



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Gabriely Bašné a soudců Mgr. Ondřeje Hrabce a Mgr. Kateřiny Kozákové ve věci

žalobkyně: **ALBIXON a. s.**, IČO: 26117274
se sídlem Zbraslavská 55/5a, Praha 5 – Malá Chuchle
zastoupená JUDr. Jakubem Hlínou, LL.M., advokátem
se sídlem Havlíčkova 1680/13, Praha 1 – Nové Město

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 9. 2023, č. j. 31469/23/5200-11431-712136,

takto:

- I. Žaloba **s e z a m í t á**.
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Základ sporu

1. Dne 1. 10. 2019 byla u žalobkyně při ústním jednání zahájena kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 a 2016. Po provedeném dokazování

Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) dospěl k závěru, že u části reklamních prezentací na kulturní a sportovní akce žalobkyně neprokázala, že tyto byly uplatněny v souladu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2016, a u části přijatých reklamních plnění byl správcem daně zjištěn rozdíl mezi cenou sjednanou se spojenou osobou společností Agentura HERA, s. r. o., IČO: 25703731, a cenou obvyklou, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Správce daně proto vydal dodatečné platební výměry ze dne 26. 7. 2022, č. j. 6432266/22/2005-52521-110199, a č. j. 6432604/22/2005-52521-110199, za zdaňovací období roku 2015 a 2016, kterými žalobkyni doměřil z moci úřední daň z příjmů právnických osob vyšší o částku v celkové výši 14 824 370 Kč, a současně uložil žalobkyni povinnost uhradit penále z částky doměřené daně v celkové výši 2 964 874 Kč. K odvolání žalobkyně změnil žalovaný v záhlaví tohoto rozsudku uvedeným rozhodnutím dodatečné platební výměry tak, že žalobkyni byla doměřena z moci úřední daň z příjmů právnických osob vyšší o částku v celkové výši 14 095 340 Kč a současně uložil žalobkyni povinnost uhradit penále z částky doměřené daně v celkové výši 2 819 068 Kč. Proti tomuto rozhodnutí žalovaného brojí žalobkyně podanou žalobou.

II. Ústní jednání

2. Na ústním jednání dne 26. 2. 2025 žalobkyně stručně shrnula svoji historii a předmět svého podnikatelského zaměření. Zopakovala, že správce daně nesprávně porovnával jen náklady na zveřejnění reklamy jiných subjektů s cenou, kterou za služby Agentury HERA, s. r. o. platila žalobkyně, přestože tato reklamní agentura zajišťovala komplexní obstarání reklamy. Žalobkyně citovala z jednotlivých znaleckých posudků předložených v průběhu správního řízení a uvedla, že tyto posuzovaly adekvátnost jí uhrazených finančních prostředků za reklamní služby. Sama žalobkyně přitom není odborníkem na reklamu. Žalobkyně poukázala na to, že správní orgány se dostaly do časové tísně, jelikož pravděpodobně vyčkávaly na výsledek daňové kontroly na DPH, která byla s žalobkyní vedena souběžně. V daňové kontrole na DPH nicméně správní orgány rozhodly zcela opačně než v nyní posuzované věci, když žalobkyni správní orgány uznaly nárok na odpočet DPH za shodná plnění přijatá od Agentury HERA, s. r. o. Dle žalobkyně by mělo být v nyní posuzované věci rozhodnuto stejně (dle slov správních orgánů „spravedlivěji“). K poukazu žalovaného na řízení, ve kterých vystupovaly jiné daňové subjekty, kterým Agentura HERA, s. r. o. rovněž poskytovala reklamní služby (viz bod [41] tohoto rozsudku), žalobkyně uvedla, že tyto nezná, každé daňové řízení je nutné posuzovat striktně individuálně a není jisté, zda v jiných řízeních byly předloženy znalecké posudky, jako v nyní posuzované věci, které jsou klíčové a potvrzují názor žalobkyně. K podvodnému řetězci žalobkyně uvedla, že se tohoto neúčastnila a proti ní nebylo vedeno trestní řízení jako proti Agentuře HERA, s. r. o.
3. Žalovaný na ústním jednání dne 26. 2. 2025 uvedl, že správní orgány vycházely ze skutečností zjištěných v daňové kontrole na DPH, což nikdy nezakrývaly, nicméně nejsou vázání tím, jak rozhodly v tomto jiném řízení. K časové tísní správních orgánů ke konci správního řízení žalovaný poukázal na to, že za tuto může z velké části právě žalobkyně svým obstrukčním chováním v odvolacím řízení. K poukazu na trestní řízení žalovaný uvedl, že dle ustálené judikatury není daňové řízení na trestním nijak závislé.
4. Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) při přezkoumávání napadeného rozhodnutí vycházel z podkladů a listin obsažených ve správním spise, jímž se dokazování

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

neprovádí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS). Žalobkyně na ústním jednání navrhla k důkazu výslech znalců, kteří ve správním řízení vypracovaly znalecké posudky, a to za účelem podrobnějšího vysvětlení závěrů ve znaleckých posudcích uvedených. Soud tento důkazní prostředek neprovedl, jelikož dle judikatury správních soudů (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2021, č. j. 3 Afs 393/2019-43), je výslech znalců nutný pouze tehdy, trpí-li znalecký posudek zásadními kvalitativními nedostatky a tyto případné pochybnosti je nutné vyvrátit právě výpovědí znalce. Tak tomu v nyní posuzované věci nicméně nebylo. Městský soud má shodně s žalovaným za to, že znalecké posudky jsou plně srozumitelné (viz dále bod [68] tohoto rozsudku).

5. Po proběhlém ústním jednání soud odročil jednání na den 27. 2. 2025 za účelem vyhlášení rozsudku. Tohoto dne soud vyhlásil rozsudek ve věci.

III. Posouzení žaloby

6. Městský soud v souladu s § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobkyní vymezených námitek, vycházel při tom v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného, a shledal, že žaloba není důvodná.
7. Městský soud na úvod poznamenává, že podle ustálené judikatury jak správních soudů, tak Ústavního soudu, povinnost řádného odůvodnění rozhodnutí nelze mechanicky ztotožňovat s povinností poskytnout podrobnou odpověď na každý jednotlivý v žalobě uplatněný argument. Podstatné je posouzení jádra případu a poskytnout odpověď na základní námitky, které v sobě mohou v některých případech konzumovat i odpověď na námitky dílčí a související (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2013, č. j. 7 As 79/2012-54, ze dne 29. 8. 2013, č. j. 7 As 182/2012-58, ze dne 19. 2. 2014 č. j. 1 Afs 88/2013-66). Dle Ústavního soudu „*není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné opONENTUŘE (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná*“ [nález sp. zn. III. ÚS 989/08 ze dne 12. 2. 2009 (N 26/52 SbNU 247)].
8. V souladu s citovanou judikaturou bude městský soud výslovně reagovat na podstatu žalobních námitek, čímž implicitně vypořádá i jiné v žalobě vznesené námitky. Ačkoliv je totiž žaloba značně rozsáhlá (71 stran), fakticky žalobkyně na mnoha místech pouze rozsáhle cituje judikaturu Nejvyššího správního soudu a poukazuje na právní doktrínu, cituje dílčí části napadeného rozhodnutí a znaleckých posudků, případně odkazuje na svá podání učiněná v rámci odvolacího daňového řízení, to vše aniž by však předložila konkrétní věcné argumenty vztahující se ke zjištění správce daně, resp. žalovaného. V replice k vyjádření žalovaného ze dne 16. 12. 2024 pak žalobkyně pouze zopakovala svou žalobní argumentaci, na niž reagoval žalovaný duplikou ze dne 13. 2. 2025. V té žalovaný v zásadě zopakoval skutečnosti uvedené ve vyjádření k žalobě. Soud se proto bude v níže uvedených kapitolách a podkapitolách věnovat jednotlivým hlavním námitkám žalobkyně, přičemž k těmto zároveň stručně shrne vyjádření žalovaného. Podstata žalobní námitky a případných dalších dílčích námitek tak bude plynout ze způsobu vypořádání a úvahy soudu o daných právních a skutkových otázkách.

III. 1 Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí

9. Nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí spočívá podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost pak předchází případné nepřezkoumatelnosti pro nedostatek jeho důvodů, neboť důvody rozhodnutí lze zkoumat toliko u rozhodnutí srozumitelných (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2008, č. j. 3 As 51/2007-84). Za nesrozumitelnost rozhodnutí soudní judikatura považuje nejčastěji případy, kdy odůvodnění rozhodnutí nedává smysl svědčící o skutkových a právních důvodech, které vedly správní orgán k vydání rozhodnutí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2003, č. j. 7 A 547/2002-24), dále pro rozpor výroku s odůvodněním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2003, č. j. 2 Ads 33/2003-78, č. 523/2005 Sb. NSS), pro výrok, který nemá oporu v zákoně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2003, č. j. 7 A 181/2000-29, č. 11/2003 Sb. NSS), nebo není-li rozhodnutí rozčleněno na výrok a odůvodnění, přičemž není zřejmé, zda správní orgán rozhodl o všech návrzích účastníka řízení (rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 21. 10. 1994, č. j. 6 A 63/93-22). Za rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost však naopak nelze považovat takové rozhodnutí, je-li v něm obsažený případný rozpor odstranitelný výkladem, tedy nebude-li po interpretaci napadeného rozhodnutí jako celku, s přihlédnutím k obsahu spisu a k úkonům správních orgánů a účastníků řízení, pochyb o jeho významu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2021, č. j. 10 Afs 209/2020-42). Nepřezkoumatelné proto není rozhodnutí, z jehož odůvodnění lze zjistit, jaký názor správní orgán zaujal na skutkové a právní otázky, které jsou podstatné pro rozhodnutí (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS), přičemž správnost a úplnost skutkových a právních úvah, na nichž správní orgán své rozhodnutí založil, je otázkou zákonnosti rozhodnutí, nikoli přezkoumatelnosti.
10. Pro nedostatek důvodů je rozhodnutí nepřezkoumatelné tehdy, jestliže z jeho odůvodnění není seznatelné, z jakého důvodu správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti tvrzené účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů přitom musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tedy jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, č. 1566/2008 Sb. NSS). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky a dopustí se dílčího nedostatku odůvodnění. Na určitou námitku pak může správní orgán reagovat i tak, že v odůvodnění prezentuje odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, čímž se s námitkami účastníka řízení minimálně implicitně vypořádá. Podstatné je, aby se správní orgán vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení, přičemž o nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů se jedná zejména tehdy, opomeneli správní orgán či soud na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. rozsudky kasačního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, ze dne 27. 5. 2015, č. j. 6 As 152/2014-78, ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64, ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs

267/2017-38, či ze dne 7. 5. 2019, č. j. 7 As 362/2018-23). Městský soud pro úplnost uvádí, že „zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či nesrozumitelnost nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat.“ (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2023, č. j. 2 Afs 60/2022-47).

11. S ohledem na zásadu jednotnosti správního řízení jsou pak všechna rozhodnutí vydaná v jednotlivých fázích řízení vnímána jako jeden celek (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2017, č. j. 5 Azs 270/2016-39). Konečně, jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2024, č. j. 7 As 176/2023-33, „nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí“.

III. 1. 1. Použití důkazů a skutkových zjištění z daňové kontroly jiného druhu daně

12. Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí žalobkyně předně dovozuje z toho, že správce daně založil svá zjištění ve zprávě o daňové kontrole de facto pouze na výsledcích paralelně vedené daňové kontroly na DPH. Žalobkyně poukazuje na to, že správce daně směřuje pojmosloví z oblasti podvodů na DPH s pojmoslovím daňově uznatelných nákladů, jakož i absolutně nepřipustně směřuje principy DPH a daně z příjmů právnických osob. Daňové orgány ve svých rozhodnutích nerespektují specifika té které daně, přičemž i přes námitku žalobkyně se správce daně ve svých výstupech věnuje detekování a existenci daňového podvodu. Dle žalobkyně není možné, aby část rozhodnutí vydaného ve vztahu k dani z příjmů právnických osob byla tvořena odůvodněním rozhodnutí vydaného ve vztahu k zcela jiné dani.
13. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že v praxi je zcela běžné podklady získané v rámci souběžně prováděných daňových kontrol u jiných typů daní či v nich učiněné poznatky a hodnocení mezi sebou vzájemně přenášet, přičemž v nyní posuzované věci bylo při zjišťování správné výše DPH a daně z příjmů právnických osob vycházeno z totožných transakcí realizovaných ve shodném obchodním řetězci. Žalovaný připustil, že nežádoucím vedlejším důsledkem takového postupu je sice výskyt dílčích terminologických nepřesností a jiných nedostatků na úrovni evidentních chyb v psaní. Vyskytují-li se však ve zprávě o daňové kontrole takové terminologické nepřesnosti, je z příslušné pasáže a jejího obsahu vždy evidentní, že správce daně tyto skutečnosti hodnotí v kontextu toho, zda nasvědčují naplnění hypotézy § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Nedílnou součástí úvahy o naplnění hypotézy dle citovaného ustanovení je pak hodnocení relevantních skutkových okolností, které se velmi podobají zkoumání existence podvodu na DPH.
14. Podle § 93 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, *jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.*
15. Podle § 93 odst. 2 daňového řádu *za podmínek podle odstavce 1 lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů.*

16. Problematikou vzájemného použití důkazů a skutkových zjištění získaných v rámci daňové kontroly odlišných druhů daní se zabýval Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 26. 3. 2014, č. j. 1 Afs 19/2014-39, v němž uzavřel, že *„důkazy provedené při kontrole jednoho druhu daně mohou být použity i při kontrole a stanovení výše jiného druhu daně, pokud byly získány v souladu se všeobecně závaznými právními předpisy a byla zachována práva daňového subjektu, zejména právo vyjádřit se k takovým důkazům a z nich vyvozeným závěrům i ve vztahu k jinému druhu daně (viz rozsudek ze dne 13. 8. 2008, č. j. 1 Afs 100/2008-137, publikovaný pod č. 2277/2011 Sb. NSS). Použití skutkových zjištění učiněných při kontrole jednoho druhu daně pro jiný druh daně tak samo o sobě nepřipustné není; daňovému subjektu však musí být zachována možnost vyjádřit se ke všem zjištěním správce daně a závěrům z nich vyvozených.“* Poukázat lze v této souvislosti rovněž na závěry Ústavního soudu prezentované v nálezu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04 (N 85/41 SbNU 105), že jako důkazní prostředky, jimiž lze doložit skutečnosti rozhodné pro určení daňové povinnosti, mohou sloužit prakticky jakékoliv prostředky, vyjma těch, které byly získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy.
17. Smyslem dokazování v daňovém řízení je jednak zjištění skutkového stavu, tedy zda tvrzení daňového subjektu obsažená v daňovém přiznání odpovídají skutečnosti, a dále případné stanovení daně ve správné výši. Jak přitom vyplývá ze shora citované judikatury, důkazy provedené při kontrole jednoho druhu daně mohou být použity i při kontrole a stanovení výše jiného druhu daně. Při takovém postupu správce daně však současně musí být zachována práva daňového subjektu, a to zejména právo vyjádřit se k takto převzatým důkazům a z nich vyvozeným závěrům. Z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 1. 10. 2019, č. j. 1749445/19/2712-60050-606356, na straně 9 vyplývá, že žalobkyně při zahájení daňové kontroly nepředložila žádné doklady a písemnosti, a zároveň odkázala na probíhající daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2015, leden až prosinec 2016 a leden až březen 2017, zahájenou dne 5. 12. 2017 (dále jen „daňová kontrola na DPH“). Na straně 10 protokolu o zahájení daňové kontroly je pak uvedeno, že *„součástí spisu daňové kontroly DPH jsou informace, které daňový subjekt sdělil ke spolupráci s obchodní korporací Agentura HERA, s. r. o. Správce daně bude s těmito informacemi pracovat i při daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 a 2016 zahájené dnešního dne.“* Tento postup správce daně žalobkyně nikterak nerozpороvala. Ve výzvě k předložení důkazních prostředků a prokázání skutečností ze dne 15. 3. 2021, č. j. 398308/21/2712-60562-606356 (dále jen „výzva I.“), byla žalobkyně opět informována o tom, že při prověřování daňových povinností na dani z příjmů právnických osob a formulování pochybností vycházel správce daně i ze zjištěných skutečností a důkazních prostředků získaných v průběhu daňové kontroly na DPH. V předmětné výzvě pak správce daně rovněž vymezil konkrétní skutečnosti zjištěné v rámci daňové kontroly na DPH, které převzal do daňové kontroly daně z příjmů právnických osob v nyní posuzované věci. Na uvedenou výzvu reagovala žalobkyně sdělením ze dne 14. 5. 2021, v němž se rozsáhle vyjádřila ke zjištěním správcem daně, tedy i k těm, které správce daně učinil na základě zjištění a důkazů převzatých z daňové kontroly na DPH. Ve výzvě k předložení důkazních prostředků a prokázání skutečností ze dne 10. 8. 2021, č. j. 1526704/21/2712-60562-606356 (dále jen „výzva II.“), správce daně zopakoval použití zjištění a důkazů z daňové kontroly na DPH v daňové kontrole daně z příjmů právnických osob. Vymezil rovněž konkrétní skutečnosti zjištěné v rámci daňové kontroly na DPH, které hodlá použít v nyní posuzované věci, a to včetně popisu obchodního řetězce s reklamními službami, u něhož byl detekován podvod na DPH, výčtu nestandardních okolností, navyšování ceny a výpočtu ceny obvyklé pro

potřeby určení rozdílu cen. Na výzvu II. reagovala žalobkyně vyjádřením ze dne 30. 9. 2021, v němž se nejprve rozsáhle vyjádřila k ve výzvě II. uvedeným skutečnostem a současně předložila znalecký posudek č. 1853-160/2020 ze dne 29. 12. 2020, zpracovaný znaleckou kanceláří ZK APOGEO Esteem, a. s. (dále jen „znalecký posudek I.“), a znalecký posudek č. 1854-161/2020 ze dne 29. 12. 2020 taktéž zpracovaný výše uvedenou znaleckou kanceláří (dále jen „znalecký posudek II.“). Žalobkyni tak byla v plné míře zachována možnost vyjádřit se ke všem zjištěním správce daně a závěrům z nich vyvozeným, které správce daně učinil na základě důkazů a zjištění převzatých ze souběžně probíhající daňové kontroly na DPH, přičemž tuto možnost žalobkyně beze zbytku využila. V souladu se shora citovanými judikaturními závěry proto daňové orgány nikterak nepochybily, převzaly-li zjištěné skutečnosti a důkazní prostředky z daňové kontroly na DPH. Kromě toho žalobkyně sama při zahájení daňové kontroly v nyní posuzované věci odkázala v souvislosti s předložením dokladů na již probíhající daňovou kontrolu na DPH a proti takovému postupu ze strany správce daně v prvotní fázi daňového řízení ničeho nenamítala. Byly-li pak závěry v nyní posuzované věci opřeny rovněž o skutková zjištění a důkazy získané v rámci daňové kontroly na DPH, je logické, že se tyto promítnou i do rozhodnutí týkajícího se daně z příjmů právnických osob včetně užití terminologie. Na tomto postupu daňových orgánů neshledává soud jakoukoliv nepřezkoumatelnost, jsou-li závěry z takto převzatých důkazů a zjištění ve výsledku hodnoceny optikou právní úpravy zákona o daních z příjmů.

18. Městský soud dále poukazuje na to, že s ohledem na konstantní judikaturu týkající se výkladu pojmu jinak spojených osob dle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů (blíže je otázka propojenosti osob rozebrána v kapitole *III.* 2 tohoto rozsudku), nelze spatřovat v postupu žalovaného, resp. správce daně v nyní posuzované věci vadu mající za následek nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, a to ani co se týče dílčích terminologických nepřesností. Dle této judikatury je totiž jinak spojenou osobou každý, kdo profituje z jednání osob v řetězci, jejímž důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, přičemž postačí, je-li ze strany správních orgánů doloženo a prokázáno, byť i pouze nepřímými důkazy, že zde je řetězec dodavatelů, že je v něm daňový subjekt zapojen, že proběhl tok finančních prostředků související s dodávkou a zároveň prokáží odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30). Prizmatem uvedených judikaturních východisek je pak třeba nahlížet i na posouzení přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí v souvislosti s námitkou žalobkyně, že správce daně směšuje pojmosloví z oblasti podvodů na DPH s pojmoslovím daňové uznatelných nákladů a ve svých výstupech se věnuje detekování a existenci daňového podvodu. Identifikoval-li správce daně v nyní posuzované věci podvodný řetězec, jehož se přímo či nepřímo žalobkyně účastnila a profitovala z něj, je naopak na místě, aby takto zjištěný řetězec dodavatelů v rámci daňové kontroly daně z příjmů právnických osob popsal a promítl ve svých skutkových zjištěních, tím více za situace, kdy mají tyto skutečnosti přímý vliv na zjištění daně ve správné výši. Co se týče terminologických nepřesností, k tomu městský soud uvádí, že z napadeného rozhodnutí i ze zprávy o daňové kontrole ze dne 23. 6. 2022, č. j. 1322634/22/2712-60562-606356 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“) je zjevné, o jakých skutečnostech žalovaný potažmo správce daně uvažoval, v jakém kontextu skutková zjištění hodnotil a jaké závěry z nich vyvodil. Obsah správního spisu a úkony žalobkyně uvedené závěr jenom podporují a nezavdávají příčiny k pochybnostem. Z obsahu napadeného rozhodnutí i ze zprávy o daňové kontrole je přitom zřejmé, k jakým skutečnostem se vztahují a co jimi správní orgán prokazuje, přičemž s nyní posuzovanou

věcí související řetězec dodavatelů zasažený podvodem na DPH, na základě něhož správce daně prokazuje mimo jiné rozhodné skutečnosti pro aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, nelze identifikovat a popsat jinak, než právě terminologií vztahující se k podvodu na DPH. Jakkoli lze žalobkyni přisvědčit v tom, že daňové orgány ve svých rozhodnutích použily na několika místech formulaci vztahující se k daňovým podvodům na DPH, tato nepřesnost nemůže při bezrozporném poukazu na § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů způsobit nezákonnost či nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí a dodatečných platebních výměrů. Žalobkyně navíc tuto svou žalobní námitku nijak více neodůvodnila a nesdělila, v čem konkrétně směřování principů DPH a daně z příjmů právnických osob způsobuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí, jak konkrétně žalovaný, resp. správce daně nerespektoval specifika obou daní a nikterak nekonkretizovala, jakým způsobem měla být tímto postupem správce daně její práva porušena. Městský soud má za to, že žalobkyně nemohla pochybovat o důvodech, pro které správce daně vydal dodatečné platební výměry a stejně tak nemohla pochybovat o tom, proč považoval žalovaný její odvolání za nedůvodné. Napadené rozhodnutí a žalovaným koncipované vypořádání námitek považuje soud za dostatečné, srozumitelné a odpovídající zákonným požadavkům kladeným na odůvodnění rozhodnutí dle § 102 daňového řádu. Městský soud je rovněž toho názoru, že dodatečné platební výměry i napadené rozhodnutí mají dostatečnou oporu v četných podkladech, ze kterých správce daně při jejich vydání vycházel. Z těchto podkladů, jejichž výčet je uveden na straně 7 až 10 zprávy o daňové kontrole, správce daně v souladu s ustanovením § 92 odst. 2 daňového řádu zjistil stav věci v rozsahu potřebném pro vydání dodatečných platebních výměrů, a i z tohoto hlediska jsou dodatečné platební výměry a napadené rozhodnutí přezkoumatelné. Tyto námitky jsou proto nedůvodné.

19. Namítala-li pak žalobkyně, že v daňové kontrole na DPH bylo rozhodnuto opačně než v nyní posuzované věci, přičemž správní orgány měly i v nynější věci zvolit „spravedlivější“ řešení, a nikoliv upřednostnit výběr daně, tak i tuto námitku považuje soud za nedůvodnou. V daňovém řízení týkajícím se DPH bylo odvolání žalobkyně částečně vyhověno, a to ve vztahu k nároku na odpočet DPH uplatněnému z titulu přijetí reklamních služeb od společnosti Agentura HERA, s. r. o. Odvolací daňový orgán v bodech 113 až 117 rozhodnutí o odvolání ze dne 18. 11. 2021, č. j. 43929/21/5300-22444-722153 (jež je součástí předloženého správního spisu, založen na č. l. 121 v šanonu č. 10), uzavřel, že ačkoliv žalobkyni správce daně přiznání nároku na odpočet DPH z těchto plnění oprávněně odmítl, nelze závěr o podvodu na DPH s ohledem na kroky žalobkyně v odvolacím řízení obhájit. Žalobkyně totiž předložila k důkazu dva znalecké posudky vážící se k cenám za předmětná reklamní plnění až dne 30. 9. 2021, tedy téměř v závěru uplynutí lhůty pro stanovení daně, přestože jejich předložení avizovala již ke dni 31. 3. 2021 a nepochybně jimi po celou dobu disponovala, když byly vyhotoveny ke dni 29. 12. 2020. Odvolací daňový orgán by tak ve vztahu k těmto důkazům nestihl včas vydat seznámení s jejich zhodnocením, proto přistoupil s respektem k procesním právům žalobkyně tak, že jejímu odvolání v této části vyhověl. K právě uvedenému městský soud uvádí, že v rámci daňového řízení na DPH nedošlo k vyhovění odvolání žalobkyně proto, že by odvolací daňový orgán uznal argumentaci žalobkyně, ale z důvodu blížíícího se konce prekluzivní lhůty pro stanovení daně a nemožnosti včasného reagování na nově předložené důkazy. V bodu 157 citovaného rozhodnutí o odvolání ze dne 18. 11. 2021 pak naopak odvolací daňový orgán výslovně uvedl, že považuje odvolací důvody žalobkyně za nedůvodné, avšak s respektem k procesním právům žalobkyně rozhodl shora uvedeným způsobem. V této souvislosti

městský soud podotýká, že i v daňovém řízení na DPH nastala obdobná situace jako v nyní posuzované věci, kdy i nyní žalovaný částečně vyhověl odvolání žalobkyně (blíže viz část III. 3. 1. rozsudku) s ohledem na nemožnost zajistit vyjádření žalobkyně k seznámení. Žalobkyně si tedy musí být vědoma toho, že daňové řízení na DPH bylo ukončeno kontumačně, a nikoliv z toho důvodu, že by v něm zjištěné skutečnosti prvostupňový správce daně zjistil a vyhodnotil dle odvolacího daňového orgánu nesprávně. V případě žalobkyně proto nemohlo dojít k porušení zásady legitimního očekávání, když naopak žalovaný ve chvíli, kdy nemohl v části reklamních plnění týkajících se kulturních akcí poskytnout žalobkyni dostatečný prostor pro vyjádření, rovněž s ohledem na blížící se uplynutí prekluzivní lhůty pro doměření daně a na zachování procesních práv žalobkyně v této části odvolání žalobkyni vyhověl.

III. 1. 2. Rozpornost závěrů v napadeném rozhodnutí

20. Žalobkyně dále spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí v rozpornosti závěrů žalovaného uvedených v bodu 183 napadeného rozhodnutí, a to stran hodnocení žalobkyní předložených znaleckých posudků. Žalovaný na jedné straně tvrdí, že znalecké posudky nebyly osvědčeny jako důkaz a na straně druhé deklaruje, že správce daně znalecký posudek I. řádně a uvážlivě hodnotil a u znaleckého posudku II. neprovedl znalec správně dotazníkové šetření.
21. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že z kontextu příslušné části odůvodnění napadeného rozhodnutí a ze zprávy o daňové kontrole je zřejmé, že na znalecké posudky I. a II. nebylo možno nahlížet jako na důkazy prokazující (osvědčující) tvrzení žalobkyně, přičemž i z celkového obsahu postupovaného spisového materiálu nesporně vyplývá, že tyto posudky byly v průběhu daňové kontroly nejen provedeny k důkazu a zahrnuty do portfolia podkladů, ale jejich obsah byl správcem daně rovněž podrobně a adresně hodnocen. Žalovaný připouští, že jazyková formulace první věty bodu 183 napadeného rozhodnutí není zcela dokonalá, je nicméně přesvědčen, že odůvodnění napadeného rozhodnutí není v této části zatíženo vnitřní rozporností ani jinou vadou.
22. Správce daně se ke znaleckým posudkům I. a II. rozsáhle vyjádřil na straně 271 až 281 zprávy o daňové kontrole a žalovaný pak v bodech 179 až 183 napadeného rozhodnutí. Správce daně se konkrétně vyjádřil ke každé z kapitol obsažených ve znaleckých posudcích, přičemž zároveň ke každému závěru znalce v té které kapitole uvedl, z jakého důvodu se s tam učiněnými závěry znalce neztotožňuje a proč jsou závěry správce daně správné. Závěrem pak správce daně souhrnně a komplexně hodnotí oba znalecké posudky. Žalovaný se s hodnocením znaleckých posudků učiněným správcem daně ztotožnil a mimo jiné doplnil, že „*správcem daně stanovená cena obvyklá vychází z konkrétních akcí, kterých se odvolatel účastnil, tudíž se jedná o ceny přesnější, více odpovídající podmínkám konkrétních prověřovaných transakcí. Správcem daně získané údaje vykazují vyšší míru srovnatelnosti než údaje předkládané znalcem. Šetření správce daně tak vede ke spolehlivějšímu a přesnějšímu výsledku.*“ Dle městského soudu je toto posouzení z hlediska přezkoumatelnosti dostatečné. Je sice pravdou, že formulaci uvedenou v první větě bodu 183 napadeného rozhodnutí lze do jisté míry označit za nepřesnou, nicméně tato není uvedena v napadeném rozhodnutí izolovaně, ale je třeba ji vnímat v kontextu předchozích bodů 179 až 182. V nich žalovaný shrnul obsah obou znaleckých posudků a rovněž se vyjádřil k tomu, proč považuje hodnocení znaleckých posudků správcem daně za správné. Vzhledem k zásadě jednotnosti správního řízení a způsobu vypořádání námítky žalobkyně stran hodnocení znaleckých posudků v napadeném

rozhodnutí je bez jakýchkoliv pochybností zřejmé, že se správce daně obsahem znaleckých posudků řádně zabýval a hodnotil je. Z jedné nepřesně formulované věty, navíc uvedené závěrem, nelze bez dalšího vyvozovat nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, neboť „rozhodnutí nemůže být nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost tehdy, je-li rozpor v něm odstranitelný výkladem, tj. nebudou-li po interpretaci napadeného rozhodnutí jako celku [...] pochyby o jeho významu“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2006, č. j. 1 Afs 38/2006-72). Tato námitka je proto nedůvodná.

III. 2 Splnění podmínek pro aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů

23. Zásadní námitkou žalobkyně v podané žalobě je zejména otázka, zda žalobkyně byla jinak spojenou osobou se společností Agentura HERA, s. r. o. a ceny, za které byly žalobkyni poskytnuty reklamní prezentace, odpovídaly cenám, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Plnění, u něhož daňové orgány spatřují navýšení cen oproti cenám obvyklým, mělo spočívat v reklamní prezentaci žalobkyně na sportovních a kulturních akcích, dále prostřednictvím televizní a rádiové reklamy v pořadech Fajn Rock Music a TV Rock Paráda, na bigboardu Strakonická a na akcích Rajmont, Prodoli a Kartkross Mascom Cupu. Předmětné reklamní prezentace žalobkyně měly být ze strany společnosti Agentura HERA, s. r. o. poskytovány jako komplexní reklamní servis.

III. 2. 1. Právní základ věci

24. Podle § 23 odst. 7 věty první a druhé zákona o daních z příjmů *liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. 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. Jinak spojenými osobami se pak podle písmene b) bodu 5 téhož ustanovení rozumí osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.*
25. Smyslem a účelem citovaného ustanovení je zabránění nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů mezi jednotlivými poplatníky daně z příjmů, přičemž se jedná „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.“ Běžné obchodní vztahy jsou takové, jež se tvarují v podmínkách nedeformované hospodářské soutěže, z nich pak vzniká obvyklá cena na trhu, jež neplyne ze zneužití postavení prodávajícího nebo kupujícího k získání nepřiměřeného hospodářského prospěchu. Podstatný rozdíl od obvyklých cen nastává tehdy, prodává-li se příliš levně nebo nakupuje-li se příliš draze. Za této situace musí být takový rozdíl vždy uspokojivě doložen (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2023, č. j. 2 Afs 132/2020-63).
26. K aplikaci a úpravě základu daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů lze přistoupit za splnění dvou podmínek. Pro splnění první podmínky je zapotřebí prokázat spojení osob

ve smyslu citovaného ustanovení. Zjistí-li správce daně naplnění první podmínky, musí dále prokázat, že ceny sjednané mezi takto spojenými osobami se liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. K posouzení druhé podmínky pak může správce daně přistoupit teprve tehdy, má-li za prokázaný právní vztah vytvořený mezi jinak spojenými osobami. Prvou a druhou podmínku totiž nelze směřovat, neboť z pouhého navýšení ceny nelze bez dalšího usuzovat na propojenost daňových subjektů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67). Důkazní břemeno ohledně prvních dvou podmínek, tedy existence jinak spojených osob a navýšení cen nese správce daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2013, č. j. 5 Afs 34/2012-65). Daňový subjekt pak naopak tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání toho, aby správcem daně zjištěný rozdíl cen uspokojivě doložil (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2020, č. j. 4 Afs 343/2018-61).

27. K pojmu jinak spojených osob a jeho výkladu se opakovaně vyjádřil Nejvyšší správní soud, a to například v rozsudku ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30, v němž uvedl, že „osobami spojenými ve smyslu ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů se rozumí nejen osoby, které bezprostředně vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, ale „veškeré osoby“, které se na řetězci obchodních transakcí směřujících ve svém důsledku k snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty podílely [...] Dikce ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů nedopadá (jak mylně dovozuje stěžovatelka), jen a pouze“ na osoby, které skutečně a bezprostředně [...] vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty [...] Dopadá na všechny osoby, které se takového vztahu, ať již přímo nebo nepřímo účastnily a profitovaly z něj.“ Aby bylo možné hovořit o jinak spojených osobách, nepostačuje toliko zjištění o existenci právního vztahu vytvořeného převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Daňové orgány musí současně prokázat přítomnost nestandardních okolností, které vedou k závěru o tom, že skutečným účelem takto vytvořeného právního vztahu je získání neoprávněného daňového zvýhodnění. Těmito okolnostmi, z nichž vyplývá vytvoření vztahu za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, je ekonomická iracionalita takového jednání (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 39/2014-48). Přestože obecně platí, že první a druhou podmínku nelze slučovat, bylo-li na první pohled zcela očividné navýšení ceny za současného přistoupení dalších podezřelých okolností (nestandardní obsah smluv, zanedbatelný přínos reklamy pro činnost daňového subjektu a další), může toto představovat dostatečné skutečnosti pro naplnění první podmínky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2020, č. j. 7 Afs 176/2019-26).
28. V případě, že dojde k naplnění první podmínky, tedy správce daně prokáže spojení osob dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, musí dále prokázat, 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. Pro určení referenční ceny je pak nezbytnou podmínkou existence nezávislých transakcí, které jsou alespoň v jádru srovnatelné s posuzovanou transakcí. Pouze za situace, kdy nebudou k dispozici žádné nezávislé transakce, které by byly s řízenou transakcí alespoň v jádru srovnatelné, čímž nebude možné použít žádný přiléhavý způsob korekce, resp. nebude možné postupovat v souladu s žádnou jinou přiléhavou metodou srovnání, je srovnávací cenou administrativní cena zjištěná podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2024, č. j. 6 Afs 255/2023-58). Znalecké zkoumání

za účelem stanovení referenční ceny proto připadá v úvahu jen ve výjimečných případech, v nichž nelze stanovit cenu jinak než podle zákona o oceňování majetku (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2024, č. j. 6 Afs 257/2023-57). Pro zjišťování „obvyklosti“ ceny musí být správce schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ve vztahu ke všem rozhodným aspektům. Jak přitom uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 19. 9. 2019, č. j. 5 Afs 341/2017-47, *„obvyklou cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Jak již uvedl NSS v rozsudku ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, č. 2548/2012 Sb. NSS - referenční (obvyklá) cena je v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy.“*

29. Podstatou při určení referenční ceny je především porovnání sjednané ceny na základě principu tržního odstupu, tedy porovnání s cenou, kterou vytváří relevantní trh. Takovou cenou je pak cena sjednávaná za stejných nebo obdobných podmínek nezávislými osobami, jež mezi sebou mají běžné obchodní vztahy. O této ceně se má za to, že by si ji spojené osoby ujednaly, nebyly-li by spojené, tedy vystupovaly-li by na trhu nezávisle a své ekonomické chování by nepřizpůsobily vztahu spřízněnosti. Budou-li při zjišťování referenční ceny existovat reálně nezávislé srovnatelné transakce, postačí ke zjištění referenční ceny údaje o cenách těchto transakcí. Nebudou-li však nezávislé transakce plně srovnatelné s transakcí řízenou, je zapotřebí vyjít z nezávislých transakcí, které jsou řízené transakci 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. Okruh nezávislých transakcí, ze kterých je možné při určení referenční ceny vyjít, je přitom značně široký. Výběr nezávislých transakcí a vhodný způsob jejich korekce za situace, kdy tyto transakce nebudou plně srovnatelné, je nezbytné učinit na základě objektivních, spravedlivých a přezkoumatelných kritérií opřených o racionální ekonomickou úvahu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2020, č. j. 9 Afs 232/2018-63).

III. 2. 2. Unesení důkazního břemene správcem daně pro aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů

30. V souvislosti se splněním první podmínky žalobkyně namítá, že správce daně neprokázal její spojení se společností Agentura HERA, s. r. o. ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, přičemž zároveň nikterak neprokázal daňovou výhodu, kterou měla žalobkyně tvrzenou účastí v podvodném řetězci získat.
31. Žalovaný uvedl, že typickým způsobem, jímž lze v praxi identifikaci obchodního řetězce jinak spojených osob prokázat, je identifikace a popis vazeb mezi jednotlivými články detekovaného řetězce a poukaz na s ní spjaté objektivně dané nestandardní okolnosti, které svědčí v souhrnu o tom, že se o spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů v konkrétní věci reálně jednalo. Žalovaný popsal obchodní řetězec, v němž byla obchodována reklamní plnění, jichž byla žalobkyně příjemcem, a současně předestřel celkem šest okruhů nestandardních okolností, které v souhrnu vyhodnotil coby nasvědčující tomu, že byl tento řetězec vytvořen převážně za účelem snížení základu daně.

32. Správce daně, resp. žalovaný vyhodnotil obchodní vztah mezi žalobkyní a společností Agentura HERA, s. r. o. jako právní vztah jinak spojených osob. Daňové orgány vycházely ze zjištění o existenci obchodního řetězce, v jehož rámci docházelo k obchodování nadhodnocených reklamních služeb a do něhož byla žalobkyně zapojena jakožto koncový příjemce reklamních služeb, která si náklady na ně vynaložené podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uplatnila za účelem výpočtu základů daně za příslušná zdaňovací období. Daňové orgány zjistily, že společnost Agentura HERA, s. r. o. měla na základě uzavřených smluv zajišťovat pro žalobkyni reklamní prezentaci na různých sportovních a kulturních akcích. Společnost Agentura HERA, s. r. o. však tuto službu nezajišťovala sama, ale prostřednictvím svých subdodavatelů, společností HEPYSTAV s. r. o., Weberberger AUTO s. r. o., Concept&Vision s. r. o., STONE výroba a produkce s. r. o., 7System s. r. o., KLEVARYS s. r. o. a DAVIMPE s. r. o., to vše za situace, kdy se společnost Agentura HERA, s. r. o. prezentovala jako reklamní agentura organizující společenské a reklamní akce, golfové turnaje, velkoplošnou reklamu a jiné. Společnost Agentura HERA, s. r. o. rovněž pořádala některé akce sama svým jménem (případně její jednatelem), přesto prezentaci žalobkyně zadala svým subdodavatelům, kteří dle zjištění správce daně nejsou odborníky v oboru, jsou schránkovými společnostmi a poskytovali služby za nadstandardní ceny. Reklamní plnění pak byla na počátku reklamního řetězce nakupována za zlomek ceny oproti ceně, za níž byla následně dodána žalobkyni. Vyjma nestandardního navyšování cen je nutné poukázat i na další skutečnosti uvedené správcem daně, zejména pak nekontaktnost a neplnění daňových povinností ze strany shora jmenovaných společností, vícere přeprořádání služeb mezi články obchodního vztahu, chybějící přidaná hodnota, která by četné přeprořádání vysvětlila, neuhrazená doměřená daň z přidané hodnoty a další. Na tomto místě městský soud podotýká, že existenci obchodního řetězce zatíženého podvodem na DPH a mnohonásobné navyšování cen v rámci tohoto řetězce žalobkyně nikterak nerozporuje.
33. Vyjma identifikace řetězce dodavatelů zatíženého podvodem na DPH vymezily daňové orgány řadu nestandardních okolností, z nichž dovozují povědomí žalobkyně o její účasti v řetězci jinak spojených osob. Konkrétně se jednalo o platby v hotovosti v řádu statisíců mezi žalobkyní a společností Agentura HERA, s. r. o., ačkoliv u jiných plnění žalobkyně využívala bezhotovostní úhrady, neověřování ceny a výhodnosti reklamy, přestože žalobkyně disponuje početným marketingovým oddělením, sama se pohybuje na trhu již řadu let a využívá různých forem prezentace. Dále daňové orgány zjistily nedostatky v uzavřených smlouvách, v absenci vyhodnocování účinnosti a přínosu reklamy a v nedostatečné kontrole reklamních plnění. Za nejzávažnější okolnost považuje správce daně nakupování služeb za předražené ceny, kdy žalobkyně věděla, že může pořídit srovnatelnou reklamní prezentaci od jiných obchodních partnerů za mnohem nižší ceny, než za které je obdržela od společnosti Agentura HERA, s. r. o. V této souvislosti provedl správce daně srovnání u reklamní prezentace na bigboardu v Praze Strakonická. Správce daně oslovil společnost Outdoor Space Media s. r. o., která žalobkyni poskytla reklamní plnění v podobě reklamní prezentace na reklamních panelech mimo jiné na reklamním panelu č. 131 Strakonická, a Ing. S. M., která žalobkyni pronajala reklamní plochu o rozměru 6 x 1,25 metru umístěnou na mostu č. 73651, na ulici Strakonická – Kosoř. Prvně jmenovaná společnost tuto službu žalobkyni poskytla za částku 6 050 Kč včetně DPH za měsíc, a dle nájemní smlouvy s Ing. M. se žalobkyně zavázala hradit nájemné za reklamní plochu ve výši 5 800 Kč bez DPH měsíčně. V neposlední řadě správce daně oslovil společnost RAILREKLAM, spol. s r. o., přičemž dle touto společností poskytnutých listin byly

žalobkyni na základě smlouvy č. 201401221 vyfakturovány po slevě částky v rozmezí od 5 445 Kč do 8 584,95 Kč včetně DPH. Naproti tomu se společností Agentura HERA, s. r. o. si žalobkyně sjednala reklamní prezentaci na bigboardu o velikosti 580 x 185 cm v Praze Strakonické za částku 50 000 Kč bez DPH měsíčně. Žalobkyně proto dle správce daně věděla, že obdobnou reklamní prezentaci, jakou sjednala se společností Agentura HERA, s. r. o., lze sjednat s jiným dodavatelem za mnohem nižší cenu. Podrobně jsou předmětné nestandardní okolnosti včetně zjištění ohledně předražených reklamních plnění a jejich porovnání se srovnatelnými plněními od jiných subjektů popsány na straně 99 až 111 zprávy o daňové kontrole a v bodech 91 až 109 napadeného rozhodnutí. Zároveň městský soud dodává, že okolnosti, které nasvědčují vytvoření jinak spojených osob, musí svědčit o neobvyklosti transakce. Tuto neobvyklost je třeba chápat jako transakci u běžně obezřetného podnikatele nerozumnou či nelogickou, bez rozumného vysvětlení, a to ve všech jejích aspektech (způsob provedení, výsledek apod.). Okolnosti shora popsané, které daňové orgány považují za svědčící o neobvyklosti transakce, uvedené charakteristice odpovídají. V jednotlivostech se sice může jednat o podnikatelské selhání či lehkomyšlnost, ve vzájemné souvislosti však již takto vysvětlitelné jsou jen stěží. Správcem daně, resp. žalovaným popsané nestandardní okolnosti přitom žalobkyně v podané žalobě nikterak konkrétně nerozporuje a ani se k nim blíže nevyjadřuje. Městský soud má proto za to, že správcem daně zjištěné skutečnosti a nestandardní okolnosti nasvědčují závěru, že subdodavatelský řetězec dodávající plnění společnosti Agentura HERA, s. r. o. je třeba vnímat jako uměle vytvořený převážně za účelem snížení základu daně a jako vztah mezi spojenými osobami.

34. Jak bylo uvedeno výše, jinak spojenou osobou je každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jehož důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Povinností daňových orgánů přitom není prokázat, že daňový subjekt byl do řetězce jinak spojených osob zapojen vědomě, ale postačí, doloží-li existenci řetězce dodavatelů, že je v něm daňový subjekt zapojen, že došlo k toku finančních prostředků souvisejících s dodávkou pro daňový subjekt a zároveň že prokazatelně existuje odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2021, č. j. 3 Afs 393/2019-43). Správce daně se identifikací podvodného obchodního řetězce a navyšování cen v rámci tohoto řetězce zabýval na straně 60 až 98 zprávy o daňové kontrole, žalovaný pak v bodech 82 až 92 napadeného rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že se subjektivní stránka jednání jednotlivých subjektů neposuzuje (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2023, č. j. 1 Afs 104/2022-44), lze na toto spojení osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů usuzovat již při prokázání existence obchodního řetězce, do kterého byla žalobkyně zapojena, a že z takového právního vztahu měla prospěch. V této souvislosti proto považuje městský soud za nedůvodnou námitku žalobkyně, že daňové orgány neprokázaly neoprávněnou daňovou výhodu, kterou měla žalobkyně svou účastí v řetězci získat. Podstatným zvýšením výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů si totiž žalobkyně snížila základ daně, což je výhoda, kterou výslovně předvídá právě § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013-27).
35. Vzhledem k výše uvedenému má soud za to, že daňové orgány prokázaly existenci dodavatelského řetězce, v rámci něhož docházelo k fakturaci cen za reklamní prezentaci a k toku peněz, do něhož byla žalobkyně zapojena tím, že s konečným dodavatelem společností Agentura HERA, s. r. o. sjednala poskytnutí služby a službu také odebírala a hradila za ni v jednotlivých zdaňovacích obdobích částky mnohokrát zvýšené oproti původní ceně

služby. Zapojení do obchodního řetězce žalobkyni přinášelo výhodu, neboť si podstatným zvýšením výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů snížila základ daně. Ve shodě s žalovaným pak považuje městský soud jednání žalobkyně ve vztahu k pořízovaným plněním a jejich ceně za iracionální. Žalobkyně nakoupila reklamní plnění bez toho, aniž by si předem jakkoliv ověřovala jeho cenu, přičemž jiné společnosti za tímto účelem ani neoslovovala. Tento postup je navíc o to závažnější, když některá obdobná plnění žalobkyně v minulosti obdržela od jiných subjektů za podstatně nižší cenu (viz např. již zmiňovaná prezentace na bigboardu Strakonická). Městský soud si je vědom skutečnosti, že povinností daňového subjektu není vyhledávat cenově nejvýhodnější nabídku. Správce daně nemůže po žalobkyni spravedlivě požadovat uzavření smlouvy přímo s poskytovatelem reklamy a je záležitostí svobodné volby žalobkyně, jakým způsobem si reklamní služby zajistí, tj. zda přímo nebo prostřednictvím zprostředkovatele. Na druhou stranu nelze aprobovat postup vedoucí k účelovému vytváření právních vztahů ve snaze zajistit si snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67, nebo ze dne 10. 9. 2021, č. j. 1 Afs 110/2021-78). Zvolila-li však žalobkyně takový postup, měla si být vědoma toho, že ceny reklamních agentur nemusí být odpovídající a vzhledem k početnému marketingovému oddělení, kterým disponuje, si mohla a měla ověřit, zda ceny požadované společností Agentura HERA, s. r. o. jsou odpovídající. Závažnější je rovněž skutečnost, že takto žalobkyně nepostupovala za situace, kdy u některých totožných reklamních plnění tato v minulosti obdržela za mnohonásobně nižší cenu. Žalobkyně rovněž neprováděla důslednou kontrolu týkající se reklamní prezentace, kterou měli provádět příslušní zaměstnanci marketingového oddělení, a stejně tak ani daňových dokladů vystavených společností Agentura HERA, s. r. o. Dále žalobkyně prováděla ve vztahu ke společnosti Agentura HERA, s. r. o. platby v hotovosti, a to ve statisícových částkách, které z důvodu dodržení povinností stanovených zákonem č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, rozložila do několika dnů. Z uvedeného lze dovodit, že obchodní vztah žalobkyně a společnosti Agentura HERA, s. r. o. 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). Žalobkyně přitom žádný racionální důvod pro své počínání nepředestřela. Prvá podmínka pro aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů tedy byla splněna, neboť daňové orgány důkazní břemeno v otázce prokázání existence vztahu jinak spojených osob unesly.

36. Namítá-li pak žalobkyně, že v nyní posuzované věci nebyla identifikována žádná chybějící daň a nebyla vymezena existence struktury vedoucí k ponížení daně z příjmů právnických osob, k tomu městský soud uvádí, že správce daně, resp. žalovaný prokázal existenci podvodného řetězce, jehož koncovým příjemcem služeb byla žalobkyně. Pro úplnost pak městský soud připomíná, že předmětem nyní posuzované věci není problematika účasti na daňových podvodech na DPH, ale aplikace normy obsažené v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Citované ustanovení je ustanovením dopadajícím na případy právního jednání uskutečněného mezi spojenými osobami, přičemž zjistí-li správce daně takové skutečnosti, má povinnost dané ustanovení aplikovat a v souladu s ním upravit daňovému subjektu základ daně. Správce daně je tedy oprávněn v zájmu zamezení účelového krácení daní v důsledku účelově vytvářených obchodních vztahů postihovat takové chování daňových subjektů. Argumentace žalobkyně není v dané věci relevantní, neboť žalobkyni nebyla doměřena daň z příjmů právnických osob na základě existence daňového podvodu v rámci dodavatelského řetězce a účasti žalobkyně na daňovém podvodu, ale proto, že na

výzvu správce daně uspokojivě nedoložila rozdíl ceny obvyklé a ceny sjednané se společností Agentura HERA, s. r. o., když bylo správcem daně prokazatelně zjištěno, že se jedná o jinak spojené osoby a že cena sjednaná neodpovídá ceně obvyklé (v podrobnostech o naplnění dalších podmínek bude pojednáno níže).

37. Žalobkyně dále brojí proti naplnění druhé podmínky, tedy výpočtu referenční ceny, který považuje za chybný. Žalobkyně své tvrzení opírá o závěry znaleckého posudku č. 1452-59/2023 ze dne 17. 4. 2023, zpracovaného společností Pražská znalecká kancelář, s. r. o. (dále jen „znalecký posudek III.“). Dle uvedeného znaleckého posudku použil správce daně pro výpočet ceny zhruba metodu COST+, při níž chybně aplikoval marži v relativním vyjádření na nákladovou základnu, čímž došlo k podhodnocení výsledné ceny obvyklé. Žalobkyně nesouhlasí s výpočtem provedeným správcem daně v podobě hypotetického odhadu a má za to, že měl správce daně použít některou z obvyklých metod stanovení ceny.
38. Žalovaný uvedl, že při stanovení referenční ceny správce daně nevycházel z nějakých zcela volných úvah opírajících se o prostředí uměle vytvořeného hypotetického trhu, ale tyto založil na konkrétně zjištěných cenách srovnatelných reklamních prezentací mezi nezávislými subjekty, zohledňujícími veškeré faktory mající vliv na cenotvorbu (struktura trhu, nabídka, poptávka, druh akce, délka akce, typ vztahu mezi partnery, návštěvnost akce apod.). Informace byly čerpány z odpovědí třetích osob, pořadatelů kulturních a sportovních akcí, osob majících reklamní práva na akcích a osob přímo zajišťujících reklamu žalobkyně, a to týkajících se shodných kulturních, sportovních a jiných akcí, na jakých se žalobkyně prezentovala, konaných ve shodném místě a čase. Nepodařilo-li se cenu zjistit tímto způsobem, byly vyhledány jiné srovnatelné nezávislé transakce. Na podkladě takto zjištěných cen daňové orgány stanovily jejich interval a cenu obvyklou vypočetly jako součet nejvyšší ceny z tohoto intervalu a provize reklamní agentury. Výše provize byla určena na základě zjištění učiněných u srovnatelných subjektů s ohledem na předmět podnikání, lokalitu a období.
39. Pro zjištění ceny obvyklé v nyní posuzované věci použil správce daně metodu nezávislé srovnatelné ceny, která srovnává ceny v řízené transakci s cenami ve srovnatelné nezávislé transakci za srovnatelných okolností. Jako kritéria použil správce daně srovnatelný předmět plnění, tedy reklamní prezentaci prostřednictvím reklamních bannerů, umístění loga na sportovních akcích aj., a dále poskytnutí služby ve shodném období a shodném čase. Současně při zjišťování cenového rozpětí reklamního plnění vycházel správce daně z obdobných smluv, s obdobným předmětem plnění o poskytování reklamních služeb, přičemž primárně oslovoval subjekty, které tuto službu v podobě reklamní prezentace poskytovaly či zajišťovaly na shodných akcích jako žalobkyně. Dle 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. Vzhledem k tomu, že k zajištění reklamy žalobkyně došlo prostřednictvím zprostředkovatele (reklamní agentury), navýšil dále správce daně zjištěnou cenu obvyklou o marži zprostředkovatele. Tu správce daně určil na základě subjektů srovnatelných se společností Agentura HERA, s. r. o., a to tak, aby se výběrové podmínky co nejvíce blížily obsahu činnosti této reklamní agentury, tedy předmětu podnikání, lokality a období. Na základě takto stanovených výběrových podmínek správce daně vybral 4 subjekty, jejich činnost odpovídala v podstatných rysech způsobu podnikání společnosti Agentura HERA, s. r. o., a na základě jejich výsledků hospodaření zjištěných z veřejně dostupných informací ze sbírky listin zjistil rozpětí marží. Z intervalu zjištěných marží pak správce daně aplikoval tu nejvyšší

zjištěnou, která pro rok 2015 činila 42,16 % a pro rok 2016 47,41 %. Správce daně tak dospěl k závěru, že došlo k výraznému navýšení oproti ceně obvyklé (a oproti cenám, které za tyto reklamní plochy uhradily reklamní agentury), kdy za zdaňovací období roku 2015 se jednalo o rozdíl ve výši 39 869 141 Kč a za zdaňovací období roku 2016 o rozdíl ve výši 35 733 083 Kč.

40. Ke shora popsanému postupu správce daně městský soud uvádí, že právě uvedený způsob výpočtu referenční ceny byl judikaturou Nejvyššího správního soudu opakovaně aprobován, přičemž jak uvedl kasační soud ve svém rozsudku ze dne 6. 12. 2022, č. j. 7 Afs 13/2021-44, „*Nejvyšší správní soud 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*“ (obdobně viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105, č. 1852/2009 Sb. NSS, nebo ze dne 17. 5. 2024, č. j. 7 Afs 121/2023-44). Městský soud má za to, že správce daně vycházel při stanovení referenční ceny z nezávislých transakcí, které jsou řízené transakcí nejbližší, když za tímto účelem primárně oslovil subjekty (pořadatele kulturních a sportovních akcí, osob zajišťujících reklamu žalobkyně, reklamní agentury, společnosti držící marketingová práva), jež v jádru shodnou službu poskytovaly na totožných akcích ve shodném čase a na shodném místě. Nepodařilo-li se správci daně zjistit cenu na konkrétní akci, kde byla prezentována žalobkyně, případně byla-li reklamní plocha poskytnuta bez finančního plnění (utkáni klubu Kladno volejbal cz, zápasy Československého lva a další), provedl správce daně šetření za účelem zjištění ceny obvyklé u obdobných plnění, tedy u v jádru shodných prezentací v podobě reklamních bannerů, spotu v rozhlase, loga na zápasových dresech a další. Konkrétně správce daně oslovil pana L. (osoba pověřená reklamními prezentacemi ve VK Benátky nad Jizerou a zájemce o manažera sportovního klubu Kladno); pana N. oprávněného jednat jménem spolku Československý lev, Volejbalový klub Benátky nad Jizerou, 1. FK PŘÍBRAM, a. s., FK Rudíkov; L. N. (předseda IHC Slavia Praha); Pražskou hokejovou ligu, z. s.; Povltavský sportovní klub DA – BA; Radyně bike team z. s.; A.M.BIKE z. s.; SPORTCOMPLEX z. s. (pořadatel cyklistických závodů Trofeo Cinelli cyklokros VC Hlohovce); CK Mladá Vožice, z. s. (pořadatel cyklistických závodů Vožický maraton); TJ Auto Škoda Mladá Boleslav z. s. (pořadatel cyklistických závodů v Mladé Boleslavi); Agenturu M-S-P, s. r. o. (společnost držící práva umístění reklamních prezentací na akcích Zlaté Přilby Pardubice); třetí osobu mající reklamní prezentace na závodech Zlaté Přilby Pardubice (reklamní agentura); Sokrates Media, s. r. o. (společnost vlastní část marketingových práv na Finále mistrovství světa na dlouhé ploché dráze konaném v Mariánských Lázních); Českou golfovou federaci; YPSILON GOLF LIBEREC a. s.; WHISTLER PROMOTION s. r. o. (organizátor golfových turnajů CORPORATE GOLF TOUR 2015 a 2016); provozovatele golfového hřiště YPSILON; třetí osobu mající prezentaci na golfovém turnaji FORGOLF TOUR 2015 a 2016; pořadatele soutěže PARTNERS CUP M. T.; RAILREKLAM, spol. s r. o. (společnost poskytující reklamní prezentaci žalobkyni „Lanová dráha Liberec“); Ing. S. M. (dodavatelka reklamních služeb žalobkyni); AGS PROMOTION s. r. o. (společnost zastupující golfového hráče D. S.); Finanční úřad pro Jihočeský kraj, Územní pracoviště v Soběslavi s žádostí o

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

zajištění informací ohledně sponzorství v souvislosti se společností PRODOLI RACING TEAM s. r. o.; P. D. (řidič závodního vozu s reklamními prezentacemi žalobkyně v souvislosti s Kartkross Mascom Cupem); P. K. (tvůrce projektu Fajn Rock Music a TV Rock Paráda); Boxing Poděbrady z. s.; TOP HOTELS GROUP a. s. zajišťující reklamní prezentaci žalobkyně na akcích SIMPLY THE BEST 4 a SIMPLY THE BEST 10; RYMATI GROUP s. r. o. (pořadatel akce SIMPLY THE BEST v roce 2015); QWERT Boxing z. s.; třetí osobu, která umístila reklamní prezentaci na akci galavečer boxu a K1 Lucerna; BOXING KLUB DOBŘÍŠ, o. s.; ČS SPORT, s. r. o. (pořadatel projektu „Lyžování dětem“); Svaz lyžařů ČR; Český Krkonošský spolek SKI Jilemnice; SPORTOVNÍ KLUB NOVÉ MĚSTO NA MORAVĚ z. s. (pořadatel závodu ZLATÁ LYŽE – SLAVIA CUP a MISTROVSTVÍ ČESKÉ REPUBLIKY); LK Slovan Karlovy Vary; TJ Vysoké nad Jizerou, z. s.; Czech Ski s. r. o.; Lyžařský sportovní klub Lomnice nad Popelkou, z. s. SKI KLUB JANLONEC N.N. z. s.; pořadatele festivalu Tóny nad městy; BB Production, s. r. o. zajišťující reklamní prezentaci na koncertech různých interpretů (J. N., B. B., M. A., Stromboli, H. Z., K. G.) a zajišťující reklamní prezentaci na módní přehlídce K. V. a I. F.; BIG HARD s. r. o. (agentura zastupující kapelu ŠKWOR); JV Agency s. r. o. (agentura zastupující kapelu KEKS a L. F.); N.S.E.F. production s. r. o. (agentura zastupující kapelu Fakker Tour podílející se na reklamních prezentacích na akcích Woodstock, Free Tibet, The Snuff a W.O.S.P., pořadatel akcí Skutečná liga, Skutečná liga stage, Koblížci útočí); M. F. (pořadatel narozeninového koncertu M. D. konaného ve velkém sále v Paláci Lucerna); C2G s. r. o. (spolupořadatel narozeninového koncertu M. D.); L. V. (z agentury zastupující K. S.); SPORT Jablonec nad Nisou, s. r. o. (správce Městské sportovní haly v Jablonci nad Nisou); P. K., který měl pronajaty prostory pro pořádání galakonzertu K. G.; MUSICAL PRODUCTION, s. r. o. (společnost zajišťující muzikály v divadle Hybernia); SPORT ACTION s. r. o. (pořadatel akce Nejúspěšnější sportovec); Městské divadlo Žatec (pořadatel akce Žatecká dočesná); ICSF, z. s. (pořadatel Mezinárodního veletrhu fiktivních firem – Výstaviště Praha); Studentskou unií ČVUT (organizátor festivalu STRAHOV OPEN AIR FESTIVAL); VOTVÍRÁK, spol. s r. o. (pořadatel festivalu Votvírák); P. H. (pořadatel akcí Letní parket Výrava); Pro-HA, spolek (pořadatel akce INTERNATIONAL TATTOO CONVENTION PRAGUE 2016); Hlavní město Prahu (provozovatel kluziště Letná) a Zimní stadion Hořovice s. r. o. V souladu se shora citovanou judikaturou uvedenou v bodě [29] tohoto rozsudku pak správce daně zjištěnou cenu přílehavě upravil, když cenu zjištěnou zejména u prvních článků řetězce, který zájemcům reklamu poskytl napřímo, navýšil o marži reklamní agentury. Způsob výpočtu marže přitom městský soud neshledává nepřiléhavým, neboť správce daně při jejím výpočtu vycházel z veřejně dostupných hospodářských výsledků a vykázaných marží srovnatelných subjektů. Jako kritéria srovnatelnosti správce daně určil předmět podnikání, lokalitu a období, za nichž byla srovnatelná služba těmito subjekty poskytována. Dále městský soud poukazuje na skutečnost, že dle žalobkyní předloženého znaleckého posudku I. zpracovatel tohoto posudku na straně 52 uvádí, že se na relevantním trhu a v období let 2015 a 2016 pohybovala hrubá marže na úrovni střední hodnoty 44 %, resp. 48 %. Jen pro ilustraci pak městský soud poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 5. 2024, č. j. 7 Afs 121/2023-44, v němž byla k výchozím cenám připočtena provize reklamní agentury jakožto zprostředkovatele ve výši 20 %, která byla určena na základě znaleckého posudku v této věci předloženým. V dané věci se jednalo o zdaňovací období roku 2012 a 2013. Správce daně proto neurčil výši marže, jež by se zásadním způsobem odchylovala.

41. Nad rámec shora uvedeného městský soud na tomto místě poukazuje rovněž na to, že skutkově obdobnými otázkami co se týče vytvoření vztahu jinak spojených osob mezi společnostmi Agentura HERA s. r. o. a jinými společnostmi ve shodných zdaňovacích obdobích a za totožnou službu v podobě reklamní prezentace na sportovních a kulturních akcích a dále zjištěním ceny obvyklé se zdejší soud zabýval v rozsudcích ze dne 7. 3. 2024, č. j. 6 Af 12/2023-88, a ze dne 28. 11. 2023, č. j. 17 Af 7/2023-48 (potvrzen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2024, č. j. 1 Afs 251/2023-41). I v těchto případech městský soud shledal, že společnost Agentura HERA s. r. o. s tam uvedenými společnostmi vytvořila právní vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty a stejně tak soud nespatořoval v postupu správce daně při výpočtu ceny obvyklé jakoukoliv nezákonnost. Ta byla přitom ve jmenovaných případech vypočtena identickým způsobem, jako v nyní posuzované věci.
42. Namítá-li žalobkyně, že správcem daně zjištěné ceny obvyklé jsou podhodnocené, ověřil městský soud ze správního spisu, že například v případě sportovní akce 68. zlatá přilba města Pardubice oslovil správce daně rovněž reklamní agenturu, která na totožné akci zajišťovala reklamní prezentaci pro jiný subjekt. Z odpovědi této reklamní agentury přitom vyplývá, že shodné plnění, jaké bylo poskytnuto žalobkyni společností Agentura HERA, s. r. o., poskytla tato reklamní agentura celkem za částku 150 000 Kč bez DPH. Žalobkyni však bylo totožné plnění poskytnuto celkem za částku 450 000 Kč. U správcem daně oslovené reklamní agentury se přitom jednalo o společnost se sídlem v centru Prahy, a nikoliv například o reklamní agenturu z menší obce, u níž by logicky ceny za reklamní služby mohly být podstatně nižší, odpovídající danému tržnímu prostředí.
43. Co se týče námitky žalobkyně ohledně zneužití institutu mlčenlivosti ze strany daňových orgánů, k tomu městský soud uvádí, že ve veřejné části správního spisu jsou k důkazu založeny smlouvy, v nichž je anonymizován pouze objednatel reklamní služby, nikoliv však již její poskytovatel, a k dispozici je tak celý obsah smluvního ujednání, tedy předmět reklamní prezentace a rozsah poskytnuté reklamy s ujednanou odměnou za poskytnutí reklamy. Žalobkyně má tedy možnost zjistit, jaký subjekt reklamní prezentaci poskytoval a za jakou částku, má možnost zjistit, na jaké sportovní či jiné akci byla tato reklamní prezentace poskytnuta a má proto možnost ověřit si, s jakými údaji správce daně pracoval. Žalobkyně však i přesto, že má tyto informace k dispozici, proti těmto ničeho konkrétního nenamítá a nikterak nepolemizuje se samotným obsahem těchto smluv. Žalobkyně rovněž nikterak netvrdí, jak konkrétně tato skutečnost zasahuje do jejích veřejných subjektivních práv, pouze v obecné rovině takový zásah namítá s tím, že má oprávněný zájem vědět s kým a v jakém postavení jsou její náklady porovnávány. Městský soud připomíná, že správce daně, jakož i každý, kdo se účastní správy daní, má povinnost mlčenlivosti o poměrech jednotlivých osob a nesmí poskytovat informace, jejichž obsahem by byly konkrétní poměry těchto osob. V nyní posuzované věci má soud za to, že pro danou věc není podstatné, jaký subjekt si tuto službu objednal, ale podstatný je především obsah smluvního ujednání. Ten správcem daně anonymizován není, žalobkyně má možnost se s ním seznámit a má tedy i možnost zvolit vhodný způsob procesní obrany. Žalobkyně tak nebyla na svých právech nikterak krácena, tato námitka je proto nedůvodná.
44. V případě, že správce daně unese své důkazní břemeno ohledně splnění prvé a druhé podmínky, je naopak na daňovém subjektu, aby správcem daně zjištěný rozdíl cen uspokojivě doložil.

45. Správce daně vyzval žalobkyni k prokázání oprávněnosti zahrnutí cen sjednaných v rámci obchodních transakcí se společností Agentura HERA, s. r. o. jako nákladů do základu daně dle § 23 odst. 1 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. Na předmětnou výzvu reagovala žalobkyně vyjádřením ze dne 30. 9. 2021, k němuž současně předložila znalecký posudek I. a znalecký posudek II. V uvedeném vyjádření žalobkyně vyjma reakce na zjištění správce daně k rozdílu cen sjednaných se společností Agentura HERA, s. r. o. neuvedla ničeho konkrétního, pouze namítala obstrukční jednání správce daně stran povinnosti mlčenlivosti ve vztahu k subjektům, od nichž správce daně obdržel informace pro stanovení ceny obvyklé, a dále samotný výpočet ceny obvyklé a marže. Konkrétně však žalobkyně žádné racionální důvody k vysvětlení rozdílu mezi cenou obvyklou a cenou sjednanou se společností Agentura HERA, s. r. o. nepředestřela. Za účelem vyvrácení zjištění učiněných správcem daně předložila žalobkyně znalecké posudky I. a II. Znalecký posudek I. se týkal přezkoumání ekonomických závěrů uvedených ve zprávě o daňové kontrole na DPH, znalecký posudek II. pak posouzení ceny zaplacené žalobkyní za reklamní plnění v období leden až březen 2017. V rámci odvolacího řízení pak žalobkyně předložila znalecký posudek III., který zpochybňoval výpočet ceny obvyklé provedený správcem daně (blíže je obsah znaleckého posudku III. rozebrán v bodu [66] tohoto rozsudku). Ani jeden z těchto posudků se však nezabýval uspokojivým vysvětlením rozdílu cen. Žalobkyni přitom tížilo břemeno tvrzení a břemeno důkazní nikoliv k obhajobě výše prostředků uhrazených za tuto reklamu, ale k racionálnímu vysvětlení rozdílu mezi cenou obvyklou a cenou sjednanou (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 6. 2022, č. j. 1 Afs 357/2021-50). To však žalobkyně neučinila a správcem daně zjištěný rozdíl blíže racionálně nevysvětlila a nedoložila, neboť svou argumentaci neúspěšně zaměřila na zpochybnění ceny obvyklé.
46. S ohledem na výše uvedené městský soud uzavírá, že správce daně prokázal, že se ve věci jedná o jinak spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, 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 a zároveň žalobkyně konkrétně nevysvětlila a nedoložila rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou, ačkoliv *„je výlučně na daňovém subjektu, jako koncovém účastníku řetězce, aby správce daně - k jeho výzvě - uspokojivě doložil a prokázal relevantními důkazy, že zde existovaly racionální důvody pro nákup zboží či služeb za ceny, které přesahují (zde cca 20x) ceny v běžných obchodních vztazích (mezi nezávislými osobami)“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 40/2013-30). Za této situace byl správce daně oprávněn v souladu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů upravit základ daně o rozdíl zjištěný mezi uvedenými cenami.

III. 3 Procesní vady řízení

47. Žalobkyně v žalobě dále namítala řadu vad procesního charakteru, a to konkrétně porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, odmítnutí rozsáhlé fotodokumentace jakožto důkazních návrhů žalobkyně spojených s náklady na reklamu, absenci řádného vypořádání se s důkazními prostředky a selektivní a účelové hodnocení svědeckých výpovědí.

III. 3. 1. Porušení § 115 odst. 2 daňového řádu

48. Žalobkyně v žalobě namítá, že žalovaný neakceptoval zákonné prodloužení lhůty pro reakci žalobkyně na seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření ze dne 16. 8. 2023

a napadené rozhodnutí vydal v průběhu této lhůty pro vyjádření. Tím porušil žalovaný právo žalobkyně vyjádřit se k těmto skutečnostem a důkazům před vydáním napadeného rozhodnutí a případně navrhnout další důkazní prostředky.

49. Žalovaný uvedl, že takový postup zvolil z důvodu blížícího se konce prekluzivní lhůty pro vyměření daně, přičemž byl zároveň nucen reagovat na situaci způsobenou procesní strategií žalobkyně. Vzhledem k tomu, že žalovaný nedal žalobkyni prostor, aby se ke zjištěným skutečnostem a důkazům vyjádřila a případně navrhla další důkazní prostředky, změnil žalovaný v této části, k níž se žalobkyně nemohla vyjádřit, dodatečné platební výměry tak, že je o tuto část ponížil. Vyšel tak žalobkyni maximálně vstříc a v této části odvolání žalobkyně vyhověl.
50. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*
51. Podle § 36 odst. 3 daňového řádu *nevydává-li správce daně rozhodnutí do doby, o níž má být lhůta podle žádosti prodloužena, nebo nevydává-li rozhodnutí do 30 dnů ode dne, kdy žádost obdržel, platí, že žádosti bylo vyhověno. Je-li rozhodnutí, kterým nebylo žádosti plně vyhověno, oznámeno po uplynutí stanovené lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, končí běh této lhůty uplynutím tolika dnů po oznámení tohoto rozhodnutí, kolik dnů zbývalo v době podání žádosti do uplynutí stanovené lhůty.*
52. Po dobu běhu lhůty k vyjádření dle § 115 odst. 2 daňového řádu je odvolacímu orgánu zapovězeno vydat rozhodnutí o odvolání, neboť právě z takto stanoveného časového úseku daňový subjekt čerpá jistotu o tom, do kdy ještě může účinně uplatnit své vyjádření a návrh na provedení dalších důkazů. V případě zjevného obstrukčního jednání daňového subjektu však může být s přihlédnutím k blížícímu se konci prekluzivní lhůty ke stanovení daně jeho procesní právo omezeno (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019-126). Je-li totiž z jednání daňového subjektu čitelná pouze snaha docílit marného uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, nemůže být takovému postupu poskytována ochrana.
53. Ze správního spisu soud zjistil, že dne 24. 8. 2022 podala žalobkyně blanketní odvolání proti dodatečným platebním výměrům, které následně doplnila podáními ze dne 27. 10. 2022, 13. 2. 2023, 9. 3. 2023, 28. 4. 2023 (k němuž žalobkyně předložila znalecký posudek III.), 15. 6. 2023 a 13. 9. 2023. Dne 10. 7. 2023 zaslal žalovaný žalobkyni seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení č. j. 22454/23/5200-11431-712136 (dále jen „výzva k vyjádření I.“), v rámci čehož se žalovaný vyjádřil k žalobkyní předloženým listinným důkazům, znaleckému posudku III. a k návrhům svědeckých výpovědí k reklamním prezentacím, z nichž provedl a vyhodnotil výsledky M. F. a Ing. D. J. Jediný důkazní prostředek, který se žalovanému nepodařilo do dne 10. 7. 2023 provést, byl výslech svědka L. F., jenž se měl vyjádřit ke sporným otázkám týkajícím se kulturních akcí – koncertů. Uvedené seznámení s výzvou k vyjádření bylo žalobkyni doručeno dne 20. 7. 2023 a téhož dne žalobkyně požádala o prodloužení lhůty pro vyjádření do 4. 9. 2023. Dne 25. 7. 2023 zaslal žalovaný žalobkyni rozhodnutí č. j. 25207/23/5200-11431-712136, jímž prodloužil lhůtu o 15 dní. Rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno rovněž dne 25. 7. 2023 a

reagovala na něj ještě téhož dne opakovanou žádostí o prodloužení lhůty do 4. 9. 2023. Dne 26. 7. 2023 zaslala žalobkyně žalovanému doplnění opakované žádosti o prodloužení lhůty, v níž uvedla, že se právnímu zástupci žalobkyně dne 22. 7. 2023 předčasně narodil syn, a tento tak bude ode dne 26. 7. 2023 nastupovat na otcovskou poporodní péči. Žalobkyně však trvá na osobním zastoupení svým právním zástupcem, proto opakovaně požádala o prodloužení lhůty do 4. 9. 2023. Rozhodnutím ze dne 16. 8. 2023, č. j. 27078/23/5200-11431-712136, doručeným žalobkyni dne 28. 8. 2023, žalovaný prodloužil lhůtu k vyjádření I. do 4. 9. 2023. V mezidobí byl dne 25. 7. 2023 proveden výslech svědka L. F., o něž žalovaný doplnil spisový materiál v rámci odvolacího řízení, a následně dne 16. 8. 2023 opět žalobkyni rozhodnutím č. j. 27533/23/5200-11431-712136 (dále jen „výzva k vyjádření II.“) seznámil se zjištěnými skutečnostmi ve vztahu k provedenému výslechu L. F. a vyzval žalobkyni k vyjádření ve lhůtě 8 dnů ode dne doručení výzvy. Předmětná výzva k vyjádření II. byla žalobkyni doručena dne 28. 8. 2023 a týkala se výhradně obsahu svědecké výpovědi jmenovaného svědka. Na výzvu reagovala žalobkyně dne 28. 8. 2023 žádostí o prodloužení lhůty k vyjádření II., a to do 22. 9. 2023 s odůvodněním, že tato výzva byla žalobkyni doručena v období pokračujících letních dovolených a z důvodu čerpání pracovního volna právního zástupce žalobkyně se podstatným způsobem zkrátila doba k zajištění a vyhodnocení souvisejících podkladů poskytnutých svědkem L. F., které čítají celkem 312 souborů. Žalobkyně v žádosti rovněž poukázala na to, že žalovaný měl na vyhodnocení výslechu jmenovaného svědka více jak měsíc a žalobkyně je s ním seznamována až nyní, proto by jí měla být lhůta k vyjádření II. prodloužena. Žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 8. 2023, č. j. 29345/23/5200-11431-712136, žádosti žalobkyně vyhověl a lhůtu prodloužil o dalších osm dní. Citované rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno ještě téhož dne, tedy 29. 8. 2023. Dne 4. 9. 2023 zaslala žalobkyně žalovanému opakovanou žádost o prodloužení lhůty k vyjádření II. do 22. 9. 2023, kterou opět odůvodnila zejména rozsáhlostí dokumentů poskytnutých svědkem F. s tím, že s žalovaným hodnocenými důkazními prostředky nebyla k dnešnímu dni seznámena a byla nucena dne 1. 9. 2023 sama požádat o poskytnutí podkladů od svědka L. F., když žalovaný tak z vlastní iniciativy neučinil. Uvedenou žádost žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 9. 2023, č. j. 30000/23/5200-11431-712136, jako nedůvodnou zamítl. Žalovaný totiž zjistil, že žalobkyni byly důkazní prostředky, na jejichž rozsáhlost se odvolává, doručeny již dne 17. 8. 2023 (viz úřední záznam ze dne 4. 9. 2023, č. j. 29882/23/5200-11431-712136), a stejně tak při výslechu svědka L. F. byl přítomen substituent právního zástupce žalobkyně Mg. et Bc. M. P. Posledně zmíněné rozhodnutí žalovaného bylo žalobkyni doručeno dne 14. 9. 2023, tedy dva dny po uplynutí původně stanovené lhůty k vyjádření II. Za této situace tak bylo namíste aplikovat pravidla pro prodlužování lhůt dle § 36 odst. 3 daňového řádu, v důsledku čehož měla lhůta pro vyjádření skončit po uplynutí tolika dní od oznámení rozhodnutí o zamítnutí žádosti, kolik zbývalo do konce lhůty v době podání žádosti. Žalobkyně svou žádost podala 4. 9. 2023, přičemž do konce původní lhůty k vyjádření zbývalo osm dní. Lhůta k vyjádření tak měla uplynout dne 22. 9. 2023. Napadené rozhodnutí žalovaný vydal dne 18. 9. 2023 a téhož dne bylo doručeno žalobkyni. Pro úplnost městský soud připomíná, že v napadeném rozhodnutí žalovaný ponížil dodatečně doměřenou daň z příjmů právnických osob o částku, která se vztahovala k části týkající se kulturních akcí – koncertů, tedy o tu část, k níž se vztahovalo dokazování v rámci výzvy k vyjádření II.

54. Žalobkyně je přesvědčena, že vydání rozhodnutí před uplynutím lhůty k vyjádření II. způsobilo bez dalšího nezákonnost napadeného rozhodnutí a zároveň má za to, že ze strany žalovaného se jednalo o účelový postup z důvodu prodloužení prekluzivní lhůty pro

stanovení daně. Městský soud v souvislosti s touto námitkou zdůrazňuje, že žalovaný sice v tomto ohledu omezil procesní právo žalobkyně, avšak z tohoto důvodu v té části, k níž se měla žalobkyně dle výzvy k vyjádření II. vyjádřit, odvolání žalobkyně v plné míře vyhověl a dodatečně doměřenou daň z příjmů o tuto ponížil. Dle městského soudu stran plnění, jež bylo předmětem vyjádření II., nemohl být pro žalobkyni jiný výsledek výhodnější. Městský soud je tak názoru, že tímto postupem nemohlo nikterak dojít k žalobkyní tvrzenému zásahu do jejích veřejných subjektivních práv. V této souvislosti poukazuje soud rovněž na to, že ačkoliv žalobkyně setrvale tvrdí, že chtěla využít svého práva vyjádřit se podle § 115 odst. 2 daňového řádu a jediné, co jí v tom zabránilo, bylo předčasné vydání napadeného rozhodnutí, neuvedla ani nyní v podané žalobě, co konkrétně by k věci uvedla nad rámec své reakce na výzvu k vyjádření I. a jakým způsobem by toto její další vyjádření mohlo změnit závěry žalovaného. Městský soud proto považuje tuto námitku za nedůvodnou.

55. Nad rámec nutného odůvodnění městský soud uvádí, že i za situace, kdy by žalovaný shora uvedené části odvolání nevyhověl, považuje soud postup žalobkyně zejména v závěru odvolacího řízení za účelový a zneužívající procesních práv. Městský soud souhlasí s tím, že žalovaný v zásadě nebyl oprávněn vydat napadené rozhodnutí v době, kdy neuplynula lhůta k vyjádření dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Jak nicméně uzavřel Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 15. 11. 2022, č. j. 7 Afs 139/2022-41, „*ani v případě běhu lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu však nelze zapomenout na obecnou právní zásadu, dle které není možné poskytnout právní ochranu zneužívajícímu výkonu subjektivního práva. Zákaz zneužití práva totiž představuje uznávanou zásadu i v rámci daňového práva (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 16. 12. 2020, č. j. 8 Afs 73/2020-43, a v něm odkazovanou judikaturu). V tomto ohledu lze připomenout krajským soudem odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019-126. V uvedeném rozhodnutí (jehož aplikaci na nyní posuzovanou věc stěžovatel nerozporuje) Nejvyšší správní soud připustil, že v některých případech lze omezit procesní práva daňového subjektu, a to s přihlédnutím k blížícímu se konci prekluzivní lhůty pro stanovení daně a souvisejícímu obstrukčnímu jednání daňového subjektu.*“ Kroky, které žalobkyně činila v reakci na výzvu k vyjádření II., totiž lze považovat za účelové, a to i v kontextu celkového jejího jednání v průběhu odvolacího řízení. Žalobkyně například poukazuje na to, že se proti dodatečným platebním výměrům odvolala již dne 24. 8. 2022, avšak žalovaný za celý rok provádění odvolacího řízení pouze replikoval závěry správce daně a provedl tři svědecké výpovědi. Žalobkyně však již pomíjí, že se sice dne 24. 8. 2022 odvolala proti předmětným dodatečným platebním výměrům, nicméně jednalo se o blanketní odvolání, které následně šestkrát doplnila, naposledy doplněním odvolání ze dne 13. 9. 2023, přičemž v rámci podání ze dne 28. 4. 2023 předložila k důkazu znalecký posudek III. Je proto logické, že se žalovaným každým jednotlivým podáním žalobkyně musel zabývat a vyhodnocovat v něm uvedené skutečnosti. Celkovou účelovost jednání žalobkyně v závěru odvolacího řízení pak podporuje zejména zjevně nepravdivé tvrzení žalobkyně o tom, že ještě ke dni 4. 9. 2023 neměla k dispozici dokumenty poskytnuté svědkem L. F., přestože jednak veškerými těmito listinami prokazatelně disponovala již ode dne 17. 8. 2023 (viz úřední záznam č. j. 29882/23/5200-11431-712136), a dále byl výslechu jmenovaného svědka dne 25. 7. 2023 přítomen substituent jejího právního zástupce, který svým podpisem potvrdil převzetí protokolu o tomto výslechu. Žalobkyně se přesto opakovaně dožadovala prodloužení lhůty pro reakci na vyjádření II. s tím, že se nemohla seznámit s listinami předloženými svědkem F., přestože si tyto sama od daňového orgánu vyžádala a nejpозději od 17. 8. 2023 se s jejich obsahem mohla prokazatelně seznámit. Opakované žádosti žalobkyně o prodloužení lhůty navíc byly směřovány právě k datu 22. 9. 2023, které by

mohlo zajistit prekluzi lhůty pro doměření daně. Žalobkyně si totiž nepochybně byla vědoma toho, že v případě, kdy by správce daně vyhověl požadavku žalobkyně na prodloužení lhůty do dne 22. 9. 2023, nebylo by v jeho možnostech o odvolání rozhodnout a zároveň jej doručit žalobkyni tak, aby byla zachována prekluzivní lhůta pro doměření daně, která měla uplynout dne 1. 10. 2023. I pokud by totiž žalovaný vydal dne 22. 9. 2023 rozhodnutí o odvolání a zaslal jej téhož dne žalobkyni, tak nepřihlásila-li by se žalobkyně do datové schránky a vyčkala na doručení rozhodnutí o odvolání po celou úložní lhůtu, uplynula by tato úložní lhůta nejdříve dne 2. 10. 2023, čímž by zároveň došlo k marnému uplynutí prekluzivní lhůty pro doměření daně. O této úvaze žalobkyně pak svědčí právě i způsob vybírání datové schránky. Výzvu k vyjádření II. si žalobkyně převzala až v poslední den úložní lhůty dne 28. 8. 2023, která z důvodu víkendu činila dokonce 12 dní. Obratem požádala žalobkyně o prodloužení lhůty do 22. 9. 2023. Této žádosti žalobkyně žalovaný vyhověl den poté, tedy 29. 8. 2023, avšak prodloužil lhůtu pouze o osm dní. Předmětné rozhodnutí žalobkyně převzala necelou jednu minutu poté, co jí bylo dodáno do datové schránky. Ačkoliv v předchozím případě reagovala žalobkyně obratem, u opakované žádosti o prodloužení lhůty vyčkala do dne 4. 9. 2023. Prostým výpočtem totiž muselo být žalobkyni zřejmé, že případné rozhodnutí žalovaného o prodloužení či neprodloužení lhůty, zasláné jí dne 4. 9. 2023, by v případě vyčkání do konce úložní doby za současné aplikace § 36 odst. 3 daňového řádu znamenalo prodloužení lhůty k vyjádření II. do jí požadovaného data 22. 9. 2023. To také žalobkyně učinila, když si rozhodnutí, kterým byla její žádost o prodloužení lhůty zamítnuta (ze dne 4. 9. 2023, č. j. 30000/23/5200-11431-712136), převzala až dne 14. 9. 2023, tedy opět v samém závěru desetidenní lhůty pro doručení. O motivaci žalobkyně využít, byť zákonné, možnosti doručení datové zprávy až po uplynutí úložní doby 10 dnů pak svědčí rovněž zaslání její reakce na výzvu k vyjádření I. prostřednictvím poskytovatele poštovních služeb dne 4. 9. 2023. V žádném jiném případě žalobkyně tuto formu komunikace s žalovaným nepoužila (vyjma zaslání znaleckého posudku III., což je však z objektivních důvodů pochopitelné), přičemž lze předpokládat, že přihlásila-li by se žalobkyně dne 4. 9. 2023 do datové schránky za účelem odeslání této reakce na výzvu I., mohlo by dojít zároveň k doručení rozhodnutí (ze dne 4. 9. 2023) o zamítnutí její žádosti o prodloužení lhůty pro reakci na výzvu II. Městský soud si je vědom toho, že žádat o prodloužení lhůty je právem, které žalobkyni plně náleží, a stejně tak není žalobkyně povinna vybírat datovou schránku ihned, jakmile datovou zprávu obdrží. Ve způsobu vybírání datové schránky v závěru odvolacího řízení a při vědomosti blížícího se konce prekluzivní lhůty pro doměření daně, a to i vzhledem k předchozímu přebírání datových zpráv, lze nicméně spatřovat obstrukční jednání s cílem dosáhnout prekluze lhůty pro vyměření daně. S ohledem na shora uvedené městský soud uzavírá, že žalovaný nepochybil, vydal-li napadené v době, kdy by jinak podle § 36 odst. 3 daňového řádu stále měla běžet lhůta podle § 115 odst. 2 daňového řádu a toto za jiných okolností procesní pochybení tak nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Ze shora popsanych důvodů pak nelze považovat napadené rozhodnutí ani za účelově vydané s cílem prodloužit prekluzivní lhůtu pro stanovení daně.

56. Co se týče žalobkyní namítaného porušení zásady zákazu vydávání překvapivých rozhodnutí, když žalovaný ve výzvě k vyjádření I. nepředestřel komplexní vyhodnocení věci a neuvedl, jaké důkazy by měly být v rámci konečného hodnocení zohledněny, k tomu městský soud uvádí, že *„provádí-li odvolací orgán v odvolacím řízení dokazování dle § 115 odst. 1 daňového řádu, je povinen daňový subjekt seznámit nejen s výčtem a obsahem provedených důkazů, ale i se závěry, které z nich pro zjištěný skutkový stav dovozuje, resp. s úvahami, jimiž se*

při hodnocení důkazů řídil [...] podstatné je, aby daňový subjekt věděl, které důkazy hodlá odvolací orgán použít, a mohl tak v rámci vyjádření předestřít vlastní hodnocení těchto důkazů, důkazy zpochybnit či navrhnout jiné (srov. též rozsudek ze dne 15. 11. 2018, č. j. 9 Afs 15/2018 - 27). Musí se však vždy jednat o dokazování spadající pod § 115 odst. 1 daňového řádu (tedy do dosahu tohoto ustanovení)“ (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS). Překvapivým by proto bylo zejména takové rozhodnutí, které by žalovaný vydal, aniž by žalobkyni předem seznámil s úvahami, jimiž se při hodnocení provedených důkazů řídil, a při skutkovém či právním hodnocení obsaženém v tomto rozhodnutí by vnesl do celé věci zcela nové prvky a náhledy, na které neměla možnost žalobkyně adekvátně reagovat. V rámci odvolacího řízení žalovaný provedl dokazování, s jehož výsledkem seznámil žalobkyni prostřednictvím výzvy k vyjádření I. V té se žalovaný nejprve podrobně vyjádřil k žalobkyní navrhovaným důkazním prostředkům. K dokumentům předloženým žalobkyní k části reklamních prezentací, u nichž správce daně konstatoval nesplnění předpokladů daňově účinných nákladů, žalovaný uvedl, že tyto byly předloženy již během daňové kontroly. Žalovaný se v bodu 7 výzvy k vyjádření I. ve vztahu k těmto důkazům ztotožnil s jejich hodnocením provedeným správcem daně a ke každému jednotlivému důkaznímu prostředku nad rámec uvedl své vlastní hodnocení včetně uvedení konkrétních rozporů, které dále prohlubují pochybnost žalovaného o faktické realizaci deklarovaného plnění. V případě žalobkyní předloženého znaleckého posudku III. žalovaný popsal jeho jednotlivé části, k nimž konkrétně uvedl, proč se závěry tam uvedenými nesouhlasí a závěrem uvedl, že postup správce daně, jímž stanovil cenu obvyklou, shledává principiálně správným a zákonným. Ohledně návrhů svědků žalovaný nejprve popsal obsah jím provedených svědeckých výpovědí svědků M. F. a Ing. D. J., přičemž k těmto zároveň uvedl i vlastní vyhodnocení se závěrem o správnosti správcem daně zjištěné ceně obvyklé. V souvislosti s hodnocením výsledku Ing. J. žalovaný seznámil žalobkyni rovněž s důkazem, který sám provedl, a to údaji zjištěnými u zřizovatele „Kluziště Letná“, jímž je Hlavní město Praha. Závěrem se pak žalovaný vyjádřil k jednotlivým žalobkyní navrhovaným svědkům a k tomu, proč provedení jejich svědeckých výpovědí odmítl. Žalobkyně tak nemohla mít pochybnost o tom, jakou optikou žalovaný na nyní posuzovanou věc nahlíží, jakými úvahami je veden a jaké skutečnosti z provedených a žalobkyní navržených důkazů vyvozuje nebo naopak nevyvozuje. Žalobkyně byla současně vyzvána, aby se ke skutečnostem uvedeným ve výzvě k vyjádření I. vyjádřila, čímž jí byl zároveň poskytnut prostor k případné účinné obraně. Pro žalobkyni tak nemohlo být napadené rozhodnutí nikterak překvapivým, neboť předběžné hodnocení věci bylo bez jakýchkoliv pochybností seznatelné již ze samotné výzvy k vyjádření I., a to konkrétně z bodu 132, v němž žalovaný jednoznačně vyjádřil, že vyjma skupiny kulturních akcí (k nimž se žalovanému doposud nepodařilo vyslechnout svědka L. F.) „odvolatel uspokojivě nedoložil rozdíl mezi cenou sjednanou mezi odvolatelem a Agenturou HERA a cenou, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, zjištěnou správcem daně.“ Seznámení dle § 115 odst. 2 daňového řádu pak nemůže být vykládáno tak, že v něm má žalovaný provést komplexní vyhodnocení věci, jak se mylně domnívá žalobkyně. Smyslem předmětného seznámení má být zabránění vydání překvapivého rozhodnutí, které by v dané věci spočívalo v tom, že by se žalobkyně o provedeném dokazování a souvisejících úvahách žalovaného poprvé dozvěděla až z napadeného rozhodnutí. Taková situace však v nyní posuzované věci nenastala, tato námitka proto není důvodná.

57. Spatřuje-li žalobkyně porušení zásady zákazu vydávání překvapivých rozhodnutí rovněž v tom, že žalovaný ve věci vydal dvě výzvy k seznámení, v důsledku čehož neměla žalobkyně žádnou možnost seznámit se s komplexním posouzením věci, tak ani s touto námitkou se městský soud neztotožňuje. Předmětem výzvy k vyjádření II. byla totiž toliko zjištění vztahující se k okruhu reklamních prezentací na kulturních akcích – koncertech. Žalovaný v bodu 132 výzvy k vyjádření I. avizoval, že bude k danému okruhu sporných reklamních prezentací vyslechnut svědek L. F., avšak v ostatních případech již svůj předběžný závěr na základě doplněného dokazování vyslovil. V této souvislosti nelze odhlédnout od skutečnosti, že žalovaný se pokusil L. F. vyslechnout již v měsíci květnu 2023 (viz úřední záznam č. j. 1321963/23/2712-60562-603330). Ačkoliv si jmenovaný svědek dohodl s žalovaným termín výslechu dne 8. 6. 2023, dne 6. 6. 2023 se z tohoto úkonu omluvil a jako možné vhodné termíny navrhl až 25. 7. 2023 a 15. 8. 2023 (viz úřední záznam č. j. 1308855/23/2712-60562-606356). Dle městského soudu proto žalovaný zvolil naopak vhodný postup vědom si toho, že měl-li by vyčkávat na provedení výslechu svědka L. F., který by následně dále vyhodnocoval, nemusel by tím žalobkyni poskytnout dostatečný prostor pro vyjádření se ke zjištěným skutečnostem, navíc s tímto výsledkem a reklamními prezentacemi nesouvisejícími. Skutečnosti zjištěné a uvedené ve výzvě k vyjádření II. tak nebylo nutné hodnotit ve vzájemné souvislosti se skutečnostmi obsaženými ve výzvě k vyjádření I., a to jednoduše proto, že nemohly mít jakýkoliv dopad na hodnocení skutečností uvedených ve výzvě k vyjádření I. V této souvislosti městský soud opakovaně poukazuje na to, že ve výsledku žalovaný skutečnosti týkající se výzvy k vyjádření II. nikterak neposuzoval a nestavěl na nich závěry učiněné v napadeném rozhodnutí, neboť v této části z důvodů uvedených v bodu [54] tohoto rozsudku vyhověl odvolání žalobkyně. Žalobkyně tak nyní brojí proti něčemu, co žalovaný do napadeného rozhodnutí vůbec nepromítl. Stejně tak nelze hovořit o tom, že by snad v důsledku toho mělo být napadené rozhodnutí překvapivé, když žalovaný v této části naopak rozhodl ve prospěch žalobkyně. Kromě toho žalobkyně opět pouze tvrdí, že jí tímto postupem bylo zamezeno v tom, aby se k věci komplexně vyjádřila a případně navrhla další relevantní důkazy. Nicméně opět neuvedla, na co konkrétně by ve vztahu ke zjištěním obsaženým ve výzvě k vyjádření I. měl mít vliv obsah výslechu svědka F. a jím předložené dokumenty a zejména jakým způsobem by se odrazilo v komplexním hodnocení nyní posuzované věci. Dle § 115 odst. 2 daňového řádu má odvolací orgán povinnost před vydáním rozhodnutí seznámit daňový subjekt se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které učinil v rámci dokazování provedeného v odvolacím řízení. Z citovaného ustanovení neplyne, že by tak směl odvolací orgán učinit pouze jednou, a ani se o takové povinnosti nehovoří na žádném místě daňového řádu či jiného zákonného ustanovení. To by ostatně popíralo i smysl samotného ustanovení, neboť má-li daňový orgán možnost vyjádřit ke skutečnostem zjištěným odvolacím orgánem a stejně tak má možnost navrhnout provedení dalších důkazních prostředků, má odvolací orgán naopak povinnost s těmito případně dodatečně zjištěnými skutečnostmi seznámit daňový subjekt, a to opět postupem dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Obsahem seznámení je totiž nejen případný výčet opatřených a provedených důkazů, ale zejména jejich hodnocení odvolacím orgánem, přičemž jediné tak bude zachován dialog mezi daňovým subjektem a odvolacím orgánem nezbytný z důvodu specifčnosti daňového řízení oproti jiným procesům (viz již citovaný rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 438/2017). Městský soud proto neshledává vadu řízení v tom, učiní-li odvolací orgán ve věci další zjištění nad rámec zjištění uvedených v předchozím seznámení, nota bene nesouvisejících s těmi předchozími, a následně provede další seznámení ve smyslu § 115 odst.

2 daňového řádu. Zásadní procesní chybou by dle soudu bylo naopak to, neseznámil-li by odvolací orgán daňový subjekt s novými zjištěními a provedenými důkazy, avšak následně by úvahy na základě těchto zjištění promítl do rozhodnutí o odvolání. Taková situace v nyní posuzované věci nenastala. Pro úplnost pak městský soud uvádí, že v postupu žalovaného neshledal ani porušení zásady volného hodnocení důkazů ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu, neboť nelze ve vzájemné souvislosti hodnotit důkazy, které spolu vzájemně vůbec nesouvisí. Žalovaný v rámci výzvy k vyjádření I. totiž část kulturní akce – koncerty nehodnotil, jak vyplývá i z bodu 132 této výzvy. Tyto námitky nejsou důvodné.

58. Namítá-li žalobkyně, že sdělením ze dne 8. 9. 2023, č. j. 30540/23/5200-11431-712136 (dále jen „sdělení“), se žalovaný vyhnul povinnosti seznámit žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi dle § 115 odst. 2 daňového řádu, k tomu městský soud uvádí, že předmětné sdělení bylo reakcí žalovaného na vyjádření žalobkyně k výzvě k vyjádření I. Obsahem tohoto sdělení pak bylo pouze zdůvodnění toho, proč žalovaný nebude provádět žalobkyní navržené výslechy svědků a soudních znalců. Je však na úvaze odvolacího orgánu, aby se podle reakce daňového subjektu na předchozí seznámení se zjištěnými skutečnostmi rozhodl, zda bude v dokazování pokračovat nebo naopak další důkazy provádět nebude, když daňovým subjektem navržené důkazy nemohou vytvořit relevantní skutková zjištění, a o odvolání rozhodne (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 438/2017). Byl-li proto prostor pro dialog mezi žalobkyní a žalovaným umožněn a žalovaný měl jasno o tom, co je pro posouzení věci podstatné a jaké skutkové okolnosti považuje za relevantní pro své právní závěry, nebyl povinen v dokazování pokračovat (správní orgán není povinen všechny důkazy navržené účastníky provést, neprovede-li však některé z nich, musí v odůvodnění rozhodnutí uvést, proč se tak stalo, viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2009, č. j. 5 As 29/2009-48). Postup dle § 115 odst. 2 daňového řádu by tak byl na místě, rozhodl-li by se žalovaný, že bude v dokazování pokračovat. V opačném případě nebylo jeho povinností ani žalobkyni o odmítnutí jejích důkazních návrhů informovat, tím méně postupovat dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Městský soud se neztotožňuje ani s dílčí námitkou žalobkyně, že žalovaný na straně 3 sdělení provedl hodnocení znaleckých posudků I. a II. dosahující intenzity naplnění podmínek § 115 odst. 2 daňového řádu. V této souvislosti městský soud uvádí, že prováděním dokazování v rámci odvolacího řízení je rozhodnutí odvolacího orgánu, že *„listinu skutečně přečte, svědka nebo znalce vyslechně, přečte znalecký posudek, a informace či poznatky takto získané (důkazy) skutečně zhodnotí s dalšími zjištěnými skutečnostmi jednotlivě i v jejich souhrnu a vyvodí z nich vlastní skutková zjištění. V takovém případě nastupuje procesní povinnost odvolacího orgánu před vydáním rozhodnutí o odvolání zakotvená v § 115 odst. 2 daňového řádu“* (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 438/2017). Žalovaný se primárně vyjadřoval k žalobkyní navrženým svědeckým výpovědím a pouze v rámci odůvodnění tohoto svého postupu převzal závěry učiněné ke znaleckým posudkům I. a II. správcem daně. Žalovaný však zjevně neprováděl dokazování v intencích shora citovaného rozhodnutí kasačního soudu, proto nikterak nepochybil, neinformoval-li žalobkyni o neprovedení svědeckých výpovědí prostřednictvím seznámení dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Tato námitka tak není důvodná.

III. 3. 2. Odmítnutí důkazních návrhů

59. Žalobkyně namítala, že žalovaný bezdůvodně odmítl provést žalobkyní dodatečně předložené důkazní prostředky, jimiž chtěla prokázat faktické přijetí deklarovaného reklamního plnění od společnosti Agentura HERA, s. r. o. ve vztahu k reklamním akcím tábořské okruhy, cyklistická akce Hrdějovice, zápas v boxu, HAPPY GOLF TOUR,

přespolní běhy a letní parket Výrava. Žalovaný není oprávněn odmítnout provést důkazní prostředky jen z toho důvodu, že se toliko domnívá, že v nich nemohou nacházet žádné podstatné skutečnosti. Žalobkyně má za to, že ve vztahu ke jmenovaným akcím důkazní břemeno unesla, a objevily-li se na straně správce daně určité pochyby, byly toliko administrativního charakteru.

60. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na body 44 až 70 napadeného rozhodnutí a odmítl, že by vyvstálé pochybnosti spočívaly na okolnostech toliko administrativního charakteru. Žalovaný upozornil, že není povinností orgánu veřejné moci mechanicky provést všechny navržené důkazy a je naopak oprávněn uvážít, zda je provedení navrhovaných důkazů potřebné či nikoliv. S žalobkyní navrhovanými důkazními prostředky se žalovaný vypořádal v bodech 308 a 309 napadeného rozhodnutí, když dospěl k závěru, že v dosavadním řízení již byla tvrzení žalobkyně bez důvodných pochybností vyvrácena. Neomezil se však pouze na tento závěr, ale adresně odkázal na konkrétní pasáže odůvodnění napadeného rozhodnutí, z nichž tento závěr odůvodňuje. Žalovaný v rámci sepisu vyjádření k žalobě znovu shlédl žalobkyní předložené fotografie a podotkl, že skutečnosti z nich plynoucí by nebyly sto vyvstálé pochybnosti rozptýlit, ale paradoxně by přispěly k jejich prohloubení. Nad rámec uvedeného žalovaný poukázal na to, že žalobkyně soubor fotografií poprvé předložila necelé tři týdny před uplynutím lhůty pro stanovení daně, přestože se jednalo o listiny vztahující se k období let 2015 a 2016.
61. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2011, č. j. 2 Afs 15/2011-80 „*správce daně je sice povinen dbát o úplné zjištění všech rozhodných skutečností, ovšem navržené důkazní prostředky provede, jen pokud jsou potřebné ke zjištění stavu věci (§ 31 odst. 2 daňového řádu). Správce daně je tedy oprávněn posoudit přínos navrženého důkazního prostředku včetně návrhu na výslech svědka.*“ Jak bylo již uvedeno v bodu [58] tohoto rozsudku, je na úvaze odvolacího orgánu, aby se rozhodl, zda bude v dokazování pokračovat nebo naopak další důkazy provádět nebude, neboť daňovým subjektem navržené důkazy nemohou vytvořit relevantní skutková zjištění, a o odvolání rozhodne (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 438/2017).
62. Městský soud na tomto místě uvádí, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je postaveno na zásadě, že je to žalobkyně, kdo s ohledem na dispoziční zásadu přísně ovládající tento typ soudního řízení správnímu soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Obsah a kvalita žaloby v zásadě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Není přitom úlohou soudu, aby za žalobkyni žalobní argumentaci dotvářel. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta jedné ze stran sporu (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2132/2011 Sb. NSS, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 10. 2022, č. j. 8 Azs 94/2022-30). Městský soud rovněž připomíná, že nereprezentuje-li žalobkyně v žalobních bodech dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů správního orgánu, nemusí pak soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán (podrobněji srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013-128).
63. V bodech 44 až 70 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl konkrétní důvody, pro něž nemá za prokázané faktické přijetí deklarovaného reklamního plnění od společnosti Agentura HERA, s. r. o. Ohledně akce tábořské okruhy žalovaný uvedl, že v deklarovaných termínech se tyto závody nekonaly (viz č. j. 882414/18/2712-60050-606356). Podle předložených

fotografií k cyklistické akci Hrdějovice měla být na této akci prezentována rovněž Všeobecná zdravotní pojišťovna, která však na dotaz správce daně uvedla, že na předmětné akci nespolupracovala a neuzavřela k ní žádnou smlouvu (viz č. j. 110969/19/2712-60562-609210). V souvislosti s cyklistickými závody žalovaný oslovil pořadatele akcí, kteří uvedli, že žalobkyni neznají a neuzavírali žádné smlouvy vztahující se k její reklamní prezentaci. Žádný z pořadatelů rovněž nepotvrdil reklamní prezentaci žalobkyně prostřednictvím třetí osoby, zejména pak ale žádný z pořadatelů neuvedl, že by na jimi pořádaných závodech reklamní prezentace žalobkyně byla vůbec umístěna. Na zápasech boxu žalobkyně deklarovanou reklamní prezentaci nedoložila žádnými důkazními prostředky, přičemž na oficiálním plakátu, jenž správce daně opatřil od pořadatele akce spolku Boxing Poděbrady z. s., není žalobkyně prezentována. V případě akce HAPPY GOLF TOUR správce daně od pořadatele HAPPY GOLF s. r. o. zjistil, že žalobkyně nebyla na golfovém turnaji v resortu Mladá Boleslav dne 20. 8. 2016 partnerem tohoto pořadatele a tento pro ni nevykonával žádné služby. Co se týče přespolních běhů, zde správce daně od Svazu lyžařů České republiky a společnosti Czech Ski s. r. o. zjistil, že na žalobkyní deklarovaných akcích tato reklamní prezentaci žalobkyně nepotvrdili. V souvislosti s akcí Letní parket Výrava pak správce daně v bodech 67 až 69 napadeného rozhodnutí podrobně popsal, proč žalobkyní předložená fotodokumentace nemůže pocházet z deklarovaných koncertních akcí. Na tato konkrétní zjištění obsažená v napadeném rozhodnutí však žalobkyně nikterak nereaguje, přičemž rovněž v podané žalobě žalobkyně pouze ve značné obecnosti uvádí, že unesla své důkazní břemeno. Žalobkyně však již neuvádí, jaké konkrétní skutečnosti měly jí předložené dodatečné důkazní prostředky prokazovat a jak konkrétně by mohly ovlivnit závěr žalovaného. Pro úplnost městský soud dodává, že argument žalovaného, že se blíží konec prekluzivní lhůty pro stanovení daně, nebyl klíčovým argumentem pro odmítnutí dalších důkazních návrhů. Žalobkyně nepochybně disponovala předmětnými důkazními prostředky dříve než v době, kdy je žalovanému předložila, přičemž žalobkyně ani netvrdí, že by tyto nemohla z objektivních důvodů předložit dříve. V postupu žalobkyně tak lze spíše seznat účelovost takového jednání s cílem dosáhnout marného uplynutí prekluzivní lhůty ke stanovení daně, na něž lze přiměřeně nahlížet optikou judikturních závěrů obsažených v bodu [52] tohoto rozsudku. Tato námitka tak není důvodná.

III. 3. 3. Nevypořádání se s důkazními prostředky

64. Žalobkyně namítala, že v rámci daňového řízení navrhla k důkazu znalecké posudky I., II. a III., výsledky znalců, kteří předmětné znalecké posudky zpracovali, odborné vyjádření ze dne 4. 9. 2023 zpracovatele znaleckého posudku III. (dále jen „odborné vyjádření“) a výsledky 25 osob. Daňové orgány se však jmenované důkazní prostředky snažily buď za každou cenu nepřezkoumatelným způsobem znevěrohodnit, nebo ani k důkazu nepřipustit, a žalobkyně má za to, že tak daňové orgány postupovaly z toho důvodu, že tyto důkazní prostředky vyvracely nebo mohly vyvrátit narativ směřující k doměření daně. Ke znaleckým posudkům žalobkyně uvedla, že se jimi daňové orgány paušálně odmítly zabývat, aniž by tento svůj závěr řádně a přezkoumatelným způsobem odůvodnily. Dále žalobkyně trvala na oprávněnosti svého návrhu ohledně výsledku znalců, neboť žalobkyní předložené znalecké posudky věcně vyvracejí závěry správce daně. Odborné vyjádření pak dle žalobkyně dokresluje evidentní pochybení daňových orgánů spočívající mimo jiné v nesprávném výpočtu ceny obvyklé. Co se týče výsledku navržených osob, jednalo se o svědky relevantní, mající znalost a vědomost o předmětu plnění. Žalobkyně v souvislosti s výše uvedenými

námitkami v žalobě rozsáhle citovala pasáže ze znaleckých posudků I., II. a III, z odborného vyjádření a rovněž se rozsáhle vyjádřila k nutnosti výsledku konkrétních svědků.

65. Žalovaný je přesvědčen, že se v odůvodnění napadeného rozhodnutí zcela dostatečně vypořádal se všemi důkazními prostředky vztahujícími se k předmětu nyní posuzované věci. Ohledně znaleckých posudků žalovaný uvedl, že u znaleckých posudků I. a II. se ztotožnil s jejich hodnocení správcem daně, který se dostatečně, adresně a postupně ke všem kapitolám znaleckých posudků vypořádal se závěry, k nimž znalci dospěli a vysvětlil, proč jsou tyto nesprávné nebo přímo irelevantní. Ve stejné rovině pak žalovaný hodnotil znalecký posudek III. v napadeném rozhodnutí. K výsledku znalců žalovaný uvedl, že s ohledem na hodnocení obsahu posudků a konkrétní charakter jim vytýkaných nedostatků neshledal žalovaný provedení těchto výsledků opodstatněným. Co se týče žalobkyní navržených svědeckých výpovědí, žalovaný odkázal na body 195 až 217 napadeného rozhodnutí, v nich postupně u každého z navržených svědků předestřel a vysvětlil důvody odmítnutí provedení těchto důkazních návrhů.

III. 3. 3. 1. Znalecké posudky, výsledky znalců, odborné vyjádření

66. V průběhu daňového řízení žalobkyně předložila správci daně a žalovanému celkem 3 znalecké posudky. Znalecký posudek I. se zabýval otázkou přezkoumání ekonomických závěrů uvedených ve zprávě o daňové kontrole na DPH, znalecký posudek II. posouzením ceny zaplacené žalobkyní za reklamní plnění v období leden 2015 až březen 2017 a znalecký posudek III. ekonomickým přezkoumáním způsobu výpočtu ceny obvyklé jednotlivých reklamních plnění uvedených ve zprávě o daňové kontrole. Žalovaný předmětné znalecké posudky vyhodnotil, a to v bodech 138 až 185 napadeného rozhodnutí. Městský soud má přitom za to, že žalovaný se vypořádal s obsahem znaleckých posudků přesvědčivě, soud se s tímto vypořádáním ztotožňuje a v podrobnostech na něj odkazuje. I po vyhodnocení znaleckých posudků žalovaný setrval na tom, že výpočet ceny obvyklé provedený správcem daně je správný. Žalovaný prezentoval v napadeném rozhodnutí vlastní hodnocení zjištěných skutečností a právní názor, které správnost závěrů znaleckých posudků spolehlivě vyvracejí. Poukázat lze v tomto ohledu například na závěr znalce, který zhotovil znalecký posudek III. Znalec sám uvedl, že správcem daně zvolený postup se svým charakterem blíží metodě COST+, nicméně daňové orgány výslovně uvedly, že takovou metodu výpočtu neaplikovaly. Znalec tedy vychází při svém posouzení ze skutečnosti, kterou však žalovaný uvedl jako mylnou, přičemž závěry uváděné znalcem, totiž že správce daně nemůže stanovovat cenu obvyklou na základě hypotetického odhadu, ale musí užít jednu z všeobecně přijímaných metod, byly spolehlivě vyvráceny judikaturou Nejvyššího správního soudu. Příkladem lze uvést rozsudek ze dne 7. 4. 2020, č. j. 10 Afs 217/2018-43, v němž Nejvyšší správní soud uzavřel, že „je více způsobů, jak určit cenu obvyklou, a záleží vždy na okolnostech případu, který způsob správce daně zvolí jako nejvhodnější.“, a dále judikaturu citovanou v bodu [40] tohoto rozsudku. Uvedené závěry kasačního soudu žalobkyně odmítá reflektovat, přičemž z velké části pouze opakuje své již u žalovaného jednou uplatněné námitky, aniž by však reagovala na závěry žalovaného a těmito svou argumentaci případně adekvátně přizpůsobila. Není proto pravdou, že by žalovaný jednotlivé závěry znaleckých posudků odmítl bez jakéhokoliv hlubšího zdůvodnění, jak tvrdí žalobkyně. Daňové orgány naopak ke každé části toho kterého posudku uvedly, proč nemohou být znalcem uvedené skutečnosti pro nyní posuzovanou věc relevantní. Kromě toho je třeba připomenout, že ani jeden ze znaleckých posudků se nezabýval uspokojivým vysvětlením rozdílu konkrétních správcem daně zjištěných cen a pouze převážně

rozporovaly postup správce daně a realnost cen uhrazených žalobkyní. Byla to přitom žalobkyně, koho tížilo břemeno tvrzení a břemeno důkazní nikoliv k obhajobě výše prostředků uhrazených za tuto reklamu (jak se jeví zejména ze znaleckých posudků I. a II.), ale k racionálnímu vysvětlení rozdílů mezi cenou obvyklou a cenou sjednanou (rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 357/2021). Městský soud v této souvislosti poukazuje rovněž na to, že všechny znalecké posudky rozporovaly skutečnost, že správce daně zjišťoval ceny od prvního článku řetězce. V této souvislosti je nutno připomenout, že způsob výpočtu ceny obvyklé zvolený správcem daně, tedy zjištění ceny od prvního článku řetězce za současného přičtení odpovídající marže, byl rovněž opakovaně judikaturou Nejvyššího správního soudu shledán jako správný, když například v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2024, č. j. 6 Afs 393/2021-73, kasační soud výslovně uvedl, že *„správce daně byl při stanovení „obvyklé ceny“ povinen buďto zjistit cenu obdobných reklamních plnění mezi reklamní agenturou a zákazníkem, anebo při využití „vstupních nákladů od (prvo)poskytovatelů“ započíst například též přiměřenou marži reklamní agentury“*. Městský soud nemá důvodu se od takto přijatého judikaturního závěru odchýlovat, s výpočtem ceny obvyklé správcem daně souhlasí a v podrobnostech odkazuje zejména na bod [40] tohoto rozsudku. Městský soud proto znalecké posudky v souladu s žalovaným nehodnotí jako důkazy, jež by mohly uspokojivě vysvětlit rozdíl cen. V tomto ohledu soud současně zdůrazňuje, že daňový řád nepřisuzuje důkazním prostředkům různou důkazní sílu a hodnocení důkazů je ve smyslu § 8 daňového řádu na úvaze správce daně. Pro posouzení věci tedy městský soud považuje za podstatné, že žalovaný se předloženými znaleckými posudky zabýval, pečlivě je vyhodnotil a přesvědčivě odůvodnil, z jakého důvodu i nadále trvá na učiněném závěru o způsobu výpočtu ceny obvyklé. Pro úplnost městský soud uvádí, že daňové orgány nebyly ani povinny automaticky nechat vypracovat jiný znalecký posudek, neboť takový postup jim není předepsán žádným právním předpisem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2022, č. j. 5 Afs 141/2021-37).

67. Nad rámec uvedeného soud neshledává, že by se v případě znaleckých posudků mohlo jednat o tzv. opomenutý důkaz, jak se jeví z koncepce této námitky na několika místech žaloby (např. body 101, 114, 122, 133 žaloby). Problematickou opomenutých důkazů se zabýval Ústavní soud v řadě svých rozhodnutí [srov. v obecné rovině nálezy ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 733/01 (N 26/32 SbNU 239), ze dne 29. 6. 2004, sp. zn. III. ÚS 569/03 (N 87/33 SbNU 339), ze dne 30. 6. 2004, sp. zn. IV. ÚS 570/03 (N 91/33 SbNU 377), ze dne 16. 6. 2005, sp. zn. II. ÚS 418/03 (N 125/37 SbNU 573) nebo ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09 (N 254/55 SbNU 455) a tam citovaná judikatura]. Za tzv. opomenutý důkaz jsou označovány ty situace, ve kterých není v řízení k důkazu proveden navrhovaný důkazní prostředek a zároveň správní orgány dostatečně nezodůvodní tento svůj postup. To se nicméně v posuzované věci nestalo. Znalecké posudky I. a II. byly podrobeny posouzení správce daně a znalecký posudek III. žalovaný rovněž hodnotil, nicméně s jejich závěry se daňové orgány neztotožnily a tento svůj závěr zdůvodnily. Znalecký posudek tak nelze považovat ani za tzv. opomenutý důkaz. Městský soud rovněž připomíná, že s ohledem na zásadu jednotnosti správního řízení jsou všechna rozhodnutí vydaná v jednotlivých fázích řízení vnímána jako jeden celek, proto pochybení žalovaného neshledává ani v tom, že žalovaný se s hodnocením správce daně ztotožnil a na tyto závěry odkázal.
68. Ohledně námitky nevyslechnutí znalců městský soud poukazuje na citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 10 Afs 272/2021, v němž kasační soud uvedl, že *„pokud znalecký posudek netrpí zásadními kvalitativními nedostatky, je třeba případné pochybnosti vyvrátit či potvrdit výpovědí znalce. V posuzované věci taková situace nenastala. Žalovaný totiž*

z posudku Apelen odmítl vycházet s poukazem na jeho podstatný obsahový nedostatek, neboť posudek nehodnotil ekonomickou racionalitu transakce ze stěžovatelčina pohledu. Za takové situace neměl žalovaný podle NSS povinnost znalce vyslechnout.“ Taková situace nastala i v nyní posuzované věci, když daňové orgány vysvětlily, proč se neztotožňují se závěry učiněnými ve znaleckých posudcích ve vztahu k výpočtu ceny obvyklé. Žalovaný rovněž uzavřel, že znalecké posudky pokládá za plně srozumitelné, ale nesprávné. Za takové situace mohl výslech znalců objasnit pouze obsah toho kterého znaleckého posudku. O obsahu znaleckých posudků však mezi účastníky nepanoval rozpor. V tomto ohledu se tedy dle ustálené judikatury jedná o odůvodněné odmítnutí provedení navrženého důkazu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2023, č. j. 6 Afs 157/2022-28, nebo ze dne 30. 3. 2023, č. j. 10 Afs 101/2022-67). Poukazovala-li žalobkyně na ústním jednání na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 7. 2010, č. j. 7 Afs 50/2010-60, č. 2138/2010 Sb. NSS, tento se zabýval rozpory mezi znaleckými závěry. Kasační soud uvedl, že tyto vzájemné rozpory bylo nutné odstranit výsledkem obou znalců, popř. následně zadáním revizního znaleckého posudku. V odkazovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 2. 2014, č. j. 2 Afs 67/2012-40, kasační soud dle městského soudu nevyslovil ničeho relevantního pro nyní posuzovanou věc. Nejvyšší správní soud toliko uvedl, že nesouhlasil-li účastník řízení se znaleckým posudkem, měl navrhnout výslech znalce. Kasační soud nicméně neuvedl, že by správní orgány byly povinny tento výslech provést. Ani žalobkyní tvrzené rozsudky Nejvyššího správního soudu tak nejsou s nyní zastávaným názorem městského soudu v rozporu.

69. Obdobné pak platí ve vztahu k odbornému vyjádření. V bodu 310 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že odborné vyjádření by mohlo toliko objasňovat obsah znaleckého posudku III., který však žalovaný považuje za plně srozumitelný. Žalovaný řádně odůvodnil, z jakého důvodu odmítl vycházet z žalobkyní předložených znaleckých posudků, s čímž úzce souvisí rovněž neprovedení výslechu znalců a neprovedení odborného vyjádření. Tímto objasněním by totiž opět nemohla být zjištěna žádná pro řízení relevantní skutečnost (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 Afs 157/2022), proto soud neshledává v neprovedení tohoto důkazu ze strany žalovaného pochybení mající za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí.
70. Tyto námitky proto nejsou důvodné.

III. 3. 3. 2. Neprovedení výslechů svědků

71. Žalobkyně dále brojila proti neprovedení výslechů 22 svědků, jež navrhovala za účelem přezkoumání věrohodnosti ceny zjištěné správcem daně skrze výzvy k prokázání skutečností. Žalobkyně má za to, že správce daně nemohl strohými výzvami objektivně zjistit cenu, kterou by mezi sebou sjednaly nezávislé podnikatelské subjekty. Nutnost provedení svědeckých výpovědí žalobkyně ilustrovala na příkladu šesti jí navržených osob, a to Mgr. L. S., J. S., T. H., P. S., PP. K. a J. V.
72. Dle již citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 15/2011 (viz bod [61] tohoto rozsudku) je sice správce daně povinen dbát na to, aby zjistil všechny pro věc rozhodné skutečnosti, navržené důkazní prostředky však provede pouze za situace, je-li jich třeba ke zjištění stavu věci ve smyslu § 31 odst. 2 daňového řádu. Daňové orgány jsou tedy oprávněny posoudit, zda je navržený důkazní prostředek nebo výslech svědka přínosný či nikoliv, což však neznamená, že by předem nepřipustně hodnotil možný obsah výpovědi. Zda je či není výslechu svědka potřeba mohou daňové orgány usoudit z návrhu daňového

orgánu, v němž tento uvede, čeho byla navržená osoba svědkem, na jakých jednáních se podílela a k čemu konkrétně má být slyšena. V intencích právě uvedených judikturních závěrů kasačního soudu proto není povinností daňového orgánu provést každý navržený důkazní prostředek, nýbrž je možné jej neprovést, je-li shledán např. nadbytečným, jako v nyní posuzované věci. Pro přijetí závěru o nadbytečnosti navrhovaného důkazního prostředku jsou vždy podstatné okolnosti dané věci. Naprosto stěžejní okolností je zdůvodnění důkazního návrhu, jež je při jeho předložení nutné sdělit. Je-li z něj patrné, že navrhovaný důkaz nemůže objasnit pro věc rozhodující skutečnosti, může daňový orgán odmítnout jeho provedení pro nadbytečnost. Přínosnost důkazního návrhu pro věc s ohledem na zdůvodnění jeho předložení přitom zkoumá rozhodující daňový orgán jako první, což však nelze zaměňovat s nepřipustným předčasným hodnocením důkazního prostředku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2023, č. j. 4 Afs 262/2022-87). Žalovaný se k uvedeným důkazním návrhům konkrétně vyjádřil a mimo jiné uvedl, že považuje výslech těchto osob za nadbytečný, neboť má informace ke stanovení ceny obvyklé dostatečně zjištěny. V rámci odůvodnění pak žalovaný v bodech 195 až 217 napadeného rozhodnutí ke každému jednotlivému navrženému svědkovi uvedl, z jakého důvodu považuje provedení jeho výslechu za nadbytečný. Městský soud se s takovým odůvodněním žalovaného ztotožňuje a uvádí, že důkazní návrhy podle žalobkyní předloženého zdůvodnění směřovaly k objasnění skutečností, které však nebylo potřeba ověřovat výslechem navržených svědků, neboť vyplývaly ze správcem daně zajištěných listin. Výsledky svědků by tedy ani nemohly jakkoliv ovlivnit správcem daně zjištěnou cenu sjednanou v běžných obchodních vztazích. Soud proto neshledal pochybení žalovaného v podobě neprovedení těchto výsledků a za nedůvodnou považuje rovněž námitku žalobkyně, že tak žalovaný činil z důvodu blížící se prekluzivní lhůty ke stanovení daně.

73. Žalobkyně se v podané žalobě pro ilustraci vyjádřila pouze k šesti osobám, jejichž výslech navrhovala. Odkazuje-li však žalobkyně ve vztahu ke zbytku neprovedených svědeckých výpovědí na jejich odůvodnění uvedené v její reakci na seznámení I., k tomu městský soud připomíná, že podle ustálené judikatury správních soudů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2019, č. j. 2 As 284/2018-38, nebo rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS) není možné v žalobě toliko odkázat na svoji předchozí argumentaci, jelikož takový odkaz není řádným žalobním bodem. Tvrzeňé důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí musí být v podané žalobě uvedeny výslovně; odkaz na jiná podání žalobkyně a tam uváděnou argumentaci je z hlediska vymezení rozsahu soudního přezkumu napadeného rozhodnutí nepostačující. Z uvedených důvodů se soud nemohl zabývat argumenty, které žalobkyně uváděla v reakci na seznámení I., ale neuvedla je již v podané žalobě. Považovala-li žalobkyně i tyto argumenty za významné pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí v přezkumném soudním řízení, měla je vtělit do žaloby; pokud tak neučinila, nemůže k nim soud přihlížet. Soud se proto zabýval pouze těmi návrhy svědeckých výpovědí, které žalobkyně konkrétně uvedla v podané žalobě.
74. Ohledně svědka Mgr. L. S. není městskému soudu zřejmé, co konkrétně by provedení svědecké výpovědi tohoto svědka mělo osvětlit. Žalobkyně v podané žalobě pouze cituje a upozorňuje na skutečnosti uvedené v odpovědích pořadatelů, avšak konkrétně neuvádí, jaký vliv by výslech předmětného svědka měl mít na zjištění obvyklé ceny správcem daně a jak by takový výslech mohl zvrátit dosavadní skutková zjištění. Zjistil-li správce daně z odpovědí jím oslovených subjektů, co lze na akcích prezentovat, za jakých podmínek a za jakou úplatu v příslušném roce, není soudu zřejmé, jaký přínos by mělo mít provedení

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

svědecké výpovědi Mgr. L. S. Zejména pak žalobkyně nikterak nespecifikovala, jak by mohla tato svědecká výpověď změnit závěry daňových orgánů a mít vliv na skutkový stav uvedený v napadeném rozhodnutí, tím méně ovlivnit daňovými orgány zjištěnou cenu sjednanou v běžných obchodních vztazích.

75. V případě svědků J. S. a J. S. se tito měli vyjadřovat výhradně ke kulturním akcím – koncertům, které však nejsou předmětem napadeného rozhodnutí. Žalovaný v této části vyhověl odvolání žalobkyně a o tuto část doměřenou daň ponížil. Namítala-li pak žalobkyně, že žalovaný vyhodnotil ve vztahu k okruhu kulturních akcí pouze jediné plnění, k tomu městský soud uvádí, že v rozsudku ze dne 28. 1. 2021, č. j. 3 Afs 393/2019-43, Nejvyšší správní soud uzavřel, že *„lze cenu obvyklou stanovit určitou částkou (tj. bez rozpětí), a to v případech, kdy je hodnocena konkrétně vymezená věc anebo služba (viz rozsudky ze dne 18. 7. 2018, č. j. 6 Afs 129/2018-29, odst. 44, či ze dne 26. 11. 2020, č. j. 4 Afs 343/2018-61, odst. 31). Kromě toho potřeboval-li správce daně zjistit cenu obvyklou, nepochybně by ji nebylo možné zjistit z barterového (směnného) obchodu, který již ze své definice zjištění jakékoliv ceny v penězích vylučuje, a k němuž se měl vyjadřovat právě žalobkyní navrhovaný svědek J. S.*
76. Ve vztahu k osobě P. K. městský soud uzavírá, že stanovení ceny obvyklé v tomto případě bylo provedeno zcela dostačujícím způsobem, kterému nelze nic vytknout. Správce daně oslovil přímo poskytovatele dotčeného plnění, tedy tvůrce projektu Fajn Rock Music a TV Rock Paráda, který zajišťoval zveřejnění reklamních spotů v rádiovém týdeníku Rock Music, TV Rock parádě a rádiu Fajn Rock Music. P. K. tak sdělil přesné a konkrétní ceny, za které reklamní prezentaci poskytl. Jednalo se tak o obsahem shodné plnění ve shodném čase a na shodném místě. Takto zvolený postup je zcela objektivní, transparentní a městskému soudu není zřejmé, jakým přesnějším způsobem, by mohl správce daně lépe cenu obvyklou zjistit. Obdobná situace byla řešena Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 7. 6. 2022, č. j. 1 Afs 357/2021-50, který takovému postupu přisvědčil. V této souvislosti poukazuje městský soud rovněž na již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 3 Afs 393/2019, v němž kasační soud uzavřel, že *„existuje vícero způsobů, jak obvyklou cenu určit, přičemž vždy záleží na okolnostech případu, který způsob bude nejvhodnější (viz rozsudek ze dne 7. 4. 2020, č. j. 10 Afs 217/2018-43, odst. 17) [...] rovněž mohou nastat situace, v nichž bude vytváření cenového intervalu jednoduše zbytečné. O takové případy se jedná typicky tehdy, disponuje-li správce daně informacemi o „skutečně dosažené ceně shodné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty“ (viz rozsudek ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81), tedy tehdy, je-li správci daně známa informace o ceně, za kterou zboží či službu pořídil od výrobce první „přeprdejce“ v rámci vytvořeného řetězce společností, a to za předpokladu, že mezi výrobcem a prvním „přeprdejcem“ není zjištěna žádná vazba, tj. jedná-li se o nezávislé osoby.“*
77. Výslech T. H. (člena představenstva spolku TJ Auto Škoda Mladá Boleslav) navrhovala žalobkyně za účelem zjištění, jaké rozdíly byly mezi jednotlivými stupni reklamního plnění a proč žalobkyně neobdržela reklamní plnění alespoň v minimální výši. Jmenovaný spolek pořádal cyklistické závody v Mladé Boleslavi, na nichž zajišťovala společnost Agentura HERA s. r. o. reklamní prezentaci pro žalobkyni. Městský soud se v tomto ohledu ztotožňuje s žalovaným (bod 201 žalobou napadeného rozhodnutí), že žalobkyní tvrzený rozpor v rozsahu plnění není případný a je objasnitelný z předložených dokumentů. Pořadatel totiž skutečně poskytoval při prezentaci na TOI TOI CUPU 2015/2016 nepochybně plnění ve větším rozsahu, než jaké měla sjednáno žalobkyně, když reklama

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

firmy byla rozmístěna po trati závodu, byla prezentována na plakátech akce a zároveň byl ze závodů Českou televizí zpracován třicetiminutový záznam. Naproti tomu reklamní prezentace žalobkyně spočívala v umístění reklamního banneru o velikosti 2*1 metru, možnosti umístění propagačních materiálů a zpracování fotodokumentace z akce v elektronické podobě. V tomto ohledu se tak z logiky věci při prezentaci na TOI TOI CUPU 2015/2016 nepochybně jedná o větší rozsah plnění, než tomu bylo u žalobkyně. Poukazuje-li pak žalobkyně na to, že jí není v případě TJ Auto Škoda Mladá Boleslav zřejmé, proč dlouhodobá spolupráce na základě smlouvy o poskytnutí reklamy ze dne 12. 9. 2016 je poskytnuta za menší částku, než toliko jednorázová spolupráce na jednom konkrétním závodě dle smlouvy o poskytnutí reklamy ze dne 3. 8. 2015, k tomu městský soud uvádí, že se zcela evidentně jedná o jiný rozsah plnění a na jiných akcích. Namítá-li pak žalobkyně rozdíl mezi cenou sjednanou ve smlouvě ze dne 3. 8. 2015 a smlouvě ze dne 16. 5. 2016, je evidentní, že v případě smluvního ujednání uvedeného ve smlouvě ze dne 16. 5. 2016 měla prezentace probíhat navíc i na stupni vítězů. Navýšení ceny za reklamní prezentaci je tak dostatečně zřetelné a odůvodněné, kdy je zároveň seznatelné již jen ze samotného popisu uvedeného žalobkyní k té které smlouvě v žalobě. Žalobkyní namítaný diametrální rozdíl ve smlouvách zajištěných správcem daně tak s ohledem na shora uvedené nelze identifikovat jako skutečnosti vyžadující vysvětlení od navrhovaného svědka a plně vyplývá z předložených smluv. K přehodnocení a navýšení správcem daně zjištěné částky z 5 000 Kč na 25 000 Kč by tak nepochybně tento svědek nemohl jakkoliv přispět, neboť takový rozdíl cen lze zjistit přímo ze zajištěných smluv. Výslech svědka by proto byl nadbytečným.

78. Ohledně navrženého svědka P. S., předsedy představenstva společnosti YPSILON GOLF LIBEREC a. s. (společnosti provozující golfový resort YPSILON Golf Liberec), jehož žalobkyně navrhovala za účelem zjištění, jak se od sebe liší nabízené služby reklamního plnění a jaké je hráčské a divácké složení jednotlivých pořádaných turnajů, se městský soud co do vypořádání neprovedení výsledku tohoto svědka plně ztotožňuje s odůvodněním uvedeným v bodu 202 napadeného rozhodnutí. Žalobkyně měla sjednanou reklamní prezentaci v rozsahu umístění 3 ks reklamního banneru o velikosti 2*1 metru, možnosti umístění propagačních materiálů a zpracování fotodokumentace z akce v elektronické podobě. Tato reklama v případě akce Corporate Golf Tour – Liberec dne 10. 6. 2016 byla za cenu 217 800 Kč včetně DPH. Z odpovědi na výzvu č. j. 1511864/19/2712-60562-603330 vyplývá, že v rámci daného golfového resortu jsou smlouvy o reklamním partnerství uzavírány na dobu jednoho až dvou let, přičemž při druhu reklamního partnerství „Partner resortu“ v sobě toto zahrnuje reklamní prezentaci v rozsahu pevné reklamní plochy na golfovém hřišti o rozměru 2*1 metru, reklamní plochu na tištěném score card, reklamní plochu na tištěném birdie card a odkaz na webové stránky. To vše v ceně 100 000 Kč za rok. Správcem daně zjištěný vzorek srovnatelných cen proto považuje soud za dostatečný, když se jedná o ceny za dlouhodobé partnerství o větším rozsahu reklamní prezentace, než tomu bylo u žalobkyně. Správce daně tak postupoval ve prospěch žalobkyně a soud neshledává důvodu k tomu, aby za tímto účelem daňové orgány vyslyšely další svědky, když skutková zjištění byla dostatečná.
79. Tyto námitky nejsou důvodné.

III. 3. 3. Provedené svědecké výsledky

80. Žalobkyně namítala, že selekce při výběru navrhovaných svědků proběhla ze strany žalovaného nepřezkoumatelným způsobem. Žalovaný doposud nevysvětlil, z jakého

důvodu se rozhodl vyslechnout z množství navrhovaných svědků pouze osoby Ing. D. J., M. F. a L. F.

81. Žalovaný výslech osob Ing. D. J., M. F. a L. F. odůvodnil v bodu 192 napadeného rozhodnutí, v němž uvedl, že „*odvolací orgán přezkoumal spolehlivost správcem daně zjištěných cen sjednaných v běžných obchodních vztazích. A ve dvou případech shledal za vhodné ověřit jejich spolehlivost prostřednictvím svědecké výpovědi, a to ve vztahu k návštěvnosti na stadionu v Hořovicích (svědek Ing. D. J.) a ve vztahu k tomu, že pan M. F. ve své odpovědi uvedl, že cena se pohybuje od 25 000,- Kč (svědek M. F.). S ohledem na rozsah barterových plnění přistoupil odvolací orgán také k uložení výslechu pana L. F. za účelem zjištění jejich hodnoty. V ostatních případech byly návrhy svědků shledány jako nadbytečné a nepodstatné, či že tyto nemohou odvolatelem požadovanou skutečnost prokázat, s čímž byl odvolatel seznámení.*“ Dle městského soudu je toto zdůvodnění z hlediska přezkoumatelnosti dostatečné a jednoznačně osvětluje, z jakého důvodu se žalovaný rozhodl vyslechnout právě tyto tři osoby.
82. K hodnocení svědeckých výpovědí M. F. a L. F. a souvisejících námitek městský soud opakovaně připomíná, že závěry vyplývající z těchto výpovědí žalovaný nikterak nehodnotil, obsah těchto výpovědí se nepromítl do napadeného rozhodnutí a nejsou jeho předmětem, neboť žalovaný v té části, jichž se měly týkat, vyhověl odvolání žalobkyně z důvodů blíže uvedených zejména v bodu [54] tohoto rozsudku. Městský soud se proto námitkami vztahujícími se k těmto výsledkům blíže nezabýval.
83. Namítá-li žalobkyně v souvislosti s výsledkem Ing. D. J. nedostatečně zjištěný skutkový stav pro výpočet ceny obvyklé, když srovnání „Kluziště na Letné“ a „Zimního stadionu Hořovice“ je absolutně nepřiléhavé, k tomu městský soud uvádí, že obdobnou námitkou se žalovaný zabýval v bodech 132 až 137 napadeného rozhodnutí. Městský soud se s hodnocením učiněným žalovaným ztotožňuje a dodává, že co do počtu návštěvnosti se jedná o srovnatelné vzorky pro výpočet ceny obvyklé. Stejně tak je v této souvislosti nutné poukázat na období, od něhož se cena odvíjela. V případě „Kluziště na Letné“ se jednalo o období pouze od 1. 12. 2016 do 31. 12. 2016, přičemž v případě „Zimního stadionu Hořovice“ se jednalo o období jednoho celého roku. V této souvislosti soud odkazuje na bod 136 napadeného rozhodnutí a doplňuje, že dle výpovědi Ing. J. bylo na zimním stadionu v Hořovicích provozováno rovněž veřejné bruslení. V měsíci prosinci, který byl i předmětem prezentace žalobkyně na kluzišti Letná, je pak kluziště v Hořovicích od Vánoc do Nového roku určeno výhradně k veřejnému bruslení, a to i 8 hodin denně. Žalobkyní namítaný rozpor v odlišném způsobu využití ledové plochy tak není případný. S ohledem na výše uvedené považuje městský soud takové zjištění ceny obvyklé naopak za příslušné. Považuje-li pak žalobkyně za novum, s nímž nebyla ve výzvě k vyjádření I. seznámena, argumentaci žalovaného, že reklamní banner s prezentací žalobkyně měl vždy totožné provedení a byl využíván opakovaně, k tomu městský soud uvádí, že tato skutečnost nemůže pro žalobkyni novou skutečnost jakkoliv představovat. Z vyjádření Ing. G., tehdejšího jednatele žalobkyně, vyplývá, že logotyp žalobkyně je dán vnitřním předpisem a v digitalizované podobě jej žalobkyně dává k dispozici každému, kdo s ním pracuje. Výrobu reklamního poutače pak mohl vyrobit jak dodavatel, tak žalobkyně (viz protokol o zahájení daňové kontroly na DPH č. j. 1933726/17/2712-60050-606356 a strana 15 zprávy o daňové kontrole). Z protokolu o ústním jednání č. j. 1328265/18/2712-60050-606356 pak vyplývá, že mimo jiné bannery dodávala společnosti Agentura HERA s. r. o. žalobkyně, přičemž tato si je u žalobkyně vyzvedla a následně umístila na jednotlivých akcích (viz také strana 18 zprávy o daňové kontrole). Konečně dle smlouvy o reklamní propagaci na kluzišti Letná

uzavřené mezi žalobkyní a společností Agentura HERA s. r. o. ze dne 16. 11. 2016, nebyla předmětem této smlouvy výroba banneru či jiných reklamních produktů, přičemž dle smluvních podmínek se žalobkyně výslovně naopak zavázala dodat společnosti Agentura HERA s. r. o. logo a případně další podklady nutné k provedení reklamy. Poukazuje-li pak žalobkyně na související náklady spjaté se zajištěním reklamy v podobě návrhu podoby reklamy, výroby reklamního nosiče a dalších, je nutné připomenout, že daňové orgány ke zjištěné ceně obvyklé připočítaly rovněž marži, která v sobě zahrnuje náklady na služby spojené s reklamní prezentací. Ani tuto námitku tak soud neseznal důvodnou.

84. Namítá-li žalobkyně porušení zásady materiální pravdy a volného hodnocení důkazů ve vztahu ke svědeckým výpovědím M. R., L. W., L. B., P. H., F. H., P. P., M. H., R. N. a E. K., k tomu městský soud uvádí, že mu není zřejmé, v čem byly tyto výsledky ze strany daňových orgánů vyhodnoceny chybně. Žalobkyně nikterak nespecifikovala, v čem má tato dezinterpretace svědeckých výpovědí konkrétně spočívat. Městský soud proto ve stejné míře obecnosti přezkoumal rozhodnutí napadené žalobou a protokoly zachycující výsledky svědků a neshledal, že by tyto daňové orgány adekvátně nevyhodnotily pro potřeby vydání dodatečných platebních výměrů. Soud neshledává důvod opisovat již jednou vyřčené, proto v souladu s např. rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS, pro stručnost odkazuje na body 283 až 300 napadeného rozhodnutí. Svědci sice skutečně potvrdili, že reklamní prezentace pro žalobkyni byla uskutečňována, avšak žalobkyně již zcela ignoruje další posouzení těchto svědeckých výpovědí daňovými orgány, které je shledaly nedostatečnými k vyvrácení existujících pochybností.

III. 4 Zbýlé vznesené námitky

85. V této kapitole se městský soud vyjádří ke zbývajícím námitkám, které vznesla žalobkyně v žalobě a které nejsou alespoň implicitně vypořádány již v předchozích kapitolách či podkapitolách tohoto rozsudku.
86. Před vypořádáním zbylých námitek žalobkyně městský soud předesílá, že dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2021, č. j. 10 Ads 393/2020-44, „*stěžovatelka měla v žalobě srozumitelně a konkrétně vysvětlit, v čem je rozhodnutí žalovaného nesprávné, s jakými odvolacími argumenty se žalovaný nevypořádal, jaké konkrétní důkazy vyhodnotil nesprávně a proč, kterou část svědecké výpovědi dezinterpretoval, kterou část opominul atd. Nelze tedy jen obecně odkázat na odvolání (to by bylo možné třeba proto, aby žalobce ukázal, že které konkrétní části odvolání se žalovaný opominul vyjádřit).*“ Současně je nutné připomenout závěry přijaté v rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Azs 92/2005, že se nelze obecně odvolávat na obsah podání ve správním řízení. Městský soud se proto v této kapitole vymezeným námitkám může věnovat pouze v míře obecnosti, v jaké je žalobkyně vznesla. Jak již však uvedl městský soud v bodu [73] tohoto rozsudku, považovala-li žalobkyně i tyto argumenty za významné pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí v přezkumném soudním řízení, měla je vtělit do žaloby; pokud tak neučinila, nemůže k nim soud přihlížet.
87. Ohledně námitky spočívající v hodnocení obžaloby ze dne 14. 08. 2019, č. j. KZV48/2017-2125, žalobkyně uvedla pouze to, že správce daně ignoruje, že žalobkyně v tomto trestním řízení nefiguruje, avšak následně žalobkyni vytýká tytéž skutečnosti, které jsou předmětem tohoto trestního řízení (vedeného proti společnosti Agentura HERA, s. r. o.). Ve zbytku žalobkyně odkázala na argumentaci uvedenou v doplnění odvolání ze dne 27. 10. 2022. K tomu městský soud uvádí, že tuto námitku mohl vypořádat pro její neurčitost jen v obecné

rovině, neboť žalobkyně neuvedla nic konkrétního a není zřejmé, co podstatného daňové orgány v této souvislosti vyhodnotily či nevyhodnotily stran skutkového stavu ve vztahu k žalobkyni chybně. Podle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. musí být z žalobního bodu patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobkyně napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Každá taková námitka proto musí být dostatečně konkrétní. Z povahy soudního řízení správního vyplývá, že je to žalobkyně, která obsahem podání vymezuje rozsah přezkumu jím napadeného rozhodnutí. Bylo tedy na žalobkyni, jak prostřednictvím žalobních bodů vymezí přezkumnou činnost soudu. Městský soud proto ve stejné míře obecnosti uvádí, že se ztotožňuje se závěry žalovaného uvedenými v bodu 266 napadeného rozhodnutí a tyto nepovažuje za účelové či zavádějící. Kromě toho žalobkyně nikterak nespecifikovala, jak konkrétně by mohly závěry z citované obžaloby zvrátit závěry napadeného rozhodnutí v kontextu dosavadních skutkových zjištění. Tato námitka není důvodná.

88. Brojí-li žalobkyně proti délce daňového řízení v nyní posuzované věci, tak ani s touto námitkou se městský soud neztotožňuje. Předně je nutné konstatovat, že samotná délka správního řízení nemůže mít bez dalšího vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 As 244/2016-43, bod [34]), kdy délka řízení může zapříčinit nanejvýš prekluzi lhůty pro stanovení daně. To se však v nyní posuzované věci nestalo. Městský soud rovněž připomíná, že proti případné délce řízení má daňový subjekt možnost bránit se zákonnými prostředky na ochranu před nečinností správce daně, jichž však žalobkyně nevyužila. Upozorňuje-li v této souvislosti žalobkyně na důkazy zjištěné již v rámci daňové kontroly na DPH, jimiž správce daně disponoval a promítl je do daňové kontroly v nyní posuzované věci, je nutné poukázat na to, že správce daně sice těchto důkazů využil, nicméně sám prováděl další rozsáhlé dokazování. Kromě toho bylo nezbytné důkazy převzaté z daňové kontroly na DPH vyhodnotit v souvislosti se skutečnostmi vztahujícími se k dani z příjmů právnických osob. Městský soud proto neshledává, že by ze strany daňových orgánů docházelo k nepřípustným průtahům. Žalobkyně rovněž opakovaně poukazuje na to, že se proti dodatečným platebním výměrům odvolala v měsíci srpnu 2022, nicméně již neuvádí, že se jednalo o blanketní odvolání, které následně šestkrát doplnila, naposledy podáním ze dne 13. 9. 2023. Je proto nutné konstatovat, že k délce zejména odvolacího řízení velkou měrou přispěla sama žalobkyně. Městský soud s ohledem na výše uvedené uzavírá, že v postupu daňových orgánů neshledal jakoukoliv nezákonnost a tato námitka není důvodná.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

89. Městský soud neseznal žádnou ze vznesených námitek důvodnou, proto z výše uvedených důvodů žalobu jako nedůvodnou zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
90. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně úspěch v řízení neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak právo na náhradu nákladů řízení měl, nevznikly v řízení žádné náklady nad rámec jeho úřední povinnosti, proto mu soud podle § 60 odst. 7 s. ř. s. náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního

soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

Praha dne 27. 2. 2025

Mgr. Gabriela Bašná v.r.
předsedkyně senátu