



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudkyň JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Miroslavy Honusové, ve věci

žalobce: **LAKUM – AP, a. s.**
sídlem Ostravská 384, 739 11 Frýdlant nad Ostravicí
zastoupen JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 3. 2023, č. j. 8978/23/5200-11432-713229,
ve věci daně z příjmů právnických osob

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 9. 3. 2023, č. j. 8978/23/5200-11432-713229 **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta, se sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov.

Odůvodnění:

Žalobní body:

1. Předmětem sporu je neuznání jako daňově účinných žalobcem uplatněných nákladů na reklamu, které žalobce v celkové výši 3 200 000 Kč vynaložil v roce 2014 vůči společnosti TONDINO SE (dále jen „Tondino“), která pro žalobce reklamu zajistila na utkáních 1. FC Slovácko na Městském fotbalovém stadionu Miroslava Valenty v Uherském Hradišti. V měsících květen, červenec, srpen a říjen roku 2014 nebyly tyto uplatněné náklady uznány z důvodu vyloučení pro neprokázání odlišnosti cen u tzv. jinak spojených osob. V měsících červen, září, listopad a prosinec z důvodu neprokázání fakticity reklamního plnění. Předmětem tohoto řízení jsou pouze náklady neuznané z důvodu neprokázání odlišnosti cen.
2. Žalobce namítl (*I.*) *nepřezkoumatelnost* rozhodnutí žalovaného specifikovaného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), a to ze třech důvodů. Žalovaný v odstavci 161 a 266 napadeného rozhodnutí uvedl, že posuzovanými náklady jsou náklady vůči společnosti PAMBROKE, což není pravda, neboť posuzovány byly náklady vůči Tondino. V bodě 170 a 172 žalovaný uvedl, že sporem je, zda žalobce skutečně vynaložil výdaj způsobem, jaký byl deklarován na fakturách, a že nebylo potvrzeno, že se reklamní služby uskutečnily v cenách, které byly předestřeny, a to u plnění, vyloučeného pro postup podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). Tato tvrzení se však vylučují. Nepřezkoumatelnost žalobce namítl rovněž ve vztahu k vypořádání jeho odvolacích námitek týkajících se vznesených důkazních návrhů ohledně referenční ceny.
3. V druhé části námitek (*II.*) žalobce zpochybnil *existenci jinak spojených osob* podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP. Žalovaný svůj závěr odůvodnil šesti skutečnostmi, které pouze uměle spojil tak, aby pouhá jejich kvantita jeho závěr odůvodnila. Podle žalobce se daňové orgány snažily posuzovaný případ „napasovat“ na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) *Actrad* (č. j. 7 Afs 176/2019-26 z 13. 2. 2020), ačkoliv se od žalobcova případu skutkově liší. Konkrétně žalobce namítl:
 - samotné navýšení ceny při přeprořádání neprokazuje vytvoření vztahu jinak spojených osob; nebylo prokázáno, že by se cena pohybovala mimo interval cen obvyklých;
 - cenu reklamy si žalobce z veřejných zdrojů zjišťoval bezúspěšně, protože ceníky neexistovaly. Zásadně jej ovlivnil negativní výsledek jednání s fotbalovým klubem Sigma Olomouc, z nějž nabytí přesvědčení, že běžný postup při umístění reklamy je její zprostředkování skrze reklamní agenturu a jeho spřízněná společnost LAKUM-KTL měla s reklamními společnostmi dobrou skutečnost. Počínal si s péčí řádného hospodáře;
 - smlouvy, na základě, kterých bylo plněno, měly veškeré zákonem požadované náležitosti a reklama na základě nich byla poskytnuta tak, jak žalobce požadoval, tedy v lukrativní pozici blízko dělící čáry. Za této situace lze jen stěží přijmout stanovisko, že toto má svědčit o absenci racionálního ekonomického účelu transakce;
 - žalobce svého dodavatele Tondino standardně ověřil a neshledal u něj žádné rizikové faktory; s osobou za Tondino jednající měl pozitivní zkušenosti. Není tedy pravdou, že by svého dodavatele nedostatečně ověřil;
 - žalobce měl zájem na řádném poskytnutí reklamy a její nerealizaci na všech zápasech ihned řešil s Tondino žádostí o vystavení dobropisů, která byla odmítnuta. Pochybení žalobce zjistil až v rámci daňové kontroly, protože dosavadně dobrá zkušenost u něj nevyvolala nutnost kontroly na každém zápase;

- znalost prostředí basketbalu automaticky neznamená, že se žalobce vyznal v prostředí fotbalu. O údajném nadhodnocení ceny reklamy nevěděl;
 - žalobce namítl nedostatečně prokázaný závěr žalovaného, že peněžní prostředky, které byly vybírány z účtu společností EDECO/EDEMOST, pocházely z úhrad žalobce ve vztahu k jeho dodavateli Tondino;
 - žalobce nesouhlasil se závěry žalovaného učiněnými z trestního spisu. T. S. podle něj nepopřel, že by GUARDIAN INVESTMENT spolupracovala s EDEMOST a EDECO, pouze spolupráci nepotvrdil. Nevědomost D. P. neznamená nic jiného, než nevědomost jednoho člena představenstva Tondino. I kdyby svědectví Ing. P. svědčilo o vytvoření řetězce, nesvědčí o tom, že by v něm byly osoby spojené jinak.
4. Žalobce namítl, že reklama byla ekonomicky racionální (*III.*). Ekonomickou a marketingovou efektivitu potvrdil znalec. Žalobce vynaložil pouze 0,3 % obrátu za rok 2013 a 2014, ačkoliv marketingové výdaje v praxi představují 1 až 25 %. Efektivita je doložena hospodářskými výsledky a potvrzena znalecky. Daňová úspora ve výši 608 000 Kč, kterou žalobce dosáhl, sama o sobě nedává smysl, když žalobce vynaložil 3 200 000 Kč. Žalobce odkázal na rozsudek NSS ze dne 18. 8. 02021, č. j. 1 Afs 109/2021-67, který na posuzovanou věc podle žalobce dopadá, když rozdíl ve skutkových okolnostech je nepatrný.
5. Další část námitek se týká nesouhlasu žalobce se závěrem o předražené ceně reklamy (*IV.*). Žalobce konkrétně namítl:
- nedostatečný počet srovnávacích vzorků a nepřihlednutí k žalobcem předloženým smlouvám, čímž byla cena reklamy zkreslená. Žalovaným konstatovaný odlišný rozsah plnění (logo v mix zóně či volné vstupenky) se týká vedlejšího plnění k plnění hlavnímu – banneru na fotbalovém stadionu. Žalobce navrhoval srovnání s reklamou na FC Baník, což jsou srovnatelně atraktivní kluby. Nutnost použít srovnání na jiných stadionech podrobně vysvětlil znalec H. Žalovaný přesto k širšímu srovnání nepřistoupil, čímž nedostal povinnosti zjistit při stanovení referenčních cen údaje co nejpříznivější pro daňový subjekt. Dostatečně neodůvodnil ani další žalobcovy důkazní návrhy;
 - srovnatelnost referenčních vzorků. Vybrané atributy neodpovídají ani subjektům smlouvy (chybí reklamní agentura), nebyl dodržen ani srovnatelným obsah, protože nebyla zohledněna lukrativní pozice banneru na stadionu. Žalovaný nezohlednil ani nutnou provizi reklamní agentury, která podle znalce činí alespoň 25 %;
 - žalovaný nezohlednil negativní zkušenost žalobce z jednání s fotbalovým klubem a obvyklost sjednání reklamy přes reklamní agenturu;
 - žalovaný nezohlednil, že cena reklamy byla sjednávána individuálně, neexistoval orientační ceník a ceny vykazovaly značný rozptyl. Žalobce poukázal na výsledky svědků Z. K., A. C., J. K., M. R., F. U. a na znalecký posudek, který předložil v řízení;
 - žalobce dále namítl, že správce daně nesprávně vyhodnotil předložené znalecké posudky a sám žádného znalce za účelem zjištění objektivního rozpětí cen nestanovil, ačkoliv se jednalo o otázku skutkovou, k níž mu chyběly potřebné odborné znalosti. Žalobce s odkazem na judikaturu, zejména na rozsudek NSS ze dne 7. 4. 2020, č. j. 10 Afs 217/2018-43 zdůraznil, že daňovým orgánům se nepodařilo zpochybnit způsob zjištění obvyklé ceny v předložených posudcích;
 - žalobce namítl diametrální rozdíl při rozhodování podobných případů. Žalovaný se opakovaně dovolává rozsudku ve věci *Actrad*. V něm žalovaný zjistil cenu obvyklou reklamního plnění v podobě banneru 6 x 1m na fotbalovém stadionu během zápasu první fotbalové ligy ve výši 1 800 000 Kč za sezónu 2011, 2 227 000 Kč za sezónu 2012. Je

naprosto nepředstavitelné, aby ve stejné době cena reklamy pro žalobce za polovinu sezony měla činit částku 77 875 Kč. Žalobce dále poukázal na cenu reklamního plnění, jak byla zjištěna v jiných řízeních a jak vyplývá z judikatury. Například pro reklamní polep na závodním automobilu na jednom závodu rallye byla cena bez zprostředkování stanovena na 180 000 Kč až 396 677 Kč. I v kontextu těchto cen je nyní stanovená cena reklamy v lukrativním prostoru středové čáry na polovinu sezony v rámci nejvyšší tuzemské fotbalové ligy ve výši 77 875 Kč naprosto nereálná.

Stanovisko žalovaného:

6. Podle žalovaného je uvedení společnosti PAMBROKE Media zjevným písařským omylem. Žalovaný skutečně neměl pochybnosti o fakticitě přijetí posuzovaných reklamních plnění. Vytýkaný obrat se vztahuje k zjištěnému nadhodnocení ceny. Co se týká nevypořádaných námitek, podle žalovaného strohost vypořádání nevede k nepřezkoumatelnosti a z vyjádření žalovaného v napadeném rozhodnutí jsou důvody, které jej vedly k přijatým závěrům, i přesto seznatelné.
7. K prokázání existence jinak spojených osob žalovaný uvedl, že svou důkazní povinnost podle svého názoru splnil. Ohledně ceny jako znaku jinak spojených osob odkázal na napadené rozhodnutí, kde se s námitkou vypořádal; zdůraznil, že závěr nebyl vystaven pouze na navýšení ceny, toto představovalo pouze dílčí okolnost.
8. Ohledně referenční ceny žalovaný rovněž odkázal na vypořádání této námítky v odvolacím řízení. Uvedl, že dovolávaný rozsudek č. j. 9 Afs 323/2018-63 z 29. 1. 2020 se skutkově liší v tom, že byla porovnávána administrativně zjištěná cena, což není možné, pokud lze zjistit cenu v reálných případech. Žalobce žádal zahrnout do množiny vzorků ceny ze smluv sjednaných za jiných časových a věcných podmínek. Dovolávaný rozsudek č. j. 2 Afs 282/2018-41 z 18. 6. 2020 je vytržený z kontextu. Daňové orgány nyní porovnávají cenu, kterou mohl dosáhnout žalobce, nikoliv jeho dodavatel, neboť předmětem posouzení je daňová povinnost žalobce. Byla porovnána s cenou, kterou by žalobce získal smlouvou uzavřenou přímo s klubem. Žalovaný ani správce daně nezpochybnují možnost pořídit reklamu od zprostředkovatele. Pak by však byla spojena s nějakou přidanou hodnotou, což se nestalo. Pokud žalobce přijal plnění od zprostředkovatele, měl prokázat odůvodněnost rozdílu ceny, to však neprokázal. Žalovaný nesouhlasil ani s výhradou ve vztahu k posouzení svědků. Tito nebyli shledáni nevěrohodnými, ale z jejich výpovědi nevyplývalo, že by shodné nebo obdobné plnění, jaké přijal žalobce, bylo dotčenými kluby poskytováno za maximální ceny uvedené vyslechnutými svědky. Ceny byly sjednávány individuálně a nelze ani určit, jakou část uvedené ceny představuje např. sponzoring klubu. Co se týká nutnosti znaleckého zkoumání referenční ceny, pak podle žalovaného má správce daně dostatečné odborné znalosti, aby určil cenu mezi nespojenými osobami. Znalce je třeba pouze v případě, kdy zde referenční cenu z obdobných vztahů mezi nespojenými osobami zjistit nelze, což není posuzovaný případ.
9. Co se týče námitek ohledně výše ceny a odlišností ve vztahu k rozsudku *Actrad* žalovaný rovněž odkázal na napadené rozhodnutí.

Zjištění z daňového spisu:

10. U žalobce proběhla daňová kontrola za rok 2014 a 2015. Žalobce v roce 2014 uplatnil jako daňově účinné náklady na reklamu a propagaci od dodavatele Tondino v celkové výši 3 200 000 Kč. Plnění bylo poskytnuto na základě smlouvy o reklamě a propagaci 5-2014 ze

dne 30. 4. 2014. Touto smlouvou se Tondino zavázal zajistit a realizovat reklamu a propagaci žalobce v rozsahu umístění reklamy žalobce při utkáních Gambrinus ligy a poháru České pošty klubu 1. FC SLOVÁCKO na Městském stadionu Miroslava Valenty v Uherském Hradišti, na banneru o velikosti 6x1m. Správce daně náklady za měsíce 6, 9, 11 a 12 roku 2014 v částce 1 600 000 Kč vyloučil, neboť nebyla prokázána fakticita poskytnutého plnění; v rozsahu těchto neúčinných nákladů byla žalobci zvýšena daň z příjmů platebním výměrem z 18. 2. 2019. Proti těmto závěrům správce daně žalobce odvolání nepodal.

11. Za měsíce 5, 7, 8 a 10 roku 2014 správce daně dospěl k závěru o odlišnosti sjednané ceny, která byla podle správce daně sjednána mezi jinak spojenými osobami podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP, a cenami mezi nespojenými osobami. Referenční cenu zjistil správce daně ze skutečných smluv v intervalu 20 667 až 71 875 Kč; nejvyšší cena se skládala z částky 14 375 Kč na banner a zápas, celkem bylo odehráno 5 zápasů; cena byla navýšena o částku 6 000 Kč za výrobu banneru. Rozdíl ve výši 1 522 125 Kč žalobce nevysvětlil a o tento rozdíl správce daně navýšil doměřenou daň shora uvedeným platebním výměrem.
12. Proti němu podal žalobce odvolání, o kterém žalovaný rozhodl nyní napadeným rozhodnutím.

I. K námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí

13. Krajský soud ověřil, že v odstavci 161 a 266 žalovaný skutečně uvedl své závěry ve vztahu ke společnosti PAMBROKE, vůči které žalobce prověřované náklady neuplatnil. Krajský soud se ztotožňuje s žalovaným, že jde o chybu v psaní. Z celého kontextu napadeného rozhodnutí je patrné, že daňové orgány přezkoumávaly žalobcem uplatněné náklady vůči společnosti Tondino, nikoliv vůči společnosti PAMBROKE. Zákon č. 280/2009 Sb., (dále jen „daňový řád“), v ustanovení § 104 umožňuje opravit i zjevnou chybu v psaní a počtech ve výroku rozhodnutí, tedy v závazné části rozhodnutí, s tím, že taková chyba nezpůsobuje nezákonnost nebo nicotnost rozhodnutí. Zjevná chyba v odůvodnění rozhodnutí, tedy nikoliv v části zakládající práva a povinnosti daňového subjektu, k nezákonnosti rozhodnutí vést rovněž nemůže, a ani k nepřezkoumatelnosti, zůstal-li smysl odůvodnění zachován, jak tomu je v nyní posuzované věci. Žalobní námitka tedy není důvodná.
14. Krajský soud dále ověřil, že v bodě 170 žalovaný uvedl: „spor spočívá v tom, zda odvolatel skutečně vynaložil výdaj (náklad) způsobem, jaký deklaroval v příslušných fakturách, a to např. především díky vysoké ceně. V bodě 172 pak uvedl: zjištěné skutečnosti nepotvrdily, že se předmětné reklamní služby uskutečnily v cenách, které byly odvolatelem předestřeny, resp. zvýšily pochybnosti správce daně o této věci. Předložené důkazní prostředky nemohly vyvrátit pochybnosti o tom, že reklama pro odvolatele byla provedena za ceny, které jsou uvedené v předložených fakturách navazujících na smluvní ujednání. Uvedené obraty vskutku nejsou šťastné, neboť je lze vykládat na první pohled tak, že žalovaný měl pochybnosti ohledně fakticity přijatých plnění, resp. o jejich ceně. Tím by byl z logiky věci vyloučen závěr o jinak spojených osobách, neboť předpokladem pro aplikaci ustanovení § 23 odst. 7 ZDP je zjištění fakticity přijatého plnění. Nicméně, na citovaný text navazuje závěr o vytvoření obchodního vztahu v řetězci převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení ztráty, což jednoznačně směřuje nikoliv k popření fakticity přijatého plnění, ale k úvahám o zapojení žalobce do jinak spojených osob. Z kontextu napadeného rozhodnutí je tak zřejmé,

že cena, kterou žalobce nesporně za přijaté plnění zaplatil, byla podle správce daně uměle navýšena a že se podle něj liší od cen obvykle sjednaných mezi nespojenými osobami, což správce daně i žalovaného vedlo k snížení uplatněného výdaje. Napadené rozhodnutí není proto nepřezkoumatelné a námitka není důvodná.

(II.) Existence jinak spojených osob:

15. Další žalobní námitky se vztahují k závěru o zjištění existence jinak spojených osob.

16. Krajský soud považuje za užitečné na tomto místě citovat právní úpravu, která na posuzovanou věc dopadá, tedy § 23 odst. 7 bod b) písm. 5 ZDP, ve znění platném pro posuzované období:

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 doložitelný, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; to platí i v případě, kdy je cena mezi poplatníky daně z příjmů právnických osob rovna nule. 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 nula nebo nižší, než by byla cena sjednaná mezi nespojenými osobami, a věřitelem je daňový rezident, člen obchodní korporace, který je daňovým rezidentem České republiky, nebo poplatníkem 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.

17. Podle správce daně vytvořil žalobce řetězec spojených osob takto: 1 FC SLOVÁCKO -EDECO/EDEMOST -TONDINO-ŽALOBCE; společnost GARDIAN INVESTMENT s. r. o. jako dodavatel EDECO/EDEMOST.

18. Okolnosti, na kterých správce daně vystavěl svůj závěr o jinak spojených osobách, žalovaný shrnul v bodě 160 napadeného rozhodnutí, a jsou jimi:

- a. neověřování cenové výhodnosti reklamy
- b. minimální specifikace reklamy na banneru
- c. neověřování obchodního partnera
- d. neprovedená kontrola uskutečnění reklamy
- e. znalost sportovního prostředí
- f. mnohonásobné navýšení ceny reklamy.

19. Judikatura správních soudů se výkladem pojmu jinak spojených osob pro účely daně z příjmu opakovaně zabývala. Stěžejním pojmem je neobvyklost posuzované transakce. Aby se jednalo o řetězec společností, nebo alespoň o dvě společnosti, které by podléhaly výše uvedené definici, musí existovat skutečnosti, které svědčí o neobvyklosti transakce a tedy spojení osob za jiným účelem než je účel běžně ekonomický (viz např. rozsudky NSS ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67, 17. 5. 2024, č. j. 7 Afs 121/2023-44, usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 10. 2023, č. j. 2 Afs 132/ 2020-63). Tato neobvyklost se projevuje v tom, že jde o transakci u běžně obezřetného podnikatele nerozumnou či nelogickou, a to ve všech jejích aspektech (způsob provedení, výsledek, další okolnosti s ní spojené). Pokud taková okolnost stojí sama o sobě, nijak neobvyklá nemusí být, ale ve vzájemné souvislosti s ostatními okolnostmi o neobvyklosti transakce vypovídá.

20. Okolnosti, které daňové orgány považují za svědčící o neobvyklosti nyní posuzované transakce, jak byly uvedeny výše, uvedené charakteristice plně odpovídají. Jednotlivě se může jednat o podnikatelské selhání či lehkomyšlnost, ve vzájemné souvislosti však již takto vysvětlitelné nejsou.
21. K jednotlivým výhradám, které žalobce vůči výše uvedeným okolnostem vznesl, krajský soud uvádí následující.
22. Předně je to otázka mnohonásobného navýšení ceny v řetězci jinak spojených osob. Daňové orgány zjistily navýšení ceny v řetězci 65x takto: z částky 6 125 Kč bez DPH, za kterou 1. FC Slovácko prodal banner 6x1 m svému smluvnímu partnerovi EDECO, na 400 000 Kč bez DPH, což žalobce za tento banner zaplatil, resp. uplatnil jako výdaj vůči svému dodavateli Tondino (strana 55 zprávy o daňové kontrole). Správce daně k tomu konstatoval, že jde o značnou disproporci v rozložení zisku při přeprodeji reklamních služeb a jde o navýšení natolik značné, že muselo být zjevné i pro podnikatele běžně obeznámeného s poměry na reklamním trhu a pro takové předražení by muselo být zvláštní vysvětlení, které správce daně nenalezl. Žalovaný se s tímto posouzením ztotožnil a souhlasí s ním i krajský soud. K masivnímu navýšení ceny v řetězci se opakovaně vyjadřovala judikatura správních soudů, zejména pak v citovaném rozsudku *Actrad*. Ačkoliv nepanuje úplná shoda v tom, zda samotná vysoká cena či samotné mnohonásobné navýšení ceny postačí jako znak vytvoření řetězce jinak spojených osob, o tom, že ve spojení s jinými okolnostmi o znak neobvyklosti transakce jde, není pochyb. Krajský soud obecně přisvědčuje žalobci, že mnohonásobné navýšení ceny samo o sobě jako okolnost svědčící o vytvoření řetězce jinak spojených osob může obstát jen v případě skutečně extrémním. V posuzované věci je mnohonásobné navýšení ceny však považováno jen za jeden ze znaků svědčících o vytvoření řetězce jinak spojených osob, a to o znak podstatný, a s tím se krajský soud zcela ztotožňuje. Krajský soud totiž posuzované navýšení považuje za natolik extrémní, že představuje zásadní znak neobvyklosti transakce, když samotná výše musela být i pro podnikatele bez zkušeností zarážející (byť takto napadené rozhodnutí nestojí); konečně, judikatura za dostatečně extrémní navýšení považovala i 20násobek (viz např. rozsudek NSS z 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013-27, bod 31).
23. Žalobce zdůraznil svou negativní zkušenost s jiným fotbalovým klubem, a naopak dobrou zkušenost s reklamní agenturou, kterou měla učinit jeho spřízněná společnost LAKUM-KTL. Namítl, že nebylo možné cenu zjistit z veřejných ceníků.
24. V napadeném rozhodnutí vzal žalovaný všechny tyto skutečnosti do úvahy, a přesto dospěl k tomu, že žalobce si neověřoval výhodnost ceny reklamy, což považoval za okolnost svědčící o jeho zapojení do řetězce jinak spojených osob. Žalovaný připustil žalobcovu negativní zkušenost s klubem a pozitivní s reklamní agenturou. Žalobci však vyčetl, že žádnou jinou cenu nezjišťoval, ačkoliv cena byla tak výrazně navýšena, že to žalobci muselo být nápadné (viz bod 183 napadeného rozhodnutí). Připustil rovněž neveřejnost ceníku a individuální sjednávání ceny reklamy. Ceník však podle žalovaného není jedinou variantou, jak zjistit cenu ze strany klubu, popř. jiného poskytovatele reklamy; z výpovědi svědka U. vyplynula možnost telefonického dotazu na fotbalový klub. Krajský soud se s úvahami žalovaného plně ztotožňuje, když je shledává logickými. K extrémnímu navýšení ceny, která proto musela být zarážející, se soud vyjádřil v odstavci 22. Prostý telefonický dotaz jinému poskytovateli reklamy byl uskutečnitelný, když ze spisu opak nevyplývá a krajský soud nevidí důvod, proč by nebyl. Ověření ceny v řádech milionů Kč, která při prodeji stoupla

65x, alespoň v této formě by bylo lze očekávat. Krajský soud rovněž přisvědčuje názoru žalovaného, jak jej vyjádřil ve stanovisku k žalobě, že otázka, zda žalobce postupoval či nepostupoval s péčí řádného hospodáře, nemá pro posouzení věci relevanci, neboť jde o otázku soukromoprávní. Krajský soud v napadeném rozhodnutí neshledal, že by bylo vystavěno právě na tom, že žalobce nepostupoval s péčí řádného hospodáře. Posuzované skutečnosti žalovaný hodnotil z hlediska toho, zda svědčí či nesvědčí o neobvyklosti transakce, respektive o tom, že žalobce byl zapojen do řetězce jinak spojených osob. Právě tato otázka je totiž proto souzení věci relevantní.

25. K nedostatkům v reklamních smlouvách a absenci racionálního jádra reklamy žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl (bod 186 napadeného rozhodnutí), že ve smlouvách nebylo sjednáno umístění reklamy, ačkoliv žalobce právě umístění reklamy blízko středové čáry považoval za důvod, proč toto podle jeho slov lukrativní reklamní plnění dohodl a akceptoval požadovanou cenu. Tento nedostatek v reklamních smlouvách proto žalovaný považoval za znak vytvoření řetězce jinak spojených osob. Krajský soud se s tímto zcela ztotožňuje. Žalobce v žalobě ani žádnou argumentaci proti tomuto stěžejnímu důvodu, proč žalovaný nedostatek ve smluvní dokumentaci považoval za znak neobvyklosti transakce, nevedl. Krajský soud proto obecně konstatuje, že postup žalobce, který chtěl mít reklamu umístěnou u středové čáry a nevedl tento svůj požadavek do smlouvy, ačkoliv podle něj šlo o výjimečnou pozici, považuje za neobvyklý, když postrádá jakoukoliv logiku. Žalobce sám ani žádné logické vysvětlení nevedl. Ani v této části žalobu soud nepovažuje za důvodnou.
26. K neověřování dodavatelů žalobce poukázal na to, že si společnost Tondino standardně ověřil a měl s ní dobré zkušenosti. Žalovaný v napadeném rozhodnutí (bod 188) uvedl, že ověření v běžně přístupných veřejných rejstřících je v případě navazování jakýchkoliv obchodních vztahů zcela základním opatřením, které o skutečné povaze zkoumaných obchodních subjektů příliš nevyovídá. Tímto způsobem lze ověřit pouze základní evidenční údaje, nikoliv zjistit skutečný charakter činnosti. Navíc, podle zjištění správce daně se nezakládá tvrzení žalobce o ověřování společnosti Tondino v obchodním rejstříku na pravdě, neboť podstatné skutečnosti pro možné rozhodování žalobce, jako je založení relevantní účetní závěrky a změna v obsazení orgánů této společnosti, byly z veřejně dostupného zdroje zjistitelné až po uzavření smlouvy o reklamě. Krajský soud se obecně ztotožňuje s tím, že ověření dodavatele pouze ve veřejných rejstřících nemusí samo o sobě svědčit o neobvyklosti transakce. Žalobní argumentace však opět nereaguje na nosné důvody, proč žalobce podle žalovaného postupoval neobvykle; žalobce totiž nijak nereagoval na to, že podstatné skutečnosti o Tondino se před uzavřením smlouvy ani dozvědět nemohl a Tondino tedy ani takto velmi zběžně neověřoval. Neprovedení ani takové zběžné kontroly i podle názoru krajského soudu o neobvyklosti transakce svědčí. Ani tato námitka tedy není důvodná.
27. K nedostatečné kontrole realizace reklamy, kterou žalobce rovněž jako znak neobvyklosti transakce sporuje, krajský soud v napadeném rozhodnutí zjistil, že žalovaný ji za znak neobvyklosti považuje v tom smyslu, že žalobce si protiřečí, když na jednu stranu tvrdí dobrou zkušenost se statutárním orgánem společnosti Tondino, na druhou stranu uvádí své pochybnosti o správnosti provedení reklamních služeb. Ověření až v rámci daňové kontroly podle žalovaného je pro posouzení postupu žalobce irelevantní. Žalovaný rovněž poukázal na nedostatky ve smlouvě, které upravovaly postih v případě porušení smluvních povinností toliko žalobci, nikoliv jeho dodavateli, což možnost reakce ze strany žalobce značně snižuje. Krajský soud se i v tomto případě s posouzením žalovaného ztotožňuje.

Pokud žalobce požadoval dobropisy až poté, co porušení smlouvy zjistil daňový orgán v rámci daňové kontroly, není to možno považovat za zhojení primární nedůvodné lehkomyšlnosti žalobce. Na úvahu žalovaného ohledně možností žalobce reagovat na porušení smlouvy ze strany Tondino žalobce v žalobě nereaguje vůbec. Za této situace lze postup žalobce, který se spolehl pouze na svého dodavatele a reklamní plnění nijak v reálném čase nekontroloval, rovněž považovat za znak neobvyklosti transakce.

28. Žalobce namítl, že neměl znalosti s prostředím fotbalu. Krajský soud v napadeném rozhodnutí zjistil, že znalost sportovního prostředí není nosným znakem neobvyklosti transakce ve smyslu jinak spojených osob. Ani správce daně ani žalovaný tento aspekt nepřeceňovali. Žalovaný s odkazem na vyjádření Ing. Š., osoby oprávněné jednat za žalobce, uvedl, že je zřejmé, že žalobce mohl mít prokazatelně alespoň obecné povědomí o cenách za reklamní a propagační služby. S tímto konkrétním posouzením však žalobce nijak konkrétně nepolemizuje. Podle názoru krajského soudu, z vyjádření Ing. Š., jak je citováno v napadeném rozhodnutí (poukaz na „jiné finanční podmínky“ při reklamě na dresech) uvedené obecné povědomí o cenách reklamy vyplývá. Žalobce tvrdil, že o navýšení ceny nevěděl. K tomu se krajský soud vyjádřil výše v odstavci 22. Jak dále uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 5. 2024, č. j. 7 Afs 121/2023-44, bod 29, *Povinností správce daně tak není prokázat subjektivní vnitřní vztah daňového poplatníka k jeho jednání a následku, nýbrž to, že tímto jednáním je objektivně sledován převážně daňově optimalizační cíl vzhledem k výši základu daně. Zpravidla pak bude možné na takový účel konkrétního právního vztahu usuzovat pouze na základě nepřímých důkazů.* Prokázání vědomosti žalobce o navýšení ceny v řetězci a předložení přímého důkazu v tomto směru tak nebylo povinností daňových orgánů. Ani tuto námitku krajský soud za důvodnou proto nepovažuje.
29. K námitce žalobce ohledně peněžních výběrů u společností EDECO/EDEMOST, krajský soud v napadeném rozhodnutí ověřil, že žalovaný a správce daně považovali výběry hotovosti ve vysokých částkách podezřelými. Vzhledem k tomu, že k nim docházelo v krátké časové souvislosti od plateb žalobce vůči Tondino, pravděpodobně šlo o výběry peněžních prostředků právě od žalobce. K odvolací námitce, kterou žalobce koncipoval obdobně, jako námitku žalobní, žalovaný uvedl, že jde o indicii, která nestojí izolovaně, a závěr o fakturačním řetězci byl učiněn na základě dalších skutečností. Obecně jsou však považovány hotovostní výběry vysokých částek za významnou indicii při posuzování obchodního vztahu. Výběrem hotovosti totiž dochází k narušení auditní stopy (bod 206 napadeného rozhodnutí). Krajský soud s tímto názorem žalovaného plně souhlasí. Lze připustit, že žalovaný nepřinesl přímý důkaz o tom, že by peněžní prostředky, které byly v hotovosti vybrány, pocházely právě od žalobce. Nicméně, takto žalovaný ani neargumentoval. Podstatné je, že docházelo v řetězci vzájemných dodavatelů k hotovostním výběrům vysokých částek, což je znakem neobvyklosti transakcí, svědčícím o vytvoření řetězce jinak spojených osob, což potvrzuje i judikatura Nejvyššího správního soudu. Žalovaný odkázal na rozsudek ve věci *Actrad*, což je odkaz příslušný, byť se jedná o odstavec 32, nikoliv 34. Krajský soud nesouhlasí ani s názorem žalobce, že by absencí podnikatelské činnosti u středových společností byl narušen zjištěný řetězec. U řetězce jinak spojených osob totiž neplatí běžné ekonomické zákonitosti, když jde o osoby spojené jinak než za účelem standardní obchodní činnosti. Ani tato námitka důvodná není.
30. Žalobce nesouhlasil se závěry žalovaného učiněnými z trestního spisu vůči T. S., D. P. a Ing. P. Obdobnou námitku žalobce vznesl v rámci odvolání. Žalovaný v bodě 261 napadeného rozhodnutí uvedl, že nepopření spolupráce je za daného skutkového stavu

irelevantní a že je pravdou, že existence řetězce sama o sobě nestačí k prokázání závěru o tom, že jde o jinak spojené osoby; o tom svědčí podle žalovaného ostatní skutečnosti. Krajský soud s ohledem na to, že žalobce s uvedenou argumentací nijak nepolemizoval, pouze obecně uvádí, že žalovaný nevystavěl svůj závěr o řetězci jinak spojených osob pouze na zjištění z trestního spisu, ale z jednotlivých skutečností, které se vzájemně doplňují. Respektoval tak východiska, která krajský soud uvedl na úvod tohoto oddílu žalobních námitek. Krajský soud shrnuje, že žádná z žalobních námitek týkající se zjištění řetězce jinak spojených osob není důvodná.

III. Efektivita reklamy

31. Žalobce námitky ohledně efektivitě vynaložené reklamy uplatnil jako zvláštní námitku, byť se jedná o jednu z okolností, na základě, kterých daňové orgány dospěly k závěru o tom, že žalobce vytvořil se svým dodavatelem a dalšími společnostmi vztah jinak spojených osob. Krajský soud s ohledem na koncepci žaloby a pro přehlednost respektuje toto rozdělení. Námitku však důvodnou neshledal.
32. V napadeném rozhodnutí se žalovaný k obdobně koncipované odvolací námitce vyjádřil v bodech 206 až 213. V nich poukázal na to, že ačkoliv žalobce tvrdil při výdaji na reklamu ve výši 3 200 000 Kč navýšení tržeb o 10 000 000 Kč, toto zůstalo neprokázáno. Zdůraznil, že služby nebyly poskytnuty ve sjednaném rozsahu, přesto byly žalobcem akceptovány. Za profit podle žalovaného nelze bez dalšího považovat samotné snížení základu daně.
33. Krajský soud se s uvedeným názorem plně ztotožňuje. Ačkoliv efektivitu reklamy je nepochybně obtížné stanovit pevnými daty, v posuzované věci žalobce žádný hmatatelný přínos reklamy neprokázal a nepřednesl ani žádné tvrzení, které by vysvětlovalo, proč tomu tak je. Nedostatečná efektivita reklamy jako jeden ze znaků, který svědčí o neobvyklosti posuzované transakce, byla daňovými orgány zjištěna podle názoru krajského soudu správně. Krajský soud pro úplnost odkazuje na závěry Nejvyššího správního soudu, které přijal vůči s žalobcem spřízněné společnosti LAKUM - KTL dne 17. 5. 2024, č. j. 7 Afs 121/2023-44, zejména pak bod 36, týkající se vypořádání obdobné námitky a závěru Nejvyššího správního soudu o iracionalitě postupu společnosti LAKUM-KTL, která podobně jako žalobce vynaložila značné prostředky na reklamu za obdobných neobvyklých okolností.

IV. Referenční cena

34. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že se žalovaný ztotožnil s postupem správce daně, který referenční cenu stanovil použitím porovnávací metody, která spočívala ve zjištění faktické ceny za stejné nebo podobné služby poskytované za stejných nebo obdobných podmínek s konkrétními korporacemi, které uzavřely smlouvy o poskytování reklamních služeb přímo s klubem 1. FC SLOVÁCKO. Vzhledem k tomu, že cena se podle svědka Uhříčka, obchodního manažera a tiskového mluvčího klubu 1. FC SLOVÁCKO, odvíjela od plánovaného počtu utkání, stanovil správce daně cenu reklamy na 1 utkání, resp. na 5 utkání, jelikož na pěti utkáních byl banner s logem žalobce prokazatelně umístěn. Takto byl zjištěn interval cen 22 667 Kč až 71 875 Kč a náklady na výrobu banneru 6 000 Kč. Cena obvyklá byla stanovena na horní hranici zjištěného rozpětí, což s připočtením ceny banneru činí 77 875 Kč. Správce daně stanovil tato kritéria srovnatelnosti: místo plnění - Městský fotbalový stadion klubu 1. FC SLOVÁCKO, doba - rok 2014, sezona 2014/2015, komodita - reklamní služby. Žalobcem předložené smlouvy tato kritéria nenaplňují, liší se takto: města

Ostrava a Olomouc nejsou stejná, jako Uherské Hradiště, rozsah odlišný (3x2m banner a reklama v Golf Aréně versus banner 6x1) a doba let 2012 a 2013 je jiná než rok 2014. Zjistil - li správce daně smlouvy odpovídající požadovaným kritériím, nebyl podle žalovaného důvod zařazovat smlouvy, které kritéria nesplňují.

35. Žalobce k referenční ceně předně namítl nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nevypořádání argumentace žalobce proti neprovedení jím navržených důkazů. Šlo o důkazy k ověření účelu konkrétně specifikovaných plateb, prověření obsahu poskytnutého reklamního plnění pro ostatní odběratele společnosti Tondino, ověření, jaké částky vynakládaly na reklamu realizovanou v předmětném období žalobcem navržené společnosti a připojení trestního spisu sp. zn. 4 T 44/ 2018.
36. Krajský soud ověřil, že žalovaný na tuto argumentaci žalobce uvedenou v odvolání proti zamítnutým důkazním návrhům skutečně explicitně nereagoval. Konečně to připouští i žalovaný ve svém vyjádření k žalobě. Nezodpovězení této dílčí argumentace však podle krajského soudu nevede k nepřezkoumatelnosti rozhodnutí. Z napadeného rozhodnutí je totiž jasně patrné, proč žalovaný souhlasil se správcem daně a se zvoleným vzorkem smluv, ze kterých správce daně zjistil referenční cenu, a proč nepřihlédl k důkazním návrhům ze strany žalobce a zejména k rozšíření vzorku smluv o další smluvní vztahy. Jsou-li zjevné důvody, proč žalovaný považoval odvolání žalobce proti referenční ceně za nedůvodné, výslovné nevypořádání těchto odvolacích námitek k nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí nevede (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2009, č. j. 9 As 71/2008-109, a ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010-53).
37. Žalobce k referenční ceně namítl zejména nesprávnost zvoleného vzorku smluvních vztahů, ze kterých daňové orgány referenční cenu stanovily. Zejména namítl vadu ve smluvních partnerech, když žádná ze smluv nebyla uzavřena s reklamní agenturou. Žalobce dále navrhoval, aby byly vzaty v potaz i smlouvy s jinými fotbalovými stadiony a v jiném časovém období, a to zejména proto, že cena za reklamní služby je vysoce individuální, a tak omezeným vzorkem smluv nelze stanovit cenu objektivně. Z téhož důvodu navrhl vypracování znaleckého posudku.
38. Ke stanovení ceny referenční se judikatura správních soudů již opakovaně vyjádřila. Z ní vyplývá, že cenou referenční je cena, která byla skutečně dosažená za shodnou nebo podobnou komoditu mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Teprve v případě, že není možné zjistit cenu referenční ze skutečných vztahů, je možné referenční cenu stanovit pomocí objektivní korekce, popř. znalecky (viz rozsudek ze dne 29. 1. 2020, č. j. 9 Afs 232/2018-63, jehož právní věta zní: *Při úpravě základu daně podle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, lze sjednanou cenu poměřit s cenou zjištěnou podle oceňovacího předpisu pouze tehdy, nelze-li určit cenu na relevantním trhu z důvodu neexistence alespoň v jádru srovnatelných nezávislých transakcí, které by bylo možné přiléhavě korigovat.*)
39. V posuzované věci daňové orgány přistoupily k zjištění ceny dosažené mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Tento způsob stanovení referenční ceny má jedno úskalí, kterým je shodnost komodity a okolností, za kterých byla stanovena, tedy tzv. plná srovnatelnost. Judikatura správních soudů jasně konstatovala, že výběr nezávislých transakcí je nutné učinit na základě objektivních, spravedlivých a přezkoumatelných kritérií, která jsou opřena o ekonomicky racionální úvahu. V případě, že se nepodaří zjistit referenční cenu z plně srovnatelných nezávislých transakcí, je nutno zvolit přiléhavý způsob jejich korekce, tak, aby stanovení referenční ceny nebylo pouze hypotetickou úvahou (srov. cit. rozsudek

NSS č. j. 9 Afs 323/2018 – 63, zejm. bod 23, dále např. rozsudek ze dne 15. 6. 2023, č. j. 10 Afs 257/2022-60, zejm. bod 30; krajský soud však upozorňuje na to, že druhý citovaný rozsudek se týká situace, kdy daňové orgány přistoupily ke korekci, tedy jeho závěry lze aplikovat pouze dílčím způsobem).

40. V posuzované věci daňové orgány zvolily při stanovení referenční ceny první postup, tedy vycházely z fakticky dosažených cen u srovnatelných transakcí bez korekce. Krajský soud považuje postup daňových orgánů v zásadě za odpovídající výše uvedeným východiskům. Kritérium shodnosti místa, předmětu plnění a doby plnění podle názoru krajského soudu odpovídá požadavku na objektivní, spravedlivé a přezkoumatelné kritérium. Zjištěné nezávislé transakce vytčeným kritériím zcela odpovídají. Konečně žalobce ani nenamítá, že by neodpovídaly. Krajský soud proto považuje za správnou úvahu daňových orgánů, že není třeba zjišťovat další nezávislé transakce, navržené žalobcem, které těmto kritériím neodpovídají. Krajský soud proto souhlasí i s tím, že daňové orgány důkazním návrhům žalobce na zjištění ceny dosažené v jiných městech, na jiných stadionech a v jiném časovém období nevyhověly.
41. Konečně, k obdobné žalobní námitce, kterou vznesla s žalobcem spřízněná společnost LAKUM- KTL , a.s., Nejvyšší správní soud v rozsudku v ze dne 6. 12. 2022, č. j. 7 Afs 13/2021-44, v bodě 30 uvedl: *Názoru krajského soudu lze přisvědčit do té míry, pokud požaduje, aby referenční ceny byly zjišťovány z poměrů nespojených osob, které se v maximální možné míře blíží podmínkám, za nichž byly sjednány v posuzovaném případě. To by v podmínkách projednávané věci znamenalo, že by byl správce daně povinen jako výchozí pro určení referenčních cen považovat toliko podmínky, za nichž reklamní agentury obvykle uzavírají smlouvy obdobného rozsahu a povahy plnění se zadavatelem reklamy. Podle názoru kasačního soudu však nejde o jediný akceptovatelný způsob stanovení referenční ceny. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 1. 2021, č. j. 3 Afs 393/2019-47, zdůraznil, že „existuje vícero způsobů, jak obvyklou cenu určit, přičemž vždy záleží na okolnostech případu, který způsob bude nejvhodnější (viz rozsudek ze dne 7. 4. 2020, č. j. 10 Afs 217/2018-43, odst. 17).“ Nejvyšší správní soud neshledal důvody, proč by nebylo lze vycházet ze zjištění o konkrétních cenách za realizaci reklamy sjednaných s koncovými sportovišti při zohlednění obvyklé provize zprostředkovatele. Stěžovatel řádně zjišťoval ceny mezi nezávislými (resp. nespojenými) osobami za srovnatelných či obdobných podmínek (sestavil vzorek srovnatelných subjektů), přičemž na základě takto zjištěných údajů zjistil interval konkrétních dosažených cen. Z takto zjištěného intervalu cen použil hraniční hodnotu, která byla pro žalobce nejvýhodnější, a tuto navýšil o provizi reklamní agentury. Takto zjištěnou cenu obvyklou následně porovnal s cenou sjednanou v posuzované transakci. Je v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, pokud správce daně stanovil cenu obvyklou tak, že vycházel z ceny prvního článku řetězce (cena sportovního klubu/areálu), který zájemcům reklamu poskytl či poskytuje napřímo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2020, č. j. 7 Afs 176/2019-26, ze dne 28. 1. 2021, č. j. 3 Afs 393/2019-43 nebo rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 11. 2019, č. j. 57 Af 29/2018-49).* (zdůraznění podtržením provedl krajský soud).
42. Citace vede krajský soud k úvaze nad žalobní námitkou nezohlednění postavení dodavatele žalobce, kterým byla reklamní agentura. Ačkoliv krajský soud považuje stanovená kritéria, na základě, kterých daňové orgány vybraly vzorek smluv pro zjištění referenční ceny, za správná, nemůže souhlasit s tím, že nepřihlédly k tomu, že v posuzované věci jedna ze smluvních stran byla reklamní agentura. A to ani za situace, kdy podle daňových orgánů reklamní agentura nepřidala k přeprodávanému plnění žádnou přidanou

hodnotu. Na uvedenou situaci opět dopadají závěry Nejvyšší správní soud ve výše citovaném rozsudku 7 Afs 13/2021 – 41, tentokrát bod 33: *Není povinností daňového subjektu vyhledávat cenově nejvýhodnější nabídku. Stěžovatel nemůže po žalobci spravedlivě požadovat, aby smlouvu uzavřel přímo s dotčenými sportovními areály. Je záležitostí jeho svobodné volby, jakým způsobem si reklamní služby zajistí, tj. zda přímo nebo skrze zprostředkovatele. Na druhou stranu nelze aprobovat postup vedoucí k účelovému vytváření právních vztahů ve snaze zajistit si snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67 nebo ze dne 10. 9. 2021, č. j. 1 Afs 110/2021-78). Pokud tedy žalobce zvolil tento postup, měl si být vědom, že ceny reklamních agentur nemusí být odpovídající. Mohl a měl si ověřit, za jaké rámcové ceny kluby uzavírají smlouvy se zájemci o poskytnutí reklamních služeb. Pak by bylo jisté snazší uvážit, zda tvrzený širší rozsah poskytnutých služeb koresponduje takto mnohonásobnému navýšení ceny.*

43. V nyní posuzované věci daňové orgány nezjistily nezávislou transakci uzavřenou s reklamní agenturou, ani nezjistily obvyklou provizi reklamních agentur, vycházející z nesprávné úvahy, že za situace, kdy reklamní agentura podle jejich názoru nepřidala k plnění žádnou přidanou hodnotu, není nutno referenční cenu o případnou provizi zvýšit. Tak tomu však není. Tím totiž daňové orgány žalobce v podstatě nutí k tomu, aby vyhledával nejvýhodnější nabídku bez reklamní agentury. Má-li být referenční cena stanovená objektivně, musí vyjít z reálné situace, ve které reklamní agentury plnění běžně poskytují. Ačkoliv totiž podle názoru daňových orgánů reklamní agentury nepřidaly žádnou hodnotu, nelze jejich působení a priori vyloučit. Na druhou stranu nelze ani akceptovat přístup žalobce, který naopak nutí daňové orgány, aby vyhledaly jako referenční cenu cenu nejvyšší a pro žalobce nejpříznivější. Pokud žalobce jako svého dodavatele zvolil reklamní agenturu, měl jí poskytnutý rozsah služeb uvážit ve vztahu k mnohonásobnému navýšení ceny, pokud tuto cenu chtěl uplatnit jako daňově uznatelný výdaj. Pokud tak nepostupoval, což v posuzované věci zřejmě zjevně nečinil, vystavoval se riziku jeho neuznání v plné výši.
44. Ačkoliv tedy krajský soud souhlasí s prvotní úvahou daňových orgánů, přisvědčuje žalobci, že referenční cena nebyla stanovena správně, když nebyla zjištěna buď nezávislá cena mezi žadatelem o reklamu a reklamní agenturou nebo obvyklá marže reklamních agentur. Nesprávně zjištěná referenční cena pak vede k nesprávně doměřené dani, a tedy k nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Krajský soud proto napadené rozhodnutí zrušil podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm buď zjistí jako referenční cenu cenu dosaženou v nezávislých transakcích ohledně shodné komodity ve shodném čase, kdy jednou ze smluvních stran bude reklamní agentura, nebo vyjde z již zjištěné referenční ceny, ke které přičte běžnou provizi reklamních agentur, zjištěnou na základě objektivních a přezkoumatelných kritérií.
45. Krajský soud považuje tímto za vypořádané všechny ostatní žalobní námitky směřující k referenční v ceně, s výjimkou námitky ve vztahu k znaleckému zkoumání. Tuto námitku krajský soud nepovažuje za důvodnou. Postup při zjišťování referenčních cen byl výše podrobně popsán. Za situace, kdy lze referenční cenu zjistit z fakticky uskutečněných nezávislých transakcí, není pro znalecké stanovení referenční ceny důvod. Na uvedeném nic nemění závěry, které Nejvyšší správní soud přijal v žalobcem dovolávaném rozsudku č. j. 10 Afs 217/2018-43, které byly přijaty za jiné skutkové situace. Naopak je plně příslušný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2024, č. j. 6 Afs 255/2023-58, podle jehož právní věty: *Referenční cenu pro potřeby aplikace § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, jsou finanční orgány oprávněny určit svou vlastní úřední činností. Ani správní soud*

nemusí nařizovat znalecké zkoumání, je-li schopen závěry finančních orgánů řádně přezkoumat a zhodnotit.

46. K námitce rozhodování obdobných případů diametrálně odlišně, zejména pak ve vztahu k rozsudku *Actrad*, krajský soud odkazuje na vypořádání obdobné námítky Nejvyšším správním soudem ve vztahu ke společnosti LAKUM-KTL, jak bylo přijato v cit. rozsudku č. j. 7 Afs 121/2023-44, který poukázal na odlišný skutkový základ obou posuzovaných případů. V bodě 50 Nejvyšší správní soud konkrétně uvedl: *Vždy je třeba vycházet ze skutkové podstaty každého konkrétního případu a nelze namítat libovůli správce daně v případě, že v konkrétním případě využil jím zajištěné smlouvy a nikoli smlouvy další, které neměl k dispozici. Pokud jde o rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 4. 3. 2019, č. j. 22 Af 142/2017-69, na který odkazoval stěžovatel, je z něj zřejmé, že reklama společnosti ACTRAD s.r.o. byla poskytnuta z části jiným dodavatelem (PRESSTEX MEDIA SE, resp. PRESSTEX PRINT), na jiném místě – stadionu Bazaly v Ostravě, na Andrově stadionu v Olomouci, na stadionu AC Sparta Praha a v areálu Golf Arény v Ostravě, v jiném období – roky 2011 a 2012, v jiném rozsahu – reklamní banner 6x1 m + inzerce v klubovém bulletinu + poskytnutí VIP vstupenek. Je evidentní, že už s ohledem na odlišné období, místo a zejména rozsah plnění nelze tyto případy považovat za zcela srovnatelné. Nejvyšší správní soud je na rozdíl od stěžovatele toho názoru, že skutečnosti jako jiné časové období uzavření smlouvy, místo umístění reklamy na odlišném sportovišti, či odlišné období prezentace reklamy mohou mít reálný vliv na srovnatelnost cen za reklamní plnění. I v nyní posuzovaném případě je předmět posuzovaného reklamního plnění odlišný od plnění posuzovaného v rozsudku *Actrad*, když se liší v místě plnění, rozsahu (pouze banner), i době plnění. Námitka proto důvodná není.*

Závěr a náhrada nákladů řízení

47. Vzhledem k tomu, že krajský soud shledal důvodnou námitku týkající se referenční ceny, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, jak bylo uvedeno výše v odstavci 44. V něm je žalovaným zde vysloveným právním názorem vázán.
48. Vzhledem k tomu, že v řízení byl žalobce úspěšný, vzniklo mu v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení žalobce představují zaplacený soudní poplatek ve výši 3000 Kč, odměna za zastoupení advokátem za 3 úkony právní služby ve výši 3100 Kč za každý z těchto úkonů (příprava a převzetí zastoupením, sepsání žaloby a sepsání repliky) podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., třikrát režijní paušál za tytéž úkony právní služby a DPH. Všechny tyto náklady podle obsahu spisu žalobci prokazatelně vznikly a jedná se o náklady nezbytně nutné k uplatnění jeho práva. Lhůtu k zaplacením soud stanovil v souladu s ustanovením § 160 odst. 1 o. s. ř., neboť tato lhůta je přiměřená možností žalovaného.

Poučení:

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

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 25. července 2024

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu