



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Krupičkové a soudců Faisala Husseiniho a Davida Hišpra v právní věci žalobce: **Actrad s.r.o. „v likvidaci“**, se sídlem Potoční 1091, Frýdek-Místek, zastoupen Mgr. Martinem Blaško, LL.M., advokátem se sídlem Olbrachtova 1334/24, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 11. 2024, č. j. 22 Af 2/2023-59,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 11. 2024, č. j. 22 Af 2/2023-59, **se ruší** a věc **se vrací** krajskému soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj žalobci rozhodnutím ze dne 6. 2. 2019 zrušil daňovou ztrátu ve výši 3 054 779 Kč, doměřil mu daň z příjmů právnických osob ve výši 1 266 350 Kč a sdělil penále ve výši 283 817 Kč za zdaňovací období roku 2014. Uvedené kroky správce daně byly výsledkem daňové kontroly, kterou správce daně zahájil u žalobce za účelem prověření žalobcem vykázané daňové ztráty. V rámci této kontroly správce daně zpochybnil spolupráci žalobce se společností TONDINO SE (dále také jen „*TONDINO*“) na zajištění a realizaci reklamy a propagace v celkové výši 10 000 000 Kč. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce uzavřel se společností TONDINO spolupráci za účelem snížení základu daně ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „*ZDP*“), neboť cena sjednaná za umístění reklamy se lišila od cen, které byly sjednány v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Proto správce daně o zjištěný rozdíl ceny ve výši 9 720 000 Kč zvýšil žalobcův základ daně.

[2] Proti rozhodnutí finančního úřadu podal žalobce odvolání. Žalovaný prvostupňové rozhodnutí finančního úřadu v odvolacím řízení změnil způsobem, že zrušená daňová ztráta

zůstala beze změny, doměřená daň z příjmů právnických osob nově činila 1 299 980 Kč a penále nově činilo 290 543 Kč. V podstatných skutečnostech se však žalovaný ztotožnil s prvostupňovým rozhodnutím.

[3] Následně se žalobce obrátil na Krajský soud v Ostravě, který vyhověl jeho žalobě, zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[4] Krajský soud shledal jako nedůvodnou většinu žalobcovy argumentace. Opakovaně přitom krajský soud upozornil na značnou obecnost a nekonkrétnost žalobcových námitek. Rozhodnutí žalovaného naopak krajský soud považoval za obsáhlé a řádně odůvodněné. Se žalovaným se však krajský soud neztotožnil v jednom z aspektů stanovení referenční ceny – tedy ceny sjednávané za stejných nebo obdobných podmínek v běžných obchodních vztazích, oproti které daňové orgány poměřovaly žalobcovo snížení základu daně. Konkrétně krajský soud žalovanému vytkl, že daňové orgány stanovily referenční cenu ze smluv uzavřených poskytovateli reklamních služeb přímo s fotbalovými kluby. V žalobcově případě však žalobce uzavřel smlouvu se společností TONDINO, která byla reklamní agenturou a která mu poskytnutí reklamních služeb zprostředkovala s fotbalovými kluby. Bez významu přitom podle krajského soudu bylo, že společnost TONDINO nepřidala k přeprodávánému plnění žádnou přidanou hodnotu. Daňové orgány podle krajského soudu tedy nezjistily cenu transakce uzavřené mezi žalobcem a reklamní agenturou, ani nezjistily obvyklou provizi reklamních agentur, neboť vycházely z nesprávné úvahy, že za situace, kdy reklamní agentura podle jejich názoru nepřidala k plnění žádnou přidanou hodnotu, není nutno referenční cenu o případnou provizi zvýšit. Tak tomu však podle krajského soudu není, neboť má-li být referenční cena stanovena objektivně, musí vyjít z reálné situace, ve které reklamní agentury plnění běžně poskytují.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalobce

Kasační stížnost

[5] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále „stěžovatel“ či „OFŘ“) kasační stížnost. Krajský soud podle něj věc nesprávně právně posoudil a jeho rozsudek je rovněž nepřezkoumatelný.

[6] Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu stěžovatel spatřuje v tom, že krajský soud nedostatečně odůvodnil svůj odklon od svého dřívějšího rozsudku ve věci žalobce č. j. 22 Af 142/2017-69, který byl potvrzen rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 176/2019-26 a ústavní stížnost proti těmto rozsudkům byla odmítnuta usnesením Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 1073/20. Zatímco v uvedeném prvním sporu správní soudy nepovažovaly skutečnost zprostředkování reklamních služeb reklamní agenturou za nijak podstatnou pro stanovení referenční ceny, v nynějším sporu na této skutečnosti krajský soud vystavěl svůj závěr o chybně stanovené referenční ceně. Stěžovatel nezpochybňuje přípustnost vývoje judikatury, k jejímu zohledňování v jednotlivých kauzách by však mělo být přistupováno zdrženlivě a s řádným odůvodněním. V nynějším případě stěžovatel vystupuje ve dvou shodných sporech, přičemž v jednom sporu jeho rozhodnutí obstálo jako zákonné a ve druhém bylo zrušeno. Takový postup podle stěžovatele zasahuje do právní jistoty a porušuje právo na spravedlivý proces. Stěžovatel navíc upozornil i na rozsudek

pokračování

Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 22/2022-54, ve kterém se Nejvyšší správní soud zabýval žalobcovými plněními z pohledu doměření daně z přidané hodnoty a rovněž na trestní rozsudky, ve kterých byli mimo jiné jednatel žalobce a žalobce samotný pravomocně odsouzeni za spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, kterého se podle trestního soudu dopustili tak, že žalobce byl součástí řetězců záměrně usilujících svým jednáním o krácení daní využitím podvodných transakcí s reklamními plněními.

[7] Stěžovatel rovněž rozporuje použití rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 13/2021-44, kterým krajský soud demonstroval údajný posun v judikatuře a kterým odůvodnil změnu svého právního hodnocení oproti shodnému dřívějšímu případu žalobce. Podle stěžovatele tento rozsudek nebyl ve zdejší věci použitelný, neboť krajský soud nezohlednil skutkové odlišnosti případu, a zejména pak další navazující judikaturu Nejvyššího správního soudu, kterou stěžovatel hojně snesl v dalších pasážích kasační stížnosti. Spíše než o posunu v judikatuře Nejvyššího správního soudu lze dle stěžovatele hovořit o určitém napětí v judikatuře Nejvyššího správního soudu týkajícím se posuzování otázky stanovení referenční ceny, které má případně vyřešit rozšířený senát Nejvyššího správního soudu. Ohledně jistého pnutí v judikatuře Nejvyššího správního soudu stěžovatel upozornil na rozsudky desátého senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 10 Afs 305/2021, 10 Afs 306/2021 a 10 Afs 24/2024.

[8] Ve druhém okruhu kasačních námitek stěžovatel rozporuje samotné právní hodnocení krajského soudu ohledně zákonnosti stanovení referenční ceny.

[9] Zde stěžovatel nejprve napadl závěr krajského soudu, podle kterého stěžovatel svým právním názorem nutil žalobce k tomu, aby vyhledával nejvýhodnější nabídku bez reklamní agentury. Stěžovatel částečně souhlasí s krajským soudem v tom, že není povinností daňových subjektů vyhledávat cenově nejvýhodnější nabídky bez reklamních agentur. Správce daně skutečně nemůže po účastníkovi řízení spravedlivě požadovat, aby smlouvy o reklamě uzavíral „napřímo“ s fotbalovým klubem – nic takového ovšem správce daně po účastníkovi řízení nevyžadoval. Je záležitostí svobodné volby daňového subjektu, jakým způsobem si reklamní služby zajistí, tj. zda napřímo anebo skrze zprostředkovatele. Na druhou stranu ovšem nelze za žádných okolností aprobovat postup vedoucí k účelovému vytváření právních vztahů ve snaze zajistit si snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Pokud tedy daňový subjekt zvolil tento postup, měl si být vědom, že ceny reklamní agentury (tj. obchodní společnosti TONDINO) nemusí být odpovídající. Žalobce si mohl a měl ověřit, za jaké rámcové ceny fotbalové kluby uzavírají smlouvy o reklamě se zájemci o poskytnutí reklamních služeb. Nic takového ovšem žalobce neučinil.

[10] Dále stěžovatel nesouhlasí s právním názorem krajského soudu, podle kterého bylo bez významu, že společnost TONDINO nepřidala k přeprodávanému plnění žádnou přidanou hodnotu. Stěžovatel obecně souhlasí, že onu přidanou hodnotu může představovat samotné zprostředkování reklamy, avšak je nutné vždy hodnotit konkrétní skutkové okolnosti každého případu. Ve zde řešeném případě nebyla žádná přidaná hodnota společnosti TONDINO žalobcem k opakovaným výzvám správce daně prokázána. Zcela obdobná reklamní plnění správce daně navíc zahrnul do referenčního vzorku smluv, přičemž v referenčním vzorku smluv se nacházejí i smlouvy, které zahrnují jisté služby „navíc“ –

namátkově např. umístění loga partnera na oficiálních webových stránkách klubu 1. FC Slovácko či poskytnutí členských karet do tzv. VIP klubu.

[11] Podle stěžovatele tedy ze smluv o reklamě neplynuly žádné „nadrámkové“ služby oproti službám, které by obdržel žalobce „napřímo“ od fotbalových klubů za mnohonásobně nižší cenu a stejně tak žalobce neprokázal žádnou přidanou hodnotu, která by nebyla zahrnuta již ve vybraném referenčním vzorku smluv (např. vstup do tzv. VIP klubu atp.). Je postaveno na jisto, že reklamní panely/bannerů se nacházely pouze v areálu Androva stadionu v Olomouci, resp. na Městském fotbalovém stadionu Miroslava Valenty, přičemž ze spisového materiálu dokonce vyplývá, že náklady spojené s výrobou panelů/bannerů nebyly nikomu přefakturovány a nesly je fotbalové kluby. Daňové orgány tedy porovnávaly cenu reklamy na základě objektivních kritérií na obdobných případech uskutečněných mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. Stěžovatel opakovaně namítá, že krajským soudem zmiňované „působení reklamních agentur“ nemůže za žádných okolností vést k racionálnímu odůvodnění 192násobného, resp. 131násobného, navýšení ceny. Stěžovatel trvá na tom, že údajné služby provedené nad rámec plnění ze strany fotbalových klubů by sice skutečně mohly být důvodem pro provedení korekce referenční ceny, ovšem pouze a jen v případě, že by bylo prokázáno, že tato „nadrámková“ plnění byla skutečně poskytnuta (prokázána), a že také fakticky zvyšovala hodnotu výsledné reklamní služby. Nic takového ovšem ve zde řešeném případě nenastalo, a proto nebyl žádný racionální důvod automaticky navyšovat referenční ceny o jakousi (nikým a ničím neprokázanou) zprostředkovatelskou činnost.

[12] Konečně má stěžovatel za to, že i krajským soudem vzpomínaná „obvyklá provize reklamních agentur“ musí být v daném řízení nějakým způsobem prokázána, což se v posuzovaném případě nestalo – na rozdíl od rozsudku č. j. 7 Afs 13/2021-44, bod 29, kde s *„odkazem na závěry znaleckého posudku byla nezbytná provize zprostředkovatele stanovena na 20 %“*. Závěry vyřčené v tomto rozsudku, kterých se krajský soud v napadeném rozsudku dovolává, se tak v případě žalobce neuplatní, neboť v odkazovaném případě byl sice ze strany žalobce rovněž také předložen znalecký posudek, který však neměl patřičný důkazní potenciál ve věci prokázání výše ceny obvyklé ani ve věci prokázání uspokojivého doložení rozdílu cen, což stvrdil také krajský soud.

[13] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

[14] Dne 15. 5. 2025 zaslal stěžovatel ještě další doplnění své kasační stížnosti, ve kterém upozornil na nedávný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2025, č. j. 8 Afs 162/2024-46, i na jemu předcházející rozsudky, ve kterých Nejvyšší správní soud aproboval postup stěžovatele, který v nadhodnocených obchodních řetězcích nezohledňoval případné provize reklamních agentur.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[15] Kasační stížnost je důvodná.

[16] Úvodem svého právního hodnocení považuje Nejvyšší správní soud za vhodné shrnout podstatu a skutkové okolnosti nynějšího sporu.

pokračování

[17] Podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP *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. [...] Spojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí [...] jinak spojené osoby, kterými jsou osoby [...] které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.*

[18] Žalobce měl v úmyslu umístit svou reklamu na stadionech fotbalových klubů SK Sigma Olomouc a 1. FC Slovácko. Za tímto účelem uzavřel dvě Smlouvy o reklamě a propagaci se společností TONDINO, ve kterých se společnost TONDINO zavázala umístit reklamu žalobce na stadionech uvedených klubů.

[19] V případě reklamních služeb poskytnutých na stadionu SK Sigma Olomouc byl daňovými orgány identifikován následující řetězec obchodních společností zapojených do poskytnutí reklamních služeb: SK Sigma Olomouc, a.s. → EDECO s.r.o. → TONDINO SE → žalobce.

[20] Smlouva o reklamě na stadionu SK Sigma Olomouc byla uzavřena na dobu určitou, a to na období ode dne 1. 2. 2014 do dne 30. 6. 2014 (tj. 5 po sobě jdoucích kalendářních měsíců) v celkové částce 6 000 000 Kč 2 (tj. 1 200 000 Kč za kalendářní měsíc). Ze smlouvy uzavřené mezi SK Sigma Olomouc a společností EDECO správce daně v průběhu daňového řízení zjistil, že po přepočtení vycházely měsíční náklady na reklamní plochu jednoho m² na částku zhruba 833 Kč (tj. 25 000 Kč / 5 měsíců / 6 m²). SK Sigma Olomouc navíc sdělila, že reklamní bannery jsou v jejím majetku a náklady spojené s jejich výrobou nebyly nikomu přefakturovány. Podle daňových orgánů bylo zřejmé, že v předmětném řetězci došlo k nevysvětlitelnému a vskutku extrémnímu navýšení ceny z 833 Kč na 200 000 Kč (myšleno po přepočtení na jeden m² reklamní plochy).

[21] Ve vztahu k reklamním službám na stadionu 1. FC Slovácko pak byl daňovými orgány rozklíčován následující řetězec obchodních společností zapojených do poskytnutí reklamních služeb: 1.FC Slovácko, a.s. → EDECO s.r.o. → EDEMOST s.r.o. → TONDINO SE → žalobce.

[22] Smlouva o reklamě na stadionu 1. FC Slovácko byla uzavřena taktéž na dobu určitou, a to na období ode dne 1. 7. 2014 do dne 30. 11. 2014 (tj. rovněž také 5 po sobě jdoucích kalendářních měsíců) v celkové částce 4 000 000 Kč (tj. 800 000 Kč za kalendářní měsíc). Ze smlouvy uzavřené mezi 1. FC Slovácko a společností EDECO správce daně v průběhu daňového řízení zjistil, že po přepočtení vychází měsíční náklady na reklamní plochu jednoho m² na částku zhruba 1 021 Kč (tj. 294 000 Kč / 12 měsíců / 24 m²). V průběhu řízení navíc společnost 1. FC Slovácko sdělila, že reklamní bannery jsou v jejím vlastnictví a náklady na výrobu těchto banerů nesla taktéž ona. Tyto skutečnosti rovněž potvrdil pan F. U. (obchodní manažer a tiskový mluvčí společnosti 1. FC Slovácko) v rámci své svědecké výpovědi. Také v tomto případě bylo podle daňových orgánů zřejmé, že v předmětném řetězci došlo k nevysvětlitelnému a vskutku extrémnímu navýšení ceny z 1 021 Kč na 800 000 Kč (myšleno po přepočtení na jeden m² reklamní plochy).

[23] Krajský soud ve svém nyní přezkoumávaném rozsudku neshledal důvodnou převážnou část žalobcovy žalobní argumentace. V rozsudku krajský soud opakovaně upozornil na značnou obecnost a nekonkrétnost žalobcových námitek. Rozhodnutí stěžovatele naopak krajský soud považoval za obsáhlé a řádně odůvodněné. V zásadě se tedy krajský soud ztotožnil se závěrem daňových orgánů o „umělém“ navýšení cen za účelem snížení žalobcova daňového základu. S daňovými orgány se však krajský soud neztotožnil v jednom z aspektů stanovení referenční ceny, ze které daňové orgány vycházely při posuzování umělého navýšení cen. Proto krajský soud zrušil stěžovatelovo rozhodnutí a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[24] Právě tento aspekt je jedinou spornou otázkou nyní řešeného sporu. Ta konkrétně spočívá primárně v tom, zda je třeba při stanovení referenční ceny zohlednit i spolupráci daňového subjektu se zprostředkovatelem reklamních služeb a provizi zprostředkovatele reklamních služeb zahrnout do výpočtu referenční ceny. Navazující sekundární otázka poté spočívá v tom, zda je třeba zkoumat přidanou hodnotu zprostředkovatele reklamních služeb a jeho provizi započítat pouze v případě, že je prokázáno, že do obchodní spolupráce skutečně přinesl určitou přidanou hodnotu a nejednalo se toliko o subjekt „uměle“ nastrčený za účelem navýšení ceny. Již na tomto místě tedy Nejvyšší správní soud upozorňuje, že v daném případě v zásadě není sporu o tom, že u žalobce došlo k navýšení cen s cílem snížení žalobcova daňového základu. Sporná je pouze zákonnost stanovení referenční ceny ze strany daňových orgánů, od které se poté odvíjí výše doměřené daně.

[25] V první části své kasační stížnosti OFŘ namítlo nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu. Krajský soud ve zdejším sporu totiž dospěl k odlišnému závěru, než ve obdobném sporu žalobce řešeném v rozsudku č. j. 22 Af 142/2017-69. Svůj opačný právní závěr krajský soud podle OFŘ dostatečně nevysvětlil.

[26] Tato kasační námitka není podle Nejvyššího správního soudu důvodná.

[27] Samo OFŘ ve své kasační stížnosti připustilo, že jakýsi právní závěr ohledně dřívějšího rozsudku č. j. 22 Af 142/2017-69 krajský soud ve zde přezkoumávaném rozsudku nabídl. Konkrétně v bodě 30 nyní přezkoumávaného rozsudku krajský soud souhlasil s OFŘ, že nynější věc se skutkově i právně shoduje s věcí řešenou v rozsudku č. j. 22 Af 142/2017-69. Podle krajského soudu však v judikatuře vztahující se k otázce určení referenční ceny došlo v mezidobí k posunu, který musel krajský soud reflektovat. Přitom krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 12. 2022, č. j. 7 Afs 13/2021-44, který podle krajského soudu znamenal posun v judikatuře a podle kterého dospěl krajský soud k závěru o nutnosti zohlednit v rámci referenční ceny i provizi reklamní agentury.

[28] Byť Nejvyšší správní soud souhlasí s OFŘ, že se krajský soud mohl s uvedenou otázkou vypořádat jistě důkladněji, jeho rozsudek nelze považovat za nepřezkoumatelný. Jak vyplývá z podané rekapitulace, krajský soud v nyní přezkoumávaném rozsudku určitý právní názor nabídl a v rámci něho se vypořádal jak s odlišným posouzením oproti sporu 22 Af 142/2017-69, tak se samotnou meritorní otázkou.

pokračování

[29] Jiná otázka je, zda krajský soud věc správně právně posoudil. K tomu směřuje veškerá další kasační polemika. OFŘ nesouhlasí, že by mělo při stanovení referenční ceny zohledňovat i provizi reklamní agentury, pokud není prokázáno, že reklamní agentura přinesla do sporné obchodní spolupráce nějakou přidanou hodnotu. K této otázce OFŘ v kasační stížnosti navíc uvedlo množství judikatury Nejvyššího správního soudu, která podle OFŘ není zcela jednotná.

[30] Jako první otázkou se tedy Nejvyšší správní soud zabýval tím, zda kvůli rozpornosti judikatury není třeba aktivovat rozšířený senát Nejvyššího správního soudu. Přitom dospěl k závěru, že bohatá judikatura ohledně stanovení referenční ceny a nutnosti zohledňovat provizi zprostředkovatelů reklamních služeb není rozporná. Nejvyšší správní soud v nynějším sporu navíc nedospěl k právnímu názoru, který by byl odlišný od právního názoru již vyjádřeného v některém předchozím rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Podle Nejvyššího správního soudu tedy nebylo třeba postupovat daný spor rozšířenému senátu a Nejvyšší správní soud posoudil věc následovně.

[31] Podle ustálené judikatury má správce daně poměrně široký prostor pro úvahu, které subjekty zahrne do vzorce pro zjištění referenční ceny. Na druhou stranu musí výběr subjektů odpovídat situaci daňového subjektu a musí být odůvodněný. Stanovení referenční ceny je v podstatě simulace ceny, kterou by za situace shodné se situací spojených osob sjednaly osoby, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81). Ačkoli existuje více způsobů, jak tuto cenu určit, nesmí se tak dít svévolně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105, č. 1852/2009 Sb. NSS). Správce daně zjišťuje referenční cenu z poměrů těch osob, které odpovídají podmínkám a okolnostem sporného případu, případně se jim v co největší míře podobají. Proto také správce daně vychází předně z existujících reálně nezávislých transakcí. Jestliže neexistují plně srovnatelné transakce, lze vyjít i z jiných nezávislých transakcí, ovšem při splnění dvou podmínek: jednak aby se tyto transakce svými parametry co nejvíce blížily posuzované transakci, jednak aby zde byl prostor pro korekci s ohledem na vzájemné odlišnosti. Nezbytnou podmínkou určení referenční ceny je tak existence nezávislých transakcí, které jsou alespoň v jádru srovnatelné s transakcí posuzovanou (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2022, č. j. 10 Afs 453/2021-66, bod 45).

[32] Předně Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud založil své posouzení nynější věci na závěru, který dle něj vyplýval z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 12. 2022, č. j. 7 Afs 13/2021-49. Ten měl spočívat v tom, že daňové orgány jsou povinny zohlednit do stanovení referenční ceny i provizi zprostředkovatele reklamních služeb pouze na základě toho, že zprostředkovatel reklamních služeb se vyskytoval v nějakém článku obchodního řetězce, aniž by bylo třeba prokázat, že takový zprostředkovatel přinesl do obchodního řetězce nějakou přidanou hodnotu. To však dle názoru Nejvyššího správního soudu z rozsudku č. j. 7 Afs 13/2021-49 nevyplývá. Ze zmíněného rozsudku je naopak zřejmé, že v tehdy řešené věci nebylo sporu o tom, že zprostředkovatelé reklamních služeb poskytli tehdejšímu daňovému subjektu určité služby (bod 22 rozsudku č. j. 7 Afs 13/2021-49). Navíc se v citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud zabýval odlišnou právní otázkou; ta spočívala v tom, zda je dostatečné, pokud daňové orgány vyšly při určení referenční ceny ze smluvních podmínek sjednaných přímo se sportovními kluby,

pokud zohlednily obvyklé provize zprostředkovatelů, a nikoli přímo mezi zadavatelem reklamy a zprostředkovateli, jak požadoval krajský soud (viz bod 26 rozsudku č. j. 7 Afs 13/2021-49). Nejvyšší správní soud se v tehdejší případě neztotožnil s požadavkem krajského soudu na to, že referenční cena musí být stanovena výlučně ze smluv uzavíraných mezi zprostředkovateli a zadavateli reklamy (bod 30 citovaného rozsudku), a naopak přisvědčil OFŘ, že referenční cena je stanovena dostatečně spolehlivě, pokud daňové orgány vyjdou ze smluv uzavřených se sportovními kluby a k těmto smlouvám přičtou obvyklou provizi zprostředkovatelů reklamních služeb.

[33] Krajským soudem odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu tedy není podle Nejvyššího správního soudu pro nynější věc přílehlavý a rozhodně z něj neplyne výše popsáný závěr, který z něj vyvodil krajský soud. Nejvyšší správní soud opakuje, že v odkazovaném rozsudku dal Nejvyšší správní soud za pravdu OFŘ a naopak zmírnil požadavky kladené krajským soudem na stanovení referenční ceny. Jak rovněž Nejvyšší správní soud upozornil, v odkazovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu navíc nebylo sporu o tom, že zprostředkovatelé reklamních služeb poskytlí daňovému subjektu určité služby; tato skutečnost v nyní řešeném sporu naopak nebyla prokázána a představuje zde klíčovou skutečnost.

[34] K nutnosti zohlednit provizi reklamní agentury jako zprostředkovatele reklamních služeb se Nejvyšší správní soud vyjádřil například v rozsudku ze dne 1. 2. 2024, č. j. 3 Afs 200/2022-40 (bod 17), ve kterém Nejvyšší správní soud uvedl: *„obecně lze 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“).“*

[35] Odkázat lze i na další rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2025, č. j. 6 Afs 52/2024-49, bod 56, ve kterém Nejvyšší správní soud konstatoval, že daňové orgány náležitě prokázaly a popsaly rozdíl mezi obvyklou cenou a cenou fakturovanou mezi spojenými osobami. Mnohonásobné navýšení ceny nemělo logické opodstatnění, neboť forma a obsah plnění spočívající v prezentaci sponzorského vzkazu zůstaly beze změny. Daňový subjekt přitom nebyl schopen (v průběhu daňového řízení ani v řízení před krajským či kasačním soudem) vysvětlit na první pohled iracionální důvod akceptace cen transakcí a v řízení nevyšla ani jiným způsobem najevo žádná indicie, která by mohla odůvodnit závěr o alespoň elementární ekonomické racionalitě postupu daňového subjektu – vyjma možnosti získat daňovou výhodu.

[36] Z popsané judikatury Nejvyššího správního soudu je tedy zřejmé, že plnění v dalších člancích obchodního řetězce je třeba při stanovení referenční ceny zohlednit pouze v případě, kdy daňový subjekt prokáže určitou přidanou hodnotu k prvotnímu plnění v obchodním řetězci. Tento mechanismus rovněž odpovídá širší povinnosti daňového

pokračování

subjektu tvrdit a prokázat racionální, ekonomicky odůvodněné, důvody cenových rozdílů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2024, č. j. 7 Afs 207/2020-53, bod 37).

[37] Právě tento závěr dopadá podle Nejvyššího správního soudu i nynější případ. Žalobci byl ze strany daňových orgánů opakovaně nabídnut prostor pro prokázání přidané hodnoty zprostředkovatelských služeb ze strany společností vyskytujících se ve výše popsáných obchodních řetězcích, čehož žalobce podle OFŘ nijak nevyužil a přidanou hodnotu zprostředkovatelů netvrdil, ani ji ničím neprokázal. V řízení podle OFŘ nevyšla ani jiným způsobem najevo žádná indicie, která by mohla odůvodnit závěr o alespoň elementární ekonomické racionalitě žalobcova postupu (vyjma možnosti získat daňovou výhodu). Nejvyšší správní soud navíc upozorňuje i na to, že OFŘ zahrnuje v referenčním vzorku smluv i smlouvy, které zahrnovaly jisté služby „navíc“ – namátkově např. umístění loga partnera na oficiálních webových stránkách klubu 1. FC Slovácko či poskytnutí členských karet do tzv. VIP klubu.

[38] V rozporu s uvedeným právním názorem nejsou ani rozsudky desátého senátu Nejvyššího správního soudu, na které upozornilo OFŘ ve své kasační stížnosti. Desátý senát v těchto rozsudcích (rozsudek ze dne 7. 12. 2023, č. j. 10 Afs 305/2021-45, bod 17, či ze dne 16. 1. 2025, č. j. 10 Afs 24/2024-56, bod 29) vyšel z dřívější judikatury Nejvyššího správního soudu, podle které i samotné zprostředkování reklamy může představovat určitou přidanou hodnotu, neboť zadavatel reklamy se v takovém případě – jednoduše řečeno – nemusí o nic jiného starat. Veškerou komunikaci, dohled a vůbec uskutečnění reklamy zajišťuje zprostředkovatel, a právě v tom spočívá přidaná hodnota (desátý senát ve svých rozsudcích odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67, bod 47, a tomuto závěru odpovídá i další judikatura Nejvyššího správního soudu, podle které „v obecnosti lze za přidanou hodnotu považovat i samotné zprostředkování reklamy, je však nutné vždy hodnotit konkrétní skutkové okolnosti každého případu“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2023, č. j. 4 Afs 56/2023-43, bod 33). Tento právní závěr nynější rozsudek ani žádná judikatura Nejvyššího správního soudu nepopírá. I v tomto případě Nejvyšší správní soud souhlasí, že onu přidanou hodnotu může představovat pouhé zprostředkování reklamy, neboť v takovém případě veškeré činnosti obstará reklamní agentura jako zprostředkovatel a daňový subjekt nabízející svou reklamu se nemusí o nic starat. K takové situaci v posuzovaném případě však podle daňových orgánů nedošlo. Daňové orgány v daném případě konstantně uvádějí, že společnost TONDINO do obchodní spolupráce nepřinesla vůbec žádnou přidanou hodnotu a představovala toliko „umělé“ nastrčený subjekt, jehož účelem bylo vytvoření „umělého“ obchodního řetězce za účelem navýšení cen a snížení žalobcova daňového základu.

[39] Nejvyšší správní soud tedy souhlasí s právním názorem OFŘ, a naopak nesouhlasí s právním hodnocením krajského soudu. I podle Nejvyššího správního soudu nelze do stanovení referenční ceny vyžadovat zahrnutí provize reklamní agentury jako zprostředkovatele reklamních služeb jen z toho důvodu, že reklamní agentura figurovala jako určitý článek sporného obchodního řetězce. Naopak vždy je třeba ověřit, zda reklamní agentura ve sporném obchodním řetězci plnila nějakou ekonomickou roli (resp. přidala do obchodního řetězce nějakou přidanou hodnotu), či zda byla do obchodního řetězce vklíněna toliko za účelem „umělého“ navýšení cen, a tedy snížení základu daně. V tomto smyslu je tedy na daňovém subjektu, aby relevantně zpochybnil závěry, které učinil správce daně.

Daňový subjekt proto může (a pokud tak činí, tak musí) konkrétně prokazovat, že určená cena není správná – v nynějším případě by to znamenalo tvrdit a doložit, že určená cena není správná, neboť nezahrnuje provizi, která s ohledem na konkrétní okolnosti měla být zohledněna. Pokud se daňovému subjektu nepodaří rozptýlit pochyby daňových orgánů o roli zprostředkovatele, daňové orgány nejsou povinny pracovat s jeho provizí.

[40] Nejvyšší správní soud navíc s krajským soudem nesouhlasí ani v tom, že by daňové orgány svým přístupem žalobce v podstatě nutily k tomu, aby vyhledával nejvýhodnější nabídku bez reklamní agentury (bod 28 rozsudku krajského soudu). Jak uvedl Nejvyšší správní soud již v krajském soudem odkazovaném rozsudku ze dne č. j. 7 Afs 13/2021-44, bod 33: *„Není povinností daňového subjektu vyhledávat cenově nejvýhodnější nabídku. Stěžovatel nemůže po žalobci spravedlivě požadovat, aby smlouvu uzavřel přímo s dotčenými sportovními areály. Je záležitostí jeho svobodné volby, jakým způsobem si reklamní služby zajistí, tj. zda přímo nebo skrze zprostředkovatele. Na druhou stranu nelze aprobovat postup vedoucí k účelovému vytváření právních vztahů ve snaze zajistit si snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67 nebo ze dne 10. 9. 2021, č. j. 1 Afs 110/2021-78). Pokud tedy žalobce zvolil tento postup, měl si být vědom, že ceny reklamních agentur nemusí být odpovídající. Mohl a měl si ověřit, za jaké rámcové ceny kluby uzavírají smlouvy se zájemci o poskytnutí reklamních služeb. Pak by bylo jisté snazší uvážit, zda tvrzený širší rozsah poskytnutých služeb koresponduje takto mnohonásobnému navýšení ceny.“*

[41] I OFŘ ve své kasační stížnosti souhlasilo, že je záležitostí svobodné volby daňového subjektu, jakým způsobem si reklamní služby zajistí, tj. zda „napřímo“ anebo skrze zprostředkovatele. Na druhou stranu ovšem nelze za žádných okolností aprobovat postup vedoucí k účelovému vytváření právních vztahů ve snaze zajistit si snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty (srov. výše cit. judikaturu Nejvyššího správního soudu). Pokud tedy žalobce zvolil postup skrze zprostředkovatele, měl si být vědom, že ceny reklamní agentury (tj. společnosti TONDINO) nemusí být odpovídající. Žalobce si mohl a měl ověřit, za jaké rámcové ceny fotbalové kluby uzavírají smlouvy o reklamě se zájemci o poskytnutí reklamních služeb. Nic takového ovšem žalobce neučinil, a to vše navíc s přihlédnutím k tomu, že jednatel žalobce znal sportovní prostředí.

[42] Jak je z výše popsaného zřejmé, daňové orgány svým přístupem žalobce nenutily k vyhledávání nejvýhodnější nabídky bez reklamní agentury; zprostředkování reklamních služeb reklamní agenturou (a tedy případnou provizi reklamních agentur) daňové orgány pouze odmítly zahrnout do stanovení referenční ceny, neboť dospěly k závěru, že reklamní agentury byly v posuzovaných obchodních spolupracích pouze „subjekty uměle“ nastrčenými za účelem navýšení cen, bez toho aniž by tyto subjekty přinesly do obchodní spolupráce jakoukoli přidanou hodnotu.

[43] V čem však Nejvyšší správní soud nesouhlasí s OFŘ, je námitka OFŘ spočívající v tom, že případně i obvyklá provize reklamních agentur musí být v daném řízení ze strany daňového subjektu nějakým způsobem prokázána.

[44] Podle již výše citované ustálené judikatury platí, že *„v případě, že je prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení, je na správci daně, aby prokázal, že se liší*

pokračování

ceny sjednané mezi těmito osobami od ceny, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Znamená to tedy, že správce daně musí zjistit jednak cenu sjednanou mezi spojenými osobami a jednak cenu referenční, aby mohl provést srovnání. Nutnou (nikoli dostačující) podmínkou úpravy základu daně je, že rozdíl mezi cenami existuje. Správce daně tedy ve vztahu k tomuto rozdílu nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní“ (již výše cit. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 74/2010-81, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2019, č. j. 5 Afs 341/2017-47, zejména body 21 a 23). „Pro zjišťování ceny referenční musí být správce schopen unést břemeno tvrzení i břemene důkazního ve vztahu ke všem rozhodným aspektům „(opět rozsudek č. j. 7 Afs 74/2010-81) Případná obvyklá provize reklamních agentur je podle Nejvyššího správního soudu bezesporu součástí stanovení referenční ceny, ohledně které tíží břemeno tvrzení i břemeno důkazní správce daně.

[45] V samém závěru Nejvyšší správní soud doplňuje, že se v rámci nynějšího právního hodnocení seznámil i s dalšími žalobcovými spory rozhodnutými Nejvyšším správním soudem rozsudky č. j. 7 Afs 176/2019-26, resp. 3 Afs 22/2022-54, i trestními rozsudky, na které upozornilo OFŘ ve své kasační stížnosti. Tato rozhodnutí však v převážné míře nejsou podle Nejvyššího správního soudu pro daný spor podstatná, neboť žádné z nich se nezabývalo zde řešenou právní otázkou. Všechna uvedená rozhodnutí podle Nejvyššího správního soudu podávají obraz o žalobcově jednání a svědčí o jeho jednání v rozporu s daňovými zákony. Jak však Nejvyšší správní soud konstatoval již výše, tuto výchozí skutečnost ve svém rozsudku krajský soud nezpochybnil a ani Nejvyšší správní soud ji nyní nijak nezpochybňuje. Spor se vedl toliko o zákonnost stanovení referenční ceny ze strany daňových orgánů, které krajský soud shledal v rozporu se zákonem, avšak Nejvyšší správní soud s právním názorem krajského soudu nesouhlasí. Je pravda, že Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 7 Afs 176/2019-26 konstatoval v bodě 32 to, že žalobce „využil „uměle“ služeb zprostředkovatelů, kteří cenu poskytovaných služeb následně výrazně zvýšili (290krát, 229krát a 102krát), a to aniž by v řetězci došlo k nějaké přidané hodnotě“, je však třeba mít na zřeteli, že se v tehdejších případech jednalo o jiné zdaňovací období než nyní a jako zprostředkovatelé vystupovaly jiné subjekty než zde.

[46] V dalším řízení tedy krajský soud přezkoumá závěr daňových orgánů o tom, že společnost TONDINO představovala pouhý „uměle“ nastrčený subjekt v posuzovaném obchodním řetězci bez jakékoli přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud přitom opakuje, že přidaná hodnota společnosti TONDINO jako zprostředkovatele reklamních služeb mohla spočívat i v samotném zprostředkování reklamy, neboť v takovém případě veškeré činnosti obstarává reklamní agentura jako zprostředkovatel a daňový subjekt nabízející svou reklamu se nemusí o nic starat. Pokud nedojde k vyvrácení závěru správce daně o absenci přidané hodnoty společnosti TONDINO v posuzovaném obchodním řetězci, nebude krajský soud požadovat zahrnutí její provize do stanovení referenční ceny. Pokud by krajský soud naopak dospěl k závěru o prokázání určité přidané hodnoty v posuzovaném obchodním řetězci ze strany společnosti TONDINO, je povinností daňových orgánů stanovit v rámci referenční ceny její provizi ze srovnatelných obchodních spoluprací.

IV. Závěr a náklady řízení

[47] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že z výše vyložených důvodů shledal kasační stížnost důvodnou, proto zrušil rozhodnutí krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem vysloveným NSS (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). V novém rozhodnutí krajský soud rovněž rozhodne i o náhradě nákladů kasačního řízení (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. června 2025

Lenka Krupičková
předsedkyně senátu