



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Tomáše Foltase a Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **LAKUM-KTL, a. s.**, se sídlem Ostravská 384, Frýdlant, Frýdlant nad Ostravicí, zastoupen JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 4. 2023, č. j. 25 Af 62/2020-157,

t a k t o :

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

## O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 29. 1. 2020, č. j. 2597/20/5200-11432-709409 (dále jen „napadené rozhodnutí“) žalovaný ve výroku I. zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 20. 9. 2018, č. j. 3302300/18/3208-52523-803463, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012, a ve výroku II. zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr správce daně ze dne 10. 1. 2019, č. j. 39333/19/3208-52523-803463, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013. Důvodem doměření daně bylo vyloučení žalobcem uplatněných nákladů vynaložených na pořízení reklamních a propagačních služeb od společnosti PRESSTEX MEDIA, s.r.o. (dále jen „PRESSTEX“) a společnosti PAMBROKE Media, s.r.o. (dále jen „PAMBROKE“), neboť podle správce daně byl právní vztah s těmito dodavateli uzavřen za účelem snížení základu daně podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona

č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

## II.

[2] Žalobce podal proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě, který rozsudkem ze dne 5. 4. 2023, č. j. 25 Af 62/2020-157, zrušil napadené rozhodnutí ve výroku I. a současně zrušil i dodatečný platební výměr správce daně ze dne 20. 9. 2018, č. j. 3302300/18/3208-52523-803463. Žalobu proti výroku II. napadeného rozhodnutí krajský soud zamítl.

[3] Krajský soud přisvědčil žalobci, že i při zohlednění § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů uplynula lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012, a to dne 22. 10. 2019, tj. před vydáním napadeného rozhodnutí. Námitku prekluze práva stanovit daň vztahující se ke zdaňovacímu období roku 2012 proto shledal důvodnou.

[4] Žalobní námitky ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2013 pak krajský soud shledal nedůvodnými. Krajský soud v první řadě nepřisvědčil žalobci v tom, že nebyly splněny podmínky pro aplikaci § 23 odst. 7 věta první zákona o daních z příjmů. Krajský soud nepovažoval za nutné vyčkat rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci vedené pod sp. zn. 2 Afs 132/2020, neboť závěr o spojených osobách daňové orgány vystavěly nejen na zjištění přemrštěné ceny, ale i na dalších okolnostech, které svědčí o neobvyklosti transakce. Tuto neobvyklost je třeba podle názoru krajského soudu chápat jako transakci u běžně obezřetného podnikatele nerozumnou či nelogickou, bez rozumného vysvětlení, a to ve všech jejích aspektech (způsob provedení, výsledek apod.). Okolnosti, které daňové orgány považovaly za svědčící o neobvyklosti transakce, uvedené charakteristice odpovídají. V jednotlivostech se může jednat o podnikatelské selhání či lehkomyšlnost, ve vzájemné souvislosti však již takto vysvětlitelné jsou jen stěží. Vypovídají totiž zejména o neobezřetném, či nestandardním jednání samotného žalobce ve shora vysvětleném smyslu slova, což je pro závěr o spojených osobách stěžejní.

[5] K námitce neprokázání profitu, který by žalobce z účasti ve spojených osobách získal, krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013-27, v němž tento soud vysvětlil, že užitek ze zapojení do řetězce spojených osob spočívá v samotném snížení základu daně. Porovnává-li žalobce „zisk“ na ušetřené daňové povinnosti s vynaloženými výdaji, vychází z mylné premisy, že kromě snížení daně musí být dosaženo ještě nějaké další výhody, aby byly splněny znaky spojených osob.

[6] Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku, že správce daně a žalovaný rezignovali na posouzení racionality (efektivitu) reklamy a její ceny. Správce daně vysvětlil, proč úvahu žalobce o souvislosti nárůstu obratu a realizované reklamy považuje za lichou, a tedy důvodnost reklamy za neprokázanou, námitkami žalobce k otázce důvodnosti cen reklamy se tak zabýval, a jeho závěry jsou logické, bez vnitřních rozporů; žalovaný se s nimi

pokračování

ztotožnil. Žalobce v žalobě nepředestřel žádnou protiargumentaci, nevysvětlil, v čem se správce daně mylí, když má za to, že nelze efektivitu reklamy posoudit nárůstem obratu, je-li tento způsoben zvýšenou fakturací stávajícím zákazníkům, a nikoliv fakturací novým zákazníkům, nevyvrátil úvahu o struktuře svých odběratelů a ani se nijak nevyjádřil k posouzení znaleckých závěrů.

[7] Stejně tak nepovažoval krajský soud za důvodnou námitku vnitřní rozpornosti napadeného rozhodnutí, neboť toto je vystavěno jednoznačně na závěru o nedůvodném rozdílu mezi uplatněnými náklady a cenou obvyklou za tytéž služby, nikoliv na neprokázání fakticity uplatněných nákladů jako hmotněprávní podmínku pro jejich uznání.

[8] K žalobní argumentaci o nesprávně stanovených referenčních cenách, které byly zjištěny nikoliv z cen, za které reklamní služby nabízely reklamní agentury, ale pouze z cen, za které bylo možno tyto služby nakoupit přímo u klubů při zohlednění obvyklé provize, krajský soud odkázal na argumentaci vyslovenou v kasačním rozsudku ze dne 6. 12. 2022, č. j. 7 Afs 13/2021-44, kde uvedený postup Nejvyšší správní soud shledal odpovídající požadavku na to, aby referenční ceny byly zjišťovány z poměrů nespojených osob, které se v maximální možné míře blíží podmínkám, za nichž byly sjednány v posuzovaném případě. K tomu krajský soud uvedl, že těmito závěry je vázán podle § 110 odst. 4 s. ř. s.

[9] Krajský soud dále nesouhlasil s výtkou žalobce, že žalovaný odmítl zohlednit podklady týkající se reklamy realizované na odlišných fotbalových stadionech v odlišných časových obdobích, ev. s rozdílným předmětem plnění, přestože se jednalo o plnění v jádru srovnatelné a nic nebránilo učinit případné korekce. V posuzované věci daňové orgány zvolily metodu nezávislé srovnatelné ceny a určily výběrová kritéria pro její zjištění (umístění na týchž místech, stejný vzhled, stejná doba plnění), žalobcem navržené smlouvy nespĺňující tato kritéria daňové orgány odmítly. Podle názoru krajského soudu jsou kritéria, která daňové orgány zvolily, přiléhavá, spravedlivá, přezkoumatelná a ekonomicky racionální a vedou ke zjištění ceny mezi nespojenými osobami za co nejpodobnějších podmínek plnění. Žalobce neuvedl nic, z čeho by vyplývalo, že se daňové orgány vytyčeným podmínkám pro volbu kritérií protivily a v čem je tato kritéria dovedla k plnění odlišnému od plnění posuzovaného.

[10] Za nedůvodnou považoval krajský soud i námitku, že správce daně porovnával ceny uplatněné s cenou na počátku řetězce, tedy uzavřené s klubem, aniž by prokázal, že tato byla nepřiměřeně nízká. K tomu znovu uvedl, že při zjišťování referenční ceny se vychází z fakticky dosažené ceny mezi nezávislými subjekty. Zda cena mezi nezávislými subjekty není nepřiměřeně nízká, přesahuje důkazní povinnost správce daně. Co se týká sporované výše provize, k té se vyjádřil Nejvyšší správní soud v kasačním rozsudku tak, že daňovými orgány přičtená 20% provize odpovídá obvyklé provizi, jak ji stanovil znalec v žalobcem předloženém posudku, a Nejvyšší správní soud považoval její stanovení za správné.

[11] Na závěr krajský soud doplnil, že neshledal důvodnou námitku nepřipojení trestního spisu a pochybení ve věci vedení daňového spisu. Žalovaný se s důkazním návrhem na připojení trestního spisu sp. zn. 34 T 4/2018, vedeného Krajským soudem v Ostravě, náležitě vypořádal, a postupoval tak v souladu s § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Co se týče pochybení při vedení

daňového spisu, žalobce svou námitku koncipoval toliko obecně, že daňový spis nebyl veden zcela v souladu s daňovým řádem. K tomu krajský soud rovněž toliko obecně uvedl, že neshledal žádné pochybení ve vedení daňového spisu a rozporu s daňovým řádem, které by vedlo k nezákonnosti napadeného rozhodnutí.

### III.

[12] Proti výroku III. a IV. tohoto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[13] Stěžovatel namítal, že nebylo prokázáno, že by stěžovatel se společnostmi PRESSTEX a PAMBROKE vytvořil účelový vztah za účelem snížení základu daně ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů. V této souvislosti poukázal na to, že důkazní břemeno v tomto ohledu leží na správci daně, který je však neunesl. Pokud je existence jinak spojených osob dovozována především na podkladě zjištění ohledně nepřiměřeně vysoké ceny, musí být současně prokázáno povědomí stěžovatele o tomto nepřiměřeném navýšení. V řízení však nebylo prokázáno, že by o údajně účelovém navýšení ceny reklamních služeb měl stěžovatel vědět. Stěžovatel naopak disponoval takovými informacemi, z nichž dospěl k závěru o její obvyklosti, což v daňovém řízení prokázal. Stěžovatel zdůraznil, že předmětná reklama byla pro něj ekonomicky racionální, což vysvětlil a doložil znaleckým posudkem a hospodářskými výsledky. Tato vysvětlení však byla nedůvodně upozaděna, aniž by jim krajský soud přikládal náležitou váhu. Podle názoru stěžovatele okolnosti uvedené krajským soudem nemohou ani samostatně ani ve svém souhrnu vést k závěru, že reklama byla nestandardní a že jejím účelem bylo krácení daňové povinnosti namísto propagace za účelem dosažení zdanitelných příjmů. Stěžovatel dále namítal, že nebyl prokázán profit, který by z účasti ve spojených osobách získal, neboť snížení daňové povinnosti v důsledku uplatněných nákladů bylo nepoměrně nižší než výdaj, který na reklamu vynaložil.

[14] Podle stěžovatele tak existence právního vztahu vytvořeného převážně za účelem snížení základu daně nebyla prokázána, a není tak možno stěžovatele a jeho dodavatele považovat za jinak spojené osoby. S ohledem na to, že žalovaným nebyly prokázány podmínky ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, měl krajský soud napadené rozhodnutí zrušit. Neučinil-li tak, je jeho rozsudek nezákonný ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Napadený rozsudek je nadto nepřezkoumatelný podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť krajský soud na žalobní argumentaci nereagoval a pouze přebíral závěry správce daně. Vzhledem k tomu, že tyto stěžovatel rozporoval, nebylo možno pouze odkázat na závěry správce daně, jak učinil krajský soud v bodě 40 napadeného rozsudku, když nereagoval na námitky a vysvětlení stěžovatele.

[15] Stěžovatel dále namítal, že krajský soud pochybil, když dovodil, že žalovaný správně určil referenční ceny. Krajský soud se v této souvislosti nevypořádal s argumentací stěžovatele, kde poukázal na to, že v případě obdobné reklamy jiných subjektů byla stanovena referenční cena mnohem vyšší. Stěžovatel je názoru, že správce daně disponoval daleko širším srovnávacím vzorkem cen obdobných reklam, avšak v případě stěžovatele použil zjevně účelově pouze ty, které vyhovovaly jeho předem zvolenému cíli na doměření daně. Okruh nezávislých transakcí, z nichž lze při určení referenční ceny vyjít, je značně široký a nelze z něj bez dalšího vyloučit nezávislé transakce uzavřené v jiném časovém

pokračování

období, neboť v průběhu jednotlivých sezon nedocházelo k výraznějším změnám ceny reklamy. Ani odlišný fotbalový stadion, ani odlišné období prezentace reklamy fakticky nemá žádný reálný vliv na srovnatelnost reklamního plnění, a není proto důvodem pro odmítnutí zohlednění smluv o reklamě, které stěžovatel v řízení k důkazu doložil. Stěžovatel přitom zdůraznil, že správce daně musí vycházet při stanovení referenční ceny z údajů nejvýhodnějších pro daňový subjekt. Není rovněž pravdou, že stěžovatel neuvedl nic proti zvoleným srovnávacím vzorkům, z nichž vyšel žalovaný. Stěžovatel poukazyval zejména na nadstandardní vztahy (obchodní či personální) některých inzerentů ke klubu SK Sigma Olomouc, které podle něj zdůvodňují nižší cenu reklamy, kdy v důsledku této skutečnosti nelze hovořit o tom, že se jedná o srovnatelnou situaci se situací stěžovatele.

[16] Stěžovatel rovněž namítal, že krajský soud pochybil, když se nijak nevypořádal s důkazními návrhy, které stěžovatel učinil v řízení před soudem. Jednalo se o smlouvy o reklamě v letech 2012 a 2013 s plněním na stadionu klubu FC Baník Ostrava a SK Sigma Olomouc, znalecký posudek č. 1050/40/18 ze dne 20. 7. 2018, vypracovaný znaleckým ústavem Ostravská znalecká a. s., a Doplnění č. 1 znaleckého posudku č. 1050/40/18 ze dne 22. 7. 2020.

[17] Stěžovatel dále namítal, že krajský soud se nevypořádal s námitkou nesprávného stanovení referenčních cen plynoucí ze srovnání ceny reklamy při zápasech první fotbalové ligy a ceny reklamy v hale pro individuální trénink golfu. V této souvislosti poukázal na sporný závěr správce daně, podle kterého byla reklama v Golf Aréně využíváné pouze pro trénink, kde je výrazně nižší návštěvnost, násobně dražší než u mnohem populárnějších fotbalových utkání nejvyšší fotbalové ligy, které navštěvují tisíce diváků.

[18] Závěrem stěžovatel namítal, že žalovaný znalecké posudky Dr. Ing. Vítězslava Hálka, MBA, Ph.D., ve znění dodatku č. 1 nesprávně vyhodnotil, když je odmítl označit za důkaz toho, že interval obvyklé ceny reklamy stanovený správcem daně byl zjištěn nesprávně. Měl-li žalovaný jakékoliv pochyby o podkladech pro vypracování předmětného posudku či o jeho věcné správnosti, bylo povinností žalovaného znalce opakovaně vyslechnout, nebo nechat zpracovat revizní znalecký posudek. Bez takového kroku nelze závěry erudovaného odborníka odmítat, jak učinil žalovaný. Krajský soud se pak s námitkami nesprávného hodnocení znaleckého posudku nezabýval, což má za následek nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[19] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[20] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti podpořil závěry krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Vyjádřil se rovněž podrobně k jednotlivým okruhům kasačních námitek.

#### IV.

[21] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[22] Kasační stížnost není důvodná.

[23] Úvodem Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný. Ačkoli se krajský soud výslovně nevyjadřoval ke každému žalobnímu tvrzení (či jeho doplnění), je z napadeného rozsudku jasně patrné, že se krajský soud ztotožnil se závěrem žalovaného, že stěžovatel uzavřel právní vztah s uvedenými dodavateli za účelem snížení základu daně ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, když správce daně zjistil a prokázal, že cena sjednaná za umístění reklamy mezi takto účelově spojenými osobami se liší od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Nepřezkoumatelné totiž není rozhodnutí, z jehož odůvodnění lze zjistit, jaký názor soud či správní orgán zaujal na skutkové a právní otázky, které jsou podstatné pro rozhodnutí (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, publ. pod č. 3668/2018 Sb. NSS, bod 29; k významu přezkoumatelnosti soudního rozhodnutí obecně pak bod 30 tamtéž). Správnost a úplnost skutkových a právních úvah, na nichž krajský soud své rozhodnutí založil, je potom otázkou zákonnosti jeho rozhodnutí, nikoli přezkoumatelnosti.

[24] K tomu Nejvyšší správní soud poznamenává, že žaloba v této věci má 41 stran a její tři doplnění včetně repliky dalších celkem 30 stran. Správní soud není povinen reagovat na každý dílčí argument v podání, tím méně to od něj lze očekávat u podání takového rozsahu. Úkolem soudu je uchopit obsah a smysl argumentace a vypořádat se s ní, což může učinit i tak, že proti ní postaví vlastní ucelený argumentační systém, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí (náleznost Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68). To krajský soud udělal, a jeho rozsudek proto obstál jako přezkoumatelný. Podobný přístup při přezkumu rozsudku krajského soudu, proti němuž mířila 37stránková kasační stížnost, zvolil i samotný Nejvyšší správní soud.

[25] Nejvyšší správní soud následně přistoupil k věcnému přezkumu napadeného rozsudku v rozsahu stěžovatelem uplatněných námitek.

[26] Ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů upravuje tzv. pravidlo tržního odstupu. Podle něj platí, že liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými (od 1. 1. 2014 nespojenými) osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, je namísto upravit základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Uvedené ustanovení dále definuje spojené osoby jako a) osoby přímo či nepřímo kapitálově spojené [písm. a)] a b) *jinak spojené osoby* [písm. b)]. Do kategorie jinak spojených osob zahrnuje osoby spojené personálně či rozhodujícím vlivem [písm. b) body 1 až 4] a dále *osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty* [písm. b) bod 5]. Právě do této kategorie spadá podle správních orgánů a krajského soudu nyní posuzovaná věc.

[27] Nejvyšší správní soud souhlasí s obecnými východisky, která stěžovatel uvedl v kasační stížnosti. Tedy, že citované ustanovení vyžaduje, aby správce daně prokázal existenci spojených osob, jakož i odlišnost cen mezi nimi sjednaných od cen, které by byly sjednány

pokračování

mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích, a aby dal daňovému subjektu možnost případně zjištěný rozdíl uspokojivě doložit.

[28] Zatímco v případech uvedených pod písm. a) a b) body 1 až 4 budou o existenci spojených osob svědčit objektivně doložitelné skutečnosti mimo sféru konkrétních obchodních vztahů (existence příslušného podílu na kapitálu nebo hlasovacích právech, personálního propojení či rozhodujícího vlivu), v případě písm. b) bodu 5 je situace jiná. Stěžovatel správně uvádí, že zákon definuje tuto kategorii spojených osob pomocí dvou podmínek: 1) vytvoření právního vztahu a současně 2) účelem tohoto právního vztahu je převážně snížení základu daně (alternativně zvýšení daňové ztráty). V praxi nebude zřejmě činit větší potíže prokázat vytvoření (existenci) samotného právního vztahu mezi určitými osobami, pakliže si tyto osoby navzájem poskytly nějaké plnění, notabene uzavřely-li k tomu písemnou smlouvu.

[29] To, co může být v praxi složitější, je prokázat zákonem definovaný účel tohoto vztahu. V této souvislosti je nutno odmítnout určité směšování účelu a úmyslu, jak činí stěžovatel v kasační stížnosti. Zákon není koncipován tak, že by dané osoby musely vytvořit právní vztah *s úmyslem* snížit základ daně, ale převážně *za tímto účelem*. Byl-li však právní vztah stranami založen za účelem snížení základu daně, bude z okolností jeho založení a naplňování obvykle patrný i záměr (úmysl, vůle) stran či aspoň jedné z nich základ daně snížit. Samotný úmysl však není zákonnou podmínkou, jež musí být k závěru o existenci vztahu podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů prokázána. Povinností správce daně tak není prokázat subjektivní vnitřní vztah daňového poplatníka k jeho jednání a následku, nýbrž to, že tímto jednáním je *objektivně* sledován převážně daňově optimalizační cíl vzhledem k výši základu daně. Zpravidla pak bude možné na takový účel konkrétního právního vztahu usuzovat pouze na základě nepřímých důkazů.

[30] Má-li přitom účel vztahu převážně spočívat ve snížení základu daně, je zřejmé že zákonodárce v tomto případě definici spojených osob skutečně materiálně provázal s cenou plnění. Základem daně je podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů stručně řečeno rozdíl, o který příjmy převyšují náklady. Jeho snížení lze tedy dosáhnout buďto zvýšením nákladů, nebo snížením výnosů. V obou případech tak bude hrát zásadní roli pro snížení základu daně výše plnění, které do něj vstupuje. Ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů přitom cílí na situace, kdy je základ daně takto „optimalizován“ v podstatě umělými položkami (zbožím či službami), které z hlediska poplatníka nemají (respektive převážně nemají) ekonomickou hodnotu primárně pro rozvíjení jeho podnikání, nýbrž pro snížení jeho daňové zátěže. Tímto způsobem tedy vstupuje do definice *jinak spojených osob* podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů nutně také cena plnění. Funguje zde proto určitá propustnost mezi oběma podmínkami, které správce daně prokazuje – existenci spojených osob a odlišnost sjednaných cen. Z popsanych důvodů nelze prokazování obou těchto podmínek oddělit do té míry, že by každou z nich prokazovaly rozdílné skutečnosti.

[31] Nejvyšší správní soud si je vědom obecného závěru vyřčeného v rozsudku ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67, podle něhož *první a druhou podmínku pro doměření daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nelze směšovat, neboť ze samotného navýšení ceny nelze bez dalšího usuzovat na propojenost dotčených daňových subjektů*. Je však třeba vnímat, že v uvedené věci Nejvyšší správní soud rozhodoval za specifické situace, v níž žalovaný

a krajský soud přistupovali k aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů tak, že obě podmínky fakticky splývaly, tedy je v podstatě redukovali na podmínku jednu, a to rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou „běžnou“. Právě proto kasační soud zdůrazňoval, že se jedná o dvě samostatné podmínky.

[32] Platí tedy – a v tom lze se stěžovatelem rovněž obecně souhlasit – že k naplnění definice jinak spojených osob podle písm. b) bodu 5 nepostačuje jen zjištění ceny plnění a její (byť významné) odchylky od ceny běžné. Tuto myšlenku ostatně již Nejvyšší správní soud formuloval i ve zmíněném rozsudku č. j. 1 Afs 109/2021-67, body 39 a 40. Zde zdůraznil, že „[d]aňový 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).“

[33] Zjištění neobvykle vysoké (přemrštěné) ceny v konkrétním právním vztahu je proto nutné provázat s dalšími okolnostmi konkrétní věci, v jejichž souhrnu teprve bude možné spolehlivě usuzovat na to, že převažujícím účelem transakce objektivně viděno nebylo samotné pořízení plnění ve smyslu uspokojení určité hospodářské potřeby (strategie) daného poplatníka, nýbrž že samotné plnění bylo pouze doprovodným (nutným, vedlejším) účelem transakce, neboť jejím převažujícím účelem bylo právě snížit prostřednictvím daného nákupu daňovou zátěž. Zákonodárce v tomto ustanovení reflektuje jednu z nosných myšlenek zákona o daních z příjmů, tedy že jakkoliv je volbou poplatníka, jaké částky a za co vynakládá, stát automaticky neuznává jako daňový náklad jakýkoliv uskutečněný výdaj, ale reguluje, co a případně kolik je možné zahrnout do základu daně, zde konkrétně kritériem elementární hospodářské racionality vynaloženého výdaje.

[34] Aby mohl být učiněn spolehlivý závěr o tom, zda jednáním poplatníka byla z objektivního hlediska převážně plněna konkrétní hospodářská potřeba, nebo naopak převážně sledována optimalizace základu daně je nezbytné krom samotné ceny plnění zkoumat také okolnosti, za jakých k transakci došlo a co je jejím výsledkem. Například zjištění o pořízení zboží za zcela zjevně přemrštěnou cenu bude nutné doplnit zjištěním, že běžná cena daného zboží je všeobecně známá (či lehce zjiitelná) a že bylo zboží v rozhodné době za tuto cenu obecně běžně dostupné, pročež na první pohled absentuje racionální vysvětlení pro jeho nakoupení za natolik předraženou cenu. Nadto musí být poplatníku poskytnut prostor pro případné zdůvodnění (uspokojivé doložení) zjištěného rozdílu, například specifickými okolnostmi, za nichž výdaj vynakládal.



pokračování

[35] V nyní posuzovaném případě správní orgány označily zcela konkrétní okolnosti, z nichž dovodily, že vytvořené právní vztahy mezi stěžovatelem a jeho dodavatelem sloužily převážně ke snížení základu daně a za tímto účelem i vznikly/trvaly (tomuto účelu byly poplatné). Krajský soud tyto okolnosti shrnul v bodě 40 a zhodnotil jejich význam především v bodech 43 a 44 napadeného rozsudku. S podstatou jeho závěrů o naplnění zákonné definice spojených osob se přitom Nejvyšší správní soud shoduje. Zjištěné okolnosti vytvořených právních vztahů ve svém souhrnu dostatečně svědčí o tom, že jejich převažujícím účelem bylo snížení základu daně stěžovatele, nikoliv jeho propagace prostřednictvím porízených reklamních plnění.

[36] Ve shodě s krajským soudem Nejvyšší správní soud považuje v tomto ohledu za stěžejní zjevnou iracionalitu jednání stěžovatele ve vztahu k pořizovaným plněním a jejich ceně. Absenci významu samotných plnění nasvědčuje způsob propagace stěžovatele. Ten vynaložil vysoké částky v řádu milionů (3 900 000 Kč v roce 2012 a 6 000 000 Kč v roce 2013) za reklamní služby za situace, kdy bylo možné uzavřít smlouvu přímo s provozovatelem sportoviště za mnohonásobně nižší ceny (viz rozsudek NSS ze dne 6. 12. 2022, č. j. 7 Afs 13/2021-44, či ze dne 27. 9. 2023, č. j. 8 Afs 305/2021-98). Stěžovatel však nakoupil reklamní plnění bez toho, aby si předem jakkoliv ověřoval jeho cenu, přičemž jiné firmy ani kluby neoslovoval. Ze zprávy o daňové kontrole přitom vyplývá, že celkové náklady dodavatelů PRESSTEX a PAMBROKE vynaložené na reklamní a propagační služby za rok 2013 pro stěžovatele činily celkem 56 104 Kč. Stěžovatel však za tyto služby uhradil těmto dodavatelům celkem 6 000 000 Kč, tj. 107krát více než činily jejich související náklady. Navíc ve smlouvách o reklamě byl dohodnut pouze rozměr reklamy, nebylo však blíže specifikováno, o jaký typ reklamy se jedná, nebylo specifikováno ani umístění reklamy. Stěžovatel rovněž neprováděl důslednou kontrolu týkající se umístění reklamy, zejména v prostoru Golf Arény, kdy z protokolu ze dne 18. 2. 2016 vyplynulo, že prezentaci reklamy v Golf Aréně si neověřoval vůbec a umístění reklamy na stadionu v Olomouci ověřoval osobně jednou až dvakrát za půlrok, popř. z přenosů v TV. V neposlední řadě pak racionalitu jednání stěžovatele zpochybňuje skutečnost, že stěžovatel v rozhodném období obchodoval se strojírenskou kovovýrobou a konečnou úpravou vlastních a dodaných kovových výrobků, které prodával úzké skupině odběratelů, nikoliv běžným spotřebitelům, tj. divákům na sportovních akcích. Pokud stěžovatel poukazoval na efektivitu reklamy s tím, že došlo k nárůstu jeho obratu, pak je třeba ve shodě s žalovaným i krajským soudem uvést, že podle zjištění správce daně tento nárůst byl způsoben především navýšením fakturace stávajícím zákazníkům, nikoli získáním nových odběratelů.

[37] Z uvedeného lze dovodit, že obchodní vztah stěžovatele a společností PRESSTEX a PAMBROKE probíhal za podmínek v obchodní praxi neobvyklých, nelogických a při deklarovaném účelu značně nevýhodných, aniž by navýšení ceny bylo podloženo konkrétní přidanou hodnotou (konkrétními faktickými službami). Stěžovatel přitom žádný racionální důvod pro své počínání nepředestřel.

[38] Nejvyšší správní soud tak ve shodě s krajským soudem uzavírá, že správní orgány správně aplikovaly § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, neboť uvedené ustanovení nedopadá pouze na kapitálově a personálně spojené osoby. Úprava v jeho písm. b) bodu 5 dopadá i na subjekty, které tímto způsobem spojeny nejsou, pakliže účelem jimi vytvořeného právního vztahu je převážně snížení základu daně (zvýšení daňové ztráty) poplatníka. Nutnou součástí

posouzení splnění podmínek této definice je pak díky konstrukci základu daně zkoumání samotné ceny plnění, okolností jeho pořízení a jejího výsledku. V nynější věci přitom správní orgány unesly důkazní břemeno v otázce prokázání existence vztahu spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel rovněž dostal prostor pro vysvětlení zjištěného rozdílu, avšak žádné uspokojivé argumenty natož důkazy nedoložil.

[39] V dalším okruhu námitek stěžovatel brojil proti způsobu, kterým byla stanovena cena obvyklá.

[40] Nejvyšší správní soud připomíná, že žalovaný v napadeném rozhodnutí neposuzoval přiměřenost nákladu na reklamu v dané výši ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, která představuje jeden z aspektů při posuzování, zda se daňový subjekt mohl rozumně domnívat, že určitý náklad mohl i s ohledem na jeho výši sloužit k dosažení, zajištění či udržení jeho příjmů. Posuzoval, zda náklad na reklamu odpovídal ceně obvyklé ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

[41] Zatímco cena přiměřená má spíše subjektivní charakter a zohledňuje konkrétní poměry daného daňového subjektu a okolnosti, které danou transakci provázejí, cena obvyklá má objektivní charakter, jedná se o interval cen dosažených mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (viz rozsudek NSS ze dne 30. 10. 2023, č. j. 7 Afs 54/2022-36).

[42] Ke zjištění rozdílu mezi sjednanou a obvyklou cenou lze odkázat na rozsáhlou rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudky ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105, č. 1852/2009 Sb. NSS, ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, či ze dne 22. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013-27), shrnutou v bodech 20 až 25 rozsudku ze dne 19. 9. 2019, č. j. 5 Afs 341/2017-47, z novější doby pak např. rozsudky ze dne 29. 1. 2020, č. j. 9 Afs 232/2018-63, ze dne 27. 10. 2022, č. j. 5 Afs 141/2021-37, ze dne 10. 11. 2022, č. j. 9 Afs 37/2022-37, nebo ze dne 15. 6. 2023, č. j. 10 Afs 257/2022-60, č. 4505/2023 Sb. NSS.

[43] Mezi účastníky není sporu o tom, že správce daně nese ve vztahu ke zjištění srovnávací ceny břemeno tvrzení a břemeno důkazní.

[44] Zákon o daních z příjmů blíže neurčuje, jakým způsobem má správce daně stanovit srovnávací cenu. Srovnávací cenou je v první řadě referenční cena, tj. cena, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Podstatou je porovnání sjednané ceny na základě principu tržního odstupu, tedy porovnání s cenou, kterou vytváří relevantní trh. O této ceně se má za to, že by si ji spojené osoby ujednaly, pokud by nebyly spojené, tedy pokud by vystupovaly na trhu nezávisle a své ekonomické chování nepřizpůsobily vztahu spřízněnosti (viz rozsudky NSS č. j. 9 Afs 232/2018-63, bod 20, a č. j. 9 Afs 37/2022-37, bod 15).

[45] Správce daně srovnávací cenu zpravidla určí porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Pokud existují reálně nezávislé transakce (transakce mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích), které jsou plně srovnatelné, tedy uzavřené o stejné (obdobné)

pokračování

komoditě či službě za stejných (obdobných) podmínek, postačí ke zjištění referenční ceny údaje o cenách těchto transakcí. Není-li posuzovaná transakce s nezávislými transakcemi plně srovnatelná, je třeba vyjít z nezávislých transakcí, které jsou svými parametry co nejbližší, a údaje o nich s ohledem na vzájemné odlišnosti přiléhavě korigovat. Vždy je však nezbytnou podmínkou určení referenční ceny existence nezávislých transakcí, které jsou alespoň v jádru srovnatelné s transakcí řízenou (rozsudek č. j. 9 Afs 232/2018-63, bod 22).

[46] V uvedeném smyslu je třeba rozumět i výkladu, který pro postup při určení referenční ceny učinil Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 7 Afs 74/2010-81, podle něhož *„referenční cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost.“* Smyslem § 23 odst. 7 věty první před středníkem zákona o daních z příjmů je srovnání řízené transakce s reálným relevantním trhem. Jelikož v řadě případů nebude plně srovnatelný trh existovat, lze připustit i srovnání řízené transakce s reálným trhem co nejpříbuznějším při současné přiléhavé korekci zjištěných údajů. S určením referenční ceny při neexistenci alespoň v jádru srovnatelných transakcí na základě hypotetického odhadu zákon nepočítá. Základem hypotetického odhadu je tedy existence srovnatelného parametru. V žádném případě se nemůže jednat o úpravu ceny řízené transakce podle podmínek uměle vytvořeného, hypotetického trhu (rozsudek NSS č. j. 9 Afs 232/2018-63, bod 24, č. j. 5 Afs 141/2021-37, body 32 až 36, č. j. 9 Afs 37/2022-37, bod 17, č. j. 10 Afs 257/2022-60, č. 4505/2023 Sb. NSS, bod 30). Nelze-li určit referenční cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, postupuje se podle zvláštního právního předpisu (zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku).

[47] Ze správního spisu vyplývá, že správce daně vyzval stěžovatele k prokázání oprávněnosti zahrnutí cen sjednaných v rámci obchodních transakcí s uvedenými reklamními agenturami jako nákladů do základu daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, a to uspokojivým doložením rozdílu mezi uvedenými cenami a cenami, které byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Současně si opatřil další důkazní prostředky týkající se obou zprostředkovatelů reklam. V rámci zjišťování relevantních skutečností dospěl správce daně ke zjištění, že ačkoliv kluby a areál potvrdily spolupráci s reklamními agenturami, uvedly, že s nimi bylo možné uzavřít smlouvu tzv. napřímo, přičemž ačkoliv neměly stanovené pevné ceny, měly o nich určité představy a vždy je přizpůsobovaly zájemcům. Současně při zjišťování cenového rozpětí reklamního plnění vycházel správce daně z obdobných smluv, s obdobným předmětem plnění, o poskytování reklamních služeb. Při jejich zjišťování využil správce daně podklady získané od Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (pro zjištění cenového rozpětí v případě reklamy na stadionu SK Sigma Olomouc a v Golf Aréně Ostrava). Pro zjištění obvyklé ceny použil metodu nezávislé srovnatelné ceny, která srovnává ceny v řízené transakci s cenami ve srovnatelné nezávislé transakci za srovnatelných okolností. Jako kritéria použil lokalitu, srovnatelný předmět plnění – reklamní panel, poskytnutí služby ve srovnatelném období a to, že smlouvy byly sjednány přímo s konkrétním stadionem. Podle těchto kritérií sestavil správce daně vzorek srovnatelných subjektů a zjistil cenové rozpětí, přičemž při posuzování každé kontrolované

transakce vzal v úvahu horní hranici zjištěného rozpětí ceny a dospěl k závěru, že referenční cena za zdaňovací období 2013 činí celkem 526 560 Kč. Tento postup je zcela v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu ve vztahu ke stanovení tzv. ceny obvyklé (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105). Tato cena již zohledňovala skutečnost, že k zajištění reklamy došlo prostřednictvím zprostředkovatele. S odkazem na závěry znaleckého posudku byla nezbytná provize zprostředkovatele stanovena na 20 %. Správce daně dospěl k závěru, že za příslušné zdaňovací období došlo k výraznému navýšení oproti ceně obvyklé (a oproti cenám, které za tyto plochy uhradily reklamní agentury, došlo k cca 107násobnému navýšení).

[48] K postupu správce daně v nyní posuzovaném případě se Nejvyšší správní soud vyjádřil již ve svém předchozím zrušujícím rozsudku ze dne 6. 12. 2022, č. j. 7 Afs 13/2021-44, kde v bodě 30 zejména uzavřel, že: *„neshledal důvody, proč by nebylo lze vycházet ze zjištění o konkrétních cenách za realizaci reklamy sjednaných s koncovými sportovišti při zohlednění obvyklé provize zprostředkovatele. Stěžovatel řádně zjišťoval ceny mezi nezávislými (resp. nespojenými) osobami za srovnatelných či obdobných podmínek (sestavil vzorek srovnatelných subjektů), přičemž na základě takto zjištěných údajů zjistil interval konkrétních dosažených cen. Z takto zjištěného intervalu cen použil hraniční hodnotu, která byla pro žalobce nejvýhodnější, a tuto navýšil o provizi reklamní agentury. Takto zjištěnou cenu obvyklou následně porovnal s cenou sjednanou v posuzované transakci. Je v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, pokud správce daně stanovil cenu obvyklou tak, že vycházel z ceny prvního článku řetězce (cena sportovního klubu/areálu), který zájemcům reklamu poskytl či poskytuje napřímo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2020, č. j. 7 Afs 176/2019-26, ze dne 28. 1. 2021, č. j. 3 Afs 393/2019-43 nebo rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 11. 2019, č. j. 57 Af 29/2018-49).“*

[49] K správcem daně určené provizi ve výši 20 % Nejvyšší správní soud připomíná, že takto stanovená výše provize byla uvedena ve znaleckém posudku Dr. Ing. Hálka č. 341-21-2017, který v daňovém řízení předložil sám stěžovatel. Na str. 40 posudku znalec uvádí, že *„s ohledem na skutečnost, že dostupné smlouvy o reklamě a propagaci byly uzavírány s prostředníkem, je uvažováno s předpokladem, že transakční podmínky byly obvyklé a plně srovnatelné, ovšem vstupoval do nich zprostředkovatel, což znamená, že je ve vyhodnocení kritérií zohledněna i nezbytná provize zprostředkovatele, která je zohledněna 20% přírážkou k výchozím cenám sjednávaným přímo.“* Tuto výši provize následně znalec potvrdil při ústním jednání u správce daně, kdy byl k obsahu předloženého posudku podrobně vyslechnut (viz protokol o výslechu znalce ze dne 16. 4. 2018, č. j. 1805814/18/3208-62563-800237, str. 14 a 15). Výslovně konstatoval, že *„provizi ve výši 20% jsem určil na základě veřejně dostupných i neveřejných informací z oblasti reklamních agentur, kdy si tyto agentury účtují zprostředkování až do výše 20%, což nevylučuje provizi vyšší nebo nižší než toto číslo.“* Ani písemné doplnění výslechu znalce ze dne 10. 5. 2018, které správci daně adresoval Dr. Hálek, neobsahuje žádné důvody, proč by měla být uvažovaná provize vyšší.

[50] Nejvyšší správní soud nesouhlasí s tvrzením stěžovatele, že se krajský soud nevypořádal s jeho argumentací ohledně použitelnosti obdobné reklamy jiných subjektů. Tomu nelze přisvědčit, neboť krajský soud se s touto argumentací vypořádal v bodech 59 a násl. napadeného rozsudku vč. stěžovatelem citovaného rozsudku ze dne 29. 1. 2020,

pokračování

č. j. 9 Afs 232/2018-63. Krajský soud přezkoumal kritéria správce daně a uzavřel, že tato kritéria jsou přiléhavá, spravedlivá, přezkoumatelná a ekonomicky racionální a vedou ke zjištění ceny mezi nespojenými osobami za co nejpodobnějších podmínek plnění: umístění na týchž místech, stejný vzhled, stejná doba plnění. Tvrzení stěžovatele, že správce daně disponoval daleko širším srovnávacím vzorkem cen obdobných reklam, avšak v případě stěžovatele použil zjevně účelově pouze ty, které vyhovovaly jeho předem zvolenému cíli na doměření daně, zdejší soud stejně jako krajský soud považuje za spekulativní. Je zřejmé, že interval cenového rozpětí v případě stěžovatele byl stanoven na základě cen podle smluvních vztahů zjištěných správcem daně a zařazených do kontrolního spisu nyní šetřeného případu. Je logické, že správce daně neměl k dispozici veškeré smlouvy, které kdy byly v případě obdobných reklamních plnění uzavřeny, což dokládá také množina smluvních vztahů využitá znalcem, která stejně tak neobsahuje veškeré smluvní vztahy v konkrétním období týkající se obdobných plnění. Vždy je třeba vycházet ze skutkové podstaty každého konkrétního případu a nelze namítat libovůli správce daně v případě, že v konkrétním případě využil jím zajištěné smlouvy a nikoli smlouvy další, které neměl k dispozici. Pokud jde o rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 4. 3. 2019, č. j. 22 Af 142/2017-69, na který odkazoval stěžovatel, je z něj zřejmé, že reklama společnosti ACTRAD s.r.o. byla poskytnuta z části jiným dodavatelem (PRESSTEX MEDIA SE, resp. PRESSTEX PRINT), na jiném místě – stadionu Bazaly v Ostravě, na Andrově stadionu v Olomouci, na stadionu AC Sparta Praha a v areálu Golf Arény v Ostravě, v jiném období – roky 2011 a 2012, v jiném rozsahu – reklamní banner 6x1 m + inzerce v klubovém bulletinu + poskytnutí VIP vstupenek. Je evidentní, že už s ohledem na odlišné období, místo a zejména rozsah plnění nelze tyto případy považovat za zcela srovnatelné. Nejvyšší správní soud je na rozdíl od stěžovatele toho názoru, že skutečnosti jako jiné časové období uzavření smlouvy, místo umístění reklamy na odlišném sportovišti, či odlišné období prezentace reklamy mohou mít reálný vliv na srovnatelnost cen za reklamní plnění.

[51] K poukazu stěžovatele na údajné nadstandardní vztahy (obchodní či personální) některých inzerentů ke klubu SK Sigma Olomouc, které podle něj zdůvodňují nižší cenu reklamy, Nejvyšší správní soud uvádí, že správce daně v souladu s právními předpisy a judikaturou správních soudů vyšel z ceny, která byla pro stěžovatele nejvýhodnější, tj. nejvyšší. V případě stadionu SK Sigma Olomouc bylo v roce 2013 zjištěno cenové rozpětí za srovnatelnou reklamní službu od 49 020 Kč do 160 000 Kč. Referenční cena byla stanovena podle horní hranice zjištěného cenového rozpětí ve výši 160 000 Kč. Při zohlednění nákladů na výrobu dvou reklamních panelů (dva dodavatelé) ve výši 12 000 Kč (viz úřední záznam ze dne 10. 5. 2016, č. j. 2024636/16/3208-62563-800237) a provize zprostředkovatele ve výši 20 %, referenční cena za zdaňovací období 2013 u tohoto sportoviště činila 206 400 Kč. Skutečnost, že v případě některých inzerentů byla sjednaná cena reklamy nižší (z jakéhokoliv důvodu) tedy neměla vliv na výši stanovené referenční ceny v nyní posuzovaném případě.

[52] Stěžovatel rovněž namítal, že krajský soud pochybil, když se nijak nevypořádal s důkazními návrhy, které stěžovatel učinil v řízení před soudem (smlouvy o reklamě v letech 2012 a 2013 s plněním na stadionu klubu FC Baník Ostrava a SK Sigma Olomouc, znalecký posudek č. 1050/40/18 ze dne 20. 7. 2018 včetně jeho doplnění ze dne 22. 7. 2020). K tomu Nejvyšší správní soud poukazuje na skutečnost, že při jednání soudu účastníci řízení shodně uvedli, že nemají další důkazní návrhy. Na to krajský soud reagoval usnesením, že se

dokazování končí. Z obsahu napadeného rozsudku je přitom zřejmé, že krajský soud se implicitně navrženými důkazy zabýval, když dospěl k závěru, že žalovaný nepochybil, když odmítl zohlednit podklady týkající se reklamy realizované na odlišných fotbalových stadionech v odlišných časových obdobích, ev. s rozdílným předmětem plnění. Krajský soud považoval kritéria, která daňové orgány zvolily, za přílehavá, spravedlivá, přezkoumatelná a ekonomicky racionální a vedoucí ke zjištění ceny mezi nespojenými osobami za co nejpodobnějších podmínek plnění. K námitce ohledně nedostatečného vzorku smluv, ze kterých žalovaný vycházel, krajský soud nepřihlédl, neboť žalobce námitku v této podobě vznesl až poté, co ve věci rozhodl Nejvyšší správní soud, tedy po lhůtě pro uplatnění žalobních námitek vyplývajících z § 72 odst. 1 s. ř. s. V této souvislosti Nejvyšší správní soud dodává, že krajský soud byl povinen přezkoumat zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání ve vztahu k okamžiku jeho vydání (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). V tomto ohledu rovněž platí, že těžiště dokazování je v řízení před správními orgány, nikoliv v rámci následného soudního přezkumu rozhodnutí. Je zřejmé, že předložením důkazních prostředků v podobě dalších smluv o reklamě až po vydání rozhodnutí o odvolání se stěžovatel snaží nepřipadně dohánět svoji procesní pasivitu v daňovém řízení. Totéž platí i pro argumentaci stěžovatele, kde se pokouší srovnávat danou věc s případy jiných reklamních smluv (viz stěžovatelem uváděné tabulky, které navazují na v rámci žaloby navržený důkaz znaleckým posudkem č. 1050/40/18 ze dne 20. 7. 2018 a jeho doplněním). Kromě toho, že stěžovatel tuto argumentaci uplatnil až po vydání rozhodnutí o odvolání, nebere nijak v úvahu případné odlišnosti mezi jednotlivými smluvními vztahy v oblasti propagace reklamou. Stěžovatel tak předkládá určitá čísla, aniž by reflektoval konkrétní skutkové okolnosti každého jednotlivého případu, protože jednotlivé smlouvy, z nich vycházela znalecká kancelář při zpracování posudku a jeho doplnění, předloženy (ani navrženy) nebyly, a nelze tak bez dalšího uvažovat o shodnosti/obdobnosti poskytovaných plnění.

[53] K námitce nesprávného stanovení referenční ceny v prostoru Golf Arény Ostrava, plynoucí podle názoru stěžovatele ze srovnání ceny reklamy při zápasech první fotbalové ligy a ceny reklamy v hale pro individuální trénink golfu, Nejvyšší správní soud uvádí, že ceny byly stanoveny na základě skutečně uzavřených srovnatelných smluvních vztahů, což vyplývá ze zjištění správce daně a je uvedeno v jeho kontrolních závěrech. K tomu zdejší soud dodává, že stěžovatel své přesvědčení o tom, že ve stanovení ceny reklamy „něco nehraje“ nijak nedokládá, pouze spekuluje s vyšší návštěvností fotbalových utkání.

[54] Nejvyšší správní soud nesouhlasí ani s námitkou stěžovatele, že žalovaný nesprávně vyhodnotil znalecký posudek Dr. Ing. Vítězslava Háalka, MBA, Ph.D., ve znění dodatku č. 1. Jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, správce daně se obsahem předmětného znaleckého posudku velmi podrobně zabýval, přičemž zjistil konkrétní nesprávnosti a nepřesnosti, pro které jej neosvědčil jako důkaz, který by prokázal, že ceny reklamních plnění sjednané mezi stěžovatelem a společnostmi PRESSTEX a PAMBROKE jsou cenami obvyklými. Za účelem odstranění pochybností byl znalec v rámci daňového řízení vyslechnut, a to dne 16. 4. 2018 za přítomnosti zástupce stěžovatele a bývalého předsedy představenstva stěžovatele Ing. Dalibora Šplíchala. Současně správce daně zařadil do spisu protokol o výslechu znalce ve věci jiného daňového subjektu (č. j. 1758390/18/3207-61561-801119), na jehož část týkající se otázek zástupce stěžovatele odkázal. Následně dne 15. 5. 2018 bylo správci daně doručeno podání „Zaslání písemného doplnění výslechu znalce“, kterým znalec doplnil své

pokračování

vyjádření ze dne 16. 4. 2018. Správce daně toto písemné doplnění výsledku znalce zaslal dne 21. 5. 2018 stěžovateli s tím, že mu stanovil lhůtu 8 dnů k seznámení a vyjádření se, zda hodlá využít svého práva klást znalci otázky týkající se písemného doplnění výsledku znalce. Stěžovatel však tohoto práva nevyužil. Rovněž žalovaný v rozhodnutí o odvolání se hodnocením tohoto znaleckého posudku včetně jeho dodatku zabýval, přičemž poukázal zejména na skutečnost, že v rámci posudku došlo k účelovému zahrnutí určitých subjektů do vzorku subjektů ke stanovení intervalu referenčních cen (viz body 77 až 81 napadeného rozhodnutí). Z tohoto důvodu znalecký posudek žalovaný oprávněně nepovažoval za věrohodný pro předmět dokazování, kterým bylo racionální zdůvodnění rozdílu mezi cenou obvyklou stanovenou správcem daně a cenou sjednanou mezi stěžovatelem a jeho dodavateli.

[55] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[56] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

**P o u č e n í:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. května 2024

David Hipšr  
předseda senátu