



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Jana Kratochvíla a Petra Mikeše ve věci žalobkyně: **PH pipes s. r. o.**, se sídlem Skřivančí 149, Kravaře, zastoupená JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem Českobratrská 2, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 5. 2021, čj. 20012/21/5200-11431-712136 a čj. 20013/21/5200-11431-712136, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 4. 2024, čj. 25 Af 31/2021-93,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Nejvyšší správní soud se v tomto rozsudku zabýval daňovou uznatelností výdajů za reklamní služby v rámci jinak spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Potvrdil svou judikaturu, že otázka sjednané ceny je vysoce relevantní i při posuzování existence spojených osob. Rozhodl také, že zvýšení ceny 13 až 27násobně oproti obvyklé ceně bez reklamní agentury nelze nijak rozumně vysvětlit přirážkou prostředníka vykonávající činnost reklamní agentury.

[2] Žalobkyně podniká v oblasti dodávek potrubí, potrubních dílů a kompletace potrubních tras.

[3] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj dodatečnými platebními výměry doměřil žalobkyni daň z příjmů za zdaňovací období roku 2012, 2013 a 2014. Žalovaný tyto platební výměry potvrdil, změnil pouze části týkající se uložení povinnosti uhradit penále.

[4] K doměření daně došlo proto, že daňové orgány neuznaly jako daňový náklad žalobkyní uplatněné výdaje vynaložené na reklamu společností Presstex Media (Presstex), Tondino SE (Tondino) a Next Fitness s. r. o. (Next). Důvodem bylo, že žalobkyně byla koncovým článkem fakturačních řetězců a s dodavateli vytvořila právní vztah podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, převážně za účelem snížení základu daně.

[5] Ve vztahu k Presstex jsou předmětem sporu mezi žalobkyní a daňovými orgány náklady za reklamu a propagaci v celkové výši 500 000 Kč ve zdaňovacím období roku 2012:

- Na základě smlouvy o reklamě a propagaci ze dne 1. 11. 2012, kterou Presstex poskytl prostor pro umístění reklamní plochy v prostoru Golf arény Ostrava v období od 1. 11. 2012 do 31. 12. 2012 za cenu 200 000 Kč bez DPH a takto byly služby vyfakturovány.
- Na základě smlouvy o reklamě a propagaci ze dne 16. 11. 2012, podle které Presstex umístil logo žalobkyně v rozsahu reklamního panelu o rozměru 6x1 m ve sportovní hale Vodová v Brně, a umístil inzerci v bulletinu k domácím zápasům Handball KP Brno s platností od 16. 11. 2012 do 31. 12. 2012 za cenu 300 000 Kč bez DPH. Plnění v podobě umístění inzerce žalobkyně v bulletinu k domácím zápasům nebylo poskytnuto, přičemž podle vyjádření žalobkyně se jednalo o chybu ve smlouvě.

[6] Podle daňových orgánů zde vznikly dva řetězce:

Golf aréna Ostrava – Presstex – žalobkyně

Handball KP Brno – Presstex – žalobkyně

Tyto společnosti v řetězci tvoří tzv. jinak spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Vzhledem k tomu, že se dohodnutá cena mezi těmito osobami za reklamní plnění liší od ceny obvyklé, stanovené intervalem se zvýšením o 1 325 %, který žalobkyně racionálně nevysvětlila, daňové orgány tyto výdaje neuznaly a upravily základ daně o zjištěný rozdíl.

[7] Ve vztahu k Tondino jsou předmětem sporu mezi žalobkyní a daňovými orgány náklady za reklamu a propagaci v celkové výši 2 600 000 Kč ve zdaňovacím období roku 2013:

- Na základě smlouvy o reklamě a propagaci ze dne 28. 12. 2012 s platností od 1. 1. 2013 do 30. 6. 2013 za sjednanou cenu 1 500 000 Kč bez DPH společnost Tondino umístila reklamu o rozměru 2x3 m při utkáních Gambrinus Ligy a Českého poháru klubu SK Sigma Olomouc v areálu Androva stadionu v Olomouci.
- Na základě smlouvy o reklamě a propagaci ze dne 1. 7. 2013 s platností od 1. 7. 2013 do 31. 12. 2013 za sjednanou cenu 1 100 000 Kč bez DPH společnost Tondino poskytla stejné plnění.

pokračování

Předmětem těchto smluv bylo vedle umístění reklamy v areálu Androva stadionu v Olomouci také plnění v podobě poskytnutí reklamní plochy v prostoru Golf arény Ostrava, které ale nebylo uskutečněno. Podle žalobkyně bylo toto ujednání uvedeno ve smlouvách omylem.

[8] Stejnou smlouvu žalobkyně uzavřela se společností Tondino i pro rok 2014. Jen cena byla 2 650 000 Kč. Taktéž součástí této smlouvy bylo poskytnutí reklamního prostoru v prostorách Golf arény Ostrava, což mělo být rovněž uvedeno ve smlouvě omylem a plnění poskytnuto nebylo.

[9] Daňové orgány ve vztahu k dodavateli Tondino identifikovaly dva řetězce:

SK Sigma Olomouc – Tondino – žalobkyně

SK Sigma Olomouc –EDECO– Tondino – žalobkyně.

Tyto správce daně považoval za osoby jinak spojené ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Vzhledem k tomu, že mezi sjednanou cenou mezi těmito společnostmi a cenou obvyklou, která se od horní hranice zjištěného intervalu lišila, resp. byla zvýšena o 1 667 % v roce 2013 a 2 650 % v roce 2014, který žalobkyně nijak racionálně nevysvětlila, daňové orgány tyto výdaje neuznaly a upravily základ daně o zjištěný rozdíl.

[10] Ve vztahu ke společnosti Next jsou předmětem sporu náklady na reklamu a propagaci ve výši 1 130 000 Kč za zdaňovací období 2014 na základě faktur přijatých od společnosti Next na základě smlouvy o reklamě a propagační činnosti ze dne 16. 4. 2014. Jednalo se o umístění obchodního jména a loga žalobkyně prostřednictvím reklamních ploch v rámci akce 36. ročníku Grand Prix Pepa Opava 2014 (mezinárodní soutěž ve všech kategoriích kulturistiky a fitness) konané dne 25. 10. 2014 ve Slezském divadle v Opavě. Daňové orgány dospěly k tomu, že žalobkyně a společnost Next jsou jinak spojené osoby, mezi kterými dohodnutá cena byla o 565 % vyšší než cena ceníková této společnosti pro tutéž soutěž, kterou daňové orgány považovaly za cenu obvyklou. Přičemž rozdíl mezi nimi žalobkyně racionálně nevysvětlila, proto správce daně upravil základ daně o zjištěný rozdíl.

[11] Krajský soud žalobu žalobkyně zamítl. Uvedl, že cena odlišná od cen mezi nespojenými osobami je objektivním znakem „jiného spojení“, přičemž subjektivní stránka se nevyžaduje. Daňové orgány nemusí prokazovat vědomé zapojení žalobkyně do řetězce. Stačí doložit odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé. Navýšení ceny reklamy bylo razantní a ekonomicky neodůvodněné, což svědčí o snaze krátiť daň. Tento závěr je v souladu s judikaturou správních soudů.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření účastníků

[12] Žalobkyně (stěžovatelka) se proti rozsudku krajského soudu bránila kasační stížností. Konkrétně vznesla následující okruhy kasačních námitek:

1. Stěžovatelka nesouhlasí se závěry krajského soudu, že daňové orgány prokázaly, že nakoupené reklamní služby představovaly obchodní transakce mezi tzv. jinak spojenými osobami. Existence uvedených skutečností nemohla jednotlivě, ale ani souhrnně, svědčit závěru o existenci právních vztahů tzv. jinak spojených osob.

2. Daňové orgány pro účely zjištění referenční ceny vycházely ze smluv na reklamní a propagační služby uzavřených mezi provozovateli sportovišť a přímými čerpateli reklamního plnění bez zohlednění, že reklamní služby mohou legitimně poskytovat i reklamní agentury.

3. Daňové orgány neprovedly důkaz výsledkem svědka navrženého stěžovatelkou.

[13] Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl. Měl za to, že rozsudek krajského soudu je správný a netrpí žádnou vadou.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[14] Úvodem Nejvyšší správní soud podotýká, že se již opakovaně zabýval oprávněností započtení jako nákladu dodávek reklamních služeb v rámci řetězců, ve kterých figurovaly společnosti Tondino a Prestex (např. rozsudky ze dne 17. 5. 2024, čj. 7 Afs 121/2023-44; ze dne 17. 1. 2024, čj. 10 Afs 149/2021-82; ze dne 17. 1. 2024, čj. 10 Afs 149/2021-82; a ze dne 11. 1. 2024, čj. 8 Afs 189/2020-127). Shodnými plněními se zabýval také v kontextu neuznání odpočtů DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu. Nejvyšší správní soud z těchto rozsudků bude při posuzování této věci vycházet.

[15] Podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů 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, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Podle písm. b) bodu 5 tohoto ustanovení jinak spojené osoby jsou osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

[16] Z judikatury Nejvyššího správního soudu k této problematice obecně vyplývá, že aby správce daně mohl přistoupit k úpravě základu daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, musejí být splněny následující tři podmínky: 1) cena sporné (řízené) transakce (převodní cena) byla sjednána mezi spojenými osobami; 2) převodní cena se liší od ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými (respektive nespojenými) osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (tj. od ceny obvyklé); 3) daňový subjekt není schopen uspokojivě vysvětlit a doložit rozdíl mezi převodní a referenční cenou. Důkazní břemeno v prvních dvou krocích stíhá správce daně, v třetím kroku leží na daňovém subjektu (rozsudek NSS ze dne 7. 2. 2025, čj. 5 Afs 157/2024-40, bod 32 s dalšími odkazy).

III.1 Existence jinak spojených osob

[17] Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že předpokladem doměření daně podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů musí být především zjištění, že dané osoby vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Správce daně musí prokázat přítomnost neobvyklých okolností, z nichž dovodily, že vytvořené právní vztahy mezi daňovým subjektem a jeho dodavateli sloužily převážně ke snížení základu daně a za tímto účelem i trvaly (rozsudek NSS ze dne 10. 9. 2021, čj. 1 Afs 110/2021-78, bod 17; rozsudek NSS ze dne 24. 1. 2024, čj. 7 Afs 207/2020-53, body 25 a následující). Při posuzování, zda jsou indicie svědčící o tom, že účelem jednání bylo krácení daně, dostatečné, je rovněž důležité mít na paměti, že nejde o prokazování úmyslu zkrátit daň, nýbrž o prokázání, že jednáním byl *objektivně* sledován

pokračování

převážně cíl snížení daňového základu; na takový účel je zpravidla možné usuzovat pouze na základě nepřímých důkazů (rozsudek NSS ze dne 17. 5. 2024, čj. 7 Afs 121/2023-44, bod 29). Zjištěné neobvyklé okolnosti, neboli indicie, je třeba posoudit ve svém souhrnu.

[18] Ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů neposkytuje prostor pro hodnocení subjektivní stránky jednání jinak spojených osob (rozsudky ze dne 23. 4. 2020, čj. 4 Afs 468/2019-37, ze dne 26. 11. 2020, čj. 4 Afs 343/2018-61, nebo ze 20. 8. 2021, čj. 2 Afs 313/2019-43). Rovněž rozšířený senát NSS uvedl, že judikatura ohledně toho, že není třeba prokazovat vědomé zapojení do řetězce dodavatelů, není nejednotná (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 10. 2023, čj. 2 Afs 132/2020-63, bod 32).

[19] Krajský soud tedy předně správně uvedl, že daňové orgány nemusely prokázat úmysl stěžovatelky zapojit se do řetězce za účelem snížení základu daně. Pro závěr o existenci jinak spojených osob tak postačuje, aby prokázaly dostatek neobvyklých okolností (indicií), které ve svém souhrnu svědčí o závěru, že jde o spojené osoby.

[20] V této věci stěžovatelka především namítá, že při posuzování existence spojených osob, daňové orgány jednoduše zohlednily zvýšení ceny dodavatelem stěžovatelky oproti ceně, za kterou bylo možno reklamu nakoupit přímo u sportovních klubů. To však dle ní není nijak vypovídající, neboť relevantní by mohlo být pouze srovnání s cenami reklamních agentur.

[21] Nejvyšší správní soud má předně za to, že otázka ceny je vysoce relevantní i při posuzování existence spojených osob. Ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů přitom cílí na situace, kdy je základ daně „optimalizován“ v podstatě umělými položkami (zbožím či službami), které z hlediska poplatníka nemají (respektive převážně nemají) ekonomickou hodnotu primárně pro rozvíjení jeho podnikání, nýbrž pro snížení jeho daňové zátěže. Tímto způsobem tedy vstupuje do definice *jinak spojených osob* podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů nutně také cena plnění. Funguje zde proto určitá prostupnost mezi oběma podmínkami, které správce daně prokazuje – existenci spojených osob a odlišnost sjednaných cen (rozsudek NSS ze dne 24. 1. 2024, čj. 7 Afs 207/2020-53, bod 26). Z judikatury Nejvyššího správního soudu tak vyplývá, že je-li sjednána vyšší cena než cena obvyklá, jedná se o indicii svědčící závěru, že daňový subjekt a jeho dodavatel jsou spojenými osobami (rozsudek NSS ze dne 20. 8. 2021, čj. 2 Afs 313/2019-43). Nemělo by se však jednat o indicii jedinou, a správce daně je tedy povinen zkoumat i další okolnosti svědčící pro to, že právní vztah byl vytvořen převážně za účelem daňového zvýhodnění jedné ze smluvních stran, a to ve formě snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty (rozsudek NSS ze dne 10. 9. 2021, čj. 1 Afs 110/2021-78, bod 19).

[22] V právě uvedených rozsudcích se jednalo o porovnání sjednaných cen a cen obvyklých, či referenčních. Nicméně stěžovatelka se mylí, pokud se domnívá, že zvýšení ceny reklamy prostředníkem mezi ní a subjektem, který reklamní prostor poskytuje, nemůže být relevantní. Seznam indicií svědčící o nestandardnosti obchodu není nijak omezený. Jde jednoduše o okolnosti, které svědčí o neobvyklosti obchodu. Nejvyšší správní soud již judikoval, že jednání daňového subjektu, který vynaložil vysoké částky za reklamní služby za situace, kdy bylo možné uzavřít smlouvu přímo s provozovatelem sportoviště za mnohonásobně nižší ceny je zjevně iracionální (rozsudek NSS ze dne 17. 5. 2024, čj. 7 Afs 121/2023-44, bod 36). Zvýšení ceny prostředníkem 12násobně až 88násobně jako v tomto případě je silnou indicí o nestandardnosti obchodu. Daňové orgány tedy nepochybily,

pokud při posuzování existence spojených osob vzaly v potaz zvýšení ceny v rámci řetězců. Navíc toto zvýšení není nijak zásadně odlišné od zvýšení oproti zjištěným referenčním (obvyklým) cenám (viz níže část III.2).

[23] V tomto případě také nešlo o indicii jedinou. Žalovaný podezřelých indicií shledal řadu. U dodavatele Presstex šlo o: neověřování výhodnosti ceny reklamy, znalost sportovního prostředí, nedodržování jednotlivých ustanovení smluv, neplnění zákonných povinností společností Presstex vůči obchodnímu rejstříku, nevyhodnocování efektu reklamy. Samotné zvýšení ceny oproti ceně, za kterou plochu pro reklamu pořídila společnost Presstex, bylo u Golf Aréna Ostrava 1 200 % a u haly Vodová 5 112 %.

[24] U dodavatele Tondino šlo o: neověřování výhodnosti ceny reklamy, znalost sportovního prostředí, nedodržování jednotlivých ustanovení smluv, neplnění zákonných povinností společností Tondino vůči obchodnímu rejstříku, nevyhodnocování efektu reklamy. Samotné zvýšení ceny oproti ceně, za kterou plochu pro reklamu pořídila společnost Tondino bylo 5 200 % v roce 2013, respektive 5 300 % v roce 2014. V řetězci se společností EDECO šlo o zvýšení 8 833 % oproti tomu, co zaplatila společnost EDECO.

[25] Ve vztahu ke společnosti Next šlo o: neuvedení ceny ve smlouvě, vysoký úrok z prodlení (180 % ročně) ve smlouvě, smlouva neobsahovala velikost poskytnuté reklamní plochy a konkrétní umístění reklamy, předčasné uhrazení faktury za služby. Daňové orgány také dospěly k tomu, že cena byla o 565 % vyšší než cena ceníková této společnosti pro tutéž reklamu.

[26] Stěžovatelka v závěru kasační stížnosti nesouhlasí s tím, že by si neověřovala své dodavatele Presstex a Tondino, zda si plní své povinnosti vůči daňovým orgánům. Na této skutečnosti však rozhodnutí žalovaného ani krajského soudu nestojí. Virtuální adresy těchto společností krajský soud sice zmínil, ale pouze okrajově. Přímo uvedl, že šlo jen o jednu z dílčích indicií. Žalovaný kladl důraz na jiné skutečnosti, ke kterým se stěžovatelka nevyjadřuje.

[27] Lze tak shrnout, že ve shodě s krajským soudem Nejvyšší správní soud považuje v tomto ohledu za stěžejní zjevnou iracionalitu jednání stěžovatelky ve vztahu k pořizovaným plněním a jejich ceně (shodně rozsudek NSS ze dne 17. 5. 2024, čj. 7 Afs 121/2023-44). Stěžovatelka vynaložila vysoké částky v řádu milionů Kč za reklamní služby za situace, kdy bylo možné uzavřít smlouvu přímo s provozovatelem sportoviště za mnohonásobně nižší ceny (obdobně rozsudek NSS ze dne 6. 12. 2022, čj. 7 Afs 13/2021-44, či ze dne 27. 9. 2023, čj. 8 Afs 305/2021-98). Stěžovatelka nakoupila reklamní plnění bez toho, aby si předem jakkoliv ověřovala jeho cenu, přičemž jiné firmy ani kluby neoslovovala. Částky, za které bylo možno reklamu pořídit přímo na sportovištích, byly o tisíce procent nižší. Jde o tak vysoké částky, které musely být stěžovateli podezřelé na první pohled. Nešlo o ojedinělý případ reklamy ve sportovním prostředí, ve kterém se navíc stěžovatelka skrze své zaměstnance pohybovala. V případě společnosti Next si stěžovatelka mohla svou cenu jednoduše porovnat se zveřejněným ceníkem.

[28] Vypovídající je také nedbalost stěžovatelky při uzavírání smluv. Uzavřela smlouvy o propagaci, na základě kterých měla platit milióny Kč, aniž by si zkontrolovala, kde vlastně má k propagaci docházet. Jak v případě společností Tondino, tak Presstex smlouvy obsahovaly místa, kde mělo také dojít k propagaci stěžovatelky, avšak nedošlo. Dle

pokračování

stěžovatelky byla tato další místa ve smlouvách uvedena omylem. Stěžovatelka také tyto nákladné smlouvy uzavírala se společnostmi, které neměly žádnou historii a zkušenosti v této oblasti a nezakládaly povinné listiny do obchodního rejstříku.

[29] V případě společnosti Next byla smlouva uzavřena také velmi nedbale. Smlouva neobsahovala cenu, ani dostatečnou specifikaci poskytnuté reklamy. Stěžovatelkou zaplacená cena byla vyšší o 565 % oproti ceníku, za který společnost Next takovou reklamu nabízela.

[30] Dle Nejvyššího správního soudu tyto okolnosti ve svém souhrnu jednoznačně podporují závěr, že obchodní vztah stěžovatelky a společností Presstex, Tondino a Next probíhal za podmínek v obchodní praxi neobvyklých, nelogických a při deklarovaném účelu značně nevýhodných. Krajský soud a daňové orgány tak nepochybily, pokud uzavřely, že právní vztah byl vytvořen převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

[31] Tyto kasační námitky jsou tedy nedůvodné.

III.2 Referenční ceny

[32] Nejvyšší správní soud již dříve uvedl, že zákon o daních z příjmů blíže neurčuje, jakým způsobem má správce daně stanovit srovnávací cenu. Srovnávací cenou je v první řadě referenční cena, tj. cena, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Podstatou je porovnání sjednané ceny na základě principu tržního odstupu, tedy porovnání s cenou, kterou vytváří relevantní trh. O této ceně se má za to, že by si ji spojené osoby ujednaly, pokud by nebyly spojené, tedy pokud by vystupovaly na trhu nezávisle a své ekonomické chování nepřizpůsobily vztahu spřízněnosti. Správce daně srovnávací cenu zpravidla určí porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Pokud existují reálné nezávislé transakce (transakce mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích), které jsou plně srovnatelné, tedy uzavřené o stejné (obdobné) komoditě či službě za stejných (obdobných) podmínek, postačí ke zjištění referenční ceny údaje o cenách těchto transakcí. Není-li posuzovaná transakce s nezávislými transakcemi plně srovnatelná, je třeba vyjít z nezávislých transakcí, které jsou svými parametry co nejbližší, a údaje o nich s ohledem na vzájemné odlišnosti přibližně korigovat. Vždy je však nezbytnou podmínkou určení referenční ceny existence nezávislých transakcí, které jsou alespoň v jádru srovnatelné s transakcí řízenou (rozsudek NSS ze dne 17. 5. 2024, čj. 7 Afs 121/2023-44, body 43 a 44 s dalšími odkazy).

[33] Stěžovatelka má předně za to, že krajský soud a daňové orgány pochybily, pokud srovnávaly částky zaplacené stěžovatelkou reklamním agenturám s částkami, za které poskytovaly obdobná plnění přímo sportovní kluby. Tato námitka se nutně týká, aniž to stěžovatelka specifikuje, pouze plnění od společností Presstex a Tondino. U společnosti Next byla za referenční cenu považována ceníková cena.

[34] Nejvyšší správní soud nemůže zcela aprobovat názor krajského soudu, že otázka poskytovatele plnění, zda jde o reklamní agenturu nebo přímo sportovní klub je „marginální“. V tomto ohledu lze souhlasit se stěžovatelkou, že reklamní agentury poskytují služby, které nutně mají nějakou cenu. Jak již Nejvyšší správní soud uvedl, „veškerou

komunikaci, dohled a vůbec uskutečnění reklamy zajišťuje zprostředkovatel. A právě v tom NSS vidí přidanou hodnotu“ (rozsudek NSS ze dne 7. 12. 2023, čj. 10 Afs 305/2021-45, bod 17).

[35] V právě citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud však také vyslovil, že judikatura v minulosti připustila, aby se referenční cena utvářela na základě cen, které si mezi sebou sjednali odběratelé a vlastníci sportovišť, za podmínky, že správce daně zohlednil při stanovení referenční ceny obvyklou provizi zprostředkovatele (bod 20; shodně rozsudek NSS ze dne 11. 1. 2024, čj. 8 Afs 189/2020-127, bod 38). V rozsudku čj. 10 Afs 305/2021-45 Nejvyšší správní soud zrušil rozhodnutí krajského soudu a žalované, právě protože nijak nezohlednily provizi zprostředkovatele.

[36] Takto tomu bylo i v této věci. Ani zde daňové orgány či krajský soud nepracovaly s provizí zprostředkovatele. Dle Nejvyššího správního soudu však v tomto případě nejde o vadu, která by vedla k nezákonnosti rozsudku krajského soudu, respektive rozhodnutí žalovaného. Tento případ se totiž podstatně liší od citované věci rozhodované 10. senátem. V odkazovaném případě finanční úřad zjistil rozdíl mezi sjednanou cenou a cenou referenční zhruba dvojnásobný (600 000 Kč oproti referenční ceně 240 000 Kč, viz bod 3 rozsudku). V nyní posuzované věci jde však o násobně jiné zvýšení. U společnosti Presstex šlo o zvýšení 13násobné a u společnosti Tondino o 17násobné, respektive 27násobné.

[37] K takto výraznému zvýšení ceny se NSS již vyjádřil v rozsudcích z 26. 9. 2019, čj. 6 Afs 61/2019-27 a ze dne 30. 1. 2025, čj. 8 Afs 44/2024-59. Tyto rozsudky se týkaly sice daně z přidané hodnoty, dle Nejvyššího správního soudu však není důvod, proč tyto závěry o výrazném zvýšení ceny nepoužít i v tomto kontextu. Zvláště pokud je Nejvyšší správní soud vyslovil ohledně prakticky shodných plnění. Citované rozsudky se týkaly také reklamních plnění nakoupených u společností Presstex a Tondino, které reklamní plochy nakoupily u Golf Arény Ostrava a na fotbalových stadionech SK Sigma Olomouc, 1. FC SLOVÁCKO a Baník Ostrava. Podle této judikatury lze porovnávat ceny placené koncovým odběratelem s cenami podle smluv sjednaných přímo s kluby, nikoli prostřednictvím reklamních agentur, neboť cenový rozdíl byl natolik výrazný, že i s přihlédnutím k případné marži zprostředkovatelské reklamní agentury by k výraznému přiblížení k cenám sjednaným mezi dodavatelem a daňovým subjektem nedošlo.

[38] Ten samý princip lze uplatnit i v nyní posuzovaném případě. Zvýšení ceny bylo tak výrazné, že i kdyby daňové orgány zohlednily jakoukoliv rozumnou přírážku reklamních agentur, tak půjde stále o ceny, které se výrazně liší. Jinými slovy zvýšení ceny 13 až 27násobně nelze nijak rozumně vysvětlit přírážkou prostředníka vykonávající činnost reklamní agentury.

[39] Nejvyšší správní soud tedy v nyní posuzovaném případě dospěl k závěru, že zvýšení ceny při nákupu reklamních služeb od společností Presstex a Tondino bylo natolik enormní, že započtení jakékoliv provize reklamních agentur by nic nemohlo změnit na závěru, že stěžovatelkou zaplacená cena se liší od ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými (respektive nespojenými) osobami v běžných obchodních vztazích ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Byť závěry krajského soudu a žalovaného je tedy nutno v této části korigovat, tak není na místě jejich rozhodnutí rušit pro nezákonnost, neboť ve světle právě uvedeného ob stojí.

pokračování

[40] Lze doplnit, že v nyní posuzovaném případě daňové orgány uvedly, že stěžovatelce nic nebránilo uzavřít smlouvy přímo s kluby, bez prostředníka (s. 28 a s. 55 zprávy o daňové kontrole). Proti tomuto závěru stěžovatelka v žalobě ani kasační stížnosti nebrojila. V tomto se tedy nyní posuzovaná věc odlišuje od věci rozhodované v rozsudku ze dne 11. 1. 2024, čj. 8 Afs 189/2020-127 (bod 40 a contrario).

[41] V ostatním krajský soud správně uvedl, že v posuzované věci žalovaný shodnost plnění v kontextu určování referenčních cen dovodil především ze sjednaného rozsahu plnění v porovnáváných smlouvách jiných objednatelů shodné reklamy. Pokud jde o konkrétní umístění reklamních plachet, na kterém dle stěžovatelky má zásadně záležet, tak v této části je kasační stížnost značně neurčitá. Není jasné, k jakému plnění stěžovatelka tuto námitku vztahuje. Je tedy možno pouze obecně konstatovat, že finanční orgány porovnávaly ceny zaplacené stěžovatelkou za reklamu s cenami, které za reklamu platily jiné subjekty na stejných sportovištích za stejný rozsah reklamy. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že při porovnávání cen reklamy se správce daně podrobně zabýval velikostí reklamních bannerů, druhem bannerů (dynamický systém na Andrově stadionu), či době jejich umístění (zejména s. 11-16 a s. 46-49 zprávy o daňové kontrole). Naopak ve prospěch stěžovatelky její cenu porovnával i s cenami jiných objednatelů reklamy, kteří nakoupili reklamu ve větším rozsahu. Lze tak uzavřít, že porovnávány byly transakce, co se druhu a rozsahu plnění týče, plně srovnatelné s posuzovanými transakcemi stěžovatelky.

[42] Ani tyto kasační námitky nejsou důvodné.

III.3 Opomenutý svědek

[43] Stěžovatelka nakonec nesouhlasí s názorem krajského soudu, že výslech svědka Pešáta by byl nadbytečný. Kasační stížnost stěžovatelky je v této části obtížně srozumitelná a ve výsledku nepřipustná.

[44] Stěžovatelka konkrétně uvádí, že svědek Pešát měl být vyslechnut za účelem prokázání skutečností, že stěžovatelka požadovala konkrétní umístění svého reklamního banneru a reklamní plachty, a to na lukrativní pozici. Stěžovatelka však nevysvětluje, jak se tato okolnost má vztahovat k závěrům daňových orgánů. V každém případě tento argument stěžovatelka nevnesla v žalobě, a proto je nepřipustná (§ 104 odst. 4 soudního řádu správního).

[45] Stěžovatelka dále argumentuje, že „jednotlivé důkazní návrhy mají úzkou souvislost s projednávanou věcí a že by provedením důkazního návrhu stěžovatele mohlo rozptýlit údajné pochybnosti správce daně a účastníka řízení“. Z tohoto vyjádření není zřejmé, jaké důkazní návrhy má stěžovatelka na mysli a jak se vztahují k výslechu svědka Pešáta. Zejména však není jasné, rozptýlení jakých pochybností má stěžovatelka na mysli.

[46] Svědek Pešát byl jednatelem společnosti Next. V odvolání proti platebním výměrům stěžovatelka požadovala předvolání tohoto svědka za účelem prokázání rozsahu poskytnutého reklamního plnění na akci Grand Prix Pepa Opava 2014 a způsobu, jak byla sjednána cena. Žalovaný k tomu uvedl, že rozsah plnění byl spolehlivě zjištěn a stěžovatelka jej ani nerozporovala. Sporná nebyla ani výše zaplacené ceny. Svědeckou výpověď tak žalovaný považoval za nadbytečnou. V žalobě poté stěžovatelka na tomto návrhu trvala především ze stejných důvodů (bod 5.36 žaloby). Proto krajský soud reagoval tak, že takový

důkaz žalovaný správně vyhodnotil jako nadbytečný, neboť zjištění rozsahu a ceny plnění bylo prokázáno jinými důkazy. Tento závěr krajského soudu ovšem stěžovatelka nesporně žádnou konkrétnější argumentací. Obecné vyjádření citované v bodě [45] tohoto rozsudku nepředstavuje náležitou polemiku se závěry krajského soudu opírající se o závěr žalovaného. V tomto rozsahu je proto kasační stížnost nepřipustná. Kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského (městského) soudu ve správním soudnictví. Z toho plyne nejen požadavek, aby stěžovatel námitky řádně uplatnil již v řízení před krajským (městským) soudem, ale také požadavek, aby kasační námitky kvalifikovaným způsobem zpochybňovaly právě rozhodnutí krajského (městského) soudu. Stěžovatel je tedy povinen v kasační stížnosti vymezit rozsah přezkumu napadeného rozhodnutí a musí předestřít a konkrétně sdělit, v čem spatřuje skutková či právní pochybení krajského (městského) soudu, a z kterých konkrétních důvodů závěry soudu považuje za nezákonné, resp. nepřezkoumatelné (usnesení NSS z 24. 4. 2023, čj. 8 Azs 41/2023-38, bod 9 a rozsudek NSS z 31. 3. 2023, čj. 8 Azs 299/2020-41, bod 10).

[47] Ze žaloby není ani jasné, zda stěžovatelka výslech svědka namítala také pro zpochybnění závěrů finančních orgánů o nestandardních okolnostech pro účely existence vztahu spojených osob mezi stěžovatelkou a společností Next. V každém případě v kasační stížnosti takto stěžovatelka neargumentuje ani náznakem. Nejvyšší správní soud se tedy k této možnosti také nevyjadřuje. Lze připomenout, že kvalita kasační stížnosti předurčuje rozsah jejího vypořádání soudem, který nemůže za stěžovatelku domýšlet další argumenty (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78).

IV. Závěr a náklady řízení

[48] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední soudního řádu správního).

[49] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 soudního řádu správního. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 29. dubna 2025

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu