



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci

žalobce: **Těžká mechanizace, s.r.o.**
sídlem Přerovská 213, Bystřice pod Hostýnem
zastoupený TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20.12.2017, č.j. 55372/17/5200-11431-712136,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 20.12.2017, č.j. 55372/17/5200-11431-712136, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč k rukám TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o., sídlem Jiráskova 1284, Vsetín, ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobce napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 20.12.2017, č.j. 55372/17/5200-11431-712136, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a byl potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 11.4.2017, č.j. 803027/17/3303-50523-705057, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2012 do 31.12.2012 vyšší o 86 830 Kč, a současně vznikla žalobci povinnost uradit penále z doměřené daně.

I. Shrnutí žalobní argumentace

2. Žalobce namítá, že žalovaný nezákonně na posuzovaný případ aplikoval § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), neboť nebylo prokázáno, že by se žalobce účastnil správcem daně tvrzeného řetězce a profitoval z něj. V tomto směru správce daně neunesl své důkazní břemeno; poté tedy nemohl správce daně a žalovaný přistoupit k určení ceny obvyklé, resp. rozporovat cenu realizovanou mezi žalobcem a jeho dodavatelem reklamy.
3. Žalobce s odkazem judikaturu Nejvyššího správního soudu dále namítá, že žalovaný neprokázal svá tvrzení ohledně referenční ceny za reklamu na automobilové rallye. Při stanovení referenční ceny je třeba určit interval, ve kterém se cena pohybuje, a také zohlednit, zda byla reklama realizována na stejném závodě, zda měla obdobnou velikost, kde byla umístěna a který jezdec tuto reklamu vezl. Žalovaný měl provést korekci zjištěných cen minimálně v závislosti na kvalitě závodu, což však neučinil.
4. Podle žalobce jsou údaje ohledně ceny obvyklé, uváděné správcem daně (údaje typu A, B, C a D), natolik neurčité, že neprokazují žádnou skutečnost. Ani odkazy žalovaného na jednotlivé smlouvy neposkytují informace o rozsahu sjednaných reklam. Pokud tyto skutečnosti ve smlouvách chybí, ceny uvedené v těchto smlouvách nelze srovnávat s cenami, za jaké realizoval reklamu dodavatel DG Advantage s.r.o. pro žalobce. Skutečnosti uváděné žalovaným podle žalobce zůstávají v rovině tvrzení, správce daně a žalovaný důkazní břemeno neunesli a postupovali účelově.
5. Podle žalobce účelovosti postupu správce daně a žalovaného svědčí i výše cen za jednotlivé závody stanovená správcem daně. Žalovaný v napadeném rozhodnutí sice tvrdí, že získal „nejpřílehavější vzorek srovnatelný s plněními, jež přijal dodavatel“, ale toto tvrzení je podle žalobce v zásadním rozporu se skutkovým stavem. Pokud měla reklama posuzovaná žalovaným stejné parametry jako reklama pro žalobce a pokud žalovaný dospěl k závěru, že cena obvyklá za reklamu činí na závodech BARUM CZECH RALLY ZLÍN 40 000 Kč za závod, na RALLYSHOW UHERSKÝ BROD 80 000 Kč za závod a na WALAŠSKÉ RALLYŠOU evo9 150 000 Kč za závod, tak takové stanovení ceny je zcela mimo racionální rámec a postrádá smyslu. Závod BARUM CZECH RALLY je podnikem mistrovství Evropy, který trvá 3 dny a který navštíví přibližně 250 tis. diváků. RALLYSHOW UHERSKÝ BROD není ani mistrovstvím ČR, trvá dva dny a navštíví ji maximálně 10 tisíc diváků. WALAŠSKÁ RALLYŠOU je pak provinční akcí, která trvá pouze jeden den a navštíví ji pouze tisíc diváků. Přesto správce daně té nejprestižnější akci přiřadil nejnižší referenční cenu ve výši 40 000 Kč a té nejméně prestižní akci 150 000 Kč; již to ukazuje, že správce daně o věci vůbec nepřemýšlel.

6. Ve světle výše uvedeného má cena účtovaná žalobci jeho dodavatelem na BARUM CZECH RALLY ZLÍN ve výši 300 000 Kč za závod a na RALLYSHOW UHERSKÝ BROD a WALAŠSKÁ RALLYŠOU ve výši 200 000 Kč za závod mnohem větší logické opodstatnění, než ceny uváděné správcem daně a žalovaným. Způsob, jakým žalovaný k referenčním cenám dospěl, zakládá nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného. Žalobce v této souvislosti odkazuje na znalecký posudek č. 332-21-2017 ze dne 31.1.2017 znalce Dr. Ing. V. H., MBA, Ph.D. a rovněž odkazuje na obdobný posudek, který byl předložen zdejšímu soudu ve věci ev. pod sp. zn. 30 Af 15/2016.
7. Na své argumentaci žalobce setrval i v replice k vyjádření žalovaného a navrhl, aby zdejší soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním stanovisku žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

8. Žalovaný nesouhlasí se žalobou, napadené rozhodnutí považuje za správné a odůvodněné. Věcně setrvává na závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí.
9. Žalovaný navrhuje, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl, a na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

III. Posouzení věci

10. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
11. Mezi účastníky řízení je sporu o to, zda byl vysvětlen a doložen rozdíl mezi cenami, jaké žalobce sjednal se svými dodavateli, a cenami, jaké by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek ve smyslu § 23 odst. 7 bodu 5 ZDP. Správce daně zjistil, že žalobce uplatnil jako daňově účinný výdaj celkem 700 000 Kč za zajištění reklamy na automobilových závodech od DS Advantage s.r.o., o jejímž uskutečnění, i s ohledem na dokumentaci z automobilových závodů poskytnou na DVD, není mezi účastníky řízení sporu. Tyto výdaje žalobce uplatnil na základě
 - daňového dokladu č. 212154 ze dne 2.9.2012 na částku 300 000 Kč za reklamu na vozidle Mitsubishi Lancer EVO IX (posádka B., Ř.) na automobilových závodech BARUM CZECH RALLY ZLÍN, konaných od 31.8.2012 do 2.9.2012
 - daňového dokladu č. 2122283 ze dne 1.12.2012 na částku 200 000 Kč za reklamu na vozidle Subaru Impreza Sti (posádka H.) na automobilových závodech WALAŠSKÁ RALLYŠOU evo9 2012, konaných dne 1.12.2012
 - daňového dokladu č. 2122284 ze dne 10.11.2012 na částku 200 000 Kč za reklamu na vozidle Mitsubishi Lancer EVO IX (posádka B., Ř.) na automobilových závodech RALLYSHOW UHERSKÝ BROD, konaných od 9.11.2012 do 10.11.2012.
12. Tvrdí-li správce daně a žalovaný, že se žalobce účastnil transakcí, na něž je třeba nahlížet jako na transakce osob jinak spojených podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP, tak v

tomto případě je to správce daně, který k tomu nese břemeno důkazní. Podle citovaného ustanovení liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek,

a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu.

13. Namítal-li v obecné rovině žalobce, že správce daně neprokázal, že by se žalobce účastnil řetězce transakcí mezi spojenými osobami, tak zdejší soud mu za pravdu nedává.
14. Správce daně zjistil, že reklamní plochy za účelem propagace byly pronajímány od majitelů závodních automobilů (K.I.T. RACING s.r.o. a S. M.) a že toto plnění bylo dále přefakturováno k DG Advantage s.r.o. přes subdodavatele za ceny, které se postupně mnohonásobně navyšovaly, v níže uvedených řetězcích:
 - K.I.T. RACING s.r.o. → Run Group s.r.o. → MACROMEDIA s.r.o. → DG Advantage s.r.o. → žalobce (*závod BARUM CZECH RALLY ZLÍN*)
 - K.I.T. RACING s.r.o. (+SUNTASUN s.r.o.) → GARVIN s.r.o. → MACROMEDIA s.r.o. → DG Advantage s.r.o. → žalobce (*závod RALLYSHOW UHERSKÝ BROD*)
 - S. M. → Run Group s.r.o. → MACROMEDIA s.r.o. → DG Advantage s.r.o. → žalobce (*závod WALLAŠSKÁ RALLYŠOU evo9*)
15. Pokud jde o subdodavatele MACROMEDIA s.r.o., Run Group s.r.o. a SUNTASUN s.r.o., správce daně zjistil, že jde o nekontaktní daňové subjekty, které sídlí na virtuálních adresách. Z předložených smluv vyplynulo, že povinností MACROMEDIA s.r.o., Run Group s.r.o. a SUNTASUN s.r.o. bylo zajistit grafický návrh, zpracování a umístění reklamy na vozidle. Přestože K.I.T. RACING s.r.o. předložil smlouvu o pronájmu reklamní plochy ze dne 8.11.2012 (včetně daňových dokladů a dokladů o úhradách), na základě které pronajal 60 % plochy vozidla Mitsubishi Lancer EVO IX subdodavateli GARVIN s.r.o., tak tento subdodavatel obchodní spolupráci s K.I.T. RACING s.r.o. popřel s tím, že reklamu zajistil od SUNTASUN s.r.o., což doložil smlouvu o pronájmu reklamní plochy a daňovým dokladem. Pokud jde o vyhotovení reklamy, správce daně zjistil, že reklamní polepy na vozidla umístili majitelé vozů, kteří plochy za účelem propagace pronajali; kdo reklamní polepy vyrobil, resp. kdo je nechal vyrobit, stejně jako kdo vyrobil reklamní materiály, fotodokumentaci a DVD, zjištěno nebylo; jednotlivé subjekty si v rámci řetězce plnění pouze přeprodávaly. Pokud jde o konkrétní zjištěné skutečnosti týkající se uvedených obchodních transakcí, včetně závěrů správce daně z nich dovozených, tak ty žalobce v žalobě nikterak nezpochybňuje.
16. Závěr správce daně a žalovaného, že se v případě výše uvedených obchodních případů jednalo o transakce osob jinak spojených podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP, je s ohledem na výše shrnutá zjištění správný a skutkově podložený (v podrobnostech k tomu zdejší soud odkazuje na str. 8 až 15 zprávy o daňové kontrole ze dne 10.4.2017, č.j. 662455/17/3304-60561-707661). Správce daně zjistil, že pokud jde o ceny sjednané mezi jednotlivými články řetězců, tak K.I.T. RACING s.r.o. pronajal 60 % plochy vozidla Mitsubishi Lancer EVO

IX subdodavatelé Run Group s.r.o. za účelem propagace na BARUM CZECH RALLY ZLÍN za 40 000 Kč bez DPH. Dále K.I.T. RACING s.r.o. pronajal 60 % plochy vozidla Mitsubishi Lancer EVO IX subdodavatelé GARVIN s.r.o. za účelem propagace na RALLYSHOW UHERSKÝ BROD za 10 000 Kč bez DPH. Podle GARVIN s.r.o. mu plochu na vozidlech za účelem propagace na RALLYSHOW UHERSKÝ BROD pronajala SUNTASAN s.r.o. za 4 241 652 Kč. Majitel vozu Subaru Impreza Sti S. M. na základě ústní dohody pronajal reklamní plochu na voze Škoda a Subaru subdodavatelé Run Group s.r.o. při závodech WALAŠSKÁ RALLYŠOU evo 9 za 30 000 Kč bez DPH. Plnění bylo dále přeprodáváno až DG Advantage s.r.o. v hodnotách 4 až 6 mil. Kč (str. 9 zprávy o daňové kontrole ze dne 10.4.2017, č.j. 662455/17/3304-60561-707661).

17. Spojenými osobami se pro účely zákona o daních z příjmů mj. rozumí osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty /§ 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP/. Tyto osoby si zpravidla účtují ve vzájemných transakcích ceny nižší, resp. vyšší, než odpovídá cenám používaným mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. „Za běžné obchodní vztahy je pak nutno považovat takové, které se tvoří v podmínkách nedeformované hospodářské soutěže. Z běžných obchodních vztahů vzniká obvyklá cena na trhu. Jde o cenu, která neplyne ze zneužití postavení prodávajícího nebo kupujícího k získání nepřiměřeného hospodářského prospěchu. V obchodním i občanském právu je obvyklá cen chápána jako cena přiměřená, sjednaná v daném místě a čase za prodej zboží nebo služby, srovnatelná v době uzavření smlouvy za obdobných podmínek s podobnými cenami. Lze tedy konstatovat, že podstatný rozdíl od obvyklých cen nastává tehdy, prodává-li se příliš levně nebo nakupuje-li se příliš draze; v takovém případě musí být takový rozdíl vždy uspokojivě doložen.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.3.2013, č.j. 5 Afs 34/2012-65).
18. Je-li prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP, jako tomu bylo v posuzovaném případě, je na správci daně, aby prokázal, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Na daňovém subjektu pak je zjištěný rozdíl uspokojivě vysvětlit. Neučiní-li tak, teprve poté může správce daně provést úpravu základu daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.1.2013, č.j. 1 Afs 101/2012-31). Co se týká rozdílnosti ceny sjednané v nyní posuzované věci od cen, které by byly sjednány mezi osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, tedy důkazní břemeno leží na daňovém orgánu.
19. Správce daně se svého důkazního břemena zhostil tak, že zjišťoval, za jaké ceny reklamní služby sjednaly nezávislé osoby, jejichž reklamní loga byla umístěna na stejných závodech, ve stejném čase jako loga žalobce. Z šetření správce vyplynulo, že cena za pronájem reklamní plochy na vozidle Mitsubishi Lancer EVO IX na závodech BARUM CZECH RALLY ZLÍN činila v jednom případě 40 000 Kč a v dalším 30 000 Kč bez DPH. Na závodech RALLYSHOW UHERSKÝ BROD pak cena činila v jednom případě 20 000 Kč, kdy v této ceně byl zahrnut i pronájem reklamní plochy na vozidle Mitsubishi Lancer EVO IX i na závodě RALLY JESENÍK. V dalším případě cena činila 80 000 Kč. Pokud je o pronájem reklamní plochy na vozidle Subaru Impreza Sti mezi nezávislými subjekty, tak ta byla stanovena celkem na

všechny závody od 15.10.2012 do 31.12.2012 v jednom případě ve výši 150 000 Kč bez DPH a ve druhém případě ve výši 95 000 Kč bez DPH.

20. Z těchto zjištěných cen pak správce daně stanovil cenu prezentace sjednanou nezávislými osobami za stejných nebo obdobných podmínek, tedy cenu obvyklou (resp. „horní hranici cenového rozpětí“), ve výši 40 000 Kč pro závod BARUM CZECH RALLY ZLÍN konaný ve dnech 31.8.2012 až 2.9.2012, 80 000 Kč pro závod RALLYSHOW UHERSKÝ BROD konaný ve dnech 9.11.2012 až 10.11.2012 a 150 000 Kč pro závod WALAŠSKÁ RALLYŠOU evo 9 konaný dne 1.12.2012. Poté správce daně dne 19.10.2016 žalobce vyzval (výzva č.j. 1706133/16/3304-60561-707661) k doložení rozdílu mezi cenami sjednanými s DG Advantage a cenami sjednanými v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. V reakci na tuto výzvu žalobce sdělil (obdobně, jako argumentuje v žalobě), že správce daně cenu obvyklou žádným způsobem neprokázal. V rámci vyjádření ke kontrolnímu zjištění pak žalobce doložil znalecký posudek Dr. Ing. V. H., MBA, Ph.D., z něhož plyne závěr znalce, že cena sjednaná žalobcem se pohybuje při dolní hranici obvyklých cen. Správce daně se se závěry znaleckého posudku vypořádal na str. 22 až 23 zprávy o daňové kontrole s tím, že reklamy použité ve znaleckém posudku nejsou srovnatelné s reklamou poskytnutou žalobci. Poté správce daně upravil základ daně žalobce (str. 30 zprávy o daňové kontrole ze dne 10.4.2017, č.j. 662455/17/3304-60561-707661).
21. Ve vztahu ke zjišťování ceny obvyklé platí, že *„Není-li právní normou určen mechanismus určení ceny obvyklé, a k jejímu určení je povolán správní orgán, je třeba k určení ceny obvyklé přistupovat se zvláštním zřetelem a její výši určovat na základě objektivních kritérií a tak, aby závěry správního orgánu vedly ke spolehlivému úsudku a bylo možno způsob jejího určení a samotnou výši ceny obvyklé přezkoumat...tato kritéria musí vést ke spolehlivému a objektivnímu závěru.“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.2.2004, č.j. 7 A 72/2011-53, č. 576/2005 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud dále v jiném rozsudku dospěl k závěru, že *„...referenční cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Referenční cena je v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy. Pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, musí pečlivě zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby, a pokud se tyto podmínky liší, provést patřičnou korekci referenční ceny. Důkazní břemeno správce daně se také týká zjištění situace, za které sjednávaly cenu spojené osoby. Pokud se tedy ohledně rozhodných aspektů projeví skutkové nejasnosti, musí správce daně vycházet z takových skutkových závěrů, které jsou v dané konkrétní skutkové konstelaci pro daňový subjekt nejvýhodnější. Rovněž pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, což zpravidla vede ke zjištění určitého intervalu takto dosažených konkrétních cen (např. cena za kus dodávaného výrobku 100 až 120 Kč), musí pro účely určení rozdílu mezi cenami vyjít z té ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu, která je pro daňový subjekt nejvýhodnější“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.3.2009, č.j. 8 Afs 80/2007-105, č. 1852/2009 Sb.

NSS). „Pro zjišťování „obvyklosti“ ceny musí být správce schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ve vztahu ke všem rozhodným aspektům. Obvyklou cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost... referenční (obvyklá) cena je v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.1.2013, č.j. 1 Afs 101/2012-31).

22. Pokud jde o prokazování ceny obvyklé sjednané mezi nezávislými osobami, tak správce daně zjišťoval pouze cenu u prvních článků řetězce (majitelů vozů Mitsubishi Lancer EVO IX a Subaru Impreza Sti), tedy pouze cenu za pronájem reklamní plochy na výše uvedených automobilech, a to vždy dvěma subjektům; tyto ceny zhruba odpovídaly ceně sjednané mezi majiteli vozů a druhým článkem v řetězci v nyní posuzovaném případě. Ze zjištění správce daně ohledně ceny pronájmu plochy vozu Subaru Impreza Sti je nadto zřejmé, že se jedná o cenu za celé období od 15.12.2012 do 31.12.2012 za všechny závody, nikoli pouze za závod WALAŠSKÁ RALLYŠOU evo9 konaný dne 1.12.2012.
23. Podle zdejšího soudu není tak malý vzorek pro určení intervalu ceny obvyklé u tohoto typu plnění dostatečný. Není dále zřejmé, jakou část ceny určené správcem daně coby ceny obvyklé tvoří cena za výrobu reklamy a cena za související služby. Skutečnost, že v posuzované věci se nepodařilo zjistit, kdo konkrétně návrh reklamy i samotnou reklamu a související propagační materiály vyrobil, neznamená, že cena obvyklá by se měla týkat pouze pronájmu plochy na závodním vozidle, byť by tvořila její podstatnou část. Zcela správný je také poukaz žalobce na to, že význam a sledovanost jednotlivých závodů se podstatně liší, což je kupř. u závodů BARUM CZECH RALLY ZLÍN a WALAŠSKÁ RALLYŠOU evo9 obecně známo, tedy i zdejšímu soudu. Správce daně referenční ceny pro výše uvedené tři typy automobilových závodů v tomto směru nijak nekorigoval, ač jsou v nelogickém poměru k významu jednotlivých závodů. Zdejší soud v tomto směru podpůrně odkazuje na závěry znaleckého posudku předloženého žalobcem, který se tímto aspektem dané problematiky zabýval, když porovnával cenovou politiku reklamy Czech Dakar Team, Automotodrom Brno, a.s., Automotodrom Most a.s., Rallye Posázaví a Rallye Světlá. Správce daně a žalovaný se ani nezbyvali tím, jaká je cena za reklamu na jiných obdobných či srovnatelných automobilových závodech. Pokud jde o závěry znalce, ty správce daně odmítl pro nesrovnatelnost jednotlivých akcí a také z toho důvodu, že znalec vycházel z ceníků z let 2009, 2010, 2011, 2013, 2014 a 2015 a nikoli roku 2012. Jen z tohoto důvodu však nelze mít všechny závěry znalce za zcela zpochybněné; tím spíše si měl správce daně obstarat vlastní informace, kupř. ceníky za reklamu z obdobných automobilových závodů pořádaných v roce 2012, aby zjistil, zda se ceny uváděné znalcem v jiných obdobích vymykají cenám v roce 2012 či nikoli. Také pokud jde o nesrovnatelnost jednotlivých akcí, ta sama o sobě neznamená nepoužitelnost zjištěných údajů o cenách, jsou-li v logickém poměru k významu a velikosti akce; naopak tyto údaje mohou být určitým měřítkem pro srovnání a posouzení opodstatnění výše cen za reklamy na jednotlivých typech automobilových závodů.
24. Pokud tedy žalobce namítá, že žalovaný neprokázal cenu obvyklou v daném odvětví, tak tato námitka je důvodná. Správce daně pochybil, když při stanovení ceny obvyklé použil

vzorek pouze čtyř obchodních případů týkajících se pronájmu reklamní plochy na vozidle Mitsubishi Lancer EVO IX a když cenové rozpětí přímo ve vztahu k závodu WALAŠSKÁ RALLYŠOU de facto nestanovil; způsob stanovení obvyklé ceny mezi nezávislými subjekty v daném odvětví, který správce daně zvolil, neodpovídá výše citovaným požadavkům judikatury správních soudů.

25. Zdejší soud ovšem souhlasí se žalovaným v tomto směru, že výtky žalobce, kterou vznáší i v žalobě, pokud jde o použití anonymizovaných smluv a dalších listinných podkladů, není důvodná. Postačujícím skutkovým podkladem pro závěry správních orgánů mohou být smlouvy či daňové doklady i tehdy, jsou-li v nich podle § 52 odst. 1 daňového řádu anonymizovány ty části, které by umožnily jiný daňový subjekt identifikovat.
26. Zdejší soud s ohledem na výše uvedené skutečnosti uzavírá, že správce daně nedostal svému důkaznímu břemenu plynoucímu z § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP, kdy sice prokázal, že žalobce byl součástí řetězce dodavatelů, v jehož rámci došlo pouze k přefakturaci a navyšování ceny plnění – reklamní služby, ovšem nedoložil cenu za reklamní služby obvyklou, tedy interval cen, v jakém jsou sjednávány obdobné služby mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. V důsledku pochybení správce daně se pak i rozhodnutí žalovaného neopírá o dostatek skutkových důvodů a je v této části nepřezkoumatelné.
27. S ohledem na výše uvedené tak zdejší soud napadené rozhodnutí jako nepřezkoumatelné podle § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). V něm je žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu vysloveným v tomto rozhodnutí (§ 78 odst. 5 s.ř.s.) a bude se zabývat stanovením intervalu ceny obvyklé za poskytování reklamních služeb na odpovídajících typech automobilových závodů rallye.

IV. Náklady řízení

28. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
29. Žalovaný ve věci nebyl úspěšný, a proto právo na náhradu nákladů řízení nemá. Žalobce byl ve věci úspěšný, a proto mu náleží právo na náhradu nákladů řízení. Z obsahu soudního spisu vyplývá, že žalobci vznikly náklady za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč a dále náklady zastoupení daňovým poradcem (§ 35 odst. 2 s.ř.s.) za dva úkony právní služby po 3 100 Kč spočívající v převzetí a přípravě zastoupení a sepsání žaloby (§ 11 odst. 1 písm. a/ a d/ vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu), společně se dvěma režijními paušály po 300 Kč (§ 13 odst. 4 citované vyhlášky), a částkou odpovídající výši daně z přidané hodnoty, kterou je zástupce povinen odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., celkem tedy 11 228 Kč. Pokud jde o náhradu za další žalobcem uplatněné úkony právní služby, tak pokud jde o repliku k vyjádření žalovaného, náklady na tento úkon vynaložené není důvod klást k tíži žalovaného, neboť obsah repliky neobsahoval nové argumenty, a tudíž se nemohl jakkoli promítnout do výsledku řízení a postupu zdejšího soudu. Pokud jde o poradu s klientem, její konání ani účelnost nebyla žalobcem ničím doložena. Proto zdejší soud náhradu za tyto

úkony právní služby nepřiznal. K zaplacení byla neúspěšnému žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 9. dubna 2020

David Raus v.r.
předseda senátu