ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

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

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného č. j. 23516/23/5200-11432-712136 ze dne 20. 7. 2023, ve věci daně z příjmů

takto:

I. Žaloba **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků řízení **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 4. 9. 2023 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 7. 2023, č. j. 23516/23/5200-11432-712136 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání a potvrdil

dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 27. 0. 2020, kterými byla žalobci **doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2014 ve výši 1 060 580** Kč a penále ve výši 20% z doměřené částky, a to z důvodu vyloučení žalobcem uplatněných nákladů vynaložených na pořízení reklamních a propagačních služeb od společnosti TONDINO SE (dále jen „Tondino“), a PAMBROKE Media, s. r. o. (dále jen PAMBROKE), neboť podle správce daně byl právní vztah s těmito dodavateli uzavřen za účelem snížení základu daně podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), smlouvy byly uzavřeny mezi účelově spojenými osobami a ceny se liší od cen, které by byly dosaženy mezi osobami nespojenými, přičemž žalobce rozdíl uspokojivě nevysvětlil. Žalovaný se s tímto názorem správce daně ztotožnil.

2. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby a na své argumentaci obsažené v napadeném rozhodnutí zcela setrval, když tuto zopakoval.

3. Krajský soud o žalobě rozhodl dne 16. 10. 2024 rozsudkem č. j. 25 Af 31/2023-115, kterým napadené rozhodnutí zrušil. Žádnou z námitek neshledal důvodnou s výjimkou námitky nesprávné výše obvyklé provize reklamní agentury. Podle názoru krajského soudu žalovaný nedostatečně vysvětlil, proč nepřihlédl k dodatku č. 1 znaleckého posudku, kterého se žalobce dovolával, a ze kterého vyplývá výše obvyklé provize 25 %, nikoliv 20 %. Pouhý odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soud, přijatý ve skutkově odlišné věci (časem), považoval krajský soud za vysvětlení nedostatečné.

4. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 11. 2025, č. j. 2 Afs 263/2024-38 se s názorem krajského soudu neztotožnil a posouzení výše obvyklé provize považoval za přezkoumatelné a dostatečné.

5. Krajský soud má tedy v nově otevřeném soudním řízení povinnost vyjádřit se k jediné žalobní námitce, a to týkající se výše obvyklé provize reklamní agentury, která je složkou ceny obvyklé, podle které byla žalobci daň doměřena. Svými závěry k ostatním námitkám je krajský soud zásadně vázán (nález Ústavního soudu České republiky sp. zn. III. ÚS 3285/22 ze dne 27.6.2023, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2024, č. j. 6 Afs 162/2023-53).

Rekapitulace správního spisu

6. Z daňového spisu vyplývá, že u žalobce byla zahájena daňová kontrola daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2014 dne 11. 2. 2016 v rozsahu prověření oprávněnosti uplatněných nákladů na reklamní a propagační služby přijatých od dodavatele PAMBROKE a Tondino.

7. Vůči společnosti **PAMBROKE** uplatnil žalobce náklady ve výši 3 000 000 Kč bez DPH na základě smlouvy o reklamě a propagaci 01/2014 z 2. 1. 2014 na dobu určitou od 1. 1. 2014 do 30. 6. 2014, jejímž předmětem bylo zajištění a realizace reklamy a propagace žalobce v rozsahu umístění reklamy společnosti na panelu o rozměru 2 x 3m při utkání Gambrinus ligy a Českého poháru klubu SK sigma Olomouc, která bude umístěna v areálu **Androva stadionu v Olomouci**, a poskytnutí prostoru pro umístění reklamní plochy v prostoru **Golf arény Ostrava**.

Shodu s prvopisem potvrzuje

8. Vůči společnosti **Tondino** uplatnil žalobce náklady ve výši 3 000 000 Kč bez DPH na základě smlouvy o reklamě a propagaci 7-2014 ze dne 27. 6. 2014, uzavřené na dobu určitou od 1. 7. 2014 do 30. 6. 2015, jejímž předmětem bylo zajištění a realizace reklamy a propagace žalobce v rozsahu umístění reklamy žalobce při utkáních Gambrinus ligy a poháru České pošty klubu 1. FC Slovácko umístěné na **Městském fotbalovém stadionu Miroslava Valenty** v Uherském Hradišti na banneru vedle hrací plochy o velikosti 6 x 1m.

9. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce uzavřel s výše uvedenými dodavateli vztah za účelem snížení základu daně ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o dani z příjmu a 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. Rozdíl činil – poté, co se žalobce vyjádřil k výsledku kontrolního zjištění - 5 582 640 Kč. Vzhledem k tomu, že žalobce rozdíl uspokojivě nevysvětlil, o tuto částku správce doměřil žalobci daň dne 27. 2. 2020. Žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru podal odvolání, v rámci kterých předložil nové důkazní prostředky, též znalecký posudek zpracovatele Ostravská znalecká a.s. (posudek DAV). Žalovaný poté, co žalobce seznámil se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízením, rozhodl nyní napadeným rozhodnutím.

Námitka nesprávné výše provize – III. okruh námitek, referenční ceny

10. Žalobní námitka nesprávné výše obvyklé provize reklamní agentury je součástí třetího okruhu námitek, týkající se referenčních cen, podle kterých daňové orgány stanovily rozpětí cen dosažených mezi nespojenými osobami (cenu obvyklou) a daň žalobci doměřily.

11. Žalobce v žalobě namítl, že výsledky dokazování prokazují, že se cena reklamy žalobce nelišila od cen, které byly sjednány mezi nespojenými osobami. Žalobcovy stěžejní námitky zůstaly nevypořádány a důkazní návrhy byly odmítnuty. Konkrétně namítl:

    - referenční cena není spolehlivě a objektivně zjištěna. Pro obdobnou reklamu u jiných subjektů byla stanovena referenční cena mnohem vyšší; žalobce se odvolal na rozsudek ve věci *Actrad*, kde se však jednalo o téhož správce daně, totéž územní pracoviště ve Frýdku-Místku. Žalobce dále poukázal na cenu reklamního plnění, jak byla zjištěna v jiných řízeních a jak vyplývá z judikatury;
    - žalobce s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105 a ze dne 18. 6. 20 20, č. j. 2 Afs 282/2018-41 zdůraznil, že správce daně musí vycházet při stanovení ceny z údajů nejvýhodnějších pro daňový subjekt. Tomu však daňové orgány nedostály;
    - o neobjektivitě a účelovosti postupu správce daně svědčí podle žalobce to, že pravděpodobně v rámci místního šetření u SK Sigma Olomouc dne 9. 12. 2015 získal mnohem větší množství smluv, přičemž do daňového spisu byly účelově založeny pouze některé vybrané smlouvy, a to navíc se značným časovým odstupem 17. 10. 2017, respektive 6. 6. 2018. Veškeré žalobcem doložené smlouvy jako důkaz že reklama nebyla nadhodnocená, byly účelově upozaděny a přehlíženy;
    - daňové orgány vyloučily jako srovnatelné nezávislé transakce uzavřené v jiném časovém období. Žalobce s tímto nesouhlasí, neboť mezi roky 2012, 2013 a 2014 nedocházelo k žádným výrazným cenovým výkyvům, neexistovala hyperinflace či deflace. O

nezměněné ceně svědčí výpověď Z. K., M. R. a F. U. Žalobce podpořil svou argumentaci odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2020, č. j. 9 Afs 232/2018-63;

- podle žalobce není správný argument o odlišném obsahu, neboť vždy šlo o bannery stejných rozměrů 6 x 1 m ve stejné fotbalové soutěži u fotbalových klubů podobné návštěvnosti. Další plnění v podobě poskytnutí VIP vstupenek a inzerce v klubovém bulletinu je marginální. Tato může být eliminována korekcí zjištěných cenových údajů;
- žalobce navrhl, aby žalovaný vnesl do řízení podklady, které byly použity pro určení ceny obvyklé v odkazovaném případu společnosti *Actrad*. Žalovaný však na to rezignoval, ačkoliv se v napadeném rozhodnutí na případ *Actrad* opakovaně dovolával;
- žalobce dále poukázal na případ společnosti Velkoobchod Zajac s. r. o., D. D. D. Servis Opava v. o. s., ze kterých vyplývá cena násobně nižší. V obou těchto případech rozhodoval Krajský soud v Ostravě i Nejvyšší správní soud.
- žalobce s poukazem na další případy uzavřel, že správce daně nezajistil dostatečný počet srovnávacích vzorků. Žalobce podle svého názoru unesl své důkazní břemeno a doložil, že zde není rozdíl mezi cenou obvyklou a cenou sjednanou s dodavateli PAMBROKE a Tondino. Ze strany daňových orgánů došlo k účelovému zkreslení referenčních cen;
- žalobce dále namítl, že ačkoliv daňové orgány se dovolávaly povinnosti vybrat jako referenční vzorek plnění alespoň v jádru srovnatelné s posuzovaným reklamním plněním, přesto se dopustily porušení tohoto pravidla, když zásadní nesoulad je dán již v osobách samotných subjektů uzavírajících smluvní vztah (klub versus reklamní agentura). Daňové orgány toto korigovaly pouze zohledněním minimální provize reklamní agentury;
- žalobce nesouhlasil s místem plnění jako kritériem srovnatelnosti nezávislých transakcí. Odkázal na znalce dr. Hálka, který vysvětlil, že získat data také od dalších subjektů na trhu je nezbytné. Zdůraznil, že naopak nebyla zohledněna lukrativní pozice banneru na stadionu;
- žalobce navrhl, aby žalovaný prověřil obsah poskytnutého reklamního plnění pro ostatní odběratele společnosti Tondino, což žalovaný odmítl s tím, že se jedná o již zasažený subjekt. S tím žalovaný nesouhlasil, neboť žalovaný nemá důkazy, že by veškeré obchody této společnosti byly zasaženy protiprávním jednáním;
- žalovaný nezohlednil ani nutnou provizi reklamní agentury, která podle znalce činí alespoň 25 % (dle dodatku č. 1 k posudku), správce daně však bez odůvodnění převzal údaj 20 %;
- 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 výslechy svědků Z. K., A. C., J. K., M. R., F. U. a na znalecký posudek Dr. Ing. Vítězslava Hálka a jeho dodatek č. 1, které předložil v řízení a ze kterého vyplývá rozpětí ceny obvyklé ve vztahu k předmětné reklamě v rozmezí 12 150 Kč – 4 320 000 Kč za polovinu sezony;

- žalobce dále namítl, že správce daně nesprávně vyhodnotil předložené znalecké posudky, znalce ani nevyslechl 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 se odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 7. 2010, sp. zn. 7 Afs 50/2010). Žalobce s odkazem na judikaturu, rozsudek NSS č. j. 7 Afs 86/2013-21 z 31. 10. 2013 a další, zdůraznil, že daňovým orgánům se nepodařilo zpochybnit způsob zjištění obvyklé ceny v předložených posudcích. Žalobce namítl nesprávné posouzení posudku znaleckého ústavu Ostravská znalecká a.s.

12. Jak krajský soud uvedl v předchozím rozsudku, daňové orgány při stanovení ceny obvyklé vyšly z fakticky realizovaných cen, zjištěných ze smluvních vztahů, u kterých byla stanovena tato kritéria: komodita (reklamní služby), období realizace reklamy (rok 2014), rozsah (6 m2 pro SK Sigma Olomouc a 1. FC SLOVÁCKO a 3,3m^2 pro Golf Arena) a umístění (SK Sigma Olomouc, 1. FC SLOVÁCKO a Golf Arena). Ze vzorku smluv, které odpovídaly zadaným kritériím, zjistily interval cen, a jako cenu obvyklou, tedy cenu, za kterou by obchodní transakce realizovaly nespojené osoby, vzaly horní hranici intervalu. Takto dospěly k závěru:

    - pro SK Sigma Olomouc 75 000 Kč + 6 000 Kč výrobní náklady, celkem 81 000 Kč, + 20 % obvyklá provize pro reklamní agenturu celkem 97 200 Kč,
    - pro Golf Aréna 148 500 Kč + 3 300 Kč výrobní náklady, celkem 151 800 Kč, + 20 % obvyklá provize pro reklamní agenturu celkem 182 160 Kč,
    - pro 1. FC SLOVÁCKO 115 000 Kč + 20 % obvyklá provize pro reklamní agenturu celkem 138 000 Kč.

13. Tento postup byl judikaturou správních soudů opakovaně aprobován, mj. ve věci žalobce týkající se daně z příjmů za předchozí zdaňovací období č. j. 7 Afs 13/2021-44 ze dne 6. 12. 2022. V odstavci 30 rozsudku Nejvyšší správní soud 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 zadavateli 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) (podtrhl krajský soud). Od uvedeného nemá krajský soud žádný důvod se odchýlit a postup daňových orgánů v této věci, kdy vycházely ze zjištěných cen při realizaci reklamy sjednaných s koncovými sportovišti při zohlednění obvyklé provize reklamní agentury, považuje za zákonný.

14. Žalobce namítl, že správce daně měl k dispozici i další smlouvy, které nezohlednil. Poukázal na to, že podle judikatury správních soudů byla zjištěna cena obvyklá mnohonásobně vyšší. Zejména se dovolával zjištění ve věci *Actrad* (k této námitce soud opakuje již vyřčené v předchozím rozsudku).

15. Žalovaný se k této odvolací námitce vyjádřil v odstavci 223 napadeného rozhodnutí. Uvedl, že správce daně logicky nemohu mít k dispozici veškeré smlouvy, které kdy byly v případě obdobných obchodních vztahů uzavřeny. Vždy je podle něj třeba vycházek z konkrétních skutkových okolností posuzovaného případu a nelze za libovůli považovat situaci, kdy správce daně nevyužil smlouvy, které neměl k dispozici. Poukázal na to, že ve věci *Actrad* není splněno kritérium časové (jde o roky 2011 a 2012), neodpovídá ani rozsah plnění (jiné stadiony, jiný způsob reklamy).

16. Krajský soud souhlasí s žalobcem, že povinností daňových orgánů je postupoval tak, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly (§ 8 odst. 2 daňového řádu). V posuzované věci se však daňové orgány této zásadě nezpronevěřily. Krajský soud zdůrazňuje, že poměry nespojených osob, ze kterých jsou referenční ceny zjišťovány, musí v maximální míře odpovídat podmínkám, za kterých byly sjednány v posuzovaném případě. V rámci těchto hranic pak jsou daňové orgány povinny stanovit cenu co nejpříznivější, tedy na horní hranici zjištěného rozpětí (srov. výše uvedenou citaci z rozsudku 7 Afs 13/2021-44, dále též např. rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2020, č. j. 9 Afs 323/2018-63). Správce daně měl k dispozici smlouvy mezi nespojenými osobami, které odpovídaly všem zadaným kritériím, s výjimkou smluvních stran, když mu chyběly smlouvy s reklamními agenturami, což lze – ve světle výše citovaného závěru NSS– nahradit připočtením obvyklé provize. Daňové orgány proto správně vyloučily žalobcem dovolávané a předložené smlouvy, které vytčeným kritériím neodpovídaly, a to včetně těch, které neodpovídaly z hlediska času. Pokud by tak nepostupovaly, pak by požadavek na maximálně možnou shodu s posuzovanými podmínkami nebyl dodržen (srov. též např. rozsudek Nejvyššího správního soud ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67, odstavec 50). Na uvedeném nemůže nic změnit ani závěr znalce Hálka, který vyšel i ze smluv uzavřených na jiných stadionech. Takový postup by přicházel do úvahy, pokud by zadaným kritériím žádné obchodní případy mezi nespojenými osobami neodpovídaly, což však v posuzované věci nenastalo.

17. Žalobce se dovolával povinnosti daňových orgánů zjistit z nezávislých transakcí cenu co nejvýhodnější. Tuto povinnost daňové orgány mají; neznamená však hledat pro daňový subjekt absolutně nejvýhodnější cenu dosaženou mezi nespojenými osobami, i bez ohledu na kritéria srovnatelnosti. To vyplývá z citované a krajským soudem podržené části rozsudku č. j. 7 Afs 13/2021-44 a též i z žalobcem dovolávaných rozsudků č. j. 2 Afs

282/2018-41 z 18. 6. 2020, zejm. odstavec 40. Též z rozsudku č. j. 8 Afs 80/2004-105 z 31. 3. 2009, který ukládá daňovým orgánům nespokojit se s jednou nezávislou transakcí, ale zjisti interval cen mezi nespojenými osobami a jako cenu obvyklou použít horní hranici takto zjištěného rozpětí, což v nyní posuzované věci daňové orgány učinily.

18. Zcela správně pak žalovaný nepřihlédl k žalobcem dovolávané věci *Actrad,* neboť se od nyní posuzované věci liší. Žalobce tvrdí, že jako cena obvyklá byla ve věci *Actrad* stanovena cena mnohem vyšší za stejné plnění, ale to není pravda. Jak vyplývá z rozsudku zdejšího soudu č. j. 22 Af 124/2017-69 z 4. 3. 2019 (zveřejněném na www. nssoud.cz), o kterém Nejvyšší správní soud rozhodl rozsudkem č. j. 7 Afs 176/2019-26, společnosti Actrad s. r. o. byla doměřena daň z příjmů z důvodu neuznání uplatněných nákladů na reklamní plnění - loga na reklamním panelu 6x1m na stadionu Bazaly Ostrava, inzerci v bulletinu FC Baník Ostrava a VIP vstupenky na zápasy tohoto klubu (smlouvy 20/2012 a 35/2012) a logo této společnosti na reklamním panelu 6x1m na AC Sparta Praha nebo SK Sigma Olomouc a prostory pro umístění reklamy v areálu Golf Arény (smlouvy 38/2012 a 45/2012). Obdobné plnění bylo tedy poskytnuto pouze podle dvou smluv. Cena obvyklá byla sice stanovena celkem na 2 227 000 Kč, nicméně pro SK Simu Olomouc správce daně zjistil cenu obvyklou 56 000 Kč na 2. pololetí roku 2012 a pro Golf Arénu Ostrava 21 000 Kč za 2. pololetí roku 2012. Vyšší ceny byly stanoveny pro stadion Bazaly (150 000 Kč měsíčně) a AC Sparta Praha (58 333 Kč měsíčně). Ve vztahu ke shodným stadionům a shodné reklamě byly tedy ve věci *Actrad* stanoveny dokonce jako ceny obvyklé ceny nižší než v nyní posuzované věci. Krajský soud nicméně považuje za správným postup žalovaného, že k cenám obvyklým ve věci *Actrad* nepřihlédl a žádné smlouvy ve spise *Actrad* obsažené do žalobcova spisu nevnesl, protože se obě věci liší ve kritérii času, ve vztahu k stadionu Bazaly a AC Sparta Praha i v kritériích místa a předmětu plnění. Žalovaný se rovněž nedopustil se porušení zásady vyplývající z výše citovaného § 8 odst. 2 daňového řádu, protože v jeho rozhodnutí nejsou mezi obdobnými případy nedůvodné rozdíly.

19. Jak již soud uvedl v předchozím rozsudku, není důvodná ani námitka žalobce, že daňové orgány porušily svá vytčená kritéria tím, že mezi referenčními vzorky smluv nebyly smlouvy s reklamní agenturou. Jak žalobci odpověděl Nejvyšší správní soud ve výše citovaném rozsudku č. j. 7 Afs 13/2021-44 na tutéž námitku, v takovém případě daňové orgány správně připočetly ke zjištěné nejvyšší referenční ceně obvyklou provizi. Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud v téže věci v dalším rozsudku ze dne 17. 5. 2024, č. j. 7 Afs 121/2023-44. V něm se Nejvyšší správní soud vyslovil i k výši provize 20 %, kterou shledal zákonnou, když daňové orgány vyšly ze žalobcem předloženého znaleckého posudku Ing. Hálka, který tuto výši provize jako obvyklou uvedl.

20. **Žalobce nesouhlasí s výší provize 20 %,** kterou považuje za nesprávnou, s poukazem na doplnění znaleckého posudku, ze kterého vyplývá obvyklá výš 25 %. V předchozím rozsudku považoval krajský soud námitku za důvodnou pro nepřezkoumatelnost odůvodnění žalovaného. S tím se Nejvyšší správní soud neztotožnil.

21. Žalovaný se k provizi vyjádřil v odstavci 192 napadeného rozhodnutí, odkazující na zprávu o daňové kontrole, a dále pak v odstavcích 204 až 210 a 214 až 218. V nich dospěl k závěru, že závěry vyjádřené v dodatku znaleckého posudku nelze považovat za relevantní důkaz k výše referenční ceny. Důvodem jsou zejména rozdílné vstupní údaje pro různé subjekty

v totožných obdobích, ačkoliv měl relevantní informace k dispozici a měl je všechny využít pro stanovení referenčního vzorku, nedostatky ve výběru vzorků a v nekompletnosti posuzované smluvní dokumentace. Výši provize žalovaný zjistil z výslechu tohoto znalce, jak uvedl ve zprávě o daňové kontrole, a vyšel rovněž ze závěrů judikatury, kdy pro obdobné období a pro obdobné služby byla 20 % provize reklamní agentury akceptována.

22. Krajský soud považuje žalovaným uvedené důvody pro určení 20 % jako obvyklé provize reklamní agentury za logické a dostatečné. Proti argumentaci žalovaného žalobce žádnou vlastní argumentaci neuvedl, kromě poukazu na dodatek č. 1 znaleckého posudku Ing. Hálka, kde je vskutku obvyklá provize uvedena ve výši 25 %. Nicméně vzhledem k tomu, že žalovaný znalecký posudek z výše uvedených důvodů nepovažoval za důkaz osvědčující výši ceny obvyklé, je tímto vyloučena i zjištěná výše obvyklé provize, která je v ceně obvyklé obsažena. Nadto, v žalovaným dovolávaném rozsudku č. j. 7 Afs 13/2021-44 Nejvyšší správní soud u téhož žalobce v částečně týchž řetízcích (společnost PAMBROKE a místo TONDINO společnost PRESSTEX MEDIA s. r. o.) za roky 2012 a 2013 přisvědčil výši obvyklé provize reklamních agentur 20 %. Současně přisvědčil důvodům, pro které daňové orgány neosvědčily tentýž znalecký posudek a jeho doplnění jako důkaz ceny obvyklé, když i tehdy žalobce namítal nesprávnost postupu daňových orgánů a nutnost revizního postupu. Nejvyšší správní soudu se s touto námitkou neztotožnil, stejně jako v následném rozsudku 7 Afs 121/2023-44. Krajský soud nevidí důvod se od jeho závěrů odchýlit, když i současná žalobní argumentace je shodná.

23. Krajský soud původně považoval za relevantní rozdíl v časovém období, když nynějším obdobím je rok 2014, Nejvyšší správní soud však přisvědčil názoru žalovaného, že relevantní není, protože se v čase může měnit základna, ze které se provize počítá, pro změnu výše provize v čase však není důvod a žalobce žádný důvod neuvedl. Krajský soud tedy považuje námitku nesprávně stanovené výše provize pro nepřihlédnutí k dodatku č. 1 znaleckého posudku a naopak pro přihlédnutí k rozsudku 7 Afs 13/2021-44 za nedůvodnou.

24. Ke zbývajícím námitkám žalobce, že žalovaný nepřihlédl k negativní zkušenosti žalobce s možností sjednat reklamu přímo s klubem, k individuálním ceníkům a k velkému cenovému rozptylu krajský soud již v předchozím rozsudku uvedl, že všechny tyto skutečnosti žalovaný vzal v potaz a při formulaci svého závěru je zohlednil. Zvolil však metodu stanovení referenčních cen tak, jak bylo popsáno výše, což je postup zcela správný. Daňové orgány nebyly povinny určit cenu obvyklou znalecky, neboť takový postup by byl na místě pouze tehdy, pokud by se jednalo o mimořádnou situaci, kdy by srovnatelné obchodní případy mezi nespojenými osobami nebyly k dispozici. Z tohoto důvodu žalovaný správně nepřihlédl ani k znaleckému posudku DAV (viz cit. rozsudek 7 Afs 121/2023-44 zejm. odst. 52-54, dále žalobcem dovolávaný rozsudek ze dne 18. 6. 2020 č. j. 2 Afs 282/2018-41, zejm. odst. 42).

25. Krajský soud uzavírá, že třetí okruh námitek důvodnými neshledal.

První okruh námitek – existence jinak spojených osob

26. Co se týče námitek k existenci jinak spojených osob, krajský soud tyto vypořádal v předchozím rozsudku a nyní své závěry pouze opakuje, když při absenci změny skutkové či právní je jimi vázán.

27. Žalobce zpochybnil *existenci jinak spojených osob* podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP (*I. okruh žalobních námitek*). Zdůraznil, že důkazní břemeno leží podle konstantní judikatury na žalovaném. Žalovaný svůj závěr odůvodnil jedenácti skutečnostmi, které pouze uměle spojil tak, aby pouhá jejich kvantita jeho závěr odůvodnila. Ačkoliv nemají žádnou vypovídací hodnotu o tom, že by smyslem reklamy bylo cokoliv jiného než ekonomicky racionální propagace žalobce, což žalobce doložil i znalecky. Žalobce vynaložil na reklamu 2x3 000 000 Kč. Pokud by nedovoleným profitem bylo snížení základu daně bez dalšího, pak by za jinak spojenou osobu musel být označen každý vztah, kde jsou uplatněny daňové účinné výdaje.

28. Konkrétně žalobce namítl:

- žalobce své dodavatele standardně ověřil. U Tondino neexistovaly žádné rizikové faktory, hrazeno bylo na zveřejněný účet. Krátká obchodní historie u společnosti PAMBROKE není co do délky definována, následná nekontaktnost nemůže jít k tíži žalobce;
- žalobce si uchoval důkazy o realizaci reklamy u společnosti PAMBROKE, která ani není sporná, nikoliv důkazy o předání podkladů pro výrobu banneru;
- co se týká smlouvy se společností PAMBROKE, plnění v pravidelných měsíčních splátkách i v měsících, kdy nebyl odehrán zápas, bylo dohodnuto s ohledem na pravidelné cash flow, a ujednání, že fotodokumentace bude doložena až po skončení smluvního vztahu, je ujednání logické; jiné rozměry banneru na faktuře oproti smlouvě (2x3 a 1x6) nesvědčí o formálnosti smlouvy, když podstatná byla velikost reklamní plochy, ne rozměry banneru. Splatnost ceny za reklamu se změnila v průběhu trvání vztahu a vytýkaná platba v hotovosti proběhla pouze u poslední splátky, následně žalobce z opatrnosti svého dodavatele změnil na Tondino. Není důležité, že se změnily ústně podmínky smlouvy, ale že plnění bylo poskytnuto;
- žalovaný nezohlednil, že žalobce měl s Tondino pozitivní historické zkušenosti, takže si umístění reklamy ověřoval jednou až dvakrát za rok osobně. Veškerá reklama byla provedena;
- 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 nabyl přesvědčení, že běžný postup při umístění reklamy je její zprostředkování skrze reklamní agenturu. Pořizovat reklamu přes zprostředkovatele je běžný postup, což dovodila i judikatura; žalobce se odvolal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67. Žalobce nemohl reálně zjistit, že cena reklamy je nadhodnocena, když cena byla individuální; ani správce daně nezajistil vzorek smluv s reklamní agenturou. Žalobce měl s reklamními společnostmi dobrou skutečnost od roku 2012. Konkrétní banner nabízely pouze společnosti PAMBROKE a Tondino;
- 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. Ani ve smlouvách mezi SK Sigma Olomouc a zájemcem o reklamu není umístění reklamy specifikováno;

- reklama byla účinná, žalobce efektivitu reklamy doložil znaleckým posudkem, své stanovisko žalobce podpořil odkazem na judikaturu správních soudů;
- požadavek na poměření ceny s údaji o výnosech z reklamy SK Sigma Olomouc považuje žalobce za neúměrný požadavek, který nadto nevede k cíli vzhledem k tomu, že žalobce neví nic o případných sponzorech;
- znalost prostředí basketbalu automaticky neznamená, že se žalobce vyznal v prostředí fotbalu. Žalobce jako odborník ve strojírenství nebyl současně odborníkem v marketingu. O údajném nadhodnocení ceny reklamy nevěděl;
- samotné navýšení ceny při přeprodávání neprokazuje vytvoření vztahu jinak spojených osob. Nebylo prokázáno, že by se cena pohybovala mimo interval cen obvyklých;
- vztah se společností Tondino žalobce ukončil předčasně z důvodu zahájené daňové kontroly, kterou považoval za impulz k vyšší míře obezřetnosti;
- 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, neboť se v něm Nejvyšší správní soud vyjadřoval pouze ke zjišťování ceny za srovnatelnou reklamu a otázka spojených osob nebyla předmětem posouzení.

29. 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 roku 2014:

Liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu. V případě, kdy sjednaná výše úroků u půjčky a úvěru mezi spojenými osobami je nižší, než by byla cena sjednaná mezi nezávislými osobami, a věřitelem je poplatník uvedený v § 2 odst. 3 nebo v § 17 odst. 4 nebo je věřitelem společník nebo člen družstva uvedený v § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3, ustanovení věty první se nepoužije. 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.

30. Podle správce daně vytvořil žalobce řetězec spojených osob takto:

a) SK Sigma Olomouc – PAMBROKE – žalobce
b) Golf Aréna – PAMBROKE – žalobce
c) 1. FC SLOVÁCKO – EDECO/EDEMOST – Tondino-ŽALOBCE.

31. Okolnosti, na kterých správce daně vystavěl svůj závěr o jinak spojených osobách, žalovaný shrnul v bodě 124 a 125 napadeného rozhodnutí, a jsou jimi:

U řetězců a) a b)

a. neověřování dodavatelů reklamních plnění (jiní dodavatelé nebyli osloveni, žalobce dal na doporučení a známost s panem B.)

b. změna smluvních ustanovení (absence smluvně sjednaného písemného odsouhlasení návrhu reklamy, fakturace předcházela smluvně sjednanému doručení dokladů o plnění předmětu smlouvy, rozdílné údaje o velikosti banneru ve smlouvě a na fakturách, nedodržení platebních podmínek)

c. nedůsledné ověřování prezentace reklamy (prezentaci reklamy v Golf Aréně si žalobce dle jeho vyjádření neověřoval vůbec, prezentace na stadionu v Olomouci 1 až 2x ročně nebo z televizního přenosu)

d. neověřování cenové výhodnosti reklamy (žalobce neověřoval cenu a akceptoval cenu PAMBROKE bez toho, aby oslovil jiné firmy či kluby)

e. minimální specifikace reklamy na banneru (není specifikován typ reklamu reklamy, banner ani jeho typ není umístěno není specifikováno umístění reklamy)

f. neověřování efektivity nákladů na reklamu (nárůst obratu byl zjištěn u obchodních partnerů, s nimiž žalobce již obchodoval, nikoliv u partnerů nových)

g. neověření údajů o výnosech z reklamy SK sigma Olomouc veřejně dostupných zdrojů z nichž je zřejmé, že cena dle smlouvy 01/ 2014 se jeví jako nereálná

h. znalost sportovního prostředí (Ing. Šplíchal byl aktivním sportovcem)

i. mnohonásobné navýšení ceny reklamy (cca 105x).

U řetězce c)

a. neověřování dodavatelů reklamních plnění (jiní dodavatelé nebyli osloveni, žalobce znal Ing. P. osobně)

b. neověřování cenové výhodnosti reklamy (žalobce navrženou cenu bez dalšího)

c. nedůsledné ověřování prezentace reklamy (prezentaci reklamy si žalobce ověřoval 1 až 2x ročně nebo z televizního přenosu)

d. minimální specifikace reklamy na banneru (není specifikován typ banneru ani jeho typ, není specifikováno umístění reklamy)

e. ve smlouvě 7–2014 byl uveden neplatný právní předpis, se sankce byly sjednány pouze pro žalobce, název soutěže na jejichž zápasech měla být reklama provozována

f. předčasné ukončení obchodní spolupráce s Tondino

g. nevyhodnocení efektivity nákladů na reklamu (nárůst obratu byl zjištěn u obchodních partnerů, s nimiž žalobce již obchodoval, nikoliv u partnerů nových)

h. znalost sportovního prostředí (Ing š. byl aktivním sportovcem)

i. mnohonásobné navýšení ceny reklamy (cca 81x).

32. 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 společnosti, 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 jejich aspektech (způsob provedení, výsledek, další okolnosti s ní spojené). Pokud některý aspekt stojí sám o sobě, nijak neobvyklý nemusí být, ale ve vzájemné souvislosti s ostatními okolnostmi o neobvyklosti transakce vypovídá.

33. Okolnosti, které daňové orgány považují za svědčící o neobvyklosti nyní posuzované transakce, jak byly uvedeny výše, uvedené charakteristice odpovídají. Jednotlivě se může jednat o podnikatelské selhání či lehkomyslnost, ve vzájemné souvislosti však již takto vysvětlitelné nejsou. Krajský soud předesílá, že prakticky shodné okolnosti posuzoval ve věci doměření daně z příjmu společnosti LAKUM AP, a.s., která je s žalobcem personálně spojená, a jejíž zkušenosti s reklamními agenturami se žalobce v žalobě dovolával, a to doměřené daně za stejné období pro neuznání uplatněných výdajů na reklamu vůči společnosti Tondino, v rozsudku č. j. 25 Af 14/2023–93 ze dne 25. 7. 2024. Ve vztahu k přímo žalobci již správní soudy rovněž rozhodovaly a velmi podobně koncipovanými námitkami se zabývaly, byť ve vztahu k jinému dodavateli a k roku 2012. Konkrétně jde o rozsudek zdejšího soudu č. j. 25 Af 62/2020-122 z 17. 12. 2020, který byl zrušen rozsudkem NSS dne 6. 12. 2022 č. j. 7 Afs 13/2021-44. Následoval rozsudek z 5. 4. 2023 č. j. 25 Af 62/2020-157, potvrzeném rozsudkem NSS dne 17. 5. 2024, č. j. 7 Afs 121/2023-44. Od vyslovených závěrů nemá krajský soud důvod se nyní odchýlit.

34. K jednotlivým výhradám, které žalobce vůči výše uvedeným okolnostem vznesl, krajský soud uvádí následující.

35. Žalobce namítl ověření svých dodavatelů. Obdobnou námitku žalobce vznesl i v odvolání a žalovaný se s nimi vypořádal v odstavcích 131 a 132 napadeného rozhodnutí. Krajský soud obecně souhlasí s tím, že ověření dodavatelů ve veřejných rejstřících a doporučení známých osob může být dostatečné, nicméně souhlasí rovněž s žalovaným, že vzhledem k vysokým částkám, které žalobce hradil, lze předpokládat vyšší ověřovací standard, a to zejména u společnosti PAMBROKE, která neměla dlouhou obchodní historii.

36. K námitce, že důkazy o předání podkladů pro výrobu banneru nejsou podstatné, když existují důkazy o realizaci reklamy, se žalovaný vyjádřil v odstavci 134 napadeného rozhodnutí tak, že realizace reklamy a nepředložení podkladů k banneru spolu nesouvisí, neboť nepředložení podkladů k banneru je nestandardností, spočívající v tom, že zadavatel požaduje službu za nemalou částku, avšak nepotřebuje mít doloženo, jak požaduje, aby výsledná reklama vypadala. Krajský soud se s tímto rovněž ztotožňuje s tím, že vynaložené částky považuje ve shodě s daňovými orgány za „nemalé“ v jejich objektivní výši, byť dle žalobce nešlo o částky vysoké ve vztahu k jeho obratu.

37. K námitkám týkající se změny smluvních ujednání a způsobu placení se žalovaný vyjádřil v odstavcích 135 až 137 napadeného rozhodnutí. Krajský soud se se zde uvedeným posouzením ztotožňuje, když uvedené považuje za nestandardní postup, který sám o sobě může svědčit pouze o lehkomyslném přístupu k obchodnímu případu, ve spojení s ostatními okolnostmi však svědčí o spojení osob za jiným účelem, než je jen proběhlá obchodní transakce.

38. K námitce dobré historické zkušenosti s dodavatelem Tondino, v důsledku čehož žalobce neprověřoval realizaci reklamy, se žalovaný vyjádřil v bodě 138 napadeného rozhodnutí tak, že nedůslednost při ověřování realizaci reklamy svědčí o malém zájmu žalobce o samotnou reklamu, odůvodnitelná tím, že důvodem obchodní transakce bylo snížení základu daně. Tento názor shledává krajský soud zcela logický.

39. Žalobce nesouhlasil s náhledem daňových orgánů na (ne)ověřování cenové nabídky. Žalovaný se k obdobné odvolací námitce vyjádřil v odstavcích 139–141 napadeného rozhodnutí. Krajský soud se i v tomto případě s žalovaným ztotožňuje s jedinou výhradou, kterou je možnost zjištění ceny reklamy přímo od klubů výpočtem z údajů v listinách ve veřejném rejstříku, což považuje za poněkud krkolomný způsob. Nicméně žalovaný vzal žalobcem uváděné skutečnosti do úvahy, přesto dospěl k závěru o nedostatečném zjišťování cenových nabídek, když vytknul žalobci, že se o možnost realizovat reklamu přímo s klubem a zjištění ceny za takovou službu ani nepokusil, přičemž alespoň prostému telefonickému dotazu podle výpovědí svědků nic nebránilo. Žalobci není vytýkáno, že realizoval reklamu prostřednictvím reklamní agentury, což skutečně není nic neobvyklého, ale to, že konkrétním dodavatelům akceptoval neověřovanou cenovou nabídku, která byla v řetězci mnohonásobně navýšena, což mohlo být žalobci zřejmé vzhledem k výši tohoto navýšení a jeho obchodním, a i osobním zkušenostem (znalost sportovního prostředí – viz níže). Z tohoto úhlu pohledu je odkaz žalobce na rozsudek č. j. 1 Afs 109/2021-67 nepřípadný. Krajský soud nepovažuje za relevantní ani námitku, že konkrétní banner nabízely pouze společnosti PAMBROKE a Tondino, protože specifikace banneru ze smlouvy nevyplývá, a tedy žalobcův požadavek na jeho umístění nebyl v řízení prokázán. S tím souvisí další námitka, že smlouvy měly veškeré náležitosti. Žalovaný odstavci 142 napadeného rozhodnutí vytkl žalobci, že smlouvy nic konkrétního k požadovanému reklamnímu banneru neobsahovaly. Krajský soud ve shodě s daňovými orgány považuje za nestandardní, když žalobce do smluv neuvedl přesné požadavky na umístění banneru, když důvodem uzavření spolupráce s posuzovanými dodavateli bylo právě jeho umístění. Uvedené by samo o sobě opět mohlo být určitou lehkomyslností a přehnanou důvěrou k obchodním partnerům, ve spojení s ostatními skutečnostmi však svědčí o jiném účelu posuzovaných transakcí, než je pouze realizace reklamy, a to snížení základu daně.

40. Žalobce namítl, že neměl osobní zkušenost s prostředím fotbalu, tedy nemohl si být vědom, že cena reklamy by mohla být nepřiměřená. Krajský soud v napadeném rozhodnutí zjistil, že znalost sportovního prostředí Ing. Š., předsedou představenstva žalobce, není nosným důvodem závěru o vytvoření jinak spojených osob. Jako okolnost svědčící o tom, že žalobce mohl mít podezření o neúměrném navýšení ceny, žalovaný v odstavci 146 napadeného rozhodnutí uvedl dlouholetou podnikatelskou praxi Ing, Š. Tato okolnost není nijak přeceňována a podle názoru krajského soud je zcela logická, pohyboval-li se předseda představenstva v podnikatelském prostředí již od roku 1998, což není sporováno, pak nepochybně náhled na ceně za reklamu mít mohl a měl, aniž by musel být odborníkem v marketingu. Krajský soud přisvědčuje žalovanému rovněž v tom, že pro závěr o účasti na jinak spojených osobách není vyžadováno prokázat úmysl či vědmou nedbalost daňového subjektu; krajský soud odkazuje na judikaturu, kterou žalovaný uvedl v odstavcích 153 až 155 napadeného rozhodnutí, ze které uvedené jednoznačně vyplývá. Není tedy důvodná námitka, že žalobce o nadhodnocení cen nevěděl.

41. Co se námitky ve vztahu k navýšení ceny v řetězci týká, správce daně zjistil, že společnost PAMBROKE vynaložila na službu, kterou fakturovala žalobci, v průměru částku 25 000 Kč za 1 panel 6 m^2 umístěný na Andrově stadionu za období 1-6/2014 a částku 3 604 Kč za reklamní plochu o velikosti 3,3 m^2 v Golf Aréně za totéž období. Cena podle Smlouvy 1-2014 tak byla navýšena 105x (3 000 000:28 604). Společnost EDECO vynaložila na službu, kterou fakturovala společnost Tondino žalobci, v průměru částku 6 125 Kč za 1 panel 6 m^2 měsíčně na stadionu 1. FC SLOVÁCKO, za šest měsíců tedy 36 750 Kč. Cena ve Smlouvě 07-2014 tak byla navýšena 81x (3 000 000: 36 750).

42. Zjištěné navýšení ceny v řetězci 105x v řetězci se dodavatelem PAMBROKE a 81x v řetězci s dodavatelem Tondino daňové orgány považovaly za jednu z dalších okolností svědčící o vytvoření jinak spojených osob (odstavec 164 napadeného rozhodnutí). Argumentace žalobce, že pouhé navýšení ceny o vytvoření řetězce jinak spojených osob nesvědčí, se tedy míjí s důvody napadeného rozhodnutí. Krajský soud pouze pro úplnost 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 považováno jen za jeden ze znaků svědčícím o vytvoření řetězce jinak spojených osob, nicméně jde o znak podstatný. Krajský soud totiž zjištěné navýšení považuje právě za natolik extrémní, že představuje zásadní znak neobvyklosti transakce, když samotná výše musela být zarážející i pro podnikatele bez zkušeností, což žalobce nebyl (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, též rozsudek *Actrad*).

43. Žalobce namítl, že spolupráci s dodavatelem Tondino ukončil z důvodu obezřetností v návaznosti na výsledky daňové kontroly. Žalovaný naopak považoval postup žalobce za svědčící o vědomosti žalobce o nestandardnosti obchodní transakce (odstavec 147 napadeného rozhodnutí). Krajský soud sice považuje za logičtější úvahu žalovaného, nicméně, napadené rozhodnutí není vystavěnou pouze na této okolnosti a jde o další ze střípků mozaiky, tedy i případné chybné posouzení motivace žalobce nemůže mít za následek nesprávný závěr žalovaného o vytvoření jinak spojených osob, jehož členem žalobce posuzovanou transakcí byl.

II. Efektivita reklamy

44. Co se týče námitek k efektivitě a ekonomické racionalitě reklamy, krajský soud tyto vypořádal v předchozím rozsudku a nyní své závěry pouze opakuje, když při absenci změny skutkové či právní je jimi vázán.

45. Žalobce namítl, že reklama byla ekonomicky racionální *(II. okruh žalobních námitek)*. Důkazní povinnost tíží daňové orgány. Ekonomickou a marketingovou efektivitu potvrdil znalec. Žalobce vynaložil pouze 3,5 % tržeb za rok 2014, ačkoliv marketingové výdaje v praxi představují 1 až 25 %. Efektivita je doložena hospodářskými výsledky a potvrzena znalecky. Následný růst obratu (44milionů v roce 2014 a 10 milionů v roce 2015) byl mnohonásobně vyšší, než náklady na reklamy (6 milionů v roce 2014). Žalobce zohlednil to, že jde o prestižní sportovní akce, což zvyšuje diváckou aktivitu, jsou pokryty různými druhy médií, včetně celoplošných televizních stanic a sportovních magazínů, akce jsou tradiční a účastní se jich tisíce diváků. Reklama vysílá jasný signál, že žalobce je na trhu a je silnou

korporací, která je parterem fotbalových klubů. Reklama objektivně mohla žalobci dosáhnout zdanitelných příjmů a nejedná se v kontextu žalobce o částku nepřiměřenou. Žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soud ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014-46), naopak shledal nepřípadný odkaz žalovaného na rozsudek ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013-27. Podle žalobce bylo stěžejní pro účely posouzení vytvoření vztahu jinak spojených osob posoudit racionalitu reklamy, daňové orgány však zkoumaly pouze účinnost reklamy.

46. Žalobce nesprávné vyhodnocení efektivity reklamy a její ekonomickou racionalitu namítl jako samostatný okruh námitek, ačkoliv jde o okolnost svědčící o vytvoření řetězce jinak spojených osob. Ekonomická racionalita reklamy je totiž podle žalobce pro tento závěr podstatná.

47. Žalobce především namítl, že se daňové orgány nezabýval racionalitou reklamy, ale pouze její účinností (efektivitou). To však není pravda. Žalovaný se racionalitou reklamy zabýval na více místech napadeného rozhodnutí, zejména v odstavcích 145–156 a 236. Uzavřel však, že reklama racionální nebyla. Nezpochybnil žalobcovo tvrzení, že jejím účelem mohlo být žalobcovo zviditelnění (jsem na trhu a jsem silný, protože mám reklamu na fotbalovém zápase), ale toto bylo z pohledu daňových orgánů „přebito“ tím, že žalobce vynaložil vysoké částky bez dostatečně obezřetných kroků a o podobu reklamy, její realizaci a její efektivitu se nijak výrazně nezajímal (viz výše uvedené neobvyklé okolnosti). Z toho dovodil, že reklama byla iracionální a jejím účelem bylo zejména snížení daňového základu. S tím se krajský soud zcela ztotožňuje, neboť jde o úvahu logickou, která vzala v potaz všechny zjištěné okolnosti.

48. Žalobce se dovolával nárustu obratu, potvrzení racionality reklamy znalecky a nízkého poměru výdajů na reklamu vůči tržbám. Žalovaný na obdobně koncipovanou odvolací námitku reagoval v odstavcích 156 až 162 napadeného rozhodnutí. Zdůraznil, že žalobce nepředložil vyhodnocení reklamy ve smyslu zvýšení kladného povědomí o jeho firmě nebo nárůstu nových obchodních parterů, ani znalec takto reklamu nehodnotil, když posuzoval pouze nárust obratu a zisku. Správce daně přitom zjistil, že k nárustu obratu došlo mezi stávajícími obchodními partnery, nikoliv v důsledku získáni obchodních partnerů nových.

49. Tuto skutečnost žalobce v žalobě nijak nezpochybnil, pouze rozvedl svou odvolací námitku a zdůraznil okolnosti, na kterých však žalovaný její vypořádání nevystavěl. Krajský soud souhlasí s žalobcem, že okolnosti svědčící o vytvoření jinak spojených osob musí prokázat správce daně. Nicméně, pokud s nimi žalobce nesouhlasil, musel naopak on prokázat důvody, které ho k jeho nesouhlasu vedou. V tomto případě tvrzení, že šlo o ekonomicky racionální reklamu. To se žalobci podle žalovaného prokázat nepodařilo a krajský soud s tímto souhlasí; nepřinesla-li reklama žádné nové obchodní partnery a nové obchodní příležitosti a k nárustu obratu došlo mezi stávajícími obchodními partnery, pak reklama přímý přínos neměla. Na uvedenou otázku lze nahlédnout i takto: k prokázání důvodnosti rozdílu v cenách, a tedy racionality reklamy a ceny, má důkazní povinnost žalobce, což potvrzuje konstantní judikatura (srov. např. rozsudek NSS č. j. 9 Afs 92/2013–27 z 20. 11. 2014). Žalovaný a správce daně vysvětlili, proč úvahu žalobce o souvislosti nárůstu obratu a realizované reklamy považují za lichou, a tedy důvodnost reklamy za neprokázanou, námitkami žalobce k otázce důvodnosti cen reklamy se tak zabývali, a jejich závěry jsou

logické, bez vnitřních rozporů. Žalobce v žalobě nepředestřel ani žádnou protiargumentacis, nevysvětlil, v čem se správce daně mýlí, když má za to, že nelze efektivitu reklamy posoudit nárůstem obratu, je-li tento způsobem zvýšenou fakturací stávajícím zákazníkům, a nikoliv fakturací novým zákazníkům.

50. 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 žalobci dne 17. 5. 2024 v rozsudku č. j. 7 Afs 121/2023-44, zejména pak bod 36, týkající se vypořádání obdobné námitky a zde vyslovený závěru Nejvyššího správního soudu o iracionalitě postupu žalobce, který vynaložil značné prostředky na reklamu za obdobných (prakticky stejných) neobvyklých okolností, jako v nyní posuzované věci.

51. Krajský soud nezpochybňuje, že výdaje na reklamu mohly být přiměřené žalobcovým tržbám. Problémem však je, za jakých podmínek žalobce reklamní službu sjednal. Jak krajský soud vysvětlil výše, závěr o vytvoření jinak spojených osob je většinou vystavěn na několika okolnostech, které samy o sobě nejsou nijak „podezřelé“, ale ve svém souhrnu o vytvoření jinak spojených osob svědčí. S tímto závěrem není nijak v rozporu žalobcem dovolané stanovisko Nejvyššího správního soud v cit. rozsudku 8 Afs 144/2014-46, v němž se Nejvyšší správní soud vyjadřoval k daňové uznatelnosti uplatněného výdaje na reklamu, který považovaly daňové orgány za neprokázaný, a citovaná pasáž představuje úvod k jeho posouzení

52. Krajský soud proto považuje námitku žalobce za nedůvodnou.

Závěr a náklady řízení

53. Krajský soud neshledal žádnou z žalobních námitek důvodnou, a proto žalobu zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s. Ve věci rozhodl bez jednání vzhledem k souhlasu obou účastníků řízení s tímto postupem (§ 51 s. ř. s.)

54. Vzhledem k tomu, že v řízení byl úspěšný žalovaný, vzniklo mu v souladu s ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení. Podle obsahu spisu mu však žádné důvodné náklady nevznikly a proto soud žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Shodu s prvopisem potvrzuje

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí **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 13. února 2026

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje