



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **ALBIXON a.s.**, se sídlem Zbraslavská 5a, Praha, zast. JUDr. Jakubem Hlínou, LL.M., advokátem se sídlem Havlíčkova 13, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 2. 2025, č. j. 5 Af 1/2023-234,

t a k t o:

- I. Kasační stížnost se z a m í t á .**
- II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í:

1. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku, kterým Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) zamítl její žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 9. 2023, č. j. 31469/23/5200-11431-712136; tímto rozhodnutím žalovaný rozhodl o odvolání stěžovatelky proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“)

- ze dne 26. 7. 2022, č. j. 6432266/22/2005-52521-110199, kterým byla stěžovatelce doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 vyšší o částku 7 763 400 Kč a současně vznikla stěžovatelce povinnost uhradit penále ve výši 1 552 680 Kč,
- a ze dne 26. 7. 2022, č. j. 6432604/22/2005-52521-110199, kterým byla stěžovatelce doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2016

do 31. 12. 2016 vyšší o částku 7 060 970 Kč a současně vznikla stěžovatelce povinnost uhradit penále ve výši 1 412 194 Kč.

[2] Žalovaný změnil první z uvedených dodatečných platebních výměrů tak, že stěžovatelce doměřil daň z příjmů právnických osob vyšší jen o částku 7 394 040 Kč s tím, že výše penále činila 1 478 808 Kč. Druhý z dodatečných platebních výměrů žalovaný změnil tak, že výši doměřené daně snížil na 6 701 300 Kč a výši penále na 1 340 260 Kč.

[3] Stěžovatelka je významným prodejcem bazénů, bazénového zastřešení a příslušenství jak v České republice, tak i v jiných členských státech Evropské unie. Správce daně výše uvedené platební výměry vydal na základě výsledků daňové kontroly shrnutých ve zprávě o daňové kontrole ze dne 23. 6. 2022, č. j. 1322634/22/2712-60562-606356. K doměření daně z příjmů právnických osob došlo v souvislosti se stěžovatelkou hrazenými reklamními službami v letech 2015 a 2016, a to u tzv. „reklamních prezentací I“ (tj. reklamní prezentace na celkem 26 akcích – Tábořské okruhy, závody v přespolním běhu, cyklistické závody, zápas v boxu, koncerty – Letní parket Výrava, Happy Golf Tour Mladá Boleslav) z důvodu neprokázání faktického poskytnutí dodavatelem – Agenturou HERA, s.r.o., a dále u „reklamních prezentací II“ v důsledku toho, že stěžovatelka zaplatila za reklamní služby Agentuře HERA vyšší cenu, než kolik činila cena obvyklá, a zároveň se jednalo o tzv. jinak spojené osoby (§ 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2016 (dále jen „zákon o daních z příjmů“)]. Reklamní prezentace II správce daně rozdělil podle jejich druhu do následujících okruhů:

- A) Sportovní akce – volejbal, fotbal, hokej, tenis (zhruba 50 akcí)
- B) Sportovní akce – cyklistické závody (přes 200 akcí)
- C) Sportovní akce – motoristické závody (7 akcí)
- D) Sportovní akce – golf a Partners Cup (zhruba 30 akcí)
- E) Bigboard Strakonická a lanová dráha (zhruba 30 akcí)
- F) Rajmont, Prodoli a Kartkross Mascom Cup (zhruba 30 akcí)
- G) Fajn Rock Music a TV Rock Paráda (zhruba 40 akcí)
- H) Sportovní akce – box (9 akcí)
- I) Sportovní akce – lyžování (zhruba 40 akcí)
- J) Kulturní akce – koncerty (zhruba 60 akcí)
- K) Kulturní akce – muzikály, festivaly aj. (zhruba 70 akcí)

[4] Žalovaný výši doměřené daně a souvisejícího penále změnil (viz výše), neboť by s ohledem na blížící se konec prekluzivní lhůty nestihl při zachování stěžovatelčiných procesních práv provést potřebné dokazování týkající se reklamy spadající pod J) Kulturní akce – koncerty, v této části tedy stěžovatelčině odvolání vyhověl a doměřenou daň snížil. Ve zbytku se s názorem správce daně ztotožnil.

2. Rozsudek městského soudu

[5] Proti rozhodnutí žalovaného brojila stěžovatelka žalobou u městského soudu, který ji podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl.

pokračování

[6] Městský soud se v prvé řadě zabýval otázkou, zda byly splněny podmínky pro aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. K tomu uvedl, že vztah mezi stěžovatelkou a Agenturou HERA lze považovat za 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 zapojena jako koncový příjemce reklamních služeb stěžovatelka, která si náklady na tyto služby uplatnila podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jako daňově uznatelné. Agentura HERA poskytovala reklamní služby prostřednictvím několika subdodavatelů (schránkových společností). Reklamní plnění byla na počátku řetězce nakupována za zlomek ceny oproti ceně účtované stěžovateli. Vyjma nestandardního navyšování cen městský soud upozornil zejména na nekontaktnost a neplnění daňových povinností ze strany osob účastnících se na řetězci, vícere přeprodávání služeb mezi články řetězce, chybějící přidanou hodnotu atp. Městský soud podotkl, že řetězec byl zatížen i podvodem na DPH.

[7] Žalovaný identifikoval několik nestandardních okolností, z nichž bylo možno dovodit povědomí stěžovatelky o zapojení do řetězce jinak spojených osob. Šlo o platby v hotovosti v řádu statisíců mezi stěžovatelkou a Agenturou HERA, neověření ceny a výhodnosti reklamy, ačkoliv stěžovatelka disponuje početným marketingovým oddělením a sama se různými způsoby prezentuje na trhu již řadu let. Stěžovatelka ani nekontrolovala reklamní plnění a nevyhodnocovala jejich účinnost. Nejzávažnější okolností podle daňových orgánů bylo nakupování služeb za předražené ceny. Stěžovatelka totiž věděla, že může pořídit srovnatelnou reklamní prezentaci od jiných partnerů za mnohem nižší ceny než od Agentury HERA; k tomu městský soud upozornil na několik srovnatelných reklamních služeb, které stěžovatelka od jiných společností získala za mnohem nižší ceny. Všechny tyto okolnosti ve vzájemné souvislosti nasvědčovaly tomu, že řetězec, do něhož byla stěžovatelka zapojena, je nutno považovat za uměle vytvořený převážně za účelem snížení základu daně, a tedy jako vztah mezi spojenými osobami. Stěžovatelka nevysvětlila, proč pořizovala služby za neobvykle vysoké ceny. Nebylo ani vysvětleno samotné navýšení ceny žádnými konkrétními faktickými službami. Daňové orgány nemusely prokazovat, že se stěžovatelka do řetězce zapojila vědomě. Postačilo, že daňové orgány prokázaly, že se do něj zapojila a že existuje rozdíl mezi cenou obvyklou a sjednanou. Již jen podstatným zvýšením výdajů získala stěžovatelka neoprávněnou daňovou výhodu, a nebylo tedy možno přisvědčit stěžovateli, že daňové orgány žádnou daňovou výhodu stěžovatelky neprokázaly.

[8] Daňové orgány podle městského soudu zjistily cenu obvyklou postupem, který byl judikaturou Nejvyššího správního soudu opakovaně aprobován. Vyšly z cen srovnatelných služeb a vzhledem k tomu, že k zajištění reklamy došlo prostřednictvím reklamní agentury, připočetly i zjištěnou marži (42,16 % za rok 2015 a 47,41 % pro rok 2016); přijaly proto závěr, že došlo k navýšení cen oproti cenám obvyklým za rok 2015 v celkové výši 39 869 141 Kč a za rok 2016 ve výši 35 733 083 Kč. Městský soud nepřisvědčil tvrzení stěžovatelky, že byly obvyklé ceny podhodnoceny.

[9] Podle městského soudu daňové orgány nepochybily ani tím, že do veřejné části správního spisu k důkazu založily smlouvy, v nichž je anonymizován objednatel reklamní služby. Stále totiž bylo patrné, kdo byl poskytovatelem a k dispozici byl celý obsah smluvního ujednání (předmět reklamní prezentace, rozsah reklamy a odměna). Pro účely zajištění podkladů pro určení ceny obvyklé byl podle městského soudu především obsah

smluvního ujednání. Stěžovatelka nebyla touto částečnou anonymizací nijak zkrácena na svých právech.

[10] Městský soud nepřisvědčil ani žalobnímu bodu, podle něhož byla nezákonnost rozhodnutí způsobena nedodržením lhůty podle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Městský soud shrnul, že žalovaný vyzval stěžovatelku k vyjádření se k podkladům dvěma výzvami. První výzva ze dne 10. 7. 2023 se týkala celkového spisového materiálu a lhůta k vyjádření uplynula (po vícero prodlouženích) dne 4. 9. 2023. Druhou výzvu žalovaný vydal dne 16. 8. 2023; tato výzva se týkala výhradně výsledku L. F. ze dne 25. 7. 2023, který se vyjadřoval ke sporným otázkám týkajícím se okruhu J) Kulturní akce – koncerty. Lhůta pro vyjádření ke druhé z výzev měla po jejím prodloužení podle § 36 odst. 3 daňového řádu uplynout dne 22. 9. 2023. S ohledem na blížící se konec prekluzivní lhůty (1. 10. 2023) žalovaný rozhodl o odvolání stěžovatelky dne 18. 9. 2023 s tím, že v části týkající se akcí spadajících pod okruh J) Kulturní akce – koncerty, u které stále plynula lhůta k vyjádření se k podkladům rozhodnutí, stěžovatelčině odvolání vyhověl a doměřenou daň v odpovídající výši snížil. Podle městského soudu nemohl být výsledek ohledně plnění, kterého se týkala druhá výzva, výhodnější, postupem žalovaného nemohlo dojít k zásahu do stěžovatelčiných veřejných subjektivních práv. Stěžovatelka ostatně ani v žalobě neuvedla, jaká tvrzení hodlala v reakci na druhou výzvu učinit. Rozhodnutí žalovaného nebylo ani překvapivé, neboť žalovaný v rozsahu, ve kterém odvolání nevyhověl, stěžovatelku seznámil s tím, jak na posuzovanou věc nahlíží, jakými úvahami je veden a jaké skutečnosti vyvozuje z důkazů.

