



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Faisala Husseiniho v právní věci žalobkyně: **OCHI – INŽENÝRING, spol. s r. o.**, Nákladní 3179/1, Ostrava, zastoupena advokátem JUDr. Alfrédem Šrámkem, Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 10. 2022, čj. 36048/22/5200-11432-709409, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 12. 2023, čj. 22 Af 35/2022-67,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši **8 228 Kč**, a to **do 30 dnů** od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Alfréda Šrámka, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Nejvyšší správní soud se v této věci zabývá zejména otázkou, zda daňové orgány v případě žalobkyně správně stanovily referenční cenu ve smyslu § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). Věc se týká poskytnutí reklamních služeb prostřednictvím zprostředkovatele.

1. Vymezení věci

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 7. 10. 2022 zamítl odvolání žalobkyně, které podala proti dodatečnému platebnímu výměru, kterým jí správce daně doměřil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2014 nižší o částku 1 046 136 Kč.

[3] Žalobkyně se bránila proti rozhodnutí žalovaného u krajského soudu, jenž její žalobě vyhověl a rozhodnutí žalovaného zrušil. Krajský soud shledal, že nebyla správně určena referenční cena. Správní orgány měly při stanovení referenční ceny vycházet ze vzorku cen, které byly v běžných obchodních vztazích sjednány mezi odběratelem reklamy a zprostředkovatelem reklamy, nikoli jejím konečným poskytovatelem. Již samotné zprostředkování reklamy totiž může představovat přidanou hodnotu.

2. Kasační stížnost a vyjádření k ní

[4] **Žalovaný (stěžovatel)** nyní brojí proti rozsudku krajského soudu **kasační stížností**. Stěžovatel namítl, že se krajský soud zabýval jeho vyjádřením k žalobě pouze jednou větou. Nelze tudíž seznat, do jaké míry přezkoumal napadené rozhodnutí a jak reagoval na jeho argumentaci.

[5] Stěžovatel nesouhlasí s posouzením námítky týkající se stanovení referenční ceny. Popírá, že by žalobkyni vytýkal, že nepoptala reklamu přímo od provozovatele sportovního areálu, ale že smlouvu uzavřela se zprostředkovatelem. Podle stěžovatele si žalobkyně měla (a mohla) ověřit, za jaké ceny sjednává Tenisový klub Kubáň s. r. o. reklamní plnění se zájemci o poskytnutí reklamy. Tehdejší jednatel žalobkyně znal toto sportovní prostředí; do areálu TK Kubáň chodil hrát tenis. Žalobkyně si byla vědoma vysoké ceny za reklamu, přesto s reklamní agenturou PAMBROKE Media uzavřela smlouvu o reklamě. Takovému jednání nelze přiznat soudní ochranu.

[6] V případě žalobkyně nebyla zprostředkováním reklamy prokázána žádná reálná přidaná hodnota. Krajský soud blíže neosvětlil tuto svou myšlenku. Ze smlouvy o reklamě přitom nebyl zřejmý žádný algoritmus pro stanovení ceny. Nebylo možné ověřit ani např. velikost loga, počet reklamních bannerů, barevné provedení, konkrétní umístění ani poskytnutí dalších souvisejících služeb. Žalobkyně i přes výzvy správce daně nesdělila žádné další informace týkající se způsobu stanovení ceny ve smlouvě o reklamě. Poskytnutí tvrzených „komplexních reklamních služeb“ nikdy nedoložila.

[7] Krajský soud přehlíží, že správce daně zahrnul do referenčního vzorku smluv obdobná reklamní plnění se srovnatelnými kritérii, jako je předmět plnění (reklamní banner), doba platnosti smlouvy (12 měsíců), období (rok 2014), místo plnění (tenisový areál v Ostravě) a obdobné smlouvy (sjednané přímo s provozovatelem tenisových kurtů). Stěžovatel připomněl, že břemeno tvrdit a prokázat racionální důvody výrazných cenových rozdílů tížilo žalobkyni, nikoli správce daně. Žalobkyně v daňovém řízení tvrdila, že byla s reklamou odkázána právě na PAMBROKE. To je však v rozporu s výpovědí majitele (jednatele) tenisových kurtů, podle něhož si u něj mohl sjednat reklamu kdokoli. PAMBROKE neměla u TK Kubáň výhradní zastoupení.

[8] Samotné zprostředkování reklamy nemůže racionálně odůvodnit 80násobné (resp. 200násobné) navýšení ceny. Stěžovatel trvá na tom, že údajné služby provedené nad rámec plnění ze strany sportovního klubu by sice mohly být důvodem pro korekci referenční ceny, avšak pouze v případě, že by bylo prokázáno, že tato „nadrámcová“ plnění byla skutečně poskytnuta. To se zde nestalo.

[9] Stěžovatel závěrem uvedl, že si je vědom rozsudků ve věci *MARPO* (čj. 10 Afs 305/2021-45 a 10 Afs 306/2021-44), nicméně nadále setrvává na svých závěrech, které

pokračování

v kasační stížnosti podpořil četnou citací judikatury. Tato judikatura se přitom podle stěžovatele dostává do určitého sporu s rozsudky *MARPO*. Pokud by se NSS neztotožnil s kasační argumentací stěžovatele, navrhuje předložit posuzovanou věc rozšířenému senátu NSS.

[10] **Žalobkyně** ve **vyjádření** ke kasační stížnosti uvedla, že napadaný rozsudek netrpí vadou nepřezkoumatelnosti. Krajský soud vypořádal veškeré námitky. Dále přednesla argumentaci proti závěru správních orgánů, že sporná transakce proběhla mezi tzv. jinak spojenými osobami. Tento závěr je nepřezkoumatelný. Správní orgány neprokázaly, že smluvní vztah mezi žalobkyní a jejím dodavatelem byl vytvořen převážně za účelem snížení základu daně. Žalobkyně si nemohla být vědoma nápadného cenového rozdílu, neboť neznala cenu, za kterou provozovatel pronajímal reklamní plochu agentuře. Před započítáním spolupráce s agenturou si žalobkyně ověřovala možnost pronajmutí plochy přímo od provozovatele sportoviště.

[11] Žalobkyně nesouhlasí ani se způsobem stanovení referenční ceny. Správní orgány podle ní měly zohlednit, že reklamní služby mohou poskytovat i reklamní agentury. Dále pochybily tím, že nevzaly v úvahu vliv konkrétního umístění reklamního banneru na cenu reklamního plnění.

[12] Dále žalobkyně připomněla, že v průběhu daňového řízení navrhovala svědecký výslech Luděk Kubáně (jednatele TK Kubán), jenž by prokázal, že u něj žalobkyně zjišťovala možnost pronájmu reklamní plochy ještě před spoluprací s reklamní agenturou. Daňové orgány ovšem nepřistoupily k provedení tohoto důkazu. Žalobkyně dodala, že učinila maximum pro prověření si svého dodavatele, společnosti PAMBROKE. Též žalobkyně ve svém vyjádření citovala řadu rozhodnutí správních soudů.

[13] **Stěžovatel** v **replíce** upozornil, že se většina vyjádření žalobkyně míjí s předmětem tohoto řízení, a NSS by se tak touto argumentací neměl zabývat. Žalobkyně nemůže rozšiřovat kasační důvody vymezené stěžovatelem. Co se týče vyjádření ke stanovení referenční ceny, stěžovatel setrvává na svém názoru. Rovněž uvedl, že správci daně nebylo známo konkrétní umístění reklamního banneru. Smlouva neobsahovala tento parametr. Správce daně jej pak logicky nemohl vzít v potaz při zjišťování referenční ceny.

[14] Stěžovatel uvedl, že nadále trvá na předložení věci rozšířenému senátu, neboť považuje judikaturu týkající se určení referenční ceny za roztržštěnou.

[15] **Žalobkyně** se v **duplice** ohradila proti invektivám v replíce stěžovatele. K tomu citovala z Etického kodexu úředníků a zaměstnanců veřejné správy. Je přesvědčena, že referenční cena nebyla stanovena správně. Při jejím řádném stanovení by vyšlo najevo, že ceny za poskytnuté reklamní plnění nebyly nadsazené.

3. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[16] Kasační stížnost **není** důvodná.

[17] Žalobkyně uzavřela dne 30. 12. 2013 se společností PAMBROKE smlouvu, jíž se PAMBROKE zavázala poskytovat žalobkyni v roce 2014 reklamní služby; konkrétně se jednalo o umístění loga žalobkyně na jednom reklamním banneru a jedné reklamní plachtě

(dohromady šlo o plochu 6 m²) v tenisovém areálu TK Kubáň Ostrava. Cena byla sjednána na 200 000 Kč za měsíc (bez DPH), tj. na 33 333 Kč za m² reklamní plochy.

[18] Dále správce daně zjistil, že Luděk Kubáň uzavřel dne 1. 3. 2013 s reklamní agenturou PAMBROKE smlouvu o umístění reklamy na plotě ve svém tenisovém klubu v rozsahu 15 m² reklamní plochy (podle dodatku ke smlouvě ze dne 1. 4. 2013). Náklady na využití reklamní plochy v roce 2014 činily 2 500 Kč za měsíc (bez DPH), tj. 167 Kč za m² reklamní plochy.

[19] Z takto nadhodnocené ceny reklamy a dalších zjištění (shrnutých např. v bodě 19 napadeného rozsudku) dospěly daňové orgány k závěru, že žalobkyně a její dodavatelé byli tzv. jinak spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP (a krajský soud tomuto závěru přisvědčil). Žalobkyně přitom nebyla schopna ani přes opakované výzvy uspokojivě doložit rozdíl mezi uvedenými cenami – jednalo se o 80násobné zvýšení měsíční ceny; při přepočtení na m² o 200násobné zvýšení. Daňové orgány proto po zjištění referenční ceny (4 274 Kč/m²/měsíc) přistoupily k úpravě základu daně.

[20] NSS ještě před samotným vypořádáním kasačních námitek předesílá, že žalobkyně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti brojí proti tomu, že je jednou z tzv. jinak spojených osob. NSS k této námitce nemůže přihlídnout, neboť nebyla součástí kasační argumentace stěžovatele, a proto s ní dále nepracuje.

[21] Řízení o kasační stížnosti před NSS je založeno na vázanosti důvody kasační stížnosti, tedy kasačními (stížnostními) body. NSS se tedy může zabývat jen takovými důvody, které stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil. V opačném případě by porušil závazný požadavek § 109 odst. 4 s. ř. s. Rozšiřovat důvody kasační stížnosti nemohou svými vyjádřeními ani ty osoby, které kasační stížnost nepodaly, a to bez ohledu na to, zda ji měly právo podat (viz rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2020, čj. 1 Afs 376/2019-38, bod 30, či ze dne 27. 8. 2021, čj. 5 Afs 362/2020-49, bod 23).

3.1 Přezkoumatelnost rozsudku krajského soudu

[22] Stěžovatel namítl nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, neboť se krajský soud dostatečně nezabýval jeho argumentací ve vyjádření k žalobě. Na podporu této námítky odkázal na rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2023, čj. 5 Afs 212/2022-46.

[23] NSS rozsudkem čj. 5 Afs 212/2022-46 zrušil přezkoumávaný rozsudek krajského soudu, jelikož krajský soud nijak nevyhodnotil skutečnosti uváděné žalovaným ve vyjádření k žalobě, které nebyly zcela bez významu a mohly mít na posouzení dané věci vliv, a bez dalšího vyšel z judikatury dopadající na jiný skutkový a právní stav.

[24] Situace v nyní posuzované věci je však odlišná. Krajský soud sice shrnul vyjádření stěžovatele k žalobě stručně; v bodě 6 pouze uvedl, že „žalovaný navrhl žalobu zamítnout, přičemž odkázal na napadené rozhodnutí“. Není ovšem pravda, že jeho obsah nevzal při vypořádání jednotlivých žalobních argumentů v potaz. Z napadeného rozsudku je zřejmé, že krajský soud přihlédl též k argumentaci stěžovatele. Stěžovatel v ní především reagoval na jednotlivé žalobní námítky, které byly kompletně vypořádány napadeným rozsudkem. Konkrétně výhrady k formě žaloby krajský soud komentoval v bodech 8-9 svého rozsudku. Žalobní námítky ohledně řádného projednání daňové zprávy posoudil v bodě 29, námítky

pokračování

proti závěru o existenci spojených osob vypořádal v bodech 10-21 (v rámci nich se vyjádřil též k námitce ohledně neprovedení výslechu svědka Kubáně) – všechny tyto žalobní námitky shledal nedůvodnými.

[25] Jako důvodnou vyhodnotil pouze námitku týkající se stanovení referenční ceny (a právě pouze tako otázka je v nyní posuzované věci podstatná). V bodech 22-28 krajský soud patřičně zdůvodnil svůj závěr postavený na tom, že *již samotné zprostředkování reklamy představuje jistou přidanou hodnotu. Z toho lze dovodit, že krajský soud nepovažoval za podstatné, že v daňovém řízení „nebylo prokázáno, že by snad obchodní společnost PAMBROKE činila cokoli v nad rámec prostého umístění reklamního banneru v předmětném tenisovém areálu“*, jak doslovně argumentoval stěžovatel v bodě 36 svého vyjádření k žalobě.

[26] Skutečnost, že stěžovatel nesouhlasí se závěry krajského soudu, nečiní napadený rozsudek nepřezkoumatelným. Ostatně stěžovatel nijak neupřesnil, jaké konkrétní argumenty z jeho vyjádření opomněl krajský soud vypořádat. Pouze obecně namítl, že vyjádření obsahovalo 13 stran věcné argumentace, včetně vyjádření k žalobní námitce týkající se stanovení referenční ceny a odkazu na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 4. 3. 2019, čj. 22 Af 142/2017-69.

3.2 Referenční cena v rozhodovací praxi NSS

[27] Zákonný pojem jinak spojené osoby označuje mimo jiné osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. 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 (§ 23 odst. 7 ZDP). Proto je potřeba určit tzv. *referenční cenu* – tj. cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. V nyní posuzované věci je sporná právě otázka správného stanovení referenční ceny podle § 23 odst. 7 ZDP.

[28] Ke zjišťování referenční ceny se váže bohatá rozhodovací praxe NSS. V rozsudku ze dne 19. 9. 2019, čj. 5 Afs 341/2017-47, NSS v bodě 24 shrnul, že *„pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, musí pečlivě zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby, a pokud se tyto podmínky liší, provést patřičnou korekci referenční ceny“* (důraz přidal NSS).

[29] Jedním z často citovaných rozsudků zabývajících se problematikou stanovení referenční ceny v případě zprostředkování služeb třetí osobou je rozsudek NSS ze dne 18. 8. 2021, čj. 1 Afs 109/2021-67. Reklamní služby zde byly sjednány prostřednictvím agentury PAMBROKE, jako tomu je i v nyní posuzovaném případě. NSS k tvrzení daňového orgánu, že daňový subjekt neprokázal žádnou přidanou hodnotu zprostředkování reklamy společností PAMBROKE oproti situaci, kdy by si reklamu zajistil přímo u sportovního areálu, uvedl, že *„onu přidanou hodnotu může představovat samotné zprostředkování reklamy, spočívající v tom, že odběratel není nucen sám aktivně komunikovat s poskytovatelem reklamních ploch, či kupříkladu dohlížet na výrobu reklamy a její umístění“*. Daňové orgány by proto *„pro účely stanovení ceny obvyklé měly vycházet právě z cen, které by byly v běžných*

obchodních vztazích sjednány mezi odběratelem reklamy a zprostředkovatelem reklamy, nikoliv jejím konečným poskytovatelem. Vzhledem k tomu, že v daném případě tak správce daně neučinil, neodráží jím zjištěná cena obvyklá konkrétní podmínky posuzované obchodní transakce. Je totiž zjevné, že ceny zprostředkovatele se budou od cen přímého dodavatele lišit (budou zpravidla vyšší). Není však povinností daňového subjektu vyhledávat cenově nejvýhodnější nabídku“ (body 47-48).

[30] V rozsudku ze dne 6. 12. 2022, čj. 7 Afs 13/2021-44, NSS s odkazem na svou předešlou judikaturu zdůraznil, že *„existuje vícero způsobů, jak obvyklou cenu určit, přičemž vždy záleží na okolnostech případu, který způsob bude nejvhodnější“*. Možné je též vycházet ze zjištění o konkrétních cenách za realizaci reklamy sjednaných s koncovými sportovišti, avšak při zohlednění obvyklé provize zprostředkovatele (bod 30). V dané věci byla provize zjištěna znaleckým posudkem, který zadal k vypracování sám daňový subjekt (bod 34). I v tomto případě se jednalo o společnost PAMBROKE jakožto reklamního zprostředkovatele.

[31] S právě citovanými rozsudky se NSS ztotožnil též v rozsudku ze dne 15. 9. 2023, čj. 7 Afs 364/2021-30, viz body 15-16.

[32] V rozsudku ze dne 7. 12. 2023, čj. 10 Afs 305/2021-45, ve věci *MARPO*, na který poukazovali stěžovatel i žalobkyně, se NSS zabýval určením referenční ceny v případě zprostředkování reklamy v areálu TK Kubáň, tedy u stejného poskytovatele jako v nynější věci. Též v tomto rozsudku se NSS přidržel své předchozí rozhodovací linie. Odmítl zde názor krajského soudu, že *„má-li být cena sjednaná mezi odběratelem a zprostředkovatelem reklamy zahrnuta do vzorce referenčních cen, je třeba ‚něco‘ navíc, nejlépe aby se jednalo o komplexní reklamní službu“*. Naopak shodně jako ve výše citovaných rozsudcích považuje již samotné zprostředkování reklamy za určitou přidanou hodnotu, *„neboť zadavatel reklamy se nemusí o nic jiného starat“*. *„Veškerou komunikaci, dohled a vůbec uskutečnění reklamy zajišťuje zprostředkovatel. A právě v tom NSS vidí přidanou hodnotu, ne v rozsahu reklamních služeb, jak požaduje krajský soud. Sjednaná cena se tedy bude přirozeně lišit od ceny, kterou by odběratel zaplatil přímému poskytovateli reklamy (zpravidla bude vyšší).“* (bod 17). Závěrem (bod 20) NSS připustil, že popsáný způsob stanovení referenční ceny není jediný možný. Referenční cena může být určena též na základě cen, které si mezi sebou sjednali odběratelé a vlastníci sportovišť (viz citovaný rozsudek 7 Afs 13/2021-44). Zdůraznil však podstatnou odlišnost, tedy zohlednění provize zprostředkovatele. Shodně NSS rozhodl též v rozsudku ze dne 20. 12. 2023, čj. 10 Afs 306/2021-44, taktéž ve věci *MARPO* (v této věci figurovala reklamní agentura PAMBROKE).

[33] Dále lze citovat rozsudek ze dne 7. 12. 2023, čj. 1 Afs 339/2021-63, v němž NSS potvrdil, že *„správce daně byl při stanovení ‚obvyklé ceny‘ povinen buďto zjistit cenu obdobných reklamních plnění mezi reklamní agenturou a zákazníkem, nebo při využití ‚vstupních nákladů od (prvo)poskytovatelů‘ započíst například též přiměřenou marži reklamní agentury“* (bod 37). Shodně se NSS vyjádřil rovněž v rozsudku ze dne 14. 2. 2024, čj. 6 Afs 393/2021-73, body 59-61.

[34] Judikatura výše citovaná se týká specificky určování referenční ceny za situace, kdy určité služby zprostředkuje odběrateli třetí osoba, typicky reklamní agentura. Celkem jednoznačně z ní vyplývá, že **již samotné zprostředkování služeb** je nutné považovat za jistou přidanou hodnotu. Při stanovení referenční ceny proto správce daně musí uvážit především

pokračování

vzorek smluv, které byly sjednány mezi příjemci služeb a jejich zprostředkovateli, a nikoli přímými poskytovateli těchto služeb; případně vzít v potaz běžnou marži. V opačném případě nemusí stanovená referenční cena odpovídat realitě.

[35] Současně nelze souhlasit s námitkou stěžovatele, že judikatura pojednávající o zde sporné otázce je roztržštěná. Jím citovaná judikatura v kasační stížnosti není mnohdy příhodná, neboť se zabývá především opakovaným „přeprodejem“ služeb v rámci řetězce s vícero subjekty. Jak správně poukázal již krajský soud (bod 26), v nynější věci se nejednalo o řetězec subjektů, ve kterém by docházelo k opakovanému „přeprodávání“ týchž služeb, ale o běžný obchodní model *poskytovatel reklamy* → *zprostředkovatel (reklamní agentura)* → *odběratel reklamy* (srov. též závěr bodu 48 v rozsudku 1 Afs 109/2021-67). Krajský soud tedy správně přihlédl ke konkrétním okolnostem dané věci (tj. postupoval v souladu s namítaným rozsudkem NSS ze dne 13. 12. 2023, čj. 4 Afs 56/2023-43, závěr bodu 33).

3.3 Stanovení referenční ceny v posuzovaném případě

[36] Stěžovatel především namítá, že v tomto případě nelze hovořit o jakékoli přidané hodnotě získané zprostředkováním reklamních služeb. Žalobkyně i přes opakované výzvy správce daně nebyla schopna tvrdit ani dokázat jakoukoli reálnou přidanou hodnotu, kterou by zprostředkování reklamy mohlo v jejím případě mít. Ze smlouvy o reklamě ani neplynuly jakékoli „nadrámkové“ služby oproti těm, které by žalobkyně obdržela přímo od provozovatele sportovního areálu, a to za mnohonásobně nižší cenu. Krajský soud pomíjí, že podle § 23 odst. 7 ZDP leží břemeno důkazní na straně daňového subjektu.

[37] Jak vyplývá z výše citované judikatury, žalobkyně nemusela prokazovat, jakou konkrétní případnou hodnotu jí přineslo zprostředkování služeb. Judikatura NSS posuzující obdobné skutkové okolnosti, jaké panují i v tomto případě, to nevyžaduje – předpokládá totiž, že již samotné zprostředkování reklamy je přidanou hodnotou, kterou správce daně musí **automaticky** zohlednit při stanovení referenční ceny.

[38] Je čistě na svobodné vůli jednotlivce, jakým způsobem, s jakým obsahem a s kým uzavře smlouvu. NSS nespatřuje nic neobvyklého na tom, pokud zájemce poptává jen jednu konkrétní reklamní službu (např. umístění reklamního panelu) skrze zprostředkovatele. Není povinností daňového subjektu vyhledávat cenově nejvýhodnější nabídku (srov. rozsudek 10 Afs 305/2021-45, bod 17, 1 Afs 109/2021-67, bod 48, či 6 Afs 393/2021-73, bod 59). Na druhou stranu nelze schvalovat postup vedoucí k účelovému vytváření právních vztahů ve snaze zajistit si snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

[39] Daňové orgány v případě žalobkyně nezahrnuly do referenčního vzorku též smlouvy, které byly sjednány v běžných obchodních vztazích mezi odběratelem reklamy a jejím zprostředkovatelem. Nepostupovaly ani tak, že by při zjišťování obvyklé ceny za realizaci reklamy sjednané přímo s koncovými dodavateli zohlednily běžnou provizi zprostředkovatele. Krajský soud proto správně dospěl k závěru, že referenční cena nebyla správně stanovena, neboť nevycházela z podmínek, jež jsou shodné se situací žalobkyně nebo se jí co nejvíce blíží.

4. Závěr a náklady řízení

[40] Ze všech uvedených důvodů NSS zamítl kasační stížnost stěžovatele. O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel úspěch ve věci neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Naopak žalobkyně byla v řízení o kasační stížnosti úspěšná a má právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti stěžovateli. Náklady žalobkyně spočívají v odměně jejího advokáta za dva úkony právní služby: vyjádření ke kasační stížnosti a duplice [§ 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)], tj. v této věci 2 x 3 100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], společně s paušální částkou ve výši 2 x 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Jelikož je zástupce plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna a náhrada hotových výdajů o částku odpovídající této dani, tj. o 1 428 Kč. Stěžovatel je tedy povinen žalobkyni k rukám jejího advokáta uhradit náhradu nákladů řízení ve výši 8 228 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 16. ledna 2025

Ondřej Mrákota
předseda senátu