



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. ve věci

žalobkyně: **3E PROJEKT, a. s.**  
sídlem Mjr. Nováka 1490/14, 700 30 Ostrava-Hrabůvka  
zastoupen daňovým poradcem Ernst&Young, s. r. o.  
sídlem Na Florenci 2116/15, 110 00 Praha 1

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 8. 2020, č. j. 23858/24/5200-11432-713412,  
ve věci daně z příjmů právnických osob,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

**Odůvodnění:**

1. V předmětné věci je mezi účastníky spor o daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2014. Žalobkyně v kontrolovaném období zaúčtovala 4 faktury od dodavatele Praha Production servis s.r.o. (dále jen „PPS“) v celkové výši 12 000 Kč. PPS měla poskytnout ve prospěch žalobkyně reklamní spoty propagující síť restaurací Šatlava a zajistit jejich odvysílání v pořadech ČT Sport a ČT2. Celková cena popsanych služeb byla

Shodu s prvopisem potvrzuje

12 000 000 Kč. Z této částky nebyla částka 1 200 000 Kč osvědčena jako daňově uznatelný náklad, protože spoty odpovídající této částce nebyly vůbec odvysílány. Tato část není mezi účastníky sporná. U nákladů spojených se spoty, jejíž odvysílání bylo prokázáno (šlo o částku v celkové výši 10 800 000 Kč) vyhodnotil správce daně tyto jako daňově účinné a dále se zabýval tím, zda byl vytvořen právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, a pokud ano, jak se sjednaná cena liší od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Po proběhlé kontrole pak správce daně doměřil daň, neboť seznal značný rozpor mezi cenou obvyklou a cenou, ve které žalobkyně reklamní služby pořídila. Tento rozdíl se žalobkyni nepodařilo uspokojivě vysvětlit.

2. Proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmu právnických osob ze dne 13. 5. 2019 podala žalobkyně odvolání. O tomto odvolání žalovaný rozhodl v dne 6. 5. 2020 tak, že dodatečný platební výměr ze dne 13. 5. 2019 změnil. Ztotožnil se se závěry správce daně v tom, že žalobkyně vytvořila se společností PPS jinak spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů právnických osob. Neztotožnil se však s určením ceny obvyklé, kterou zvýšil z částky 675 000 Kč zjištěnou správcem daně na 767 200 Kč.
3. Proti tomuto prvním rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě, který o ní rozhodl dne 13. října 2021 rozsudkem č. j. 25 Af 95/2020-37. První rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 5. 2020 zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Nepřisvědčil námitkám žalobkyně ohledně závěrů o tom, že žalobkyně vytvořila se společností PPS jinak spojenou osobou ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů. Za důvodnou však považoval žalobní námitku ohledně výše ceny, která by byla sjednána za srovnatelných podmínek mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích. Tato cena obvyklá byla zjištěna nesprávně, neboť žalovaný nezohlednil další úkony společnosti PPS spočívající v samotném zprostředkování reklamy. Ke kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud tento rozsudek krajského soudu potvrdil dne 15. září 2023 rozsudkem č. j. 7 Afs 364/2021-30, když přisvědčil názoru krajského soudu, že nezohlednění samotného zprostředkovávání reklamy vedlo k nesprávnému závěru o obvyklé ceně, která by byla dosažena mezi nespojenými osobami v běžných obchodních podmínkách.
4. Žalovaný v dalším řízení oslovil reklamní agentury, se kterými měla Česká televize uzavřen smluvní vztah za účelem odvysílání reklamních obrazových spotů. Tyto společnosti vyzval ke sdělení výše marže reklamních a mediálních služeb, která se promítla do konečné ceny reklamních plnění fakturovaných v roce 2014 zákazníkům dané společnosti. Tímto způsobem zjistil marži v rozmezí 0-39 %. O marži 39 % navýšil zjištěnou cenu reklamního spotu. Vyzval žalobkyni k vysvětlení rozdílu mezi takto stanovenou cenou a cenou sjednanou, který žalobkyně uspokojivě nevysvětlila. Žalovaný proto změnil napadený dodatečný platební výměr a žalobkyni doměřil daň s tím, že výši nákladů upravil podle nově zjištěné ceny obvyklé.
5. Proti tomuto rozhodnutí žalobkyně podala nynější žalobu. Napadla oba závěry žalovaného. Nesouhlasila s tím, aby se společností PPS byla považována za jinak spojenou osobu ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, tedy že obchodní vztah PPS byl vytvořen převážně za účelem snížení základu daně. Rozporovala jednotlivé skutečnosti, na kterých žalovaný svůj závěr vystavěl. Konstatovala, že podle judikatury správních soudů i podle prvního rozsudku krajského soudu v této věci nepostačí zjištění nepřiměřeného Shodu s prvopisem potvrzuje

navýšení ceny, ale je nutno, aby cena byla posuzována podle skutkových okolností při uzavírání reklamní smlouvy. Žalovanému vytkla, že tyto okolnosti hodnotil optikou zpětného pohledu. Na zjištěných skutečnostech nebylo v době uzavření smlouvy nic neobvyklého. Co se týče zjištění ceny mezi nespojenými osobami sporovala položenou otázku. Podle názoru žalobkyně cena byla zjištěna v rozporu s požadavky uvedenými krajským soudem v prvním rozsudku a Nejvyšším správním soudem v kasačním rozsudku.

6. Žalovaný s žalobou nesouhlasil a odkázal na napadené rozhodnutí.
7. U jednání oba účastníci na svých stanoviscích setrvali. Žalobkyně zdůraznila, že žalovaný zohlednil hrubou, nikoliv čistou výši marže, když však v hrubé marži nejsou vidět náklady na agenturu.

#### *Zjištění ze správního spisu*

8. Ze správního spisu krajský soud zjistil tyto pro posouzení věci podstatné skutečnosti. Žalovaný se po zrušujícím rozsudku krajského soudu obrátil na Českou televizi s výzvou k poskytnutí seznamu reklamních agentur, s nimiž uzavřela v roce 2014 smluvní vztah za účelem odvyklání reklamních obrazových spotů, a kopie těchto smluv.
9. Česká televize výzvě vyhověla. Žalovaný se obrátil na ty subjekty, které poskytovaly obdobné služby, jaké měla dle příslušné smluvní dokumentace zajišťovat PPS pro žalobkyni. Odpovědělo celkem 7 subjektů, z jejichž sdělení vyplynula marže 0-39 %. Žalovaný o 39 % marži navýšil již zjištěnou cenu reklamního spotu. Výsledná cena se tak skládá z ceníkové ceny České televize (660 000 Kč), ceny výroby dvou sponzorských vzkazů (107 200 Kč) a 39% procentní marže jako obvyklé marže reklamní společnosti.
10. Žalovaný vyzval žalobkyni k doložení a prokázání zjištěného rozdílu mezi jí uplatněných cenách, které jsou cenami mezi spojenými osobami, a jím zjištěnou obvyklou, který činí 9 542 295 Kč (výše uplatněných nákladů žalobkyni činí 10 800 000 Kč, zjištěná preferenční cenách za poskytnutí reklamy činí 1 257 705 Kč). Žalobkyně však rozdíl činí uspokojivě nedoložila. Žalovaný proto rozhodl v nyní napadeném rozhodnutím.

#### *Vypořádání námitek*

##### *Jinak spojené osoby*

11. Žalobkyně nesouhlasila s tím, že by se společností PPS vytvořila vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů. Shodnou námitku žalobkyně uplatnila již v žalobě, o kterém rozhodl krajský soud předchozím rozsudkem č. j. 25 Af 95/2020-37. Tehdy ji neshledal důvodnou. Konkrétně uvedl (odst. 10 - 11 cit. rozsudku):

„Jak zdejší soud v napadeném rozhodnutí zjistil, správce daně identifikoval řadu skutečností, které ve svém souhrnu svědčí pro závěr, že žalobce se společností PPS vytvořil právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Žalovaný doslovně uvedl (je citováno toliko v rozsahu podezřelých okolností, které žalobce nečiní spornými – pozn. soudu): *[v] době podpisu první smlouvy o reklamě nebyl v obchodním rejstříku PPS zapsán jednatel (...) daňový subjekt tak nemohl z obchodního rejstříku zjistit, kdo je skutečně oprávněn za PPS jednat. (...) Daňový subjekt jednal pouze s paní Snášelovou, která vystupovala jako produkční a své oprávnění jednat za PPS prokázala pouze vizitkou. (...) Splatnost faktur byla nastavena před skutečným datem odvyklání reklamy (...) kontrola skutečného plnění nebyla ze strany daňového subjektu prováděna důsledně,*

Shodu s prvopisem potvrzuje

*daňový subjekt uhradil i spoty, které nebyly odvysílány. (...) Daňový subjekt si nezjišťoval cenu vysílání reklamních spotů přímo u České televize ani neoslovil jiné možné dodavatele (...). Ceníkovou cenu za vysílání reklamních spotů přitom mohl daňový subjekt ověřit jak nahlédnutím na webové stránky České televize, tak dotazem u České televize. (...) Náklady na předmětnou reklamu tvořily téměř 19 % z (...) výnosů (z hostinské činnosti žalobce – pozn. soudu).*

S ohledem na výše citované závěry Nejvyššího správního soudu zdejší soud přikládá váhu zejména tomu, že cena za spot byla přibližně třináctkrát vyšší než dle ceníku České televize, který je (a i v předmětné době byl) veřejně přístupnou informací, dohledatelnou bez nutnosti odborných znalostí na webových stránkách České televize. Jakkoli navýšená cena nemůže být z logiky věci vnímána jako znak svědčící o existenci jinak spojených osob, protože čas na její zkoumání přichází právě až po prokázání, že zde spojené osoby jsou, sám přístup žalobce ke sjednávání právního vztahu pro existenci jinak spojených osob svědčit může. Tento přístup se pak může mj. projevit právě v tom, že nevyužije jemu volně dostupných možností k ověření racionality ceny, kterou má platit ve vztahu k reklamnímu plnění, které má obdržet. To obzvláště za situace, kdy se tato vyznačuje tak zásadním navýšením, že i u laika je s to vyvolat pochyby o její přiměřenosti. Jak citováno výše, k právě uvedenému přistupuje celá řada dalších mezi stranami nesporných podezřelých okolností. Nahlížeje na všechny popsané skutečnosti v jejich vzájemné souvislosti dospěl soud k závěru, že žalobce a společnosti PPS byli ve vztahu osob jinak spojených ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 z. d. p. a první žalobní bod je proto nedůvodný“.

12. Nyní posuzované rozhodnutí žalovaného o tom, že žalobkyně a jej dodavatel PPS vytvořili právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, je vystavěno na totožných skutečnostech, na kterých bylo vystavěno předchozí rozhodnutí žalovaného. V tomto směru nedošlo k doplnění dokazování, neboť k němu nebyl ani důvod, když závěry daňových orgánů shledal zdejší soud zákonnými a správnými. Krajský soud je tak svým předchozím závěrem vázán. To vyplývá jak z judikatury správních soudů [srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2019, č. j. 4 As 3/2018-50, podle kterého *Nejvyšší správní soud je v konkrétní věci („kasačně“) vázán právním názorem obsaženým v jeho dříve v této věci vydaném rozhodnutí, a to i v případech, kdy právní názor v dříve vydaném rozhodnutí lze považovat judikaturní exces*]. Ve vztahu k obecným soudům vyslovil Ústavní soud v nálezu sp. zn. III. ÚS 3285/22 ze dne 27.6.2023: *postup, kdy obecný soud ignoruje beze změny skutkového základu své předchozí závěry v témže sporu (byť jde o rozhodnutí jiného senátu), není slučitelný s obsahem hlavy páté Listiny základních práv a svobod a z ní vyvěrajícími imperativy v oblasti předvídatelnosti soudního rozhodování*.

13. Žalobní námitka proto není důvodná.

#### *Nesprávně stanovená referenční cena*

14. Žalobkyně namítla, že žalovaný nepostupoval metodicky správně, aby zjistil srovnatelnou referenční cenu, neboť ve svém dotazu reklamním agenturám neuvedl, o jaký druh marže se jedná. Není tedy jasné, zda se ptá na čistou marži (měla by být nižší, ale pak by měl ve prospěch žalobkyně započít ještě náklady dalších úkonů, které reklamní agentury musely vynaložit při podobných reklamních kampaních) nebo hrubou marži. Ve svém dotazu žalovaný neuvedl ani žádný konkrétní druh reklamy či jinou bližší specifikace. Výše marže se může v návaznosti na druh reklamy a celkovou hodnotu zakázky diametrálně lišit. Správce daně měl tyto údaje k dispozici, přesto neodůvodněně rezignoval na co nejpřesnější zjištění obvyklých přes zprostředkovatelských marží u srovnatelných plnění a dotázané subjekty naopak vyzýval k poskytnutí pouze obecných údajů.

Shodu s prvopisem potvrzuje

15. Judikatura se opakovaně zabývala zjištěním obvyklé ceny v případě, kdy správce daně přistoupí k úpravě uplatněných nákladů z důvodu, že jich jde případ podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daň z příjmu. Při zjišťování obvyklé ceny má správce daně povinnost tvrzení i povinnost důkazní ve vztahu ke všem rozhodným aspektům. Obvyklou cenu může správce daně určit porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Muže 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. 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, pokud by nebyly spojené a měly mezi sebou běžné obchodní vztahy. Mechanismus určení ceny obvyklé není konkrétní právní normou přesně určen (přiměřeně viz již rozsudek NSS ze dne 11. 2. 2004, č. j. 7 A 72/2001-53). K jejímu určení je povolán správce daně tak, aby na základě objektivních kritérií vysvětlil, proč zvolil konkrétní způsob jejího stanovení, aby byla *výsledná cena přezkoumatelná*.
16. 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, 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).
17. Pokud jde o zjišťování ceny reklamy, judikatura dovodila, že plnění od prvního poskytovatele reklamního plnění není bez dalšího srovnatelné s plněními zprostředkovatelů reklamy. Pokud tedy daňové orgány zjišťují cenu obvyklou za služby zprostředkovatele reklamy, musí vycházet z cen služeb reklamních agentur, anebo zjištěnou cenu navýšit o přiměřenou marži reklamní agentury (srovnej rozsudek NSS v této věci, č. j. 7 Afs 364/2021-33, dále též ze dne 6. 12. 2022, č. j. 7 Afs 13/2021-44, či ze dne 14. 2. 2024, č. j. 6 Afs 393/2021-73, z poslední doby rozsudek č. j. 5 Afs 53/2025-86 ze dne 15. 8. 2025).
18. Žalovaný těmto nárokům vytyčeným judikaturou v posuzované věci dostal. Vysvětlil kritéria, která jej ke stanovení ceny obvyklé vedla, takže výsledná cena je přezkoumatelná. Vycházel ze sdělení reklamních agentur, kterých se dotazovala na marže za reklamní a mediální služby. Nešlo tedy o marži při pouhém zprostředkování reklamy, ale za komplex služeb. Některé reklamní společnosti, ze kterých žalovaný vyšší marži zjistil, svou marži nspecifikovaly a pouze uvedly své rozpětí (společnosti EssenceMediacom, Dentsu, Mindshare, Wavemaker a EM2). Ostatní společnosti svou odpověď blíže specifikovaly. Společnost VCCP uvedla, že je tvůrcem reklamního obsahu a hotové dílo předala klientům a dále nezajišťuje distribuci reklamy mediálních kanálů. Společnost Lion Communication uvedla marži na výrobu spotů a marži za umístění reklamy v ČT. Společnost MediaOne odpověděla, že výše ceny, a tedy i marže se řídí celou řadou kritérií, jako jsou výrobní náklady, konkrétní typ obchodního případu, typ média, aktuální obchodní výsledky. Tato společnost uvedla marži nejvyšší, až 39 %, kterou žalovaný použil na posuzovanou věc. Podobně odpověděla společnost ProductMedia, která uvedla, že výše marže nemá určené přesné

parametry a stanovuje se individuálně podle různých hledisek. Obě tyto společnosti uvedly rozpětí, v jakém se jejich marže při zohlednění těchto kritérií pohybuje.

19. Ačkoliv tedy žalovaný ve svém dotazu skutečně nespécifikoval, zda žádá o sdělení hrubé či čisté marže, reklamní společnosti, ze kterých obvyklou výši marže stanovil, své odpovědi specifikovaly a uvedly rozpětí požadovaných marží, a dokonce uvedly kritéria, od kterých se marže odvíjí, kde rozsah služeb byl rovněž zahrnut. Volba oslovených reklamních společností byla logická, když šlo o společnosti, které spolupracovaly s Českou televizí, tedy jako v posuzovaném případě žalobkyně. Žalobkyně ani v odvolání ani v žalobě neuvedla žádné specifické služby, které jí společnost PPS poskytla a které by vyšší marži odůvodňovaly, ani nic jiného, co konkrétně zohledněno nebylo. Krajský soud zdůrazňuje, že úlohou žalovaného je zvolit racionální postup vedoucí k co nejpresnějšímu stanovení ceny, která by byla dosažena u nespojených osob, nikoliv dosáhnout ceny co nejvyšší. Podle názoru krajského soudu žalovaný postupoval zcela správně, použil správnou metodiku, zjistil potřebné objektivní skutečnosti a jím zjištěná cena je co nejpravděpodobnější simulací ceny, jakou by za situace shodné se situací žalobkyně osoby nespojené sjednaly. Krajský soud tedy neshledal ani tuto námitku důvodnou.

#### *Závěr a náhrada nákladů řízení*

20. Vzhledem k nedůvodnosti obou okruhů žalobních námitek krajský soud žalobu zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
21. V řízení byl plně procesně úspěšný žalovaný, kterému v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. vzniklo právo na náhradu nákladů řízení; procesně neúspěšné žalobkyni právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo. Vzhledem k tomu, že podle obsahu spisu žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, soud rozhodl tak, že žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal (výrok II.).

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozsudku je **možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Ostrava 3. prosince 2025

Mgr. Jiří Gottwald  
předseda senátu