



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Kaniové a soudců Ivo Pospíšila a Michala Bobka v právní věci žalobce: **XERTEC a. s.**, se sídlem Údolní 212/1, Praha 4, zastoupen JUDr. Miroslavem Váchou, daňovým poradcem se sídlem U klubovny 914, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 7. 2017, č. j. 33177/17/5200-11431-706481, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 10. 2021, č. j. 5 Af 36/2017 - 57,

**t a k t o :**

- I. V řízení se pokračuje.
- II. Kasační stížnost se zamítá.
- III. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- IV. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení o kasační stížnosti ve výši 4 114 Kč k rukám jeho zástupce JUDr. Miroslava Váchy ve lhůtě do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

**O d ů v o d n ě n í :**

## I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu doměřil žalobci platebním výměrem ze dne 12. 7. 2016, č. j. 5502695/16/2004-52525-109219, daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 1 441 320 Kč.

[2] K žalobcovu odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru žalovaný rozhodnutím ze dne 27. 7. 2017, č. j. 33177/17/5200-11431-706481 změnil napadené rozhodnutí tak, že částku daně zvýšil na 1 457 300 Kč a současně změnil částku penále dle § 251 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, na 291 460 Kč.

[3] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou, kterou Městský soud v Praze shledal důvodnou. Rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[4] Předmětem sporu byla otázka posouzení daňové účinnosti nákladů za reklamní služby, a to jak z hlediska porušení § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, tak z hlediska § 24 odst. 1 téhož zákona (u další části uplatňovaných výdajů).

[5] Soud dospěl k závěru, že k prokázání spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů je nezbytné, aby správce daně v každém jednotlivém případě vysvětlil, co jej vedlo k závěru o spojení osob, neboť v opačném případě není jeho závěr o spojení osob přezkoumatelný. K danému městský soud odkázal na rozsudek kasačního soudu ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021 - 67. Městský soud uzavřel, že nebyla prokázána přítomnost nezvyklých okolností, pro které by bylo možno dospět k závěru, že zastíraným účelem právního vztahu je získat neoprávněné daňové zvýhodnění.

[6] Městský soud dále uzavřel, že cena obvyklá nebyla stanovena správně, neboť žalovaný vycházel chybně z cen sjednaných mezi pořadatelem akce a zájemcem o reklamu na dané události; účastník řízení se však neobrátil na pořadatele, ale na reklamní agenturu. Správce daně měl tedy zjistit cenu obvyklou u reklamních společností, za kterou tyto služby poskytly svým klientům, neboť cena reklamních společností je dle městského soudu navýšena o náklady na pronájem prostor, mzdy zaměstnanců, zisk apod.

[7] V případě změny právní kvalifikace u částí nákladů (vyloučení nákladů ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů na vyloučení nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 tohoto zákona) soud uzavřel, že žalovaný neprovedl a nevyhodnotil všechny důkazní prostředky předložené účastníkem řízení v rámci odvolacího řízení v reakci na písemnost ze dne 6. 6. 2017, č. j. 25418/17/5200-11431-706481, kterou žalovaný v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil účastníka řízení s právním názorem odlišným od správce daně a umožnil mu vyjádřit se ve stanovené lhůtě ke zjištěným skutečnostem.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobce

[8] Proti rozsudku městského soudu podal žalovaný (stěžovatel) kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

pokračování

[9] Namítl, že jeho závěr o spojených osobách ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů není nepřezkoumatelný. Dle žalovaného jak zpráva o daňové kontrole, tak rozhodnutí o odvolání obsahují dostatečné odůvodnění shora uvedeného závěru. Zdůraznil, že podmínkou aplikace uvedeného ustanovení je splnění tří podmínek: 1) musí být prokázána existence smluvního vztahu mezi ekonomicky, personálně nebo jinak propojenými osobami, 2) ceny mezi nimi sjednané musí být rozdílné od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek a 3) tento rozdíl nebyl daňovým subjektem uspokojivě doložen.

[10] Ve vztahu k první podmínce uvedl, že obchodní společnosti AGENTURA FACE, a.s. a AGENTURA HAYBAG, s.r.o. poskytovaly na základě smluvního ujednání účastníkovi řízení reklamní služby a propagaci, přičemž jako jejich subdodavatelé se měly podílet na poskytnutí reklamních služeb a propagace obchodní společnosti BTW Company, s.r.o., UMTS Reklamní a produkční, s.r.o., a UNIQUE SERV., s.r.o. Z provedeného dokazování vyplynulo, že deklarování subdodavatelé se na uskutečnění reklamních služeb fakticky nepodíleli a rovněž reklamní agentury AGENTURA FACE a AGENTURA HAYBAG se na výrobě grafických návrhů a loga nepodílely, stejně tak neprováděly instalaci reklamy (loga) na jednotlivé akce. Naopak z důkazů vyplynulo, že logo společnosti na jednotlivé sportovní akce vyvěsili zdarma buď samotní sportovci, neznámé osoby, tělovýchovná jednota, pořadatel akce apod. Toto plnění pak bylo přeprodáno v rámci popsáných řetězců v nezměněné podobě, přičemž výsledná částka je až 133krát vyšší, než byla (prvo)dodavatelskou společností sdělená. Toto mnohonásobné nadhodnocení pak spolu s dalšími okolnostmi naplnilo první podmínku algoritmu.

[11] Ve vztahu k nesprávně stanovené ceně obvyklé uvedl, že reklamní agentury AGENTURA FACE a AGENTURA HAYBAG nevytvářely jakoukoliv přidanou hodnotu plnění, ke které by se mohly pojit městským soudem zmiňované náklady. Naopak prvotní dodavatelé provedli kompletní reklamní službu a toto plnění v nezměněné podobě bylo následně v rámci řetězce pouze „přefakturováno“. S ohledem na to, že dané plnění poskytli obvykle již pořadatelé sportovní akce, správce daně při stanovení ceny obvyklé vycházel z ceny obvyklé mezi pořadatelem sportovní či kulturní akce a zájemcem o reklamu na této akci. Žalovaný uvedl, že by z cen obvyklých mezi reklamní agenturou a zákazníkem vycházel toliko v případě, že by přinesly pro dané plnění jakoukoliv přidanou hodnotu.

[12] Konečně pak stěžovatel nesouhlasil ani se závěrem městského soudu, že v řízení neprovedl a nevyhodnotil důkazní prostředky navržené daňovým subjektem, přičemž jejich neprovedení řádně neodůvodnil. Dle stěžovatele naopak v rámci celého řízení shromáždil dostatečné množství listinných důkazů a informací, ze kterých bylo možno vycházet a učinit závěry. Stěžovatel tak namítá, že s ohledem na okolnosti daného případu byl skutkový stav dostatečně objasněn, a proto nebylo nutno v tomto případě přistoupit k výsledku všech žalobcem navržených svědků. Sice je pravdou, že se žalovaný jednotlivě nezabýval danými návrhy, to však dle něj nezakládá nedostatečnost odůvodnění, a to zejména i proto, že podrobné vyjasnění důvodů neprovedení důkazních prostředků vyplývá minimálně implicitně ze závěrů učiněných napříč celým rozhodnutím o odvolání, které ve svém celku poskytují ucelený logický argumentační systém. K návrhu na výslech Ing. Š. uvedl, že ten se jako jednatel účastnil provedených místních šetření, již v jejich rámci

si nepamatoval základní rozhodné informace a v podrobnostech odkázal na zaměstnance pana Š., který daná reklamní plnění měl na starosti.

[13] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na důvodnosti své žalobní argumentace, které ostatně přitakal i městský soud a napadené rozhodnutí žalovaného pro vytykané vady zrušil. Předně uvedl, že po daňovém subjektu lze požadovat vysvětlení případného rozdílu mezi jím dosaženou cenou a cenou tržní, neboť jde o cenu, kterou sám na trhu sjednal, ví, jakými úvahami byl při tom veden a disponuje k tomu podklady. Nemůže být však vyzýván k dokládání rozdílu mezi jím dosaženou cenou a cenou dosaženou jeho dodavatelem u subdodavatelů, tedy cenou dosaženou na jiném trhu ve vztazích, ve kterých daňový subjekt nevystupoval a kde o výši cen a o důvodech výše ceny nic neví, tím méně aby k tomu disponoval důkazními prostředky. Stěžovatel rovněž setrval pomíjí, že reklamní agentury nezprostředkovaly žalobci reklamu na jedné akci jednoho pořadatele, ale sestavovaly komplexní reklamní plnění na řadě jednotlivých vzájemně nesouvisejících akcích vzájemně neprovázaných pořadatelů.

[14] Ve sdělení ze dne 10. 11. 2023 žalobce uvedl, že považuje řízení o kasační stížnosti stěžovatele v této chvíli již za bezpředmětné, neboť rozhodnutím ze dne 6. 12. 2022, č.j. 43653/22/5200-11431-706481, stěžovatel napadené rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, č.j. 5502695/16/2004-52525-109219 ze dne 12. 7. 2016 zrušil a jak odvolací, tak doměřovací řízení zastavil.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Soud nejprve ověřil splnění zákonných podmínek řízení o kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) přípustná. Poté přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že **není** důvodná.

[16] V projednávané věci je předmětem sporu posouzení daňové účinnosti nákladů za reklamní služby, a to jak z hlediska porušení § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, tak z hlediska § 24 tohoto zákona. Zejména pak otázka, zda musí správce daně pro užití § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nejprve prokázat, zda se jedná o spojené osoby a teprve v případě prokázání této podmínky pak posuzuje, zda se ceny sjednané mezi těmito osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Tato otázka byla předmětem řízení před rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 2 Afs 132/2020. Řízení o této kasační stížnosti kasační soud proto přerušil usnesením ze dne 12. 4. 2022, č. j. 1 Afs 339/2021 - 46. Rozšířený senát v dané věci následně rozhodl usnesením ze dne 31. 10. 2023, č. j. 2 Afs 132/2020 - 63.

[17] Vzhledem k tomu, že rozšířený senát ve výše uvedené věci již rozhodl, odpadla tím překážka řízení. Kasační soud tedy i bez návrhu vyslovil, že se v řízení o kasační stížnosti pokračuje (§ 48 odst. 5 s. ř. s.).

pokračování

[18] Kasační soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku.

[19] Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, tedy nesrozumitelnosti či nedostatku důvodů, kvůli kterým skutečně nelze rozhodnutí věcně přezkoumat (např. rozsudek ze dne 17. 1. 2013, čj. 1 Afs 92/2012 45, bod 28). Z ustálené judikatury vyplývá, že nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost je zejména takové rozhodnutí, z jehož výroku nelze zjistit, jak soud ve věci rozhodl, nebo jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod uvedený pojem spadají i případy, ve kterých nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán (srov. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003 78, č. 133/2004 Sb. NSS). Nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost je dále takové rozhodnutí, které postrádá základní zákonné náležitosti, či jehož výrok je v rozporu s odůvodněním. Může se jednat též o rozhodnutí, jehož závěry jsou v příkrém rozporu se skutkovými zjištěními, nebo jehož odůvodnění je ve vztahu k výroku nejednoznačné (srov. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Azs 47/2003 130, č. 244/2004 Sb. NSS).

[20] V nyní posuzované věci kasační soud žádnou vadu způsobující nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku neshledal. Z jeho obsahu je zřejmé, jakým způsobem o věci městský soud rozhodl a odůvodnění rozsudku je plně v souladu s jeho výrokiem. Úvahy městského soudu jsou dostatečně jasné a srozumitelné.

[21] Napadený rozsudek nelze považovat za nepřezkoumatelný ani pro nedostatek důvodů, neboť z jeho obsahu je zřejmé, jak o věci městský soud uvažil, jaký právní názor, jímž stěžovatele zavázal, zaujal, a proč napadené rozhodnutí zrušil.

[22] Podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2011, *liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl.*

[23] Spojenými osobami se rozumí i jinak spojené osoby, kterými jsou podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, které *vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.*

[24] Kasační soud uvádí, že souhlasí s městským soudem, který úvahy žalovaného označil za nepřezkoumatelné. V této souvislosti odkázal na rozsudek ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021 - 67, dle kterého zjištění, zda se sjednaná cena liší od ceny obvyklé, respektive od ceny, která by byla sjednána za obdobných podmínek mezi nespojenými osobami, totiž přichází v úvahu jen tehdy, unese-li správce daně břemeno tvrzení a břemeno důkazní ve vztahu k prokázání, že se v posuzovaném případě jedná o právní vztah vytvořený mezi spojenými osobami (v daném případě mezi tzv. jinak spojenými osobami). Podmínky aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů představují určitý algoritmus, v němž je nezbytně třeba dodržet pořadí jednotlivých kroků. Pouze za situace, kdy správce daně zjistí, že dotčené subjekty jsou osobami spojenými, může posuzovat, zda cena mezi nimi sjednaná překročila cenu obvyklou. Opačný postup je nepřijatelný, neboť

samotné překročení ceny obvyklé (byť se může jednat o překročení markantní), nutně neznačí, že si daňový subjekt počíná nezákonným způsobem, či že účelem existujícího právního vztahu je získání zakázané daňové výhody, respektive krácení státu na daních (k tomu ostatně shodně viz rozsudek ze dne 27. 11. 2023, č. j. 2 Afs 113/2020 - 86).

[25] Odkázat lze též na navazující rozsudek ze dne 10. 9. 2021, č. j. 1 Afs 110/2021 - 78, dle kterého vysoká cena může představovat pro správce daně jednu z indicií pro zkoumání spojení osob. Nemůže se však jednat o indicii jedinou a správce daně je povinen zkoumat i další okolnosti svědčící pro to, že právní vztah byl vytvořen převážně za účelem daňového zvýhodnění jedné ze smluvních stran, a to ve formě snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Zde soud odkázal i na stěžovatelem odkazovaný rozsudek ze dne 20. 8. 2021, č. j. 2 Afs 313/2019 - 43, ze kterého opak nevyplývá, právě naopak tyto závěry potvrzuje. V tomto rozsudku soud též uvedl, že *„nelze ze zvýšené ceny bez dalšího dovozovat propojenost účastníků právního vztahu. Kasační soud současně nepřehlédl, že v minulosti znak propojenosti žalovaný dovodil z ceny. Bylo tomu však za situace, kdy cena byla nepřiměřená na první pohled (více než 200násobné navýšení ceny) a současně právní vztah provázely další nestandardní okolnosti, jako například podezřelý obsah smluv, zanedbatelný přínos reklamy pro činnost daňového subjektu apod.“*

[26] Městskému soudu lze dát zapravdu v tom (v podrobnostech viz bod 34 napadeného rozsudku), že správce daně v nyní souzené věci v rozhodnutí sice dále popsal i řetězec subdodavatelů, kteří si měli přeprodávat posuzované plnění, byli nekontaktní apod. (viz kupříkladu strana 49 zprávy o daňové kontrole); jednotlivá identifikovaná a posuzovaná zdanitelná plnění však v naprosté většině nebyla součástí těchto řetězců, ba naopak schéma transakce obsahovalo pouze pořadatele akce, reklamní agenturu a žalobce (viz body 85 – 87 napadeného rozhodnutí). Úvahy žalovaného jsou v tomto bodě proto nepřezkoumatelné, resp. nedostatečné. Tento závěr městského soudu pak platí tím spíše, že i indicie (pro stěžovatele stěžejní) o 133násobném předražení dotčeného plnění je nesprávná – viz dále body 29 a následující tohoto rozsudku.

[27] Závěrem k tomuto spornému bodu pak kasační soud považuje v návaznosti na stížní argumentaci za vhodné též připomenout, že předpokladem doměření daně podle citovaného ustanovení je v první řadě zjištění, že do obchodní transakce byly zapojeny osoby, které *„vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.“* Existence právního vztahu je tedy toliko jednou z podmínek, které musí být splněny, aby bylo možné hovořit o jinak spojených osobách. Daňové orgány však musí prokázat rovněž přítomnost nezvyklých okolností (kupříkladu nestandardní obsah smluv, zanedbatelný přínos reklamy pro činnost daňového subjektu a další), které vedou k závěru, že zastíraným účelem právního vztahu je získat neoprávněné daňové zvýhodnění (shodně viz odkazovaný rozsudek č. j. 1 Afs 109/2021 - 67).

[28] Kasační soud souhlasí se závěrem městského soudu též v tom, že řádné stanovení ceny obvyklé je nutnou podmínkou (nikoliv však jedinou) při úvahách o uplatnění konceptu „spojených osob“ ve smyslu shora uvedeného ustanovení zákona o daních z příjmů. Je třeba zdůraznit, že od výše „obvyklé ceny“ se odvíjí výše doměřené daně z příjmu, neboť daňově uznatelné výdaje se sníží o částku odpovídající rozdílu mezi cenou realizovanou mezi spojenými osobami, která byla jako výdaj zahrnuta do účetnictví, a cenou

pokračování

obvyklou. Tím dojde k úpravě daňového základu, z něhož se vyměří daň z příjmu, tudíž výše ceny obvyklé má přímou souvislost s výší doměřené daně.

[29] Co se týče ceny obvyklé, správce daně se musí zabývat otázkou, zda cena v konkrétním případě přesahuje či nepřesahuje kritérium tržní přiměřenosti. Ve vztahu ke spojeným osobám je pak tento požadavek tím přísnější, neboť je vzhledem k povaze věci namístě, aby cena nejen nebyla zjevně nepřiměřená, ale aby cenu obvyklou nepřesahovala vůbec (např. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013 - 30). Z toho vyplývá, že správce daně musí správně určit cenu obvyklou neboli referenční cenu, která představuje cenu, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.

[30] I z tohoto důvodu judikatura kasačního soudu klade v této otázce na správce daně zvýšené nároky (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 správce daně 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 soud 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.

[31] V rozsudku ze dne 29. 1. 2020, č. j. 9 Afs 232/2018 - 63, Nejvyšší správní soud upřesnil, že srovnávací cenou je v první řadě referenční cena, tj. cena, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Podstatou je tedy porovnání sjednané ceny na základě principu tržního odstupu, tedy porovnání s cenou, kterou vytváří relevantní trh. Tou je cena sjednávána za stejných (obdobných) podmínek nezávislými osobami, které mezi sebou mají běžné obchodní vztahy. O této ceně se má za to, že by si ji subjekty ujednaly, pokud by nebyly spojené, tedy vystupovaly na trhu nezávisle a své ekonomické chování nepřizpůsobily vztahu spřízněnosti. V uvedeném smyslu je zapotřebí rozumět i výkladu, který pro postup při určení referenční ceny učinil kasační soud v rozsudku č. j. 7 Afs 74/2010 - 81 „*Pokud budou existovat reálné nezávislé transakce (transakce*

*mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích), které jsou s řízenou transakcí plně srovnatelné, tedy uzavřené o stejné (obdobné) komoditě za stejných (obdobných) podmínek, postačí ke zjištění referenční ceny údaje o cenách těchto transakcí. Pokud řízená transakce nebude s nezávislými transakcemi plně srovnatelná (zpravidla proto, že se komodita nebo podmínky těchto transakcí budou lišit), je zapotřebí vyjít z nezávislých transakcí, které jsou řízené transakci svými parametry co nejblíží, a údaje o nich s ohledem na vzájemné odlišnosti přiléhavě korigovat“.* Vždy je však nezbytnou podmínkou určení referenční ceny existence nezávislých transakcí, které jsou alespoň v jádru srovnatelné s posuzovanou transakcí. V rozsudku ze dne 20. 2. 2020, č. j. 7 Afs 472/2018 - 57, pak Nejvyšší správní soud uvedl, že není přípustné, aby správce daně stanovil výši obvyklých cen bez dalšího podle jím preferované metody. Je povinen při postupu podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů rovněž přesvědčivě zdůvodnit, proč nebylo možné v konkrétní věci vycházet z metody určení tržní ceny preferované daňovým subjektem. Současně musí přesvědčivě obhájit použití jím zvolené metody. Konkrétní věcné argumenty ve prospěch zvolené metody pak podléhají přezkumu správními soudy stran jejich úplnosti a přesvědčivosti.

[32] V nyní souzené věci však správce daně, ani následně žalovaný, výše uvedené standardy a postupy nedodrželi. Naopak referenční cenu určily skrze cenové údaje určené od provozovatelů jednotlivých akcí. Následnou argumentaci uvedenou v kasační stížnosti, že výsledné mnohonásobné předražení „neospravedlňuje“ ani přiměřená marže či další náklady reklamní agentury (byť ty nebyly správcem daně zjištěny), nelze akceptovat.

[33] Nejvyšší správní soud neshledává nic nestandardního na tom, pokud žalobce nepoptal reklamu přímo u provozovatele konkrétní akce, ale k provedení reklamy uzavřel smlouvu se zprostředkovatelem. Jedná se o naprosto běžný postup, což by měly při stanovení referenčního vzorku zohlednit i daňové orgány. Proto by pro účely stanovení ceny obvyklé měly vycházet právě z cen, které by byly v běžných obchodních vztazích sjednány mezi odběratelem reklamy a zprostředkovatelem reklamy, nikoliv jejím konečným poskytovatelem. Podle judikatury kasačního soudu sice lze vycházet ze zjištění o konkrétních cenách za realizaci reklamy sjednaných s koncovými dodavateli, ovšem při zohlednění obvyklé provize zprostředkovatele (srov. např. rozsudek ze dne 6. 12. 2022, č. j. 7 Afs 13/2021-44).

[34] Vzhledem k tomu, že v daném případě tak správce daně (ani stěžovatel) neučinil, neodráží jím zjištěná cena obvyklá konkrétní podmínky posuzované obchodní transakce. Je totiž zjevné, že ceny zprostředkovatele se budou od cen přímého dodavatele lišit (budou zpravidla vyšší). Není však povinností daňového subjektu vyhledávat cenově nejvýhodnější nabídku a správce daně tedy nemůže po žalobci spravedlivě požadovat, aby smlouvu uzavřel přímo s dotčeným provozovatelem, neboť je otázkou jeho svobodné volby, jakým způsobem si reklamní služby zajistí, tj. zda přímo nebo skrze zprostředkovatele. V tomto ohledu lze odkázat na rozsudek ze dne 15. 9. 2023, č. j. 7 Afs 364/2021 - 30, který posuzoval identickou právní otázku a dospěl ke shodnému závěru (tj. nesprávnosti postupu žalovaného, který obvyklou cenu vypočítal z ceny (prvo)poskytovatelů reklamního plnění, nikoliv následných cen zprostředkovatelů).

[35] Konkrétně pak kasační soud poukazuje kupříkladu na bod 91 napadeného rozhodnutí. Správce daně zjistil, že reklamní služby na akci „tóny nad městy“ poskytl pan



pokračování

Zákostelský. Ten si za rozmístění reklamních bannerů na 6 akcích pro 12 společností účtoval dohromady částku ve výši 60 000 Kč (tj. 833,33 Kč pro jednu společnost na jedné akci). Správce daně a následně i žalovaný s ohledem na tato zjištění určil cenu obvyklou pro koncového zákazníka ve výši 833,33 Kč, jak dokládá tabulka č. 6 na straně 37 napadeného rozhodnutí. Nijak však nezohlednili, že tuto cenu pan Zákostelský fakturoval reklamní agentuře a nejedná se tak o cenu, za kterou by toto plnění bylo obvykle poskytováno ze strany reklamních agentur koncovým zákazníkům. Správce daně rovněž ani nezohlednil, že uvedená cena 60 000 Kč zahrnuje vylepení reklamních bannerů pro více společností, tedy si lze kupříkladu představit, že zahrnuje „slevu za větší rozsah“ (tj. neodpovídá ani ceně, za kterou by toto plnění bylo teoreticky poskytnuto jednotlivým zájemcům). Jakákoliv úvaha v opačném duchu v napadeném rozhodnutí absentuje.

[36] Pro úplnost lze rovněž odkázat na rozsudek u sp. zn. 1 Afs 109/2021, kde soud ve vztahu k nyní posuzované problematice uvedl, že „*Žalovaný se s obdobnou námitkou stěžovatele v odvolacím řízení vypořádal poněkud kusým konstatováním, že společnost D. D. D. SERVIS si mohla reklamu (a to podstatně levněji) zajistit přímo od dodavatele reklamních ploch. Současně shledal, že stěžovatel neprokázal žádnou přidanou hodnotu zprostředkování reklamy společností PAMBROKE oproti situaci, kdy by si reklamu zajistil přímo u sportovního areálu. V této souvislosti nicméně Nejvyšší správní soud uvádí, že onu přidanou hodnotu může představovat samotné zprostředkování reklamy, spočívající v tom, že odběratel není nucen sám aktivně komunikovat s poskytovatelem reklamních ploch, či kupříkladu dohlížet na výrobu reklamy a její umístění*“. I v nyní souzené věci žalovaný setrval opomíjí argumentaci žalobce (následně akceptovanou městským soudem ve zrušujícím rozsudku), že reklamní agentury poskytovaly komplexní reklamní služby a hodnotu jejich plnění proto nelze stanovit prostým porovnáním s jednotlivými přímými náklady, které s daným plněním měly, bez zohlednění přidané hodnoty ve formě „zprostředkování“.

[37] Lze proto uzavřít, že správce daně byl při stanovení „obvyklé ceny“ povinen buďto zjistit cenu obdobných reklamních plnění mezi reklamní agenturou a zákazníkem, nebo při využití „vstupních nákladů od (prvo)poskytovatelů“ započíst například též přiměřenou marži reklamní agentury. To však neučinil; zjištění ceny obvyklé je proto nesprávné a žalobou napadené rozhodnutí tak již z tohoto důvodu nemůže obstát, neboť jak již bylo uvedeno výše, od „obvyklé ceny“ se odvíjí výše doměřené daně z příjmu, která tedy byla napadeným rozhodnutím stanovena každopádně nesprávně. Již proto je nutno napadené rozhodnutí žalovaného zrušit (tj. výrok i odůvodnění rozsudku městského soudu tedy obstojí).

[38] Při posouzení kasační stížnosti soud neopomenul, že v mezidobí vydal stěžovatel nové rozhodnutí ze dne 6. 12. 2022, č. j. 43653/22/5200-11431-706481, kterým původní rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, č. j. 5502695/16/2004-52525-109219 ze dne 12. 7. 2016 zrušil a jak odvolací, tak doměřovací řízení zahájené z moci úřední zastavil (z důvodu prekluze práva stanovit daň). K poukazu žalobce na „odpadnutí předmětu řízení“ odkazuje kasační soud na § 124a daňového řádu. Pokud by v řízení o kasační stížnosti ve správním soudnictví došlo ke zrušení pravomocného rozhodnutí krajského (městského) soudu, na jehož základě bylo správcem daně vydáno nové rozhodnutí ve věci v souladu s právním názorem krajského (městského) soudu (resp. v jeho důsledku), stává se toto rozhodnutí neúčinným dnem nabytí právní moci nového rozhodnutí krajského soudu,

kterým je žaloba zamítnuta nebo ve kterém dojde ke změně právního názoru oproti zrušenému pravomocnému rozhodnutí krajského soudu. Se žalobcem tedy nejde souhlasit v tom, že odpadl předmět řízení.

[39] V této souvislosti však Nejvyšší správní soud nespatřuje důvod, aby se podrobně zabýval navazující argumentací stěžovatele; v důsledku shora uvedeného závěru o nesprávném stanovení ceny obvyklé, tedy aprobaci výroku městského soudu co do důvodnosti zrušení napadeného rozhodnutí by toto další vypořádání již bylo bezpředmětné a nadbytečné; výrok rozsudku kasačního soudu by to nemohlo nijak ovlivnit (i kdyby došlo ke korekci dalších závěrů městského soudu – to však již bez vlivu na správnost zrušujícího výroku rozsudku městského soudu, resp. zamítavý výrok rozsudku kasačního soudu v této věci).

[40] Výše uvedené platí tím spíše, že spornou otázkou je naplnění definice jinak spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů (ke které se kasační soud již částečně vyjádřil výše). Tu stěžovatel spatřuje mimo jiné v „133násobném navýšení ceny“. Jak již však bylo odůvodněno výše, správní orgány nesprávně stanovily cenu obvyklou a bylo by proto nyní předčasné se k této argumentaci podrobněji vyjadřovat. V souladu s pokynem městského soudu bude (res. by bylo) totiž úkolem žalovaného, resp. správce daně, aby se znovu zabýval otázkou ceny obvyklé, a tedy vůbec existencí této klíčové indicie, která správní orgány vedla k závěru o jinak spojených osobách ve smyslu shora uvedeného ustanovení zákona o daních z příjmů.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[41] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil jako nedůvodnou, a kasační stížnost proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s zamítl.

[42] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v kasačním řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení.

[43] Žalobce byl v řízení před kasačním soudem úspěšný, a proto má právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení sestávají z odměny daňového poradce za jeden úkon právní služby ve výši 3 100 Kč (vyjádření ke kasační stížnosti) podle § 7 bodu 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), a náhrady hotových výdajů ve výši 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Zástupce stěžovatele je plátcem DPH, proto se odměna a náhrada hotových výdajů zvyšují o částku odpovídající této dani (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), tj. o 714 Kč. Celková částka náhrady nákladů řízení proto činí 4 114 Kč. Náhradu nákladů řízení je stěžovatel povinen uhradit podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů, užitého na základě § 64 s. ř. s., k rukám zástupce žalobce, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

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

pokračování

V Brně dne 7. prosince 2023

JUDr. Lenka Kaniová  
předsedkyně senátu