



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Štěpána Výborného a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **AUFEER DESIGN s.r.o.**, sídlem Podvinný mlýn 2178/6, Praha 9, zastoupená JUDr. Janou Fuksovou, LL.M., advokátkou, sídlem Pobřežní 648/1a, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 5. 2023, č. j. 16158/23/5200-11433-713223, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 7. 3. 2024, č. j. 6 Af 12/2023-88,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně je společnost nabízející služby zejména pro automobilový průmysl (design a konstrukce).

[2] Daňové orgány zahájily u žalobkyně daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 a 2016 (daňovou kontrolu prováděl Finanční úřad pro Královéhradecký kraj), a to mj. ve vztahu k obchodní spolupráci mezi žalobkyní a společností Agentura HERA, s.r.o. (dále jen „HERA“), dodavatelkou reklamních plnění. Dospěly k závěru, že žalobkyně a společnost HERA uzavřely spolu právní vztah *jinak spojených osob* za účelem snížení základu daně ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona č. 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů,

přičemž ceny sjednané za umístění reklamy se lišily od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami.

[3] Dodatečnými platebními výměry ze dne 26. 4. 2022, č. j. 3760312/22/2009-52523-111298 a č. j. 3761928/22/2009-52523-111298, Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob.

[4] K odvolání žalobkyně žalovaný shora označeným rozhodnutím zčásti změnil napadené dodatečné platební výměry (přistoupil k částečnému snížení doměřené daně a zrušení penále). Ve shodě se správcem daně žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala ekonomicky racionální důvody, pro které byla sjednaná cena za reklamní služby odlišná od ceny referenční. Navýšení ceny o 18 051 247 Kč za zdaňovací období 2015 a 6 055 194 Kč za zdaňovací období 2016 nebylo podloženo konkrétní přidanou hodnotou (konkrétními faktickými službami) či jiným relevantním vysvětlením.

[5] Žalobu žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného zamítl Městský soud v Praze nyní napadeným rozsudkem.

[6] Městský soud souhlasil se závěry žalovaného, že smyslem transakcí mezi žalobkyní a společností HERA nebylo zvýšení či udržení zdanitelných příjmů, nýbrž tyto společnosti spolu uzavřely vztah za účelem získání daňové výhody. Městský soud v první řadě přihlédl k nedostatečné smluvní dokumentaci, která nemůže být standardem u tak rozsáhlých prací, které žalobkyně objednávala. Městský soud zdůraznil především nekonkrétní vymezení reklamní činnosti. Dále poukázal na nízkou efektivitu poskytnutých služeb, chybějící řádnou kontrolu a neprovedení průzkumu trhu. Městský soud konečně považoval za významnou indicii neúměrně vysokou cenu za reklamní služby, která výrazně nekoresponduje s dosahem reklamy a jejím zaměřením na zákazníky žalobkyně. Městský soud proto shledal naplnění podmínek § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů. Znalecký posudek na zhodnocení žalobkyniny ochranné známky pro svou obecnost neprokázal opak, tj. že zadání reklamních prezentací společnosti HERA bylo podstatným důvodem pro zvýšení ekonomického zisku žalobkyně.

[7] Námitky žalobkyně ke stanovení ceny obvyklé městský soud rovněž shledal nedůvodnými. Správce daně při zjištění ceny odůvodněně vyšel z cen, které přímo zjistil u pořadatelů akcí, a k ní připočetl běžnou marži reklamní agentury. Ke znaleckému posudku na posouzení ceny za reklamní plnění v období 2015 – 2016 městský soud uvedl, že jej pro jeho obecnost nelze pro prokázání výše ceny obvyklé použít. Cena uvedená ve znaleckém posudku ve výši 20 000 – 1 000 000 Kč je natolik široce vymezena, že odůvodní v podstatě cokoli. Tento (i druhý) znalecký posudek přitom byl v daňovém řízení proveden jako důkaz, nebyly z něj však zjištěny skutečnosti potřebné pro posouzení věci.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a repliky

[8] Proti rozsudku městského soudu podává žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost.

[9] Stěžovatelka v první řadě namítá nepřezkoumatelnost rozsudku. Městský soud pouze odkazuje na závěry žalovaného, ale nepodrobuje je soudnímu přezkumu a neuvádí konkrétní skutečnosti, podle kterých by měly být tyto závěry správné. Městský soud tak mechanicky

pokračování

aproboval argumentaci žalovaného, aniž by posoudil žalované rozhodnutí z hlediska jeho souladu s hmotněprávními i procesními normami.

[10] Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem městského soudu a žalovaného, že se společností HERA vytvořila právní vztah za účelem snížení základu daně. Nevědomá účast stěžovatelky v podvodném řetězci nemůže být jedním z klíčových argumentů pro formulaci závěru o jinak spojených osobách. Zatímco odebrání nároku na odpočet DPH z titulu „měl a mohl vědět“ při zasažení transakce podvodem na DPH je postaveno na nedbalostním, tj. neúmyslném jednání, naplnění podmínek § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů vyžaduje přímý úmysl (vědomá konání za určitým účelem). Úmyslem stěžovatelky bylo vynaložení finančních prostředků na reklamní prezentaci, která byla provedena. Předpokládá-li § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů vytvoření právního vztahu za účelem snížení základu daně (nebo zvýšení daňové ztráty), je nezbytné se zabývat a prokazovat vědomé volní pohnutky daňového subjektu, které nelze naplnit v nedbalostní rovině. Městský soud stěžovatelce dále nedůvodně vytýká, že smlouvy o reklamě neobsahovaly některé pravidelné náležitosti, přestože to po nich zákon nevyžaduje a i podle judikatury je tato skutečnost pochopitelná. Odlišnost smluvních ujednání mezi stěžovatelkou a společností HERA a mezi stěžovatelkou a přímo organizátory akcí nijak nedokazuje, že by jednání stěžovatelky bylo vedeno za účelem získání daňové výhody. Stěžovatelka uvádí, že návštěvnost jednotlivých akcí, a tudíž i dosah a úspěch poskytované reklamy, nemohla předem při sjednávání smlouvy znát a ovlivnit. V okamžiku uzavírání smluv se nicméně jevílo toto zaměření jako vhodné, vzhledem k tomu, že návštěvníci akcí měli velmi blízko k oboru stěžovatelčina podnikání. Stěžovatelka neměla důvod považovat náklady vynaložené na reklamní prezentaci za neefektivní či neúčelné. Stěžovatelce nemůže být dáváno k tíži ani neprovedení průzkumu trhu, protože měla důvody, pro které si vybrala spolupráci s reklamní agenturou HERA. Stejně tak jí nemůže být vytýkáno údajné překročení ceny obvyklé, neboť to nastává až po spolehlivém prokázání existence právního vztahu jinak spojených osob mezi konkrétními osobami. Samotné ceny navíc nelze považovat za přemrštěné.

[11] Stěžovatelka namítá, že si lze těžko představit situaci, kdy by daňové subjekty schválně vynakládaly nadbytečné či obecně vyšší náklady, aby jejich vynaložením dosáhly určité daňové úspory. Tato úspora by poté byla smazána právě cenou, kterou by daňový subjekt za náklady hradil. Tuto úvahu potvrzuje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2021, č. j. 1 Afs 110/2021-78. Nepochybným primárním účelem vztahu mezi stěžovatelkou a společností HERA byla realizace marketingových a reklamních akcí a propagací.

[12] Městský soud a žalovaný pochybili rovněž v určení referenční ceny. Podle stěžovatelky byla nesprávně aplikována metoda CUP, protože nebyly zjištěny srovnatelné transakce mezi nezávislými osobami. Srovnání transakcí stěžovatelky a společnosti HERA s transakcemi mezi pořadateli není dostačující. Žalovaný a správce daně zcela nesprávně převzali cenu, kterou poptali přímo u prvního článku v řetězci, a dostatečně nezjišťovali cenu, která by na trhu byla dosažena při nákupu v podobné tržní pozici, v jaké se nacházela stěžovatelka. Jelikož žalovaný zjistil pouze transakce, které nejsou dostatečně srovnatelné s transakcí stěžovatelky a společnosti HERA, nelze tuto cenu považovat za obvyklou.

[13] Podle stěžovatelky nebyly chybně akceptovány jí předložené znalecké posudky, které dokládají jednak růst její výroby v období, kdy docházelo ke spolupráci se společností HERA, a současně dokazují, že ceny za reklamní plnění se pohybovaly v obvyklé výši.

Pokud znalec vypracoval znalecké posudky, je zřejmé že postupoval s odbornou péčí a vzal do úvahy všechny skutečnosti a faktory, které k provedení analýzy považoval za důležité a nezbytné. Orgány finanční správy ani městský soud nemohou posuzovat obsah znaleckého posudku z hlediska jeho akurátnosti. Pokud se znalecké posudky zdály orgánům finanční správy nepřesné, neúplné či příliš obecné, měly si vyžádat revizní znalecký posudek postupem souladným s daňovým řádem, případně předvolat znalce k provedení výslechu.

[14] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s posouzením věci městským soudem.

[15] Žalovaný nepovažuje napadený rozsudek za nepřekoumatelný, protože městský soud vypořádal stěžejní žalobní námitky a jejich smysl i obsah, čímž se minimálně implicitně vypořádal s řadou dalších – výslovně neřešených námitek. Nelze ani přisvědčit tvrzení stěžovatelky, že pouze mechanicky aproboval závěry žalovaného.

[16] Žalovaný setrvává na naplnění podmínek § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Stěžovatelka figurovala v obchodním řetězci korporací, které si mezi sebou přeprodávaly reklamní služby, které byly umístěny na kulturních, sportovních a společenských akcích, a vždy si je objednávala u společnosti HERA. Správce daně důvodně dovodil, že stěžovatelka a společnost HERA uzavřely spolu vztah za účelem získání daňové výhody z následujících okolností: nedostatečná smluvní dokumentace, nízká efektivita poskytnutých reklamních služeb a její neověřování, neprovedení průzkumu trhu a neúměrná výše cen za přijaté reklamní služby. Správce daně tak identifikoval řadu nestandardních okolností, na základě kterých nelze než uzavřít, že stěžovatelka vytvořila se společností HERA vztah podřaditelný pod § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů. Mezi nejvýznamnější patřilo mnohonásobného navýšení ceny. Stěžovatelka vynaložila za reklamní prezentace na sportovních a kulturních akcích částky, které neodpovídaly běžně obchodovaným cenám, aniž by zvýšení bylo odůvodněno jakoukoliv přidanou hodnotou.

[17] K nesprávnému užití metody srovnatelné nezávislé ceny (tzv. metoda CUP) žalovaný uvádí, že správce daně oslovil jednotlivé pořadatele akcí, tj. první článek řetězce, na kterých byla stěžovatelka prezentována, aby získal nejpravděpodobnější hodnotu reklamní prezentace. Cenu zjištěnou u pořadatelů pak využil při stanovení běžné ceny jako cenu výchozí, nikoliv konečnou. Správce daně nesrovnával ceny sjednané mezi pořadatelem a prvním odběratelem s cenami, za které stěžovatelka nakoupila reklamní služby od společnosti HERA. Při stanovení referenční ceny zohlednil faktor zprostředkování reklamní služby.

[18] Žalovaný se neztotožnil ani s námitkami týkajícími se znaleckých posudků. V předloženém znaleckém posudku na zhodnocení stěžovatelčiny obchodní známky chybí klíčové ukazatele výkonnosti v oblasti zákazníků či personálních zdrojů. Zhodnocení ochranné známky stěžovatelky ovlivnil v letech 2015 a 2016 podle žalovaného značný ekonomický růst v celém automobilovém průmyslu. V případě druhého znaleckého posudku na určení ceny reklamních plnění pak nebylo možné ryze obecné závěry znalce použít.

[19] V replice na vyjádření žalovaného stěžovatelka opakuje, že napadený rozsudek neobsahuje žádnou argumentaci soudu. Nelze se rovněž přiklonit k závěru, že by bylo možné považovat některé námitky za implicitně vypořádané.

pokračování

[20] Ke splnění podmínek aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů stěžovatelka opět zdůrazňuje, že poskytované reklamní služby byly specifické. Stěžovatelka se rozhodla přenechat výběr konkrétní akce na reklamní agentuře HERA jakožto expertovi v oboru. Judikaturu, na kterou odkazovala v kasační stížnosti, považuje nadále za přílehlavou.

[21] Žalovaný se podle stěžovatelky snaží podsouvat argumentaci, podle které je ztráta 81 % vynaložených finančních prostředků výhodnější než vynaložení „běžné nezvýšené ceny“ reklamních služeb. Žalovaný zásadně rezignuje na své povinnosti stanovené v daňovém řádu a snaží se svoji neústupnou pasivitou tyto povinnosti přenést na stěžovatelku.

[22] Stěžovatelka setrvává na názoru, že správcem daně stanovená referenční cena byla zásadně podhodnocena i vzhledem k tomu, že reklamy poskytované na míru jsou často výrazně nákladnější.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[23] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 s. ř. s.

[24] Kasační stížnost není důvodná.

[25] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu. Nepřezkoumatelný rozsudek zpravidla vůbec nenabízí prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru, a je tudíž nezbytné jej zrušit.

[26] Za nepřezkoumatelné (pro nedostatek důvodů) lze označit zejména takové rozhodnutí, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných námitek (viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74), resp. pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci a proč námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS). Zároveň ovšem nepřezkoumatelnost rozsudku není závislá na subjektivní představě stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn. Jedná se o objektivní překážku, která soudu znemožňuje přezkum napadeného rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2014, č. j. 3 As 60/2014-85). Žádnou takovou vadu, která by zakládala nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, Nejvyšší správní soud neshledal.

[27] Stěžovatelka namítá, že městský soud v napadeném rozsudku nezdůvodnil, proč je její argumentace chybná. Povinnost orgánů soudní moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit ovšem nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou jednotlivou dílčí námitku; podstatné je, aby se soud vypořádal se všemi námitkami základními (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015-71). Těmto požadavkům městský soud dostál. Městský soud na stěžovatelčiny žalobní námitky reagoval a vypořádal je dílem vlastní právní úvahou a dílem souhlasem se závěry žalovaného

rozhodnutí. Tento postup nezpůsobuje nepřezkoumatelnost rozsudku, protože skutečnost, že se krajský soud do velké míry ztotožní se závěry a úvahami žalovaného správního orgánu či na ně v některých částech v souladu se zásadou hospodárnosti a ekonomie řízení odkáže, samo o sobě nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku nemůže založit (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS, či ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47). To vše za předpokladu, že samotné správní rozhodnutí je přezkoumatelné (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS). A rozhodnutí žalovaného považuje Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem za řádně odůvodněné. Městský soud tak podle Nejvyššího správního soudu napadený rozsudek postavil na srozumitelném argumentačním celku, v jehož konkurenci žalobní námitky neobstály. Nesouhlas stěžovatelky s právním názorem městského soudu a s odůvodněním napadeného rozsudku nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost (srov. rozsudky ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010-163 či ze dne 6. 12. 2016, č. j. 7 As 179/2016-37).

[28] Stěžovatelka sice namítá, že je zásadně omezena v možnosti vyjádřit se k napadenému rozsudku, její kasační argumentace však dokládá, že právní názory městského soudu jsou jí známy, neboť s nimi (případně s totožnými závěry žalovaného) obsáhle polemizuje. Nelze tedy tvrdit, že by byla zbavena možnosti reagovat na důvody napadeného rozsudku. Ani v chybějícím odkazu na judikaturu nelze podle Nejvyššího správního soudu shledávat nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Jakkoli podepření vyslovených právních názorů judikaturou přidává na přesvědčivosti vydaného rozsudku, její absence nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. Důležité je, že městský reagoval na stěžovatelkou citovanou judikaturu a přdestřel, z jakých důvodů tuto nepovažuje za relevantní pro projednávanou věc.

[29] Nejvyšší správní soud shrnuje, že napadený rozsudek není nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost ani pro nedostatek důvodů, a současně zde není ani jiná vada řízení s vlivem na zákonnost napadeného rozsudku. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tudíž není naplněn, a proto Nejvyšší správní soud přistoupil k věcnému posouzení kasačních námitek, v nichž stěžovatelka namítá neexistenci právního vztahu jinak spojených osob, absenci údajné výhody a absenci zkrácení daně a nesprávné stanovení referenční ceny. Dále pak zpochybňuje posouzení jí předložených znaleckých posudků.

[30] Podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 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. (...). 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.*

[31] Podstatou úpravy obsažené v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je zabránit daňovým únikům při takových smluvních vztazích, při nichž jedna smluvní strana záměrně činí úkony pro ni finančně či jinak nevýhodné, aby druhé straně naopak vznikla daňová výhoda, která spočívá ve snížení daňového základu. Jejich motivem není snaha o získání majetkového či jiného prospěchu, jako je tomu v běžných obchodních vztazích za podmínek fungující soutěže. Ačkoliv je s ohledem na zásadu smluvní volnosti takovýto způsob jednání v občanskoprávních nebo obchodněprávních vztazích možný, z hlediska daňového práva je tento způsob ve výsledku stižen úpravou základu daně o zjištěný rozdíl. Zákon o daních z příjmů po obchodujících osobách blízkých požaduje větší opatrnost a obezřetnost při

pokračování

stanovení smluvní ceny, než je tomu u osob nezávislých (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105, č. 1852/2009 Sb. NSS, či ze dne 10. 11. 2022, č. j. 9 Afs 37/2022-37, bod 13). Smyslem tohoto ustanovení je tedy určit a upravit pro daňové účely postup při stanovení tzv. převodních (transferových) cen u transakcí mezi spojenými osobami tak, aby v případě těchto transakcí byl zachován tzv. princip tržního odstupu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 398/2019-49, bod 20).

[32] K tomu, aby správce daně mohl přistoupit k úpravě základu daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, musí podle ustálené judikatury v první řadě prokázat, že stranami posuzovaného smluvního vztahu jsou spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Pro konstatování existence jinak spojených osob dle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů musí správce daně prokázat přítomnost neobvyklých okolností, z nichž dovodil, že vytvořené právní vztahy mezi daňovým subjektem a jeho dodavatelem sloužily převážně ke snížení základu daně a za tímto účelem i trvaly (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2021, č. j. 1 Afs 110/2021-78, bod 17, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2024, č. j. 7 Afs 207/2020-53, body 25 a následující). Druhou podmínkou pro uvedený postup je zjištění, že se ceny sjednané mezi nimi liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Ve vztahu k oběma těmto skutečnostem tíží správce daně břemeno tvrzení i břemeno důkazní. Následně je na správci daně, aby daňový subjekt se zjištěným rozdílem seznámil a poskytl mu dostatečný časový i věcný prostor k vyjádření a prokázání důvodnosti zjištěného rozdílu mezi převodní a referenční cenou, tedy k unesení důkazního břemene, které v dané fázi řízení leží na daňovém subjektu (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31, ze dne 19. 9. 2019, č. j. 5 Afs 341/2017-47, či ze dne 26. 11. 2020, č. j. 4 Afs 343/2018-61).

[33] 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 (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 5. 2024, č. j. 7 Afs 121/2023-44, bod 29). Ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů tak neposkytuje prostor pro hodnocení subjektivní stránky jednání jinak spojených osob (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2020, č. j. 4 Afs 468/2019-37, nebo ze 20. 8. 2021, č. j. 2 Afs 313/2019-43), přičemž judikatura ohledně toho, že není třeba prokazovat vědomé zapojení do řetězce jinak spojených dodavatelů, není nejednotná (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2023, č. j. 2 Afs 132/2020-63, bod 32). Daňové orgány proto nemusely prokázat úmysl stěžovatelky zapojit se do řetězce za účelem snížení základu daně. Pro závěr o existenci jinak spojených osob stačilo, pokud prokázaly dostatek neobvyklých okolností (indicií), které ve svém souhrnu svědčily závěru, že jde o jinak spojené osoby. Účelem § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů je totiž zabránit nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů mezi jednotlivými poplatníky daně z příjmů a sankcionovat zneužití cenové spekulace v obchodních vztazích (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2013, č. j. 5 Afs 34/2012-65). Samotný úmysl není zákonnou podmínkou, jež musí být prokázána při existenci vztahu podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Povinností správce daně je proto prokázat, že přezkoumávaným jednáním byl objektivně sledován převážně daňově optimalizační cíl vzhledem k výši základu daně, aniž by musel prokázat subjektivní vnitřní

vztah daňového poplatníka k jeho jednání a následku. Tato východiska daňové orgány respektovaly a městský soud správně v jejich postupu neshledal rozpor se zákonem.

[34] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje také s věcnými závěry daňových orgánů a městského soudu, že zjištěné neobvyklé okolnosti ve svém souhrnu svědčily pouze stěžovatelčině snaze o snížení daňového základu.

[35] Nejvyšší správní soud považuje ve shodě s městským soudem za první významnou nestandardní okolnost formulaci reklamních smluv, které nevymezovaly konkrétní podmínky realizace reklamní prezentace, včetně jejího umístění a sjednání doby trvání. Nejvyšší správní soud souhlasí se žalovaným, že jde o stěžejní podmínky, které mají zásadní vliv na výsledný efekt reklamní prezentace. Stěžovatelka může mít pravdu, že prezentovaná reklama vždy mohla mít potenciál zvýšit povědomí o značce, uvedené však nic nemění na skutečnosti, že je vysoce nestandardní, jestliže do smluvní dokumentace nebylo zahrnuto, jakým způsobem a v jakém rozsahu bude stěžovatelka prezentována a kde a kdy bude reklama umístěna. Obzvláště uzavírala-li stěžovatelka s jinými poskytovateli reklamních služeb dostatečně konkrétní smlouvy, takže si obecně byla vědoma vhodnosti specifikace způsobu reklamního plnění. Jakkoli stěžovatelka má pravdu, že shora uvedené skutečnosti nepředstavují zákonné podmínky reklamních smluv, pro prokázání, že stranami posuzovaného smluvního vztahu jsou jinak spojené osoby, mohou být tyto skutečnosti významné. K poukazu stěžovatelky na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2023, č. j. 8 Afs 111/2022-36, Nejvyšší správní soud uvádí, že ten se týkal podvodu na DPH a nikoli naplnění podmínek § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Závěry vyslovené v tomto rozsudku již proto nelze automaticky přenášet na stěžovatelčin případ. Navíc v odkazovaném rozsudku Nejvyšší správní soud posuzoval, zda zranění jezdce vedlo k nemožnosti plnění. K této situaci konstatoval, že smlouvy o reklamě mohou být formulovány i obecněji s tím, že i při obecnosti smlouveného rozsahu plnění může dojít ke sjednaným způsobům propagace (bod 23 rozsudku 8 Afs 111/2022-36). Tyto závěry vycházely ze skutkových okolností tehdy projednávané věci (bod 22 rozsudku 8 Afs 111/2022-36) a jejich automatické zobecnění a použití na věc stěžovatelky je nepřipadné, neboť skutkové okolnosti nyní projednávané věci jsou jiné.

[36] Skutečnosti, že stěžovatelka před uzavřením smluv neprováděla žádný průzkum trhu a následně ani nikterak nevyhodnocovala, zda jí reklamy přináší konkrétní užitek, rovněž nepřímým svědčí o tom, že hlavním cílem stěžovatelčina jednání byla snaha snížit základ daně. Nejvyšší správní soud souhlasí se žalovaným, že by obvykle mělo být logické, aby běžný podnikatelský subjekt volil takový způsob reklamy, který pro něj bude účinný, a to zejména za předpokladu, že na takovou reklamu vynakládá vysoké náklady. Stěžovatelka ovšem vydala vysoké peněžní částky na reklamu, o které ani nevěděla, zda jí přináší či přinese nějaký užitek, a neproěřovala, zda je pro ni zvolená forma reklamy vhodná. Stěžovatelka tak rezignovala na posouzení racionality (efektivity) reklamy a její ceny, což lze opět považovat za nepřímý důkaz o krácení daně. Městský soud takto přílehavě uvedl, že objednané práce v takovém rozsahu by měly být zdůvodněny ekonomickou výhodou pro daňový subjekt, což stěžovatelka v žalobě (ani kasační stížnosti) nijak konkrétně netvrdila, stejně jako nedoložila kontrolu poskytnutých reklamních služeb. Na tyto závěry nemá žádný vliv ani specifičnost sportovních akcí, na kterých byla reklama prezentována. Nejvyšší správní soud nepopírá, že sportovní akce mohou mít různou návštěvnost, kterou v některých případech nelze ani předjímat, uvedené však nic nemění na skutečnosti, že od podnikatelského subjektu, který poptává reklamní služby, lze očekávat alespoň minimální

pokračování

míru předběžného i následného ověření efektivity reklamy. Plné spoléhání se na dodavatele lze považovat za nestandardní okolnost, obzvláště jestliže některé akce se z hlediska reklamy ukázaly jako zjevně neefektivní (viz například akce zmíněné v bodech 214 a 215 rozhodnutí žalovaného). Uvedené platí o to více v situaci, kdy stěžovatelkou poskytované služby jsou specifické a jsou určeny pro konkrétní odběratele z dopravního průmyslu a nikoli pro širokou veřejnost. Zde lze důvodně očekávat, že stěžovatelka dokáže vysvětlit, proč se rozhodla pro vysoké náklady na reklamní služby na jí vybraných akcích.

[37] Daňové orgány (a ve shodě s nimi i městský soud) případně poukázaly rovněž na zapojení stěžovatelky do obchodního řetězce zatíženého podvodem na DPH. Nejvyšší správní soud uznává, že podmínky aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů jsou odlišné od podmínek účasti daňového subjektu na daňovém podvodu na DPH (shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2024, č. j. 5 Afs 100/2021-46). Daňové orgány si ovšem byly vědomy, že meritem nyní projednávané věci není neuznání odpočtu DPH z důvodu zapojení stěžovatelky do podvodného řetězce na této dani, nýbrž zvýšení základu daně z příjmů právnických osob podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Městský soud ani daňové orgány navíc své závěry nepodložily pouze a jen zapojením stěžovatelky do podvodu na DPH, důvodně však poukázaly rovněž na skutečnost, že v souvislosti s poskytováním reklamních služeb na akcích, kde byla prezentována, bylo v daňovém řízení na úseku DPH identifikováno narušení neutrality daně s tím, že k vytvoření obchodního řetězce došlo ryze účelově s cílem zkrácení DPH a daně z příjmů právnických osob.

[38] Městský soud a žalovaný konečně přiléhavě vyšly také z neúměrně vysoké ceny za přijaté reklamní služby (k jejímu stanovení viz dále). Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 1. 2024, č. j. 7 Afs 207/2020-53, zdůraznil, že zákonodárce v případě § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů právnických osob definici spojených osob materiálně provázal s cenou plnění. Tímto způsobem tedy vstupuje do definice jinak spojených osob cena plnění a funguje zde určitá prostupnost mezi oběma podmínkami, které správce daně prokazuje – existenci spojených osob a odlišnost sjednaných cen. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku zároveň uzavřel, že prokazování obou těchto podmínek nelze oddělit do té míry, že by každou z nich prokazovaly rozdílné skutečnosti. Stále sice platí, že k naplnění definice jinak spojených osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů nepostačuje jen zjištění ceny plnění a její (byť významné) odchylky od ceny běžné, ale zjištění neobvykle vysoké (přemrštěné) ceny v konkrétním právním vztahu je nutné provázat s dalšími okolnostmi konkrétní věci. V nyní posuzované věci však bylo zjištění neobvykle vysoké ceny provázáno s dalšími okolnostmi, které ve svém souhrnu prokázaly, že převažujícím účelem transakcí nebylo samotné pořízení plnění, nýbrž snížení daňové zátěže stěžovatelky. Z tohoto důvodu není přiléhavý poukaz stěžovatelky na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2023, č. j. 2 Afs 132/2020-63, protože již městský soud stěžovatelce správně vysvětlil, že v jejím případě celá věc nestojí pouze na zjištění neúměrně vysoké ceny, nýbrž existence vztahu jinak spojených osob byla konstatována na základě dalších zjištění.

[39] Nejvyšší správní soud se tedy shoduje s městským soudem a žalovaným, že zjištěné okolnosti vytvořených právních vztahů ve svém souhrnu dostatečně prokazují, že jejich převažujícím účelem bylo snížení základu daně stěžovatelky, nikoliv její úměrná propagace prostřednictvím pořízených reklamních plnění. Daňové orgány (a ve shodě s nimi i městský soud) prokázaly, že stěžovatelka a společnost HERA, coby dodavatelka reklamních a

propagačních služeb, byly tzv. jinak spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů.

[40] V dalším stížnostním bodě stěžovatelka namítá, že chybí údajná výhoda.

[41] Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013-27, shledal, že užitek ze zapojení do řetězce spojených osob spočívá v samotném snížení základu daně „*podstatným zvýšením výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (...), což je výhoda, kterou výslovně předvídá právě § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů*“. Kromě snížení daně tak nemusí být dosaženo žádné další výhody, aby byly splněny znaky spojených osob.

[42] Stěžovatelka tvrdí, že si lze těžko představit situaci, kdy by daňové subjekty schválně vynakládaly nadbytečné či obecně vyšší náklady, aby jejich vynaložením dosáhly určité daňové úspory. Stěžovatelka však pomíjí, že nevyjde-li v řízení najevo žádná indicie, která by mohla odůvodnit závěr o alespoň elementární ekonomické racionalitě postupu daňového subjektu ve vztahu k ceně vykázaného plnění, nelze než dospět k závěru, že jednání daňového subjektu bylo vedeno pouze za účelem získání daňové výhody. V posuzované věci přitom daňové orgány ani městský soud nezpochybnil, že náklady na sporné reklamní vzkazy byly vynaloženy v souvislosti se stěžovatelčinou podnikatelskou činností, provedené dokazování ovšem prokázalo, že jejich (převažujícím) účelem bylo snížení základu daně. Nejvyšší správní soud nezpochybňuje, že reklamní aktivita mohla stěžovatelce přinést užitek, a to včetně navýšení obrátu. Jeho navýšení však samo o sobě nevylučuje, aby sporné transakce byly hodnoceny jako transakce uskutečněné mezi spojenými osobami za účelem vzniku daňové výhody, jestliže se cena vynaložená za reklamní propagaci významně liší od obvyklé ceny a jsou dány indicie o ekonomické nedůvodnosti těchto transakcí a jejich nestandardnosti.

[43] K jinému závěru nevede ani stěžovatelčin odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2021, č. j. 1 Afs 110/2021-78. I v tomto rozsudku Nejvyšší správní soud zdůraznil, že nelze aprobovat postup vedoucí k účelovému vytváření právních vztahů ve snaze zajistit si snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty (bod 17). Ve stěžovatelčině případě, oproti rozsudku č. j. 1 Afs 110/2021-78, daňové orgány identifikovaly neobvyklé okolnosti, které vedou k závěru, že skutečným účelem právního vztahu mezi stěžovatelkou a společností HERA bylo nepřípustné získání daňové výhody. Navíc v odkazovaném rozsudku Nejvyšší správní soud zdůraznil, že neřeší řetězec propojených osob, zatímco v nyní posuzované věci si stěžovatelka reklamní plnění objednávala u společnosti HERA, která je však nesjednávala přímo s organizátory akcí, ale většinou přes dalšího prostředníka (výjimku tvořily akce, které byly pořádány společností HERA). A v souvislosti s poskytováním reklamních služeb na akcích, kde byla stěžovatelka prezentována, bylo v daňovém řízení na úseku DPH identifikováno narušení neutrality daně u některých společností. Stěžovatelkou citovaná věta z bodu 20 odkazovaného rozsudku proto nemůže na shora uvedených závěrech ničeho změnit. Stále platí, že zaplatí-li daňový subjekt za reklamu násobně vyšší částku, než je cena obvyklá, aniž by měl pro tento postup přiléhavé ekonomické vysvětlení, lze oprávněně dovozovat, že cílem takového jednání bylo pouze získání daňové výhody. Za této situace neobstojí obecné stěžovatelčino tvrzení, že účelem vztahu mezi ní a společností HERA byla realizace marketingových a reklamních akcí a propagací, neboť toto konstatování pomíjí jednotlivé nestandardní okolnosti tohoto

pokračování

smluvního vztahu, které ústily v důvodném závěru, že se z pohledu daňového práva jednalo o smluvní vztah jinak spojených osob.

[44] Stěžovatelka dále obsáhle rozporuje nesprávné stanovení referenční ceny.

[45] Podle ustálené judikatury je stanovení referenční ceny v podstatě simulace ceny, kterou by za situace shodné se situací spojených osob sjednaly osoby, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy (viz za všechny rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81). Ačkoli existuje více způsobů, jak tuto cenu určit, nesmí se tak dít svévolně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105, č. 1852/2009 Sb. NSS). Správce daně zjišťuje referenční cenu z poměrů těch osob, které odpovídají podmínkám a okolnostem sporného případu, případně se jim v co největší míře podobají. Nezbytnou podmínkou určení referenční ceny je tak existence nezávislých transakcí, které jsou alespoň v jádru srovnatelné s transakcí posuzovanou (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2022, č. j. 10 Afs 453/2021-66, bod 45). Správce daně má sice poměrně široký prostor pro úvahu, které subjekty zahrne do vzorce pro zjištění referenční ceny, výběr subjektů ale musí odpovídat situaci daňového subjektu a musí být odůvodněný. Současně musí přesvědčivě obhájit použití jím zvolené metody. Konkrétní věcné argumenty ve prospěch zvolené metody pak podléhají přezkumu správními soudy stran jejich úplnosti a přesvědčivosti (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2020, č. j. 7 Afs 472/2018-57, a ze dne 14. 2. 2024, č. j. 6 Afs 393/2021-73).

[46] Finanční orgány tedy mají při stanovení referenční ceny vycházet primárně z existujících reálně nezávislých transakcí, tj. aplikovat metodu CUP, dovolují-li to okolnosti případu. Tato metoda je nejjednodušší a nejpřímější z hlediska použitelnosti, proto se jedná o preferovaný postup (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2024, č. j. 6 Afs 256/2023-56, bod 29). Zároveň ale vyžaduje velkou míru srovnatelnosti porovnávaných transakcí, což je její slabou stránkou. Stěžovatelka v tomto smyslu zpochybňuje, že daňové orgány chybně při stanovení referenční ceny vyšly z ceny za reklamní prezentaci sjednanou mezi pořadatelem akcí a jinými subjekty zvýšenou o náklady na zprostředkování reklamní služby. Nejvyšší správní soud ovšem nemůže ani této stěžovatelčině argumentaci přisvědčit.

[47] Nejvyšší správní soud již opakovaně konstatoval (viz za všechny rozsudek ze dne 6. 12. 2022, č. j. 7 Afs 13/2021-49), že referenční cena je ve vztahu k cenám reklamních plnění stanovena dostatečně spolehlivě, pokud daňové orgány vyjdou ze smluv uzavřených se sportovními kluby (prvními články řetězce) a k těmto smlouvám přičtou obvyklou provizi zprostředkovatelů reklamních služeb. V citovaném rozsudku nepřisvědčil obdobným tvrzením tehdejší stěžovatelky, že referenční cena musí být stanovena výlučně ze smluv uzavíraných mezi zprostředkovateli a zadavateli reklamy (bod 30).

[48] Nejvyšší správní soud tedy souhlasí s městským soudem, že daňové orgány nepochybily, pokud porovnávaly transakce stěžovatelky a společnosti HERA především s primárními cenami pořadatelů akcí, tj. prvními články, a k ní připočetly běžnou marži reklamní agentury. Správce daně průměrnou obchodní marži reklamní agentury (tj. zprostředkovatele reklamy) pro rok 2015 ve výši 42,16 % a pro rok 2016 ve výši 47,41 % náležitě a konkrétně odůvodnil. Takto stanovená referenční cena složená z ceny za samotnou službu a z odpovídající marže představuje referenční (obvyklou) cenu za službu poskytnutou reklamní agenturou.

[49] K poukazu stěžovatelky na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2023, č. j. 2 Afs 343/2021-43, Nejvyšší správní soud uvádí, že v odkazované věci posuzoval zapojení daňového subjektu do daňového podvodu a doměření DPH. Skutkově i právně se tedy tento případ lišil od stěžovatelčiny věci. Nejvyšší správní soud navíc v odkazované věci správci daně a žalovanému vytkl, že neprovedli širší analýzu cen za nabízené reklamy. V nyní posuzované věci ovšem správce daně důvodně oslovil jednotlivé pořadatele akcí (první články řetězce), aby získal relevantní informace o ceně mezi nezávislými podnikatelskými subjekty. Při stanovení marže pak vyšel z výběru srovnatelných daňových subjektů a stanovil výběrové podmínky tak, aby byly co nejbližší podmínkám, za kterých provozovala svoji činnost společnost HERA (především podmínky týkající se předmětu podnikání, lokality a období), přičemž při určení předmětu podnikání vycházel správce daně z klasifikace ekonomických činností (NACE). V rozsudku č. j. 2 Afs 343/2021-43 Nejvyšší správní soud dále zdůraznil, že je zcela běžné, že dodavatelé reklamy pořizují od společností, které mají na starosti nejenom vytvoření „banneru“, ale i nájem reklamní plochy a další služby. Žádné takovéto „přidané“ relevantní služby, které by hradila společnost HERA, ovšem stěžovatelka v daňovém řízení, v žalobě ani kasační stížnosti netvrdila. Stejně tak nelze pomíjet, že v rozsudku č. j. 2 Afs 343/2021-43 Nejvyšší správní soud považoval za významné, že klub nabízel prostory pro reklamu pouze u sebe samotného. Ze všech těchto důvodů Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelkou, že by odkazovaný rozsudek byl aplikovatelný i na její případ a na základě něj by neobstály závěry městského soudu a daňových orgánů.

[50] Nejvyšší správní soud nepovažuje za příléhavý ani stěžovatelčin odkaz na rozsudek č. j. 10 Afs 407/2021-50. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud vytkl žalovanému, že z napadeného rozhodnutí ani z obsahu předloženého daňového spisu neplyne, zda a jakým způsobem se konkrétně stěžovatel pokusil vyhledat možné srovnatelné transakce za účelem zjištění referenční ceny. V nyní posuzované věci však správce daně takto postupoval, neboť svůj postup při stanovení referenčních cen reklamních sdělení i průměrné marže vysvětlil (viz výše). V případě, že správcem daně nebyla zjištěna primární cena, vzal v úvahu parametry jako charakter akce, období, rozsah reklamního plnění a umístění reklamy, marketingový dosah a s tímto oslovil třetí osoby za účelem zjištění obvyklé ceny, přičemž s ohledem na množství a podobný charakter jednotlivých akcí utvořil skupiny akcí právě dle podobných či shodných parametrů. V rámci těchto skupin pak stanovil interval cen a pro konstrukci ceny obvyklé vyšel z ceny ve výši horní hranice zjištěných intervalů. Při určení průměrné marže respektoval závěry rozsudku č. j. 10 Afs 407/2021-50, že správce daně by měl srovnat posuzovanou transakci s více než jednou transakcí mezi nezávislými osobami (viz srovnávací tabulka v bodě 314 rozhodnutí žalovaného). V nyní projednávané věci byl tedy podle Nejvyššího správního soudu způsob stanovení obvyklé ceny žalovaným přezkoumatelný a daňové orgány příléhavě určily referenční cenu.

[51] Nejvyšší správní soud konečně nemůže přisvědčit stěžovateli, že by na ni daňové orgány a městský soud přenášely důkazní břemeno při stanovení obvyklé ceny. Daňové orgány respektovaly, že je jejich primární povinností prokázat rozdíl mezi obvyklými cenami a cenami, které byly v daných transakcích sjednány. K nesouhlasu stěžovatelky s jejich závěry přitom i městský soud příléhavě uvedl, že stěžovatelka v žalobě neuvedla jediný konkrétnější důvod, proč by k porovnání měly být použity ceny jiné a hlavně jaké. Toto konstatování nelze považovat za nedůvodné přenášení důkazního břemene. Městský

pokračování

soud stěžovatelku pouze upozornil, že vyjma nesouhlasu se závěry žalovaného nepřednáší žádnou konkrétní argumentaci, která by svědčila nesprávnosti stanovení referenční ceny.

[52] V replice na vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti stěžovatelka rovněž namítla, že v projednávaném případě byla cena navýšena o 652 %, přičemž za markantní navýšení ceny považuje Nejvyšší správní soud až navýšení o 20 000 %. V rozsudku ze dne 29. 1. 2025, č. j. 6 Afs 52/2024-49, však Nejvyšší správní soud považoval za neopodstatněné zvýšení ceny dokonce již takové navýšení, kdy cena účtována mezi stěžovatelkou a jejím smluvním partnerem byla v intervalu násobku 3,9 až 6,7 vyšší oproti ceně požadované společností, která zprostředkovaně nabízela stejný inzertní prostor k prezentaci reklamy. Stěžovatelčin případ se tedy nevymyká judikatuře Nejvyššího správního soudu. Nadále platí, že zvýšení ceny za reklamní plnění bylo výrazné, takže i kdyby daňové orgány zohlednily jakoukoliv rozumnou přírážku reklamních agentur, stále půjde o ceny, které se výrazně liší. Několikanásobné zvýšení nelze v daném případě nijak rozumně vysvětlit přírážkou prostředníka vykonávající činnost reklamní agentury.

[53] V poslední stížnostní námitce stěžovatelka namítá, že daňové orgány i městský soud procesně i věcně pochybily v hodnocení jí předložených znaleckých posudků.

[54] Nejvyšší správní soud v první řadě ve shodě s městským soudem uvádí, že znalecké posudky nebyly z dokazování bez dalšího vyloučeny. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného je patrné, že žalovaný k těmto důkazním prostředkům přihlédl, neosvědčil je ale jako důkaz, tj. nepřihlí k nim důkazní potenci ve vztahu k určení referenční ceny ani k posouzení zhodnocení stěžovatelčiny ochranné známky. Stěžovatelka nesprávně směšuje otázku opomenutí důkazních prostředků s nesouhlasem ohledně závěrů, které z nich správce daně a žalovaný učinili, tedy jak předložené a provedené důkazy hodnotili. Nesouhlasí-li stěžovatelka s tím, že dané důkazní prostředky „nebyly osvědčeny“ jako důkaz, neznamená to, že byly opomenuty (viz shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2024, č. j. 7 Afs 243/2023-54, bod 14). Tento v daňové správě dlouhodobě zaužívaný specifický výraz vychází z již neúčinného § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, podle něhož jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení a provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem. Sdělení, že správce daně určitý důkazní prostředek „neosvědčil jako důkaz“, tak znamená, že po provedení a vyhodnocení důkazního prostředku dospěl správce daně k závěru, že neprokazuje skutečnost, k jejímuž prokázání byl navržen a proveden (viz shodně rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 27. 9. 2017, č. j. 46 Af 16/2015-46). Daňové orgány (i městský soud) se tedy obsahem znaleckých posudků zabývaly, zjistily však konkrétní nesprávnosti a nepřesnosti, pro které je neosvědčily jako důkaz, který by prokázal, že ceny reklamních plnění sjednané mezi stěžovatelem a společností HERA jsou cenami obvyklými a reklamní plnění byla efektivní pro zhodnocení obchodní známky stěžovatelky. Tímto postupem je nevyloučily z dokazování, „pouze“ na jejich podkladě neučinily takové závěry, jaké by si stěžovatelka představovala. Podstatou příslušných námitek tedy ve skutečnosti není opomenutí daných důkazních prostředků (znaleckých posudků), nýbrž subjektivní nesouhlas stěžovatelky s jejich hodnocením.

[55] Nejvyšší správní soud dále nemůže přisvědčit stěžovatelce, že daňové orgány byly povinny si vyžádat revizní znalecký posudek či si případně předvolat znalce k výsledku. Nejvyšší správní soud zastává setrvalý názor, že krajský soud (i žalovaný správní orgán) se

nezabývá jen formálními náležitostmi znaleckých posudků, ale bere v úvahu například i správnost a úplnost vstupních údajů, metody zkoumání a přesvědčivost znaleckých závěrů (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2024, č. j. 4 As 1/2024-59, bod 34). Krajský soud či daňové orgány sice nemusí disponovat některými odbornými znalostmi, nicméně je třeba rozlišovat obory, u nichž laik v tom kterém oboru vůbec nemůže rozeznat správnost metodiky posuzování a výsledného odborného závěru, a obory, v nichž to vyloučeno není. Jiný přístup by zcela popíral právo soudu a správního (daňového) orgánu na volné hodnocení důkazů a činil by soudní i správní rozhodování zcela závislým na znalcích. V otázce stanovení referenční ceny za reklamní plnění či jeho efektivnost daňové orgány obecně disponují dostatečnými znalostmi, aby mohly posoudit, zda znalecký posudek je řádně odůvodněn a dostatečně reaguje na konkrétní okolnosti týkající se daňového řízení, ve kterém byl předložen. Nejvyšší správní soud již v minulosti dospěl k závěru, že stanovení referenční ceny nepředstavuje otázku, ke které by bylo nezbytné vždy ustanovit znalce, protože správce daně zpravidla disponuje dostatečnými odbornými znalostmi pro určení ceny obvyklé. Nelze vyloučit situace, ve kterých bude znalecké zkoumání zapotřebí, standardně však správce daně referenční cenu určí vlastní činností, což předpokládá přímo znění § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Tento postup a úvahy správce daně jsou posléze přezkoumatelné správním soudem (srov. přiměřeně usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2015, č. j. 7 As 69/2014-50, č. 3252/2015 Sb. NSS).

[56] Takto daňové orgány a městský soud postupovaly, neboť přednesly dostatečně konkrétní důvody, pro které znalecké posudky neprokázaly stěžovatelkou tvrzené skutečnosti. Nelze dát za pravdu stěžovateli, že své závěry založily pouze na obecných prohlášeních či domněnkách. Nejvyšší správní soud opakuje, že způsob výpočtu referenční ceny zvolený správcem daně, tedy zjištění ceny od prvního článku řetězce za současného přičtení odpovídající marže, byl správný a podložený dostatečnými a konkrétními důvody. Daňové orgány rovněž nepochybily při hodnocení efektivnosti reklamy. Daňový řád nepřisuzuje důkazním prostředkům různou důkazní sílu a hodnocení důkazů je ve smyslu § 8 daňového řádu na úvaze správce daně. Nejvyšší správní soud proto považuje za podstatné, že žalovaný se předloženými znaleckými posudky zabýval a pečlivě je (i vstříc dalším zjištěním a důvodům pro doměření daně) vyhodnotil. Daňové orgány ke každému ze znaleckých posudků uvedly, proč nemohou být znalcem uvedené skutečnosti pro nyní posuzovanou věc relevantní, resp. proč obecné závěry znalce plynoucí z posudků s ohledem na použité podklady nemohly akceptovat za průkazné. Není tak pravdou, že by žalovaný jednotlivé závěry znaleckých posudků odmítl bez jakéhokoliv hlubšího zdůvodnění. Za této situace bylo na stěžovatelce, aby nabídla k prokázání svých daňových tvrzení další důkazní prostředky.

[57] K věcným závěrům znaleckých posudků Nejvyšší správní soud uvádí, že znalecký posudek na „stanovení míry ochranné známky“ nepovažoval žalovaný jako důkaz vypovídající o efektivitě reklamy, protože zhodnocení ochranné známky stěžovatelky ovlivnil v letech 2015 a 2016 značný ekonomický růst v celém automobilovém průmyslu, což vyplývá z předloženého znaleckého posudku i ze zprávy Českého statistického úřadu. Ve znaleckém posudku navíc chybí klíčové ukazatele výkonnosti v oblasti zákazníků či personálních zdrojů a stěžovatelka nepředložila dokumentaci, ze které by vyplývalo, že přínos reklamy jakkoli vyhodnocovala. Znalecký posudek neobsahuje ani přehled, že by vzrostl objem poptávaných služeb nebo že se rozšířilo portfolio zákazníků, kteří se o činnosti stěžovatelky dozvěděli prostřednictvím reklamní prezentace. Městský soud se

pokračování

s těmito závěry žalovaného výslovně ztotožnil (viz bod 27 rozsudku). Stěžovatelka v kasační stížnosti na tyto konkrétní závěry žalovaného (aprobované městským soudem) nikterak nereaguje a nepřednáší konkrétní a podrobné důvody, pro které měl znalecký posudek prokázat efektivitu reklamy. Stěžovatelka se tedy nikterak nevymezuje vůči zásadnímu závěru žalovaného, že zhodnocení ochranné známky stěžovatelky ovlivnil v letech 2015 a 2016 především značný ekonomický růst v celém automobilovém průmyslu. Stěžovatelka rovněž nijak nereaguje na zásadní výtku žalovaného a městského soudu, že znalecký posudek neposuzuje konkrétní působení reklamních akcí, včetně toho, zda reklamní prezentace na konkrétních akcích měla vliv na zvýšení její výkonnosti. Stěžovatelka pouze setrvává na obecném konstatování, že znalec v posudku provedl důkladnou ekonomickou analýzu, dle níž v daném období došlo ke zhodnocení její obchodní známky v závislosti na reklamní prezentaci. Na takto obecně formulovanou námitku lze odpovědět obdobně obecným způsobem (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, bod 32, č. 2162/2011 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud nepřehlíží, že znalecký posudek obsahuje kapitolu „*Analýza investic do reklamy a propagace Společnosti*“, v níž znalec posoudil celkovou výši vynaložených marketingových nákladů ve vztahu k celkovým tržbám a celkovým výnosům. V této části znaleckého posudku ovšem znalec nijak nereflektoval své předchozí závěry, že ve sledovaném období se obecně česká ekonomika nacházela na trajektorii růstu v kombinaci s nízkou inflací a nezaměstnaností, takže bylo možno předpokládat pozitivní dopad na vývoj stěžovatelky. Znalec tedy sice konstatoval, že je zřejmé, že náklady vynaložené na reklamu splnily svůj účel, kterým bylo budování povědomí o značce, což potvrzuje zjištění o 42% zhodnocení ochranné známky a 63% nárůst počtu zaměstnanců, zároveň však toto konstatování nijak neporovnal s předchozími znaleckými závěry o obecném růstu podnikatelského prostředí ve sledovaném období. Proto dle Nejvyššího správního soudu neobstojí obecné tvrzení stěžovatelky, že znalec provedl důkladnou ekonomickou analýzu zhodnocení ochranné známky v závislosti na reklamní prezentaci. Hlubší rozbor vlivu reklamy chybí, neboť vychází pouze z obecných údajů o výši peněžních prostředků poskytnutých pro reklamní účely a zhodnocení ochranné známky či zvýšení počtu pracovníků. K tomuto závěru mohly daňové orgány i městský soud dospět na základě jejich obecných znalostí a informací plynoucích z daňového spisu, takže nebyl důvod vyžádat si revizní znalecký posudek či vyslechnout znalce.

[58] Ke znaleckému posudku na posouzení ceny za reklamní plnění v období 2015 – 2016 Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem uvádí, že z něj není patrné, jaká by byla cena za reklamní banner o velikosti 2 x 1 metr na sportovních a kulturních akcích, zvolená znalecká metoda (tedy dotaz na cenu u různých osob) je velmi obecná a zpětně téměř nekontrolovatelná a znalecký posudek porovnává nesrovnatelné sportovní akce (sportovní akce lokálního významu s významnou sportovní akcí s vysokou návštěvností). Cena reklamy uvedená ve znaleckém posudku ve výši 20 000 – 1 000 000 Kč je navíc natolik široce vymezena, že odůvodní v podstatě cokoliv a nezohledňuje, že stěžovatelka byla pouze řadovým sponzorem s povětšinou jedním bannerem či reklamní plachtou vystavenou mimo lukrativní místa. Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů nesouhlasí se stěžovatelkou, že městský soud hodnotil tento znalecký posudek jako nedostatečný pouze na základě obecného prohlášení. Ze shora uvedeného naopak vyplývá, že uvedl konkrétní a jasné důvody, pro které nepovažoval jeho závěry za relevantní pro určení referenční ceny. Nejvyšší správní soud souhlasí s městským soudem, že tento znalecký posudek nebylo možno použít ke stanovení ceny obvyklé, neboť z něj obvyklá cena reklamy, na níž stěžovatelka vynaložila své náklady, nevyplývala. V tomto konstatování daňové orgány ani městský soud opět nepopíraly vysoce odborné závěry znaleckého zkoumání, nýbrž pouze

náležitě zhodnotily důkazní sílu a přesvědčivost znaleckých tvrzení, jichž se stěžovatelka dovolávala.

[59] Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli, že městský soud pochybil, jestliže aproboval procesní přístup daňových orgánů ke znaleckým posudkům a jejich věcné hodnocení. Kasační námitka není důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[60] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[61] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně jako stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný sice měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 6. listopadu 2025

Milan Podhrázký
předseda senátu