[11] Nad rámec nezbytného odůvodnění městský soud popsal stěžovatelčinu procesní strategii, kterou vyhodnotil jako obstrukční jednání s cílem dosáhnout uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. S ohledem na to žalovaný nepochybil, pokud vydal napadené rozhodnutí v době, kdy měla být lhůta k vyjádření prodloužena podle § 36 odst. 3 daňového řádu.

[12] Žalovaný nepochybil ani tím, že neprovedl některé z důkazů navrhovaných stěžovatelkou k prokázání faktického přijetí deklarovaného reklamního plnění ve vztahu k reklamním prezentacím I; důkazy totiž byly nadbytečné, protože se týkaly již spolehlivě vyvrácených tvrzení stěžovatelky. Týkaly se totiž reklamy na akcích, které v tvrzené termíny vůbec neproběhly (Táborské okruhy), nebo sice proběhly, ale reklamní prezentace stěžovatelky (ani zprostředkovaná) nebyla pořadateli potvrzena.

[13] Stěžovatelka správci daně předložila dva znalecké posudky a žalovanému třetí znalecký posudek, z nichž dovozovala, že je cena obvyklá vypočítána nesprávně. Podle městského soudu však je z napadeného rozhodnutí patrné, že se daňové orgány všemi znaleckými posudky zabývaly, ale neztotožnily se s nimi a svůj závěr zdůvodnily. Znalecký posudek III sice daňovým orgánům vyčítal, že se zvolený postup výpočtu blíží metodě COST+, ale není proveden správně, žalovaný však vysvětlil, že podle uvedené metody správce daně nepostupoval. Žalovaný nepochybil, pokud nepřistoupil k výsledku znalců, neboť takový postup by byl namístě, pokud by znalecké posudky nebyly jasné a srozumitelné. Tak tomu ovšem v posuzované věci nebylo, znalecké posudky byly srozumitelné, leč nesprávné.

pokračování

[14] Podle městského soudu žalovaný nepochybil ani tím, že neprovedl výsledky 22 svědků, které stěžovatelka navrhovala za účelem věrohodnosti správcem daně zjištěné ceny obvyklé. Žalovaný vysvětlil, proč považoval tyto výsledky za nadbytečné, a vyjádřil se ke každému důkaznímu návrhu zvlášť. V žalobě se stěžovatelka blíže vyjádřila pouze k šesti neprovedeným výsledkům svědků – konkrétně Mgr. L. S., J. S., J. V., P. K., T. H. a P. S.; u každé z těchto osob městský soud vysvětlil, proč provedení výsledku považuje v souladu s názorem žalovaného za nadbytečné.

3. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a replika

[15] Proti rozsudku brojí stěžovatelka kasační stížností, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

[16] Podle stěžovatelky se do rozhodování v dané věci zásadním způsobem vepsala v její neprospěch časová tíseň, ve které žalovaný rozhodoval. Žalovaný totiž rozhodoval na konci prekluzivní lhůty a kvůli nutnosti rozhodnout včas odmítl stěžovatelčiny důkazní návrhy v podobě fotodokumentace vztahující se k reklamním prezentacím I, jejichž uskutečnění podle žalovaného nebylo prokázáno, výsledku dvaceti dvou osob a výsledku znaleců uvedených ve znaleckých posudcích. Pro kontext stěžovatelka uvedla, že správce daně po celou dobu řízení upřednostňoval kontrolu daně z přidané hodnoty s cílem zjistit zapojení stěžovatelky do daňového podvodu, odeprít jí nárok na odpočet a o stejné závěry opřít i doměření daně z příjmů. K tomu však nakonec nedošlo a v konečném důsledku tento postup vyvolal časový tlak na žalovaného, neboť v rámci odvolacího řízení zjistil, že navzdory blížící se prekluzi nejsou náležitě prošetřeny podstatné otázky z pohledu cen a navíc se nelze opřít ani o pravomocné odeprění nároku na odpočet. Žalovaný se rozhodl raději uplatněné náklady odeprít i za cenu postupu v rozporu se zákonem, poškození veřejných subjektivních práv stěžovatelky a nedostatečného prošetření zásadních skutečností.

[17] Stěžovatelka též nesouhlasila s argumentací městského soudu, podle které nebylo rozhodnutí žalovaného nezákonné v důsledku vydání rozhodnutí před uplynutím lhůty podle § 115 odst. 2 daňového řádu prodloužené podle § 36 odst. 3 daňového řádu. Stěžovatelka činila vyjádření i důkazní návrhy v době, za okolností a z důvodů zcela pochopitelných a nevedených ničím jiným než snahou o ochranu jejích veřejných subjektivních práv. Nelze jí vytýkat, že využívala svých práv i v samotném závěru odvolacího řízení, je ostatně jejím právem doplňovat odvolání až do vydání konečného rozhodnutí. Skutečnost, že lhůta podle § 115 odst. 2 daňového řádu měla uplynout těsně před koncem prekluzivní lhůty, nelze klást k tíži stěžovatelce ani jejímu procesnímu postupu. K porušení § 115 odst. 2 daňového řádu ostatně došlo nejen předčasným vydáním rozhodnutí, ale též štěpením seznamovací povinnosti. Stěžovatelce měla být podle tohoto ustanovení poskytnuta lhůta k tomu, aby se seznámila s celým spisem. V této lhůtě žalovaný neměl rozhodnutí vydávat.

[18] Podle stěžovatelky dále daňové orgány neprokázaly, že její vztah s Agenturou HERA objektivně sledoval převážně daňově optimalizační cíl. Ekonomickou racionalitu vztahu naopak prokázaly stěžovatelkou předložené znalecké posudky. Pokud jde o odkaz

městského soudu na platby v hotovosti, stěžovatelka upozornila, že takovým způsobem byla placena pouze nepatrná část transakcí (zhruba jedna setina). Nebylo ani prokázáno, že by se platby jakkoliv vrátily zpět ke stěžovateli. Ani ceny, které stěžovatelka platila Agentuře HERA, nebyly přemrštěné, resp. nebyly nepřiměřeně vysoké „na první pohled zcela očividně“ – nešlo o stonásobky nadhodnocení ceny, tj. nejde o navýšení ceny, u které judikatura dovodila, že svědčí o tom, že jsou smluvní strany jinak spojenými osobami.

[19] Stěžovatelka nesouhlasila ani s tím, jak daňové orgány stanovily cenu obvyklou za posuzované reklamní služby. Daňové orgány totiž nevycházely z cen plnění, která by byla s plněními Agentury HERA skutečně srovnatelná. Podstatou služby poskytované stěžovateli totiž byl komplexní balíček reklamních služeb, který obstarával marketingové potřeby stěžovatelky a zahrnoval vyhledání vhodného místa či akce pro inzerci, zpracování reklamního banneru, dovezení banneru na místo, pronájem reklamní plochy, komunikaci s pořadatelem akcí i zajištění fotografií z uskutečněných akcí atd. Nešlo tedy jen o samotnou inzerci stěžovatelky, ale též o řadu dalších souvisejících činností. Městský soud však potvrdil postup, kdy daňové orgány veškeré tyto aktivity ohodnotily pouze marží za zprostředkování reklamy. Přidaná hodnota služeb Agentury HERA spočívala v tom, že měla stěžovatelka zajištěnu reklamu bez nutnosti samostatného vyhledávání a obstarávání vhodné reklamní příležitosti či negociace se stovkami individuálních subjektů atp. Nadto se stěžovatelka ohradila proti konstatování městského soudu, že naplnila síly ke zpochybnění správcem daně zjištěné obvyklé ceny namísto toho, aby vysvětlila, proč se jí sjednaná cena liší od ceny obvyklé. Stěžovatelkou uváděné služby poskytované Agenturou HERA nad rámec prostého zprostředkování reklamy totiž odlišnost od správcem daně určené obvyklé ceny odůvodňují.

[20] Daňové orgány podle stěžovatelky nepřiřkly znaleckým posudkům předloženým stěžovatelkou dostatečnou důkazní sílu. Ve věci je ústředním problémem skutková otázka určení ceny obvyklé a její hodnocení by mělo náležet spíše znalcům v daném oboru. Stěžovatelkou předložené znalecké posudky přitom všechny dospěly k totožnému závěru, že byla cena obvyklá stanovena nesprávně, a to zejména proto, že daňové orgány nepostupovaly při výpočtu metodicky správně a vycházely ze vzájemně neporovnatelných plnění. S ohledem na to, že daňové orgány ani správně neurčily výši ceny obvyklé, nebylo možno dojít k závěru, že stěžovatelka přesvědčivě nevysvětlila rozdíl mezi cenami sjednanými a obvyklými.

[21] Stěžovatelka nesouhlasila ani s názorem městského soudu, že do jejích práv nezasáhla částečná anonymizace smluv, na jejichž základě správce daně určil obvyklou cenou. Cenovou úměrnost reklamy je totiž nutno hodnotit i v kontextu jejího objednatele, nelze se zaměřit pouze na reklamu jako takovou.

[22] Žalovaný podle stěžovatelky pochybil i tím, že neprovedl všechny navrhované důkazy. Stěžovatelka zpochybnila postup daňových orgánů spočívající v tom, že odmítly závěry znaleckých posudků (neztotožnily se s nimi) ohledně chybnosti určení ceny obvyklé a následně nepřipustily další šetření (výsledky znalců, revizní posudek, odborné vyjádření). Pokud by žalovaný výslech znalců připustil, bylo by finanční správě i stěžovateli umožněno klást otázky, které pokládají za podstatné pro meritum věci i objasnění (ne)správnosti znaleckého posudku. Žalovaný však pouze označil závěry znaleckých

pokračování

posudků za nesprávné a kritikou v nich obsaženou se nezabýval. Městský soud pochybil též tím, že výslech znalců sám neprovedl, ačkoliv to stěžovatelka navrhovala.

[23] Stěžovatelka navrhovala celkem 22 svědeckých výpovědí, které nebyly provedeny. Šlo přitom o osoby, které poskytly správci daně informace k určení ceny obvyklé. Pokud správce daně neumožnil stěžovateli tyto osoby vyslechnout, protože podle jeho názoru nebyly schopné podávat relevantní informace pro probíhající řízení, došlo k výraznému vychýlení rovnováhy sil ve prospěch finanční správy. Stěžovateli nebylo umožněno pomocí vlastních otázek působit na dané osoby a vytěžit údaje, které by potenciálně mohly jít v její prospěch. V neposlední řadě žalovaný pochybil tím, že neprovedl k důkazu stěžovatelkou předložené fotografie, které dokazovaly fakticitu plnění u reklamních prezentací I. Z odůvodnění, proč tyto fotografie nebyly provedeny k důkazu, navíc vyplývá, že je žalovaný hodnotil, aniž by je provedl k důkazu.

[24] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl. Žalovaný uvedl, že zahájení daňové kontroly v posuzované věci předcházela daňová kontrola na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období všech měsíců od ledna 2015 do prosince 2016; ke konstatování podvodu na DPH nedošlo, nicméně nikoliv proto, že by daňové orgány stěžovatelčiny nároky materiálně uznaly, ale proto, že řádné vypořádání stěžovatelčiny argumentace v prekluzivní lhůtě nebylo reálné. V nyní posuzované věci daňové orgány ze zjištění učiněných v daňové kontrole na DPH vycházely.

[25] Postup žalovaného spočívající ve vydání dvou výzev podle § 115 odst. 2 daňového řádu a následnému kontumačnímu vyhovění stěžovatelčině odvolání v souboru reklamních plnění J) Kulturní akce – koncerty šetřil stěžovatelčina procesní práva a zároveň vedl k maximálnímu přiblížení se cíli správy daní. Žalovaný takto postupoval s ohledem na blížící se konec prekluzivní lhůty a na to, že výslech svědka L. F. ohledně reklamního plnění na akcích spadajících pod okruh J) Kulturní akce – koncerty neproběhl, neboť se tento svědek omluvil, přičemž nebylo jisté, že bude možno výslech svědka včas provést. Z toho důvodu vydal žalovaný výzvu na seznámení se závěry ohledně ostatních plnění a plnění v okruhu J) zvlášť a následně s ohledem na konec prekluzivní lhůty stěžovatelce v otázkách okruhu J) „kontumačně“ vyhověl. Takový postup se v právech stěžovatelky nemohl negativně projevit a nevedl k vydání překvapivého rozhodnutí. Žalovaný rovněž souhlasil s názorem městského soudu, že byl způsob ochrany stěžovatelky v odvolacím řízení účelový a měl vést k uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

[26] Podle žalovaného bylo identifikováno dostatečné množství indicií, že byl obchodní řetězec reklamních služeb, jehož se stěžovatelka účastnila, vytvořen převážně za účelem snížení základu daně. Konkrétně šlo o nestandardní fungování předchozích článků řetězce, navyšování cen bez ekonomického opodstatnění či přidané hodnoty, platby v hotovosti v rozporu s vystavenými doklady, absence vyhodnocení účinnosti a efektivní kontroly plnění a četné nelogičnosti a nedostatky vyskytující se ve smlouvách. Cenu obvyklou pak daňové orgány stanovily způsobem, který byl správními soudy opakovaně aprobován a vycházel ze srovnatelných reklamních plnění. Stanovení obvyklé ceny není natolik odbornou problematikou, aby se vymykala znalostem správce daně. K řešení této otázky tedy není nutno obstarávat znalecký posudek. Pokud však stěžovatelka sama znalecké

posudky obstarala, daňové orgány stále mohly dospět k odlišným závěrům za předpokladu, že svůj postup dostatečně vyargumentují a vysvětlí, což se i stalo.

[27] Výslech znalců, kteří vypracovali pro stěžovatelku znalecké posudky byl nadbytečný, neboť veškeré znalecké posudky obsahovaly významné nedostatky ve sféře vstupních údajů a šlo o nedostatky neodstranitelné. Výslech znalce může sloužit k odstranění vnitřních rozporů, nesrovnalostí či nesrozumitelnosti znaleckého posudku, nikoliv jako prostředek k zahazení podstatných nedostatků znaleckých posudků způsobujících jejich nesprávnost. Pokud jde o neprovedení svědeckých výpovědí, které navrhovala stěžovatelka, žalovaný odkázal na své rozhodnutí, v němž podrobně vysvětlil individuálně u každé osoby, proč byl jejich výslech nadbytečný. Co se týče fotografií, které měly doložit uskutečnění některých plnění, žalovaný uvedl, že tvrzení o uskutečnění těchto plnění byla spolehlivě vyvrácena. Další dokazování tedy bylo nadbytečné.

[28] V replice stěžovatelka v zásadě setrvala na své argumentaci představené v kasační stížnosti. Znovu zdůraznila, že podle jejího názoru žalovaný rozhodoval v časové tísní v důsledku hrozící prekluze. Zároveň vyjádřila stěžovatelka přesvědčení, že důkazy, k nimž se mohla vyjádřit na základě druhé výzvy podle § 115 odst. 2 daňového řádu, mohly zásadně ovlivnit závěry ohledně skutečné tržní ceny reklamních služeb, struktury obchodního řetězce, jakož i důvěryhodnosti závěrů daňových orgánů ohledně jinak spojených osob; na tyto okolnosti nelze nahlížet „optikou částečného vyhovění“.

[29] Žalovaný neprokázal žádné personální, majetkové, smluvní ani jiné ekonomické či organizační propojení stěžovatelky s jinými subjekty a ani skutečnost, že po dlouhá léta využívala služeb Agentury HERA a poskytovala vysoké objemy zakázek, není důkazem o existenci jiného spojení ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Stěžovatelka zopakovala, že nesprávnost stanovení obvyklé ceny prokázala předložením tří znaleckých posudků, které nadto vysvětlovaly i to, proč měl „souhrnný balíček služeb“ poskytovaný Agenturou HERA pro stěžovatelku zvýšenou hodnotu oproti prostému poskytnutí jednorázové reklamy. Stěžovatelka dále uvedla, že nerozporuje obecné použití metody výpočtu ceny obvyklé použité daňovými orgány, ale zpochybňuje její aplikaci v nyní řešeném případě.

[30] Stěžovatelka setrvala i na svém názoru ohledně nezákonnosti postupu žalovaného spočívajícího v neprovedení jí navrhovaných důkazů. K předložení fotografií v pozdní fázi odvolacího řízení stěžovatelka dodala, že měla zato, že dříve poskytnuté důkazy postačují k vyvrácení nesprávných závěrů správce daně. O tom, že žalovaný hodnotí situaci stejně jako správce daně, se stěžovatelka dozvěděla až z první výzvy podle § 115 odst. 2 daňového řádu, takže jejímu postupu není co vytknout.

[31] Stěžovatelka též považovala za nepřípustné, že daňové orgány, potažmo městský soud, zakládají své závěry na zjištěních učiněných v jiných daňových řízeních. Jde o závěry o nestandardnosti obchodního řetězce, jehož byla Agentura HERA součástí. Žádná souvislost mezi tímto řetězcem a stěžovatelkou nebyla prokázána, a zjištění z daňových řízení s jinými subjekty tedy nemohly být přeneseny do případu stěžovatelky a vyhodnoceny jako důkaz účelového jednání či „jiného spojení“.

4. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[32] Nejvyšší správní soud (NSS) nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku městského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatelka byla účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí městského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté NSS přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil přitom, zda rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[33] Kasační stížnost není důvodná.

[34] Nejvyšší správní soud předesílá, že stěžovatelka zpochybňuje závěry městského soudu týkající se souladu postupu žalovaného s § 115 odst. 2 daňového řádu, u reklamních prezentací II pak zpochybňuje naplnění podmínek § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů a správnost určení obvyklé ceny a dále činí sporným postup žalovaného, pokud jde o neprovedení důkazů jak ve vztahu k reklamním prezentacím II (především neprovedení výslechů svědků a znalců), tak ve vztahu k reklamním prezentacím I (neprovedení předložených fotografií k důkazu pro nadbytečnost).

[35] Úvodem je nutno též poznamenat, že se Nejvyšší správní soud nebude podrobně vyjadřovat k přesvědčení stěžovatelky, že byl procesní postup žalovaného ovlivněn časovým tlakem v podobě blížícího se konce prekluzivní lhůty. Podstatné je, zda je jeho rozhodnutí zákonné; nezákonnost rozhodnutí přitom nemůže být zapříčiněna jen tím, že žalovaný rozhodoval na konci prekluzivní lhůty. Pokud by se snad žalovaný pod vlivem časové tísně dopustil vady řízení, která mohla mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí, bylo by na místě zrušit rozsudek městského soudu i rozhodnutí žalovaného pro tuto vadu bez ohledu na to, zda k ní přispěla hrozba uplynutí prekluzivní lhůty. Ze správního spisu ani rozhodnutí žalovaného se ostatně ani nepodává, že by měl žalovaný skutková zjištění správce daně za nedostatečná v důsledku časové náročnosti související daňové kontroly na DPH, kde došlo k uplynutí prekluzivní lhůty před pravomocným doměřením daně. Žalovaný se koneckonců se závěry správce daně ztotožnil, aniž by sám prováděl rozsáhlé dokazování či dospěl k jiným skutkovým zjištěním.

4.1 K (ne)porušení § 115 odst. 2 daňového řádu

[36] Podle § 115 odst. 2 daňového řádu „[p]rovádí-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.“

[37] Smyslem práva na seznámení se s podklady rozhodnutí a vyjádření se k nim není povědomí daňového subjektu pouze o všech skutečnostech (důkazech) rozhodných pro

posouzení věci, nýbrž i jeho povědomí o závěrech, které z nich pro zjištěný skutkový stav odvolací orgán dovozuje, resp. úvahách, jimiž se při hodnocení důkazů řídil (viz rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS). Shora citované ustanovení má předcházet situaci, kdy odvolací orgán rozhodne na základě skutečností či jejich výkladu pro daňový subjekt překvapivě (nepředvídatelně), resp. rozhodne na základě nového právního náhledu na věc.

[38] V posuzované věci žalovaný seznámil stěžovatelku se svým celkovým náhledem na věc a vyzval ji k vyjádření písemností ze dne 10. 7. 2023 (lhůta k vyjádření uplynula po jejím prodlužování dne 4. 9. 2023); tato výzva obsahovala výslovné upozornění, že žalovaný zatím nemůže aprobovat závěry správce daně týkající se skupiny J) Kulturní akce – koncerty. Dne 25. 7. 2023 žalovaný provedl výslech svědka L. F., v důsledku čehož stěžovatelku seznámil s výsledkem výslechu písemností ze dne 16. 8. 2023. Přitom výslovně uvedl, že stěžovatelku seznamuje s hodnocením svědecké výpovědi pana F. a se svými závěry k okruhu reklamní prezentace skupiny J) Kulturní akce – koncerty. Zároveň stěžovatelku vyzval k vyjádření v určené lhůtě, která vlivem opakovaných žádostí o její prodloužení měla uplynout teprve dne 22. 9. 2023; žalovaný však ve věci rozhodl dne 18. 9. 2023, přičemž v části reklamní prezentace skupiny J) Kulturní akce – koncerty stěžovatelčinu odvolání vyhověl a snížil doměřenou daň o odpovídající částku.

[39] Daňovému subjektu by sice v zásadě mělo být umožněno seznámit se s celým spisem a vyjádřit se ke všem otázkám najednou (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2021, č. j. 4 Afs 163/2020-65, bod [15]), ne každé odchýlení od tohoto ideálního stavu však musí představovat vadu řízení, která může mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Žalovaný dal ve druhé výzvě jasně najevo, že veškeré otázky považuje za uzavřené a je nutné dát stěžovatelce možnost vyjádřit se již jen k závěrům učiněným ohledně reklamní prezentace skupiny J) Kulturní akce – koncerty; přitom je zcela zásadní, že si byl vědom běžící lhůty k vyjádření, a proto v této části stěžovatelce v rozhodnutí o odvolání vyhověl. Podstatné rovněž je, že stěžovatelka ani v žalobě, ani v kasační stížnosti neuvádí, jaké další tvrzení nemohla v důsledku příliš brzkého rozhodnutí žalovaného učinit. Za takové situace není Nejvyššímu správnímu soudu zřejmé, jak měl postup žalovaného znemožnit stěžovatelce efektivní procesní obranu, resp. jak se měl negativně projevit na jejích veřejných subjektivních právech.

[40] Na tom nemůže ničeho změnit ani stěžovatelčino teprve v replice učiněné tvrzení, že důkazy, k nimž se mohla vyjádřit až na základě druhé z uvedených výzev, mohly ovlivnit závěry ohledně obvyklé ceny, struktury obchodního řetězce a důvěryhodnosti závěrů daňových orgánů. Jde o zcela povšechné tvrzení a není z něj vůbec patrné, jak stěžovatelka dovozuje tak dalekosáhlé důsledky ze svědeckého výslechu L. F. týkajícího se tří akcí spadajících do skupiny J) Kulturní akce – koncerty a tímto svědkem poskytnutých fotografií a videozáznamů z těchto akcí.

[41] Podle stěžovatelky žalovaný pochybil už tím, že vydal dvě výzvy k seznámení a vyjádření, čímž štěpil předmět řízení. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že právní úprava takový postup výslovně nezapovídá a zdejšímu soudu není patrné, jak by takový postup mohl být stěžovatelce v jejím konkrétním případě jakkoliv na újmu.

pokračování

[42] Jak plyne z výše uvedeného, nedošlo k situaci, kdy by žalovaný rozhodl na základě důkazů či úvah stěžovatelce předem neznámých. Stěžovatelka věděla, na základě jakých důkazů žalovaný rozhoduje, jak je vykládá a jak situaci právně hodnotí, a měla možnost se k náhledu žalovaného vyjádřit; v rozsahu, ve kterém tuto možnost stěžovatelka neměla, žalovaný jejímu odvolání vyhověl. Smysl § 115 odst. 2 daňového řádu tedy zajisté byl zachován, a žalovaný se tedy nedopustil vady řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé.

[43] Stěžovatelka se dále v kasační stížnosti obsáhle vymezila proti závěru městského soudu, že časovou tíseň, ve které žalovaný rozhodoval, zapříčinila účelovým způsobem své procesní obrany. Nejvyšší správní soud konstatuje, že tento názor městský soud vyřkl pouze coby *obiter dictum*, a jeho správnost tak není pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti stěžejní. Nejvyšší správní soud tedy v tomto ohledu pouze konstatuje, že městský soud upozornil na řadu skutečností, které svědčí o snaze stěžovatelky dosáhnout marného uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně (šestkrát doplněné odvolání – naposledy dne 13. 9. 2023, opakované vyzvedávání korespondence žalovaného na konci desetidenní úložní lhůty, ačkoliv rozhodnutí o prodloužení lhůty k vyjádření si stěžovatelka vyzvedla minutu po jejím dodání do datové schránky, jednorázové využití komunikace přes poskytovatele poštovních služeb namísto datové schránky v závěru prekluzivní lhůty dne 4. 9. 2023, opakované žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření, a to navíc mj. na základě tvrzení, že jí ve lhůtě nejsou dostupné dokumenty, které však prokazatelně k dispozici měla, atd.). Ačkoliv tento stěžovatelčin postup není pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti rozhodný, podtrhuje závěr, že k dotčení procesních práv stěžovatelky nedošlo, a cítili se na svých právech zkrácena, docílila tohoto stavu svým vlastním obstrukčním jednáním.

4.2 K naplnění podmínek § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů

[44] Podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů „[l]iší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku. Ustanovení věty první a druhé se nepoužije v případě uzavření smlouvy o výprose nebo o výpůjčce a v případě, kdy sjednaná výše úroků z úvěrového finančního nástroje mezi spojenými osobami je nižší, než by byla cena sjednaná mezi nespojenými osobami, a věřitelem je daňový nerezident nebo člen obchodní korporace, který je daňovým rezidentem České republiky, nebo poplatník daně z příjmů fyzických osob. Spojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí jinak spojené osoby, kterými jsou osoby které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.“

[45] Aby tedy správce daně mohl přistoupit k úpravě základu daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, musejí být splněny následující tři podmínky: 1) cena sporné transakce (smluvená cena) byla sjednána mezi spojenými osobami; 2) smluvená cena se liší od ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými (respektive nespojenými) osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (tj. od ceny obvyklé); 3) daňový subjekt není schopen uspokojivě vysvětlit a doložit rozdíl mezi

převodní a obvyklou (referenční) cenou. Důkazní břemeno v prvních dvou krocích stíhá správce daně, v třetím kroku leží na daňovém subjektu (srov. k tomu rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, č. 2548/2012 Sb. NSS, ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31, nebo ze dne 25. 11. 2022, č. j. 10 Afs 453/2021-66).

[46] Pokud jde o první z uvedených otázek, z judikatury Nejvyššího správního soudu zjednodušeně řečeno vyplývá, že je-li sjednána vyšší cena než cena obvyklá, jedná se o indicii svědčící závěru, že daňový subjekt a jeho dodavatel jsou spojenými osobami (viz rozsudek NSS ze dne 20. 8. 2021, č. j. 2 Afs 313/2019-43), nemělo by se však jednat o indicii jedinou, a správce daně je tedy povinen zkoumat i další okolnosti svědčící pro to, že právní vztah byl vytvořen převážně za účelem daňového zvýhodnění jedné ze smluvních stran, a to ve formě snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty (viz rozsudek NSS ze dne 10. 9. 2021, č. j. 1 Afs 110/2021-78, bod [19]). Při posuzování, zda jsou indicie svědčící o tom, že účelem jednání bylo krácení daně, dostatečné, je rovněž důležité mít na paměti, že nejde o prokazování úmyslu zkrátit daň, nýbrž o prokázání, že jednáním byl *objektivně* sledován převážně cíl snížení daňového základu; na takový cíl je zpravidla možné usuzovat pouze na základě nepřímých důkazů (obdobně např. rozsudek NSS ze dne 17. 5. 2024, č. j. 7 Afs 121/2023-44).

[47] K hodnocení nepřímých důkazů je třeba připomenout, že již jen z jejich povahy vyplývá, že tvrzenou skutečnost nejsou způsobilé prokázat každý sám o sobě, ale pouze ve vzájemném kontextu – i tak však lze skutkový stav zjistit na základě nepřímých vzájemně nerozporných důkazů tvořících logický celek, v některých typech případů je takový postup dokonce pravidlem (obdobně rozsudky NSS ze dne 3. 5. 2007, č. j. 8 As 10/2006-48, ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012-351, bod 261., ze dne 20. 1. 2021, č. j. 1 Afs 206/2020-41, bod [38] ze dne 31. 1. 2024, č. j. 6 Afs 275/2022-101, bod [43], či ze dne 26. 6. 2024, č. j. 5 Afs 72/2023-35, bod [27]).

[48] V nyní posuzované věci správce daně identifikoval obchodní řetězec, ve kterém u primárního držitele reklamních práv zajišťovala plnění některá ze společností (správcem daně označeny jako „třetí stupeň“) HELIKO s.r.o., ONE Finger s.r.o., ULVEA Consulting s.r.o., W Incoming s.r.o., MM COMPLETE SERVIS s.r.o., ICC Mobile trend s.r.o., Rebien s.r.o., GODOTEX s.r.o. a LOOK Smart s.r.o. Plnění bylo dále přeprodáno společností v tzv. „druhém stupni“ Concept & Vision s.r.o., DAVIMIPE s.r.o., KLEVARYS s.r.o., Weberberger AUTO s.r.o., HEPYSTAV s.r.o., 7System s.r.o., STONE výroba a produkce s.r.o. Následně došlo k přeprodeji služeb Agentuře HERA, která pak služby poskytovala stěžovateli (resp. i jiným konečným odběratelům služeb).

[49] Daňové orgány identifikovaly celou řadu nestandardností, kterými byl obchodní řetězec zatížen a které nasvědčovaly tomu, že je jeho převážným cílem snížení daňového základu. Některé z těchto společností byly zastupovány stejnými osobami a sídlily na stejných virtuálních adresách a byly nespolehlivými plátcí a pro správce daně byly nekontaktní, Agentuře HERA byla doměřena DPH za zdaňovací období od ledna 2015 do března 2017 ve výši 55 000 564 Kč kvůli neprokázání oprávnění k odpočtu daně na vstupu. Některé ze společností byly v době daňové kontroly v likvidaci a v souvislosti s jejich činností bylo vedeno trestní řízení (vyšetřujícím orgánem byla národní centrála proti organizovanému zločinu Policie ČR). Dále daňové orgány zjistily, že od držitelů reklamních

pokračování

práv společnosti třetího stupně pořizovaly služby za ceny v řádech jednotek tisíc korun, které následně poskytly společností druhého stupně, ty je pouze přeproducty Agentuře HERA, která je následně poskytla stěžovatelce – ovšem v tento okamžik již byly ceny navýšeny oproti původním v řádu desetinásobků (např. při reklamní prezentaci Lyžování dětem došlo ke zvýšení ceny osmdesát dvakrát až sto padesátkrát).

[50] Stěžovatelka nedoložila, že by se jakkoliv zabývala výhodností ceny reklamní prezentace, ačkoliv si sama řadu let obdobná reklamní plnění zajišťovala za ceny řádově nižší, a to navíc za situace, kdy sama disponovala svým vlastním marketingovým oddělením. Stěžovatelce tedy muselo být zřejmé, že reklamní služby pořizuje za cenu evidentně vyšší, než jaká je na trhu běžná. V tomto ohledu Nejvyšší správní soud připomíná, že městský soud i správce daně pro ilustraci upozornili, že stěžovatelka společnosti Outdoor Space Media s.r.o. platila za pronájem bigboardu na ulici Strakonická v Praze 6 050 Kč měsíčně (včetně DPH), Ing. S. M. za pronájem reklamní plochy o rozměru 6 x 1,25 m na ulici Strakonická stěžovatelka platila 5 800 Kč měsíčně (bez DPH); naproti tomu stěžovatelka platila Agentuře HERA za reklamní prezentaci na bigboardu na ulici Strakonická v Praze o velikosti 5,8 x 1,85 m částku 50 000 Kč měsíčně bez DPH. Tento příklad ilustruje, že stěžovatelka byla schopna si zajistit srovnatelnou reklamu na srovnatelném místě bez reklamní agentury za několikanásobně nižší cenu, což rovněž nasvědčuje závěru, že skutečným převažujícím účelem vztahu mezi stěžovatelkou a Agenturou HERA nebylo získání výhod plynoucích z reklamy.

[51] Žalovaný dále v žalobou napadeném rozhodnutí popsal řadu nedostatků smluv uzavřených stěžovatelkou s Agenturou HERA. Předně považoval za nelogické, že v nich nebylo precizováno umístění reklamního banneru, které je pro účinnost reklamy zcela zásadní, ačkoliv ve smlouvách uzavřených s jinými poskytovateli reklamních služeb (v běžném obchodním vztahu) tato otázka ve smlouvách přesně vyřešena byla. Ve smlouvách jsou navíc nepřesně označeny některé akce, na kterých k poskytnutí reklamního plnění mělo dojít, stěžovatelka nerozlišovala mezi významem jednotlivých akcí a souvisejícím dopadem reklamy atd. Kontrolu poskytnutých plnění navíc stěžovatelka neuskutečňovala buďto vůbec, nebo jen zcela symbolickou (např. prostřednictvím fotografií poskytnutých poskytovatelem reklamy). V neposlední řadě žalovaný upozornil, že v případě několika transakcí v rozporu s obchodními zvyklostmi stěžovatelky byly platby provedeny v hotovosti, ačkoliv šlo o platby v řádu statisíců, a musely proto být rozloženy do několika dnů.

[52] Nejvyšší správní soud podotýká, že nejde o celkový výčet všech nestandardních okolností fungování řetězce, ale pouze o relativně úzký ilustrativní výběr skutečností, k nimž daňové orgány přihlížely a který je pro účely posouzení důvodnosti kasační stížnosti zcela postačující.

[53] Stěžovatelka kontruje, že jí předložené znalecké posudky deklarovaly úměrnost cen za reklamu i její výhodnost. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že daňové orgány vysvětlily, proč znalecké posudky považovaly za věcně nesprávné (k tomu blíže viz dále). Nadto stěžovatelka přehlíží, že za indicii svědčící o účelovosti řetězce nebyla považována neefektivita reklamy, ale již jen to, že stěžovatelka účinnost reklamy nevyhodnocovala, ač na ni vynakládala značné prostředky, nedoložila, že by se zabývala výhodností ceny (naopak

musela vědět, že lze obdobnou reklamní prezentaci obstarat i výrazně levněji) a sama aktivně nekontrolovala poskytnutá plnění. Otázkou tedy není, zda reklamy v konečném důsledku stěžovatelce nějaký skutečný užitek přinesly. Podstatné naopak je, že stěžovatelka nepostupovala obezřetně, jak lze u pořizování služeb za obdobné částky očekávat (stěžovatelka celkově za reklamní služby Agentuře HERA zaplatila desítky milionů korun), což svědčí o tom, že převažujícím cílem jejího jednání nebylo získání výhod spojených s reklamou, ale snížení základu daně.

[54] Navzdory názoru stěžovatelky je relevantní i upozornění žalovaného, že některé platby probíhaly v hotovosti. Ačkoliv se jednalo skutečně jen o malý zlomek celkových plateb, jde o jednu z mnoha indicíí poukazujících na nestandardnost vztahu stěžovatelky s Agenturou HERA. Nejde o klíčový důkaz, ale pouze o jeden z mnoha dílů mozaiky, které dohromady tvoří ucelený obraz o skutečném účelu vztahu stěžovatelky a Agentury HERA.

[55] Nelze přehlédnout ani to, že stěžovatelka sjednávala ceny, které se podle zjištění správce daně pohybovaly v násobcích ceny obvyklé. V kontextu všech výše uvedených okolností i tato skutečnost nasvědčuje tomu, že převažujícím cílem jednání stěžovatelky bylo snížení základu daně. Nelze přisvědčit stěžovatelčinu názoru, že sjednaná cena může sloužit jako indicie nasvědčující tomu, že nejde o jednání s převažujícím ekonomickým (nikoliv daňovým) účelem, pouze v případě, že je oproti ceně obvyklé nadhodnocena v řádu stonásobků. Takto paušálně k problematice rozhodně nelze přistupovat. Podstatné je, zda veškeré zjištěné okolnosti ve svém souhrnu prokazují, že převažujícím účelem vztahu je snížení základu daně. Míra nadhodnocení sjednané ceny oproti obvyklé ceně neurčuje, zda lze k této disproporci vůbec přihlídnout. Má však vliv na to, jak zásadní roli v dokazování nadhodnocení ceny může hrát (a jak přesvědčivé tím pádem musejí být další okolnosti nasvědčující nestandardnosti obchodního vztahu). V posuzované věci byla identifikována celá řada takových indicíí, a sjednaná cena tak může být další významnou okolností, ačkoliv je oproti ceně obvyklé nadhodnocena „pouze“ v jednotkách či desítkách násobků.

[56] Ani stěžovatelkou v kasační stížnosti citovaná judikatura (rozsudek NSS ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67) nepředpokládá, že musí být cena sjednaná ve výši stonásobků ceny obvyklé, aby mohla svědčit o propojení osob. Vyplývá z ní pouze to, že výše ceny sjednané nemůže být jedinou okolností, na jejímž základě daňové orgány založí závěr o propojení osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů – tak se ovšem v posuzované věci nestalo.

[57] Dlužno dodat, že daňové orgány nemusejí prokazovat vědomé zapojení do řetězce sloužícího převážně ke snížení základu daně a že je jinak spojenou osobou každý subjekt, který z jednání osob v řetězci profituje (např. rozsudky NSS ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-31, z téhož dne č. j. 7 Afs 48/2013-31, ze dne 20. 8. 2021, č. j. 2 Afs 313/2019-43, nebo ze dne 30. 9. 2021, č. j. 4 Afs 75/2021-30). Profit spočívá právě v získání neoprávněné daňové výhody (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013-27, či z recentní judikatury na něj navazující rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2025, č. j. 6 Afs 52/2024-49). Daňovým orgánům se tedy ani nemusí povést zjistit, jakým způsobem se jednotlivé články řetězce vyrovnaly po neoprávněném snížení základu daně. Podstatné je, že daňové orgány prokázaly existenci obchodního řetězce, který evidentně byl sestaven za převažujícím účelem snižování základu daně, kterého se stěžovatelka účastnila.

pokračování

Nutno podotknout, že s ohledem na okolnosti konkrétní věci (zejm. s ohledem na laxnost, se kterou k reklamním plněním a souvisejícím jednáním s Agenturou HERA přistupovala) je jen stěží myslitelné, že by stěžovatelka o řetězci a jeho skutečném účelu neměla žádné povědomí.

[58] Souhlasit nelze ani s názorem stěžovatelky, že nebylo přípustné, aby daňové orgány použily závěry z jiných daňových řízení. I výše uvedené judikatura koneckonců počítá s tím, že může být daňový subjekt „jinak spojenou osobou“ ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, zapojí-li se do řetězce, jehož převažujícím účelem je snižování základu daně, bez ohledu na to, zda o svém zapojení do tohoto řetězce ví. Je tedy zřejmé, že je nutno aplikovat i zjištění týkající se jiných subjektů, která z povahy věci budou správci daně známa z jiných daňových řízení. Pokud by daňové orgány nemohly přihlížet ke zjištěním učiněným v jiných řízeních, podvodné či zneužívající jednání páchané v řetězcích by bylo v podstatě nepostihnutelné. Proti postupu daňových orgánů v nyní posuzované věci tedy nelze nic namítat – stěžovatelce ostatně zjištění týkající se Agentury HERA a ostatních daňových subjektů zapojených do řetězce byla známa, mohla se k nim vyjadřovat a mohla je i zpochybnit.

[59] Jak vyplývá z výše uvedeného, Nejvyšší správní soud souhlasí s názorem žalovaného, potažmo městského soudu, že vztah stěžovatelky s Agenturou HERA lze považovat za vztah jinak spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů.

[60] Dále je nutno zabývat se otázkou určení ceny obvyklé. Pro zjišťování obvyklé ceny musí být správce daně schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ve vztahu ke všem rozhodným aspektům. Obvyklou cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Jak již uvedl zdejší soud ve výše odkazovaném rozsudku č. j. 7 Afs 74/2010-81, 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.

[61] Pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, musí pečlivě zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby, a pokud se tyto podmínky liší, provést patřičnou korekci referenční ceny. Tento postup zpravidla vede ke zjištění určitého intervalu dosažených konkrétních cen. Správce daně pak musí pro účely určení rozdílu mezi cenami vyjít z rozmezí ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu (viz blíže rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105, č. 1852/2009 Sb. NSS).

[62] Pokud jde přímo o zjišťování ceny reklamy, judikatura dovodila, že plnění od prvoposkytovatele reklamního plnění není bez dalšího srovnatelné s plněními zprostředkovatelů reklamy. Pokud tedy daňové orgány zjišťují cenu obvyklou služby zprostředkovatele reklamy, musejí buďto vycházet z cen služeb reklamních agentur,

anebo sice vyjít z cen prvoposkytovatelů reklamy, ale započíst též přiměřenou marži reklamní agentury (srov. rozsudky NSS ze dne 6. 12. 2022, č. j. 7 Afs 13/2021-44, ze dne 15. 9. 2023, č. j. 7 Afs 364/2021-30, či ze dne 14. 2. 2024, č. j. 6 Afs 393/2021-73).

[63] V posuzované věci daňové orgány stanovily výši ceny obvyklé tak, že reklamní prezentace rozdělily do skupin podle jejich druhů a vzájemné srovnatelnosti [viz skupiny A) až K) v úvodu tohoto rozsudku], zjistily interval cen vyskytujících se na trhu mezi nepropojenými osobami a vycházely z horní hranice tohoto intervalu, který s ohledem na to, že byla Agentura HERA zprostředkovatelem reklamy, zvýšily o obdobně zjištěnou marži, která se na trhu vyskytovala. Nejvyšší správní soud podotýká, že takový postup sám o sobě neodporuje zákonu ani výše uvedené ustálené judikatuře, přičemž zdůrazňuje, že pro stanovení ceny obvyklé zpravidla nejsou nutné žádné odborné znalosti mimo rámec těch, kterými úřední osoby správce daně běžně disponují (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 2. 2020, č. j. 7 Afs 176/2019-26, bod [36]). Jak zdejší soud v tomto ohledu uvedl v rozsudku ze dne 25. 7. 2024, č. j. 6 Afs 255/2023-58: *„Zároveň z rozsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu nevyplývá, že by stanovení referenční ceny představovalo otázku, ke které by správní soud musel vždy ustanovit znalce. Nelze vyloučit situace, ve kterých bude znalecké zkoumání zapotřebí. Bude se jednat zejména o (výjimečné) situace, ve kterých nepůjde referenční cenu stanovit jinak než dle zákona o oceňování majetku. Standardně však správce daně referenční cenu určí vlastní činností, což předpokládá přímo znění § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.“*

[64] Stěžovatelka zpochybňuje především srovnatelnost plnění, ze kterých daňové orgány vycházely. Zatímco stěžovatelka pořizovala od Agentury HERA komplexní balíček služeb (vyhledání vhodného místa a akce, zpracování banneru, dovezení na místo, pronájem reklamní plochy, komunikaci s pořadatelem akce a zajištění fotografií či propagačních materiálů), daňové orgány vycházely z prosté ceny reklamních služeb prvotních poskytovatelů reklamy. Nejvyšší správní soud v tomto ohledu však souhlasí s městským soudem, že charakter stěžovatelce poskytovaných reklamních služeb byl dostatečně zohledněn v rámci určené obvyklé marže. Marži totiž správce daně nestanovil v souvislosti s pouhým zprostředkováním reklamy. Jak se podává ze zprávy o daňové kontrole, správce daně zjišťoval marži u srovnatelných subjektů s Agenturou HERA, tj. u reklamních agentur, právě kvůli tomu, že reklamní agentury zajišťují svým klientům zpravidla kompletní servis (např. výroba a tisk reklamního „roll up“, reklamních bannerů, propagačních materiálů, fotodokumentace z akce, náhrada za použití automobilu a pohonné hmoty aj. – viz str. 122 zprávy o daňové kontrole). Právě u reklamních agentur byla zjištěna použitá výše marže (zahrnující i dodatečné služby nad rámec prostého zprostředkování). Argumentaci stěžovatelky, že nebyla srovnávána srovnatelná plnění, tedy zdejší soud považuje za lichou.

[65] Pokud jde o „anonymizaci“ objednatelů reklamy ve smlouvách, ze kterých správce daně vycházel při stanovení ceny obvyklé, zdejší soud konstatuje, že daňové orgány nepovažovaly kritérium podobnosti objednatele reklamy za rozhodné (pouze rozsah a obsah reklamních plnění a osobu poskytovatele reklamy). Nutno podotknout, že výše odkazovaná judikatura týkající se určení ceny obvyklé přímo u (zprostředkovaných) reklamních plnění nedovodila nutnost porovnávat i objednatele reklamy. Nelze sice vyloučit, že za specifických okolností bude kritérium podobnosti objednatele reklamy pro stanovení ceny obvyklé nepostradatelné, přičemž v takovém případě by rozhodnutí bez možnosti ověření splnění tohoto kritéria bylo nezákonné. V posuzované věci se však takové specifické okolnosti

pokračování

soudu ze správního spisu nepodávají. Nejvyššímu správnímu soudu ani z kasační stížnosti není zřejmé, proč by v posuzované věci měla mít osoba objednatele reklamy významný vliv na cenu, za kterou získá srovnatelné reklamní služby na srovnatelných (či dokonce stejných) akcích od srovnatelných subjektů. Nejvyšší správní soud tedy souhlasí s městským soudem, že vypuštěním objednatelů reklamy ze smluv ve veřejné části spisu s ohledem na povinnost mlčenlivosti správce daně (§ 52 an. daňového řádu) nedošlo ke zkrácení práv stěžovatelky.

[66] Jde-li o znalecké posudky a jejich význam pro posuzovanou věc, Nejvyšší správní soud konstatuje, že právní předpisy nestanovují postup ani neurčují váhu jednotlivých důkazních prostředků tím, že by některým z nich přiznávaly vyšší pravdivostní hodnotu nebo naopak určitým důkazním prostředkům důkazní sílu zcela nebo zčásti odpíraly. Naopak, hodnocení důkazů ponechávají na úvaze správce daně (§ 8 daňového řádu). Přisuzování hodnoty pravdivosti jednotlivým důkazům se děje jejich vyhodnocením jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti. Po předložení znaleckého posudku účastníkem řízení (daňovým subjektem) však není povinností správního orgánu automaticky nechat vypracovat jiný znalecký posudek, pokud s jeho závěry nesouhlasí (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 10. 2022, č. j. 5 Afs 141/2021-37). Judikatura správních soudů dovodila, že v případě, kdy mají daňové orgány k dispozici dva protichůdné znalecké posudky, nemohou si vybrat, kterým se budou řídit, jelikož na takový závěr nemají především potřebné odborné znalosti, a nabízí se tedy zadání revizní posudku (srov. rozsudek NSS ze dne 1. 7. 2010, č. j. 7 Afs 53/2010-55). O takový případ se však nyní nejedná. Daňový orgán může dojít k odlišným závěrům, než ke kterým dospěl znalec ve znaleckém posudku, ale pokud se tak stane, je třeba, aby se konkrétně vypořádal s odlišnými závěry, k nimž znalec dospěl, a vysvětlil, proč jsou právě závěry daňového orgánu správné (viz rozsudek NSS ze dne 18. 6. 2020, č. j. 2 Afs 282/2018-41, a implicitně též rozsudek NSS ze dne 14. 9. 2023, č. j. 6 Afs 157/2022-28).

[67] V posuzované věci stěžovatelka předložil dva znalecké posudky správci daně (znalecké posudky I a II) a další znalecký posudek žalovanému (znalecký posudek III). Jak upozornil žalovaný i městský soud, správce daně se se závěry znaleckých posudků I a II obšírně zabýval; se znaleckým posudkem I se neztotožnil zkrátka proto, že hodnotil postupy provedené v rámci kontroly DPH, přičemž namísto toho, aby hodnotil otázky skutkové, hodnotil otázky právní – dospěl k závěru, že stěžovatelka nemohla vědět o své účasti na podvodu na DPH; nadto správce daně ve zprávě o daňové kontrole podrobně vysvětlil, proč výhrady znaleckého posudku vůči jeho závěrům ohledně zjištění ceny obvyklé nemohou obstát. Například vysvětlil, že v drtivě většině případů stěžovatelčina reklama nebyla sjednána jako event marketing, barterový obchod ani sponzoring, pročez správce daně skutečně vycházel při stanovení výše obvyklé ceny ze srovnatelných plnění, přičemž výši marže vypočetl takřka stejně jako znalec: 42,16 % pro rok 2015 a 47,41 % pro rok 2016, zatímco znalec hrubou marži vypočetl na 44 %, resp. 48 %. Nutno též podotknout, že skutečná marže u Agentury HERA činila podle zjištění správce daně pouhých 1,12 %, resp. 0,15 % (k násobnému navýšení ceny reklamních plnění došlo mezi společnostmi v druhém a třetím stupni – viz výše popis obchodního řetězce).

[68] Ze znaleckého posudku II pak správce daně nevycházel jednoduše řečeno kvůli tomu, že při určování intervalu obvyklé ceny znalec nezjišťoval, na jakých akcích měly být reklamní služby poskytovány, a nebyl specifikován ani rozsah či podmínky reklamní

prezentace; znalec navíc neoslovil žádného respondenta, který by zajišťoval reklamu na stejných akcích, na jakých se reklamou prezentovala stěžovatelka. Tyto skutečnosti vedly k tomu, že znalec při stanovení obvyklé ceny nevycházel ze srovnatelných plnění, což vedlo k tomu, že cenu obvyklou výrazně nadhodnotil – zatímco správce daně výše popsaným postupem stanovil cenu obvyklou zvlášť pro různé typy akcí a reklamních prezentací v řádech tisíců, desetitísiců a naprosto ojediněle i přesahující sto tisíc korun [k takové výši dospěl v případě skupiny H) Sportovní akce - box], znalecký posudek II určil výši obvyklé ceny v rozmezí 20 000-1 000 000 Kč.

[69] Správce daně se vyjadřoval k celé řadě dílčích tvrzení znalce (blíže viz strany 271-281 zprávy o daňové kontrole). Na tuto argumentaci odkázal žalovaný i městský soud, přičemž stěžovatelka se v kasační stížnosti znovu dovolává pouze závěrů znaleckých posudků I a II, aniž by s vysvětlením správce daně přijatého žalovaným i městským soudem polemizovala. Nejvyšší správní soud nemůže domýšlet, proč by mělo být vysvětlení učiněné již správcem daně nesprávné, neboť by tak přestal být nestranným arbitrem sporu a přejímal by roli stěžovatelčina advokáta, což nelze připustit (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS). Proto pouze konstatuje, že správce daně stanovil cenu obvyklou postupem, který se nepříčí zákonu ani judikatuře správních soudů, a daňové orgány následně vysvětlily, proč jsou odlišné závěry znaleckých posudků věcně nesprávné a proč je metoda zvolená pro stanovení ceny obvyklé přiléhavá i na posuzovaný případ.

[70] Na uvedeném nemůže nic změnit ani stěžovatelčina argumentace týkající se znaleckého posudku III předloženého v řízení o odvolání. Jak žalovaný vysvětlil, cena obvyklá nebyla stanovena na základě žádné z metod představených znaleckým posudkem, ale výše uvedeným postupem akceptovaným judikaturou zdejšího soudu. Nejvyšší správní soud nesouhlasí s názorem stěžovatelky, že zvolená metodika zcela upozadila konkrétní náplň a rozsah vztahu mezi stěžovatelkou a Agenturou HERA, přidanou hodnotu služeb či specifika reklamního trhu. Ceny obvyklé byly zjištěny na základě cen reklamy poskytovaných i na totožných akcích, jako kde se prezentovala stěžovatelka, a navýšení ceny o marži bylo učiněno právě na základě zjištění o marži reklamních agentur srovnatelných s Agenturou HERA, které poskytují komplexní reklamní služby. Daňové orgány tedy porovnávaly srovnatelná plnění – byť zajisté nikoliv plnění zcela totožná, což v podstatě není ani možné.

[71] Nejvyšší správní soud uzavírá, že daňové orgány prokázaly, že stěžovatelka pořizovala služby od Agentury HERA za vyšší cenu než cenu obvyklou ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů.

[72] Bylo proto na stěžovateli, aby uspokojivě vysvětlila rozdíl mezi sjednanou a obvyklou cenou. Městskému soudu lze přisvědčit, že stěžovatelka naplnila své síly k tomu, aby zpochybnila cenu obvyklou, jejíž prokázání je na správci daně. Stěžovatelka však má pravdu v tom, že některé z důvodů, pro které zpochybnila správnost zjištění obvyklé ceny, mohou hrát roli i při vysvětlení rozdílu mezi sjednanou a obvyklou cenou. Rozsah a komplexita služeb poskytovaných Agenturou HERA by teoreticky mohly vysvětlit navýšení ceny oproti ceně obvyklé, pokud by ovšem tyto aspekty v ceně obvyklé nebyly zahrnuty. Jak již zdejší soud uvedl výše, marže (a tudíž stanovená cena obvyklá) byla zjištěna

pokračování

právě s ohledem na to, že reklamní agentury nabízejí při poskytování reklamních služeb kompletní servis, nejde tedy o marži za prosté zprostředkování služby. Stěžovatelkou uváděné aspekty komplexity a rozsahu služeb již byly zohledněny při stanovení ceny obvyklé, a *prima facie* tak nemohou vysvětlit rozdíl mezi cenou obvyklou a cenou sjednanou.

[73] Nedostalo-li se stěžovatelce v tomto směru podrobnějšího odůvodnění od daňových orgánů, bylo tomu tak proto, že reagovaly na její vlastní argumenty týkající se předkládaných důkazů. Touto stěžovatelčinou argumentací se daňové orgány zevrubně zabývaly. Teprve poté, co byla stěžovatelka opakovaně upozorněna na to, že rezignovala na svou povinnost vysvětlit odchylku od ceny obvyklé, začala v řízení o kasační stížnosti tvrdit, že její důkazy mohly svědčit nejen o nesprávnosti stanovení ceny obvyklé, ale též o důvodech, pro které se jí sjednaná cena lišila od ceny obvyklé. Za takové situace nelze daňovým orgánům vytýkat, že si její argumentaci v tomto směru nedomyslely a nevypořádaly ji.

4.3 Neprovedené důkazy

[74] Stěžovatelka dále žalovanému vytýká, že neprovedl jí navrhané výsledky znalců, odborná vyjádření, resp. revizní znalecký posudek. K tomu Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem uvádí, že správce daně není povinen provést všechny navržené důkazy. Taková povinnost neexistuje v případě, že správce daně řádně vysvětlí, proč je takový důkaz nadbytečný či irelevantní – nerozhodný, právně nevýznamný nebo jím nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány (např. rozsudky NSS ze dne 15. 1. 2015, č. j. 9 Afs 98/2014-32, či ze dne 21. 1. 2022, č. j. 10 Afs 261/2020-49). Takový postup neporušuje ústavně zaručené právo na spravedlivý proces (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 733/01, či ze dne 29. 6. 2004, sp. zn. III. ÚS 569/03). K hodnocení znaleckých posudků je proto třeba vždy přistupovat uvážlivě a v případě pochybností o jejich správnosti, úplnosti a přezkoumatelnosti je třeba tyto vždy vyvrátit či potvrdit výpovědí znalce (§ 95 odst. 4 daňového řádu), ledaže znalecký posudek trpí zásadními formálními či kvalitativními nedostatky (srov. zejm. rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2013, č. j. 7 Afs 86/2013-21).

[75] Žalovaný znalece nevyslechl s tím, že ve znaleckých posudcích shledal významné kvalitativní nedostatky (k tomu viz výše). Takový postup je s judikaturou zdejšího soudu souladný (srov. rozsudky NSS ze dne 8. 6. 2023, č. j. 10 Afs 272/2021-85, bod [14], včetně tam citované judikatury, ze dne 13. 12. 2023, č. j. 4 Afs 56/2023-34, či již výše zmiňovaný rozsudek NSS č. j. 6 Afs 157/2022-28). Daňové orgány vysvětlily, proč znalecké posudky trpí zásadními kvalitativními nedostatky, v jejichž důsledku z nich vůbec nelze vycházet (zejména významné nedostatky vstupních údajů) a které nemohou být odstraněny ani výsledkem svědka, ani dodatečným písemným vyjádřením znalce. Daly rovněž možnost stěžovatelce s tímto názorem polemizovat. Pokud stěžovatelka nesouhlasí s tím, jak se žalovaný vypořádal se znaleckými posudky, měla představit věcné argumenty, proč takové odůvodnění nemůže obstát. Stěžovatelka naproti tomu v kasační stížnosti především exponuje složitost otázky a potřebnost odborných znalostí a kritizuje daňové orgány za to, že se s názory znalců neztotožnily. Přehlíží však, že daňové orgány podrobně zdůvodnily, proč ze znaleckých posudků nemohou vycházet. Je to naopak stěžovatelka, která trvá na správnosti znaleckých posudků, aniž by argumentaci daňových orgánů o jejich zásadních

kvalitativních nedostatků vyvrátila. Tyto nedostatky by nemohl odstranit při výsledku znalců ani městský soud. Nadto, jak koneckonců vyplývá z výše uvedeného, se ani nejedná o výjimečnou situaci, v níž by byla kvůli nedostatečné odbornosti správce daně při stanovení ceny obvyklé nezbytná konzultace se znalcem (tj. nejde například o stanovení ceny obvyklé podle zákona o oceňování majetku).

[76] Žalovanému nelze vytknout ani to, že nenechal vyhotovit oponentní (resp. revizní) znalecký posudek. Jak totiž městský soud správně upozornil, judikatura takovou povinnost daňových orgánů v případě, kdy znalecký posudek trpí závažnými kvalitativními vadami, nedovodila a tato povinnost nevyplývá ani ze zákona.

[77] Pokud jde o výsledky svědků, Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatelka navrhovala výslech 22 osob, které poskytly informace o cenách za reklamní služby, z nichž daňové orgány vycházely při stanovení ceny obvyklé. Žalovaný správci daně uložil postupem podle § 115 odst. 1 daňového řádu doplnit dokazování o výslech tří z nich (M. F., L. F. a Ing. D. J., jejichž výpovědi však ke změně stanovené ceny obvyklé nevedly) a v žalobou napadeném rozhodnutí vysvětlil, proč vyslechnout ostatní osoby považuje za nadbytečné, a to individuálně ke každému z navrhovaných svědků. Stěžovatelka pak v žalobě demonstrovala domnělou nezákonnost postupu žalovaného na šesti z odmítnutých svědeckých výpovědí a městský soud se podrobně vypořádal s každou z těchto neprovedených výpovědí - jejich provedení považoval za nadbytečné v zásadě proto, že by s ohledem na obsah spisu nemohly vést ke změně stanovené ceny obvyklé, resp. se týkaly okruhu akcí J) Kulturní akce – koncerty, v jehož rozsahu žalovaný odvolání stěžovatelky vyhověl (viz blíže body 74.-78. napadeného rozsudku). V kasační stížnosti již stěžovatelka představuje pouze obecný nesouhlas a vyjadřuje přesvědčení, že měla mít možnost na dané osoby bezprostředně působit.

[78] Takto povšechná argumentace ovšem jen stěží může vést ke zrušení rozsudku městského soudu, zdejší soud proto v tomto ohledu v podrobnostech odkazuje na napadený rozsudek. V obecnosti odpovídající argumentaci kasační stížnosti pouze připomíná, že potřebné údaje pro stanovení ceny obvyklé správce daně zajišťoval postupem podle § 57 odst. 1 a § 93 odst. 4 daňového řádu. Jeho dotazy tedy nesměřovaly na zjištění, co dotazované osoby vnímaly prostřednictvím svých smyslů, k čemuž výslech svědka slouží, ale primárně ke zjištění objektivních údajů dostupných z interních evidencí, odpověď na takovou výzvu je tedy klasickým listinným důkazem (přiměřeně srov. rozsudek NSS ze dne 6. 2. 2019, č. j. 6 Afs 44/2018-31, bod [19]). Zpochybnit relevanci údajů takto získaných stěžovatelka zajisté mohla poukazem na případné nesprávné parametry samotné výzvy či nesrovnalosti v poskytnutých odpovědích.

[79] Stěžovatelka konečně spatřuje nezákonnost rozhodnutí žalovaného v tom, že neprovedl k důkazu jí předložené fotografie, jimiž v odvolacím řízení hodlala prokázat uskutečnění plnění reklamních prezentací I, přičemž upozornila na to, že podle jejího přesvědčení pochybil už jen tím, že hodnotil důkazy, aniž by je provedl.

[80] Jak již výše zdejší soud upozornil, důkazy lze odmítnout, nemají-li relevantní souvislost s předmětem řízení, jsou-li nezpůsobilé prokázat či vyvrátit tvrzenou skutečnost či týkají-li se skutečností již spolehlivě prokázaných či vyvrácených. Jen provedené důkazy

pokračování

lze hodnotit; k tomu je však třeba dodat, že je nutno důsledně rozlišovat mezi hodnocením důkazů a jejich předběžným posouzením, zda jsou s ohledem na předmět a účel řízení pro posouzení věci podstatné a potřebné. Zatímco v případě zmiňovaného předběžného hodnocení se soud nebo správní orgán zabývá tím, zda vůbec důkaz provede, v případě hodnocení důkazů se jedná o závěrečnou fázi dokazování – k hodnocení důkazů tedy dojde pouze, pokud byly důkazy provedeny. Při hodnocení důkazů je pak jednotlivým důkazům přisuzována určitá hodnota závažnosti (důležitosti), hodnota zákonnosti a hodnota věrohodnosti (obdobně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2016, č. j. 1 As 241/2015-41).

[81] Předběžné posouzení relevance důkazu pro posuzovanou věc z povahy věci musí brát zřetel na již dosažený stav poznání skutkového stavu. Do této úvahy tedy je zajisté nutno zahrnout, zda již byla nějaká skutečnost zjištěna či zda je posuzovaný důkazní prostředek vůbec s to přinést k věci něco nového (například zda je vůbec způsobilý zjištěný skutkový stav zpochybnit). V posuzované věci žalovaný vycházel z toho, že absence plnění na jednotlivých akcích specifikovaných v okruhu reklamních prezentací I je již spolehlivě prokázána a z toho důvodu není potřeba vést další dokazování. Pokud se vyjádřil k některým fotografiím, které stěžovatelka předložila, pouze vysvětlil, proč nejsou způsobilé na zjištěném skutkovém stavu ničeho změnit. Takovému postupu podle zdejšího soudu není čeho vytknout.

[82] Žalovaný založil závěr, že plnění v rámci reklamních prezentací I stěžovatelce nebyla poskytnuta, zejména na tom, že některá plnění měla proběhnout na akcích ve dny, kdy tyto akce vůbec neprobíhaly (Táborské okruhy), zatímco u jiných akcí jejich pořadatelé v zásadě popřeli, že na nich byly reklamní prezentace stěžovatelky (resp. minimálně nepotvrdili, ačkoliv, jak uvedl žalovaný, pořadatelé zpravidla vědí o propagaci produktů z důvodu ochrany dobrého jména, případně vyloučení propagace navzájem si konkurujících produktů). V případě Cyklistické akce Hrdějovice stěžovatelka zcela znevěrohodnila svá tvrzení předložením fotografie z této akce, na které ovšem byla vyobrazena reklama Všeobecné zdravotní pojišťovny, která se na této akci nijak nepodílela a neměla na ní svoji reklamní prezentaci. Stěžovatelčiny důkazní snahy v řízení o odvolání vedly jen k posílení závěru o nepravdivosti jejích tvrzení – k prokázání reklamního plnění na akci Letní exhibiční galavečer boxu areál BVC Žraloci Pňov 16 předložila plakát, který se lišil od oficiálního plakátu akce (oficiální plakát reklamu stěžovatelky nezahrnoval), a k prokázání reklamního plnění na dvou koncertech v rámci Letního parketu Výrava předložila fotografie, které žalovaný rozdělil na dvě sady – jedna skutečně zachycovala tyto koncerty (ovšem nikoliv reklamu stěžovatelky), druhá zachycovala stěžovatelčinu reklamu, ovšem prokazatelně na jiném koncertu. I tyto důkazy tedy nejen, že nepotvrzovaly stěžovatelčina tvrzení, ale nadto je znevěrohodnily. Je *prima facie* zřejmé, že takto zjištěný skutkový stav nejsou způsobilé zvrátit stěžovatelkou další fotografie předložené teprve dne 13. 9. 2023.

[83] *Obiter dictum* zdejší soud dodává, že dané fotografie sice zobrazují tematicky podobné akce (běh, golf, cyklistické závody apod.), na první pohled však lze zjistit, že z jednotlivých fotografií není patrné, že by zachycovaly jak stěžovatelčinu reklamní prezentaci, tak i stěžovatelkou tvrzenou akci. Tyto fotografie tak ani nejsou způsobilé potvrdit stěžovatelčina tvrzení.

[84] Nejvyšší správní soud připomíná, že se správce daně dotázal pořadatelů jednotlivých akcí nejen, zda poskytovali stěžovatelce reklamní služby, ale též, zda jí nebyly tyto služby poskytnuty zprostředkovaně, neboť si byl vědom, že stěžovatelce reklamní služby zařizovala Agentura HERA. Pořadatelé poskytnutí reklamy v akcích spadajících pod okruh reklamních prezentací I v zásadě popřeli. Jistě, někteří tak učinili zcela kategoricky (např. HAPPY GOLF s.r.o. – pořadatel HAPPY GOLF TOUR odmítl jakýkoliv smluvní i nesmluvní, přímý i nepřímý fakturační vztah se stěžovatelkou, a to i historicky), zatímco jiní pořadatelé uvedli pouze, že stěžovatelce žádné služby neposkytovali či že s ní spolupracovali na jiných než řešených akcích. Nejvyšší správní soud považuje za nadbytečné podrobně rekapitulovat odpovědi jednotlivých pořadatelů či znovu opakovat závěry daňových orgánů, potažmo městského soudu k jednotlivým akcím. Podstatné je, že daňové orgány prostřednictvím odpovědí pořadatelů zajistily důkazy, na jejichž základě bylo možno dospět k závěru, že stěžovatelka na akcích okruhu reklamních prezentací I reklamní prezentaci neměla. Jak bylo uvedeno výše, toto zjištění předložené fotografie nejsou způsobilé vyvrátit.

[85] Při hodnocení procesního postupu žalovaného nelze odhlédnout ani od celkového kontextu věci. Stěžovatelka se dozvěděla o odpovědích pořadatelů, tj. o skutečnostech vyvracejících její tvrzení o poskytnutí reklamy, již na základě výzvy správce daně ze dne 15. 3. 2021, č. j. 398308/21/2714-60562-606356. Stanovisko správce daně jí tedy bylo dlouhodobě známo a bylo zopakováno i ve zprávě o daňové kontrole. Za takové situace je v podstatě nepochopitelné, proč fotografie k prokázání reklamního plnění na reklamních prezentacích I žalovanému předložila teprve 13. 9. 2023 (prekluzivní lhůta k vyměření daně končila 1. 10. 2023). Stěžovatelčino počínání nelze odůvodnit ani tak, že se jedná o reakci na první seznámení s podklady rozhodnutí o odvolání (ze dne 10. 7. 2023). V něm se žalovaný blíže vyjádřil pouze k důkazům předloženým v odvolacím řízení, které se týkaly jen jednoho galavečeru boxu a dvou koncertů konaných v rámci Letního parketu Výrava, tedy toliko nepatrného zlomku z akcí spadajících pod okruh reklamní prezentace I. Skutečnost, že si stěžovatelka ponechala robustní soubor fotografií teprve na závěr prekluzivní lhůty, tedy nelze vyložit jinak, než jako její snahu obstrukcemi dosáhnout jejího marného uplynutí, nikoliv řádně hájit svá práva. Zajisté nelze připustit, aby stěžovatelka docílila uplynutí prekluzivní lhůty postupným předkládáním fotografií (která nadto nejsou s to její tvrzení prokázat) – jednání, jehož účelem je pouze dosažení prekluze lhůty pro stanovení daně, nemůže požívat právní ochrany (srov. např. rozsudek NSS ze dne 15. 11. 2022, č. j. 7 Afs 139/2022-41, bod [52] a v něm citovanou judikaturu). Právě v situaci, ve které se nacházel žalovaný, tak bylo zcela namístě konstatovat, že provedení fotografií k důkazu bylo pro věc nadbytečné – to také žalovaný učinil.

[86] Nejvyšší správní soud uzavírá, že ani stran hodnocení důkazů, resp. odůvodnění jejich neprovedení se žalovaný nedopustil pochybení, které by mohlo mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí. Obdobný závěr platí též pro postup městského soudu.

5. Závěr a náklady řízení

[87] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl (výrok I.).

pokračování

[88] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly (výrok II.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.)

V Brně dne 15. srpna 2025

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu