



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: **OCHI-INŽENÝRING, s.r.o.**
sídlem Nákladní 3179/1, 702 00 Ostrava
zastoupen advokátem JUDr. Alfrédem Šrámkem
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 7. 10. 2022 č. j. 36048/22/5200-11432-709409,
ve věci daně z příjmů

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství 7. 10. 2022, č. j. 36048/22/5200-11432-709409, se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta JUDr. Alfréda Šrámk, sídlem Českobratrská 1403/2, 702 00 Ostrava.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání výše uvedeného rozhodnutí žalovaného, jímž bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 21. 9. 2018 č. j. 3310905/18/3202-50521-809927 – dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014.
2. Žalobce v žalobě namítl, že on a jeho dodavatelé nejsou osobami jinak spojenými ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Žalobce nevěděl a ani nemohl vědět, za jakou částku pronajímal provozovatel tenisových kurtů L. K. prostor pro reklamu společnostem, které jsou dodavateli žalobce.
3. Dále žalobce namítl, že referenční cena byla správními orgány stanovena nesprávně, neboť vycházely z cen mezi majiteli tenisových areálů a přímými čerpateli reklamních plnění, místo toho, aby vycházely z cen mezi reklamními agenturami a čerpateli plnění. Správní orgány svůj postup neodůvodnily a také nevzaly v úvahu vliv umístění reklamního banneru na cenu plnění (např. dobře dostupné a viditelné místo bude mít vyšší hodnotu).
4. Žalobce dále poukázal na to, že podle jeho názoru nebyla řádně projednána zpráva o daňové kontrole. Zrekapituloval, že první správcem daně stanovený termín projednání zprávy o daňové kontrole dne 10. 9. 2018 byl přeložen z důvodu zdravotní indispozice zástupce žalobce na 21. 9. 2018; v tento den se zástupce žalobce dostavil k projednání zprávy. V průběhu jednání u správce daně došlo k tomu, že správce daně neumožnil zástupci žalobce zprávu o daňové kontrole projednat, ani neumožnil si ji přečíst, čímž porušil práva žalobce a daňovou kontrolu ukončil nezákonně. Podle žalobce není projednání zprávy o daňové kontrole pouhým formálním úkonem. Dodatečný platební výměr tak neobsahuje odůvodnění a je nepřezkoumatelný, stejně jako v důsledku toho napadené rozhodnutí.
5. Závěrem žalobce namítl, že v průběhu daňového řízení navrhl správci daně a žalovanému provedení důkazů, které by odstranily pochybnosti správce daně a prokázaly nesprávnost závěru o naplnění podmínek § 23 odst. 7 ZDP, a to zejména výsledkem svědka L. K. Žalovaný nezákonně odmítl tento důkaz provést.
6. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout, přičemž odkázal na napadené rozhodnutí.

Posouzení věci krajským soudem

7. 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.
8. 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.“

9. Krajský soud tudíž vypořádal žalobní body pouze v rozsahu jejich precizace a napadené rozhodnutí podrobil přezkumu právě optikou takto formulovaných žalobních bodů.
10. Podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 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.
11. 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

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.

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, č. 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, č. 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.“

12. 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.“
13. 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 zavinení 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 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 obstal 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.“

14. 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 17 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 obsažen již v hypotéze právní normy), pročež 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 první 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.“
15. 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 nezpochybňuje, 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.“

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.

16. 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.
17. 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).
18. Krajský soud má za to, že v projednávané věci byly podmínky pro aplikaci § 23 odst. 7 ZDP splněny.
19. Daňové orgány totiž založily závěr o tom, že žalobce a jeho dodavatelé reklamních služeb byli 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, měl znalost sportovního prostředí a neověřoval si dodavatele reklamy. Tyto skutečnosti žalovaný v napadeném rozhodnutí zdůraznil v bodě [71].
20. 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 s dodavatelem žalobce).
21. Z uvedeného vyplývá, že námitka žalobce stran nesprávné aplikace § 23 odst. 7 ZDP není důvodná. Krajský soud proto neshledal ani pochybení správce daně, potažmo žalovaného, pokud nepřistoupili k výslechu svědka K.
22. 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.
23. 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 břemeno

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).“.

24. Pokud se týče námitek ve vztahu k nesprávně stanovené referenční ceně, kdy žalobce namítal, že referenční cena byla správními orgány stanovena nesprávně, neboť vycházely z cen mezi majiteli tenisových areálů a přímými čerpateli reklamních plnění, místo toho, aby vycházely z cen mezi reklamními agenturami a čerpateli plnění, je třeba jim přiznat důvodnosti.
25. Krajský soud má za potřebné 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.
26. 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 uzavřel 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

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.

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 dodavatelů nájemních ploch 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 – uvedená věc se týkala obdobného reklamního plnění jako v nyní projednávané věci).

27. 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.).
28. Z uvedeného tedy vyplývá jednoznačný závěr, že jsou důvodné námitky žalobce stran nesprávně stanovené referenční ceny.
29. Oproti tomu jako nedůvodnou posoudil krajský soud námitku týkající se ukončení daňové kontroly. V té souvislosti krajský soud 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 nesnesl 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.

Závěr a náklady řízení

30. 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.
31. 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
- b) náklady právního zastoupení advokátem

3 000 Kč

- | | | | |
|---|---|---------------------------------------|----------|
| - | 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. | 6 200 Kč |
| - | paušální náhrada hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč / úkon při shora uvedených úkonech právní pomoci | § 13 odst. 4
vyhl. č. 177/1996 Sb. | 600 Kč |

Celkem včetně DPH 21% (vyjma soudního poplatku) 11 228 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