



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **LAKUM – AP, a. s.**, se sídlem Ostravská 384, Frýdlant nad Ostravicí, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 3. 2023, č. j. 8978/23/5200-11432-713229, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 7. 2024, č. j. 25 Af 14/2023-93,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 7. 2024, č. j. 25 Af 14/2023-93, **se zrušuje** a věc **se vrací** krajskému soudu k dalšímu řízení

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobkyni dodatečným platebním výměrem ze dne 18. 2. 2019, č. j. 529110/19/3208-52523-803463 (dále jen „dodatečný platební výměr“), daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 ve výši 597.740 Kč a stanovil povinnost uhradit penále ve výši 119.548 Kč. Učinil tak na základě výsledků daňové kontroly, kterou správce daně zahájil u žalobkyně za účelem prověření vykázané daňové ztráty. V rámci této kontroly správce daně zpochybnil spolupráci žalobkyně se společností TONDINO SE [zaniklé ke dni 22. 11. 2024 (dále jen „TONDINO“)] na zajištění a realizaci reklamy a propagace v celkové výši 3.200.000 Kč. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně uzavřela 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 „zákon o daních z příjmů“). Žalobkyně však neprokázala fakticitu reklamního plnění v měsících červen, září, listopad a prosinec 2014 a v měsících květen, červenec, srpen a říjen 2014 nebyla prokázána odlišnost cen u tzv. jinak spojených

osob a cen mezi nespojenými osobami. Správce daně tudíž zvýšil základ daně žalobkyně o zjištěný rozdíl ceny ve výši 3.145.693 Kč.

[2] Proti dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání. Správce daně rozhodnutím ze dne 8. 4. 2020, č. j. 529110/19/3208-52523-803463, změnil dodatečný platební výměr tak, že doměřenou daň změnil na částku 593.370 Kč a výši stanoveného penále změnil na částku 118.674 Kč.

[3] Proti posledně uvedeného rozhodnutí správce daně se žalobkyně opět bránila odvoláním. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) odvolání zamítl a rozhodnutí správce daně ze dne 8. 4. 2020 potvrdil.

II.

[4] Žalobkyně brojila proti napadenému rozhodnutí žalobou u Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), který shora označeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) zrušil napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[5] Krajský soud předeslal, že předmětem přezkumu v nynějším řízení je pouze zdaňovací období květen, červenec, srpen a říjen 2014, u nichž nebyly náklady uznány proto, že nebyla prokázána odlišnost cen u tzv. jinak spojených osob oproti cenám mezi nespojenými osobami. Krajský soud neshledal důvodnou většinu žalobních námitek. Napadené rozhodnutí považoval za přezkoumatelné a souhlasil se závěrem žalovaného o existenci jinak spojených osob, jejichž řetězec byl následovný: 1.FC SLOVÁCKO, a.s. – EDECO s.r.o./EDEMOST s.r.o. – TONDINO – žalobkyně a společnost GARDIAN INVESTMENT s. r. o. jako dodavatel EDECO s.r.o./EDEMOST s.r.o. Neztotožnil se ani s námitkou žalobkyně ohledně efektivity vynaložené reklamy.

[6] Za nesprávný však krajský soud považoval závěr žalovaného týkající se stanovení referenční ceny. Poukázal na to, že daňové orgány stanovily referenční cenu za použití porovnávací metody, ceny sjednávané za stejných nebo obdobných podmínek v běžných obchodních vztazích, oproti které poměřovaly snížení základu daně žalobkyní. Krajský soud žalovanému vytkl, že referenční cenu stanovil ze smluv uzavřených k poskytování reklamních služeb přímo s fotbalovými kluby. Žalobkyně však uzavřela smlouvu se společností TONDINO, která byla reklamní agenturou, a která jí poskytnutí reklamních služeb zprostředkovala s fotbalovým klubem. Bez významu přitom podle krajského soudu bylo to, že společnost TONDINO nepřidala k tomuto plnění žádnou přidanou hodnotu. Daňové orgány nezjistily cenu transakce uzavřené mezi žalobkyní a reklamní agenturou TONDINO, 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.

III.

pokračování

[7] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) nyní proti napadenému rozsudku brojí kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Navrhuje zrušit napadený rozsudek a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Stěžovatel brojí proti závěru krajského soudu o tom, že svým právním názorem vlastně nutí žalobkyni k tomu, aby vyhledávala 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 a správce daně nemůže po účastníkovi řízení spravedlivě požadovat, aby smlouvy o reklamě uzavíral „napřímo“ s fotbalovým klubem. To však daňové orgány po žalobkyni nevyžadovaly. I když je věcí svobodné volby daňového subjektu, jakým způsobem si reklamní služby zajistí, zda napřímo anebo skrze zprostředkovatele, nelze podle žalovaného aprobovat postup vedoucí k účelovému vytváření právních vztahů ve snaze zajistit si snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Pokud tedy žalobkyně zvolila tento postup, měla si být vědoma toho, že ceny reklamní agentury (tj. společnosti TONDINO) nemusí být odpovídající. Žalobkyně si mohla a měla ověřit, za jaké rámcové ceny fotbalové kluby uzavírají smlouvy o reklamě se zájemci o poskytnutí reklamních služeb. To však neučinila.

[9] Stěžovatel nesouhlasí ani se závěrem krajského soudu, podle kterého bylo při stanovení referenční ceny 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. V posuzovaném případě nebyla žádná taková přidaná hodnota plnění společnosti TONDINO ze strany žalobkyně k opakovaným výzvám správce daně prokázána. Krajský soud zcela pominul, že společnost TONDINO nevyvinula v daném případě jakoukoliv faktickou činnost a na daný případ jen mechanicky aplikoval závěry plynoucí z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 12. 2022, č. j. 7 Afs 13/2024-44. V tam projednávané věci však nebyla činnost reklamní agentury zcela zpochybněna a výše marže reklamní agentury byla správcem daně využita podle hodnoty stanovené znalcem v posudku zpracovaném podle zadání daňového subjektu. Je zřejmé, že skutkový stav nynější věci krajský soud hodnotil nedostatečně.

[10] Stěžovatel také zdůrazňuje rozložení důkazního břemene vyplývajícího z § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, podle kterého je to daňový subjekt, kterého tíží důkazní břemeno ohledně racionálních, tj. ekonomicky odůvodněných, důvodů výrazných cenových rozdílů. Jestliže totiž žalobkyně přijala reklamní plnění od reklamní agentury, pak bylo za zjištěných okolností na ní, aby prokázala odůvodněnost rozdílu v ceně reklamního plnění zjištěného správcem daně. V tomto směru stěžovatel odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2024, č. j. 7 Afs 207/2020-53.

[11] Závěrem stěžovatel shrnuje, že v předmětném daňovém řízení nebylo prokázáno, že by společnost TONDINO cokoliv učinila, a naopak bylo prokázáno, že poskytnuté plnění bylo srovnatelné se službami, které fotbalový klub poskytoval přímým zájemcům o reklamu, se kterými uzavřel smlouvy. Stěžovatel odkazuje také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2020, č. j. 7 Afs 176/2019-26. Obecně souhlasí, že ceny

reklamních agentur se budou od cen přímých dodavatelů lišit, nicméně v daném sporu nebyla žádná přidaná hodnota prokázána.

IV.

[12] Žalobkyně ve svém vyjádření navrhuje kasační stížnost zamítnout. Se stěžovatelem souhlasí v tom, že nelze tolerovat vytváření účelových vztahů, avšak povinností správce je tyto vztahy identifikovat a nalézt správnou daňovou povinnost. V daném případě bylo třeba zohlednit, že se jednalo o vztah fotbalový klub – reklamní agentura – žalobkyně. Žalobkyně poukazuje na to, že prvek reklamní agentury byl přinejmenším obsažen v podobě činnosti společnosti EDECO s.r.o. (jako subdodavatele), která se řetězce zúčastnila. V takovém případě bylo proto podle žalobkyně možno zabývat se i otázkou, zda vedle marže reklamní agentury (EDECO s.r.o.) neměla být v rámci zjišťování tržní ceny zohledněna také marže zprostředkovatele TONDINO.

V.

[13] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[14] Kasační stížnost je důvodná.

[15] Nejvyšší správní soud předesílá, že shodnými otázkami, byť týkajícími se zčásti jiných subjektů (SK Sigma Olomouc, a.s. - EDECO s.r.o. - TONDINO - Actrad s. r. o. „v likvidaci“, a 1.FC Slovácko, a.s. - EDECO s.r.o. - EDEMOST s.r.o. - TONDINO - Actrad s. r. o. „v likvidaci“), se zabýval v rozsudku ze dne 17. 6. 2025, č. j. 7 Afs 329/2024-35. Jelikož závěry, které k nim sedmý senát v odkazovaném rozsudku vyslovil, jsou plně použitelné i v posuzované věci, čtvrtý senát z nich v dalším vychází. Neshledává totiž žádný důvod se od nich nyní odchýlit.

[16] Nejvyšší správní soud nejprve shrnuje pro věc podstatné skutkové okolnosti případu. Žalobkyně měla v úmyslu umístit svou reklamu na stadionu fotbalového klubu 1. FC Slovácko. Za tímto účelem uzavřela Smlouvu o reklamě a propagaci 5-2014 ze dne 30. 4. 2014 se společností TONDINO, ve které se uvedená společnost zavázala umístit reklamu žalobkyně na stadionu tohoto fotbalového klubu. Smlouva o reklamě byla uzavřena na dobu určitou, a to na období ode dne 1. 5. 2014 do dne 31. 12. 2014 (tj. na 8 po sobě jdoucích kalendářních měsíců) v celkové částce 3.200.000 Kč. Část plnění ve výši 1.600.000 Kč za měsíce červen, září, listopad a prosinec 2014 správce daně vyloučil pro neprokázání fakticity plnění (viz výše odst. [1]), a odpovídajícím způsobem zvýšil daň z příjmů žalobkyně. Zbylá částka 1.600.000 Kč odpovídala reklamě žalobkyně na celkem pěti zápasech v měsících květnu, červenci, srpnu a září 2014. Na jeden zápas připadala částka za reklamu ve výši 320.000 Kč. Stěžovatel však stanovil částku za reklamu na jednom zápase na částku 14.375 Kč, tj. celkem za 5 zápasů v rozsahu 71.875 Kč. S připočtením nákladů na výrobu banneru ve výši 6.000 Kč se celkově jednalo o částku 77.875 Kč. Daňové orgány měly za to, že v předmětném řetězci společností, který identifikovaly ve vztahu k reklamním službám na stadionu 1. FC Slovácko (1.FC SLOVÁCKO, a.s. – EDECO s.r.o. –

pokračování

TONDINO – žalobkyně), došlo k nevysvětlitelnému navýšení ceny z částky 77.875 Kč na 1.600.000 Kč, tj. přibližně dvacetinásobně.

[17] Podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, *liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. [...] 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] V souzeném případě je spornou otázkou stanovení referenční ceny, ze které daňové orgány vycházely při posuzování umělého navýšení cen. Konkrétně je sporným, 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 otázkou je, 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. V dané věci přitom není sporu o tom, že u žalobkyně došlo k navýšení cen s cílem snížení daňového základu. Sporná je pouze zákonnost stanovení referenční ceny ze strany daňových orgánů, od které se poté odvíjí výše doměřené daně.

[19] Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu 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 (viz 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105). Správce daně zjišťuje referenční cenu z poměrů těch osob, které odpovídají podmínkám a okolnostem sporného případu, případně se jim v co největší míře podobají. Z uvedeného důvodu 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 je třeba, aby se tyto transakce svými parametry co nejvíce blížily posuzované transakci, a dále je třeba, 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 (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2022, č. j. 10 Afs 453/2021-66).

[20] Krajský soud založil posouzení nynější věci na závěru, který podle 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 již jen na základě toho, že se zprostředkovatel

reklamních služeb vyskytoval jako článek zjištěného obchodního řetězce, aniž by bylo třeba prokazovat, že takový zprostředkovatel přinesl do obchodního řetězce nějakou přidanou hodnotu. Takový závěr však z uvedeného rozsudku neplyne. Naopak je z něj zřejmé, že v tam řešené věci nebylo sporu o tom, že zprostředkovatelé reklamních služeb poskytl tehdejšímu daňovému subjektu určité služby (viz odst. [22] zmíněného rozsudku). Nelze nadto ponechat bez povšimnutí, že v citovaném rozsudku se 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 (srov odst. [26] uvedeného rozsudku). Nejvyšší správní soud se v tehdejším případě neztotožnil s požadavkem krajského soudu na to, že referenční cena musí být stanovena výlučně ze smluv uzavíraných mezi zprostředkovateli a zadavateli reklamy (odst. [30] daného rozsudku), a naopak přisvědčil závěru, 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.

[21] Tento krajským soudem odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu tedy není pro nynější věc přílehlavý a rozhodně z něj neplyne výše uvedený závěr, který z něj krajský soud vyvodil. Nejvyšší správní soud v něm dal za pravdu stěžovateli - Odvolacímu finančnímu ředitelství, a zmírnil požadavky na stanovení referenční ceny vyslovené v daném případě krajským soudem. Kromě toho, jak již bylo shora zmíněno, v rozsudku č. j. 7 Afs 13/2021-49 nebylo sporu o tom, že zprostředkovatelé reklamních služeb poskytl daňovému subjektu určité služby. Tak tomu však v souzené věci není a tato skutečnost zde prokázána nebyla. Jedná se přitom o skutečnost zcela klíčovou.

[22] 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 (viz odst. [17]), v němž vyslovil, že *„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 („přeprodávajícím“).“*

[23] Odkázat lze i na další rozsudek ze dne 29. 1. 2025, č. j. 6 Afs 52/2024-49, ve kterém Nejvyšší správní soud dovodil, 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

pokračování

způsobem najevo žádná indicie, která by mohla odůvodnit závěr o alespoň elementární ekonomické racionalitě postupu daňového subjektu – vyjma možnosti získat daňovou výhodu.

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

[25] Právě tento závěr dopadá podle Nejvyššího správního soudu i na nynější případ. Žalobkyni byl ze strany daňových orgánů opakovaně nabídnut prostor pro prokázání přidané hodnoty zprostředkovatelských služeb ze strany společností vyskytujících se ve shora popsaném obchodním řetězci, čehož podle stěžovatele nijak nevyužila a přidanou hodnotu zprostředkovatelů netvrdila, ani ji ničím neprokázala. V řízení podle stěžovatele nevyšla ani jiným způsobem najevo žádná indicie, která by mohla odůvodnit závěr o alespoň elementární ekonomické racionalitě postupu žalobkyně (vyjma možnosti získat daňovou výhodu).

[26] Zmiňovanou přidanou hodnotu může představovat i 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 ale v posuzovaném případě podle daňových orgánů nedošlo. Společnost TONDINO do obchodní spolupráce nepřinesla vůbec žádnou přidanou hodnotu a představovala toliko „uměle nastrčený“ subjekt, jehož účelem bylo vytvoření „umělého“ obchodního řetězce za účelem navýšení cen a snížení daňového základu žalobkyně.

[27] Nejvyšší správní soud tedy závěry krajského soudu ohledně stěžejní sporné otázky týkající se stanovení referenční ceny nepovažuje za správné a přisvědčuje stěžovatelově kasační argumentaci. I podle Nejvyššího správního soudu nelze do stanovení referenční ceny zahrnout provizi reklamní agentury jako zprostředkovatele reklamních služeb jen z toho důvodu, že reklamní agentura figurovala jako určitý článek posuzovaného obchodního řetězce. Naopak vždy je třeba ověřit, zda reklamní agentura v tomto 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 ke snížení základu daně. V tomto smyslu je na daňovém subjektu, aby relevantně zpochybnil závěry, které učinil správce daně. To by v nynějším případě znamenalo tvrdit a doložit, že určená cena není správná, neboť nezahrnuje provizi, která s ohledem na konkrétní okolnosti měla být zohledněna. Pokud se ale daňovému subjektu nepodaří rozptýlit pochyby daňových orgánů o roli zprostředkovatele, daňové orgány nejsou povinny pracovat s jeho provizí.

[28] Nejvyšší správní soud nesouhlasí s krajským soudem ani v tom, že by daňové orgány svým přístupem žalobkyni v podstatě nutily k tomu, aby vyhledávala nejvýhodnější nabídku

bez reklamní agentury, jak dovedl v odst. 43. napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud totiž již v rozsudku ze dne 6. 12. 2022, č. j. 7 Afs 13/2021-44 (na nějž odkazuje v napadeném rozsudku i krajský soud), vyslovil, že „[n]ení 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.“

[29] Ani stěžovatel v kasační stížnosti nezpochybňuje, 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. Pokud tedy žalobkyně zvolila postup skrze zprostředkovatele, měla si být vědoma toho, že cena reklamní agentury (tj. společnosti TONDINO) nemusí být odpovídající. Žalobkyně si mohla a měla ověřit, za jaké rámcové ceny fotbalové kluby uzavírají smlouvy o reklamě se zájemci o poskytnutí reklamních služeb. Nic takového neučinila, byť jednatel žalobkyně znal sportovní prostředí.

[30] Daňové orgány v dané věci svým přístupem žalobkyni nenutily k vyhledávání nejvýhodnější nabídky bez reklamní agentury. Zprostředkování reklamních služeb reklamní agenturou (a tedy případnou provizi reklamních agentur) pouze odmítly zahrnout do stanovení referenční ceny, neboť dospěly k závěru, že reklamní agentura byla v posuzované obchodní spolupráci pouze subjektem „uměle nastrčeným“ za účelem navýšení ceny reklamy bez toho, aniž by tento subjekt přinesl do obchodní spolupráce jakoukoli přidanou hodnotu.

[31] Nejvyšší správní soud s ohledem na vše výše uvedené shrnuje, že krajský soud dospěl k nesprávným právním závěrům o stěžejní sporné otázce týkající se stanovení referenční ceny. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. byl tedy naplněn.

VI.

[32] Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení podle § 110 odst. 1 části věty první před středníkem s. ř. s. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[33] V dalším řízení tedy krajský soud znovu 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

pokračování

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.

[34] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. listopadu 2025

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu