



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové a soudců Tomáše Langáška a Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: J. V., zastoupený JUDr. Michaelou Volnou, advokátkou, sídlem Opletalova 1015/55, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 11. 2017, č. j. 51513/17/5200-10423-709175, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 9. 2020, č. j. 22 Af 3/2018 - 82,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobce **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 23. 3. 2017, č. j. 1044349/17/3207-51521-803691, doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 ve výši 411 825 Kč a současně stanovil povinnost uhradit penále ve výši 82 365 Kč. Dospěl k závěru, že žalobce uspokojivě nedoložil rozdíl cen za poskytnuté reklamní služby od jinak spojených osob [§ 23 odst. 7

písm. b) bod 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů] zapojených v řetězcích identifikovaných správcem daně, vytvořených převážně za účelem snížení základu daně.

[2] Žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví rozsudku odvolání žalobce proti tomuto rozhodnutí zamítl a dodatečný platební výměr správce daně potvrdil. V odůvodnění rozhodnutí popsal řetězce subjektů, které od sportovních klubů SK Sigma Olomouc, a.s. a FC Baník Ostrava, a.s. nakupovaly a přeprodovaly reklamní a propagační služby. Na konci popsaných řetězců stál žalobce, který od svých dodavatelů (předchozích článků řetězce) nakupoval vždy jeden reklamní panel konkrétní velikosti umístěný na fotbalovém stadionu, případně umístění loga na internetové stránky sportovního klubu, a sice za cenu přibližně šestnáctkrát vyšší, než činila správce daně zjištěná cena mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za obdobných podmínek. Závěr o existenci jinak spojených osob, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty [§ 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů], žalovaný opíral o následující skutečnosti:

- nadhodnocení ceny reklamy [dle zprávy o daňové kontrole (č. j. 492747/17/3207-61563-807088, viz str. 49) činila cena obvyklá obdobných reklamních služeb 254 545 Kč, zatímco žalobce vynaložil náklady ve výši 3 000 000 Kč],
- neověřování výhodnosti ceny reklamy žalobcem u jiných dodavatelů,
- znalost fotbalového prostředí žalobce jako bývalého aktivního hráče,
- nevyhodnocování efektivity nakoupené reklamy předem či po jejím provedení,
- neověřování obou dodavatelů bez profesní historie a nezjišťování, zda služby budou poskytovat přímo nebo prostřednictvím dalších subdodavatelů,
- obsah smluv o reklamě a propagaci, které na straně jedné zahrnují do objednaného rozsahu reklamní kampaně i *zpracování a výrobu návrhů reklamy*, na straně druhé to však byl žalobce, kdo se dle smlouvy zavázal dodat dodavateli grafický návrh reklamních ploch; novější smlouvy rovněž nezohledňovaly již existující návrhy reklamy a reklamní panely vyhotovené na základě smluv dřívějších.

[3] Žalovaný se rovněž podrobně zabýval tzv. referenční cenou, kterou dle jeho názoru správce daně správně určil ze vzorku cen za obdobné služby mezi reálně existujícími nezávislými subjekty (ze smluvních vztahů mezi sportovními kluby a jinými obchodními společnostmi); vzorek cen považoval žalovaný za relevantně zvolený. Do vzorku byl zařazen rovněž subdodavatel, který stál ve všech čtyřech řetězcích jinak spojených osob na jeho počátku. Zvolené obchodní společnosti pak byly odběrateli obdobných reklamních služeb od stejných sportovních klubů, ve stejném časovém období a s obdobným způsobem prezentace. Správce daně dle žalovaného správně určil rozhodnou referenční cenu jako horní hranici zjištěných cenových rozpětí cen účtovaných těmito obchodním společnostem, tedy cenu z hlediska srovnání s případem žalobce nejpříznivější.

[4] Dle žalovaného tak správce daně dostatečně prokázal existenci osob jinak spojených, včetně odlišnosti sjednaných cen mezi nimi od cen obvyklých mezi nezávislými osobami. Proto důvodně vyzval žalobce k vysvětlení a doložení zjištěného cenového rozdílu, což se však žalobci nepodařilo. Žalobce nepředestřel žádné racionální důvody vedoucí k šestnáctinásobnému navýšení ceny za reklamní služby. Žalovaný tedy dospěl k závěru, že správce daně oprávněně v souladu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů navýšil žalobci základ daně z příjmů o rozdíl mezi cenou sjednanou a obvyklou.

pokračování

[5] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou, kterou Krajský soud v Ostravě zamítl rozsudkem označeným v záhlaví. Krajský soud vycházel z judikatury Nejvyššího správního soudu, dle které pro závěr o jinak spojených osobách ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů postačuje, prokáže-li správce daně, že existoval řetězec dodavatelů, do kterého byl daňový subjekt zapojen, průběh toku finančních prostředků a odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé. Tyto skutečnosti měl krajský soud v souzené věci za prokázané a uzavřel, že žalobce, jeho dodavatelé a jejich subdodavatel tvořili řetězec tzv. jinak spojených osob. Dle krajského soudu žalobce využil služeb zprostředkovatelů, kteří cenu bez racionálního vysvětlení výrazně navýšili, čímž žalobce získal výhodu v podobě snížení základu daně z příjmů.

[6] K žalobní námitce, že žalobce uzavřel smluvní vztah toliko se svými přímými dodavateli, neměl žádný vztah ani vazbu k subdodavateli, a tedy nemohl zkontrolovat a ovlivnit subdodavatelské vztahy, krajský soud konstatoval, že s ohledem na dosavadní judikaturu nebyla pro posouzení případu relevantní vědomost žalobce o existenci řetězce a jeho zapojení do něj. Pokud se jedná o námitku nesprávného zjišťování referenční (tedy obvyklé) ceny a jejího porovnání s cenou sjednanou, krajský soud se ztotožnil s vyhodnocením provedeným daňovými orgány, které vycházely z cen hrazených sportovním klubům vybraným vzorkem obchodních společností. Za irelevantní považoval námitku, že žalobce coby malý podnikatel nemohl sám uzavřít smlouvu přímo se sportovním klubem. V řízení bylo dle krajského soudu zjištěno a prokázáno, že poptání přímo u sportovního klubu bylo možné, žalobce se však o to ani nepokusil. Tvrzení, že navázáním smluvních vztahů s dodavateli (reklamními agenturami) měl žalobce mnohem vyšší šanci reklamu realizovat, považoval krajský soud za nepodložené. K námitce, že uzavření smlouvy přímo se sportovním klubem by žalobce stálo nemalý čas a úsilí, krajský soud uvedl, že shodně musel žalobce vynaložit i čas na uzavírání smluv a sjednávání reklamy u svých dodavatelů. Pokud tento čas nevynaložil, znamená to dle krajského soudu, že se o výhodnost reklamy nezajímal a že jedinou hodnotu spatřoval v možnosti snížit o tyto výdaje (náklady) daňový základ.

[7] Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku neprovedení důkazu výsledkem svědka, předsedy Odvolací a revizní komise Fotbalové asociace České republiky v letech 2002 až 2012. V této souvislosti odkázal na vypořádání této námitky žalovaným, který provedení tohoto výsledku považoval za nadbytečné. Krajský soud rovněž vysvětlil, proč nebylo třeba provádět další důkazy navrhované žalobcem až v doplnění žaloby (znalecký posudek k výši ceny reklamy a výsledky statutárních orgánů sportovních klubů a objednavatelů reklamy). Upozornil na judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle které těžiště dokazování v daňovém řízení probíhá před správními orgány. Konstatoval, že žalobce skutečnosti, které zamýšlel prokazovat až před soudem, tvrdil již v průběhu daňového řízení. Nic mu tedy nebránilo navrhnout jejich provedení již v daňovém řízení. Dle krajského soudu se v případě důkazních prostředků navrhovaných až v soudním řízení nejednalo v souzené věci o takové prostředky, které by žalobce bez své viny nemohl uplatnit v daňovém řízení. Žalobce ostatně v tomto ohledu ani žádné zdůvodnění nenabídl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[8] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítal, že důkazy neprovedené krajským soudem byly předloženy jako reakce

na vyjádření žalovaného k žalobě. Stěžovatel zopakoval, že sjednal reklamu a propagaci svého podnikání, za které zaplatil cenu obvyklou. Neprovedením navržených důkazů krajský soud upřel stěžovateli právo na spravedlivý proces. Dále stěžovatel uplatnil řadu námitek, jimiž brojil proti postupům a závěrům daňových orgánů, např. že neprokázaly účelovost sjednání reklamy z důvodu snížení základu daně, nedostatečně zjistily skutkový stav věci, aplikovaly právo neobjektivně a deformovaně a při porovnávání ceny sjednané a ceny obvyklé srovnávaly nesrovnatelné.

[9] Stěžovatel se domníval, že nebylo jeho povinností nakupovat službu od výrobce (prvního článku řetězce), neboť v obchodním styku běžně dochází k tomu, že některý kupující cenu akceptuje, pro jiného je však neakceptovatelná.

[10] Stěžovatel dále vytýkal správci daně nezohlednění skutečnosti, že reklamní služby bylo možno pořídit pouze prostřednictvím reklamních agentur, a tedy je nebylo možno nakoupit přímo u sportovních klubů. Správce daně z tohoto důvodu nezvolil relevantní vzorek za účelem určení referenčních cen a nezohlednil individuální cenovou politiku klubů, dle které stejná plnění mohou být naceněna různě. Stěžovatel rovněž vytkl správci daně, že zatímco ceny stanovené kluby považoval za ceny obvyklé (jako důsledek působení trhu), nerespektoval totéž v případě reklamních agentur a jejich klientů.

[11] Stěžovatel dále rozporoval vybrané podezřelé aspekty daného případu, na které daňové orgány taktéž poukázaly na podporu závěru o existenci jinak spojených osob. Předestřel rovněž svůj náhled na smysl reklamy, marketingové nástroje a public relation. Stěžovatel uvedl, že si nebyl vědom nadhodnocení ceny reklamy, cenu považoval za obvyklou. Upozornil, že byl v tomto ohledu v dobré víře. Závěr krajského soudu, že hodnotu reklamy stěžovatel spatřoval toliko ve snížení daňového základu, označil za spekulativní. K tomuto závěru chybí ve správním spisu jakýkoli přímý důkaz. Stěžovatel zároveň zpochybnil správnost aplikace závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, č. 2548/2012 Sb. NSS, krajským soudem. Dle jeho názoru daňové orgány zneužily správní uvážení.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že krajský soud v napadeném rozsudku dostatečně a přesvědčivě odůvodnil, proč nebylo třeba přistoupit k doplnění dokazování. K namítanému nedostatečnému skutkovému stavu zopakoval, na základě jakých skutečností byl přijat závěr o existenci jinak spojených osob, včetně doložení těchto skutečností. Stran zjištění ceny obvyklé žalovaný zdůraznil, že postupoval v souladu s dosavadní judikaturou. V rámci zjištěných cenových rozpětí vzal za rozhodnou referenční cenu horní hranici rozpětí a rovněž porovnávaná plnění byla vybrána ve stěžovatelův prospěch, neboť porovnávaným obchodním společnostem byla ve skutečnosti poskytnuta plnění většího rozsahu než plnění poskytnutá stěžovateli. Žalovaný taktéž uvedl, že z hlediska existence jinak spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 není rozhodná subjektivní stránka (vědomost daňového subjektu). V doplňujícím vyjádření žalovaný setrval na svých dosavadních závěrech a upozornil, že daňové orgány nedospěly k závěru o spojení osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů pouze na základě existence výrazně zvýšené ceny, nýbrž k tomuto závěru vedla řada dalších skutečností podrobně popsaných v odůvodnění rozhodnutí.

pokračování

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

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

[15] Nejvyšší správní soud na úvod připomíná, že řízení o této kasační stížnosti přerušil, neboť rozšířenému senátu byla jiným senátem tohoto soudu předložena věc za účelem sjednocení rozporné judikatury k otázce prokázání tzv. jinak spojených osob, tedy osob, které vytvořily právní vztahy převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Ve věci předložené rozšířenému senátu se rovněž jednalo o přeprdej reklamních služeb v řetězci společností, přičemž právě otázka, zda na stěžovatele a další subjekty v řetězci lze nahlížet jako na jinak spojené osoby vytvářející vztah převážně za účelem úpravy základu daně, byla předmětem sporu i v nyní souzené věci. Výsledek řízení před rozšířeným senátem tedy na ni mohl mít zásadní vliv.

[16] Rozšířený senát však usnesením ze dne 31. 10. 2023, č. j. 2 Afs 132/2020-56, ve věci *TIMA*, vrátil předloženou věc k rozhodnutí předkládajícímu druhému senátu, neboť v dosavadní judikatuře neshledal tvrzený rozpor (viz body 27 až 29 a bod 38). V bodě 32 odůvodnění usnesení rozšířený senát poukázal na dosavadní judikaturu k existenci jinak spojených osob. Konkrétně připomněl, že již v rozsudku ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30, ve věci *EWE*, vyslovil, že pro závěr o jinak spojených osobách podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů postačuje, „*pokud správní orgány doloží a prokáží, byť i pouze nepřímými důkazy, že zde je řetězec dodavatelů, že je v něm stěžovatelka zapojena, průběh toku finančních prostředků souvisejících s dodávkou pro stěžovatelku a zároveň prokáží odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami*“. Dále Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku č. j. 7 Afs 47/2013-30 konstatoval, že „*osobou podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů je každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jehož důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty (zde 22násobné navýšení daňové účinného výdaje)*“. Citované závěry Nejvyšší správní soud následoval např. v rozsudcích ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013-27 (ve věci *JN TRANSb*, body 25 a 28), ze dne 7. 4. 2020, č. j. 10 Afs 217/2018-43 (ve věci *FARMIX*, bod 16), nebo ze dne 30. 9. 2021, č. j. 4 Afs 75/2021-30 (ve věci *Business Money*, bod 29). Rozšířený senát dále s odkazem na rozsudek č. j. 7 Afs 47/2013-30 ve věci *EWE* upozornil, že daňové orgány nejsou povinny prokazovat vědomé zapojení daňového subjektu do řetězce jinak spojených osob, přičemž ani ve vztahu k této otázce neshledal, že by existovala nejednotná judikatura. V případě rozsudku ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67, ve věci *D.D.D. SERVIS OPAVA I*, pak rozšířený senát poukázal na specifické okolnosti, které tuto věc odlišují od dosavadní většinové judikatury, a sice neexistence řetězce subjektů, ve kterém by docházelo k přeprodávání totožné služby.

III.A Jinak spojené osoby

[17] V nyní souzené věci krajský soud nepochybil v závěru, že daňové orgány dostatečně prokázaly, že 1) *stěžovatel byl koncovým článkem řetězce*, v němž docházelo k přeprodávání fakticky totožných reklamních služeb, přičemž subdodavatel (první článek řetězce) tyto služby od sportovních klubů nakoupil za přibližně 192 000 Kč, avšak stěžovatel je od dodavatele (druhého článku řetězce) nakoupil již za 3 000 000 Kč (tedy přibližně za cenu šestnáctkrát vyšší). Daňové orgány dále prokázaly, že 2) *cena sjednaná stěžovatelem se lišila od ceny obvyklé mezi nezávislými (nespojenými osobami)*, když do vzorku, ze kterého určily referenční cenu, nebyly zahrnuty pouze nákupy prvního článku řetězce (subdodavatele), ale rovněž nákupy dalších nezávislých obchodních společností, které byly odběrateli obdobných reklamních služeb od stejných sportovních klubů, ve stejném časovém období a s obdobným způsobem prezentace.

[18] V souladu s dosavadní judikaturou popsanou výše, od níž se Nejvyšší správní soud nemá důvod odchýlit, nebyly daňové orgány ani povinny prokazovat vědomé zapojení daňového subjektu do řetězce, tedy subjektivní stránku (rozsudek č. j. 7 Afs 47/2013-30 ve věci *EWE*, nebo rozsudek ze dne 29. 5. 2018, č. j. 2 Afs 131/2018-59, body 12 až 15).

[19] V daném případě pak daňové orgány neustaly pouze na zjištění mimořádného navýšení ceny služeb přeprodávaných v řetězci, nýbrž závěr o existenci tzv. jinak spojených osob založily také na dalších indiciích shrnutých výše v bodě [2] tohoto rozsudku, které stěžovatel v podané žalobě vůbec nezpochybňoval (s výjimkou otázky nadhodnocení ceny reklamy a zpochybňování základní orientace stěžovatele, bývalého fotbalisty, v cenách reklam umístovaných na fotbalových stadionech). Stěžovatel tedy v žalobě nerozporoval, že neověřoval výhodnost ceny nakupované reklamy u jiných dodavatelů (včetně samotných sportovních klubů), že nevyhodnocoval efektivitu nakoupené reklamy, neprověřoval oba své dodavatele bez profesní historie a nezjišťoval, zda reklamní služby budou poskytovat prostřednictvím dalších subdodavatelů, ani nevysvětlil nejasný obsah uzavřených smluv o reklamě a propagaci.

[20] Dle Nejvyššího správního soudu tak krajský soud dospěl ke správnému závěru, že daňové orgány dostatečně zjistily skutkový stav věci a prokázaly existenci jinak spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5, jak je tento pojem dlouhodobě a ustáleně vykládán judikaturou Nejvyššího správního soudu.

III.B Referenční cena (cena obvyklá)

[21] Referenční cenou je cena sjednaná mezi nezávislými (nespojenými) osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (§ 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů). S touto cenou správce daně porovnává ceny sjednané mezi spojenými osobami a o případný rozdíl (uspokojivě nevysvětlený daňovým subjektem) upraví jeho daňový základ.

[22] Stěžovatel se v kasační stížnosti dovolává rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, č. 2548/2012 Sb. NSS, ve věci *1. Českolipská*, v němž Nejvyšší správní soud 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*

pokračování

nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřeny o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost“ (obdobně k tomu již rozsudek ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105, č. 1852/2009 Sb. NSS). Ačkoli stěžovatel při citaci tohoto rozsudku v kasační stížnosti zdůraznil větu o hypotetickém odhadu správce daně, není tento odkaz v souzené věci relevantní. Daňové orgány v projednávaném případě neprováděly hypotetický odhad, neboť měly k dispozici ceny na trhu skutečně dosažené, a sice ceny sjednané mezi sportovními kluby, na jejichž stadionech byla reklama stěžovatele umístěna, a jinými nezávislými osobami odebírajícími obdobné reklamní služby ve stejném časovém období a s obdobným způsobem prezentace. Dále měly k dispozici (a tedy mohly zahrnout do vzorku cen) rovněž ceny sjednané přímo mezi sportovními kluby a prvním článkem řetězce (subdodavatelem).

[23] V souzené věci tedy bylo postupováno v souladu se závěry rozsudku č. j. 7 Afs 74/2010-81 ve věci *1. Českolipská*, ze kterého ke zjišťování referenční ceny ze skutečně dosažených cen na trhu vyplývá, že správce daně „*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. (...) Pokud se tedy ohledně rozhodných aspektů projeví skutkové nejasnosti, musí správce daně vycházet z takových skutkových závěrů, které jsou v dané konkrétní skutkové konstelaci pro daňový subjekt nejvýhodnější. Rovněž pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, což zpravidla vede ke zjištění určitého intervalu takto dosažených konkrétních cen (např. cena za kus dodávaného výrobku 100 až 120 Kč), musí pro účely určení rozdílu mezi cenami vyjít z té ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu, která je pro daňový subjekt nejvýhodnější“* (obdobně viz již zmiňovaný rozsudek č. j. 8 Afs 80/2007-105).

[24] V nyní projednávaném případě daňové orgány zjistily rozpětí cen dosahovaných na trhu reklamních služeb na dotčených fotbalových stadionech a ve prospěch stěžovatele vycházely z nejvyšších cen rozpětí, ačkoli např. ceny přímo pro subdodavatele (jako první článek řetězce), rovněž zahrnuté do kontrolního vzorku, byly výrazně nižší (k tomu v podrobnostech viz str. 49 zprávy o daňové kontrole). Stejně tak daňové orgány ve prospěch stěžovatele neupravovaly zjištěné referenční ceny, ačkoli se v konkrétních případech jednalo o ceny za rozsáhlejší plnění, než byla plnění pro stěžovatele (viz k tomu v podrobnostech bod 89 rozhodnutí žalovaného). Nedůvodné je v této souvislosti stěžovatelovo tvrzení, dle kterého daňové orgány nezohlednily, že reklamu z pozice malého podnikatele nebylo možno nakoupit přímo u sportovních klubů. Krajský soud v této souvislosti poukázal na výpověď zástupce FC Baník Ostrava a.s. včetně toho, že se žalobce o dojednání reklamy přímo s fotbalovým klubem ani nepokusil.

[25] Nejvyšší správní soud tedy k námitkám nedostatečně či nesprávně zjištěné referenční ceny ve shodě s krajským soudem uvádí, že daňové orgány dostatečně zjistily skutkový stav a unesly břemeno tvrzení i břemeno důkazní. Krajský soud tedy správně v postupu daňových orgánů při určování referenční ceny neshledal pochybení.

III.C Ostatní námitky

[26] K vypořádání zbývajícího obsahu kasační stížnosti Nejvyšší správní soudu uvádí, že stěžovatel je v kasační stížnosti v souladu s dispoziční zásadou povinen výslovně uvést skutková a právní tvrzení, z nichž dovozuje nezákonnost napadeného soudního rozhodnutí, a vymezit tím rozsah přezkumu Nejvyšším správním soudem (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2007, č. j. 8 Afs 55/2005-74, ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Azs 249/2016-38, či ze dne 5. 3. 2020, č. j. 7 As 375/2019-33). Kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví [§ 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)]. Aby tedy kasační námitky byly způsobilé věcného projednání, musí v nich stěžovatel cíleně reagovat na rozhodnutí krajského soudu a kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě jeho rozhodnutí. Stěžovatel však své další námitky směřuje proti závěrům a postupům daňových orgánů, aniž by reflektoval a rozporoval závěry krajského soudu. Z tohoto důvodu je tedy Nejvyšší správní soud nemohl přezkoumat. Zároveň se některé z námitek opírají o důvody, které stěžovatel vůbec neuplatnil v žalobě. V řízení před Nejvyšším správním soudem se však s odkazem na § 104 odst. 4 s. ř. s. uplatní koncentrační princip, který zajišťuje, aby uplatněné výhrady účastníků řízení byly pořadem práva nejprve projednány krajskými soudy, kterým byly v žalobách predestřeny, a až poté může zákonnost jejich posouzení, promítly-li se zároveň i do námitek kasačních, přezkoumat Nejvyšší správní soud (rozsudek ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 34/2004-49, č. 419/2004 Sb. NSS, nebo rozsudek ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006-155, č. 1743/2009 Sb. NSS). Tyto kasační námitky tedy nejsou námitkami přípustnými.

[27] Mezi ně patří např. obecně formulovaná námitka, že správní orgány aplikovaly právo neobjektivně a deformovaně, nezohlednily skoupení reklamních pozic reklamními agenturami a individuální cenovou politiku sportovních klubů; námitka, že stěžovatel nebyl povinen nakupovat reklamu přímo od sportovního klubu (což ovšem správní orgány ani krajský soud nedovozovaly); námitky rozporující jednotlivé podezřelé indicie případu, které však stěžovatel nerozporoval; obsáhlé stěžovatelovy úvahy o smyslu reklamy, marketingových nástrojích a public relation, apod.

[28] Důvodnou pak Nejvyšší správní soud neshledal námitku týkající se neprovedení důkazů navržených stěžovatelem až v průběhu řízení o žalobě, čímž mělo být porušeno jeho právo na spravedlivý proces. Krajský soud navržené důkazy neprovedl s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2015, č. j. 5 Afs 89/2013-29, dle kterého těžiště dokazování v daňovém řízení probíhá před správními orgány. Zároveň konstatoval, že stěžovatel skutečnosti, které zamýšlel před soudem prokazovat navrženými důkazy, tvrdil již v průběhu daňového řízení. Nic mu tedy nebránilo navrhnout je již v daňovém řízení. Důkazy navrhované v řízení před soudem pak nebyly dle krajského soudu takové povahy, že by je stěžovatel nemohl bez své viny uplatnit dříve.

[29] V nyní souzené věci, v níž správce daně již ve zprávě o daňové kontrole podrobně vysvětlil a seznámil stěžovatele s tím, jak stanovil referenční cenu, mohl stěžovatel na učiněné závěry správce daně reagovat vlastními důkazními návrhy a znalecký posudek (zpochybňující stanovenou cenu) předložit či alespoň navrhnout k důkazu, včetně případných výslechů svědků, již v odvolání nebo v průběhu odvolacího řízení. To však stěžovatel neučinil, ani neuvedl konkrétní důvody, které mu bránily tyto důkazy navrhnout či předložit k provedení již v daňovém řízení. Sám stěžovatel navíc v řízení

pokračování

před krajským soudem výslovně uvedl, že tak činí až v reakci na vyjádření žalovaného k žalobě.

[30] Provedení důkazů navržených až v řízení před krajským soudem je možno hodnotit jako nadbytečné také z toho důvodu, že pro stanovení referenční ceny daňové orgány shromáždily dostatek podkladů, jak bylo popsáno výše, přičemž skutečnost, která jimi měla být prokazována, byla v daňovém řízení bez důvodných pochybností postavena najisto. K tomu Nejvyšší správní soud podpůrně odkazuje na závěry rozsudku ze dne 13. 2. 2020, č. j. 7 Afs 176/2019-26, bod 36, v němž konstatoval, že „*Nejvyšší správní soud (stejně jako krajský soud) nesdílí ani názor stěžovatelky, že by snad správce daně nedisponoval ve věci určení referenčních cen takovými znalostmi, že by bylo nutno ustanovit za tímto účelem znalce. Jak již bylo výše opakovaně uvedeno, správce daně zcela v souladu s dikcí zákona a související judikaturou vyhledal subjekty, kterým byla v daném čase a na daných místech poskytována taktéž reklama (případně zjistil ceny reklamy přímo od jejich poskytovatele). Následně referenční cenu určil jako nejvyšší částku ze zjištěného rozpětí. Pro tento postup nejsou nutné žádné odborné znalosti mimo rámec těch, kterými úřední osoby správce daně běžně disponují*“.

[31] Nelze tedy nic vytknout ani závěrům krajského soudu, dle kterých stěžovatel mohl důkazy navržené k provedení až v řízení před soudem navrhnout již v daňovém řízení. Ani vyjádření žalovaného k podané žalobě, v reakci na něž stěžovatel důkazní návrhy vznesl, totiž nepřineslo stran určení výše referenční ceny žádné nové informace, které by již nebyly součástí vydaných správních rozhodnutí, resp. zprávy o daňové kontrol, která představuje odůvodnění dodatečného platebního výměru.

IV. Závěr a náklady řízení

[32] Na základě výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[33] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobce (stěžovatel) neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti nevznikly, náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

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

V Brně dne 19. prosince 2023

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu