



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudce Tomáše Langáška a soudkyně Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **OK PROJEKT s. r. o.**, sídlem Okružní 665, České Budějovice, zastoupené Mgr. Michalem Vojáčkem, advokátem, sídlem Studentská 3, Praha 6, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 4. 2019, č. j. 15623/19/5200-11434-707603, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 24. 2. 2022, č. j. 59 Af 4/2019-57,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Posuzovaná věc se týká problematiky spojených osob a stanovení srovnávací ceny podle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

[2] Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) po provedení daňové kontroly doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2014 a 2015 ve výši 2 559 490 Kč a 1 097 820 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále.

[3] Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím změnil dodatečné platební výměry tak, že zvýšil doměřenou daň za rok 2015 na částku 1 359 640 Kč a penále stanovené za roky 2014 a 2015 snížil na 0 Kč.

[4] Podle žalovaného uplatnila žalobkyně jako daňově uznatelný náklad výdaje za reklamní služby. Ty spočívaly v tom, že reklama propagující žalobkyni byla umístěna na otočné panely a LED panely v halách a stadionech sedmi sportovních klubů, a v souvisejících službách (jejich rozsah je mezi žalobkyní a žalovaným sporný). Tyto reklamní služby žalobkyni poskytoval v roce 2014 dodavatel Moute Sernio, s. r. o., a v roce 2015 dodavatel S-O-N CZ, s. r. o., a to prostřednictvím řetězce subdodavatelů, z nichž část je nekontaktní a neplní daňové povinnosti. Prvotními poskytovateli reklamních služeb byly jednotlivé sportovní kluby. Podle žalovaného žalobkyně odebírala reklamní služby ve stejném rozsahu, jaký poskytují přímo sportovní kluby. V rámci dodavatelského řetězce navázaného na Moute Sernio a S-O-N CZ ovšem docházelo k mnohonásobnému navýšení ceny těchto služeb, aniž se změnil jejich obsah nebo rozsah. Za reklamní služby tak žalobkyně v roce 2014 vydala částku přesahující 14 milionů v roce 2015 částku přesahující 7 milionů, ačkoliv sportovní kluby nabízely tyto služby za částky v řádech statisíců.

[5] Žalobkyně a dodavatelé Moute Sernio a S-O-N CZ tudíž podle žalovaného a správce daně vytvořili právní vztahy převážně za účelem snížení základu daně u žalobkyně, a představují tedy jinak spojené osoby podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Pro stanovení srovnávací ceny žalovaný a správce daně využili údaje o cenách, za které sportovní kluby nabízely reklamní služby prvotním odběratelům. Jelikož žalobkyně uspokojivě nedoložila rozdíl v cenách, byl jí o tento rozdíl upraven základ daně a doměřena daň z příjmů.

[6] Krajský soud v Českých Budějovicích zamítl žalobu, kterou žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného. Krajský soud se ztotožnil s jeho úvahami. Žalobkyně sice prokázala, že přijala reklamní služby, avšak toliko v rozsahu srovnatelném se službami, jaké poskytují přímo sportovní kluby. Ke stanovení srovnávací ceny mohly být užity transakce sportovních klubů a jejich prvotních odběratelů. Byť byly součástí odběratelského řetězce vedoucího k žalobkyni, neznamená to, že je namíste bez dalšího je pokládat za plnění mezi jinak spojenými osobami. Nebylo ani na místě provádět korekci srovnávací ceny, čehož se domáhala žalobkyně kvůli tvrzeným rozdílům v podmínkách transakcí – sjednaném množství a platebních podmínkách –, neboť bylo zjištěno, že sportovní kluby stanovovaly ceny individuálně, bez množstevních slev a jiných bonusů.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[7] Proti rozsudku podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost.

[8] Podle stěžovatelky nebyla dodržena pravidla pro stanovení srovnávací ceny podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Navíc nebyla dodržena povinnost provést korekci srovnávací ceny s ohledem na odlišnost podmínek transakcí, jak to vyžadují rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, čj. 7 Afs 74/2010-81, č. 2548/2012 Sb. NSS, a ze dne 19. 9. 2019, čj. 5 Afs 341/2017-47.

[9] Zaprvé stěžovatelka uvádí, že srovnávané transakce se netýkaly stejného rozsahu plnění. Zatímco sportovní kluby poskytovaly prvnímu odběrateli výlučně pronájem reklamní plochy, stěžovatelka odebírala od dvou dodavatelů reklamní službu zahrnující

pokračování

naplánování, organizaci, výrobu a údržbu reklamy, dohled nad její realizací, její dokumentaci a vyhodnocení. Krajský soud přitom uzavřel, že stěžovatelka prokázala faktické poskytnutí reklamní služby v rozsahu uzavřených smluv. To plyne i z fotodokumentace reklamy, a nikoliv jen z výpovědí členů statutárních orgánů dodavatelů. Poskytnutá fotodokumentace dokládá rovněž výrobu, umístění, plánování a organizování reklamy, jakož i to, že byla poskytnuta služba spočívající v pořízení samotné fotodokumentace reklamy. Zjištěné rozdíly však nebyly promítnuty do korekce srovnávací ceny.

[10] Zadruhé stěžovatelka namítá, že u srovnávaných transakcí byly sjednány odlišné množstevní a platební podmínky. Tyto rozdíly měly rovněž vést ke korekci srovnávací ceny.

[11] Zatřetí, ke stanovení srovnávací ceny byly užity transakce mezi sportovními kluby a jejich prvními odběrateli. Ty ovšem představují rovněž spojené osoby. Za spojené osoby je ostatně pokládán i žalovaný. To dokládá mimo jiné i fakt, že je zahrnut do grafického znázornění dodavatelského řetězce vedoucího ke stěžovatelce. V případě jednoho z klubů (SK Slavia Praha) a jeho odběratele (Whistler Promotion) je fakt, že jde o spojené osoby, obzvláště patrný, neboť jde o personálně propojené subjekty – stejná fyzická osoba byla obchodním ředitelem sportovního klubu a „vlastníkem“ a jednatelem odběratele. Právě tyto subjekty, a nikoliv stěžovatelka, vytvořily právní vztahy převážně za účelem snížení základu daně. Žalovaný tedy nedisponoval údaji o transakcích mezi nezávislými (nespojenými) osobami a nevyhověl ani návrhu na dokazování znaleckým posudkem, takže neučinil dostatečná skutková zjištění ke stanovení srovnávací ceny.

[12] Dále stěžovatelka namítá, že důkazní břemeno ke všem skutečnostem pro stanovení srovnávací ceny leží na správci daně. Bylo však nepřípustně přeneseno na ni s tím, že musí vyvrátit správnost užití srovnávací ceny.

[13] Podle stěžovatelky konečně správce daně dovozoval, že ona a její dodavatelé jsou spojenými osobami, toliko z toho, jaké ceny si sjednali. To však není přípustné. To, že určité osoby jsou spojenými osobami, a odlišnost jimi sjednaných cen oproti cenám srovnávacím, jsou podle judikatury dvě různé skutečnosti.

[14] **Žalovaný** ve svém vyjádření navrhl kasační stížnost zamítnout. Žalovaný prokázal, že převážným účelem obchodních vztahů stěžovatelky a dodavatelů Moute Sernio a S-O-N CZ bylo snížení základu daně z příjmů stěžovatelky. Stěžovatelka byla součástí dodavatelského řetězce, v němž část subjektů nepodávala daňová přiznání a neplnila daňové povinnosti. Ačkoliv obsah reklamních služeb, které dodavatelé poskytovali stěžovatelce, byl naprosto totožný s reklamními službami, které poskytovaly přímo sportovní kluby, nekontaktní subdodavatelé zapojení do řetězce mnohonásobně navýšili ceny za tyto služby. Stěžovatelka přijaté faktury s takto navýšenými cenami uplatnila jako daňově uznatelné náklady, a snižovala tak svůj daňový základ. V řízení byl stěžovatelce toliko dán prostor doložit a vysvětlit cenový rozdíl, nebylo však na ni přenášeno důkazní břemeno.

[15] S ohledem na totožnost reklamních služeb není na místě stěžovatelkou požadovaná korekce srovnávací ceny. Svá tvrzení ohledně širšího rozsahu poskytnutého reklamního plnění stěžovatelka neprokázala. Namítá-li stěžovatelka, že plnění nebyla poskytnuta za stejných nebo obdobných podmínek, připomíná žalovaný, že sportovní kluby neposkytovaly žádné množstevní slevy ani bonusy. Žalovaný konečně nikdy netvrdil, že

všechny subjekty v grafickém znázornění dodavatelského řetězce jsou osobami spojenými. Grafické znázornění pouze znázorňovalo průběh transakcí, nikoli propojenost osob.

[16] **Stěžovatelka v replice** uvádí, že správce daně nemůže „vytrhnout“ jednu z transakcí ve sporném dodavatelském řetězci a prohlásit ji bez řádného odůvodnění za cenu srovnávací, a odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2020, č.j. 9 Afs 232/2018-63, a ze dne 25. 6. 2020, č.j. 9 Afs 332/2018-31. Tvrzení žalovaného, že transakce sportovních klubů a prvních odběratelů nepokládal za transakce spojených osob, je účelové a nepravdivé. Za členy řetězce správce daně označil všechny zobrazené subjekty, rovněž žalovaný mezi nimi nijak nerozlišoval. V případě jednoho z klubů (SK Slavia Praha) a odběratele navíc došlo k propojení i z hlediska osoby za ně jednající. Dále stěžovatelka uvádí, že uzavřenými smlouvami a „*doklady o poskytnutí reklamního plnění*“ doložila, že jí byly poskytnuty reklamní služby v širším rozsahu. Poskytnutí služeb vyplynulo kromě smluv i z výpovědi členů statutárních orgánů dodavatelů. Korekce srovnávací ceny pak měla proběhnout i kvůli odlišnému množství a platebním podmínkám mezi prvními články řetězce.

[17] **Žalovaný v duplice** uvádí, že Nejvyšší správní soud se v rozsudku č.j. 9 Afs 332/2018-31 zabýval případem, v němž správce daně neshromáždil relevantní skutková zjištění a následně dostatečně neodůvodnil výši referenční ceny, což v nynější věci nenastalo. Správce daně zjistil, že sportovní kluby žádné kategorie zákazníků a cen nerozlišovaly. Je lhostejné, zda správce daně referenční cenu zjišťoval v rámci fakturačního řetězce, na němž se podílela i stěžovatelka, či nikoli. Propojení SK Slavia Praha a odběratele stěžovatelka namítá nově až v kasační stížnosti, což není přípustné. Žalovaný dále opakuje, že stěžovatelka ničím nedoložila širší rozsah poskytnutých reklamních služeb. Takové skutečnosti nepotvrdily ani výpovědi svědků. Závěrem žalovaný poukazuje na to, že obchodní vztahy vykazovaly i jiné nestandardní rysy.

[18] Duplika žalovaného byla stěžovatelce zaslána na vědomí.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[20] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, zabýval se tím, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[21] Podle § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů *liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl.*

[22] Z citovaného ustanovení plyne, že je správce daně povinen upravit základ daně z příjmů, pokud (i) se jedná o transakci mezi spojenými osobami (tj. řízenou transakci), (ii) jejíž sjednaná cena se liší od srovnávací ceny, a (iii) tento rozdíl nebyl daňovým subjektem uspokojivě doložen. Správce daně nese ve vztahu ke zjištění srovnávací ceny včetně všech jejích rozhodných aspektů břemeno tvrzení a břemeno důkazní (viz rozsudek Nejvyššího

pokračování

správního soudu ze dne 29. 1. 2020, čj. 9 Afs 232/2018-63, bod 19; rozsudek ze dne 27. 1. 2011, čj. 7 Afs 74/2010-81, č. 2548/2012 Sb. NSS).

[23] V posuzované věci se rozložení důkazního břemene řídilo těmito pravidly. Bylo tedy na správci daně a žalovaném, aby prokázali, že stěžovatelka a její dodavatelé Moute Sernio a S-O-N CZ jsou spojenými osobami, jakož i skutečnosti rozhodné pro stanovení srovnávací ceny. Stěžovatelka pak nesla toliko břemeno týkající se uspokojivého doložení rozdílu srovnávací ceny a ceny sjednané. Námitka, že na stěžovatelku bylo nepřipustně přeneseno důkazní břemeno týkající se skutečností, které měl prokazovat správce daně, není důvodná.

[24] Stěžovatelka dále zpochybňuje, že by byla osobou spojenou s jejími dodavateli Moute Sernio a S-O-N CZ, a argumentuje, že sjednání jiných než obvyklých cen samo o sobě neprokazuje spojení osob. Ani tato námitka není důvodná.

[25] Podle napadených rozhodnutí jsou stěžovatelka a její dodavatelé Moute Sernio a S-O-N CZ tzv. jinak spojenými osobami, neboť *vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty* podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Tento závěr se neopírá toliko o zjištění, že sjednané ceny za reklamní služby byly oproti srovnávacím cenám mnohonásobně vyšší, ale i o další okolnosti. Stěžovatelka totiž neprokázala, že by jí dodavatelé Moute Sernio a S-O-N CZ poskytovali sjednané služby nad rámec těch, které zajišťovaly již sportovní kluby jako prvotní poskytovatelé reklamního prostoru. Subdodavatelé společností Moute Sernio a S-O-N CZ navíc byli nekontaktní a neplnili daňové povinnosti. Dodavatelský řetězec tedy umožňoval mnohonásobně navyšovat ceny reklamních služeb, zabraňoval zjistit, jak přesně (u kterých článků) k navyšování ceny dochází, avšak jinak neměl žádný rozpoznatelný ekonomický smysl. Obstojí proto závěr, že stěžovatelka navázala právní vztahy s dodavateli Moute Sernio a S-O-N CZ převážně za účelem snížení základu daně, a že tudíž jde o spojené osoby.

[26] Nejvyšší správní soud upozorňuje, že si je vědom usnesení ze dne 22. 12. 2021, jímž byla rozšířenému senátu postoupena věc sp. zn. 2 Afs 132/2020. Postupující senát shledal rozpor v judikatuře Nejvyššího správního soudu v otázce, zda *„je zjištění existence výrazně zvýšené ceny předmětu smlouvy oproti ceně obvyklé bez uspokojivého vysvětlení rozdílu dostatečnou podmínkou pro závěr o spojení osob za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, nebo musí být správcem daně prokázány další skutečnosti v jednání daňového subjektu nasvědčující neobvyklosti obchodní transakce“*. Jak je ale zřejmé z výše uvedených skutečností týkajících se nyní projednávané věci, její posouzení není na rozhodnutí rozšířeného senátu závislé. Správce daně totiž k závěru o spojení stěžovatelky s dodavateli Moute Sernio a S-O-N CZ nedospěl toliko na základě zjištění výrazně zvýšené ceny bez uspokojivého vysvětlení, což měla za dostatečné jedna z rozporných linií judikatury, ale i v důsledku dalších závažných a relevantních skutkových zjištění, jak požaduje druhá z judikатурních linií identifikovaných postupujícím senátem. Sporná otázka se proto nyní projednávané věci nedotýká, a nebyl tak dán důvod pro přerušování řízení a vyčkání na rozhodnutí rozšířeného senátu v uvedené věci.

[27] Stěžovatelka dále rozporuje způsob, jakým byla stanovena srovnávací cena, a to v podstatě z pěti různých důvodů. Zaprvé stěžovatelka namítá, že nebyly srovnávány ceny za plnění stejného (srovnatelného) rozsahu: sportovní kluby totiž podle stěžovatelky výlučně pronajímaly reklamní plochu, zatímco stěžovatelce její dodavatelé v souladu

s uzavřenými smlouvami poskytovali širší rozsah reklamních služeb, který zahrnoval plánování reklamy, její výrobu, údržbu, dohled na provedení, dokumentaci a vyhodnocení. Krajský soud navíc podle stěžovatelky uzavřel, že bylo prokázáno i faktické poskytnutí plnění v rozsahu uzavřených smluv.

[28] Argumentace stěžovatelky je založena na zkreslení skutkových zjištění a obsahu napadeného rozsudku. Podle žalovaného sportovní kluby zajišťovaly více než jen pronájem reklamní plochy, například i údržbu reklamy (reklamní plochy) a také fotodokumentaci reklamy. Stěžovatelka sice prokázala, že jí byly poskytovány reklamní služby, ale toliko v rozsahu, jaký zajišťovaly právě sportovní kluby. Jistou výjimkou je jen výroba reklamy, aby mohla být fyzicky umístěna na sportovištích. Podle žalovaného ale bylo třeba výrobu zajistit toliko u dvou ze sedmi sportovních klubů, neboť u zbylých se reklama vysílala na LED panelech a poskytla ji přímo stěžovatelka, a navíc byla výroba reklamy zahrnuta do výpočtu srovnávací ceny – proti těmto závěrům stěžovatelka neuplatnila žádnou relevantní argumentaci.

[29] Rovněž podle krajského soudu stěžovatelka prokázala přijetí služeb (bod 76 napadeného rozsudku) v rozsahu, který odpovídá zjištěním žalovaného. Krajský soud výslovně uvádí, že z obsahu spisu „neplyne, že by rozsah a povaha služeb poskytovaných na počátku řetězce [tj. sportovními kluby] byly zásadně odlišné od služeb poskytovaných společnostmi Moute Sernio a S-O-N CZ“ a že další tvrzená činnost dodavatelů „postrádá jakékoli hmatatelné výstupy (např. analýza reklamního trhu a efektivity reklamy, způsob výběru sportovních klubů a konkrétních sportovních událostí apod.)“ (bod 81 napadeného rozsudku).

[30] Krajský soud i žalovaný tedy dospěly ke shodnému závěru, že reklamní služby, které stěžovatelka přijala od dodavatelů Moute Sernio a S-O-N CZ, odpovídaly službám, které poskytovaly již přímo sportovní kluby. Krajský soud i žalovaný vyložili, proč k prokázání širšího rozsahu plnění nestačí výpovědi členů statutárních orgánů dodavatelů. Závěr, že stěžovatelka širší rozsah přijatých reklamních služeb neprokázala, tedy ob stojí.

[31] Zadruhé stěžovatelka namítá, že srovnávaná plnění nebyla sjednána za stejných nebo obdobných podmínek. Konkrétně upozorňuje na rozdílné množstevní a platební podmínky a uvádí, že měly vést ke korekci srovnávací ceny. Jak již ale vyložil žalovaný i krajský soud, podle skutkových zjištění sportovní kluby stanovovaly ceny individuálně pro konkrétního zákazníka a neposkytovaly množstevní slevy ani jiné bonusy. Správnost těchto skutkových zjištění stěžovatelka relevantně nezpochybnila a její argumentace je tak pouhou spekulací. Za této situace nebyl důvod ke korekci srovnávací ceny.

[32] Zatřetí stěžovatelka namítá, že sportovní kluby a jejich prvotní odběratelé jsou rovněž spojenými osobami a jimi sjednané ceny nemohou sloužit pro určení srovnávací ceny. Stěžovatelka má za to, že sportovní kluby a jejich prvotní odběratele pokládal za spojené osoby i žalovaný.

[33] Ani tato námitka není opodstatněná. V rozhodnutí žalovaného i krajského soudu je obsaženo grafické schéma vztahů mezi stěžovatelkou, jejími dodavateli, subdodavateli až ke sportovním klubům (body 78–79 napadeného rozsudku). Jde ovšem o znázornění dodavatelského řetězce, a nikoliv o znázornění spojených osob. Závěr, že by i sportovní kluby a jejich odběratelé byli osobami spojenými navzájem, není v úvahách žalovaného ani krajského soudu přítomen. Krajský soud výslovně odůvodňuje opačný závěr.

pokračování

[34] Stěžovatelka nadto uvádí, že v jednom případě jsou sportovní klub a jeho odběratel spojenými osobami, a to kvůli vzájemnému personálnímu propojení. Nejvyšší správní soud se ale ztotožňuje s žalovaným, že tuto argumentaci stěžovatelka neuplatnila před krajským soudem, ač mohla. V kasační stížnosti jde tudíž o nepřípustně uplatněnou námitku (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Nadto by jí v kontextu posuzované věci nemohla tato námitka sama o sobě přinést úspěch. Srovnávací cena byla stanovena na základě údajů o transakcích mezi sedmi kluby a jejich odběrateli. Stěžovatelka rozporuje použitelnost údajů pouze v případě jediného klubu. Nedokládá ani netvrdí, že právě transakce tohoto klubu a jeho odběratele byly klíčové pro určení srovnávací ceny a že by srovnávací cena byla stanovena pro ni příznivějším způsobem, pokud by tyto subjekty nebyly zahrnuty do výpočtu srovnávací ceny. V kontextu posuzované věci by tedy nešlo o opodstatněnou námitku.

[35] Začtvrté, podle stěžovatelky nelze při stanovení srovnávací ceny postupovat tak, že se „vytrhne“ jedna z transakcí ve sporném dodavatelském řetězci a sjednaná cena bez řádného odůvodnění prohlásí za srovnávací. V posuzované věci takto bylo podle stěžovatelky postupováno a transakce sportovních klubů a prvních odběratelů byly tímto způsobem použity.

[36] Judikatura Nejvyššího správního soudu nevyloučila možnost využít pro stanovení srovnávací ceny transakce, které byly součástí sporného dodavatelského řetězce. Tuto možnost připouští i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2020, čj. 9 Afs 332/2018-31, jehož se stěžovatelka dovolává (srov. bod 42 rozsudku). Skutečným důvodem, proč stanovení srovnávací ceny v daném případě neobstálo, bylo to, že pro její určení byly využity toliko dvě transakce ze sporného dodavatelského řetězce a závěr, že šlo o transakce nezávislé (mezi nespojenými osobami) nebyl odůvodněn. Stejně tak nebylo vysvětleno, proč nebylo možné využít transakce mimo sporný dodavatelský řetězec (body 40–42 rozsudku). V posuzované věci sice byly pro stanovení srovnávací ceny využity transakce mezi subjekty, které figurují v dodavatelských řetězcích vedoucích ke stěžovateli, avšak nešlo o pouhé dvě transakce, nýbrž o transakce uzavírané mezi sedmi různými sportovními kluby a jejich sedmi prvotními odběrateli. Jde tedy o skutkově odlišnou situaci. Krajský soud nadto otázku, zda sportovní kluby a jejich prvotní odběratelé neměli být pokládáni za spojené osoby, přezkoumal a vyložil, že v posuzované věci „není z ničeho patrné“, že by se i tyto subjekty podílely na řízených transakcích (bod 89 jeho rozsudku). Pokud měli správce daně a žalovaný k dispozici údaje o transakcích sedmi sportovních klubů a jejich odběratelů, které stačily ke stanovení srovnávací ceny, nebyli povinni provádět důkaz znaleckým posudkem (stěžovatelka se ostatně provedení tohoto důkazu v kasační stížnosti ani výslovně nedomáhá).

[37] Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2020, čj. 9 Afs 232/2018-63, na který stěžovatelka v této souvislosti rovněž odkazuje, vyplývá to, že srovnávací cenu je třeba určovat „v první řadě na základě údajů o transakcích, které jsou s řízenou transakcí alespoň v jádru srovnatelné“ (bod 29 rozsudku). V posuzované věci nebylo toto pravidlo porušeno. Srovnávací cena totiž byla určena na základě transakcí za stejných, respektive obdobných podmínek, tedy u transakcí, které jsou srovnatelné v širším rozsahu než pouze v jádru.

[38] Konečně zapáté stěžovatelka brojí proti neprovedení korekcí srovnávací ceny, jak to vyžadují již citované rozsudky Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 74/2010-81 nebo čj. 5 Afs 341/2017-47. Korekce se ale neprovádí při stanovení srovnávací ceny vždy, ale jen tehdy, odůvodňují-li to odlišnosti srovnávaných transakcí (řízených a nezávislých

transakcí). V posuzovaném případě ovšem žádné podstatné odlišnosti prokázány nebyly. Neprovedení korekce tudíž není pochybením.

IV. Závěr a náklady řízení

[39] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla. Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí ani z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[40] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 17. srpna 2023

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu