



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Karly Cháberové a soudců Martina Bobáka a Jana Kratochvíla ve věci

žalobce: **SUNKINS a.s.**, IČO: 27862267  
zast. advokátem JUDr. Alfrédem Šrámkem  
oba sídlem Českobratrská 1403/2, 702 00 Ostrava

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 1. 2022, č. j. 2183/22/5200-11433-713081,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného (**napadené rozhodnutí**), kterým žalovaný změnil platební výměr Finančního úřadu pro hl. m. Prahu na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 7. 2014 do 30. 6. 2015 (**zdaňovací období 2014**) ze dne 12. 5. 2020, č. j. 3962126/20/2002-52523-111544 (**platební výměr**).
2. Z předloženého správního spisu soud zjistil následující pro své rozhodnutí podstatné skutečnosti.

Shodu s prvopisem potvrzuje Světlana Thierlová.

3. Dne 27. 6. 2017 správce daně<sup>1</sup> zahájil u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob v omezeném rozsahu transakcí provedených v zdaňovacím období od 1. 7. 2015 do 30. 6. 2016. Protokolem ze dne 8. 2. 2018 správce daně rozšířil předmět daňové kontroly o obchodní transakce mezi žalobcem a společností marmala design s.r.o.<sup>2</sup> (**marmala design**). Dne 23. 2. 2018 správce daně opět rozšířil předmět daňové kontroly, a to o zdaňovací období 2014.
4. Na základě poznatků shrnutých ve zprávě o daňové kontrole ze dne 28. 4. 2020 (**zpráva o daňové kontrole**) správce daně konstatoval, že žalobce jednal v rozporu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (**zákon o daních z příjmů**). Žalobce do výpočtu základu daně zahrnul výdaje, které nevynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Správce daně konkrétně zpochybnil služby v oblasti reklamy a marketingu přijaté od marmala design. Mimo jiné měla marmala design žalobci zajistit zviditelnění prostřednictvím společnosti CZECH TOP 100, a.s. (**CZECH TOP 100**; od 30. 6. 2022 vedená pod firmou CT 100 - Mapa úspěchů, a.s.), která vytvářela žebříček sta nejjobdivovanějších společností v ČR. Správce daně tedy platebním výměrem žalobci doměřil daň. Žalobce se odvolal.
5. Žalovaný zjistil, že plnění od marmala design nelze popřít. Dle něj šlo o výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Na základě § 115 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v rozhodném znění (**daňový řád**), uložil správci daně, aby doplnil spisový materiál, zejména aby objasnil vztahy mezi jednotlivými články řetězce, zjistil nezkreslenou cenu propagačních služeb a vyzval žalobce k doložení a prokázání zjištěného cenového rozdílu.
6. Daňové orgány na základě doplnění spisu seznaly, že obchodní korporace v řetězci uměle navyšovaly cenu plnění tak, aby došlo ke snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Na základě zjištěných informací označily žalobce, marmala design a Nonet s.r.o. (**Nonet**), která služby od CZECH TOP 100 dodávala marmala design, za jinak spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů.



7. Po doplnění spisu správce daně vyzval žalobce, aby vysvětlil rozdíl mezi cenou mezi jinak spojenými osobami a cenou, kterou by sjednaly osoby nezávislé v běžných obchodních vztazích (výzva ze dne 16. 8. 2021). Žalobce reagoval podáním ze dne 16. 8. 2021, z něhož část posoudil žalovaný jako doplnění odvolání. Následně daňové orgány seznámily žalobce se skutečnostmi zjištěnými v rámci doplnění spisu (písemnost ze dne 9. 12. 2021). K tomu žalobce zaslal žalovanému dvě podání nazvané jako *Vyjádření daňového subjektu ke změně právního názoru správce daně a ke zjištěným skutečnostem* a dále *Opakovaný návrh na provedení důkazu výsledkem svědka*.
8. Žalovaný následně o odvolání rozhodl shora specifikovaným rozhodnutím. Platební výměr změnil. Část žalobcem vynaložených prostředků uznal jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V důsledku zjištění o ceně sjednané mezi jinak spojenými osobami, která se lišila

<sup>1</sup> Soud používá souhrnný termín **správce daně** pro Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, který byl posledním místně příslušným správcem daně, Finanční úřad pro hlavní město Praha, který byl předcházejícím místně příslušným správcem daně, a Finanční úřad pro Královéhradecký kraj, který vystupoval jako aktivní správce daně.

<sup>2</sup> Tato společnost byla dne 8. 5. 2018 pravomocně zrušena s likvidací.

od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob ve výši 937 080 Kč (původně v platebním výměru 1 208 400 Kč) a stanovil penále ve výši 187 416 Kč (původně 241 680 Kč).

## II. Žaloba a vyjádření žalovaného

9. Proti tomuto rozhodnutí se žalobce brání žalobou. Daňové orgány dle něj neunesly důkazní břemeno ohledně prokázání existence jinak spojených osob. Napadené rozhodnutí je nezákonné a nepřezkoumatelné. Žalovaný použil chybný postup určení spojení osob, neboť toto nelze zjistit pouze na základě přemrštěné ceny.
10. Žalobce zpochybnil takzvané ostatní okolnosti, ze kterých daňové orgány vyvodily, že osoby ve shora označeném řetězci byly jinak spojené ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů.
  - a) **Žalobce uzavřel nekonkrétní rámcovou smlouvu až poté, co mu marmala design začala poskytovat služby.** Žalobce namítá, že by neodpovídalo podnikatelské praxi, pokud by uzavřel konkrétní smlouvu, jakou si představují daňové orgány. V době uzavírání smlouvy žalobce nemohl předpokládat ani vývoj trhu, ani potřeby vlastního podnikání, ani další okolnosti důležité pro to, aby ujednal konkrétnější smlouvu. Proto uzavřel smlouvu v takto obecné formě. Upozornil, že obecnost je inherentním znakem rámcové smlouvy. Podle žalobce z rámcovosti smlouvy nelze vyvozovat spojení osob.
  - b) **Žalobce nesjednal způsob reklamace.** Žalobce namítá, že žalovaný mu nemůže vycítat absenci vlastních pravidel ohledně reklamace ve smlouvě. Podnikateli nemůže být na škodu, pokud spoléhá na úpravu reklamace v zákoně č. 89/2012 Sb., občanském zákoníku (**občanský zákoník**).
  - c) **Hrazení faktur dlouho po splatnosti.** Dle žalobce je v českém obchodním prostředí běžné hradit faktury velmi dlouho po splatnosti. Z toho nelze dovodit spojení osob.
  - d) **„Diametrálně odlišná“ cena, i když služby CZECH TOP 100 byly přístupné veřejnosti.** Dle žalobce mohla být cena plnění od marmala design vyšší, jelikož měl v rámci smlouvy sjednanou konkurenční doložku, která cenu služby zvyšovala. Také zpochybnuje, že plnění od CZECH TOP 100 vůči Nonet je prakticky srovnatelné s plněním marmala design vůči žalobci. Vyjmenovává plnění, která obdržel od marmala design nad rámec propagace prostřednictvím služeb CZECH TOP 100.
  - e) **Platby faktur na účet, který marmala design neuvedla u správce daně.** Dle žalobce se mělo jednat o jednu z otázek, kterou mohl položit svědkovi M. K., pokud by ho správce daně opět vyslechl.
  - f) **Žalobce neověřil marmala design na základě veřejně dostupných zdrojů.** Žalovaný spatřuje jeden ze znaků vypovídajících o spojení osob také v tom, že žalobce uzavřel smlouvu s marmala design, aniž před tím posoudil její solidnost, právě například na základě účetní závěrky. K tomu žalobce podotýká, že nezveřejnění účetní závěrky obchodním partnerem nemůže bez dalšího svědčit o spojení osob. Nadto žalobce považuje nezveřejnění účetní závěrky v českém obchodním prostředí za běžný jev.
  - g) **CZECH TOP 100 a Nonet spolu nekomunikovaly.** Žalobce namítá, že daňové orgány neprokázaly absenci komunikace a že pokud opravdu nastala, netýkala se žalobce a ten o ní ani nevěděl.
11. Pokud by přesto daňové orgány dostatečně prokázaly to, že žalobce jednal v řetězci jinak spojených osob, žalobce zpochybnuje postup při stanovení referenční ceny, neboť daňové orgány nevybraly reprezentativní vzorek subjektů pro její stanovení. V neprospěch žalobce referenční cenu nestanovily jako interval nejčastěji realizovaných cen. Žalovaný také chybně považoval za prakticky stejné plnění poskytnuté CZECH TOP 100 společností Nonet na straně jedné a na druhé straně plnění, která marmala design poskytla žalobci. Žalovaný připsal příliš velkou důkazní hodnotu okolnostem zjištěným z výsledku M. K., bývalého jednatele marmala design. Dle žalobce důkazní břemeno nese správce daně, avšak do stanovení referenční ceny má zapojit i daňový subjekt. Na základě jeho návrhů provést dokazování. Samotnou referenční cenu daňové orgány stanovily na základě částky, kterou

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

fakturovala CZECH TOP 100 společnosti Nonet. K ní přičetly 10 % pro další plnění, které k plnění od CZECH TOP 100 přidala marmala design. Plnění od marmala design žalobce označil jako značně širší než pouhé zprostředkování plnění od Nonet (resp. CZECH TOP 100).

12. Správce daně vybral pro srovnání osm společností, které měly uzavřenou smlouvu s CZECH TOP 100. Následně porovnal ceny, které tyto společnosti za tyto služby platily, s cenou, kterou platil žalobce marmala design. Plnění CZECH TOP 100 vůči žalobci není srovnatelné s plněním CZECH TOP 100 vůči subjektům, jejichž smlouvy správce daně doložil [např. smlouvu CZECH TOP 100 s PETROF s.r.o. (PETROF)].
13. Žalovaný ve vyjádření k žalobě upozornil na spornou judikaturu ohledně možnosti určit spojení osob pouze na základě přemrštěné ceny. Žalovaný ovšem to, zda osoby ve shora uvedeném řetězci jsou jinak spojenými ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, zjistil z vícerých skutečností. Neomezil se jen na přemrštěnou cenu.
14. Dále žalovaný vyvracel námitky žalobce stran obecnosti rámcové smlouvy. Smlouva mezi PETROF a CZECH TOP 100 sice není rámcová, ovšem z velké části se týká obdobného plnění, jako je to, které žalobce získával přes marmala design a Nonet od CZECH TOP 100. Dle žalovaného je třeba nazírat na jednotlivé okolnosti v souvislostech. Obecnost smlouvy, opožděné úhrady ze strany žalobce, zahájení realizace smluvního vztahu před uzavřením smlouvy a některé další okolnosti dle žalovaného svědčí o spojení osob. Každá z těchto okolností samostatně by o tom ovšem nemusela vypovídat.
15. Žalovaný obhájí výpočet ceny obvyklé. Poukazuje na výpověď M. K., původního jednatele marmala design, dle kterého 90 % z plnění fakturovaného žalobci tvořilo plnění přeprodávané od CZECH TOP 100. Žalovaný zohlednil okolnost, že plnění od marmala design nespočívalo pouze v tomto přeprodeji. Proto 10 % z celkového plnění, které poskytla marmala design, vyňal z výpočtu rozdílu ceny sjednané a ceny obvyklé.
16. Dle žalovaného nemusely daňové orgány provést opakovaný výslech pana M. K. Skutečnost, že původním předmětem daňového řízení byla jiná právní otázka, nemohla mít vliv na obsah výpovědi. Změna právního hodnocení věci nemůže na této skutečnosti nic ovlivnit. Pan M. K. jednoznačně vypovídal o tom, co vlastními smysly zaznamenal. Naopak, pokud by nyní svědek změnil obsah výpovědi, působilo by to nevěrohodně.
17. Argumentace ohledně směřování různých časových období pro účely stanovení ceny obvyklé není dle žalovaného důvodná. Odkazuje na bod 61 napadeného rozhodnutí. Z něj je zřejmé, že jako cenu obvyklou bral správce daně cenu, za kterou služby určené přímo pro žalobce poskytovala CZECH TOP 100.
18. Ohledně stanovení referenční ceny odkazuje žalovaný na bod 77 a násl. napadeného rozhodnutí. Zároveň poznamenává, že výpočet obvyklé ceny na základě částky, kterou hradila Nonet společnosti CZECH TOP 100 za její služby, přináší nejpřesnější výsledek. K výpočtu referenční ceny správce daně nepoužil smlouvu mezi CZECH TOP 100 a PETROF, kterou do řízení doložil pouze k porovnání cen a specifikace plnění.

### III. Posouzení žaloby

19. Žaloba je včasná, podala ji osoba k tomu oprávněná. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.)], jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

přihlížet z úřední povinnosti. Vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

20. Žalobce u jednání odkázal na písemné vyhotovení žaloby. Žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí a vyjádření k žalobě.
21. Kromě webových stránek společnosti CZECH TOP 100 a sbírky listin vedené k této společnosti (k tomu viz bod 68 níže) navrhl žalobce pouze listinné důkazy, které jsou již založeny ve správním spisu. Spisem žalovaného, tj. včetně všech listin v něm založených, se nedokazuje. Soud ze správních spisů vychází, což plyne mj. z rozsudků Nejvyššího správního soudu (NSS) ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS, *ECOPLAST*, nebo ze dne 29. 6. 2011, č. j. 7 As 68/2011-75, *Česká televize*. Ostatně žalobce u jednání ani netrval na provedení těch důkazních návrhů (listin), které jsou obsaženy ve správním spise.
22. Žaloba není důvodná.
23. Žalobce tvrdí, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné. Žalovaný a správce daně dle něj neunesli důkazní břemeno ohledně prokázání existence jinak spojených osob.
24. Podle ustálené judikatury NSS je třeba za nepřezkoumatelné považovat takové rozhodnutí, z něhož vůbec není možné seznat, jakým způsobem správní orgán rozhodl, které vykazuje takové rozpory mezi výrokiem a odůvodněním, že není možné zjistit, jakými úvahami byl správní orgán veden, dále takové rozhodnutí, z něhož není možné zjistit, jak se správní orgán vypořádal s námitkami účastníka řízení či z jakých důvodů je považoval za liché, mylné či vyvrácené nebo takové rozhodnutí, které se opírá o v řízení nezjišťované nebo neprokázané.
25. Napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné. Je z něj zřejmé, jakými úvahami se žalovaný řídil, reaguje na argumentaci žalobce, rozhodnutí se neopírá o skutečnosti v řízení nezjišťované nebo neprokázané, je z něj zřejmé, jak žalovaný hodnotil jednotlivé důkazní prostředky, resp. proč nevyhověl návrhům na provedení některých důkazů.

### III.A. K podmínkám použití § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů

26. Otázkou důkazního břemene a jeho rozložením v daňovém řízení se NSS zabýval v celé řadě svých rozhodnutí (např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, *EURO PRIM*, a navazující). V daňovém řízení platí zásada, že je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením. V některých případech však toto obecné pravidlo neplatí a břemeno tvrzení i břemeno důkazní nese naopak správce daně. Tak je tomu právě v případě aplikace § 23 odst. 7, věty první, zákona o daních z příjmů (k tomu již rozsudky NSS ze dne 20. 5. 2005, č. j. 5 Afs 29/2003-85, *Lesy Tábor*; či ze dne 21. 12. 2005, č. j. 5 Afs 5/2005-85, *JADRAN TOUR*).
27. Podle § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů, *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.
28. Správce daně musí splnit následující tři podmínky, aby mohl podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů upravit daňovému subjektu základ daně. *Zaprvé* musí prokázat, že tzv. řízená transakce proběhla (a tzv. převodní či sjednaná cena byla dohodnuta) mezi spojenými osobami. *Zadruhé* musí prokázat, že převodní cena se liší od tzv. referenční ceny

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

v nezávislé transakci, tedy ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. V případě prvních dvou podmínek tedy břemeno tvrzení i důkazní břemeno tíží správce daně. *Zatřetí* musí dát správce daně daňovému subjektu příležitost, aby zjištěný rozdíl mezi převodní cenou a referenční cenou uspokojivě vysvětlil a doložil. Teprve v tento moment přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt (k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, č. 2548/2012 Sb. NSS, 1. *Českolipská*; ze dne 13. 3. 2013, č. j. 1 Afs 99/2012-52, *Goldfein CZ*, bod 14; nebo ze dne 15. 6. 2023, č. j. 10 Afs 257/2022-60, č. 4505/2023 Sb. NSS, *ERT Automotive Bohemia*, bod 10).

29. Pojem „*spojené osoby*“ dále definuje § 23 odst. 7 v písmenech a) a b) zákona o daních z příjmů. Dle písm. b) bodu 5 lze za jinak spojené osoby považovat ty, *které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty*. Účelem tohoto 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.
30. Běžné obchodní vztahy se tvarují v podmínkách nedeformované hospodářské soutěže. V nich vzniká obvyklá cena na trhu. Jde o cenu, která neplyne ze zneužití postavení prodávajícího nebo kupujícího k získání nepřiměřeného hospodářského prospěchu. Právo rozumí obvyklou cenou cenu přiměřenou, sjednanou v daném místě a čase za prodej zboží nebo služby. Je srovnatelná v době uzavření smlouvy za obdobných podmínek s podobnými cenami. 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 (rozsudek NSS ze dne 26. 3. 2014, č. j. 9 Afs 87/2012-50).

### III.B. *Žalobce působil v řetězci jinak spojených osob*

31. Strany tohoto sporu se přou o výklad § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů s tím, že každá z nich preferuje jinou větev judikatury. Žalobce má za to, že žalovaný dovodil, že obchodoval s jinak spojenými osobami jen na základě přemrštěné ceny. Žalovaný pak ve vyjádření k žalobě tvrdí, že parametr ceny může zohlednit i při zkoumání prvního kroku aplikace § 23 odst. 7, a tedy při posuzování, zda Nonet, marmala design a žalobce v obchodních vztazích vystupovaly jako jinak spojené osoby. Žalovaný přitom dodává, že v prvním kroku algoritmu nezohledňoval pouze cenu, za kterou žalobce zboží pořídil, ale také zjistil další zvláštní okolnosti tohoto případu (bod 56 napadeného rozhodnutí).
32. Žalobce i žalovaný ve svých podáních shodně poukázali na usnesení NSS ze dne 22. 11. 2021, č. j. 2 Afs 132/2020-56, jímž druhý senát postoupil rozšířenému senátu NSS k rozhodnutí otázku ohledně výkladu linií judikatury stran § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Nelze přehlédnout, že rozšířený senát v mezidobě již v této věci rozhodl. Usnesením ze dne 31. 10. 2023, č. j. 2 Afs 132/2020-63, *TIMA*, vrátil věc druhému senátu, jelikož zjistil, že mezi rozsudky NSS ze dne 28. 1. 2021, č. j. 3 Afs 393/2019-43, *VJB PARTNER II*, a ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67, *D. D. D. SERVIS OPAVA I*, není rozpor. Rozšířený senát zejména v bodech 32 a 38 vysvětlil, že závěry rozsudku 1 Afs 109/2021 se vztahují k takovým situacím, kdy daňový subjekt není zapojen do obchodního

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

řetězce vytvořeného převážně za účelem snížení základu daně nebo navýšení daňové ztráty. Relativně přísné závěry rozsudku 1 Afs 109/2021 o tom, že při posuzování prvního kroku algoritmu nelze zohlednit parametr přemrštěné ceny zboží či služby, je třeba použít za situace, v níž vystupují jen dva obchodníci, nikoli řetězec, v němž si subjekty zboží či službu přeprořádají.

33. Jelikož v tomto případě daňové orgány identifikovaly řetězec obchodníků (podrobněji viz níže), lichou je výtku, že daňové orgány v prvním kroku algoritmu (spojení osob) nemohly zohlednit parametr přemrštěné ceny. Nebylo na místě postupovat dle rozsudku 1 Afs 109/2021, jak se domáhal žalobce. Daňové orgány nezaložily závěr o jinak spojených osobách pouze na zjištění o přemrštěné ceně, ale vyjmenovaly řadu dalších zvláštních okolností, které dle nich v souhrnu svědčily o tom, že žalobce v tomto obchodním vztahu nejednal nezávisle, ale jako osoba jinak spojená s dalšími korporacemi (marmala design a Nonet). Soud nepominul, že dle judikatury NSS mohlo primární zjištění o přemrštěné ceně také aktivovat správce daně zejména k tomu, aby zjišťoval zbylé průvodní okolnosti vztahu mezi „podezřelými“ obchodníky.
34. Proto je nedůvodná i námitka uvedená v bodě 6.1 a násl. žaloby (s. 16 až 18 žaloby), že žalovaný vycházel při posouzení této věci pouze z ojedinělého rozsudku NSS ze dne 20. 8. 2021, č. j. 2 Afs 313/2019-43. Daňové orgány při zkoumání otázky „spojení osob“ postupovaly v souladu s tehdy obecně akceptovaným přístupem, který následně potvrdil rozšířený senát usnesením 2 Afs 132/2020, *TIMA*, bod 38. Při zkoumání spojení osob zohlednily vedle ceny i další okolnosti, které vypovídají o spojení žalobce, marmala design a Nonet. Tím splnily požadavek dosavadní judikatury, aby na prokázání jinak spojených osob užíly i z jiných důvodů, než pouze přemrštěnou cenu plnění (např. rozsudky NSS ze dne 7. 6. 2022, č. j. 1 Afs 357/2021-50, *ANITA B*, bod 72; ze dne 25. 11. 2022, č. j. 10 Afs 453/2021-66, bod 28; a další).
35. V projednávané věci bylo v prvním kroku nezbytné, aby daňové orgány unesly důkazní břemeno ve vztahu k prokázání, že žalobce, marmala design a Nonet jsou jinak spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Výkladem pojmu jinak spojené osoby se NSS v minulosti v rámci své rozhodovací činnosti opakovaně zabýval, a to mimo jiné v rozsudku ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30, *EWE*. Konkrétně vyslovil, že osobami spojenými ve smyslu tohoto ustanovení 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“*. Toto ustanovení *„nedopadá „jen a pouze“ na osoby, které skutečně a bezprostředně [...] vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. [...] Dopadá na všechny osoby, které se takového vztahu, ať již přímo nebo nepřímo účastnily a profitovaly z něj“*. Okolností, ze které vyplývá vytvoření vztahu za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, je ekonomická iracionalita takového jednání, resp. absence jiného než daň zkracujícího motivu pro ten který vztah (srov. rozsudky NSS ze dne 22. 3. 2013, č. j. 5 Afs 34/2012-65; ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 39/2014-48, *FOREZ*; či ze dne 18. 7. 2018, č. j. 6 Afs 129/2018-29, *AUTO POKORNÝ*; také rozsudek 1 Afs 109/2021, *D. D. D. SERVIS OPAVA I*, bod 35).
36. Žalovaný v bodě 58 napadeného rozhodnutí považoval za nejzávažnější okolnosti evokující, že žalobce, marmala design a Nonet vystupují jako jinak spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů následující zjištění:

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

- z šetření správce daně vyplynulo, že sporné faktury od marmala design, které byly vystavené a splatné ve zdaňovacím období roku 2014, byly všechny hrazeny až velmi dlouho po splatnosti, z větší části v dubnu až červnu roku 2016, což svědčí o nestandardním vztahu mezi marmala design a žalobcem,
  - platby faktur (vyjma jedné) se uskutečnily na bankovní účet marmala design, který nebyl uveden na sporných fakturách od marmala design a v době platby nebyl u správce daně zveřejněn,
  - mezi žalobcem a marmala design byla uzavřena pouze nekonkrétní rámcová smlouva, a to až po započítání poskytování služeb, komunikace mezi CZECH TOP 100 a Nonet neexistovala, s výjimkou vystavování faktur a jejich úhrad na účet CZECH TOP 100. CZECH TOP 100 od pana P. J. (jenž nepůsobil v Nonet, marmala design ani u žalobce) dostala instrukci, aby fakturovala na Nonet,
  - CZECH TOP 100 nabízela své služby na svých webových stránkách ([www.czechtop100.cz](http://www.czechtop100.cz)) a služby byly přístupné veřejnosti bez omezení. Odvolatel si tak v době uzavírání rámcové smlouvy s marmala design mohl snadno na webu ověřit minimálně cenové relace ohledně služeb poskytovaných CZECH TOP 100, a také mohl zjistit, že je snadno může získat napřímo od CZECH TOP 100 bez potřeby jakýchkoliv prostředníků,
  - cena, za kterou své služby CZECH TOP 100 na webových stránkách nabízela, byla diametrálně odlišná od ceny, kterou účtovala žalobci marmala design
  - žalobce tvrdil, že jednal s péčí řádného hospodáře, neboť si ověřoval z veřejně dostupných zdrojů, že marmala design měla v době začátku spolupráce obrát více než 40 mil. Kč, ačkoli rámcovou smlouvu s ní uzavřel v dubnu 2013 a k ověřování solidnosti by musel přikročit dříve než v lednu roku 2015, kdy byla založena do Sbírký listin obchodního rejstříku účetní závěrka za rok 2013 se zmiňovaným obrátem 40 mil. Kč,
  - v rámci vytvořeného řetězce došlo k velmi výraznému (cca osminásobnému) navýšení ceny za plnění, jelikož CZECH TOP 100 fakturovala Nonet za cenu 60 000 Kč bez DPH. Tehdejší jednatel marmala design pan M. K. uvedl, že u reklamních a propagačních služeb byl zisk 5 až 10 %. Jeho tvrzení by nasvědčovalo skutečnosti, že k navýšení ceny plnění došlo právě u Nonet.
37. Ze zprávy o daňové kontrole a z obsahu jí předcházejících úkonů pak vyplývá několik dalších důležitých poznatků o činnostech těchto společností, zejména podrobnosti o zvláštní roli pana P. J., který nevystupoval v žádné z těchto společností, avšak zprostředkoval kontakty mezi nimi (podobněji viz výsledky Ing. S., předsedy představenstva CZECH TOP 100; pana M. K., jednatele marmala design a ostatně i samotného P. J., člena představenstva Omega network a.s., která měla poskytovat IT služby mj. osobám v nyní sporném řetězci).
38. Žalobce na s. 19 až 29 žaloby bod po bodu zpochybňuje zjištění žalovaného uvedené v bodě 36 shora.
- Žalobce uzavřel nekonkrétní rámcovou smlouvu až poté, co mu marmala design začala poskytovat služby*
39. Nezákonnost napadeného rozhodnutí nezakládá polemika, že žalovaný své výtky ohledně neprůkaznosti či nekonkrétnosti rámcové smlouvy v průběhu řízení upravoval, doplňoval či bral zpět (s. 20 žaloby). Žalobce neuvedl, v čem konkrétně ono pochybení daňových orgánů spatřuje. Soudu předestřel pouze seznam odkazů na listiny vytvořené daňovými orgány. Není úkolem soudu, aby za žalobce vyhledával konkrétní rozpory a zvraty v hodnocení jednotlivých skutečností daňovými orgány. Žalobce měl v tomto směru namítané pochybení lépe specifikovat.
40. Jakkoli se žalobci postup daňových orgánů jeví z jeho subjektivního pohledu jako nepředvídatelný, daňové orgány nepostupovaly v rozporu se zákonem. Na daňové řízení, stejně jako jakékoli jiné správní či soudní řízení je nutné nahlížet jako na živý organismus,

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

kteřý se mění v čase, reaguje na vjemy a podněty ve formě nových zjištění. Ostatně správce daně soustavně zjišťuje okolnosti rozhodné pro správné vyměření daně (§ 9 odst. 3 a § 1 odst. 2 daňového řádu). V momentě zahájení daňové kontroly bude správce daně zpravidla mít alespoň obecnou představu o okolnostech případu a skutečnostech, které zamýšlí ověřit. Nebude mít však jednoznačný názor. Po ověření části daňové dokumentace bude mít přehled o daňově relevantních operacích daňového subjektu. Pokud daňový subjekt vyvrátí pochybnosti o mezerách v daňové evidenci, správce daně daň nedoměří. Pokud však správce daně zjistí sadu okolností, které svědčí o tom, že daňový subjekt jednal v rozporu s právem či se právo snaží obejít, musí s těmito zjištěními pracovat. Některé z podezřelých skutečností nedokáže ověřit, jiné obstojí. V procesu ověřování těchto skutečností může objevit nové okolnosti či popřít dříve závěry, které již považoval za finální. Tento postup není nezákonný, naopak svědčí o poctivé práci s podklady spisu. Daňové orgány věnovaly kauze dostatek pozornosti. Pečlivě zjišťovaly informace o podstatných okamžicích obchodní spolupráce v řetězci. Nepominuly ani několik důležitých detailů. Všechny písemnosti pojí vysoká míra abstrakce rámcové smlouvy, neurčitě definované plnění (v podrobnostech viz dále) apod.

41. Soud nezpochybnuje zásadu bezformálnosti právních jednání, na kterou odkázal žalobce na s. 21 žaloby. Pokud ovšem podnikatelé mezi sebou uzavřeli písemnou smlouvu, lze se domnívat, že v ní upravili stěžejní východiska jejich obchodní spolupráce. V tomto ohledu daňové orgány nemohly akceptovat nepodložené tvrzení žalobce o následné bližší konkretizaci reklamních služeb v ústně uzavřených realizačních smlouvách. Nic takového nevyplývá ani z výslechu M. K., jednatele marmala design. Možnost uzavřít smlouvu ústně nezbavuje daňový subjekt povinnosti prokázat realizaci tohoto plnění. K tomu srovnej např. rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-37, ITS 42, dle kterého *„každý daňový subjekt (podnikatel), který vstupuje do obchodních vztahů, musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro případ, hodlal-li by uplatnit daňové výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů“*. Daňové orgány proto správně vycházely z předložené rámcové smlouvy.
42. Ani formálně bezvadná faktura a její úhrada není dostatečným podkladem pro uznání nároku dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, pokud správce daně zpochybní její věrohodnost (např. nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, a početnou judikaturu NSS).
43. Nutno souhlasit s žalobcem, že hospodářským účelem rámcové smlouvy je vytvořit právní rámec pro dílčí realizační smlouvy, které strany mezi sebou v budoucnu mohou uzavřít. Již jen proto nemůže být rámcová smlouva natolik konkrétní jako běžná smlouva, jejímž účelem je dodání konkrétního plnění v konkrétním místě a čase. To však neznamená, že daňové orgány nemohly smlouvu mezi žalobcem a marmala design hodnotit jako přespříliš obecnou, zejména svědčí-li i jiné okolnosti o tom, že žalobce, marmala design a Nonet obchodovaly jako jinak spojené osoby. Předmětem rámcové smlouvy mezi žalobcem a marmala design ze dne 2. 4. 2013 bylo obstarání reklamní kampaně a propagace zahrnující prezentaci žalobce v rámci projektu CZECH TOP 100. Rozsah této propagace strany vymezily jako *„propagace klienta služeb a výrobků dle jeho zadání v kalendářním roce 2013. Zajištění pozvání zástupců firmy SUNKINS a.s. na akce pořádané v rámci projektu CZECH TOP 100, možnost jejich osobního vystoupení, umístění loga firmy na společných marketingových materiálech (pozvánka, program, společné bannery, bulletin), distribuování nabídky produktů, služeb a reklamních materiálů včetně dárků, zajištění prezentace firmy v magazínech CZECH TOP 100 FORUM“*. Na první pohled se může zdát, že strany

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

smlouvy vymezily předpokládané plnění, avšak daňové orgány správně poukázaly na to, že v oblasti reklamních služeb o ceně leckdy rozhodují detaily ve formě propagace, např. požadavky na velikost a umístění loga, forma a délka vystoupení apod.

44. Pokud strany smlouvy zamýšlené plnění dostatečně nevymezily, jakkoli specifikovaly jeho typ, neurčily ani minimální vlastnosti poskytovaných služeb, které mají být v rámci rámcové smlouvy dodány. Jistě by bylo nezvyklé, pokud by podnikatelé v rámcové smlouvě za účelem propagace formou umístění loga v business časopisu přesně označili vydání časopisu, číslo listu časopisu, pozici a velikost loga v pixelech na této stránce vč. požadavků na vyplnění okolního prostoru dané strany časopisu. Taková specifikace odpovídá standardům dílčí realizační smlouvy. V posuzované kauze daňové orgány nepožadovaly natolik cílené a konkrétní vymezení předmětu plnění. Postačilo by, pokud by přílohou smlouvy byl relativně konkrétní mediální plán (viz s. 70 zprávy o daňové kontrole) či obecnější určení předmětu služby, z něhož by ovšem bylo alespoň přiměřeně jasné, co, v jaké kvalitě a kvantitě žalobce obdrží za částku 530 000 Kč měsíčně bez DPH (celkem minimálně 4 770 000 Kč bez DPH). Tato dílčí nekonkrétnost smlouvy jistě poukazuje na nestandardnost kontraktace mezi žalobcem a marmala design. V tomto směru soud nepovažuje žalobní výtky za důvodné. Daňové orgány nemusely předložit jiné rámcové smlouvy k porovnání se spornou smlouvou ze dne 2. 4. 2013. Racionálně uvažující podnikatel zpravidla neuzavírá rámcovou smlouvu na poměrně hodnotná opakující se plnění, pokud sám nedokáže předpokládat vývoj trhu, potřeby vlastního podnikání vč. Marketingu apod. Za takové situace se jeví jako logičtější uzavřít přímo realizační smlouvu, jaké ostatně se svými klienty uzavírala i přímo CZECH TOP 100 (viz správní spis). Navíc, jak vyplynulo ze zprávy o daňové kontrole, žalobce nevyužíval k marketingu pouze služeb marmala design, ale také jiných dodavatelů reklamy či souvisejících produktů. V tomto směru správnost úvah daňových orgánů podporuje také skutečnost, že pan M. K., jednatel marmala design, vypověděl, že poskytování marketingových služeb, vč. Služeb určených žalobci, považoval za okrajovou část podnikání, jelikož marmala design se věnovala hlavně importu marmelád a podobného zboží z Balkánu. Pokud marmala design, jak soud naznal z výsledku pana M. K., nebyla ve skutečnosti reklamním specialistou, jen stěží lze předpokládat, že by – souzeno obecností rámcové smlouvy – dokázala flexibilně reagovat na nové požadavky žalobce s ohledem na vývoj trhu, nové potřeby podnikání či způsoby prezentace.
45. V porovnání s obecnými ustanoveními smlouvy ohledně vlastního plnění jsou pak velmi konkrétní ustanovení ohledně úroků z prodlení či právo žalobce odstoupit od smlouvy, pokud bude jeho dodavatel v prodlení. Práva pramenící z těchto ustanovení ovšem ani marmala design ani žalobce nevyužili, a to navzdory tomu, že údajně došlo k dlouhému zpoždění s realizací plnění (účasti na plesu), resp. žalobce uhradil faktury za plnění z roku 2014 až v roce 2016. Navíc, jak trefně poukazuje žalovaný, strany sporu uzavřely rámcovou smlouvu až poté, co dle ní plnily. Každá jedna z těchto okolností, pokud by správce daně poukázal jen na ní, jistě nestačila pro závěr, že žalobce, marmala design a Nonet obchodovali jako jinak spojené osoby. Avšak kumulace těchto zvláštností smluvního vztahu svědčí o tom, že tyto společnosti neobchodovaly za běžných podmínek.
46. Žalobce uzavřel s marmala design rámcovou smlouvu, která pro něj byla nápadně nevýhodná (nekonkrétní vymezení předmětu dílčích plnění, vysoká cena apod.), což je značně podezřelé u obchodníka – profesionála, u něhož se předpokládají aktivity, které dávají z ekonomického hlediska smysl (např. rozsudek NSS ze dne 6. 2. 2019, č. j. 6 Afs 44/2018-31, *LEDOPA GROUP*, bod 23). Příznačné je i srovnání shora uvedeného

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

s rozsudkem NSS ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007-108, *Typos, tiskařské závody*, dle něhož třeba „pečlivě rozlišovat situaci, kdy daňový subjekt volí z různých do úvahy přicházejících alternativ, které mají svůj samostatný smysl, tu, která je pro něho daňově nejvýhodnější, což je legitimní, právem aprobovaný postup, od situace, kdy právě jediným smyslem dané činnosti či transakce je získání nelegitimního daňového zvýhodnění. Ve druhém případě se jedná [...] o chování zákonem jen zdánlivě dovolené, které má však ve skutečnosti povahu chování protiprávního, a může za určitých okolností nabýt povahy zneužití veřejného subjektivního práva daňového subjektu, jemuž soudy ve správním soudnictví nemohou poskytovat ochranu“.

#### *Žalobce nesjednal způsob reklamace*

47. Žalobce na s. 22 žaloby uvádí, že si v rámcové smlouvě nemusel sjednat reklamační podmínky. Jeho postup se opírá o zásadu dispozitivnosti (§ 1 odst. 2 občanského zákoníku), a tedy, pokud „strany závazkového vztahu mlčí, hovoří zákon“. Žalobci nelze klást k tíži, že ve smlouvě nestanovil odlišná pravidla stran reklamací.
48. S tímto soud souhlasí, jakkoli tento postup žalobce považuje za vzácný. I pokud dle soudu neměly daňové orgány s tímto aspektem smlouvy pracovat jako s okolností svědčící o spojení žalobce a marmala design ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, ze zbylých okolností přesto přesvědčivě plyne, že tyto subjekty společně s Nonet si v řetězci přeproductovaly služby jako jinak spojené osoby. Rozhodnutí žalovaného není ani z tohoto dílčího důvodu nezákonné.

#### *Hrazení faktur dlouho po splatnosti*

49. Dle žalovaného je další okolností svědčící o tom, že žalobce a marmala design jednali jako jinak spojené osoby to, že žalobce hradil faktury po jejich splatnosti s prodlením jeden či dva roky (bod 72 napadeného rozhodnutí). Takovéto prodlení s proplacením faktur by pro marmala design mohlo být likvidační.
50. Žalobce naopak tvrdí, že marketingové služby hradil až po jejich poskytnutí. Jako příklad uvádí ples, kdy úplatu nebo část úplaty pozdržel a vyplatil ji až po splnění služby. Podmínky placení strany upravovaly ústně. Žalobce také odkazuje na právní větu rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 22.3.2011, sp. zn. 32 Cdo 4932/2009.
51. Tato výtku je nedůvodná. Žalobce dezinterpretoval závěry rozsudku 32 Cdo 4932/2009. Racio decidendi právě odkazovaného rozsudku spočívá v tom, že za obchodní zvyklost nelze považovat porušování povinnosti splnit včas a řádně závazek, i kdyby šlo o jev déletrvající (několikaměsíční) a rozšířený v celém odvětví. „Lze-li obchodní zvyklosti vymezit jako ustálenou obchodní praxi, neznamená to ještě, že každé zaužívané pravidlo chování účastníků obchodních vztahů musí představovat obchodní zvyklost. Nebude tomu tak zejména v případech opakovaného porušování práv a povinností (ať již subjektivních nebo objektivních), neboť je pojmově vyloučeno, aby pravidlo chování, které je v rozporu se zákonem či smluvní úpravou, bylo způsobilé nabýt formu obchodní zvyklosti“. V této souvislosti Nejvyšší soud konstatoval, že nic nebrání tomu, aby se stala obchodní zvyklostí (za splnění ostatních podmínek) například sjednáváná delší doba splatnosti kupních cen. K tomu ovšem v posuzované věci nedošlo.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

52. Obecně řečeno, žalobce se nemůže dovolávat obchodní zvyklosti spočívající v opožděném placení faktur o to víc, šlo-li o dvouleté prodlení. O tom, že by si strany smlouvy ohledně určité faktury dojednaly delší lhůtu splatnosti, neschází ani zbylé okolnosti případu. V jednom případě žalobce pozdržel úhradu faktury v souvislosti s dodáním služby (účast na plesu). Není zřejmé, proč právě tato generická měsíční faktura byla vystavena na 530 tis. Kč, navzdory tomu, že marmala design žalobci ve sporném měsíci měla dodat zvláštní službu, kterou v jiných měsících běžně nezprostředkovala. Zjednodušeně řečeno, nezměněná výše a znění faktury neodpovídá údajným proměnám v měsíčních plněních. K tomu třeba dodat, že takhle model opožděného placení faktur nevysvětloval ani pan M. K., jednatel marmala design.
53. Pokud jde o to, že žalobce při prodlení s poskytnutím služby nevymáhal po marmala design úroky z prodlení, žalobce zmiňuje, že se jedná o běžnou obchodní praxi, kdy podnikatel upřednostňuje bezkonfliktní obchodní vztah nad uplatněním těchto úroků z prodlení.
54. Soud s tímto vysvětlením v obecné rovině souzní. Jistě v praxi dochází k případům, kdy podnikatelé po svých obchodních partnerech nevymáhají svá práva dle smlouvy, neuplatňují dojednaná sankční ustanovení. Nelze vyloučit, že v tomto případě k tomu došlo. Avšak právě uvedené je přesto třeba – v souvislosti s dalšími zvláštními okolnostmi tohoto případu – považovat minimálně za indicii o tom, že podnikatelé v řetězci jednali jako jinak spojené osoby. Nevymáhání úroků z prodlení a následné pozdní splácení faktur je neobvyklé a atypické u obchodní společnosti, jejímž cílem by měla být maximalizace zisku.

*„Diametrálně odlišná“ cena, i pokud služby CZECH TOP 100 byly přístupné veřejnosti*

55. Soud již v části III.A. shora vyložil otázku, zda daňové orgány mohly zohlednit parametr přemrštěné ceny již při posuzování otázky spojení osob. Specifikem této věci je veřejná cenová nabídka vlastních služeb ze strany CZECH TOP 100 (ve výši desítek tisíc Kč měsíčně), o které žalobce v souladu s péčí řádného hospodáře mohl a měl vědět. Proto zde nejde jen o pouhé navýšení ceny, ale také o to, že žalobce měl vědět, že si jako každý jiný podnikatel na trhu mohl obdobné služby u originárního poskytovatele služeb objednat za řádově nižší cenu. V tomto případě Nonet ani marmala design netěžily z výlučných obchodních styků, jelikož CZECH TOP 100 nabízela své služby veřejně a všem.
56. Žalobce obhájí zdánlivě vysokou platbu za služby tím, že marmala design mu nedodávala pouze plnění, které si objednala od Nonet. Plnění, které žalobce obdržel od marmala design, není srovnatelné s plněním mezi Nonet a CZECH TOP 100. Pro žalobce marmala design údajně vykonávala i jiné služby. Konkrétně se mělo jednat o
- organizaci osobních jednání s potenciálními klienty, a to minimálně dvou jednání měsíčně
  - účast na vypracování a realizaci akvizice nových potenciálních franšizantů v roce 2013
  - zajištění vystoupení jednatele žalobce v časopise Forbes
  - inzerce v řadě časopisů převážně pro ženy
  - inzerce na relevantních webových stránkách
  - optimalizace nákladů na tisk propagačních materiálů
  - služby zajištěné u CZECH TOP 100
57. Soud předně uvádí, že realizaci akvizice nových potenciálních franšizantů v roce 2013 a zajištění vystoupení jednatele žalobce v časopise Forbes se týkalo roku 2013. Nelze je tak brát v potaz, jak správně podotýká žalovaný. K některým zbylým argumentům žalobce v průběhu řízení poskytl i důkazy (ofocené časopisy, screenshoty z webových stránek, vizitky).

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

58. V této souvislosti soud nepominul, že takhle žalobce a marmala design nespécifikovali plnění v rámcové smlouvě ze dne 2. 4. 2013 (viz bod 43 shora). Jakkoli tato plnění mohli dojednat v dílčích realizačních smlouvách, které nepředložili, jeví se toto tvrzení jako účelové. Takto ostatně nespécifikoval plnění pro žalobce ani pan M. K., jednatel marmala design (čestné prohlášení ze dne 21. 2. 2018, výslech ze dne 5. 11. 2019). Navíc nelze opomenout, že žalobce v oblasti marketingu nespólpracoval pouze s marmala design, ale jak plyne ze zprávy o daňové kontrole, také s jinými subjekty, které rovněž mohly realizovat plnění, které nyní žalobce připisuje marmala design.
59. Dle soudu je v tomto směru určující výpověď pana M. K., který sdělil, že „*devadesát procent fakturace vůči SUNKINS tvořilo plnění od společnosti Nonet*“. Žalobce se naopak domnívá, že tato jediná věta z výpovědi svědka neobstojí proti početným důkazům, které v řízení předložil. Má za to, že pan M. K. mohl toto sdělení vyřknout i mimoděk. Poukázal na to, že jeho výslech se týkal jiné věci a trval celkem více než 5,5 hodin.
60. Tato námitka není důvodná. Pan M. K. blíže popsal plnění pro žalobce u výslechu v této věci za situace, kdy správce daně pečlivě ověřoval, zda marmala design sporná plnění uskutečnila. Správce daně rozhodně nemusel vést výslech specificky k prokázání jednání dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Z popisu svědka je zřejmé, že propagace prostřednictvím služeb CZECH TOP 100 byla nejpodstatnější částí tohoto plnění. Vedle samotné komunikace s Nonet ohledně zakázek týkajících se CZECH TOP 100 připravovala marmala design pro žalobce ještě dílčí podklady. Například loga, webové bannery, fotografie, obchodní sdělení pro direct mailing. Tyto podklady dále předávala Nonet pro prezentaci v rámci služeb CZECH TOP 100 (*pozn. soudu: patrně, aby s podklady následně pracovala CZECH TOP 100*). Vedle těchto dílčích plnění marmala design připravovala další merkantilní produkty, jako např. obálky, tužky, letáky. K samotnému rozsahu plnění pro žalobce, které nebylo spojeno s propagací skrz společnost CZECH TOP 100, svědek uvedl, že „*např. vytvoření webového banneru, úpravu fotek, to jsme si tam dávali, to pro nás nebylo tak pracný, takže jsme se vešli určitě do těch 10 % z fakturované částky, pokud nebyly dodány například reklamní balíčky, ty, pokud by se nevešly do 10 %, by byly fakturovány navíc... Takže 90 % fakturace vůči SUNKINS tvořilo plnění od společnosti Nonet*“.
61. Dle soudu je zřejmé, že se nejednalo o izolované vyjádření, které svědek nepodložil určitým předcházejícím myšlenkovým procesem. Uvedené rozhodně nevyslovil mimovolně, jak tvrdí žalobce. Svědek vyjmenoval, která plnění marmala design přeprodávala od CZECH TOP 100, a zároveň, která vytvářela sama. Spécifikoval také informace o fakturaci, jelikož zmínil, že to, co by se nevešlo do 10 %, by bylo fakturováno navíc.
62. Žalobce v souvislosti s výslechem svědka M. K. dne 5. 11. 2019 namítá, že ho správce daně vedl v jiné věci. Žalobce se v průběhu řízení domáhal opakovaného výslechu, který se nebude vztahovat k domnělé neexistenci zdanitelného plnění, ale k účelovému nadhodnocení ceny služby dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Dle žalobce správce daně jeho návrhu na opakovaný výslech nevyhověl, jelikož se obával buďto toho, že by svědek vyjasnil svá tvrzení, nebo z důvodu hrozící prekluze. Žalobce má za to, že mu žalovaný tímto postupem upřel právo klást klíčovému svědkovi otázky ve smyslu § 96 odst. 5 daňového řádu.
63. Dle § 8 odst. 1 daňového řádu *správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti;*

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

*přítom přiblíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Podle § 93 odst. 1 lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.*

64. Daňový řád dává správci daně možnost přihlížet při hodnocení důkazů ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Svědecká výpověď pana M. K., která přispěla k přehodnocení mezitímních skutkových závěrů (neexistence plnění), se tímto nevyčerpala. Skutečnosti zjištěné u výsledku dne 5. 11. 2019, pokud relevantním způsobem poukazují na spojení podnikatelů v řetězci či přemrštěnou cenu, lze bez dalšího použít i pro účely posouzení souladu týchž obchodních transakcí s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Pokud svědek jednoznačně vypověděl ke všem relevantním otázkám, a pokud daňový subjekt nevnese do daňového řízení otázky nové, na které by svědek měl odpovědět, není třeba již jednou provedený výsledek opakovat. Daňové řízení se liší od řízení trestního. Není v něm nezbytně potřeba předem vymezit a kvalifikovat skutek, k němuž orgány činné v trestním řízení vedou dokazování. Tuto úlohu v daňovém řízení plní protokol o zahájení daňové kontroly, v němž však správce daně specifikuje jen zdaňovací období, případně rozsah kontroly stran určité daně. Takové vymezení je v daňovém řízení dostatečné.
65. Správce daně není vázán návrhem daňového subjektu na provedení důkazů. V posuzovaném případě daňové orgány usoudily, že provedení výsledku by nepomohlo přesnějším zjištění skutkového stavu, neboť svědek již jednou vyslechnut byl (body 82 až 84 a pak 86 až 91 napadeného rozhodnutí). Z obsahu správního spisu je jasné patrné, že svědek nevymezil tak široký rozsah plnění, jak jej určil žalobce, a to ani v čestném prohlášení, které pečlivě sepsal necelé dva roky před jeho výsledkem. Daňové orgány jsou sice povinny dbát o úplné zjištění všech rozhodných skutečností, ovšem navržené důkazní prostředky provedou, jen pokud jsou potřebné ke zjištění stavu věci (např. rozsudek NSS ze dne 11. 8. 2011, č. j. 2 Afs 15/2011-80). K takové situaci v případě opakovaného návrhu na výsledek pana M. K. nedošlo. Námitce, že žalovaný opakovaně odmítá provést výsledek kooperujícího svědka a žalobce tudíž nemůže prokázat obsah a hodnotu plnění poskytnutého od marmala design, nelze přisvědčit. V průběhu správního řízení žalobce navrhoval opětovný výsledek pana M. K. jen ke skutečnostem, které daňové orgány již měly za prokázané, nikoli k osvětlení nových okolností případu (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 2. 2009, č. j. 5 Afs 43/2007-70). V tomto kontextu nutno připomenout již zmíněný rozsudek 2 Afs 11/2013, *ITS 42*, dle kterého každý podnikatel musí zachovávat určitou míru obezřetnosti a být schopný v případě potřeby prokázat daňové výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobce by tedy v tomto řízení měl být schopen – z hlediska obráceného důkazního břemene – vyvrátit skutkové závěry daňových orgánů i bez nutnosti opětovné výpovědi svědka, který již jednou ozřejmil skutkový stav tak, jak se mu jeho smysly jevil. Navíc žalobce neosvětlil, proč se již u prvního výsledku svědka nedotázal na detaily ohledně jím tvrzených skutečností, které nyní žalobce považuje za podstatné pro řádné zjištění skutkového stavu věci. Opakovaný výsledek již jednou vyslechnutého svědka neodpovídá ani zásadě hospodárnosti řízení.
66. Z žalobcem doložených dokumentů nevyplývá, že vůbec došlo k realizaci některých jím označených aktivit. Jelikož tyto nepotvrdil ani pan M. K., jde o neprokázaná tvrzení. Dále je třeba přisvědčit žalovanému, že žalobce nevyvrátil zjištění daňových orgánů, že všechny deklarované služby pro žalobce opravdu zajistila marmala design. Výdaje žalobce na propagaci a reklamu byly výrazně vyšší, než byla platba marmala design. To vyplývá mimo

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

jiné z vyjádření žalobce, které doručil správci daně dne 11. 2. 2019. Správce daně v této souvislosti zmiňuje také dodání PR článků od M. B., analytické služby od Omega Network a jiné.

67. Pokud by tvrzené aktivity skutečně vykonávala marmala design, bylo by zvláštní, že by si na to pan M. K. při výslechu nevzpomněl. I když činnost v rámci marmala design vykonával několik let před výslechem (a sám tvrdí, že si na velké množství okolností nemůže vzpomenout), u výslechu velmi konkrétně tvrdil, že kromě aktivit spojených s CZECH TOP 100 připravovala marmala design pouze menší reklamní předměty. Pokud si svědek vzpomněl na reklamní tužky a obálky, je zvláštní, že si u výslechu minimálně ve velmi hrubých rysech nevzpomněl na další „rozsáhlejší“ reklamní činnosti (inzerování v časopisech, na webu, optimalizace nákladů atd.). Soud má za to, že žalovaný založil tyto své závěry na základě pečlivě zjištěného skutkového stavu. Není pravda, že by tyto závěry byly iracionální, jak tvrdí žalobce.
68. Žalobce na s. 28 žaloby zmiňuje, že žalovaný „zcela nepřiléhavě směšuje různá časová období pro účely stanovení hodnoty plnění poskytovaného společností CZECH TOP 100 a.s., neboť přehlídí, že hodnota totožného reklamního plnění od společnosti CZECH TOP 100 a.s. mezi léty 2015 a 2018 dramaticky klesla“. Soud k tomu uvádí, že správce daně stanovil hodnotu plnění na základě částky, kterou hradila Nonet společnosti Czech Top 100, neboť na základě této platby realizovala Czech Top 100 reklamní služby pro žalobce. Soud k důkazu neprovedl žalobcem navrhované webové stránky CZECH TOP 100 ani listiny ze sbírky listin CZECH TOP 100 v obchodním rejstříku, jelikož žalobce neozřejmil souvislost těchto důkazních návrhů s kvalitou a hodnotou plnění, které prostřednictvím marmala design a Nonet obdržela od CZECH TOP 100. Zejména není zřejmé, jak lze nyní nahlédnutím do webových stránek CZECH TOP 100 prokázat „hodnotu“ plnění v zdaňovacím období roku 2014. To samé platí i o nahlédnutí do sbírky listin subjektu CZECH TOP 100.
69. Žalobce zdůvodňuje výši ceny také tím, že v rámcové smlouvě s marmala design měl sjednanou konkurenční doložku. Ta konkrétně zakazovala marmala design „poskytovat reklamní služby nebo jinak pracovat pro/nebo ve prospěch [jiného] konkurenčního výrobce nebo produktu, který by svou reklamou zapříčinil konflikt zájmů nebo neslučitelnost s reklamou výše uvedených služeb“.
70. Daňové orgány zjistily, že konkurenční doložku bylo možné sjednat i přímo s CZECH TOP 100. Tato společnost poskytuje veřejně dostupné služby, pro jejichž objednání není potřeba prostředníka. Navíc konkurenční doložka mezi žalobcem a marmala design nemohla mít zásadní charakter, pokud marmala design primárně přeprodávala služby od Nonet, které Nonet pořídila od CZECH TOP 100.
71. Dle soudu sjednání konkurenční doložky jistě může zvýšit cenu pořizované služby. Na spornou konkurenční doložku je ovšem třeba nahlížet v souvislostech posuzované věci. Žalovaný správně zjistil, že sjednaná konkurenční doložka neměla pro žalobce smysl, jelikož Nonet nesjednala jí odpovídající konkurenční doložku s CZECH TOP 100, která své služby poskytovala přímo subjektům, jež pro sebe poptávaly vlastní reklamu. V rozhodných okamžicích propagace tedy – navzdory sjednané konkurenční doložce – mohla CZECH TOP 100 uvést např. logo žalobce „Svět zdraví“ hned vedle jiného podnikatele, který působil na stejném relevantním trhu jako žalobce.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

72. K tomu přistupuje další zjištění daňových orgánů, a to, že CZECH TOP 100 v některých případech se svými klienty skutečně sjednala konkurenční doložky, avšak ceny za plnění ani zdaleka nedosáhly výše, za kterou žalobce přes prostředníky marmala design a Nonet pořídila služby CZECH TOP 100. Na tom nic nemění ani tvrzení žalobce, že od marmala design měl obdržet individualizované marketingové služby. Pokud těmito „individualizovanými“ službami byly jím označené produkty marmala design, jde s ohledem na výše uvedené (body 59 a násl.) o další aspekt svědčící o diametrálně odlišné ceně.
73. Žalobce také kritizuje správce daně za to, že *„na celé řadě míst tvrdí, že je nějaká okolnost obchodní transakce „nestandardní“, ale svá tvrzení vůbec ničím nedokládá, resp. neověřuje ve vztahu ke skutečnému nastavení obchodních vztahů v podnikatelském prostředí“*. Soud v tomto ohledu konstatuje, že správce daně použil sice obecné, avšak logické a způsobilé úvahy. V tomto směru je správným závěr, že růstem odběratelů či franšizové sítě nelze bez dalšího doložit kvalitu a rozsah „individualizovaného“ plnění od marmala design. Tento růst mohlo iniciovat několik skutečností, stejně tak by ho mohla vyvolat i pouhá reklama objednaná přímo u CZECH TOP 100. Nelze s jistotou tvrdit, že za ním stála reklamní činnost zprostředkovaná marmala design, a tím považovat důkazní povinnost za splněnou.
74. Daňové orgány tedy za pomoci kombinace přímých a nepřímých důkazů prokázaly také to, že žalobce pořídil služby za diametrálně odlišnou cenu, oproti ceně, kterou by sjednal v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Uspořádaly ve svém souhrnu logickou, ničím nenarušenou a uzavřenou soustavu *„vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které vcelku shodně a spolehlivě dokazují skutečnost nebo skutečnosti, které jsou v takovém příčinném vztahu k dokazované skutečnosti, že z nich je možno vyvodit jen jediný závěr a současně vyloučit možnost jiného závěru“* (např. rozsudek NSS ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005-60, č. 718/2005 Sb. NSS).

*Platby faktur na účet, který marmala design neuvedla u správce daně*

75. Žalobce tuto okolnost v žalobě konkrétně nezpochybnil. Jeho nespécifická výtká úzce souvisí s neprovedením opakovaného výsledku pana M. K. (s. 28 žaloby). Dle žalobce mohl pan M. K. zodpovědět i otázku, proč marmala design chtěla úhrady za své služby na účet, který nebyl uveden u správce daně. Soud souhlasí s žalovaným, že v takto konkrétně definovaném požadavku lze spatřit informaci ve smyslu § 92 odst. 6 daňového řádu, tedy informaci o tom, které skutečnosti zamýšlí žalobce výsledkem prokázat nebo vysvětlit. Avšak pro soud je podstatné, nikoli to, že marmala design požadovala úhradu na tento účet, ale skutečnost, že žalobce v těchto případech její požadavek akceptoval. Podnikatelé v souladu s péčí řádného hospodáře zkoumají i povahu platebního místa. Nebyl-li účet, na který žalobce hradil, zveřejněn u správce daně, jedná se o nestandardní okolnost, která ve spojení s ostatními zjištěními svědčí pro závěr o řetězci jinak spojených osob.

*Žalobce neověřil marmala design na základě veřejně dostupných zdrojů*

76. Jádrem této další okolnosti svědčící o spojení osob je nepravdivé tvrzení žalobce o tom, že jednal s péčí řádného hospodáře, neboť si z veřejných zdrojů ověřoval, že marmala design měla v době začátku jejich spolupráce obrát více než 40 mil. Kč. Žalovaný k tomu trefně uvedl, že marmala design zveřejnila ve sbírce listin účetní závěrku za rok 2013 až v lednu 2015, a tedy žalobce nemohl ověřit její solidnost v době, kdy s ní uzavíral smlouvu (duben 2013).

77. Proti tomu žalobce na s. 29 staví mimoběžnou argumentaci, že hodnocení jeho věci je zatíženo „nepřiměřeným selektivizmem“ či účelovým hodnocení jeho tvrzení. Dále tvrdí, že ho daňové orgány již 5 let zatěžují daňovou kontrolou, přehlížely a z kontextu vytrhávaly jeho tvrzení a důkazní návrhy.
78. Ke shora uvedené otázce pouze uvedl, že v ČR je běžnou praxí, že podnikatelé zveřejňují účetní závěrky až na základě výzvy rejstříkového soudu. Tato námitka, i pokud by byla pravdivá, nic nemění na lživém tvrzení žalobce, že marmala design v době začátku jejich spolupráce ve veřejně dostupných zdrojích ověřil.

*CZECH TOP 100 a Nonet spolu nekomunikovaly*

79. Žalobce na s. 19 žaloby stroze vytýkal správci daně, že absenci komunikace dostatečně neprokázal. Ovšem i pokud ji dostatečně prokázal, netýká se tato okolnost žalobce.
80. Ani tato námitka není důvodná. Žalovaný považoval za řetězec jinak spojených osob žalobce, marmala design a Nonet. Závěr o nedostatku komunikace mezi CZECH TOP 100 a Nonet není smyšlený. Žalovaný ho naopak opřel o skutkové zjištění, které vyplynulo z výpovědi Ing. J. S., předsedy představenstva CZECH TOP 100. Tento svědek věrohodně popsal, jak spolupráce probíhala. Žalobce obecnou polemikou nevyvrátil zjištění, že CZECH TOP 100 s Nonet neměla uzavřenou smlouvu a fakturovala plnění pro žalobce na základě instrukcí P. J. právě Nonet. Pan P. J., který de facto vystupoval za Nonet, avšak de iure tak vystupovat nemohl. Žalovaný v tomto směru učinil z provedených důkazů (zejména výpovědi Ing. J. S., pana P. J. a pana M. K.) také logický závěr, že pan P. J. měl pro fungování řetězce rozhodující roli, aniž působil v kterékoli z korporací, v něm zapojených: „Není běžné, aby třetí osoba jednala, bez jakéhokoliv zmocnění za odběratele, a není běžné, aby v průběhu několika let nedošlo k přímé komunikaci mezi dodavatelem a odběratelem, přestože docházelo k odběru služeb v řádů několika desítek tisíc korun za měsíc“ (bod 74 napadeného rozhodnutí *in fine*). Ostatně Ing. J. S. vypověděl, že CZECH TOP 100 pro Nonet žádné služby nedělala, ale dělali pro P. J. „Já jsem nikoho z Nonetu neviděl. Faktury jsme vystavovali, protože to tak běželo, byt to stereotyp“ (protokol o výslechu svědka ze dne 23. 7. 2019).
81. Brání-li se žalobce tím, že toto zjištění nic nevyovídá o jeho aktivitách, že nad komunikací CZECH TOP 100 a Nonet neměl kontrolu, či o tom, že o této skutečnosti nevěděl, ani tyto jeho námitky nejsou důvodné.
82. Dikce § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů totiž nedopadá „jen a pouze“ na osoby, které skutečně a bezprostředně vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Dopadá však na všechny osoby, které se takového vztahu, ať již přímo nebo nepřímo účastnily a profitovaly z něj (rozsudek 7 Afs 47/2013, EWE). Takovou osobou je pak i žalobce, který si pořízením reklamních služeb za „přemrštěnou“ cenu snížil základ daně. Dlužno dodat, že v témž rozsudku NSS vyloučil důvodnost námitek požadujících zkoumání subjektivní stránky. Daňové orgány nemusí prokazovat „subjektivní stránku takového nekalého jednání, resp. vědomost o takovém jednání (úmysl), tj. že smluvní vztah [žalobce uzavřel] s vědomím možného snížení svého základu daně. Otázka zavinění má své opodstatnění v právu trestním, ale nikoliv v nalézacím řízení při správě daní (právu daňovém)“.
83. Ze shora uvedeného plyne první dílčí závěr. Daňové orgány unesly důkazní břemeno ve vztahu k prvnímu předpokladu stanovenému § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Žalobce, marmala design a Nonet obchodovali jako jinak spojené osoby.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

### III.C. Referenční cena

84. Žalobce zpochybnil také proces zjišťování referenční ceny, tzn. obvyklé ceny, kterou by sjednaly mezi sebou nespojené osoby v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Žalovaný měl zapojit žalobce do procesu stanovování referenční ceny. Pro stanovení referenční ceny nevybral dostatečné množství subjektů. Referenční cenu nestanovil jako interval. Nejenže daňové orgány nestanovily referenční cenu správně, ale žalobci neumožnily ani doložit rozdíly mezi jím sjednanou cenou a zjištěnou referenční cenou.
85. Soud sdílí obecná judikaturní východiska, na která žalobce podrobně odkazuje v žalobě. Ohledně stanovení referenční ceny lze poukázat na rozsáhlou rozhodovací praxi NSS (viz např. rozsudky ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, č. 2548/2012 Sb. NSS, 1. Českolipská; ze dne 22. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013-27, JN TRANS, bod 33; a mnoho dalších), kterou NSS shrnul např. v rozsudku ze dne 19. 9. 2019, č. j. 5 Afs 341/2017-47, Obchody AZETKO, body 23 a násl. V něm uvedl, že správce daně pro stanovení referenční ceny

musí provést srovnání, při kterém musí zjistit jednak cenu sjednanou mezi spojenými osobami a jednak cenu obvyklou (srovnanou s průměrem cen, tzv. cenu referenční), za kterou se srovnatelnou komoditou obchodují osoby nezávislé. Nutnou (nikoli však dostačující) podmínkou pro úpravu základu daně dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je existence rozdílu mezi cenami. Pro zjišťování „obvyklosti“ ceny musí být správce schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ve vztahu ke všem rozhodným aspektům. Obvyklou cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Jak již uvedl NSS v rozsudku ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, č. 2548/2012 Sb. NSS) – referenční (obvyklá) cena je v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy. Pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, musí pečlivě zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby, a pokud se tyto podmínky liší, provést patřičnou korekci referenční ceny.

86. Z výše uvedeného je patrné, že daňové orgány mohou určit cenu i jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Nemusí tedy nutně vybrat dostatečné množství subjektů a na základě jejich dat vytvářet interval nejčastěji realizovaných cen. Jakkoli právní závěry k tomuto způsobu stanovení referenční ceny v judikatuře NSS dominují, nejde o jediný způsob, jak lze tuto cenu zjistit. V rozsudku ze dne 31. 3. 2022, č. j. 3 Afs 427/2019-41, CZ Hartmann, bod 23, konstatoval NSS, že správce daně nemusí stanovit cenu intervalem, jestliže pro to existuje racionální důvod. V tomto rozsudku přímo reaguje na rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2009 č. j. 8 Afs 80/2007-105, č. 1852/2009 Sb. NSS, který žalobce citoval v žalobě.
87. Stanovením ceny jiným způsobem, tedy za jako pomoci hypotetického odhadu opřeného o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost se NSS zabýval např. v rozsudku ze dne 7. 4. 2020, č. j. 10 Afs 217/2018-43, FARMIX, bod 17; a také v již odkazovaných rozsudcích 3 Afs 393/2019, VJB PARTNER II; a 3 Afs 427/2019, CZ Hartmann, bod 23. Nelze opomenout, že rozšířený senát odkázal na rozsudek 10 Afs 217/2018, FARMIX, také v již shora uvedeném usnesení 2 Afs 132/2020, TIMA. Nosnou myšlenkou rozsudku FARMIX je konstatování, že při zjišťování ceny obvyklé vždy záleží na okolnostech

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

případu. V některých situacích nebude stanovení obvyklé ceny za pomoci rozpětí cen shodných či obdobných obchodů realizovaných v témže čase a místě vůbec možné, typicky proto, že se bude jednat o nepříliš častý obchod a správce daně tak nebude vůbec schopen získat informace o obdobných obchodech. Rovněž mohou nastat situace, v nichž bude vytváření cenového intervalu jednoduše zbytečné. O takové případy se jedná typicky tehdy, disponuje-li správce daně informacemi o „skutečně dosažené ceně shodné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty“ (např. rozsudek 7 Afs 74/2010, 1. Českolipská), tedy tehdy, je-li správci daně známa informace o ceně, za kterou zboží či službu pořídil od výrobce první „přeprdejce“ v rámci vytvořeného řetězce společností, a to za předpokladu, že mezi výrobcem a prvním „přeprdejcem“ není zjištěna žádná vazba, tj. jedná-li se o nezávislé osoby.

88. Naproti tomu stojí závěr NSS, že při stanovení referenční ceny mají daňové orgány vycházet primárně z existujících nezávislých transakcí, které jsou alespoň v jádru srovnatelné s transakcí řízenou. S určením referenční ceny při neexistenci alespoň v jádru srovnatelných transakcí na základě *hypotetického odhadu* totiž zákon nepočítá (rozsudek ze dne 29. 1. 2020, č. j. 9 Afs 232/2018-63, *Automotoklub Masarykův okruh*, bod 24; právní názor potvrzen např. rozsudky ze dne 23. 7. 2021, č. j. 2 Afs 148/2020-37, *LCN GROUP*, body 26 násl.; resp. ze dne 27. 10. 2022, č. j. 5 Afs 141/2021-37, *HPI – CZ*, body 32 až 36; či již odkazovaným rozsudkem 10 Afs 257/2022, *ERT Automotive Bohemia*, bod 21). Okruh nezávislých transakcí, z nichž lze při určení referenční ceny vyjít, je ale značně široký. Nelze z něj bez dalšího vyloučit např. nezávislou transakci uzavřenou v jiném časovém období či z jiné země – případné rozdíly lze korigovat (9 Afs 232/2018, *Automotoklub Masarykův okruh*, bod 23).
89. Dlužno uvést, že ve vztahu mezi osobami spojenými se musí uplatnit přísnější kritérium (§ 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů), podle něžž cena nesmí být nejen zjevně nepřiměřená, ale nesmí vůbec přesahovat cenu obvyklou (srov. rozsudek NSS ze dne 11. 7. 2008, č. j. 8 Afs 72/2007-65, *Vimperská masna*). Správní orgán nemá možnost volby a je povinen zjišťovat cenu obvyklou, zjistí-li, že jsou nebo mohou být splněny podmínky předjímané § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Užití normy veřejného práva se neodvíjí od posouzení správního orgánu, „zda se mu tak postupovat hodí či nehodí“, neboť by v případě různých správců daně byla založena možnost principiálně různého posouzení (rozsudek 7 Afs 47/2013, *EWE*).
90. Soud také podotýká, že stanovení referenční ceny je správním uvážením, které nelze nahradit úvahou soudu. V rozsudku 8 Afs 80/2007 konstatoval NSS, že „*není-li právní normou určen mechanismus určení ceny obvyklé, a k jejímu určení je povolán správní orgán, je třeba k určení ceny obvyklé přistupovat se zvláštním zřetelem a její výši určovat na základě objektivních kritérií a tak, aby závěry správního orgánu vedly ke spolehlivému úsudku a bylo možno způsob jejího určení a samotnou výši ceny obvyklé přezkoumat. [...] Zasahovat do výběru kritérií, či určovat, ke kterému z kritérií má správní orgán pro určení ceny obvyklé přiblížit, Nejvyššímu správnímu soudu nepřísluší a nechává výběr kritérií na správním orgánu*“.
91. Úkolem soudu je, aby posoudil, zda se ve smyslu shora uvedených východisek daňové orgány zvolily správnou metodu zjišťování referenční ceny, a tedy zda referenční cenu mohly stanovit hypotetickým odhadem opřeným o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost.
92. V nynějším případě daňové orgány vypočetly cenu obvyklou tím, že jako základ použily částku 60 tis. Kč, kterou hradila za služby CZECH TOP 100 první společnosti v řetězci

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

(Nonet). K ní připočetly 10 % z této částky, která dle pana M. K., jednatele marmala design, odpovídala procentuálnímu vyjádření hodnoty plnění, které marmala design přidala k původní službě poskytované přímo CZECH TOP 100. Dle pana M. K. 90 % hodnoty plnění pro žalobce spočívalo v přeprodeji služeb CZECH TOP 100 a za zbylých 10 % účtované ceny marmala design k tomuto přeprodeji přidala vlastní služby (obálky, tužky, letáky, vytvoření webového banneru či úpravu fotek). Daňové orgány tedy určily cenu obvyklou ve výši 66 tis. Kč, a to za pomoci údaje o skutečné ceně, kterou za dodání 90 % služby účtovala CZECH TOP 100. Tyto vstupní data vyplynuly z dokazování v této věci, jednak ze součinnosti Ing. J. S. z CZECH TOP 100, jednak z výpovědi pana M. K., jednatele marmala design.

93. Soud se ztotožnil ze závěry žalovaného, že plnění poskytnuté žalobci je natolik specifické, že by se těžko hledalo více subjektů na trhu, které poskytují srovnatelný balík služeb. To ostatně vyplývá i z výsledku svědka Ing. J. S. ze dne 20. 8. 2019, který uvedl, že zde jsou desítky společností podobných CZECH TOP 100, nicméně ne tak specificky zaměřených na žebříčkové ankety jako CZECH TOP 100. Ve smyslu rozsudku 9 Afs 232/2018, *Automotoklub Masarykův okruh*, by toto přesto nestačilo k určení ceny obvyklé hypotetickým odhadem.
94. Soud považuje za klíčové, že v nynějším případě žalobce odebíral od marmala design specifický balíček reklamních služeb, složený nejen z jednoznačně určitelných dílčích plnění, které by oddělením z tohoto balíčku neměnily výši jednotkové ceny. Žalobce tvrdí, že šlo o individualizovaný balíček služeb, avšak správce daně prokázal, že do něj některé z jí tvrzených dílčích plnění v rozhodném zdaňovacím období nespádaly, resp. že některé služby vůbec marmala design poskytla (bod 55 a násl.). Již jen proto nelze s rozumnou rezervou určit okruh nezávislých obdobných transakcí, na základě jejichž dat by bylo možné určit referenční cenu.
95. **Naprostou 90% většinu z balíčku služeb** tvořilo plnění, které primárně produkovala CZECH TOP 100. Ostatně i faktury marmala design zněly pouze na „Czech top 100“ s uvedením příslušného měsíce. O uskutečnění těchto služeb správce daně nepochyboval. Ze sdělení Ing. J. S. bylo jednoznačně prokázáno, že CZECH TOP 100 balík těchto služeb prodávala za částku 60 tis. Kč, a to nezávisle na tom, zda se jednalo o přeprodej služeb zprostředkovatelům či poskytnutí služby přímému koncovému zákazníkovi. Za tuto cenu obdobný balíček služeb nakupoval od CZECH TOP 100 také Nonet (zřejmě také pro STAVITELSTVI.DE, Rowan Legal, Spolehni.se či Juwen). Stejně jako žalobce, ani tyto společnosti neměly s CZECH TOP 100 přímý smluvní vztah. CZECH TOP 100 jim služby poskytovala přes Nonet, případně přes další smluvní partnery Nonet.
96. **Za zbylých 10 % částky, kterou fakturovala marmala design**, dodala žalobci dodatkové individualizované služby přímo marmala design. Jak soud vysvětlil již shora, žalobce neprokázal, že by mu marmala design dodala všechny jím v bodě 56 shora označené služby. Jakkoli některé z těchto služeb nebyly nereálné, pro daňové orgány a soud zůstalo neprokázané, zda je pro žalobce uskutečnila marmala design, nebo jiné subjekty, jejichž služby si žalobce také obstarával. Žalovaný posoudil jako věrohodné sdělení pana M. K., který uvedl, že „vedle uvedených služeb přes Nonet dodávala [žalobci] firma marmala design sama reklamní, marketingové a propagační služby, kdy celý balík reklamních a propagačních služeb byl vůči [žalobci] zahrnut do jedné ceny, a to včetně služeb poskytovaných ze strany Nonet a realizovaných CZECH TOP 100“. Na dotaz, jaké konkrétní služby a v jakém

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

rozsahu marmala design do „balíku služeb“ zahrnula, pan M. K. neodpověděl, uvedl pouze, že „90 % fakturace vůči žalobci [pozn. soudu: tzn. 90 % z 530 tis. Kč] tvořilo plnění od Nonet, do zbylých 10 % zahrnul obálky, tužky, letáky či vytvoření webového banneru a úpravu fotek“. Z výsledku dále vyplynulo poměrně nejednoznačné sdělení, že pan M. K. se s klientem scházel osobně a domlouval se, jaké dílčí věci budou v měsíci realizovány, další dílčí věci domlouvali e-mailem, např. korektury článků, reklamní akce, na kterých bude žalobce prezentován apod. (protokol o výsledku svědka ze dne 5. 11. 2019). Nic konkrétnějšího z dokazování nevzešlo.

97. Ani žalobce, ani žádný z jeho obchodních partnerů v řetězci nepředložili podklady, z nichž by jednoznačně plynulo, jaké konkrétní „individualizované“ reklamní služby nad rámec plnění od CZECH TOP 100 a v jakém rozsahu marmala design poskytovala žalobci (viz již III.B. shora k pochybnostem o určitosti rámcové smlouvy). Žalovaný se sice v tomto řízení spokojil s tím, že žalobce existenci zdanitelného plnění prokázal (zejména, jde-li o obálky, tužky, letáky, vytvoření webového banneru či úpravu fotek). Avšak minimálně z pochybností o určitosti rámcové smlouvy (podrobněji body 39 a 54 a násl. shora) je zřejmé, že žalovaný při stanovení referenční ceny zboží neměl vyčerpávajícím způsobem identifikovanou celou množinu služeb, kterou marmala design dodala žalobci. Dodání části služeb žalobce jednoznačně prokázal (plnění od CZECH TOP 100), avšak ke zbylé části nadále existovaly dílčí pochybnosti. Přitom ze způsobu fakturace, ani z jiných podkladů nelze spolehlivým způsobem rozklíčovat ani kvalitu, kvantitu a cenu jednotlivých částí služby, které marmala design fakturovala generální fakturou na 530 tis. Kč měsíčně bez DPH.
98. Žalovaný si tedy v důsledku nedostatečné součinnosti žalobce a marmala design nemohl poskládat ucelený obraz o povaze a kvantitě všech dílčích plnění, které v rozhodném období žalobce obdržel od marmala design. Jakkoli nepochyboval o tom, že marmala design nějaké služby měsíčně pro žalobce vykonala, daňové orgány nezpochybnitelným způsobem nedokázaly identifikovat dílčí prvky „balíčku reklamních, marketingových a propagačních služeb“, o kterých se zmínil pan M. K. Zároveň žalobce neoblomně tvrdil, že mu marmala design v balíčku služeb v rozhodném období poskytla také dílčí služby, o nichž daňové orgány zjistily, že k jejich uskutečnění nemohlo dojít. Proto daňové orgány nemohly spolehlivým způsobem vyhledat ani srovnatelné obchodní vztahy.
99. Na tom nic nemění žalobní námitka, že takové srovnatelné vztahy měly vyhledávat v součinnosti s žalobcem. Za ideálních podmínek by jistě bylo na místě, aby daňové orgány i v tomto směru čile spolupracovaly s daňovým subjektem. V posuzované věci ovšem správce daně při dokazování odhalil, že mu žalobce neposkytl pravdivý obraz o plněních, která obdržel od marmala design. Proto nemohl bez dalšího dále vycházet jen z jeho nepodložených tvrzení o tom, co všechno mu marmala design za částku 530 tis. Kč měsíčně poskytovala. Uvedený postup se nepříčí rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 2. 2006, č. j. 9 Ca 32/2005-85, č. 1410/2007 Sb. NSS. Žalobce se k důkazům, které vedly ke stanovení referenční ceny mohl vyjádřit během dokazování. Mohl také klást otázky svědkům, u jejichž výsledku byl přítomen jeho právní zástupce. Žalobce nebyl krácen na svých procesních právech ani v procesní rovině. Daňové orgány ho vyzvaly, aby vysvětlil rozdíl mezi cenou mezi jinak spojenými osobami a cenou, kterou by sjednaly osoby nezávislé v běžných obchodních vztazích (výzva ze dne 16. 8. 2021). Žalobce na to reagoval podáním ze dne 16. 8. 2021. Následně daňové orgány neopomněly žalobce seznámit s (doplňnými) skutečnostmi zjištěnými v rámci odvolacího řízení (písemnost ze dne 9. 12.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

2021). K tomu žalobce zaslal žalovanému dvě podání (bod 7 shora), s jejichž obsahem se žalovaný vypořádal v napadeném rozhodnutí.

100. Žalovaný také zohlednil požadavek na stanovení ceny obvyklé v nejuvýhodnější výši pro daňový subjekt. Tento požadavek reflektoval dvakrát. Jednak pan M. K. při výslechu uvedl, že marže marmala design byla pět až deset procent, a správní orgán tedy použil onu horní hranici desetiprocentní marže. Dále z výslechu Ing. J. S. vyplynulo, že za částku 60 tis Kč poskytovala CZECH TOP 100 v pozdějších měsících spolupráce služby nejen žalobci, ale také Rowan Legal a Juwen. Správce daně však právě s ohledem na požadavek stanovit cenu co nejuvýhodněji pro daňový subjekt a s ohledem na to, že není jisté, v jakém rozsahu byly poskytnuty služby žalobci a v jakém oněm dvěma dalším společnostem, pracoval s částkou 60 tis. Kč, jako by za ni CZECH TOP 100 poskytovala služby určené pouze žalobci.
101. Za těchto zvláštních okolností žalovaný nepochybil. Z hlediska správného zjištění a stanovení daně (§ 2 odst. 1 daňového řádu) bylo nejuvhodnější zjistit obvyklou cenu za pomoci údajů, které vyplynuly z dokazování v této konkrétní věci (např. rozsudek 7 Afs 74/2010, 1. Českolipská odkazován v bodě 87 shora). Shora popsany hypotetický odhad daňových orgánů se opírá o logickou a racionální úvahu. Pokud zjistily, že za 60 tis. Kč prodávala CZECH TOP 100 stejný balík služeb, jak byl ten, který za 90 % sjednané ceny obdržel žalobce, současně zjistily, že Nonet byla pasivní a působila jen jako fakturační místo, bylo nejrozumnější obvyklou cenu plnění vypočítat na základě údajů, které vyplynuly z provedeného dokazování.
102. Pokud daňové orgány stanovily referenční cenu hypotetickým odhadem, nebo v tomto případě spíše výpočtem na základě dostupných dat o konkrétním plnění a jeho ceně v tomto řetězci, nelze trvat na tom, že ji měly stanovit jako interval cen v běžném obchodním styku. Za těchto okolností, při použití druhé metody určení obvyklé ceny, totiž není nezbytně třeba vybrat ani dostatečné množství srovnatelných obchodních transakcí (reprezentativní vzorek), jak požaduje první metoda zjišťování obvyklé ceny (viz shora).
103. Důvodnou není ani související námitka, že daňové orgány neměly počítat s cenou, za kterou zboží poskytovala CZECH TOP 100, ale *na straně nabídky* měly identifikovat více subjektů poskytující stejné či obdobné služby. CZECH TOP 100 dle vlastního sdělení Ing. J. S. poskytovala specifické služby. Neposkytovala je pouze žalobci, ale v konečném důsledku široké paletě podnikatelů v ČR. Soud neshledal důvod, pro který by správce daně za daného skutkového stavu a dostatku informací o činnosti a cenách CZECH TOP 100 musel zjišťovat specifika nabídek jiných soutěžitelů, které by pak musel korigovat. To by vytvořilo prostor pro další nepřesnosti a odchýlení se od skutečného základu tohoto případu. K šíři služeb, které poskytovala marmala design, se soud již opakovaně vyjádřil. Změnu rozsahu služby v řetězci daňové orgány na základě racionálních ekonomických argumentů promítly do výsledné referenční ceny, kterou navýšily z 60 tis. Kč na výsledných 66 tis. Kč.
104. Nebylo ani potřeba, aby daňové orgány jinak zjišťovaly referenční cenu *na straně poptávky*. Přesto, jen pro pořádek, za účelem ověření správnosti primárního postupu správce daně shromáždil také informace o službách a ceně služeb, které CZECH TOP 100 poskytovala jiným jejím klientům. I proto v tomto případě daňové orgány nerezignovaly na úlohu zjistit referenční cenu za pomoci reprezentativního vzorku subjektů, jak tvrdí žalobkyně. Přitom ve zkoumaných případech zjistily, že ceny měsíčních plnění, které CZECH TOP

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

100 poskytovala, se lišily řádově o desítky tisíc, a to v závislosti na rozsahu konkrétního plnění sjednaného ve smlouvě (podrobněji správní spis). Žádný z těchto osmi klientů ovšem CZECH TOP 100 nehradil částku v stovkách tisíc korun měsíčně, jak platil žalobce marmala design. Správce daně mj. konkrétně identifikoval kontrolní vzorek sedmi smluv společností, které obchodovaly s CZECH TOP 100. Z těchto sedmi smluv byly pouze dvě uzavřeny na plnění nad měsíční cenu 60 tis. Kč (72 tis. Kč a 90 tis. Kč), zbytek je pod touto hodnotou (42 tis. Kč, 17 tis. Kč, 17 tis. Kč, 16 tis. Kč, 5 tis. Kč). Právě uvedeným cenám nelze rozumět jako cenám tvořícím interval obvyklých cen. Tak s těmito daty nepracoval ani žalovaný, byť to žalobce nedůvodně namítá. Rozsah plnění u každého z těchto subjektů byl totiž rozdílný. Jakkoli jsou tyto ceny jen orientační, i z jejich výčtu vyplývá, že obvyklá cena 60 tis. Kč za (pouhé) plnění od CZECH TOP 100 nijak nevybočuje z rámce těchto cen (řadí se spíše k vyšším z uvedených cen).

105. Argumentace srovnáním s PETROF se s ohledem na rozhodující důvody napadeného rozhodnutí míjí s podstatou věci. Uvedením příkladu PETROF daňové orgány jen v rámci kontroly vlastních závěrů poukázaly na jiné plnění, které bylo svou povahou lukrativní, navzdory tomu, že jej PETROF od CZECH TOP 100 pořídil za zlomek ceny, kterou marmala design účtovala žalobci. Správce daně oslovil PETROF s žádostí o poskytnutí informací ohledně její spolupráce s CZECH TOP 100. Vedle poplatku 5 580 Kč za zařazení do databáze CZECH TOP 100 zaplatila PETROF částku 121 tis. Kč za zařazení do projektu *Mapa úspěchu*. Tato částka byla jednorázovou platbou, za kterou bylo možné získat v rámci projektu například prezentaci v České televizi či Českém rozhlasu. Žalobce ovšem žádnou televizní reklamu, byť za řádově vyšší měsíční částku, nezískal. Jen na okraj soud uvádí, že na správnosti postupu žalovaného (byť jej činil nad rámec nezbytně nutného) nic nemění ani argument, že žalobce měl s marmala design sjednanou konkurenční doložku. K iracionalitě této doložky se soud vyjádřil již výše (srov. bod 71 shora). Soud nesdílí ani pochybnosti žalobce o vnitřní rozpornosti dané mezi body 58 a 85 napadeného rozhodnutí.
106. Růst obrátu žalobce ve spojení s růstem počtu klientů, resp. vylepšení franšízových služeb, byť doložené tabulkou z programu MS Excel, lze sice považovat za indikátor ekonomického úspěchu žalobce. Avšak tento růst nemusel nutně vyvolat balíček služeb od marmala design. Žalobce neprokázal, že nešlo o nepravou korelaci mezi službami marmala design a mezitímním podnikatelským úspěchem. Navíc v této souvislosti nelze opomenout, že žalobce využíval k propagaci i jiné služby než sporná plnění od marmala design (viz shora, resp. podrobněji správní spis).
107. Shrnutí, žalobní námitky stran referenční ceny staví žalobce převážně na tom, že správce daně měl vybrat větší počet subjektů a určit interval cen. Jak již však soud v rozsudku uvedl, nejedná se o jediný možný způsob, jak stanovit referenční cenu. Za situace, v níž správce daně zná cenu plnění přímého poskytovatele specifické služby a kdy je pro individuální a zvláštní obsah balíku služeb obtížné a poměrně nepřesné jiné určení ceny objednaného balíku služeb mezi nespojenými osobami v běžných obchodních transakcích, lze určit referenční cenu na základě hypotetického odhadu, který vychází z dat zjištěných dokazováním ohledně plnění přeprodávaného v tomto řetězci.

#### IV. Závěr a náklady řízení

108. Soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
109. O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému nevznikly žádné účelně vynaložené náklady nad rámec jeho běžné činnosti. Soud tedy nepřiznal náhradu nákladů řízení žádnému z účastníků (výrok II).

#### Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení.

Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Praha 15. listopadu 2023

**JUDr. Karla Cháberová v. r.**  
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.