy povinností správce daně zpracovávat znalecký posudek pro posouzení skutkové otázky, jaká je obvyklá cena reklamních plnění. Postup žalovaného nebyl v rozporu s judikaturou NSS, konkrétně s názorem vysloveným v rozsudku ze dne 31. 10. 2013, č. j. 7 Afs 86/2013-21, tedy že při hodnocení znaleckého posudku je třeba postupovat uvážlivě a v případě pochybností je třeba tyto vždy vyvrátit nebo potvrdit výpovědi znalce. Posouzení, zda sjednaná cena za reklamní plnění na sportovních akcích odpovídá obvyklé ceně, je s to provést správce daně bez zadání znaleckého posudku. K této problematice NSS např. v rozsudku ze dne 13. 2. 2020, č. j. 7 Afs 176/2019-26, uvedl, že „Nejvyšší správní soud (stejně jako krajský soud) nesdílí ani názor stěžovatelky, že by snad správce daně nedisponoval ve věci určení referenčních cen takovými znalostmi, že by bylo nutno ustanovit za tímto účelem znalce. Jak již bylo výše opakovaně uvedeno, správce daně zcela v souladu s dikcí zákona a související judikaturou vyhledal subjekty, kterým byla v daném čase a na daných místech poskytována také reklama (případně zjistil ceny reklamy přímo od jejich poskytovatele). Následně referenční cenu určil jako nejvyšší částku ze zjištěného rozpětí. Pro tento postup nejsou nutné žádné odborné znalosti mimo rámec těch, kterými úřední osoby správce daně běžně disponují. Důvodnou pak kasační soud neshledal ani námitku stěžovatelky, že by se snad krajský soud měl odchýlit ‚od soudní praxi zavedeného postupu hodnocení znaleckých posudků‘ “. Jinak tomu samozřejmě může být při hodnocení různých technických aspektů např. při posuzování projektů vědy a výzkumu, kdy potřebné odborné znalosti přesahují možnosti správce daně a v takových případech správce daně je povinen ustanovit znalce. I takové posudky však je správce daně oprávněn hodnotit jako důkazní prostředek.

38. Povinnost vypracovat revizní znalecký posudek či případně provést výslech znalce v případě nejasností tíží správce daně, pokud se jedná o vysoce odbornou otázku, jejíž posouzení není v možnostech správce daně. To se může týkat např. stanovení obvyklé ceny konkrétních pozemků, viz žalobcem v žalobě odkazovaný rozsudek NSS ze dne 11. 2. 2014, č. j. 2 Afs 67/2012-40, podle něhož přitom „[...] v praxi skutečně existují případy, kdy o vyšší referenční ceny nepanují pochybnosti. Může tedy skutečně nastat situace, kdy je správce daně tuto cenu je schopen spolehlivě určit sám, a tudíž nemá potřebu zjišťovat ji prostřednictvím ustanoveného znalce.“
39. Zdejší soud je přesvědčen, že analýza správce daně reflektuje konkrétní situaci žalobce, neboť vychází z cen obvyklých především na stejných akcích a na tom nic nemůže změnit závěr vyslovený ve znaleckém posudku. Soud zjistil, že znalec vycházel z transakcí, které se vztahují k akcím, na nichž žalobce nebyl propagován a k akcím, které se vztahují k jinému časovému období (viz v podrobnostech bod 72 napadeného rozhodnutí). Tyto skutečnosti způsobují, že takto stanovená cena se bude odlišovat od reálné obvyklé ceny za konkrétní reklamní plnění, která žalobce přijal. Soud považoval analýzu cen správce daně za přílehavější k žalobcově případu, neboť jak již bylo uvedeno výše: správce daně kalkuloval

s cenami především na totožných akcích ze stejného zdaňovacího období. Tím se odchýlil pouze minimálně od podmínek, za kterých byla posuzovaná transakce sjednána a zjistil konkrétní hodnotu reklamního plnění přeprodaného žalobci. Naproti tomu znalec provedl širší analýzu zahrnující jiná zdaňovací období a jiné akce, na kterých žalobce nebyl propagován. Nehledě na to, že ke každé referenční transakci znalec připočetl nejen ziskovou provizi zprostředkovatele (ve výši 25 %) ale také provizi na náklady odinstalace a instalace reklamy a na zajištění dokumentace (15 %), aniž by bylo zřejmé, zda náklady na odinstalaci a instalaci reklamy a zajištění dokumentace cena stanovená smluvně již obsahuje či nikoliv (viz bod 72 napadeného rozhodnutí).

40. Žalovaný nepochybil, pokud neprovedl výslech znalce, čímž by dle žalobce byly vyjasněny pochybnosti ohledně znaleckého posudku. Žalovaný poukázal na skutečnost, že zdroje dat, které znalec využil a způsob, jakým obvyklou cenu znalec vypočítal, založil na transakcích s podmínkami, které se liší od podmínek, za kterých byla sjednána transakce mezi žalobcem a jeho dodavatelem – především v čase a místě. Odmítnutí provedení výslechu znalce jako důkazu žalovaný dostatečně vysvětlil (viz bod 92 napadeného rozhodnutí). Za takových okolností postrádá smysl požadavek, aby správce daně prováděl výslech znalce, neboť nevyvstaly žádné nejasnosti, které by bylo nutné vysvětlit.
41. Žalobce též namítl, že písemnost označená jako *Vyrozumění o důvodech neprovedené navrhované svědecké výpovědi* mu byla doručena dne 28. 8. 2019, tj. dva dny před vyhotovením napadeného rozhodnutí. V tomto ohledu nutno žalobci přisvědčit v tom, že na odmítnutí návrhu na provedení důkazu již žalobce nemohl adekvátně reagovat. Žalobce však měl možnost přednést návrhy na provedení důkazu ve lhůtě k vyjádření po obdržení výsledku kontrolního zjištění a po celou dobu odvolacího řízení. Nadto žalovaný odmítnutí navrženého důkazu v napadeném rozhodnutí řádně odůvodnil. Tento postup nezkrátil žalobce na jeho procesních právech v takovém rozsahu, který by způsobil nezákonnost napadeného rozhodnutí. Správce daně dostatečně objasnil, z jakých důvodů znalecký posudek nestanovuje reálnou obvyklou cenu. Rovněž úvahu žalovaného v bodě 75 napadeného rozhodnutí, že ve znaleckém posudku není zohledněna změna názvu žalobce v roce 2015, přestože zdrojem dat pro hodnocení efektivity reklamy byly účetní závěry za rok 2011 až 2015, neshledal soud za nepodloženou a účelovou. Naopak, žalovaný posoudil celou situaci komplexně, důsledně a vyvodil z ní zákonné závěry.

VII. Závěr a náklady řízení

42. Soud tedy shledal námitky žalobce neopodstatněnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž soud musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
43. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

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

Brno 14. 12. 2022

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu