



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D., ve věci

žalobce: **Actrad s. r. o. „v likvidaci“**
sídlem Potoční 1091, 738 01 Frýdek-Místek
zastoupený advokátem Mgr. Martinem Blaškem, LL.M.
sídlem Olbrachtova 1334/27, 710 00 Ostrava

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

o žalobě na přezkum rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 11. 2022 č. j. 42461/22/5200-11432-709409, ve věci daně z příjmů právnických osob

takto:

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

Shodu s prvopisem potvrzuje

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 11. 2022 č. j. 42461/22/5200-11432-709409, jímž bylo způsobem vymezeným v jeho výroku změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 6. 2. 2019 č. j. 402693/19/3207-51523-800279, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob (dále jen „DPP“), zrušena daňová ztráta a vyměřeno penále za zdaňovací období roku 2014.
2. Žalobce v podané žalobě vymezil tyto žalobní body:
 - 1) Rozhodnutí správních orgánů obou stupňů jsou nezákonná, resp. řízení trpí závažnými vadami, jelikož správní orgány nezjistily řádný skutkový stav, dopustily se nesprávného právního posouzení skutků, v rámci posouzení skutků překročily meze správního uvážení a rozhodly v rozporu s právní úpravou i ustálenou rozhodovací praxí, přičemž rozhodnutí správních orgánů nemají oporu v provedeném dokazování, ani v platných zákonech. Z výroků obou rozhodnutí není zcela zřejmé, jakými podklady se správní orgány při rozhodování řídily, neboť jejich skutkové závěry jsou převážně spekulativní. Obě rozhodnutí jsou pro nedostatek důvodů nepřezkoumatelná.
 - 2) Žalovaný se vůbec nevypořádal s odvolacími námitkami žalobce. V odůvodnění napadeného rozhodnutí pouze opakuje předchozí závěry a úvahy o ceně reklamy, efektu reklamy a spojených osobách bez odkazu na konkrétní důkazy. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že žalobce uzavřel právní vztah s dodavatelem TONDINO za účelem snížení základu daně ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona č. 586/1991 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „ZDP“). Podle žalobce je odůvodnění napadeného rozhodnutí nelogické. Žalovaný sám vyložil znění § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP tak, že jinak spojenými osobami se rozumí osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Dále uvedl, že stát přímo nemůže zasahovat do cenotvorby mezi spojenými osobami, nařizuje však, aby byl základ daně očištěn od deformací vytvořených neobvyklými cenami v transakcích mezi spojenými osobami. Tento princip je označován za pravidlo tržního odstupu. Podle žalobce žalovaný zcela obrací svou dosavadní argumentaci a jednání daňového subjektu podřazuje jinému principu než doposud, když odkazuje na princip tržního odstupu. Ten se uplatňuje u zkoumání převodních cen, a nikoliv u cenotvorby mezi spojenými osobami. Žalobce zdůraznil, že smlouvy o reklamě a propagaci byly uzavírány s prostředníkem, a proto je nutné uvažovat s předpokladem, že transakční podmínky byly obvyklé a plně srovnatelné, ovšem vstupoval do nich zprostředkovatel, což znamená, že je zapotřebí zohlednit i nezbytnou provizi zprostředkovatele, která se běžně pohybuje ve výši 20 % a je tedy přírůžkou k výchozím cenám sjednávaným přímo. Žádné takové vyhodnocení provizí však žalovaný neprovedl.

2/2023

- 3) Žalobce dále poukázal na to, že se snažil prostřednictvím reklamy o zvýšení objemu své obchodní činnosti a vynaložení prostředků na reklamu mu jednoznačně přineslo zvýšení zisku. Nejednalo se o fiktivní plnění typické pro podvody a nedošlo ani k identifikaci personální či kapitálové propojenosti účastníků plnění, která by mohla být ukazatelem daňového podvodu. Nebyly prokázány žádné nestandardní finanční operace. Jedinou relevantní okolností, kterou správce daně podvod odůvodňuje, je údajně nepřiměřená cena za reklamní plnění a nedostatek správcem daně požadovaných „podstatných parametrů u standardních obchodních případů“. Tento závěr však nebyl prokázán, výklad smluvních ujednání mezi účastníky sporu může podávat pouze soud, a nikoliv správce daně. Pokud má žalovaný za to, že existují standardní smluvní parametry, je na něm, aby je osvětlil a zdůvodnil. Tvrzení žalovaného, že smlouvy nemají dostatečné standardní parametry, je nepřezkoumatelné. Občanskoprávní i obchodněprávní vztahy jsou soukromoprávní povahy mezi rovnými subjekty. Žalobce poukázal na čl. 2 odst. 3, čl. 26 odst. 1 a čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (dále jen Listina). Žalobce má za to, že mu nelze ukládat prověřování fungování a obchodních praktik jiných subjektů za situace, kdy jsou podmínky jiných smluvních vztahů chráněny obchodním tajemstvím nebo objektivní nemožností získat další informace z veřejných registrů.
- 4) Řádně formulovaný výrok je nezastupitelnou částí rozhodnutí a pouze z něj lze zjistit, zda a jaká povinnost byla uložena, lze z něj usuzovat na existenci překážky věci rozhodnuté a jen výrok může být vynucen správní exekucí. Žákonodárce požaduje, aby při ukládání sankce za správní delikt byl ve výroku rozhodnutí také popsán skutek, za který je sankce ukládána, způsobem vylučujícím jeho záměnu s jiným jednáním. Rozhodnutí, jehož výrok je vnitřně rozporný s odůvodněním, je nutno považovat za nesrozumitelné. V závěrech kontrolního protokolu, na který se správní orgán odvolává v odůvodnění svého rozhodnutí, je porušení povinností žalobce spatřováno v nedodržení ceny obvyklé, avšak z úplně jiných důvodů, než které jsou uvedeny v odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde je nově konstruován princip tržního odstupu a povinnost zachovávat ve smlouvách standardní parametry. Rozhodnutí neumožňuje jeho adresátovi poznat, jaké konkrétní jednání je mu vyčítáno, ani právní kvalifikaci takového jednání. Neuvedení skutkového vymezení správního deliktu ve výroku způsobuje nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí pro nesrozumitelnost. Pochybení správního orgánu spočívající v uvedení jiného skutkového vymezení jednání, v němž je spatřován tento kvalifikovaný správní delikt ve výrokové části rozhodnutí je vadou, resp. podstatným porušením ustanovení o řízení před správním orgánem, u něhož je třeba zkoumat, zda tato vada mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Žalobce směřoval proto svou obranu po celou dobu správního řízení do jiného skutkového stavu, než je mu vytýkáno napadeným rozhodnutím. V důsledku takového řešení byl zbaven možnosti účinně se bránit proti rozhodnutí a nemůže tak zpochybnit splnění podmínek pro doměření daně.
- 5) Žalovaný si vytvořil vlastní právní principy, kterými se řídí a podporuje své schéma o objektivní nestandardní skutečnosti a prokázání existence vztahu jinak spojených

osob. Žalobce odkázal na body 44–45, 46–48, 51–55 a 56–60, 62 a také 30–43 Seznámení s výsledky odvolacího řízení (dále jen „Seznámení“). Žalovaný zde vymezil znaky jinak spojených osob tak, že není blíže specifikováno umístění reklamy, nebyla prováděna dostatečná kontrola uskutečnění reklamy, nebyla ověřována cenová výhodnost reklamy, nebyl vyhodnocen efekt reklamy, nebyl ověřen obchodní partner, žalobce se nechoval s péčí řádného hospodáře, jeho jednání bylo neodpovědné a nebezpečné. Žalobce namítl, že neexistence jakéhokoliv právně závazného výkladu těchto pojmů ze strany žalovaného a jeho teoretické úvahy na téma fungování trhu dávají najevo, že žalovaný této odborné problematice nerozumí. Tím žalobce nemá na mysli nekompetentnost kontrolních orgánů při výkonu kontroly, ale nedostatek odborných znalostí pro posouzení právně významných pojmů jako je dobrá víra či prokazování úmyslu, a to ve vztahu k judikatuře českých soudů i Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“). Interpretace a aplikace těchto pojmů je v rozporu s principy spravedlnosti. Kromě nedoložených úvah žalovaného zcela chybí právní rozbor toho, jak žalobce porušil ustanovení konkrétního právního předpisu, když není ničím prokázáno, že kterýkoliv žalovaným uplatňovaný princip byl žalobcem porušen z důvodu jeho jednání v rozporu s konkrétním ustanovením zákona. Žádné takové zákonné principy nemohly být porušeny, protože neexistují. Vše je pouhou logickou konstrukcí žalovaného, která je postavena na tom, že lze uplatňovat dodržování jím vytvořených pravidel, a přitom je v rozporu s nepochybnými fakty, že jednání žalobce je souladné s právem. Dále žalobce uvedl, že žalovaný sice odůvodnil své rozhodnutí, vyhnul se však vypořádání celé řady námitek, které žalobce vznesl. To má za následek zásah do žalobcova práva na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 Listiny.

- 6) Ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP nehovoří ani o ceně běžné, ani o ceně obvyklé, ale jen o cenách sjednávaných v běžných obchodních vztazích. Oba pojmy jsou velmi podobné, avšak není možné užívat s odkazem na tuto právní normu pojmy oba. V praxi se užívá spíše pojem obvyklá cena, zejména proto, že cit. ustanovení samo odkazuje na zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, v platném znění (dále jen „zákon o oceňování majetku“), který pojem „ceny obvyklé“ pro účely tohoto zákona definuje. ZDP neurčuje přesný způsob, jakým má správce daně stanovit cenu běžnou. Jen v případech, ve kterých tuto cenu nelze podle § 23 odst. 7 ZDP určit, se použije cena zjištěná podle zákona o oceňování majetku. To však neznamená, že určení její výše závisí na libovůli správce daně. Správce daně při aplikaci § 23 odst. 7 ZDP musí co nejúplněji zjistit skutkový stav a volit takové prostředky, které pomohou takovou částku stanovit a které budou co nejvíce odpovídat situaci daňového subjektu. Měl by proto pro výpočet volit subjekty provozující stejnou či alespoň obdobnou podnikatelskou činnost ve stejném čase a po stejně dlouhé období. Přitom musí vybrat dostatečné množství subjektů, aby mohl učinit dostatečně objektivní a spravedlivý závěr. Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) dospěl k závěru, že cenu sjednávanou v běžných obchodních vztazích nelze absolutizovat jediným číslem, ale je ji třeba stanovit intervalem nejčastěji realizovaných cen. V posuzované věci žalovaný na základě neznámých zjištění dospěl k závěru o navýšení ceny reklamy a své přesvědčení odůvodnil tak, že jakkoliv cenu stanovil na základě obsahu doplněného spisového materiálu, jde o cenu zahrnující jak

2/2023

část plnění v areálu SK Sigma Olomouc, tak část plnění v areálu 1. FC Slovácko. Závěr o ceně obvyklé reklamy učinil žalovaný na základě jakéhosi vlastního výpočtu, a nikoliv na základě odborných postupů stanovených zákonem. Žalovaný vyhodnotil žalobcem předložený znalecký posudek a výpověď znalce a uzavřel, že nejsou důkazem k prokázání obvyklosti cen sjednaných. Znalecký posudek však nebyl ničím vyvrácen.

- 7) Je-li cena obvyklá stanovena určitým cenovým rozpětím, je spravedlivé, aby správce daně doměřil daňovou povinnost rozdílem mezi cenou sjednanou a horní hranicí tohoto cenového rozpětí. Aritmetický průměr či jiné obdobné způsoby výpočtu ceny obvyklé pak není možno aplikovat, jelikož by se takto zjištěná hodnota mohla pohybovat mimo stanovené rozpětí. Z obsahu odůvodnění napadeného rozhodnutí není možné zjistit, jakým způsobem správní orgán postupoval a které skutečnosti vzal v úvahu při doměření daňového rozdílu. Cena obvyklá, tedy její horní hranice, to určitě nebyla. Především však správce daně stanovil cenu obvyklou na podkladě srovnání smluv, které konkrétní společnosti uzavřely nikoliv s reklamní agenturou, jak tomu bylo v případě žalobce, nýbrž přímo s fotbalovým klubem. Provizi reklamní agentury přitom ve výpočtu nijak nezohlednil. Za tohoto stavu nelze tvrdit, že správce daně provedl srovnání plnění realizovaných za stejných nebo obdobných podmínek, jak vyžaduje zákon. Správce daně také dospěl k nesprávnému závěru, když ve svých výzvách tvrdil, že daňový subjekt mohl uzavřít smlouvy přímo s konkrétním fotbalovým klubem. Výpočet ceny obvyklé, učiněný správcem daně, je tak nutno odmítnout z důvodu nedostatečného a ryze selektivního výběru srovnávacích materiálů, jakož i nezohlednění sjednaného rozsahu reklamního plnění a způsobu uzavření smlouvy přes zprostředkující reklamní agenturu. Žalobce odkázal na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 25. 10. 2016 sp. zn. 57 Af 15/2015 a dále na komentářovou literaturu k ustanovení znalce v případě nedostatku odborných znalostí na straně správního orgánu (*Baxa J. a kolektiv. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011 -komentář k § 95*). Žalobce zdůraznil, že v případě aplikace ust. § 23 odst. 7 ZDP nese důkazní břemeno správce daně. Žalobce má za to, že pro zjištění ceny obvyklé realizovaných reklamních plnění je nezbytné zpracovat znalecký posudek, kterým bude prokázáno, že rozmezí cen za reklamní a propagační služby je daleko větší, než jak to nesprávně uvádí správce daně ve svých výzvách. Podle žalobce cena, kterou zaplatil dodavateli za realizaci reklamních služeb, nebyla nepřiměřená a správce daně své důkazní břemeno ohledně nepřiměřené výše ceny neunesl.

3. Žalovaný ve vyjádření uvedl:

K nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí:

Žalovaný předně odkázal na obsáhlou judikaturu, zejména NSS a Ústavního soudu, k otázkám přezkoumatelnosti rozhodnutí, přičemž mu není zřejmé, co žalobce míní svým tvrzením, že žalovaný „obrátil svou dosavadní argumentaci a jednání žalobce podřazuje jinému principu než dosud, kdy odkazuje na princip tržního odstupu...“. Není pochyb, že jádrem sporu je otázka, zda byly převodní ceny, tedy ceny sjednané mezi žalobcem a společností TONDINO, stanoveny v souladu s principem tržního odstupu. Ten vychází z podmínek, které by platily mezi nezávislými subjekty v rámci srovnatelných nezávislých

Shodu s prvopisem potvrzuje

2/2023

transakcí. Za základní dokument, z něhož vychází právní úvaha, je považována Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. Pro omezení daňových úniků prostřednictvím právě převodních cen na nadnárodní úrovni se používají dvoustranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění a v rámci české legislativy je tato problematika zakotvena v § 23 odst. 7 ZDP, když apeluje na dodržení principu tržního odstupu, vymezuje kapitálově a jinak spojené osoby, a také ukládá, aby došlo k úpravě základu daně, pokud se ceny sjednané mezi spojenými osobami liší od cen, jež by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích (blíže také tzv. „D-Pokyny“ Generálního finančního ředitelství a Ministerstva financí ČR). Judikatura správních soudů hovoří o principu tržního odstupu i o cenotvorbě mezi spojenými osobami, jde přitom stále o tutéž problematiku. Tyto pojmy jsou ustálenou součástí pojmosloví daňového práva a jsou součástí práva v materiálním slova smyslu (blíže např. náleží Ústavního soudu ze dne 29. 11. 2007 sp. zn. III.ÚS 109/07).

Ke skutkovému vymezení „správního deliktu“ ve výroku napadeného rozhodnutí:

Doměření DPPO žalobci v rámci doměřovacího řízení (§ 141 a násl. daňového řádu) nelze považovat za trestní sankci podle engelovských kritérií formulovaných pro účely výkladu pojmu trestní obvinění. Ust. § 23 odst. 7 ZDP není „sankční“ ustanovení, nýbrž ustanovení, kterým se řeší následky nedodržení principu tržního odstupu. Následkem nedodržení je úprava základu daně, čímž daňovému subjektu vzniká daňová povinnost *sui generis*. Výrok napadeného rozhodnutí tak plně dostal podmínkám uvedeným v § 102 odst. 1 daňového řádu. Důvodné nemůže být ani abstraktní tvrzení žalobce, že směřoval obranu do jiného skutkového stavu, než mu je vytýkáno napadeným rozhodnutím, a byl tak zbaven možnosti účinně se bránit. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalobce byl zcela v souladu s relevantní judikaturou seznámen se správcem daně vyčísleným rozdílem mezi cenami sjednanými a cenami mezi nezávislými subjekty v běžných obchodních vztazích za stejných či obdobných podmínek. Žalobci byl také poskytnut dostatečný prostor zjištěný rozdíl uspokojivě doložit.

K nesplnění podmínek pro postup dle § 23 odst. 7 ZDP:

Žalovaný úvodem poukázal na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 4. 3. 2019 sp. zn. 22 Af 142/2017, jehož závěry byly následně aprobovány rozsudkem NSS ze dne 13. 2. 2020 sp. zn. 7 Afs 176/2019, jenž obstál v testu ústavnosti (usnesení Ústavního soudu ze dne 23. 4. 2020 sp. zn. II.ÚS 1073/20). Vyjma rozdílných dodavatelů reklamních služeb (tehdy společnosti PRESSTEX PRINT s. r. o. a PRESSTEX MEDIA SE) je nyní dodavatelem společnost TONDINO. Jedná se však skutkově a právně o obdobné případy a není důvod se od závěrů vyslovených v označených rozsudcích odchýlit. Dále žalovaný poukázal na v mnoha místech obtížně srozumitelný a nejasný obsah žaloby. Většina žalobních důvodů je koncipována velmi obecně, kdy žalobce v podstatě nezpochybnil žádný konkrétní závěr žalovaného a svá obecná tvrzení nerozvedl ve vztahu k daňovému řízení a napadenému rozhodnutí. Z napadeného rozhodnutí lze přitom zjistit nejen to, jakým způsobem správce daně při stanovení referenční ceny postupoval, ale i to, že cena obvyklá byla stanovena na horní hranici zjištěného cenového rozpětí (blíže body 68–81 a také 53 napadeného rozhodnutí). Skutkový stav byl zevrubně popsán v bodech 47–50 napadeného rozhodnutí. Žalobce za účelem prokázání obvyklé výše ceny sjednané se společností TONDINO předložil znalecký posudek znalce dr. Ing. Vítězslava Hálka, MBA, Ph.D. (dále jen „znalecký

Shodu s prvopisem potvrzuje

2/2023

posudek“), podle něhož je cena obvyklá plnění dle obou smluv ve shodném rozmezí (bod 61 napadeného rozhodnutí). Po provedeném výsledku znalce správce daně konstatoval, že znalecký posudek není způsobilý důkaz k prokázání obvyklosti cen sjednaných se společností TONDINO (srov. body 62 a 63 napadeného rozhodnutí) a stanovil referenční cenu reklamního plnění na stadionu SK Sigma Olomouc ve výši 50 000 Kč a na stadionu 1. FC Slovácko ve výši 230 000 Kč a uzavřel, že došlo k neoprávněnému snížení základu daně o částku 9 720 000 Kč. Žalovaný v doplnění odvolacího řízení dospěl k závěru, že nebyla prokázána faktická realizace reklamního plnění na stadionu 1. FC Slovácko za období červenec–srpen 2014 (body 75–76 napadeného rozhodnutí) a v případě nezpochybněných reklamních plnění bylo prokázáno mnohonásobné navýšení ceny oproti referenční ceně, když v případě služeb na stadionu SK Sigma Olomouc byla cena navýšena cca 192x a na stadionu 1. FC Slovácko pak cca 131x, přičemž žalobce nedoložil rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou ve výši 8 297 044 Kč (body 83–89 napadeného rozhodnutí). Dále žalovaný rozebral převodní ceny ve světle judikatury NSS (blíže body 31–35 vyjádření).

K podmínce prokázání existence spojených osob:

Žalovaný zdůraznil, že meritem věci není neuznání odpočtu DPH z důvodu zapojení žalobce

do podvodného řetězce, nýbrž zvýšení základu daně podle § 23 odst. 7 ZDP. Žalobci nelze přisvědčit ani v tom, že žalovaný nemá dostatek odborných znalostí pro posouzení právně významných pojmů. Zde žalovaný odkázal na judikaturu NSS (blíže bod 37 vyjádření). Správcem daně zjištěné objektivní nestandardní skutečnosti, prokazující existenci vztahu jinak spojených osob, shrnuté v bodě 93 napadeného rozhodnutí poukazují, že šlo o umělou a pro reálné ekonomické fungování žalobce neúčinnou transakci, jejímž jediným vysvětlením je snížení základu daně. Ke zjištění nepřiměřenosti ceny přistoupily i další okolnosti na straně žalobce, ze kterých lze usuzovat na cílené spojení ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP (srov. usnesení NSS ze dne 22. 12. 2021 sp. zn. 2 Afs 132/2020). Žalobce v řízení, ani v žalobě neuvedl žádné konkrétní přijaté kontrolní mechanismy při sjednávání příslušných reklamních plnění, jeho tvrzení jsou nepodložená či byla zcela vyvrácena. Pro závěr o nadhodnocené ceně reklamy neodpovídající běžným podmínkám na trhu není nutno disponovat nějakými speciálními nástroji, jak se domnívá žalobce. Správce daně ověřil výši výnosu z reklamy deklarovanou fotbalovými kluby z veřejně dostupných zdrojů a zjistil, že částka fakturovaná žalobci společností TONDINO za reklamu odpovídá významnému podílu na celkových výnosech těchto klubů. Vzhledem k tomu, že žalobce měl obdobné reklamní plnění zajištěno i v předchozích zdaňovacích obdobích, nebyla tato oblast zcela novou. Věděl např. kolik firem má na stadionu umístěné reklamní banery a bylo v jeho silách pouhým jednoduchým propočtem ověřit, že jeho smluvní cena se společností TONDINO nemůže být cenou obvyklou (bod 124 napadeného rozhodnutí).

K podmínce důkazního břemene žalovaného při stanovení referenční ceny:

Žalobce brojí proti stanovení referenční ceny. Jeho tvrzení, že ji je nutno stanovit znaleckým zkoumáním, neboť žalovaný nedisponuje dostatečnou erudicí, nelze přisvědčit. Správce daně postupoval v souladu s judikaturou a vyhledal subjekty, kterým byla v daném čase a na daných místech poskytována taktéž reklama a následně referenční ceny určil jako nejvyšší částku zjištěného rozpětí (obdobně rozsudek Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 22 Af

Shodu s prvopisem potvrzuje

2/2023

142/2017 a navazující rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 176/2019). Pokud jde o námitku, že referenční cena byla nesprávně stanovena jen pomocí porovnání smluv uzavřených s fotbalovými kluby, a nikoliv s reklamní agenturou, jejíž provize není ve výpočtu nijak zohledněna, žalobce opomíjí, že je to on, koho tíží břemeno tvrdit a doložit racionální a ekonomicky odůvodněné důvody zjištěných cenových rozdílů. Bylo na něm, aby např. tvrdil a doložil, že službu poptával přímo u sportovních klubů, ale byl odkázán na mediální agentury. Žalobce nic takového netvrdí. Shodnost plnění byla dovozena zejména ze sjednaného rozsahu smluv, přičemž žalovaný postavení smluvních stran (tedy zda jde o klub či reklamní agenturu) nepovažuje za významné. Je-li totiž plnění co do rozsahu prakticky shodné, probíhá ve stejné době, na tomtéž sportovním stadionu a na týchž či podobných sportovních utkání, pak je otázka, zda poskytovatelem je klub či reklamní agentura vskutku marginální, pokud bylo totéž plnění dostupné u obou subjektů. Trvat na tom, aby za referenční byly považovány smlouvy s reklamní agenturou, by za takové situace bylo pouhým formalismem bez obsahového významu. Žalobce krom tvzení, že referenční cena byla nesprávně stanovena jen porovnáním smluv uzavřených s fotbalovými kluby, nikoliv s reklamní agenturou, jejíž provize tak není ve výpočtu nijak zohledněna, které se ale jeví jako zjevně účelové vzhledem k absenci jednoznačné specifikace reklamních plnění v uzavřených smlouvách, neuvedl žádnou konkrétní odlišnost v rozsahu plnění poskytovaných sportovními kluby a plnění, které by mu hypoteticky mohly poskytnout reklamní agentury. Jiná situace by byla, kdyby společnost TONDINO přidala k nakoupenému plnění od dodavatelů nějakou další hodnotu, aby pro použití prostředníka byl racionální důvod. Poté by bylo na místě zařadit mezi referenční ceny i smlouvy s jinými subjekty. Nic takového se nestalo a žalobce neuvedl nic, čím by se smlouvy s hypotetickými reklamními agenturami lišily či mohly lišit od smluv zvolených správcem daně. Žalobcem navržený postup by vedl k prakticky bezbřehému dokazování. Dle žalovaného správce daně prokazatelně vyčíslil rozdíl mezi cenami sjednanými mezi žalobcem a společností TONDINO a cenami, které by byly ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP sjednány mezi nezávislými subjekty v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Žalobce přesto, že byl se zjištěnými rozdíly seznámen a byl i vyzván k jejich doložení, povinnost plynoucí z § 23 odst. 7 ZDP nesplnil a zjištěné rozdíly uspokojivě nedoložil. Postup žalovaného v rámci odvolacího řízení byl souladný se zákonem i s relevantní judikaturou. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

4. Krajský soud ve věci již jednou rozhodl, a to rozsudkem ze dne 13. 11. 2024 č. j. 22 Af 2/2023-59 tak, že napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, když jako důvodný shledal žalobní bod 7. Tento rozsudek krajského soudu byl zrušen rozsudkem NSS ze dne 17. 6. 2025 č. j. 7 Afs 329/2024-35 (dále jen „kasační rozsudek“) a věc byla vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení, v němž je krajský soud vázán právním názorem vysloveným NSS v kasačním rozsudku.
5. V dalším řízení krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, které zde byl v době jeho vydání (§ 75 odst. 2 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen „s. ř. s.“) a současně byl vázán obsahem žalobních tvrzení (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a právním názorem vysloveným v kasačním rozsudku.

Shodu s prvopisem potvrzuje

2/2023

6. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že dne 23. 2. 2016 byla správcem daně u žalobce zahájena daňová kontrola DPPO za zdaňovací období 2014, kterou bylo zjištěno, že žalobce zaúčtoval do svých nákladů fakturaci za zajištění a realizaci reklamy a propagace dodavatele TONDINO SE (dále jen „TONDINO“) na základě Smlouvy o reklamě a propagaci č. 02-2014 a Smlouvy o reklamě a propagaci č. 12-14 v celkové výši 10 mil. Kč. Správce daně opakovaně vyzval žalobce k prokázání daňové účinnosti zaúčtovaných nákladů a následně k doložení rozdílu mezi cenami. Na základě provedeného dokazování správce daně dospěl k závěru, že žalobce uzavřel právní vztah s dodavatelem TONDINO za účelem snížení základu daně ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP, když zjistil, že cena sjednaná za umístění reklamy mezi takto účelově spojenými osobami se liší od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Správce daně provedl dokazování ve věci zjištění referenční ceny a jelikož žalobce nedoložil uspokojivě rozdíl ceny za poskytnuté reklamní služby od TONDINO a ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými subjekty, správce daně mu zvýšil základ daně o vyčíslený rozdíl ve výši 9 720 000 Kč. S výsledkem kontrolního zjištění byl žalobce seznámen dne 3. 12. 2018, následně reagoval podáním ze dne 11. 1. 2019, v němž tvrzení správce daně označil za neprokázané, zejména pokud jde o vytvoření vztahu podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP. K výši ceny obvyklé odkázal žalobce na znalecký posudek a vyjádření znalce ze dne 14. 12. 2018, v němž znalec doplnil stanovisko k jednotlivým bodům protokolu o výsledku znalce. Jelikož ani poté nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, správce daně sepsal zprávu o daňové kontrole (dále jen „ZDK“), s níž byl žalobce seznámen dne 5. 2. 2019. Na základě svých závěrů správce daně žalobci platebním výměrem ze dne 6. 2. 2019 doměřil daň v celkové výši 1 266 350 Kč a zrušil daňovou ztrátu ve výši 3 054 779 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání. V rámci odvolacího řízení provedl prvostupňový správce daně doplnění řízení v souvislosti se skutkovými zjištěními ve věci reklamních služeb poskytnutých na stadionu SK Sigma Olomouc a na stadionu 1. FC Slovácko a provedl revizi závěrů v souvislosti se stanovením ceny obvyklé reklamních služeb na stadionu 1. FC Slovácko. Žalobce byl seznámen s doplněním dokazování Seznámením se zjištěnými skutečnostmi a výzvou k vyjádření ze dne 3. 3. 2022 (dále jen „Seznámení OFŘ“). Žalobce reagoval v prodloužené lhůtě podáním ze dne 29. 3. 2022 a učinil návrh na pokračování v dokazování, který byl žalovaným vyhodnocen jako obecný, nemající potenciál přinést nové skutečnosti a relevantně zpochybnit závěry, k nimž daňové orgány dospěly. Žalobci proto sdělil, že k provedení dalšího dokazování nepřistoupí. Následně žalovaný vydal napadené rozhodnutí.
7. Podle ust. § 23 odst. 7 bod b) písm. 5 ZDP, v rozhodném znění, 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 byla sjednána 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

2/2023

cena sjednaná mezi nespojenými osobami, a věřitelem je daňový nerezident, 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.

8. Kasačním rozsudkem byl zrušen předchozí rozsudek krajského soudu pouze ohledně žalobního bodu 7. NSS v kasačním rozsudku výslovně uvedl, že v daném případě v zásadě není sporu o tom, že u žalobce došlo k navýšení cen s cílem snížení žalobcova daňového základu. Sporná je pouze zákonnost stanovené referenční ceny ze strany daňových orgánů, od které se poté odvíjí výše doměřené daně (odst. 24 kasačního rozsudku).
9. Na základě uvedeného krajský soud neshledal důvod cokoliv měnit na své argumentaci z předchozího rozsudku, kterou vypořádal žalobní body 1–6, a proto dále uvádí:
10. První žalobní tvrzení považuje krajský soud za natolik neurčité, že nestanovuje žádný konkrétní rámec přezkumu napadeného rozhodnutí. Důvodnost takto zcela obecně formulovaných žalobních námitek přezkoumat nelze (srov. přiměřeně rozsudek NSS sp. zn. 4 As 3/2008, publikovaný ve Sb. NSS pod č. 2162/2011).
11. V druhém žalobním bodě žalobce tvrdí, že se žalovaný s odvolacími námitkami žalobce vůbec nevypořádal. I toto žalobní tvrzení je zcela neurčité. Na základě obsahu napadeného rozhodnutí lze konstatovat, že žalovaný se s odvolacími námitkami konkrétně a obsáhle vypořádal v bodech 108 a násl. napadeného rozhodnutí. Zcela obecné žalobní tvrzení o nevypořádání námitek je v rozporu s obsahem napadeného rozhodnutí.
12. Dále žalobce v okruhu 2) žalobního bodu tvrdil, že odůvodnění napadeného rozhodnutí je nelogické. Podle žalobce také žalovaný zcela otočil svou dosavadní argumentaci a jednání žalobce podřadil jinému principu než doposud, když odkázal na princip tržního odstupu, který se podle žalobce uplatňuje u zkoumání převodních cen, a nikoliv u cenotvorby mezi spojenými osobami.
13. Krajský soud uvádí, že žalobce opět nijak nekonkretizoval, v čem spatřuje nelogičnost napadeného rozhodnutí, takže soud na tomto místě rovněž toliko obecně konstatuje, že napadené rozhodnutí považuje za zcela srozumitelné, přezkoumatelné a v učiněných závěrech také logické, když žalovaný předestřel zcela racionální úvahu opírající se o proběhnutí dokazování a mající tedy oporu v obsahu správních spisů, a to ohledně charakteru reklamního plnění i posouzení vztahu mezi žalobcem a společností TONDINO jako spojených osob (bod 93 napadeného rozhodnutí), kdy žalovaný s odkazem na závěry ZDK shrnul jednotlivé objektivní nestandardní skutečnosti, na jejichž základě učinil závěr o existenci vztahu spojených osob. Žalovaný následně ve svých úvahách popsal a vyhodnotil postup při stanovení referenční ceny (body 50-65, 67-89 napadeného rozhodnutí).

Shodu s prvopisem potvrzuje

2/2023

14. Žalobní námitku, že žalovaný v napadeném rozhodnutí vystavěl svou argumentaci na jiném principu (principu tržního odstupu) než doposud, krajský soud považuje za nesrozumitelnou. Krajský soud má za to, že správní orgány obou stupňů postupovaly při určení vztahu spojených osob, jakož i při určení referenční ceny zcela standardním postupem srovnatelným s běžnou správní praxí a relevantní judikaturou správních soudů (např. rozsudky NSS sp. zn. 5 Afs 341/2017, sp. zn. 1 Afs 109/2021, sp. zn. 7 Afs 121/2023, usnesení rozšířeného senátu č. j. 2 Afs 132/2020-63, rozsudky sp. zn. 3 Afs 393/2019, sp. zn. 7 Afs 13/2021). Jak správně uvedl žalovaný ve svém vyjádření, terminologie „princip tržního odstupu“ a „cenotvorba“ je součástí ustáleného pojmosloví daňového práva. Žalovaný vystavěl napadené rozhodnutí na stejných principech jako správce daně závěry v ZDK, pouze je doplnil o výsledky dokazování provedeného v rámci odvolacího řízení k otázce stanovení referenční ceny. Na základě obsahu správních spisů lze uzavřít, že postupy a závěry správních orgánů obou stupňů jsou kompatibilní a tvoří jeden celek. S odkazem na uvedené shledal krajský soud 2) žalobní bod nedůvodným.
15. Pokud žalobce v závěru druhého žalobního bodu poukázal na roli společnosti TONDINO jako zprostředkovatele (reklamní agentury), která se nepromítla do referenční ceny, krajský soud se k této otázce se vysloví níže.
16. Ve třetím žalobním bodě žalobce zdůraznil, že vynaložení prostředků na reklamu mu přineslo zvýšení zisku, nejednalo se o fiktivní plnění a nebyly zjištěny žádné okolnosti poukazující na daňový podvod. Dále brojil proti závěru žalovaného, že smlouvy o reklamě nemají dostatečné standardní parametry, jež považuje za nepřezkoumatelný. Žalobce poukázal také na Listinu v souvislosti s prověřováním a fungováním obchodních praktik smluvního partnera.
17. K uvedenému krajský soud předně konstatuje, že žalobcovu argumentaci vztahující se k problematice daňových podvodů na DPH považuje za zcela nepřipadnou, neboť v posuzované věci správní orgány nešetřily jednání žalobce jako podvodné ve vztahu k DPH, ale zabývaly se prokázáním uplatněných nákladů v souvislosti s prověřovanou DPPO za zdaňovací období r. 2014.
18. Podle krajského soudu se žalovaný také dostatečně vypořádal s obsahem smluvních ujednání a přezkoumatelně vyhodnotil, v čem spatřuje nestandardnost jejich obsahu (bližší body 48, 49 a 93 napadeného rozhodnutí). Žalobci nelze přisvědčit v jeho názoru, že smluvní ujednání je oprávněně vyložit pouze soud. Naopak pro potřeby daňového řízení jsou daňové orgány zcela legitimně oprávněny k výkladu smluv, které jsou jim předloženy jako důkazní prostředky (§ 8 odst. 1 daňového řádu). Žalobní argumentace Listinou je z pohledu krajského soudu rovněž nepřipadná, neboť správní orgány nevyhodnocovaly smluvní vztah mezi žalobcem a TONDINEM ze soukromoprávního pohledu, ale z pohledu výkonu správy daní. Požadavek prověření obchodního partnera je v daňovém řízení vnímán jako zcela standardní předpoklad fungování smluvního vztahu, neboť vyjadřuje míru obezřetnosti daňového subjektu. Opodstatněnost tohoto požadavku je podpořena také bohatou judikaturou správních soudů (např. rozsudek Městského soudu v Praze sp. zn. 11 Af 9/2021). Žalobcovu argumentace

Shodu s prvopisem potvrzuje

2/2023

ochranou obchodního tajemství je zcela mimoběžná, neboť informace takového druhu po něm nikdy nebyly požadovány a tvrzení o nemožnosti získat další informace z veřejných zdrojů jde mimo zjištění žalovaného obsažených v Seznámení (body 59 a 60 Seznámení). Ani 3) žalobní bod proto krajský soud důvodný neshledal.

19. Žalobní tvrzení obsažené ve čtvrtém žalobním bodě považuje krajský soud rovněž za mimoběžné s předmětem soudního přezkumu, kterým je rozhodnutí ve věci doměření DPPO za zdaňovací období r. 2014. Zjištění daňových orgánů, že stanovená daň není správná, nelze považovat za správní delikt a doměření daně nelze považovat za sankci za správní delikt. Napadené rozhodnutí naplňuje zákonné požadavky § 102 daňového řádu. Žalobní tvrzení, že žalobce po celou dobu správního řízení směřoval svou obranu do jiného skutkového stavu, je z pohledu krajského soudu zcela nesrozumitelné. Lze pouze tušit, že tím žalobce pokračuje ve své myšlence o změně přístupu žalovaného v napadeném rozhodnutí (princip tržního odstupu). Krajský soud proto plně odkazuje na svou argumentaci učiněnou v odst. 11 tohoto rozsudku.
20. K námitce, že žalobce byl zbaven možnosti účinně se bránit proti napadenému rozhodnutí, takže nemohl zpochybnit splnění podmínek pro doměření daně, krajský soud uvádí, že pokud se vůbec toto tvrzení vztahuje k napadenému rozhodnutí, o čemž lze v kontextu s předchozím obsahem žaloby pochybovat, lze toliko ve zcela obecné rovině konstatovat, že na základě obsahu správních spisů krajský soud neshledal žádné omezení procesních práv žalobce, napadené rozhodnutí má za srozumitelné a přezkoumatelné, takže představuje racionální a ucelený základ pro žalobcovu obranu, k níž daňové orgány poskytly žalobci i v předcházejícím řízení dostatečný prostor. Žalobní bod je tak zcela nedůvodný.
21. V pátém žalobním bodě žalobce opět brojí proti v napadeném rozhodnutí vymezeným znakům jinak spojených osob, když podle něj žalovaný především neprovedl právní rozbor toho, jak žalobce porušil ustanovení konkrétních právních předpisů, takže není prokázáno, že žalobce jednáni, které je mu vytýkáno jakožto znaky jinak spojených osob, učinil v rozporu s konkrétním ustanovením zákona. Takové zákonné principy totiž neexistují a vše je pouze logickou konstrukcí žalovaného.
22. K uvedenému krajský soud konstatuje, že k vyhodnocení smluvního vztahu žalobce a společnosti TONDINO jakožto spojených osob se již vyjádřil výše (odst. 10 tohoto rozsudku), byť v obecné rovině, která však plně koresponduje se zcela obecným charakterem žalobního tvrzení, a dále doplňuje, že na základě obsahu správních spisů se zcela ztotožňuje se závěry žalovaného vyjádřenými v bodě 93 napadeného rozhodnutí. Zde vymezená kritéria jinak spojených osob žalobce v žalobě nijak nerozporuje. Žalobce toliko postrádá právně závazný výklad pojmů efekt reklamy, cenová výhodnost reklamy ad. Krajský soud má za to, že tyto pojmy, vyskytují-li se v úvahách žalovaného, nelze vnímat izolovaně, vytrhávat je z kontextu odůvodnění rozhodnutí a přisuzovat jim charakter neurčitosti. Nejedná se ani o neurčité právní pojmy, které by bylo nezbytné před jejich vlastní aplikací vyložit. Jejich užití je nutno vnímat jako součást celistvé úvahy žalovaného, kterou je zapotřebí posuzovat

Shodu s prvopisem potvrzuje

2/2023

v kontextu odůvodnění napadeného rozhodnutí jako celku. Žalobcem vytýkaná terminologie je součástí racionálního a logického hodnocení postoje žalobce v posuzované kauze. Úvaha žalovaného se skutečně neopírá o konkrétní zákonná ustanovení, neboť je součástí správní úvahy, jež vzešla z provedeného dokazování.

23. Pokud žalobce v závěru pátého žalobního bodu namítl, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí vyhnul celé řadě námitek, které žalobce vznesl, čímž postupoval v rozporu s čl. 36 Listiny a porušil žalobcovo právo na spravedlivý proces, krajský soud toto tvrzení považuje za zcela obecné. Žalobce nespécifikuje, kterých námitek se jeho výtká týká. Takto obecně formulované tvrzení nemá povahu řádně vzneseného žalobního bodu. Krajský soud v této souvislosti opětovně odkazuje na závěry rozsudku NSS sp. zn. 4 As 3/2008, publikovaného ve Sb. NSS pod č. 2162/2011. Na základě výše uvedeného shledal krajský soud také pátý žalobní bod nedůvodným.
24. V šestém žalobním bodě žalobce poukázal na terminologii použitou v § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP týkající se ceny sjednávané v běžných obchodních vztazích a zpochybnil výpočet žalovaného o ceně obvyklé, neboť nebyl proveden na základě odborných postupů stanovených zákonem. Žalobce také zdůraznil předložení znaleckého posudku, jehož závěry nebyly nijak vyvráceny.
25. K tomu krajský soud uvádí, že z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný se ztotožnil s postupem správce daně v rámci doplněného odvolacího řízení, který referenční cenu stanovil použitím porovnávací metody, jež 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 s klubem SK Sigma Olomouc a s klubem 1. FC Slovácko. Postup správních orgánů je detailně popsán v bodech 67–83 a dále 84–88 napadeného rozhodnutí. Určení referenční ceny tímto způsobem je zcela souladné se stávající judikaturou NSS.
26. Judikatura správních soudů se ke stanovení referenční ceny vyjádřila opakovaně tak, že z ní vyplývá, že jde o cenu skutečně dosaženou za shodnou nebo podobnou komoditu mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Teprve v případě, že není možné zjistit cenu referenční podle skutečných vztahů, je možné referenční cenu stanovit pomocí objektivní korekce, popř. znalecky, jak uvádí rozsudek NSS 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. Z citovaného závěru je nutno dovodit, že referenční cena zjištěná dle oceňovacího předpisu připadá v úvahu až jako poslední možnost, kdy jiné způsoby jejího zjištění nejsou z objektivních důvodů možné. To však nebyl případ žalobce.
27. V posuzované věci tedy daňové orgány přistoupily ke zjištění ceny dosažené mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Teprve pokud by se nepodařilo zjistit referenční cenu

Shodu s prvopisem potvrzuje

2/2023

z plně srovnatelných nezávislých transakcí, které by nebylo možno přiléhavě korigovat, připadal by v úvahu postup podle oceňovacího předpisu. Jelikož v případě žalobce taková situace nenastala, krajský soud uzavírá, že postup správních orgánů shledal zcela souladným jak s právní úpravou, tak i s konstantní judikaturou NSS. Ke znaleckému posudku a důvodům, pro které jej neshledal relevantním důkazem, se žalovaný vyjádřil v bodech 61-63 napadeného rozhodnutí. Žalobce tyto závěry v žalobě nijak konkrétně nerozporoval. Jeho tvrzení, že znalecký posudek nebyl zpochybněn, je zcela obecné. Ani tento žalobní bod proto krajský soud důvodným neshledal.

28. V sedmém žalobním bodě se žalobce zaměřil na konkrétní vyčíslení referenční ceny. Vytkl žalovanému, že nevzal v úvahu cenové rozpětí, v jehož rámci by se měla cena obvyklá pohybovat. Dále žalobce namítl, že daňové orgány nesprávně zvolily srovnávané subjekty, když zcela pominuly skutečnost, že žalobce uzavřel smlouvu nikoliv přímo s fotbalovým klubem, ale s reklamní agenturou. V důsledku opomenutí této skutečnosti nebyla ve výpočtu ceny obvyklé zohledněna provize reklamní agentury, a proto nelze učinit závěr, že správce daně provedl srovnání plnění realizovaných za stejných nebo obdobných podmínek, jak vyžaduje zákon.
29. Jak krajský soud již výše uvedl, postup daňových orgánů, které vycházely z fakticky dosažených cen u srovnatelných transakcí, považuje v zásadě za odpovídající východiskům zákona i judikatury. Podle názoru krajského soudu shodnost předmětu plnění, místa a doby plnění odpovídají požadavku na objektivní, spravedlivá a přezkoumatelná kritéria. Pokud jde o tento poslední žalobní bod, krajský soud v dalším řízení vycházel ze závěrů NSS uvedených v kasačním rozsudku.
30. NSS ve svých úvahách předně vyšel z bohaté judikatury ohledně stanovení referenční ceny, které je v podstatě simulací 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 (rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 74/2010). Pokud jde o nutnost zohlednit provizi reklamní agentury jako zprostředkovatele reklamních služeb, odkázal NSS na rozsudek sp. zn. 3 Afs 200/2022, bod 17), ve kterém uvedl: *„obecně lze souhlasit v tom, že pokud plnění v dalších člancích dodavatelsko-odběratelského řetězce zahrnuje reálnou přidanou hodnotu oproti plnění v prvním článku, nelze cenu sjednanou v prvním článku považovat bez dalšího za obvyklou. Jednou z možností je korekce této ceny v podobě přičtení obvyklé ceny doplňkových plnění. Aby však bylo možné učinit závěr o tom, že právě takto měly daňové orgány postupovat v nyní projednávané věci, musela by stěžovatelka nejprve prokázat své tvrzení, že v dalších člancích řetězce skutečně byla určitá hodnota k prvotnímu plnění v řetězci přidána, tj. že se jí poskytnuté plnění skutečně lišilo od plnění poskytovaného sportovními kluby prvním odběratelům („přeprodejčům“)* (kasační rozsudek, odst. 34).
31. Dále NSS odkázal také na svůj rozsudek sp. zn. 6 Afs 52/2024 bod 56, ve kterém konstatoval, že daňové orgány náležitě prokázaly a popsaly rozdíl mezi obvyklou cenou a cenou fakturovanou mezi spojenými osobami. Mnohonásobné navýšení ceny nemělo logické opodstatnění, neboť forma a obsah plnění spočívající v prezentaci sponzorského vzkazu zůstaly beze změny. Daňový subjekt přitom nebyl schopen (v průběhu daňového řízení ani

Shodu s prvopisem potvrzuje

2/2023

v řízení před krajským či kasačním soudem) vysvětlit na první pohled iracionální důvod akceptace cen transakcí a v řízení nevyšla ani jiným způsobem najevo žádná indicie, která by mohla odůvodnit závěr o alespoň elementární ekonomické racionalitě postupu daňového subjektu – vyjma možnosti získat daňovou výhodu (kasační rozsudek, odst. 35).

32. Z popsané judikatury NSS je tedy zřejmé, že plnění v dalších člancích obchodního řetězce je třeba při stanovení referenční ceny zohlednit pouze v případě, kdy daňový subjekt prokáže určitou přidanou hodnotu k prvotnímu plnění v obchodním řetězci. Tento mechanismus rovněž odpovídá širší povinnosti daňového subjektu tvrdit a prokázat racionální, ekonomicky odůvodněné důvody cenových rozdílů (rozsudek NSS ze dne 24. 1. 2024, č. j. 7 Afs 207/2020-53, odst. 37)- viz odst. 36 kasačního rozsudku.
33. NSS v kasačním rozsudku dovodil, že právě tento závěr dopadá na nynější případ a vyhodnotil, že žalobci byl ze strany daňových orgánů opakovaně nabídnut prostor pro prokázání přidané hodnoty zprostředkovatelských služeb ze strany společností vyskytujících se ve výše popsaných obchodních řetězcích, čehož žalobce podle OFŘ nijak nevyužil a přidanou hodnotu zprostředkovatelů netvrdil, ani ji ničím neprokázal. V řízení podle OFŘ nevyšla ani jiným způsobem najevo žádná indicie, která by mohla odůvodnit závěr o alespoň elementární ekonomické racionalitě žalobcova postupu (vyjma možnosti získat daňovou výhodu)- viz kasační rozsudek, odst. 37.
34. V této souvislosti NSS poukázal na svou další judikaturu, a to rozsudek sp. zn. 4 Afs 56/2023, odst. 33, podle které *„v obecnosti lze za přidanou hodnotu považovat i samotné zprostředkování reklamy, je však nutné vždy hodnotit konkrétní skutkové okolnosti každého případu“*. NSS souhlasí, že onu přidanou hodnotu může představovat pouhé zprostředkování reklamy, neboť v takovém případě veškeré činnosti obstará reklamní agentura jako zprostředkovatel a daňový subjekt nabízející svou reklamu se nemusí o nic starat. K takové situaci v posuzovaném případě však podle daňových orgánů nedošlo. Daňové orgány v daném případě konstantně uvádějí, že společnost TONDINO do obchodní spolupráce nepřinesla vůbec žádnou přidanou hodnotu a představovala toliko „uměle“ nastrčený subjekt, jehož účelem bylo vytvoření „umělého“ obchodního řetězce za účelem navýšení cen a snížení žalobcova daňového základu.
35. Na základě výše uvedeného NSS v kasačním rozsudku učinil závěr, že do stanovení referenční ceny nelze vyžadovat zahrnutí provize reklamní agentury jako zprostředkovatele reklamních služeb jen z toho důvodu, že reklamní agentura figurovala jako určitý článek sporného obchodního řetězce. Naopak vždy je třeba ověřit, zda reklamní agentura ve sporném obchodním řetězci plnila nějakou ekonomickou roli (resp. přidala do obchodního řetězce nějakou přidanou hodnotu), či zda byla do obchodního řetězce vklíněna toliko za účelem „umělého“ navýšení cen, a tedy snížení základu daně. V tomto smyslu je tedy na daňovém subjektu, aby relevantně zpochybnil závěry, které učinil správce daně. Daňový subjekt proto může (a pokud tak činí, tak musí) konkrétně prokazovat, že určená cena není správná – v nynějším případě by to znamenalo tvrdit a doložit, že určená cena není správná, neboť nezahrnuje provizi, která s ohledem na konkrétní okolnosti měla být zohledněna. Pokud se daňovému subjektu nepodaří rozptýlit pochyby daňových orgánů o roli

Shodu s prvopisem potvrzuje

2/2023

zprostředkovatele, daňové orgány nejsou povinny pracovat s jeho provizí (kasační rozsudek, odst. 39).

36. NSS zavázal krajský soud, aby v dalším řízení přezkoumal závěr daňových orgánů, že společnost TONDINO představovala pouhý „uměle“ nastrčený subjekt v posuzovaném obchodním řetězci bez jakékoli přidané hodnoty s tím, že pokud nedojde k vyvrácení závěru správce daně o absenci přidané hodnoty společnosti TONDINO v posuzovaném obchodním řetězci, nebude krajský soud požadovat zahrnutí její provize do stanovení referenční ceny. Pokud by krajský soud naopak dospěl k závěru o prokázání určité přidané hodnoty v posuzovaném obchodním řetězci ze strany společnosti TONDINO, je povinností daňových orgánů stanovit v rámci referenční ceny její provizi ze srovnatelných obchodních spoluprací (kasační rozsudek, odst. 46).
37. Na základě výše uvedeného krajský soud ze správního spisu opětovně vyhodnotil veškeré odpovědi žalobce na výzvy správce daně, jakož i jeho další vyjádření učiněná v průběhu daňového řízení a ověřil tak, že žalobce nikdy nevedl, v čem konkrétně spočívala nebo měla spočívat přidaná hodnota, kterou by do řetězce společností zajišťujících realizaci reklamy vnesla společnost TONDINO. Takové skutečnosti nevyplývají ani ze svědecké výpovědi člena představenstva společnosti TONDINO Ing. Petra Ptaška ze dne 25. 6. 2018. Nutno konstatovat že svědkem tvrzené předání elektronického nosiče s logem žalobce dodavateli reklamy společnosti EDECO je z pohledu soudu úkonem natolik marginálním, že jej samo o sobě za ztělesnění reálné přidané hodnoty považovat nelze. Obsah správního spisu nenasvědčuje tomu, že by společnost TONDINO z pozice zprostředkovatele obstarala všechny nebo aspoň některé činnosti související s realizací reklamy. Jak žalovaný výstižně popsal v bodech 68 a násl. napadeného rozhodnutí, reklama pro žalobce byla fakticky zprostředkována společností EDECO a reklamní bannery jsou majetkem fotbalových klubů, přičemž náklady spojené s jejich výrobou nebyly nikomu přefakturovány.
38. U jednání před krajským soudem dne 26. 11. 2025 v rámci dalšího řízení (po kasačním rozsudku NSS) zástupce žalobce, ač byl prokazatelně obeznámen se závěry kasačního rozsudku, nevedl žádná konkrétní sdělení, jimiž by existenci důvodů k započtení provize pro společnost TONDINO ozřejmil či prokázal. NSS přitom v kasačním rozsudku výslovně uvedl, že je na daňovém subjektu, aby relevantně zpochybnil závěry, které učinil správce daně, a proto může, resp. musí, konkrétně prokazovat, že určená cena není správná – v nynějším případě by to znamenalo tvrdit a doložit, že určená cena není správná, neboť nezahrnuje provizi, která s ohledem na konkrétní okolnosti měla být zohledněna (kasační rozsudek odst. 39).
39. Zástupce žalobce u jednání před krajským soudem dne 26. 11. 2025 uvedl toliko, že v průběhu daňového řízení opakovaně argumentoval, že žalobce nebyl schopen dostat se na stadiony se svou reklamou, neboť umístování reklam na stadionech, kde probíhala národní liga, bylo pod exkluzivitou společnosti TONDINO, která reklamní plochy nakoupila a dále je prodávala jiným subjektům. Své tvrzení však nijak nedoložil, nenavrhl provedení žádných důkazů, ani neodkázal na konkrétní důkazy ve správním spise, z nichž by tvrzená skutečnost vyplývala.

Shodu s prvopisem potvrzuje

2/2023

40. Krajský soud má pravdivost tohoto tvrzení za vyvrácenou mj. vyjádřením SK Sigma Olomouc (ze dne 20. 8. 2018), že každý zájemce mohl uzavřít smlouvu o poskytování reklamních služeb přímo s ním, bez zprostředkovatele, přičemž cena reklamy byla stanovována individuálně. Stejně tak bylo možno sjednat smlouvu o reklamě přímo s 1. FC SLOVÁCKO-blíže body 34-43 Seznámení OFŘ se zjištěnými skutečnostmi ze dne 3. 3. 2022. Žalobce ve svém vyjádření k Seznámení OFŘ ze dne 29. 3. 2022 tyto závěry žalovaného nijak nezpochybnil a nijak proti nim nebrojil. Neučinil tak ani v žalobě, ani u jednání před krajským soudem.
41. Za těchto okolností lze uzavřít, že daňovými orgány stanovená referenční cena, jež odpovídá východiskům zákona i judikatury, jak soud uvedl již v odst. 29 tohoto rozsudku, nebyla žalobcem relevantně zpochybněna. S ohledem na uvedené krajský soud rovněž neshledal důvodným v žalobě učiněný návrh na provedení důkazu znaleckým posudkem za účelem prokázání, že cena za realizaci reklamních služeb nebyla nepřiměřená. Výsledky daňovými orgány provedeného dokazování totiž uceleným způsobem svědčí o opaku a soud shledal, že obsah správních spisů je dostačujícím podkladem pro provedení soudního přezkumu.
42. Pro úplnost krajský soud konstatuje, že dle obsahu správních spisů se veškerá vyjádření žalobce v průběhu daňového řízení vyznačují tím, že jsou vedena ve zcela obecné rovině, postrádají jakoukoliv konkretizaci, ať už jde o vlastní tvrzení žalobce či jeho námitky proti závěrům daňových orgánů. Tuto charakteristiku lze vztáhnout také na obsah správní žaloby, potažmo vyjádření žalobce v soudním řízení, což samo o sobě determinuje rozsah a precizaci soudního přezkumu (viz konstantní judikatura NSS – rozsudek sp. zn. 4 As 3/2008, publikovaný ve Sb. NSS pod č. 2162/2011, rozsudek sp. zn. 2 Azs 92/2005, publikovaný ve Sb. NSS pod č. 835/2006).
43. Krajský soud má za to, že závěr žalovaného, že prokázané navýšení ceny reklamy nebylo podloženo doplněním nebo růstem nějaké přidané hodnoty k prvotnímu plnění ze strany společnosti TONDINO, vychází z náležitě zjištěného skutkového stavu věci, je opřen o důkazní prostředky získané rozsáhlým dokazováním a v napadeném rozhodnutí je vyjádřen přezkoumatelným, srozumitelným a logickým způsobem (zejm. body 47-107 napadeného rozhodnutí).
44. Krajský soud proto uzavírá, že jelikož žalobce žádné konkrétní okolnosti ve vztahu k přidané hodnotě a z ní vyplývající zprostředkovatelské provizi společnosti TONDINO nejen neprokázal, ale ani netvrdil, nelze než dospět k závěru, že žalobce nerozptýlil zásadní pochybnosti daňových orgánů o roli společnosti TONDINO jako zprostředkovatele a nositele reálné přidané hodnoty. V souladu se závěry kasačního rozsudku (odst. 46) lze proto konstatovat, že daňové orgány nebyly povinny při stanovení referenční ceny pracovat s potenciální zprostředkovatelskou provizí této společnosti.
45. Na základě výše uvedeného krajský soud shledal také sedmý žalobní bod rovněž nedůvodným, a proto žalobu v souladu s ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

2/2023

46. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalovanému nevznikly náklady soudního řízení nad rámec jeho úřední činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku nejsou přípustné opravné prostředky. To neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu nebo uplatňuje-li stěžovatel stížní body, které napadají závěry o otázkách, k nimž se Nejvyšší správní soud v předcházejícím zrušovacím rozsudku dosud nevyjadřoval – v tom případě je možno podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Ostrava 26. listopadu 2025

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu