



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph. D. ve věci

žalobce: **JAMISTYL OKNA, s. r. o.**  
sídlem Dobrovského 3095, 738 01 Frýdek - Místek  
zastoupený advokátem Mgr. Davidem Purmenským  
sídlem 28. října 3117/61, 702 00 Ostrava – Moravská Ostrava

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 2. 2021, č. j. 2441/21/5200-11432-709409,  
ve věci daně z příjmů

**takto:**

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství 15. 2. 2021, č. j. 2441/21/5200-11432-709409, se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta Mgr. Davida Purmenského, sídlem 28. října 3117/61, 702 00 Ostrava – Moravská Ostrava.

### Odůvodnění:

#### *Vymezení věci*

1. Žalobce se podanou žalobou ze dne 13. 4. 2021 domáhal zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo rozhodnuto o odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 26. 9. 2018, č. j. 3359705/18/3207-51523-805090 a č. j. 3360126/18/3207-51523-805090, dodatečným platebním výměřům na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 a 2014.
2. Žalobce odůvodnil svou žalobu tím, že podle něj je celý spor o tom, že správce daně posoudil při kontrole daně z příjmů právnických osob u žalobce reklamní plnění poskytnuté žalobci společností PAMBROKE jako plnění za účelem snížení základu daně mezi spojenými osobami v daňovém řetězci a zároveň toto plnění porovnal s cenami obvyklými a po zjištění neobvyklosti tohoto plnění doměřil žalobci daň. S tím však žalobce od počátku nesouhlasil a prokazoval, že nevěděl o existenci daňového řetězce, neměl v úmyslu snížit daňový základ operacemi mezi spojenými osobami a prokazoval obvyklost ceny tohoto plnění.
3. Především tak žalobce dokládal vadné posouzení srovnatelného plnění v daném místě a čase, kdy zpochybňoval určení velikosti reklamy a navrhoval k prokázání obvyklosti plnění nové důkazy. Namítal výpočet simulace reklamní plochy o rozměru 3,33 m<sup>2</sup> v Golf Aréně, když z fotodokumentace reklamy takový rozměr vůbec nevyplývá. Žalovaný provedl přepočtení srovnatelného plnění bez jakéhokoli logického odůvodnění s tím, že žádný předpis neupravuje, jakým způsobem má správce daně obvyklou cenu zjistit, ačkoli sám v napadeném rozhodnutí uvedl, že zjištění musí mít ucelené a logické odůvodnění, což se v daném případě nestalo.
4. Prakticky totéž platí podle žalobce u stanovení referenční ceny, kdy žalovaný použil pro srovnání reklamy jiných subjektů, kteří v daném místě a čase neměli spolu s žalobcem reklamu na reklamní plachtě v Golf Aréně. Žalobce v rámci odvolacího řízení navrhoval, aby žalovaný oslovil v rámci referenčních vzorků právě firmy, které měly reklamu na plachtě s žalobcem a museli tak mít reklamní smlouvu se společností PAMBROKE. Toto žalovaný neprovedl a použil nesrovnatelná plnění v daném místě a čase.
5. Žalobce dále namítal, že referenční reklamní plnění jak u subjektů s reklamou napřímo, tak s reklamou pro reklamní agentury nejsou vůbec na reklamní plachtě s žalobcem přítomny. Podle žalobce nelze srovnávat zcela jiné reklamy umístěné na jiných místech, než byla reklamní plocha PAMBROKE. Jedině ze srovnatelného plnění (na stejné plachtě) je podle žalobce možno jednoznačně zjistit srovnatelný rozměr reklamy na plachtě, jakou měl žalobce a rovněž tak i cenu reklamy placenou subjekty z této plachty napřímo provozovateli budovy nebo reklamní agentuře.
6. Jediný, kdo mohl být podle žalobce srovnatelný s reklamou žalobce byl samotný PAMBROKE, který měl ovšem pronajatu celou reklamní plochu 50 m<sup>2</sup> na plachtě, proto měl ceny od Golf Arény postaveny jinak. Reklamní agentura svou cenu vůči žalobci počítala mj. i ze zpracování grafických návrhů, výroby, umístění, údržby a zisku, nejen ze samotné výroby.

Shodu s prvopisem potvrzuje P.S.

7. Žalobce dále namítal, že nelze vůbec srovnávat relevantně jakékoliv veličiny reklamních agentur proti veličinám konečného zákazníka, protože reklamní agentury mají jednak s provozovatelem objektu zvláštní vztahy spočívající v různých protiplněních majících vliv na konečnou cenu reklamní plochy, jednak mají logicky náklady spočívající v grafickém návrhu, výrobě, umístění a údržbě reklamy pro konečného zákazníka a konečně musí mít na tom i zisk. Vzniká logicky rozdílnost mezi cenou na reklamu pro reklamní agenturu a cenou reklamní agentury vůči konečnému zákazníkovi.
8. Ze strany žalovaného cena stanovená na výrobu reklamy ve výši 4 000 Kč nebyla adekvátní, když žalovaný rovněž nevysvětlil, jak k této částce dospěl a čím ji má podloženou. Totéž se týká ničím nepodložené spekulace o nákladech výroby reklamního banneru v areálu SK Sigma Olomouc ve výši 6 000 Kč.
9. Pokud se týká propojenosti osob za účelem snížení daňového základu, správce daně ani žalovaný svá tvrzení ničím nepodložili; pouhé zjištění mnohonásobně navýšené ceny plnění samo o sobě takové zjištění propojenosti bez dalšího nezakládá, ale žalovaný k tomu nic jiného netvrdí.
10. Objektivní vědomost či nevědomost žalobce o účasti na daňovém řetězci za účelem snížení základu daně je nutno posuzovat nikoliv izolovaně, ale ve vzájemných souvislostech.
11. Z hlediska procesního žalobce namítal, že daňová kontrola nebyla zákonem stanoveným způsobem ukončena a správce daně prvního stupně vůbec neměl vydat dodatečné platební výměry, neboť žalobce nepodepsal, resp. odepřel podpis Zprávy o daňové kontrole, neboť žalobci byl teprve těsně před projednáním zprávy o daňové kontrole dne 24. 9. 2018 doručen krátkou cestou úřední záznam ze dne 31. 8. 2018, kterým správce daně reagoval na vyjádření žalobce ke kontrolním zjištěním, ze dne 10. 5. 2018. Žalobce tak neměl rovné postavení a nemohl se seznámit v rozumné době před projednáním zprávy o daňové kontrole s obsahem úředního záznamu ze dne 31. 8. 2018. Žalobcovu odepření podpisu zprávy o daňové kontrole tak nelze brát jako bezdůvodné odepření podpisu ve smyslu § 88 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“).
12. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout. Odkázal na napadené rozhodnutí a dále argumentoval v souladu se závěry v něm vyslovenými.

#### *Zjištění z obsahu správních spisů*

13. Z obsahu správních spisů soud pro účely přezkumu napadeného rozhodnutí zjistil, že dne 1. 2. 2016 byla u žalobce zahájena daňová kontrola daně z příjmů za zdaňovací období roku 2013 a 2014, ukončena zprávou o daňové kontrole dne 24. 9. 2018. Žalobci byla na základě této kontroly platebními výměry ze dne 26. 9. 2018 doměřena za zdaňovací období roku 2013 daň ve výši 122 360 a za rok 2014 ve výši 180 880 Kč. Správce daně dospěl především k závěru, že žalobce nedoložil rozdíl cen za poskytnuté reklamní služby od jinak spojených osob zapojených ve správcem daně identifikovaných řetězcích. K odvolání žalobce rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím.

#### *Posouzení věci krajským soudem*

14. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř.

s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Ve věci rozhodl bez nařízení jednání, neboť shledal naplnění podmínek podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

15. Pokud se týče žalobních námitek, ještě před tím, než je soud vypořádá, považuje za nezbytné připomenout judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se míry precizace žalobních bodů a vlivu precizace na následný přezkum správním soudem. V rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 – 78, bylo k této otázce konstatováno, že *„míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod - byť i vyhovující - obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.“*.
16. Krajský soud tudíž vypořádal žalobní body pouze v rozsahu jejich precizace a napadené rozhodnutí podrobil přezkumu právě optikou takto formulovaných žalobních bodů.
17. Podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), 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. Nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku. Ustanovení věty první a druhé se nepoužije v případě uzavření smlouvy o výprose nebo o výpůjčce a v případě, kdy sjednaná výše úroků z úvěrového finančního nástroje mezi spojenými osobami je nižší, než by byla cena sjednaná mezi nespojenými osobami, a věřitelem je daňový nerezident nebo člen obchodní korporace, který je daňovým rezidentem České republiky, nebo poplatník daně z příjmů fyzických osob. Spojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí jinak spojené osoby, kterými jsou osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.
18. Podmínky pro aplikaci § 23 odst. 7 ZDP shrnul Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 9. 2019, č. j. 5 Afs 341/2017 - 47, následovně: *„K postupu správce daně dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů se vyjádřil NSS v rozsudku ze dne 23. 1. 2013, čj. 1 Afs 101/2012 - 31, v němž shrnul nebo zformuloval následující východiska. V případě, že je prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, je na správci daně, aby prokázal, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od ceny, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Neuplatní se tedy zásada, že v daňovém řízení je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Správce daně proto 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, čj. 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. Důkazní břemeno správce daně se také týká zjištění situace, za které sjednávaly cenu spojené osoby. Tento postup zpravidla vede ke zjištění určitého intervalu dosažených konkrétních cen. Správce daně pak musí pro účely určení rozdílu mezi cenami vyjít z rozmezí ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu (viz rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2009, čj. 8 Afs 80/2007 - 105, č. 1852/2009 Sb. NSS). V případě, že správce daně unese břemeno tvrzení i důkazní ke všem rozhodným skutečnostem, tj. prokáže, že smluvními stranami předmětného právního vztahu jsou spojené osoby a sjednaly si cenu lišící se od ceny referenční, musí dát správce daně tomu, komu má být upraven základ daně, prostor k tomu (časový i věcný), aby mohl zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě (viz rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2011, čj. 7 Afs 74/2010 - 81, č. 2548/2012 Sb. NSS) vysvětlit a doložit. V této následné fázi nese břemeno důkazní a břemeno tvrzení opět daňový subjekt, který musí tvrdit a prokázat zvláštní a obvyklým poměrům na trhu se vymykající, a přitom ekonomicky racionální, důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny referenční. Unese-li daňový subjekt toto břemeno, úprava základu daně správcem daně nepřipadá v úvahu.“*

19. V rozsudku ze dne 26. 3. 2014, č. j. 9 Afs 87/2012 - 50, Nejvyšší správní soud objasnil, že „účelem daného ustanovení je zabránit nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů mezi jednotlivými poplatníky daně z příjmů a umožnit sankcionovat zneužití cenové spekulace v obchodních vztazích. Jedná se i o tzv. „přelévání zisků“ mezi osobami s rozdílným daňovým zatížením, k němuž dochází většinou tím, že si tyto osoby účtují ve vzájemných transakcích ceny nižší, resp. vyšší, než odpovídá cenám používaným mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, a výsledkem takových transakcí je zvýšení nákladů nebo snížení tržeb u společnosti s vyšším daňovým zatížením a odčerpání části zisku do společnosti, u níž se aplikuje nižší, případně nulová sazba daně z příjmů.“ Dále pak shrnul, že „podstatný rozdíl od obvyklých cen nastává tehdy, prodává-li se příliš levně nebo nakupuje-li se příliš draze; v takovém případě musí být takový rozdíl vždy uspokojivě doložen.“
20. Odkázat pak lze dále i na rozsudek ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013 - 30, ve kterém se Nejvyšší správní soud zabýval výkladem ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) odst. 5 ZDP: „Nejvyšší správní soud konstatuje, že osobou podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, je každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jejímž důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty (zde 22 násobné navýšení daňové účinného výdaje). Na tom nic nemění ani domněnka stěžovatelky, že finanční ředitelství je povinno prokázat jí subjektivní stránku takového nekalého jednání, resp. vědomost o takovém jednání (úmysl), tj. že smluvní vztah uzavřela 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). [...] Stěžovatelka se proto mylí, pokud dovozuje, že bylo povinností správních orgánů prokázat a doložit důkazy, že stěžovatelka byla vědomě zapojena do řetězce jinak spojených osob ve smyslu ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. V tomto směru postačí,

*pokud správní orgány doloží a prokáží, byť i pouze nepřímými důkazy, že zde je řetězec dodavatelů, že je v něm stěžovatelka zapojena, průběh toku finančních prostředků souvisejících s dodávkou pro stěžovatelku a zároveň prokáží odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami.“ Uvedené závěry pak Nejvyšší správní soud zopakoval v rozsudku ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 48/2013 - 31, který obstál i v řízení o následně podané Ústavní stížnosti. Ústavní soud v usnesení ze dne 12. 8. 2014, II. ÚS 2764/13 aproboval postup Nejvyššího správního soudu, který „konstatoval, že postačuje, že je správcem daně v daňovém řízení prokázáno a doloženo, že zde je řetězec dodavatelů, že je v něm stěžovatelka zapojena, průběh toku finančních prostředků souvisejících s dodávkou pro stěžovatelku a zároveň prokázána odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami. Otázka zavinění zde proto neměla své opodstatnění.“*

21. V rozsudku ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67 Nejvyšší správní soud k otázce postupu podle § 23 odst. 7 ZDP uzavřel: „Zjištění, zda se sjednaná cena liší od ceny obvyklé, respektive od ceny, která by byla sjednána za obdobných podmínek mezi nespojenými osobami, totiž přichází v úvahu jen tehdy, unese-li správce daně břemeno tvrzení a břemeno důkazní ve vztahu k prokázání, že se v posuzovaném případě jedná o právní vztah vytvořený mezi spojenými osobami (v daném případě mezi tzv. jinak spojenými osobami). Podmínky aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů popsané v bodě 23 tohoto rozsudku představují určitý algoritmus, v němž je nezbytně třeba dodržet pořadí jednotlivých kroků. Pouze za situace, kdy správce daně zjistí, že dotčené subjekty jsou osobami spojenými, může posuzovat, zda cena mezi nimi sjednaná překročila cenu obvyklou. Opačný postup je nepřijatelný, neboť samotné překročení ceny obvyklé (byť se může jednat o překročení markantní), nutně neznačí, že si daňový subjekt počíná nezákonným způsobem, či že účelem existujícího právního vztahu je získání zakázané daňové výhody, respektive krácení státu na daních. Daňový subjekt má širokou smluvní volnost ohledně toho, s kým a za jakých podmínek (tedy i za jakou cenu) zboží či službu zakoupí. Jakkoliv to neznamená, že je povinností státu uznat každý výdaj (v libovolné výši) jako daňově účinný, daňovým orgánům zásadně nepřísluší posuzovat, zda nepřesahuje cenu obvyklou, ale při zjišťování, zda se jedná o daňově uznatelný výdaj, pouze zjišťuje, zda byl vynaložen za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů). S tím, může souviset rovněž hodnocení přiměřenosti výdaje, což je však kategorie podstatně benevolentnější, než srovnání s cenou obvyklou, které zákon vyžaduje v případě ceny sjednané mezi spojenými osobami. Je tomu tak proto, že v případě jinak spojených osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů se již předpokládá zainteresovanost účastníků obchodního vztahu spočívající v nedovolené optimalizaci daně (tento předpoklad je obsažený již v hypotéze právní normy), pročez je následně na daňovém subjektu, aby jej vyvrátil, tj. racionálně vysvětlil odlišnost ceny od ceny obvyklé (viz poslední bod algoritmu). S tím však souvisí, že v prvé fázi musí správce daně unést důkazní břemeno jak ve vztahu k existenci vztahu mezi spojenými osobami, tak ve vztahu k navýšení ceny oproti ceně obvyklé.

*Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že první a druhou podmínku pro doměření daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nelze směřovat, neboť ze samotného navýšení ceny nelze bez dalšího usuzovat na propojenost dotčených daňových subjektů. Kasačnímu soudu je z jeho rozhodovací činnosti známo, že žalovaný již v minulosti (v jiných řízeních) dovozoval znak propojenosti ze zjištění o nadhodnocené ceně reklamy (viz např. rozsudek ze dne 13. 2. 2020, č. j. 7 Afs 176/2019-26). Činil tak nicméně za situace, kdy navýšení bylo zcela očividné na první pohled (např. více než 200násobné navýšení ceny) a současně k tomu přistoupily i další podezřelé okolnosti (nestandardní obsah smluv, zanedbatelný přínos reklamy pro činnost daňového subjektu*

*a další). V posuzované věci nicméně žalovaný v napadeném rozhodnutí žádnou obdobnou argumentaci nepředestřel a při posuzování, zda se jedná o jinak spojené osoby, vycházel toliko ze zjištění o navýšení ceny oproti ceně obvyklé. Takový postup je však zcela nedostačující, neboť tím fakticky dochází ke splnutí první a druhé podmínky algoritmu. Nejvyšší správní soud nepochybně, že vysoká cena (je-li na první pohled zřejmá) může představovat pro správce daně prvotní indicii pro zkoumání, zda se ve věci nejedná o spojené osoby. Nemůže však představovat jediné vodítko, jako tomu bylo v nyní posuzované věci, respektive, jak uvedl v napadeném rozhodnutí žalovaný.“*

22. Krajský soud dále připomíná, že druhý senát Nejvyššího správního předložil ve věci sp. zn. 2 Afs 132/2020 rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu ke zodpovězení otázky, zda zjištění existence výrazně zvýšené ceny předmětu smlouvy oproti ceně obvyklé bez uspokojivého vysvětlení rozdílu je dostatečnou podmínkou pro závěr o spojení osob za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP, nebo zda musí být správcem daně prokázány další skutečnosti v jednání daňového subjektu, které nasvědčují neobvyklosti obchodní transakce. Rozšířený senát rozhodl usnesením ze dne 31. 10. 2023 tak, že vrátil věc k projednání druhému senátu s ohledem na nedostatečnost relevance předložené otázky pro projednávanou věc. Krajský soud nejprve řízení v nyní projednávané věci přerušil a následně po odpadnutí překážky rozhodl o pokračování v řízení.
23. Podle krajského soudu lze shrnout, že pro to, aby mohl správce daně přistoupit k úpravě základu daně podle § 23 odst. 7 ZDP, musí v prvé řadě prokázat, že se ve věci jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení. Druhou podmínkou pro uvedený postup je zjištění, že se ceny sjednané mezi těmito osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Ve vztahu k oběma těmto skutečnostem nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní správce daně. Má-li za prokázané, že smluvními stranami příslušného právního jednání jsou spojené osoby, a že si sjednaly ceny odlišně od cen obvyklých, musí dále daňovému subjektu poskytnout prostor, aby zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě vysvětlil. V této fázi nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní, na rozdíl od předchozích dvou podmínek pro úpravu základu daně, daňový subjekt (viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31, či ze dne 26. 11. 2020, č. j. 4 Afs 343/2018-61).
24. Krajský soud má za to, že v projednávané věci byly podmínky pro aplikaci § 23 odst. 7 ZDP splněny.
25. Daňové orgány totiž založily závěr o tom, že žalobce a společnost PAMBROKE jako dodavatel reklamních služeb byly tzv. jinak spojenými osobami, zejména na zjištěních o nadhodnocené ceně reklamy. Nejednalo se však o jedinou skutečnost, která vedla k uvedenému závěru. Správce daně i žalovaný zdůraznili způsob uzavírání obchodních případů – žalobce si neověřoval výhodnost ceny reklamy, nevyhodnocoval nijak efektivitu reklamy a neověřoval si dodavatele reklamy. Ačkoli žalovaný v napadeném rozhodnutí v bodě [62] zdůraznil pro závěr o aplikaci § 23 odst. 7 ZDP zjištěnou mnohonásobně navýšenou cenu s odkazem na judikaturu, ze které podle žalovaného má vyplývat, že tato skutečnost postačuje k podřazení smluvního vztahu účastníků pod režim § 23 odst. 7 ZDP, následně v bodě [76] odkázal na veškerá zjištění učiněná v průběhu daňové kontroly tak, jak jsou tato zanesena ve zprávě o daňové kontrole. Z té přitom vyplývá shora uvedené, tedy, že závěr o jinak spojených osobách nebyl daňovými orgány učiněn pouze na základě

zjištění o mnohonásobně navýšených cenách reklamy, ale na dalších podstatných skutečnostech.

26. Optikou shora citované judikatury nebyla ani relevantní vědomost žalobce o existenci řetězce a jeho zapojení v něm. Podstatné bylo, že správce daně prokázal existenci takového řetězce a zapojení žalobce v něm na základě vytvoření právního vztahu (smlouva o reklamě a propagaci uzavřená se společností PAMBROKE).
27. Z uvedeného vyplývá, že námitka žalobce stran nesprávné aplikace § 23 odst. 7 ZDP není důvodná.
28. Podstatné při aplikaci závěru o jinak spojených osobách je však posouzení zjištění správce daně a žalovaného o odlišnosti cen sjednaných a cen obvyklých a ve výsledku profit žalobce z účasti v řetězci spočívajícím ve snížení daňového základu, resp. navýšení daňové ztráty.
29. Pokud se týče způsobu zjišťování ceny obvyklé, lze poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 - 81, publ. pod č. 2548/2012 Sb. NSS: *„Pro zjišťování ceny referenční musí být správce schopen unést břemeno tvrzení i břemene důkazního ve vztahu ke všem rozhodným aspektům. Referenční cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřeny o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Referenční cena je v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy. Pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, musí pečlivě zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby, a pokud se tyto podmínky liší, provést patřičnou korekci referenční ceny. Důkazní břemeno správce daně se také týká zjištění situace, za které sjednávaly cenu spojené osoby. Pokud se tedy ohledně rozhodných aspektů projeví skutkové nejasnosti, musí správce daně vycházet z takových skutkových závěrů, které jsou v dané konkrétní skutkové konstelaci pro daňový subjekt nejvýhodnější. Rovněž pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, což zpravidla vede ke zjištění určitého intervalu takto dosažených konkrétních cen (např. cena za kus dodávaného výrobku 100 až 120 Kč), musí pro účely určení rozdílu mezi cenami vyjít z té ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu, která je pro daňový subjekt nejvýhodnější (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 - 105, publ. pod č. 1852/2009 Sb. NSS).“*
30. Krajský soud považuje za potřebné se nejprve vyjádřit k námitce, kterou žalobce zpochybňoval určení velikosti reklamy a navrhoval k prokázání obvyklosti plnění nové důkazy, přičemž namítal výpočet simulace reklamní plochy o rozměru 3,33 m<sup>2</sup> v Golf Aréně, když z fotodokumentace reklamy podle žalobce takový rozměr vůbec nevyplývá a žalovaný provedl přepočítání srovnatelného plnění bez jakéhokoliv logického odůvodnění.
31. Je sice pravdou, že žalovaný v napadeném rozhodnutí se k otázce stanovení plochy reklamního banneru v Golf Aréně o rozměru 3,33 m<sup>2</sup> vyjádřil pouze v části bodu [73] napadeného rozhodnutí. Uvedl v něm, že sám žalobce velikost plochy banneru na celé reklamní ploše neuvedl a ani nepředložil relevantní důkazní prostředky, na základě kterých

by bylo možné stanovit odlišnou velikost banneru, přičemž dále doplnil, že k odhadu, resp. využití matematického výpočtu velikosti loga žalobce přistoupil proto, že velikost nebyla definována ve smlouvách se společností PAMBROKE. Žalovaný však již nepřiblížil onen matematický výpočet a lze konstatovat, že v tomto ohledu trpí napadené rozhodnutí jistým deficitem. Nicméně, z obsahu správního spisu vyplývá, že žalovaný v Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 9. 12. 2020 v bodě [19] vysvětlil, že k rozměru 3,33 m<sup>2</sup> dospěl tak, že vydělil celkový rozměr reklamní plochy, kterou měla k dispozici společnost PAMBROKE (50 m<sup>2</sup>) počtem subjektů, kteří měli reklamu na stejné ploše (15 subjektů), tedy  $[50 / 15 = 3,33]$ . Seznámení bylo doručeno zástupci žalobce dne 9. 12. 2020 do datové schránky (uvedeného dne se též přihlásila oprávněná osoba) a je tak zřejmé, že žalobce byl se způsobem výpočtu velikosti loga žalobce seznámen. Skutečnost, že žalovaný uvedený výpočet již neuvedl v napadeném rozhodnutí, je sice deficitem ve vztahu k přesvědčivosti rozhodnutí, s ohledem na uvedené však nezpůsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, když je třeba přihlídnout k celkovému průběhu řízení, které vydání napadeného rozhodnutí předcházelo. Námitka žalobce tedy není důvodná.

32. Pokud se týče námitek výběru referenčních vzorků daňovými orgány, zejména nezahrnutí subjektů, které měly reklamy na stejné ploše jako žalobce a dále námitek nesrovnatelnosti veličin reklamních agentur oproti veličinám konečného zákazníka, má krajský soud za potřebné uvést následující.
33. Ze správního spisu i z napadeného rozhodnutí vyplývá, že daňové orgány určily referenční cenu (resp. cenové rozpětí) u reklamy v areálu SK Sigma Olomouc tak, že zjistily na každé zdaňovací období 2 subjekty, které měly uzavřenou smlouvu o reklamě přímo s SK Sigma Olomouc, nezahrnuly tedy vůbec jako referenční vzorek subjekty, které by měly uzavřenou smlouvu o reklamě s reklamní agenturou. Pokud žalovaný využil zjištění týkající se reklamní agentury Šmíragroup a. s., učinil tak pouze ve vztahu k určení ceny výrobních nákladů, nikoliv k určení ceny samotného reklamního plnění.
34. U reklamy v Golf Aréně žalovaný při změně právního názoru oproti správci daně zahrnul jako referenční vzorky také reklamní agentury, avšak jako subjekty, které měly smlouvu uzavřenou s Golf Aréna jako *odběratel* reklamy, nezjišťoval tedy subjekty, které měly uzavřenou jako konečný odběratel reklamy smlouvu o reklamě uzavřenou s reklamní agenturou jako dodavatelem reklamy.
35. V této souvislosti je zapotřebí uvést, že již samotné zprostředkování reklamy, spočívající v tom, že odběratel není nucen sám aktivně komunikovat s poskytovatelem reklamních ploch, či kupříkladu dohlížet na výrobu reklamy a její umístění může představovat jistou přidanou hodnotu. Bez významu je proto v tomto ohledu zjišťování žalovaného ohledně ceny výroby a údržby reklamy ze strany primárních dodavatelů reklamy.
36. Nelze totiž shledat nic nestandardního na tom, že žalobce nepoptal reklamu přímo u dotčených sportovních areálů, ale k provedení reklamy uzavřel smlouvu se zprostředkovatelem. Jedná se o naprosto běžný postup, což by měly při stanovení referenčního vzorku zohlednit i daňové orgány. Proto by pro účely stanovení ceny obvyklé měly vycházet právě z cen, které by byly v běžných obchodních vztazích sjednány mezi odběratelem reklamy a zprostředkovatelem reklamy, nikoliv jejím konečným poskytovatelem. Vzhledem k tomu, že v daném případě tak správce daně ani žalovaný neučinil, neodráží jím zjištěná cena obvyklá konkrétní podmínky posuzované obchodní

transakce. Je totiž zjevné, že ceny zprostředkovatele se budou od cen přímého dodavatele lišit (budou zpravidla vyšší). Není však povinností daňového subjektu vyhledávat cenově nejvýhodnější nabídku a žalovaný tedy nemůže po žalobci spravedlivě požadovat, aby smlouvu uzavřela přímo s dotčenými sportovními areály, neboť je otázkou jeho svobodné volby, jakým způsobem si reklamní služby zajistí, tj. zda přímo nebo skrze zprostředkovatele. Ostatně správce daně má vždy možnost, zjistí-li nestandardní cenu, aniž by se mu podařilo prokázat, že se jedná o osoby spojené ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP, ověřit úhradu daně u příjemce finančních prostředků, jakož i případně dodatečně dohlédnout na její odvod do státního rozpočtu. Případné zjištění, že příjemce peněžních prostředků daň neodvedl, nelze klást bez dalšího k tíži příjemci plnění. V posuzované věci se přitom nejednalo o řetězec subjektů, v němž by docházelo k několikerému přeprodávání totožné služby, neboť správcem daně vymezený řetězec sestával toliko z dodavatele nájemních ploch, společnosti PAMBROKE a žalobce (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67 či také obdobně rozsudek téhož soudu ze dne 7. 12. 2023, č. j. 10 Afs 305/2021-45).

37. Krajský soud považuje také za nedostatečné a nesprávné závěry žalovaného o nezařazení subjektů, které měly umístěnu reklamu na shodné ploše s žalobcem. V napadeném rozhodnutí námitku žalobce v tomto směru vypořádal tak, že zahrnutí či nezahrnutí konkrétních subjektů pro zahrnutí jejich smluvních cen do intervalu referenčních cen je v pravomoci správce daně a je zřejmé, že subjekty, jejichž smluvní vztahy a ceny byly využity, jsou srovnatelné, jelikož naplňují stanovená kritéria (lokalita, období, plnění). Uvedl dále, že ve skutečnosti, že se subjekty nevyskytují na shodné reklamní ploše jako žalobce, nelze spatřovat známky nesrovnalosti a možnost jejich nezařazení do intervalu referenčních cen.
38. Tento závěr žalovaného je však v rozporu se shora citovanou judikaturou, jelikož žalovaný nijak nevysvětlil, z jakého důvodu do kritérií pro určení referenčního vzorku nezahrnul také umístění reklamy na shodné ploše a z jakého důvodu toto kritérium případně není relevantní pro určení referenčního vzorku. Žalovaný tak podle krajského soudu pečlivě nezkoumal, do jaké míry byly ceny u stanoveného referenčního vzorku dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby (viz shora citované závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 - 81, publ. pod č. 2548/2012 Sb. NSS).
39. Z uvedeného tedy vyplývá jednoznačný závěr, že jsou důvodné námitky žalobce stran nesprávně stanoveného okruhu referenčních vzorků.
40. Oproti tomu jako nedůvodnou posoudil krajský soud námitku týkající se ukončení daňové kontroly. Ze správního spisu, jakož i z žalobních tvrzení vyplývá, že žalobce byl řádně seznámen s výsledky kontrolních zjištění a k těmto se řádně, nadto v prodloužené lhůtě vyjádřil. Pokud následně správce daně na podkladě žalobcem podaného vyjádření nedošel ke změně kontrolních zjištění, nemohlo se doručení vyjádření správce daně k vyjádření žalobce k výsledkům kontrolního zjištění až při samotném podpisu zprávy o daňové kontrole nijak dotknout jeho procesních práv, neboť za uvedené situace ve smyslu § 88 odst. 3 věta druhá daňového řádu již žalobce nemohl navrhnout další doplnění kontrolních zjištění.
41. Krajský soud dále připomíná, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31, SbNSS č. 3720/2018, „*Projednání zprávy o daňové kontrole (§ 88 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) je konečnou fází daňové kontroly. Prostor pro*

vyjádření a navržení důkazů má daňový subjekt po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a 3 téhož zákona). Projednání zprávy o daňové kontrole slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu, a k podpisu zprávy o daňové kontrole. Při projednání zprávy o daňové kontrole proto mohou být relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit.“ Žalobce přitom v žalobě nesl žádné argumenty, pro které by bylo možné se domnívat, že postupem správce daně by mohl být dotčen na svých právech právě nemožností brojit proti náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil.

42. Krajský soud připomíná, že shodné námitky žalobce uplatnil v řízení vedeném u Krajského soudu v Ostravě pod sp. zn. 22 Af 7/2020, kde bylo podrobena přezkumu rozhodnutí žalovaného týkající se DPH za shodná zdaňovací období, přičemž daňová kontrola byla vedena společně s daňovou kontrolou na daň z příjmů právnických osob, výsledkem které bylo nyní přezkoumávané napadené rozhodnutí. Krajský soud v citované věci rozhodl rozsudkem ze dne 8. 4. 2021, č. j. 22 Af 7/2020-50, kterým žalobu zamítl a mj. neshledal důvodnou námitku žalobce stran ukončení daňové kontroly. Kasační stížnost žalobce proti tomuto rozsudku byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2022, č. j. 4 Afs 155/2021-33, v rámci kterého NSS shledal postup krajského soudu při vypořádání námitky ukončení daňové kontroly správný.

#### *Závěr a náklady řízení*

43. Krajský soud s ohledem na závěry o nesprávně stanovené referenční ceně pro účely úpravy základu daně v důsledku nedostatečně zajištěných referenčních vzorků shledal žalobu důvodnou, neboť v důsledku pochybení žalovaného nebyl pro účely posouzení věci žalovaným dostatečně zjištěn skutkový stav a je tak dán důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Krajský soud proto napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, ve kterém tento bude vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku ve smyslu § 78 odst. 5 s. ř. s.
44. O náhradě nákladů řízení mezi žalobcem a žalovaným bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce byl v řízení procesně úspěšný a vzniklo mu tak vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce tvoří:
- |   |                                    |
|---|------------------------------------|
| a) zaplacený soudní poplatek  | 3 000 Kč                           |
| b) náklady právního zastoupení advokátem  |                                    |
| - odměna advokáta za zastupování v řízení ve výši 3 100 Kč / úkon při těchto úkonech právní služby: | § 7, § 9 odst. 4 písm. d)          |
| 1) příprava a převzetí věci   |                                    |
| 2) sepis žaloby   | vyhl. č. 177/1996 Sb.              |
| 3) replika k vyjádření žalovaného   | 9 300 Kč                           |
| - paušální náhrada hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč / úkon                                   | § 13 odst. 4 vyhl. č. 177/1996 Sb. |
|   | 900 Kč                             |

při shora uvedených úkonech právní pomoci

*Celkem včetně DPH 21% (vyjma soudního poplatku)*

15 342 Kč

Soud uložil žalovanému zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení uvedenou částku, a to dle § 64 s. ř. s. ve spojení s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších změn a doplnění k rukám advokáta, který žalobce v řízení zastupoval. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 14. prosince 2023

JUDr. Monika Javorová  
předsedkyně senátu