



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Václava Štencla a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobkyně **A.K.U.P.I. CB spol. s r.o.**, se sídlem České Budějovice, Čéčova 625/26, zastoupené Mgr. Michalem Vojáčkem, advokátem se sídlem Praha 6, Studentská 3, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 6. 2022, č. j. 59 Af 1/2018 - 63,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 10. 2018, č. j. 46585/18/5200-11432-807689, změnil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „*správce daně*“) ze dne 22. 2. 2017, č. j. 342020/17/2201-51522-302625 a č. j. 343097/17/2201-51522-302625, na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2011 a 2012, a to tak, že se žalobkyni doměřuje daň ve výši 1 666 870 Kč a 1 905 700 Kč a stanoví se jí penále ve výši 333 374 Kč a 381 140 Kč. Důvodem doměření daně bylo částečné vyloučení nákladů na reklamní služby od společnosti TRIGLAV MOUNT s.r.o. (dále jen „*TRIGLAV*“), neboť šlo o plnění mezi spojenými osobami a žalobkyně nedoložila rozdíl mezi smluvními cenami a cenami obvyklými.

Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu, kterou Krajský soud v Českých Budějovicích (dále jen „*krajský soud*“) shora označeným rozsudkem zamítl.

[2] Podle krajského soudu z důkazních prostředků neplyne, že by společnost TRIGLAV zajišťovala takové služby, které by odůvodňovaly několikanásobné navýšení ceny za reklamní plnění. TRIGLAV nakoupila reklamní služby v totožné formě i rozsahu od svých dodavatelů. Zákon neposkytuje prostor pro hodnocení subjektivní stránky jednání žalobkyně. Odlišnost fakturovaných cen od cen sjednávaných mezi nespojenými osobami není jediným důvodem pro aplikaci § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*ZDP*“). Správce daně zohlednil také další pochybnosti v celém fakturačním řetězci. Žalobkyně neunesla své důkazní břemeno ke zdůvodnění rozdílů v cenách. Z žádných důkazních prostředků nevyplývalo, že by žalobkyni byly poskytnuty „nadstandardní“ komplexní služby. Krajský soud neshledal důvodnými ani procení námitky žalobkyně.

[3] Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále jen „*stěžovatelka*“) kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) soudního řádu správního (dále jen „*s. ř. s.*“).

[4] Stěžovatelka předně namítá, že plnění poskytnutá stěžovatelce nebyla stejná jako plnění poskytnutá sportovními kluby prvním nájemcům reklamní plochy. Předmětem plnění bylo navíc naplánování a organizace reklamy, její výroba, údržba, dohled nad jejím provedením, dokumentace jejího plnění a její vyhodnocení. Správce daně měl proto provést korekci srovnávací ceny. Není podstatné, zda tyto činnosti prováděla přímo společnost TRIGLAV, nebo její dodavatelé. Z fotodokumentace vyplývá nejen to, že reklama byla umístěna, ale také to, že někdo musel realizovat shora uvedená plnění. Plnění použitá ke srovnání navíc nebyla poskytnuta za stejných nebo obdobných podmínek s ohledem na jiné množstevní a platební podmínky. Srovnávací plnění byla navíc sjednána mezi spojenými osobami. Jejich ceny proto nelze použít jako srovnávací. Měly být pro srovnání využity vztahy jiných, nespojených osob, které nejsou součástí žádného řetězce. Správce daně rezignoval na svou důkazní povinnost. Pominul důkazy předložené stěžovatelkou, odmítl provést konkrétní dotaz na prvotní poskytovatele reklamního plnění. Krajský soud se se žalobní argumentací nevypořádal. Skutečnost, že stěžovatelka vytvořila se svými dodavateli vztah převážně za účelem snížení základu daně, správce daně dovozoval výlučně ze zjištění, že ceny sjednané mezi stěžovatelkou a jejím dodavatelem se liší od cen sjednaných mezi sportovními kluby a prvními nájemci reklamních ploch. To, že jsou určité osoby spojenými osobami a že spolu sjednaly jiné než běžné ceny, jsou dvě samostatné skutečnosti. Stěžovatelka vyvrátila domněnku správce daně, že smluvní vztahy vytvořila převážně za účelem zkrácení daně.

[5] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. Správce daně nepovažoval osoby za osoby jinak spojené jen proto, že si sjednaly jiné než běžné ceny, ale zohlednil další nestandardnosti. Unesl tak své důkazní břemeno. Cenu navýšili nekontaktní subdodavatele společnosti TRIGLAV, přičemž forma (obsah) reklamních služeb byla naprosto totožná s formou (obsahem) reklamních služeb, které poskytovaly sportovní kluby. Stěžovatelka své tvrzení ohledně širšího rozsahu poskytnutého plnění nedoložila. Nepotvrdila to ani svědecká výpověď jednatele TRIGLAV.

pokračování

Správce daně zjistil, že sportovní kluby při stanovení ceny nerozlišovaly kategorie zákazníků. Je tak lhostejno, zda správce daně zjišťoval cenu v rámci fakturačního řetězce či nikoli. Stěžovatelka mnohonásobně navýšenou fakturovanou cenu nedokázala věrohodně vysvětlit. Žalovaný nikdy netvrdil, že všechny subjekty v řetězci jsou osobami spojenými. Závěrem proto žalovaný navrhuje, aby soud kasační stížnost zamítl.

[6] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] Úvodem Nejvyšší správní soud konstatuje, že napadený rozsudek je přezkoumatelný. Krajský soud se zabýval veškerými relevantními skutkovými zjištěními a zdůvodnil naplnění všech podmínek § 23 odst. 7, písm. b), bod 5 ZDP. Podrobně se zabýval tím, zda stěžovatelku a TRIGLAV lze považovat za osoby jinak spojené (viz odstavce 63 až 68 napadeného rozsudku), zda cena mezi nimi sjednaná odpovídala cenám obvyklým (viz odstavce 53 či 70 napadeného rozsudku) a zda daňové orgány správně stanovily obvyklou cenu (viz odstavce 55 až 61 napadeného rozsudku). Není pravdou, že by argumentaci stěžovatelky pominul. Naopak z odůvodnění napadeného rozhodnutí je jasně seznatelné, jaký postoj krajský soud k jednotlivým námitkám zaujal.

[9] Jádrem sporu je aplikace § 23 odst. 7 ZDP na reklamní plnění poskytnuté stěžovatelce společností TRIGLAV a realizované u sportovních klubů AC Sparta Praha, HC Sparta Praha, FK Baumit Jablonec, Bohemians 1905, HC Dukla Praha, Basketball Nymburk a společnosti GOLDENBOXING PROMOTIONS s. r. o. (v posledním případě šlo o reklamu v rámci galavečeru boxu; pro zjednodušení však soud bude dále všechny tyto prvotní dodavatele označovat jako „sportovní kluby“).

[10] Podle § 23 odst. 7 věty první ZDP platí, že 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 (dále také „cena obvyklá“), a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Za spojené osoby se podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP rozumí mimo jiné *jinak spojené osoby*, kterými jsou osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

[11] Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30, vyslovil, že „*osobami spojenými ve smyslu ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů se rozumí nejen osoby, které bezprostředně vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, ale, veškeré osoby, které se na řetězci obchodních transakcí směřujících ve svém důsledku k snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty podílely. [...] Dikce ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů nedopadá 'jen a pouze' na osoby, které skutečně a bezprostředně [...] vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. (...) Dopadá na všechny osoby, které se takového vztahu, ať již přímo nebo nepřímo, účastnily a profitovaly z něj.*“ (viz též

rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30 a č. j. 7 Afs 48/2013-31, ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 39/2014-48, ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013-27, či ze dne 29. 5. 2019, č. j. 2 Afs 131/2018-59; všechna zde citovaná judikatura je dostupná na www.nssoud.cz). Okolností, ze které vyplývá vytvoření vztahu za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, je ekonomická iracionalita takového jednání, resp. absence jiného než daň zkracujícího motivu pro ten který vztah (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30, ze dne 22. 3. 2013, č. j. 5 Afs 34/2012-65, ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 39/2014-48, ze dne 18. 7. 2018, č. j. 6 Afs 129/2018-29).

[12] Pokud jde o rozložení důkazního břemene, existenci spojených osob (1. podmínka) i rozdílů mezi jimi sjednanými cenami na straně jedné a cenami obvyklými (2. podmínka) prokazují daňové orgány. Unesou-li své důkazní břemeno, je dána daňovému subjektu možnost rozdíl v cenách uspokojivě vysvětlit. Pro své vysvětlení pak nese důkazní břemeno daňový subjekt (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2020, č. j. 4 Afs 343/2018 - 61).

[13] Nejvyšší správní soud se předně neztotožňuje s námitkou stěžovatelky, že daňové orgány své důkazní břemeno neunesly. Jak bude podrobněji rozvedeno níže, daňové orgány naplnění obou zákonných podmínek aplikace § 23 odst. 7 ZDP nejen zdůvodnily, ale veškerá skutková zjištění, na kterých své úvahy založily, také prokázaly.

[14] Stěžovatelka předně namítá, že žalovaný dovedl existenci spojených osob pouze na základě několikanásobného zvýšení cen v dodavatelsko-odběratelském řetězci. Nejvyšší správní soud dává stěžovateli za pravdu v tom, že takový postup by neodpovídal tomu, že zákon stanoví dvě relativně samostatné podmínky: 1) existenci spojených osob, 2) rozdíl mezi sjednanými cenami a cenami obvyklými. Jak potvrdil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 31. 10. 2023, č. j. 2 Afs 132/2020-63, z této teze vychází také dosavadní judikatura Nejvyššího správního soudu, která je v této otázce jednotná. V nyní posuzované věci však, podobně jako v judikatuře, kterou rozšířený senát v odkazovaném usnesení citoval, daňové orgány nedovožovaly existenci spojených osob pouze z navýšení ceny plnění v řetězci. Zohlednily také neschopnost stěžovatelky (resp. spíše možná objektivní nemožnost) zdůvodnění navýšení cen o stovky až tisíce procent, nekontaktnost subdodavatelů, platby v hotovosti či platby na účet následované výběry v hotovosti, nevyhledávání jiných možných dodavatelů, nestanovení kritérií pro výběr dodavatele, neověření dodavatele či kalkulace cen. Tyto nestandardní okolnosti také prokázaly (resp. v případě negativních skutečností nevyšly najevo žádné skutečnosti, ze kterých by alespoň nepřímo plynul opak). Námitka, že žalovaný shledal naplnění první z výše uvedených podmínek pouze na základě navýšení cen v řetězci, je proto nedůvodná.

[15] Co se týče druhé ze zákonných podmínek, Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 1. 2021, č. j. 3 Afs 393/2019-43, potvrdil, že jako obvyklou lze využít cenu, za kterou službu pořídil první přeprodávce v rámci řetězce společností, není-li mezi ním a prvotním poskytovatelem zjištěna vazba (jedná-li se o nezávislé osoby). Právě takový postup zvolil správce daně v nyní posuzované věci a pro zjištění cen v prvních člancích řetězce si obstaral od sportovních klubů dostatečné podklady; existenci rozdílných cen tedy prokázal. Mimo jiné právě s ohledem na odpovědi sportovních klubů, které uváděly,

pokračování

že nerozlišovaly mezi kategoriemi zákazníků, nelze mít ani za to, že by pro určení obvyklé ceny nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav, jak tomu bylo v případě posuzovaném Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 25. 6. 2020, č. j. 9 Afs 332/2018 - 31. Nešlo ani o situaci, kdy by nebylo možné určit obvyklou cenu pomocí referenčního vzorku (závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2020, č. j. 9 Afs 232/2018 - 63, tudíž taktéž nejsou pro tuto věc přílehlavé).

[16] Proti obvyklé ceně, která byla určena na základě ceny reklamních služeb sjednaných v prvním článku řetězce společností, však stěžovatelka dále namítá, že 1) rozsah jí poskytnutého plnění byl širší, 2) plnění nebyla poskytnuta za stejných nebo obdobných podmínek, a že 3) sportovní kluby a první přeprodeji byli podle žalovaného spojenými osobami.

[17] Obecně lze se stěžovatelkou 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 („přeprodejcům“). To se však nestalo.

[18] Stěžovatelka tvrdila hned několik dílčích plnění, které jí měla společnost TRIGLAV poskytovat nad rámec plnění poskytnutého sportovními kluby.

[19] Pokud jde o plnění v podobě reklamní strategie, resp. naplánování a organizace reklamy, dohledu nad provedením reklamy či vyhodnocení reklamy, stěžovatelka neprokázala, že by k takovému plnění docházelo. V samotných smlouvách o poskytnutí reklamy takové plnění nebylo ani sjednáno. Společnost TRIGLAV pak na výzvu správce daně k předložení seznamu subjektů, které se na realizaci reklamy podílely, uvedla pouze ony subdodavatele, kteří pro ni realizovali shodné reklamní plnění jako celek. Jinými slovy, stěžovatelka ani její dodavatel nepředložili žádné doklady, z nichž by vyplývaly další náklady spojené s plněním pro stěžovatelku nad rámec reklamního plnění totožného obsahu od subdodavatelů. Tvrzení jednatele TRIGLAV v rámci jeho svědecké výpovědi, že uvedené činnosti vykonával, nelze s ohledem na absenci jakýchkoliv dokladů prokazujících vynaložení nákladů na tyto činnosti považovat za věrohodné.

[20] Pořízení fotodokumentace sice lze mít za prokázané (fotodokumentace byla předložena správci daně v rámci daňové kontroly), nicméně předně nelze jednoznačně určit, kdo toto plnění uskutečnil. Tvrzení jednatele TRIGLAV opět nepovažuje kasační soud za věrohodné, a to nejen s ohledem na absenci jakýchkoliv nákladů s tím spojených (přestože ve své výpovědi uváděl, že si na některá plnění najímal fotografie), ale také s ohledem na skutečnost, že také toto plnění mělo být například dle smlouvy uzavřené mezi společnostmi TRIGLAV a REFIMA line s. r. o. dne 10. 7. 2012 poskytováno subdodavately v rámci reklamní služby jako celku. Jinými slovy, reklamní služba mezi stěžovatelkou a společností TRIGLAV byla sjednána se shodnými doplňkovými

plněními, jako mezi společnostmi TRIGLAV a REFIMA line s. r. o. Navíc například sportovní klub HC Sparta Praha a společnost GOLDENBOXING PROMOTIONS s. r. o. výslovně na dotaz správce daně uvedly, že v rámci svých reklamních služeb poskytují svým odběratelům také dokumentaci reklamního plnění. Jednatel TRIGLAV přitom ve své výpovědi netvrdil, že by fotodokumentaci zajišťoval pouze v některých případech. I kdyby však Nejvyšší správní soud vycházel ze skutečnosti, že v některých případech některý ze článků řetězce (byť by to nutně nemusela být společnost TRIGLAV) tuto službu skutečně poskytl nad rámec plnění od sportovních klubů, nebylo by možné bez dalšího učinit závěr, že by se jednalo o natolik relevantní přidanou hodnotu, že by vyžadovala provedení korekce ceny zjištěné u plnění od sportovních klubů (viz dále).

[21] K dalším plněním, které byly předmětem smluv mezi stěžovatelkou a společností TRIGLAV (umístění loga stěžovatelky či údržba reklamních ploch), výsledky dokazování nepotvrdily, že by se skutečně jednalo o plnění poskytované nad rámec plnění poskytnutého již samotnými sportovními kluby. Výpověď jednatele TRIGLAV i odpovědi některých sportovních klubů naopak podporují závěr, že tato plnění realizovaly samotné sportovní kluby. Z výpovědi jednatele TRIGLAV vyplývá, že *de facto* jen přeposlal logo poskytnuté stěžovatelkou a o údržbu reklamy se již staraly „stadiony“. V kontextu poskytované služby měl přitom svědek tímto pojmem zjevně na mysli sportovní kluby. Snahu stěžovatelky vykládat vyjádření svědka odlišně považuje soud za nepřesvědčivou. Ostatně například sportovní klub FK Baumit Jablonec na dotaz správce daně výslovně sdělil, že se o údržbu reklamy staral sám. V případě reklamy na led panelech, které byly sjednány stěžovatelkou hned v několika případech, je navíc jakákoliv výroba reklamního nosiče či jeho údržba ze strany zprostředkovatele jen obtížně představitelná. Přesto ani v závislosti na formě reklamy žalobce, svědek (jednatel TRIGLAV) ani text samotných smluv nerozlišovali případy, kdy společnost TRIGLAV údajně poskytovala doplňkové služby nad rámec pouhého nájmu reklamní plochy, a případy, kdy tak nečinila, potažmo činila, ale oproti smlouvě pouze v omezeném rozsahu.

[22] Nelze odhlédnout od skutečnosti, že někdy docházelo k násobnému navýšení ceny přímo u společnosti TRIGLAV, jindy již v předchozích člancích, aniž by jednatel TRIGLAV zmiňoval jakékoliv odlišnosti ve službách, které tato společnost údajně měla poskytovat nad rámec plnění od sportovních klubů. Jen stěží by tatáž služba ze strany TRIGLAV vedla v jednom případě k navýšení ceny u tohoto článku o 3 % (zahrnoval-li řetězec další subdodavatele) a v jiném případě o 494 % (byl-li jeho dodavatelem přímo sportovní klub Basketball Nymburk). Také proto soud nepovažuje tvrzení jednatele TRIGLAV o tom, že právě on tvrzené doprovodné činnosti prováděl, za věrohodné.

[23] Je navíc zřejmé, že stěžovatelkou uváděná a z převážné části neprokázaná doprovodná plnění nemohla vést k navýšení ceny za reklamu o stovky až tisíce procent. Údajná plnění provedená nad rámec plnění ze strany sportovních klubů by sice mohla být důvodem pro provedení korekce obvyklé ceny, ovšem pouze v případě, že by bylo zjištěno, že taková plnění skutečně byla poskytnuta a že také relevantně zvyšovala hodnotu výsledné reklamní služby. Z tvrzených doprovodných služeb se však stěžovatelce podařilo prokázat pouze pořízení fotodokumentace, které je ovšem v poměru k samotné reklamě spíše marginální. Hodnota tohoto plnění objektivně nemusela mít významný vliv na hodnotu celého reklamního plnění, které obdržela. Na CD, které stěžovatelka správci daně

pokračování

předložila, je nadto ke každému případu vedle složky obsahující fotodokumentaci zahrnující reklamní plnění pro stěžovatelku připojena také složka obecně se vztahující k danému sportovnímu klubu, ve které je celá řada fotografií zachycujících sportovní utkání, ale také fotografií zachycujících zcela nesouvisející skutečnosti (např. graffiti na neznámém místě). Fotodokumentace tak budí dojem, že jejím cílem ani nebylo zachytit reklamní plnění. Samotná složka s fotodokumentací plnění navenek působí spíše jako výběr z fotografií, které byly zachyceny za odlišným účelem. Také proto Nejvyšší správní soud nevnímá pořízení této fotodokumentace jako službu, která by relevantně navyšovala hodnotu jakéhosi komplexního reklamního plnění. Je ostatně nutno vzít v úvahu, že obvyklá cena, ze které správce daně při postupu dle § 23 odst. 7 písm. b) ZDP vychází, je toliko kvalifikovaným odhadem a vždy existuje určitá míra nejistoty ohledně způsobu jejího stanovení. Doprovodné plnění v podobě pořízení fotodokumentace má na tento kvalifikovaný odhad podle názoru Nejvyššího správního soudu spíše marginální vliv, přičemž stěžovatelka jeho cenu neprokázala, a nebylo ji ani jinak možné objektivně zjistit (správce daně se pokusil ceny doprovodných plnění zjistit od společnosti TRIGLAV, leč neúspěšně). Nelze proto mít za to, že by pouze v důsledku této skutečnosti byl kvalifikovaný odhad provedený správcem daně chybný.

[24] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitkám, že plnění v prvním a posledním článku řetězce nebyla poskytnuta za stejných nebo obdobných podmínek. Existence jiných množstevních podmínek nebyla zjištěna. Ceny byly sice dle odpovědí sportovních klubů často individuální, takže určité rozdíly v cenách nelze vyloučit, nicméně správce daně přes svůj aktivní přístup (provedením dotazů na sportovní kluby) nezjistil, že by existovaly množstevní slevy. Sportovní kluby naopak zpravidla uvedly, že žádné množstevní slevy nedávaly. Námitka stěžovatelky tak zůstala v rovině spekulace.

[25] Taktéž v případě tvrzení o jiných platebních podmínkách a jejich vlivu na cenu se jedná o spekulativní úvahu, kterou nic nepotvrzuje. Tvrdí-li stěžovatelka, že ona sama platila již za konkrétní realizovanou reklamu, kdežto nájemci reklamní plochy nesli riziko, že ji nevyužijí, v daňovém řízení nebylo zjištěno, že by k této situaci docházelo. U sportovních klubů hrajících nejvyšší tuzemské soutěže nelze takovou variantu ani očekávat. Vliv toho, zda je platba činěna zálohově či následně, stěžovatelka konstatuje bez bližšího vysvětlení. Ani v těchto tvrzeních proto kasační soud neshledává takové aspekty, které by mohly vést k závěru, že kvalifikovaný odhad obvyklé ceny provedený správcem daně neodpovídá realitě.

[26] Nejvyšší správní soud uzavírá, že skutková zjištění nepodporují tvrzení stěžovatelky o odlišném rozsahu či podmínkách srovnávaných plnění. Požadavek na korekci ceny zjištěné v referenčním vzorku je přitom judikaturou podmíněn právě existencí odlišných podmínek, za nichž byla srovnávaná plnění poskytována (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 - 81, nebo ze dne 19. 9. 2019, č. j. 5 Afs 341/2017 - 47). V nyní posuzované věci odlišné podmínky srovnávaných plnění zjištěny nebyly, a nebyl proto ani dán důvod pro provedení korekce.

[27] Nelze přisvědčit ani námitce, že jako obvyklé ceny byly použity ceny za plnění mezi spojenými osobami. Stěžovatelka totiž vychází z nesprávného předpokladu, že správce daně považoval za spojené osoby **všechny články** jím popsaných řetězců, včetně sportovních

klubů. Nejenže správce daně žádnou takovou úvahu nevyslovil, ze zprávy o daňové kontrole i z rozhodnutí žalovaného jednoznačně plyne opak. Jedním z hlavních zjištění vedoucích k aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP bylo mnohonásobné navýšení ceny plnění v řetězcích společností oproti ceně v prvním článku řetězce. Subjekty v tomto článku proto zjevně nebyly považovány za osoby (spolu) spojené. Grafické znázornění řetězců ze strany správce daně a žalovaného sloužilo pouze jako přehledný popis průběhu transakce, nikoliv jako výčet spojených osob.

[28] Nedůvodné jsou také námitky týkající se dokazování v daňovém řízení. Důkazy předložené stěžovatelkou k aktuálním cenám reklamních plnění (odpovědi sportovních klubů na dotaz stěžovatelky) daňové orgány správně vyhodnotily jako irelevantní nejen s ohledem na jinou sezónu, ale také jinou formu (obsah) reklamy. Nejvyšší správní soud má za to, že ceny konkrétního reklamního plnění poskytovaného sportovními kluby v posuzovaných daňových obdobích představují přílehavější informaci o obvyklé ceně zde posuzovaného reklamního plnění než jejich cenové nabídky pro jiné období. Pochybení nelze spatřovat ani v tom, že daňové orgány nevyhověly požadavku stěžovatelky na opakovaný dotaz na sportovní kluby. Odpovědi sportovních klubů obsahovaly dostatečné informace pro závěry, které daňové orgány učinily.

[29] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* zamítl.

[30] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný sice měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení : Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 1. února 2024

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu