



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **Perfect Distribution a.s.**, IČO: 476 75 934, se sídlem U Spalovny 4582/17, Prostějov, zast. Mgr. Karlem Nejtkem, advokátem, se sídlem Pujmanové 1753/10a, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 8. 2019, č. j. 35378/19/5200-11434-703000, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 14. 12. 2022, č. j. 29 Af 93/2019-90,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeném rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí (platební výměr) Specializovaného finančního úřadu (dále též „správce daně“) ze dne 11. 5. 2018, č. j. 81669/18/4232-22792-800375, jímž byla žalobci z moci úřední vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 ve výši 42.781.462 Kč, tj. rozdíl ve výši 11.446.189 Kč oproti dani tvrzené žalobcem v řádném daňovém priznání za předmětné zdaňovací období.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou krajský soud nadepsaným rozsudkem zamítl. Konstatoval, že žalobce je spojenou osobou dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též „ZDP“). Žalobce se účastnil obchodních řetězců založených převážně za účelem daňového zvýhodnění a z tohoto řetězce profitoval. Posuzované obchodní případy provázela řada nestandardních okolností, a to jednak rozdíl mezi cenami poskytovanými sportovními kluby a pořadateli

akcí (dále též „prvotní zhotovitelé“) 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 přeprodávání služeb mezi články obchodního vztahu, chybějící přidaná hodnota, která by četné přeprodávání vysvětlila, neúplný pomocný ceník, chybějící předmluvní jednání, absence průzkumu trhu či marketingové strategie. Správce daně není povinen prokázat, že se žalobce účastnil obchodního řetězce převážně za účelem snížení základu daně úmyslně. Postačí, že tento vztah byl založen a spojená osoba z něj profitovala. 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. Naopak tvrzení, že z přijatých zdanitelných plnění byla uhrazena daň z přidané hodnoty, nelze bez komplexní analýzy všech daňových souvislostí hodnotit jako okolnost měnící závěr správce daně.

[3] Analýzu obvyklých cen reklamních plnění správce daně lze považovat za objektivní a správnou. Žalovaný zcela správně určil, že obvyklá cena při prodeji předmětných reklam je cena prvotních zhotovitelů reklam, která nebyla zdeformovaná postupným účelovým navyšováním článku obchodního řetězce. Ačkoliv není žádoucí provádět korekce, správce daně zohlednil případné náklady za instalaci reklamy, když stanovil referenční cenu na samotném horním okraji zjištěného cenového rozpětí a zahrnul do součtu obvyklých cen vždy cenu vyšší. Správce daně se při zjišťování obvyklé ceny reálně přiblížil ceně, za kterou je obvykle poskytována reklama na akcích, na nichž byl propagován i žalobce.

[4] Žalovaný se nedopustil nezákonnosti při hodnocení znaleckého posudku č. 383-21-2018 ze dne 13. 6. 2018, vypracovaného znalcem Dr. Ing. Vítězslavem Hálkem, MBA, Ph.D. (dále též „znalecký posudek“). Posouzení, zda sjednaná cena za reklamní plnění na sportovních akcích odpovídá obvyklé ceně, nevyžaduje takových odborných znalostí, kterými by nedisponoval správce daně. Žalovaný proto nepochybil, když nevypracoval revizní znalecký posudek a neprovedl výslech znalce. Analýza správce daně je přílehavější k žalobcově případu, neboť v ní správce daně kalkuloval s cenami především na totožných akcích ze stejného zdaňovacího období. Naproti tomu znalecký posudek vycházel z transakcí, které se vztahují k akcím, na nichž žalobce nebyl propagován, a k akcím, které se vztahují k jinému časovému období. Ke každé referenční transakci navíc byla připočtena provize. Krajský soud přisvědčil žalobci, že na odmítnutí návrhu na provedení svědecké výpovědi nemohl žalobce 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. Tento postup nezkrátil žalobce na jeho procesních právech v takovém rozsahu, který by způsobil nezákonnost napadeného rozhodnutí.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost. Namítl, že správce daně neprokázal, že stěžovatel je jinak spojenou osobou se svými dodavateli ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP a neprokázal rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou.

[6] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že žalovaný prokázal, že stěžovatel měl z účasti na tvrzeném uměle vytvořeném řetězci jakoukoliv daňovou

pokračování

výhodu, a že tak byla splněna základní podmínka pro aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP. Stěžovatel žádný daňový profit na základě předmětných smluvních vztahů se svými dodavateli (DelRey Technologies a RENOSPORT) nezískal a ani získat nemohl. Důkazní břemeno k prokázání získání určitého profitu leží na správci daně. Stěžovatel odměnu za předmětné reklamní služby skutečně zaplatil a ve stejné výši ji uplatnil v základu daně jako daňově uznatelný náklad. Tuto skutečnost však nelze považovat za nezákonnou daňovou výhodu. Žalovaný ani krajský soud se nevypořádali s námitkami ohledně zatížení stěžovatele daní z přidané hodnoty. Stěžovatel jako plátce daně z přidané hodnoty uplatňoval v roce 2013 nárok na odpočet v krácené výši. Daňová povinnost z těchto konkrétních zdanitelných plnění neměla tedy na stěžovatele neutrální dopad, ale naopak byl v podstatné míře daní z přidané hodnoty zatížen. Nebylo povinností stěžovatele předložit komplexní analýzu všech daňových souvislostí, kterou by prokázal svou povinnost k dani z přidané hodnoty. Stěžovatel specifikoval příslušnou výši krátícího koeficientu a vyčíslil uhrazenou DPH. K předložení komplexní analýzy nebyl správními orgány vyzván. Stěžovatele v tomto ohledu na rozdíl od správce daně netíží důkazní břemeno. Správce daně byl proto povinen vyhodnotit si komplexní daňové souvislosti sám.

[7] Stěžovatel ohledně předmětných služeb jednal pouze se svými dodavateli, kteří byli v předmětném období pro správce daně kontaktní. S dalšími subjekty v tvrzených řetězcích stěžovatel nejednal ani nespolupracoval. Plnění daňových povinností a spolupráci subdodavatelů se správcem daně nelze klást k tíži stěžovateli. Údajné nadhodnocení poskytnutých služeb je krajským soudem pouze konstatováno, aniž by se jím krajský soud blíže zabýval. Stejně tak se krajský soud nezabýval tím, zda docházelo k přidání další hodnoty k plnění poskytnutým přímo prvotním zhotovitelem. Podle rozsudku NSS ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67, přitom přidanou hodnotu může představovat samotné zprostředkování reklamy. Tvrzení soudu, že smlouvy uzavřené mezi stěžovatelem a jeho dodavateli neobsahují úplný ceník, což nasvědčuje tomu, že stanovení cen za jednotlivá plnění nebyla věnována přílišná pozornost, odporuje faktickému stavu i předloženým důkazním prostředkům. Přílohou smluv uzavřených mezi stěžovatelem a jeho dodavateli byl pomocný ceník, se kterým stěžovatel pracoval a vyhodnocoval dle něj nabídnutou celkovou cenu plnění. Stěžovatel tuto skutečnost doložil předložením kalkulace. Krajský soud se nevyjádřil k námitce stěžovatele, že nebylo zřejmé, zda žalovaný předloženou kalkulaci osvědčil jako relevantní důkazní prostředek a předloženou kalkulaci dle pomocného ceníku nijak nezohlednil. Stěžovatel v žalobě specifikoval obchodní a marketingové cíle pro daný rok 2013, přesto krajský soud stěžovateli vytknul absenci marketingové strategie. Stěžovatel v žalobě zdůvodnil, že při výběru dodavatelů se nejednalo o žádnou nestandardní volbu, a rovněž vysvětlil záměr spočívající v zajištění komplexní marketingové strategie. Reklamní a propagační kampaň zajištěná dodavateli přispěla k naplnění obchodních cílů stěžovatele a podpořila plánovanou expanzi na slovenský trh.

[8] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že logický rozpor ohledně toho, že žalovaný považoval ceny prvotních zhotovitelů za nedeformované, nemá vliv na zákonnost a přezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného. Krajský soud se nezabýval námitkou stěžovatele, že správce daně stanovil cenu sjednanou intervalem nejčastěji realizovaných cen pouze v 8 z celkem 37 případů. V ostatních případech využil správce

daně pouze jednu cenu zjištěnou mezi nezávislými subjekty, čímž došlo ke značnému zkreslení výsledné ceny obvyklé. Správce daně při zjišťování obvyklých cen neuvedl, jaké konkrétní úvahy jej vedly k výběru konkrétní obdobné akce. Řada akcí vybraných správcem daně není přitom srovnatelná s akcemi, na kterých byl prezentován stěžovatel.

[9] Předměty plnění smluv uzavřených s prvotními poskytovateli reklamy a s dodavateli byly odlišné. Žalovaný ani krajský soud se přitom jednotlivými smlouvami řádně a věcně nezabývali. Reklamní a propagační služby nebyly pro stěžovatele kompletně provedeny prvotním zhotovitelem, v nezměněném stavu přeprodávány jednotlivými subdodavateli, a nebyly tak srovnatelné se vzorkem cen vybraným správcem daně. Bylo prokázáno, že v řadě případů služby dodané prvotním zhotovitelem neobsahovaly konečné náklady na zpracování prezentace stěžovatele. Navýšení ceny účtované prvotními zhotoviteli o doprovodné služby (náklady na výrobu reklamních nosičů, instalaci a odstranění reklamy, fotodokumentaci, atd.) tak mělo racionální důvody. Jednalo se o model služeb tzv. na klíč, který zdůvodňuje vyšší cenu. Stěžovatel prokázal, že jeho dodavatelé uskutečnili plnění v širším rozsahu, než bylo poskytnuto ze strany prvotních zhotovitelů. Závěr krajského soudu, že správce daně zohlednil 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, je nekorektní. Tímto postupem nelze kompenzovat chyby správce daně při určení referenční ceny.

[10] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem soudu, že nevyvstaly žádné nejasnosti, které by bylo nutné vysvětlit, a tudíž žalovaný nepochybil, pokud výslech svědka neprovedl. Tyto nejasnosti podrobně popsal v žalobě. Namítl, že v důsledku liknavosti žalovaného mu bylo odepřeno vyjádřit se k odmítnutí návrhu na provedení výslechu znalce, které mu bylo doručeno pouhé dva dny před vydáním rozhodnutí žalovaného. Postup žalovaného, kdy odmítl vyslechnout znalce, je nejen nezákonný a v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, ale porušuje též právo stěžovatele na spravedlivý proces.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že profit stěžovatele z účasti na obchodních řetězcích spočíval ve snížení základu daně stěžovatele tím, že stěžovatel uplatňoval náklady za reklamní plnění, které mnohonásobně přesahovaly obvyklou cenu. Požadavek stěžovatele, aby daňové orgány zkoumaly „faktický profit“ i s ohledem na uhrazené částky na DPH, nemá žádnou oporu v zákoně ani v judikatuře správních soudů. Stěžovatelem uplatněný krácený odpočet na DPH není v posuzované věci relevantní, jelikož nárok na odpočet DPH má zcela jiné zákonné podmínky pro své uplatnění. Krajský soud nepřenesl na stěžovatele důkazní břemeno stran prokázání, že z účasti na řetězcích neprofitoval. Pouze uvedl, že stěžovatel nepředložil žádnou komplexní analýzu, kterou by podložil svá tvrzení. Vyčíslení DPH stěžovatelem nelze považovat za komplexní analýzu, která by vyvracela dosahování daňové výhody.

[12] Dodavatelské společnosti DelRey Technologies a RENOSPORT nebyly pro správce daně kontaktní, stejně jako subdodavatelé těchto společností. Je zcela nerozhodné, zda stěžovatel o skutečnostech týkajících se vytvořených subdodavatelských řetězců věděl či nikoliv. Ačkoliv stěžovatel s odkazem na rozsudek NSS č. j. 1 Afs 109/2021-67 namítá, že přidanou hodnotu při přeprodeji reklamy může představovat i samotné zprostředkování reklamy, nelze tyto závěry s ohledem na odlišný skutkový stav přenášet na stěžovatelův případ. Kalkulace předložená stěžovatelem nedokládá zájem stěžovatele o cenu

pokračování

jednotlivých plnění a neprokazuje, že na základě pomocných ceníků lze dospět ke konečné fakturované ceně. Stěžovatel neprokázal, že by zkoumal dopady pořízených reklamních a propagačních služeb na svou podnikatelskou činnost. Nepředložil žádnou marketingovou strategii, ve které by bylo vytyčeno, jakých marketingových cílů má být prostřednictvím reklamních a propagačních služeb dosaženo.

[13] Správce daně při zjišťování ceny obvyklé zvolil objektivní kritéria. Zjistil interval cen sjednaných mezi nezávislými osobami za jednotlivá plnění na akcích, na nichž byl prezentován i stěžovatel za stejných nebo obdobných podmínek. Pouze v případech, kdy se správci daně nepodařilo zjistit na konkrétní akci interval cen u nespojených osob, za dílčí cenu obvyklou považoval cenu sjednanou mezi nespojenými osobami, a pokud se mu nepodařilo zjistit ani tuto cenu, pak považoval za cenu obvyklou cenu prvotního řetězce. Správce daně současně provedl korekce ve prospěch stěžovatele a vždy volil takový postup při stanovení ceny obvyklé, který byl nejvýhodnější pro stěžovatele. Skutečnost, že cena obvyklá byla stanovena na samotné horní hranici intervalu zjištěných cen, je více než dostatečnou kompenzací nákladů na výrobu reklamních nosičů, jejich instalaci, odstranění a na dokumentaci plnění. Argumentace stěžovatele, že správce daně porovnával nesrovnatelná plnění, když v případě plnění poskytovaných stěžovateli se jednalo o komplexní služby, tzv. na klíč s doprovodnými službami, je neopodstatněná. Smyslem a účelem řetězců nebylo vytvoření „balíčku“ či „reklamy na klíč“, nýbrž bezdůvodné navýšení ceny s cílem snížení základu daně. Stěžovateli muselo být zřejmé, že cena, za kterou pořizoval reklamní služby od svých dodavatelů, se zcela vymyká obvyklým tržním podmínkám.

[14] Závěry znalce uvedené ve znaleckém posudku ve vztahu k otázce stanovení výše ceny obvyklé je nutno odmítnout, jelikož znalec při stanovení ceny obvyklé vycházel ze zcela nesrovnatelných plnění. Správce daně disponuje dostatečnými odbornými znalostmi k posouzení odborných skutkových otázek, a nebyl proto povinen vyslechnout znalce a zpracovat revizní posudek. V rámci hodnocení znaleckého posudku byly žalovaným zjištěny natolik zásadní nedostatky postupu znalce při zpracování znaleckého posudku, na čemž by nemohl nic změnit ani výslech znalce. Nemožnost vyjádřit se k odmítnutí návrhu stěžovatele na výslech znalce nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí žalovaného.

III. Posouzení kasační stížnosti

[15] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Předmětem sporu v nyní projednávané věci je jednak zodpovězení otázky, zda stěžovatel a dodavatelé reklamy byli v rozhodném období jinak spojenými osobami ve

smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP, a dále, zda se mezi nimi sjednaná cena za reklamní plnění lišila od cen, které by byly v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek sjednány mezi nespojenými osobami. Sporné jsou zejména náklady vynaložené stěžovatelem na reklamní a propagační služby na základě smlouvy o reklamních a propagačních službách ze dne 16. 12. 2012 uzavřené se společností DelRey Technologies ve výši 36.000.000 Kč, smlouvy o reklamě a propagaci ze dne 26. 6. 2013 uzavřené se společností RENOSPORT ve výši 22.000.000 Kč a smlouvy o reklamě a propagaci ze dne 25. 9. 2013 uzavřené se společností RENOSPORT ve výši 14.000.000 Kč. Tato reklamní a propagační plnění si stěžovatel v celkové hodnotě 72.000.000 Kč uplatnil jako daňově účinné náklady.

[18] Podle § 23 odst. 7 věty první ZDP 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.*

[19] Podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 téhož zákona se *spojenými osobami pro účely tohoto zákona rozumí jinak spojené osoby, kterými jsou osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.*

[20] Správní orgány v posuzované věci dospěly k závěru, že stěžovatel je osobou podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů. Účelem citovaného ustanovení je podle ustálené judikatury zabránit nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů mezi jednotlivými poplatníky daně z příjmů a sankcionovat zneužití cenové spekulace v obchodních vztazích (srov. rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2013, č. j. 5 Afs 34/2012-65).

[21] Ve své rozhodovací činnosti (např. v rozsudku ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31) dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že při aplikaci § 23 odst. 7 ZDP je nutné kladně odpovědět na dvě otázky: 1) Šlo o spojení osob ve smyslu zákona o daních z příjmů? 2) Prokázal správce daně, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek?

[22] Nejvyšší správní soud se nejprve musel zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, kterou stěžovatel spatřoval v opomenutí žalobních námitek stran neprokázání daňové výhody stěžovatele z tvrzeného uměle vytvořeného řetězce a nezohlednění uplatněného odpočtu na dani z přidané hodnoty v krácené výši. Pokud by námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů byla důvodná, již tato okolnost samotná by musela vést ke zrušení rozsudku krajského soudu.

[23] Za nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou považována zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek NSS ze dne 29. července 2004, č. j. 4 As 5/2003-52). Soudy však nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby se soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech

pokračování

konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33).

[24] Námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu nemohl Nejvyšší správní soud přisvědčit. Krajský soud se s námitkami stěžovatele dostatečně vypořádal, když uvedl, že daňovou výhodu stěžovatele z účasti na uměle vytvořených obchodních řetězcích spatřuje ve snížení základu daně z příjmů právnických osob tím, že stěžovatel uplatnil v daňovém přiznání náklady vynaložené na reklamní plnění, jejichž cena několikanásobně převyšovala cenu obvyklou. Krajský soud se, byť stručně, v bodu 32 napadeného rozsudku vyjádřil i k uhrazené dani z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění. Odůvodnění rozsudku krajského soudu je vystavěno na jasném, srozumitelném a uceleném argumentačním systému, z něhož rozumně plynou právní závěry. Krajský soud vystihl podstatu věci a uceleně se vypořádal s argumentací stěžovatele vznesenou v žalobě. Zároveň nelze opomenout, že nepřezkoumatelnost rozsudku není závislá na subjektivní představě stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn. Jedná se totiž o objektivní překážku, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkum napadeného rozhodnutí (viz rozsudek NSS ze dne 5. 11. 2014, č. j. 3 As 60/2014-85).

[25] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval kasačními námitkami, kterými stěžovatel dovozoval, že krajský soud věc nesprávně posoudil po právní stránce. Stěžovatel předně namítá, že správce daně neprokázal, že stěžovatel je jinak spojenou osobou se svými dodavateli ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP. K existenci spojených osob Nejvyšší správní soud v první řadě konstatuje, že dle rozsudku zdejšího soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30 „[o]sobami spojenými ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů se rozumí nejen osoby, které bezprostředně vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, ale veškeré osoby, které se na řetězci obchodních transakcí směřujících ve svém důsledku k snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty podílely [...]. Právě ta si v konečném kroku snižovala základ daně částkami za služby, které mnohonásobně převyšují částky za tyto služby v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (mezi jinak nespojenými osobami).“ Následně dodal, že „[p]ředně je nutno konstatovat, 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 [...] 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.“

[26] Krajský soud dospěl ke správnému závěru, že správní orgány prokázaly existenci obchodních řetězců jinak spojených osob, když podrobně identifikovaly vazby jednotlivých článků řetězce a poukázaly na další nestandardní okolnosti. Danou skutečnost ostatně stěžovatel nerozporuje. Těchto obchodních řetězců se účastnili jako předposlední články dodavatelé stěžovatele a jako koncový článek samotný stěžovatel. Jak vyplývá z výše citované judikatury, samotná účast stěžovatele na obchodním řetězci, který byl převážně založen za účelem snížení základu daně, vede v konečném důsledku ke snížení základu daně osob zapojených v tomto řetězci. Není přitom rozhodné, zda stěžovatel o

zapojení do obchodního řetězce věděl, jelikož z judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že prokázání subjektivní stránky jednání stěžovatele se k naplnění podmínek podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP nevyžaduje (např. rozsudek NSS ze dne 29. 5. 2018, č. j. 2 Afs 131/2018-59).

[27] Žalovaný i krajský soud na základě spisového materiálu odůvodnili, že stěžovatel se přímo účastnil na právním vztahu osob jinak spojených a měl z něj prospěch v podobě snížení základu daně, když uplatnil jako daňově účinné náklady částky uhrazené za reklamní plnění, jejichž cena v důsledku účelového přeprodávání mezi články obchodních řetězců s neopodstatněným navyšováním ceny několikanásobně převyšovala cenu obvyklou. Nejvyšší správní soud se v nyní posuzované věci ztotožňuje se závěry žalovaného i krajského soudu a musí konstatovat, že stěžovatel (a jeho dodavatelé) naplňuje uvedené znaky spojených osob, kdy nelze učinit jiný závěr, než že posuzované obchodní transakce byly provedeny převážně za účelem snížení základu daně. Nepřisvědčil proto námitce stěžovatele stran neprokázání daňové výhody stěžovatele z účasti na tvrzeném uměle vytvořeném řetězci a základní podmínky pro aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP.

[28] Na výše uvedeném závěru nemůže nic změnit ani námitka stěžovatele, že odměnu za předmětné reklamní služby skutečně zaplatil a uplatněné náklady vynaložil. Nejvyšší správní soud danou skutečnost nezpochybňuje. Pouhé předložení, byť i formálně bezvadného, dokladu se všemi náležitosti účetního dokladu a jeho řádné zaúčtování, z něj ještě nečiní důkaz o tom, že výdaje na základě tohoto dokladu byly zahrnuty do základu daně oprávněně (rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2008-85). Stěžovatel žádným způsobem neprokazuje, že nezískal z účasti na uměle vytvořených obchodních řetězcích daňovou výhodu, a není tak osobou jinak spojenou. Ve vztahu k daňové výhodě stěžovatele je tak námitka nedůvodná.

[29] Pokud stěžovatel uvádí, že žalovaný ani krajský soud se s jeho námitkami ohledně zatížení daní z přidané hodnoty nevypořádali, Nejvyšší správní soud s tímto tvrzením nemůže souhlasit. Žalovaný se k dané námitce vyjádřil v bodu 81 napadeného rozhodnutí a krajský soud v bodu 32 napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud nezpochybňuje, že povinnost stěžovatele k dani z přidané hodnoty neměla na stěžovatele neutrální dopad. Zároveň se ztotožňuje s žalovaným, že z hlediska prokázání, zda stěžovatel ze zapojení do obchodních řetězců profitoval, není rozhodné, zda stěžovatel uplatňoval odpočet na dani z přidané hodnoty v krácené či v plné výši. Daňová povinnost stěžovatele k dani z přidané hodnoty není předmětem této věci, a správní orgány tedy nebyly povinny daňové souvislosti komplexně zjišťovat. Nejvyšší správní soud shledal proto námitku nedůvodnou.

[30] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli ani v jeho námitkách týkajících se rozložení důkazního břemena. Aby správce daně mohl přistoupit k úpravě základu daně podle § 23 odst. 7 ZDP, musí předně prokázat, že se ve věci jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení. Druhou podmínkou pro uvedený postup je zjištění, že 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. Ve vztahu k oběma těmito skutečnostem nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní správce daně. Má-li za prokazané, že smluvními stranami příslušného právního jednání jsou spojené

pokračování

osoby, a že si sjednaly ceny odlišně od cen obvyklých, nemůže však ještě bez dalšího základ daně upravit. Subjektu, jemuž má být základ daně upraven, musí totiž poskytnout prostor, aby zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě vysvětlil. V této fázi nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní, na rozdíl od ostatních (tj. předchozích) podmínek pro úpravu základu daně, daňový subjekt. Je na něm, aby tvrdil a prokázal zvláštní a obvyklým poměrům trhu se vymykající, a přitom ekonomicky racionální důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny obvyklé. Jestliže rozdíl uspokojivě nedoloží, bude mu o něj základ daně upraven (viz například rozsudky tohoto soudu ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31, či ze dne 26. 11. 2020, č. j. 4 Afs 343/2018-61).

[31] Správce daně v tomto případě své povinnosti dostál, a unesl tak důkazní břemeno, neboť prokázal, že stěžovatel je jinak spojenou osobou dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZPD a že sjednané ceny jsou odlišné od cen obvyklých za daná plnění. Správce daně poté stěžovatele vyzval k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně a předložení důkazních prostředků. Ve výzvě stěžovateli mimo jiné sdělil své pochybnosti o tom, že dodavatelé vytvořili se stěžovatelem právní vztah převážně za účelem snížení základu daně a vyzval ho k vysvětlení zjištěného rozdílu ve výši 60.243.113,30 Kč mezi cenou, kterou stěžovatel uplatnil v daňově účinných nákladech, a cenou obvyklou a k doložení těchto důvodů. Břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně ekonomicky racionálních důvodů zjištěné odlišnosti sjednaných cen tak tímto okamžikem přešlo na stěžovatele. Nevyšší správní soud proto nepřisvědčil námitce, že krajský soud na stěžovatele nezákonně přenesl důkazní břemeno k prokázání daňové výhody.

[32] Další okruh námitek stěžovatele se vztahuje ke zjištěným nestandardním okolnostem v obchodních řetězcích jinak spojených osob. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil námitce ohledně kontaktности dodavatelů stěžovatele. Ze správního spisu vyplývá řada skutečností nasvědčujících nekontaktности těchto dodavatelů (nepodání daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob, neplnění daňových povinností, častá změna sídla a jednatelů, neprovozování internetových stránek, doručování písemností fikcí, nekomunikace se správcem daně). Správní orgány tyto skutečnosti podrobně popsaly ve svých rozhodnutích a odůvodnily, proč považují dodavatele za nekontaktní pro správce daně. Nejvyšší správní soud se s těmito závěry ztotožňuje. Není ani rozhodné, zda stěžovatel s jinými články řetězce než se svými dodavateli spolupracoval a komunikoval. Jak uvedl Nejvyšší správní soud již výše, stěžovatel se stal jinak spojenou osobou již samotnou účastí na uměle vytvořených obchodních řetězcích.

[33] Výtka stěžovatele, že krajský soud pouze konstatoval navyšování cen poskytnutých služeb bez přidání další hodnoty, aniž by se jím blíže zabýval, není opodstatněná. Krajský soud vycházel ze skutkového stavu řádně zjištěného správními orgány. Skutečnosti ohledně bezdůvodného několikanásobného navyšování cen reklamních plnění bez přidané hodnoty považoval krajský soud za dostatečně prokázané správcem daně, aniž by bylo nutno se k nim dále vyjadřovat. Nepochybil tak, pokud se k námitce stěžovatele pregnantně nevyjádřil a odkázal na rozhodnutí žalovaného. Rozsudek zdejšího soudu ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67, na který stěžovatel odkazuje, není příléhavý skutkovému stavu ve věci stěžovatele. V daném případě shledal správní orgán spojení osob pouze na základě existence právního vztahu mezi daňovými subjekty a z nadhodnocení fakturované ceny daňovému subjektu oproti ceně obvyklé, aniž by prokázal další

nestandardní okolnosti provázající tento právní vztah (viz k tomu nově též usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 10. 2023, č. j. 2 Afs 132/2020-163). Ačkoliv v obecnosti lze stěžovateli přisvědčit, že přidanou hodnotu může představovat samotné zprostředkování reklamy, je nutné vždy hodnotit konkrétní skutkové okolnosti každého případu.

[34] K pomocnému ceníku se žalovaný vyjádřil v bodu 54 napadeného rozhodnutí, přičemž odůvodnil, z čeho jeho neúplnost dovozuje. Zároveň uvedl konkrétní reklamní služby, které jsou předmětem smluv s dodavateli stěžovatele, jejichž cenu pomocný ceník neobsahuje (např. reklama na LED panelu kolem hrací plochy při utkáních fotbalové Gambrinus ligy, umístění loga do magazínu a na internetových stránkách klubu, zveřejnění reklamy na vyhlášení ankety Jachtař roku, reklamní plnění v rámci basketbalové ligy, Barum CZECH Rally Zlín či představení divadla Kalich). Nejvyšší správní soud ze správního spisu ověřil, že na základě pomocného ceníku nelze dospět k ceně jednotlivých poskytnutých služeb a ke konečné fakturované ceně. Krajský soud proto nepochybil, pokud uvedl, že smlouvy uzavřené mezi stěžovatelem a jeho dodavateli neobsahují úplný ceník. Kalkulaci předloženou stěžovatelem žalovaný hodnotil jako důkazní prostředek v bodu 91 svého rozhodnutí. Uvedl, že předložená kalkulace neprokazuje, že na základě pomocných ceníků přiložených ke smlouvám lze dospět ke konečné fakturované ceně, a neprokazuje tak skutečnosti tvrzené stěžovatelem. Nelze proto souhlasit se stěžovatelem, že nebylo zřejmé, zda žalovaný předloženou kalkulaci osvědčil jako relevantní důkazní prostředek. Důkazní prostředky byly řádně hodnoceny žalovaným, a krajský soud proto nepochybil, když vycházel ze závěrů žalovaného a uvedenou kalkulaci již při svém rozhodování nezohlednil. K chybějící marketingové strategii se žalovaný podrobně vyjádřil v bodu 83 napadeného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud k tomu navíc uvádí, že obchodní a marketingové cíle uvedené v žalobě nelze považovat za komplexní marketingovou strategii stěžovatele. Jedná se o pouhé tvrzení stěžovatele, které však stěžovatel neopírá o žádné důkazy. Lze proto souhlasit s krajským soudem, že marketingová strategie nebyla stěžovatelem předložena.

[35] V souvislosti s námitkami týkajícími se stanovení obvyklé ceny správcem daně Nejvyšší správní soud předně poukazuje na rozsudek ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105, č. 1852/2009 Sb. NSS, v němž vyslovil, 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

pokračování

(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.“

[36] Správní orgány cenu reklamních služeb sjednanou mezi stěžovatelem a jeho dodavatelem porovnávaly s cenami reklamních služeb, za které byly prezentovány nezávislé subjekty na stejných sportovních a kulturních akcích a automobilových závodech, ve stejném časovém období a ve stejném nebo obdobném rozsahu jako v případě stěžovatele. Z cen sjednaných mezi nezávislými subjekty stanovily cenové rozpětí a za dílčí ceny obvyklé jednotlivých reklamních plnění považovaly ceny na horní hranici zjištěného cenového rozpětí. Pokud správní orgány nezjistily ke konkrétní reklamní akci cenové rozpětí u nezávislých subjektů, za dílčí cenu obvyklou považovaly cenu mezi nespojenými osobami. V případech, ve kterých byla cena sjednaná mezi nezávislými subjekty nižší, než cena prvotních zhotovitelů reklam či se cenu mezi nezávislými subjekty nepodařilo zjistit, vycházely správní orgány z cen prvotních zhotovitelů reklam. Výslednou cenu obvyklou stanovily součtem dílčích obvyklých cen za jednotlivá reklamní plnění zjištěných výše uvedeným postupem (str. 60 až 65 zprávy o daňové kontrole). Takovýto postup správních orgánů považuje Nejvyšší správní soud za logický a srozumitelný, jelikož porovnávaly obvyklou cenu reklamy s cenou sjednanou mezi stěžovatelem a jeho dodavatelem na základě objektivních kritérií, které by platily mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. Závěr žalovaného, že obvyklá cena reklamy činila 11.756.886,70 Kč, tudíž považuje Nejvyšší správní soud za zcela správný, řádně zjištěný a v souladu s § 23 odst. 7 ZDP i s judikaturou správních soudů.

[37] Krajský soud správně převzal řádně odůvodněné zjištění správních orgánů, že ceny prvotních zhotovitelů lze považovat za ceny nedeformované. Ceny prvotních zhotovitelů představují ceny, za které byly reklamní služby nabízeny i jiným nezávislým subjektům majícím zájem o prezentaci své činnosti a které nebyly navyšovány účelovým jednáním jednotlivých článků obchodního řetězce. Správní orgány tak nepochybily, pokud z nich při stanovení ceny obvyklé vycházely. Stejně tak lze souhlasit s krajským soudem, že nesrovnalosti ohledně zahrnutí cen prvotních zhotovitelů do součtu cen obvyklých nemají vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného a nezpůsobují vadu řízení. Neopodstatněná je též výtka stěžovatele, že se krajský soud nezabýval žalobní námitkou ohledně zjištění obvyklé ceny intervalem cen v 8 z celkem 37 případů. S uvedenou námitkou se totiž krajský soud dostatečně vypořádal v bodě 35 napadeného rozsudku. Již žalovaný ve svém rozhodnutí k tomu uvedl, že správce daně zjistil interval ceny obvyklé v 16 případech z celkem 37. Pouze v případech, kdy se mu nepodařilo zjistit u konkrétní reklamní akce interval cen u nespojených osob, za dílčí cenu obvyklou považoval (jednu) cenu sjednanou mezi nespojenými osobami, případně cenu prvotních zhotovitelů. Správce daně zjišťoval ceny jednotlivých reklamních plnění nejen od sportovních klubů, pořadatelů kulturních a sportovních akcí a pořadatelů automobilových závodů, ale také od nezávislých subjektů, které byly na těchto akcích prezentovány. Vzhledem k velkému počtu reklamních akcí, na kterých byl stěžovatel prezentován, nelze předpokládat zjištění intervalu obvyklých cen u každé reklamní akce. Nejvyšší správní soud proto považuje postup zvolený správcem daně za adekvátní. K námitkám souvisejícím se správcem daně zvolenými kritérii konkrétních obdobných akcí a nesrovnalostmi těchto akcí odkazuje Nejvyšší správní soud na bod 86 rozhodnutí žalovaného, ve kterém se žalovaný s námitkami dostatečně vypořádal. Nejvyšší

správní soud se s touto argumentací žalovaného ztotožňuje. Správce daně má pro určení ceny obvyklé určitý prostor. Je na jeho úvaze, které subjekty zahrne do vzorku pro zjištění ceny obvyklé, na druhou stranu však zvolené subjekty musí korespondovat se situací daňového subjektu, a své úvahy o výběru musí odůvodnit (cit. rozsudek NSS č. j. 8 Afs 80/2007-105).

[38] Nedůvodnými shledal Nejvyšší správní soud též námitky ohledně nedostatečného posouzení předmětu smluv o reklamních a propagačních službách uzavřených mezi stěžovatelem a jeho dodavatelem a nezohlednění doprovodných služeb poskytnutých dodavatelem reklamy nad rámec poskytnutých služeb od prvotních zhotovitelů. Z předložených smluv uzavřených mezi stěžovatelem a jeho dodavatelem nevyplývá, v čem má odlišnost předmětu plnění spočívat, když z porovnání se smlouvami prvotních zhotovitelů vyplývá, že sjednaná plnění jsou stejná nebo obdobná. V řízení před správními orgány nebylo prokázáno, že by dodavatelé stěžovatele, resp. též jim předcházející články řetězce, stěžovateli poskytly doprovodné služby (např. výroba a dodání reklamních nosičů, jejich instalace a odstranění, fotodokumentace). Stěžovateli lze přisvědčit potud, že jím uvedené konkrétní smlouvy uzavřené s prvotními zhotoviteli nezahrnovaly náklady na výrobu reklamních nosičů. V případech, kdy náklady na výrobu reklamního nosiče nenesl prvotní zhotovitel, měly být reklamní nosiče vyrobeny nebo dodány na náklady objednatele. Nebylo však zjištěno, který z článků řetězce měl vyrobit či dodat reklamní nosiče, příp. v jakém počtu měly být dodány. Stěžovateli byl dán dostatečný prostor k tomu, aby vysvětlil a doložil důvod rozdílu mezi cenami obvyklými a cenami sjednanými, kdy stěžovatel mohl prokázat skutečnosti týkající se nákladů na výrobu reklamních nosičů a souvisejících služeb, pokud tyto skutečnosti měly být faktorem ovlivňujícím výši cen sjednaných mezi stěžovatelem a jeho dodavatelem. Hodnotu doprovodných služeb, množství využitých reklamních nosičů ani konkrétního dodavatele reklamních nosičů však stěžovatel neuvedl. Cena a rozsah doprovodných služeb nevyplývá ani z předloženého znaleckého posudku. Znalec pouze uvádí, že zajištění instalace a odinstalace reklamy a dokumentace je, jakožto zvýšená nákladová náročnost pro zprostředkovatele, zohledněna 15% přírůžkou ke sjednaným cenám (str. 63 znaleckého posudku). Neodůvodňuje však, z čeho při stanovení přírůžky vycházel. Správce daně proto uzavřel, že služby poskytnuté prvotními zhotoviteli nebyly při přefakturaci v dalších člancích řetězce nijak doplněny či zhodnoceny a v dalším článku řetězce došlo pouze k jejich přefakturaci s několikanásobným navýšením ceny. Žádný z článků řetězce přitom nezajišťoval doprovodné služby. I přesto však zohlednil náklady na výrobu a instalaci reklamy tím, že stanovil obvyklou cenu na samotném horním okraji zjištěného cenového rozpětí a zahrnul do součtu obvyklých cen vždy cenu vyšší. Stejně postupoval i v případě nákladů na fotodokumentaci. Nejvyšší správní soud neshledal na tomto postupu správního orgánu pochybení a zvolenou kompenzaci těchto nákladů považuje za přiměřenou.

[39] Nejvyšší správní soud má konečně stejně jako žalovaný a krajský soud za to, že znalecký posudek předložený stěžovatelem, v němž dospěl znalec k odlišné (vyšší) ceně obvyklé za předmětná plnění, než byl interval cen zjištěný správcem daně, je pro posouzení otázky obvyklé ceny za plnění poskytnuté stěžovateli nepřipadný. Závěry znaleckého posudku jsou totiž opřeny o údaje týkající se reklamních plnění, která vykazují velmi nízkou míru srovnatelnosti s výše uvedenými reklamními transakcemi (viz bod 72 rozhodnutí žalovaného). Znalec jednak použil pro srovnání údaje týkající se reklamních plnění, v nichž se jedná o zcela odlišnou formu poskytování reklamy (partnerství,

pokračování

sponzorství a hlavní mediální partnerství). Znalec dále použil údaje týkající se reklamních plnění na akcích, které se svým významem, atraktivitou a sledovaností výrazně odlišují od akcí, na kterých byla prezentována reklama stěžovatele (Czech Dakar 2010). Stejně tak porovnával i odlišnou prezentaci reklamy (reklama umístěná na autobusu, stadionu). Znalec dále vycházel z údajů týkajících se reklamních plnění nejen pro soukromý sektor, ale i pro veřejnou správu. V některých případech znalec vycházel při stanovení obvyklé ceny i z cen sjednaných mezi dodavateli a stěžovatelem v pomocných cenících. Znalec taktéž zohlednil ziskovou provizi zprostředkovatele ve výši 25 % a nákladovou náročnost zprostředkovatele ve výši 15 % bez odůvodnění jejich výše. Znalcem použité údaje se navíc týkají jiných časových období (roky 2009 až 2016), než ve kterých byly realizovány reklamy v posuzované věci. Vzhledem k tomu, že znalec při stanovení ceny obvyklé vycházel ze zcela nesrovnatelných plnění, nelze přihlížet ke znaleckým posudkem stanovené horní hranici ceny obvyklé pro zde ověřovaná plnění.

[40] V souvislosti s námitkou stěžovatele ohledně neprovedení svědecké výpovědi znalce žalovaným krajský soud zcela příhodně odkázal na rozsudek zdejšího soudu ze dne 13. 2. 2020, č. j. 7 Afs 176/2019-26, dle kterého správce daně zpravidla disponuje dostatečnými odbornými znalostmi pro určení ceny obvyklé, aniž by bylo nutné ustanovit za tímto účelem znalce. Správce daně sám zcela objektivně stanovil obvyklou cenu reklamních plnění. Naopak k závěrům znaleckého posudku předloženého stěžovatelem nebylo možné z výše uvedených důvodů vycházet. Žalovaný řádně hodnotil znalecký posudek v seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se ke skutečnostem zjištěným při dokazování v rámci odvolacího řízení ze dne 13. 6. 2019 a v napadeném rozhodnutí řádně odůvodnil, proč znalecký posudek nepovažuje za relevantní pro daný případ (srov. body 72 a 92 rozhodnutí žalovaného). Výpověď znalce by nijak nemohla zvrátit závěry, že při zjišťování ceny obvyklé vycházel znalec z dat, která nebyla pro daný případ relevantní, a jím zjištěná cena tak neodpovídá podmínkám transakce mezi dodavateli a stěžovatelem. Provedení svědecké výpovědi znalce by tak bylo nadbytečné, a žalovaný proto nepochybil, pokud jej odmítl. Odmítnutí provedení výsledku znalce jako důkazu žalovaný přitom řádně odůvodnil ve vyznění o důvodech neprovedení navrhované svědecké výpovědi ze dne 27. 8. 2019.

[41] Žalovanému lze vytknout, že vyznění o důvodech neprovedení navrhované svědecké výpovědi doručil stěžovateli teprve dva dny před vydáním napadeného rozhodnutí, a stěžovateli tak neposkytl větší prostor se k odmítnutí návrhu náležitě vyjádřit. Lze však souhlasit s krajským soudem, že postup žalovaného nezpůsobuje nezákonnost napadeného rozhodnutí. Stěžovateli byla poskytnuta možnost vyjádřit se v rámci řízení před správcem daně a v odvolacím řízení. Hodnocení znaleckého posudku žalovaným a jeho nepřiléhavost byla navíc stěžovateli předestřena již v rámci seznámení se zjištěnými skutečnostmi v rámci odvolacího řízení. Nejvyšší správní soud proto uvádí, že postupem žalovaného nebylo porušeno právo stěžovatele na spravedlivý proces.

[42] Žalovaný na základě zjištěných skutečností náležitě zdůvodnil, že cena obvyklá se značně liší od ceny fakturované stěžovateli a dospěl k závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, když vzniklou odchylku cen dostatečně nevysvětlil. Z výše uvedeného je zřejmé, že tento závěr žalovaného je zcela správný a krajský soud nepochybil, pokud tento závěr žalovaného aproboval.

[43] V návaznosti na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že závěr krajského soudu a žalovaného, že stěžovatel uspokojivě nedoložil rozdíl v cenách sjednaných mezi spojenými osobami podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP a že bylo prokázáno, že stěžovatel byl zapojen do řetězce, v rámci něhož si snižoval svůj základ daně, je zcela správný a řádně zdůvodněný. Správce daně proto nepochybil, pokud stěžovateli podle § 23 odst. 7 ZDP zvýšil základ daně o zjištěný rozdíl ve výši 60.243.113,30 Kč mezi cenou za reklamu uplatněnou stěžovatelem a zjištěnou cenou obvyklou.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[44] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Nejvyšší správní soud ji tedy dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[45] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. prosince 2023

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu