



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiného, Ph.D., ve věci

žalobce: **ALITRON CZ s. r. o.**, IČO: 64506002
sídlem Kotěrova 5543, 760 01 Zlín
zastoupený daňovým poradcem **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s.
r. o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 3. 2017, č. j. 10990/17/5200-11432-701175

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 3. 2017, č. j. 10990/17/5200-11432-701175, **se ruší** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč, a to k rukám jeho daňového poradce **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s. r. o., do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 11. 11. 2015, č. j. 1780334/15/3301-51521-711287, kterým správce daně podle zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z příjmů“); podle § 147 a § 139 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle Zprávy o daňové kontrole ze dne 22. 7. 2015, žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 ve výši 77 330 Kč a současně uložil žalobci povinnost uhradit penále ve výši 15 466 Kč, a to tak, že se doměřená daň snižuje na částku 65 930 Kč a povinnost uhradit penále na částku 13 186 Kč. Správce daně prvostupňovým rozhodnutím vyloučil žalobcem uplatněný náklad vynaložený k dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů ve výši 400 000 Kč, neboť dle názoru správce daně v daném případě došlo k podvodnému jednání, resp. krácení daňové povinnosti jiným způsobem ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, tzn. ekonomická aktivita všech subjektů, zapojených do fakturovaných služeb, neměla jiný účel, než dosažení daňové výhody, nebo řetězec transakcí, vytvořený za účelem dodávky služeb žalobci (celkem čtyři dodávky reklamních služeb v podobě zajištění vyobrazení loga žalobce na závodním automobilu při automobilové soutěži rallye, dále jen „reklamní služby“) od dodavatele (společnosti DG Advantage s. r. o.) dle správce daně vykazoval znaky daňového podvodu, zejména obsahujícího transakci, v rámci které došlo k několikaset násobnému navýšení ceny reklamních služeb oproti prvotním nákladům.
2. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí za stěžejní považoval otázku, zda byl žalobce účastníkem řetězce, vytvořeného za účelem snížení daňového základu nebo zvýšení daňové ztráty ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, v důsledku čehož byl správcem daně vyloučen účinný náklad, odečítaný žalobcem od základu daně. Po posouzení všech kontrolních zjištění správce daně (včetně hodnocení zjištěných skutečností správcem daně a žalobcem doložených důkazních prostředků) dospěl žalovaný (ve shodě se správcem daně) k závěru, že žalobce byl koncovým článkem řetězce, jehož účelem bylo snížení základu daně. Žalovaný v této souvislosti vymezil celkem šest okolností, svědčících o existenci tohoto druhu řetězce a o účasti žalobce na něm. Za první z nich žalovaný považoval způsob zadávání reklamy, který na základě smlouvy o poskytnutí reklamních služeb mezi žalobcem a DG Advantage s. r. o., zhodnotil jako nekonkrétní, neboť smlouva o poskytnutí reklamních služeb neobsahovala rozsah poskytnuté reklamy, tj. nebyl v ní uveden počet reklamních log, místa jejich umístění, velikost ani registrační značka vozidel, na kterých měla být loga žalobce umístěna. Další okolností byla dle žalovaného skutečnost, že žalobce souhlasil s poskytnutím reklamních služeb skrze dodavatele, přestože znal obchodní partnery, kteří by mohli žalobci reklamní služby poskytnout přímo. Dále dle žalovaného žalobce vůbec neprověřoval, zda mu reklamní akce přináší konkrétní užitek. Okolností svědčících o existenci řetězce dle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o dani z příjmů byla dle žalovaného skutečnost, že žalobce dostatečně nekontroloval nasmlouvaná plnění, když dle žalovaného nebylo ověřeno ani kontrolováno, při jaké jiné příležitosti bylo použito obchodní jméno či logo žalobce. Dále bylo dle žalovaného rozhodnou skutečností, že ve výpovědích společnosti DG Advantage s. r. o. a jeho subdodavatelů se vyskytovaly rozpory, pro které nebylo možno identifikovat, kdo fakticky umístil logo žalobce na

předmětný závodní automobil. V neposlední řadě pak žalovaný zjistil, že poskytnuté reklamní služby byly nadhodnocené, když prvotní náklady na reklamu byly mnohoseťnásobně nižší než ty, které uhradil za reklamní služby žalobce. S ohledem na výše uvedené žalovaný uzavřel, že obchodní vztah žalobce se společností DG Advantage s. r. o. probíhal za podmínek v obchodní praxi krajně neobvyklých, nelogických a při deklarovaném účelu značně nevýhodných pro žalobce.

3. Žalovaný proto přistoupil k porovnání ceny, uhrazené za reklamní služby žalobcem s cenami za poskytnutá plnění obvyklými. Tuto cenu žalovaný určil tak, že si na základě žádosti o poskytnutí informací vyžádal informace o cenách za reklamní služby od společnosti ANDREA s. r. o., která měla podle informací ze správního spisu poskytovat stejné služby, jako byly poskytnuty žalobci na stejném vozidle ve stejných či srovnatelných závodech. Na základě takto získaných informací žalovaný dospěl k závěru, že cena obvyklá za poskytnutí služeb v rozsahu, v jakém byly poskytnuty žalobci, činí 24 000 Kč, resp. 60 000 Kč, přičemž při použití ceny příznivější pro žalobce dospěl žalovaný k závěru, že rozdíl mezi cenou obvyklou za poskytnutí reklamních služeb obvyklou a cenou zaplacenou žalobcem činí 340 000 Kč. Žalovaný proto vyzval žalobce k doložení důkazních prostředků k prokázání opodstatněnosti rozdílu mezi těmito cenami, jinak dojde k úpravě základu daně ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Protože z následného podání žalobce žalovaný neshledal, že by žalobce spolehlivě doložil rozdíl mezi cenou za reklamní služby obvyklou a cenou jím uhrazenou, upravil základ daně žalobce za zdaňovací období 2011 o 340 000 Kč a doměřil daň, jak je uvedeno výše.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

4. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhl krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
5. Žalobce se v podané žalobě neztotožňuje s prvním závěrem žalovaného i správce daně a v jejím obsahu polemizuje s dílčími argumenty, o které svůj právní názor opírá. Žalobce předně uvádí, že cena, kterou za reklamu zaplatil, se žádným způsobem neodchylovala od ceny, za kterou ji poskytují jiné subjekty (na podporu svého tvrzení žalobce k žalobě přikládá znalecký posudek, vypracovaný dne 6. 1. 2017 Ing. V. H. pro společnost CARPO CZ s. r. o., ze kterého vyplývá, že cena obvyklá za obdobné služby na 16 závodech se pohybuje mezi 800 000 Kč a 3 200 000 Kč). Žalobce přitom neměl žádné prostředky, jakými by se mohl dozvědět o výši částky, sjednané za poskytnutí reklamních služeb mezi předchozími články obchodního řetězce. Dle žalobce je to správce daně, kdo prokazuje, že cena, za kterou byla daňovému subjektu poskytnuta služba či prodáno zboží, neodpovídá ceně obvyklé za takovou službu či zboží. Žalovaný však skutečnost, že byly reklamní služby poskytnuty žalobci za obvyklou cenu, nijak relevantně nezpochybnil.
6. Co se týče subdodavatelského poskytnutí reklamních služeb, jedná se dle žalobce o naprosto běžný postup, který nemůže vzbudit sebemenší pochybnosti o korektnosti či smysluplnosti poskytnuté služby. Navíc dle žalobce cena nabídnutá DG Advantage s. r. o. byla cenou obvyklou za reklamní služby v obdobném rozsahu, a proto neměl důvod řešit, proč by mělo být poskytování reklamních služeb řešeno subdodavatelsky. Zjištění žalovaného v této věci jsou proto také velmi rozporuplná. Ve vztahu k žalovaným tvrzením absenci kontroly plnění a zpětné vazby žalobce uvádí, že vždy zkontroloval, zda došlo

k uskutečnění reklamních služeb prostřednictvím foto a video záznamů, přičemž vyhodnocení reklamy je úkonem subjektivní povahy, proto žalobce neví, jak by takovou skutečnost mohl prokazovat. Žalobce dále uvádí, že jeho obrat za rok 2011 byl při celkové výši cca 530 000 000 Kč o 70 000 000 Kč vyšší než v letech před poskytnutím reklamních služeb, což lze zcela jistě přičítat i reklamě, do které žalobce investoval. Při obratu 530 000 000 Kč se pak dle žalobce nejedná při investici do reklamních služeb v rozsahu 400 000 Kč o částku mimořádnou či podezřelou. Žalobce si kontroloval, zda mu reklamní akce přináší užitek, nelze však očekávat, že reklama za 400 000 Kč realizovaná na pouze čtyřech závodech bude mít větší účinek.

7. Při jednání s DG Advantage s. r. o. pak žalobce (z důvodu šetření nákladů za právní služby) vycházel zejména z obchodních zvyklostí, v rámci kterých platí, že dodavatel nejdříve zkontroluje, zda bylo dohodnuté plnění poskytnuto, a až následně uhradí dohodnutou částku, což žalobce udělal. Ve vztahu mezi žalobcem a DG Advantage s. r. o. vzhledem k povaze plnění teoreticky písemná smlouva ani nebyla potřeba, smlouva tak sloužila hlavně k identifikaci smluvních stran a dohodnutí ceny za reklamní služby. Taková je dle žalobce běžná podnikatelská praxe. Žalobce proto neměl žádný logický ani ekonomický důvod na písemných smlouvách trvat a velmi přesně v nich každý detail specifikovat.
8. K názoru žalovaného, že žalobce nepřijal dostatečná opatření k prokázání existence dobré víry ve vztahu k potenciálnímu daňovému podvodu, spáchaného v přechozích člancích obchodního řetězce subdodavatelů, žalobce uvádí, že v roce 2011 neexistovalo o daňových podvodech veřejné podvědomí, dokonce ani žalovaný v této době neznal způsob, jakým podvodné obchody fungují, je proto diskutabilní, jak měl poznat a jaká opatření měl žalobce rozumně provést, aby dobrou víru v dané věci prokázal. Žalobce neměl důvod kontrolovat hospodářskou situaci DG Advantage s. r. o., neboť ta byla poskytovatelem služeb, nikoliv jejich objednatelem, tudíž žalobce nenesl riziko nezaplacení poskytnuté služby. Žalobce dále uvedl, že k neukládání účetních závěrek do sbírky listin může vést právnické osoby více faktorů, než jen špatná ekonomická situace, a proto nelze skutečnost založení či nezaložení účetní závěrky do sbírky listin přeceňovat. Závěry žalovaného o problémovosti DG Advantage s. r. o. z důvodu neexistence účetních závěrek ve sbírce listin tak žalobce považuje za zcela účelové. Od roku 1996 má společnost DG Advantage s.r.o. stejného jednatele a společníka, dlouhodobě poskytuje reklamu velkému množství klientů, a nelze tak tvrdit, že by se jednalo o subjekt, které by vznikl pouze za účelem uskutečnění podvodu na daních. Zejména stabilita orgánů společnosti a její dlouhodobá existence je dle žalobce v běžné praxi považována za hlavní faktor v hodnocení spolehlivosti obchodního partnera. Žalobce prověřil společnost DG Advantage s. r. o. v evidenci nespolehlivých plátců, dále že platí této společnosti na správcem daně poskytnuté účty, a že tato společnost neobchoduje s komoditou, která by pro něj byla nějakým způsobem neobvyklá. Tímto způsobem prokázal, že nakoupil reklamní služby v dobré víře.
9. Ve vztahu k rozpornosti výpovědí svědků žalobce uvádí, že tato skutečnost není podstatná, neboť z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že není podstatné, kdo plnění uskutečnil, jestliže byly identifikovány subjekty, které se na poskytnutí plnění podílely, a plnění bylo reálně uskutečněno. To ostatně ani samotný žalovaný nerozporuje.
10. Žalobce dále rozporuje referenční cenu stanovenou žalovaným v nyní projednávané věci, neboť v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013-27,

na který žalovaný odkazuje, byla cena stanovena jako interval, zjištěný na základě veřejného ceníku, zveřejněného pro všechny nezávislé subjekty, a zároveň ze srovnání cen různých mediálních agentur za vysílací čas na stejných televizních stanicích. V nyní projednávané věci však žalovaný žádný interval cen nestanovil a cenu zjišťoval pouze u jedné agentury, neuvedl, zda porovnával cenu při srovnatelných podmínkách a ani nestanovil interval, ve kterém by se referenční cena měla pohybovat.

11. V závěru odkázal žalobce na případ, kdy i Generální finanční ředitelství bylo účastno podvodu na DPH, v rámci kterého mělo Generální finanční ředitelství splnit svou povinnost preventivních opatření prověřením jeho obchodního partnera mimo jiné v obchodním rejstříku, insolvenčním rejstříku a v seznamu nespolehlivých plátců, což je postup, který podstoupil i žalobce.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a další podání účastníků řízení

12. Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, přičemž setrvává na svém stanovisku, že na základě výsledku daňové kontroly dospěl správce daně k správnému závěru, že pro účely naplnění § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů není podstatné, zda si byl žalobce vědom toho, že se účastní řetězce, jehož účelem je snížení daňového základu, jestliže bylo spolehlivě prokázáno, že toto jednání bylo skutečně účelem existence obchodního řetězce, což žalovaný v předchozím řízení dostatečně prokázal. Žalovaný trvá na tom, že žalobci mělo být zjevné, že částka mu fakturovaná za poskytnutí reklamních služeb je nadhodnocená, přičemž žalovaný odkazuje na část napadeného rozhodnutí, v němž je uvedena cena, za kterou společnost K.I.T. RACING CS (vlastník automobilu, na němž bylo v rámci smlouvy s DG Advantage s. r. o. umístěno logo žalobce) pronajímala reklamní plochu jiným subjektům, přičemž je toho názoru, že žalobcem zaplacená částka 120 000 Kč za umístění loga na závodní automobil je zcela neúměrná k částce, která by hodnotě mu poskytnutého plnění odpovídala. Ve vztahu k námitce existence znaleckého posudku žalovaný uvádí, že s danou argumentací žalobce se již vypořádal v napadeném rozhodnutí. Žalovaný nesouhlasí ani s námitkami, že by tvrzení ohledně výběru dodavatele byla rozporuplná. Žalobce vydává specializovaný motoristický magazín a nadto se zabývá nákupem a prodejem pohonných hmot pro závodní automobily. Je proto dle žalovaného zjevné, že žalobce má kontakty na subjekty, vlastníci závodní automobily, přesto opakovaně souhlasil s poskytnutím reklamních služeb subdodavatelským způsobem, což musel žalovaný hodnotit jako neobežřetné. Žalovaný však opakuje, že pro účely naplnění § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů tato skutečnost není relevantní. Dále žalovaný trvá na svém názoru, že si žalobce při plnění smlouvy nepočínal tak, jak by bylo možno očekávat, tedy zejména nekontroloval plnění smlouvy v plném rozsahu, ani jaký užitek mu reklamní služby přinesly.
13. K žalobní námitce, že uzavření písemné smlouvy v tomto případě bylo bez logického či ekonomického opodstatnění, žalovaný uvádí, že je na daňovém subjektu, aby přijal veškerá rozumná opatření, která po něm lze požadovat, aby předešel své účasti na daňovém podvodu. Dle žalovaného je sice v dispozici žalobce, jakým způsobem bude smlouvu se svými obchodními partnery uzavírat a s jakým obsahem, v případě existence daňového podvodu je však po daňovém subjektu vyžadována vyšší míra obezřetnosti a vyšší požadavky na rozsah a kvalitu opatření přijatých k prevenci účasti na tomto podvodu. V neposlední řadě žalovaný uvádí, že je na žalobci, jako daňovém subjektu, aby si

dostatečným způsobem prověřil své obchodní partnery, což dle žalovaného vyplývá i z judikatury Nejvyššího správního soudu, k čemuž může sloužit právě i skutečnost, že obchodní partner daňového subjektu neplní svou zákonnou povinnost zveřejnit účetní závěrku ve sbírce listin. To však žalobce neučinil, proto nelze hovořit o tom, že by podnikl veškeré kroky, které od něj lze rozumně očekávat, aby předešel své účasti na daňovém podvodu. Navíc žalovaný opakuje, že tyto skutečnosti nejsou relevantní pro hodnocení možnosti aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Žalovaný dále tvrdí, že referenční cena za poskytnutí reklamních služeb jím byla zjištěna zcela v souladu s již citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 92/2013-27, zejména vycházel z ceny za poskytnutí srovnatelných služeb, jako byly poskytnuty žalobci, za srovnatelných podmínek, a stanovil i interval konkrétních dosažených cen, z nichž žalovaný pro hodnocení ceny obvyklé za poskytnutí reklamních služeb využil cenu pro žalobce nejvýhodnější. Další námitky žalobce pak dle žalovaného nejsou relevantní pro nyní projednávanou věc, neboť se vztahují k řízení o uplatnění nároku na DPH v důsledku daňového podvodu.

14. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného setrvává na své žalobní argumentaci. Dle žalobce nelze použít cenu 6 000 Kč na jeden závod za cenu obvyklou, neboť tato cena byla sjednána mezi články obchodního řetězce, který i žalovaný označil za účelově vytvořený, a proto je zjevné, že se jedná spíše o cenu účelovou. Žalobce tak i nadále zpochybňuje způsob stanovení ceny obvyklé ze strany žalovaného, z čehož následně vycházel i v žalobou napadeném rozhodnutí.

IV. Posouzení věci soudem

15. Krajský soud, za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **je důvodná** (§ 78 odst. 1 s. ř. s.).
16. Jak již bylo zdůrazněno, podstatu nyní projednávané věci tvoří nesouhlasná polemika žalobce se závěry žalovaného (a správce daně), že žalobce byl účastníkem řetězce, vytvořeného za účelem snížení daňového základu nebo zvýšení daňové ztráty ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, v důsledku čehož byl žalobci jako neprokázaný vyloučen výdaj žalobce ve výši 340 000 Kč za zdaňovací období roku 2011, vynaložený na pronájem reklamních ploch na závodních vozidlech zn. Mitsubshi Lancer EVO IX a uplatněný na základě faktur od dodavatele společnosti DG Advantage s. r. o.
17. Z citovaného § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů vyplývá, že pokud „se ceny sjednané mezi spojenými osobami liší 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. Nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku. Ustanovení věty první a druhé se nepoužije v případě uzavření smlouvy o výprose nebo o výpůjčce a v případě, kdy sjednaná výše úroků z úvěrového finančního nástroje mezi spojenými osobami je nižší, než by byla cena sjednaná mezi nespojenými osobami, a věřitelem je daňový nerezident nebo člen obchodní korporace, který je daňovým rezidentem České republiky nebo poplatník daně z příjmů fyzických osob. Spojenými osobami se pro účely

toboto zákona rozumí jinak spojené osoby, kterými jsou osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.“ Dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů „[v]ýdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.“

18. Jak vyplývá z § 92 odst. 3 a odst. 4 daňového řádu, je to právě daňový subjekt, který „prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“, a pokud to vyžaduje průběh řízení, „může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.“ Dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak správce daně „prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.“
19. Důkazní povinnost daňového subjektu v daňovém řízení byla opakovaně vyložena judikaturou Nejvyššího správního soudu, z níž vyplývá, že daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat, co sám tvrdí. Kupříkladu v rozsudku ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, Nejvyšší správní soud uvedl, že „pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ne každý výdaj poplatníkem uplatněný totiž musí obstát jako výdaj daňově uznatelný. Na jednu stranu neobstojí výdaj, který poplatník sice prokáže, nebude však mít souvislost s jeho podnikatelskou činností, na druhou stranu se může jednat o výdaj, který s podnikáním sám o sobě souviset bude, poplatník však neprokáže, že jej skutečně vynaložil. Z ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů totiž plyne, že za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat výdaje takové, které poplatník: 1) skutečně vynaložil, 2) vynaložil v souvislosti se získáním daňově účinných, tj. zdanitelných příjmů, 3) vynaložil v daném zdaňovacím období, 4) o nichž tak stanoví zákon.“ V rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, Nejvyšší správní soud konstatoval, že „daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 d. ř. daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz především jeho nálezy z 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publ. pod č. 133/1966 Sb. a 33/1995 Sb.ÚS), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky – ve věci stěžovatele je podstatné zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) d. ř., podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená ustanovení d. ř. v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.“
20. Pokud tedy daňový subjekt předloží ke svým tvrzením důkazní prostředky, hodnotí je správce daně v souladu s požadavky kladenými na řádně vedené důkazní řízení, tj. hodnotí

důkazy dle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Prokáže-li však správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost či správnost účetnictví, evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem, přenesse se důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, jehož povinností je pak navrhnout či označit důkazy, které mají potvrdit skutečnosti jím uvedené v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Povinností správce daně je dbát na úplné zjištění rozhodných skutečností. Důkazní povinnost daňového subjektu tedy není bezbřehá a daňový subjekt prokazuje to, co uvede v daňovém přiznání a co se týká jeho vlastní daňové povinnosti. Jak ostatně zdůraznil i Nejvyšší správní soud, „ze skutečnosti, že daňový subjekt nese důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 daň. ř., nemohou pro daňový subjekt – zejména s ohledem na § 31 odst. 8 písm. c) daň. ř., který daňové břemeno ohledně existence skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, přesouvá na správce daně – plynout další důkazní povinnosti, které daňovému subjektu zákon neukládá. Daňové břemeno, které nese daňový subjekt, není nekonečně široké – ustanovení § 31 odst. 9 daň. ř. nedává správcovi daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (viz nálezy Ústavního soudu ve věci sp. zn. Pl. ÚS 38/95, zveřejněný pod č. 130/1996 Sb. a jako nálezy č. 33 ve svazu 5. Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu). Z toho vyplývá, že zejména nelze po daňovém subjektu požadovat, aby prokazoval skutečnosti, jež jsou zcela mimo sféru jeho vlivu a jež nemůže, ať již z důvodů zákonných překážek, anebo z důvodu faktického stavu věcí, zjistit a ověřit, pokud prokázal obsahem svých povinných evidencí, jakož i záznamem faktické realizace služby, že zdanitelné plnění spočívající v poskytnutí služby samo o sobě bylo dodáno a že bylo i zapláceno.“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005-57).

21. V nyní projednávané věci žalobce prokazoval vzniknuvší náklady na poskytnutí reklamních služeb – umístění loga na závodním vozidle, objednaných u společnosti DG Advantage s. r. o., fakturami, smlouvami o pronájmu reklamních ploch, které uzavřel s dodavatelem DG Advantage s. r. o., dále žalobce předložil startovní listiny a obrazovou dokumentaci (fotografie, video), která prokazuje skutečné umístění loga žalobce na závodním vozidle. Žalovaný ostatně nerozpорије skutečnost, že na soutěžním vozidle zn. Mitsubishi Lancer EVO IX byla umístěna reklama žalobce, ani to, že proběhla úhrada za tuto reklamu na účet společnosti DG Advantage s. r. o. V nyní projednávané věci tak dle krajského soudu není pochybností o tom, že žalobce unesl důkazní břemeno ohledně skutečnosti, že jím tvrzené náklady skutečně vznikly. Žalovaný nicméně rozporuje výši těchto účinně vynaložených nákladů, neboť dle jeho názoru se žalobce stal součástí řetězce transakcí a subjektů, jehož účelem je výlučně snížení základu daně či zvýšení daňové ztráty ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o dani z příjmů. Z dikce § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o dani z příjmů Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30, dovodil, že „nedopadá jen a pouze na osoby, které skutečně a bezprostředně vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Dopadá na všechny osoby v řetězci, které se takového vztahu, ať již přímo nebo nepřímo, účastnily a profitovaly z něj (snížením základu daně nebo zvýšením daňové ztráty).“
22. Ve shodě s touto judikaturou proto krajský soud přistoupil k hodnocení, zda v daném případě žalovaný (či správce daně) prokázal existenci podmínky, jež musí být splněna při

zvýšení základu daně na základě § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, tj. zda zjištěné skutečnosti nasvědčují tomu, že uvedený obchodní řetězec vznikl výlučně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, a že se jej žalobce přímo či nepřímo účastnil a profitoval z něj.

23. Jak již bylo výše uvedeno, žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí v této souvislosti vymezil celkem šest objektivních okolností, přičemž krajský soud, s ohledem na rozsah jejich odůvodnění, nepovažuje za nezbytné je zde podrobně rekapitulovat. Spíše se prizmatem uvedených závěrů judikatury Nejvyššího správního soudu soustředí na zodpovězení otázky, zda lze přisvědčit názoru žalovaného, že tyto ve svém souhrnu svědčí o existenci řetězce, jehož účelem je převážně snížení základu daně či zvýšení daňové ztráty. Přesněji řečeno otázky, zda závěr žalovaného o oprávněnosti vyloučení žalobcem uplatněného nákladu vynaloženého k dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z důvodu jeho účasti v řetězci dle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, může na základě zjišťovaných a zjištěných skutečností v rámci daňového i odvolacího řízení obstát.
24. Pokud tedy jde o první žalovaným (resp. správcem daně) namítanou objektivní skutečnost, tedy že smlouvy o poskytování reklamních služeb, uzavřené mezi žalobcem a DG Advantage s. r. o., nebyly dostatečně konkrétní, krajský soud v tomto ohledu musí konstatovat, že se nejedná o okolnost, která by svou neobvyklostí měla dosahovat takové intenzity, že by ji bylo možno považovat jako okolnost svědčící o tom, že by žalobce věděl či alespoň mohl vědět o existenci daňového podvodu. V jednotlivých smlouvách, uzavřených mezi žalobcem a DG Advantage s. r. o. je vždy uvedena jednoznačná identifikace smluvních stran, dále identifikace poskytovaných služeb, tedy zajištění reklamy na konkrétním vozidle v průběhu konkrétního automobilového závodu rallye a cena za poskytnutou službu, včetně dalších doplňujících ustanovení, týkajících se například způsobu fakturace za poskytnuté služby. Dle krajského soudu tak smlouva obsahuje veškeré podstatné náležitosti pro daný typ smlouvy, přičemž argumentuje-li žalobce tím, že následný způsob konkrétního umístění nebylo v daném případě nezbytné sjednávat, neboť ten nejprve zkontroloval splnění závazku DG Advantage s. r. o., vyplývajících z uzavřených smluv o poskytování reklamních služeb, a až následně uhradil smlouvenou cenu za poskytování služeb, nelze se dle krajského soudu při hodnocení této konkrétní okolnosti spokojit s tvrzením žalovaného, že takto nekonkrétně uzavřená smlouva v obchodních vztazích u problematiky dobře znalého subjektu je velmi nezvyklá, neboť takové jednání lze ve shodě s žalobcem označit za běžnou obchodní praxi.
25. Jak ostatně uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, „[s]kutečnost, že stěžovatelka mohla vědět, měla vědět či dokonce přímo věděla o veškerých popsanych objektivních okolnostech (týkajících se osob a dílčích transakcí od jejího smluvního dodavatele odlišných), které následně žalovaný zjistil, a z čeho tak žalovaný usuzuje, prokazuje zásadně vždy správce daně. Pokud stěžovatelka předestře své verze podložené relevantními skutečnostmi o tom, že obchodní transakce či některé její části byly v rámci jeho běžné obchodní praxe standardní, je naopak na správci daně, aby přesvědčivě odůvodnil, že se o běžnou obchodní praxi nejednalo a na základě čeho tak usuzuje. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného v převážné míře lze seznat, že „je zarážející“, „nelogické“, „je nutno se pozastavit“, „není obvyklé“ či „je s podivem“. Správce daně si zcela jistě může učinit názor na průběh obchodní transakce, její

logistiku, jakož např. i na odbornost osob či praktičnost a účelnost školení obsluhy apod., nicméně pokud stěžovatelka argumentuje, a to obzvláště v oblasti odborně náročné a technicky složité, běžnou obchodní praxí v dané oblasti, nemůže žalovaný, coby laik, bez dostatečně odůvodněného tvrzení a vypořádání se s vyjádřeními a vysvětleními stěžovatelky, která dle Nejvyššího správního soudu nejsou nikterak nemyslitelná, absurdní a mimo realitu, učinit pouze na základě svých domněnek závěr vedoucí k vědomosti stěžovatelky o zapojení v podvodném řetězci s cílem vylákání daňového odpočtu, resp. neodvedení daně.“ Ačkoliv byl tento názor Nejvyššího správního soudu přijat ve věci, týkající se neuznání nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty, dle názoru krajského soudu je použitelný i na nyní projednávaný případ, neboť i zde žalovaný na základě objektivních okolností prokazoval existenci řetězového obchodu s cílem účelového snížení daňového základu nebo zvýšení daňové ztráty ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Proto krajský soud prizmatem uvedených závěrů nahlédl na odůvodnění údajné nestandardnosti smluv o poskytování reklamních služeb, uzavřených mezi žalobcem a DG Advantage s. r. o., a konstatuje, že v daném případě nejsou tvrzení žalobce nikterak nemyslitelná, absurdní a mimo realitu, aby si žalovaný mohl učinit pouze na základě svých domněnek závěr, že žalobce byl koncovým článkem řetězce dle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, přičemž ani žalovaný nestandardnost žalobcem tvrzené běžné obchodní praxe v průběhu správního řízení neprokázal. Krajský soud proto znovu uzavírá, že žalovaným tvrzená nestandardnost obchodního vztahu mezi žalobcem a DG Advantage s. r. o. není okolností, ze které by bylo lze usuzovat na účast žalobce v řetězci ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů.

26. K obdobnému závěru krajský soud dospívá i ve vztahu k žalovaným uvedené podezřelé okolnosti, že k poskytnutí reklamních služeb došlo subdodavatelsky, ačkoliv žalobce musel znát majitele závodních vozidel přímo. Krajský soud se ztotožňuje s tvrzením žalobce, že poskytování reklamních služeb subdodavatelským způsobem nevykazuje absolutně žádné znaky podezřelého jednání, neboť se jedná o zcela běžný způsob zajištění povinnosti plnění ze smlouvy, jež může být obsaženo v podstatě v jakékoliv smlouvě o poskytování služeb či zboží. Nadto je třeba uvést, že v souladu se soukromoprávní zásadou autonomie vůle je zcela v dispozici smluvních stran, jakým způsobem mezi sebou domluví splnění závazků, vyplývajících ze smlouvy, stejně jako bylo zcela v dispozici žalobce, zda „starosti“ či „námahu“ s vyjednáváním podmínek pro poskytování reklamních služeb ponese sám v rámci svých personálních možností či zda se rozhodne veškeré záležitosti, spojené s umístěním své reklamy na závodní vozidlo, delegovat na jiný subjekt. Ani z této okolnosti proto dle krajského soudu nelze usuzovat na účast žalobce v řetězci ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů.
27. Pokud jde o tvrzení žalovaného, že absence zpětné vazby je taktéž okolností, která svědčí o alespoň možné znalosti žalobce o existenci daňového podvodu, krajský soud k tomu uvádí, že skutečnost, že podnikatel neprovádí analýzu užitku konkrétní reklamy, nemusí samo o sobě představovat podezřelou okolnost. V nyní projednávaném případě je zjevné, že reklama žalobce byla viditelná na konkrétním závodním automobilu v průběhu jednotlivých automobilových závodů rallye. Dle krajského soudu je v daném případě zcela rozumné usuzovat, že logo žalobce bude mít účinek na adresáty reklamy, neboť ti mohou logo žalobce vidět například z pohledu osoby, jejíž tovární značka vozidla, na kterém je logo žalobce umístěno, či závodní tým, který s předmětným vozidlem závodí, je oblíbenou

tovární značkou či oblíbeným týmem takové osoby. Dále je možné uvažovat o vstupu loga žalobce do podvědomí diváků automobilového závodu v případě dobrého umístění řidiče daného automobilu, nehledě na možnost dopadu reklamy nikoliv pouze na osoby na závodech přítomné, ale také na diváky případných televizních přenosů daných závodů. Krajský soud je však toho názoru, že analýza konkrétních dopadů reklamního sdělení, které ještě navíc neprobíhá za využití informačních technologií, tudíž není možno sledovat přesný počet osob, kterým bylo reklamní sdělení zpřístupněno a kolik osob reklamní sdělení skutečně zaregistrovalo, by žalobci mohla přinést další významnou ekonomickou zátěž, a je plně v souladu s autonomií podnikatelského úsudku spoléhat se na skutečnost, že vzhledem k počtu subjektů, kteří umísťují svá loga na závodní automobily, je tento způsob reklamy způsobem účinným.

28. K absenci kontroly plnění krajský soud poukazuje zejména na skutečnost, že ze správního spisu je zjevné, že žalobce umístění svého loga na sjednaném závodním automobilu kontroloval příslušnou foto a video dokumentací, což také plyne ze skutečnosti, že úhradu částky, sjednané za poskytnutí reklamních služeb, žalobce provedl až po ověření skutečnosti, že předmětné reklamní služby byly skutečně provedeny. Tvrzení žalovaného, že plnění ze strany DG Advantage s. r. o. žalobci nebylo poskytnuto, neboť tato společnost nepoužila logo žalobce při každé obchodní příležitosti, považuje krajský soud za ryze účelové. Z uzavřených smluv je dle krajského soudu zjevné, že použití obchodního jména a loga žalobce při obchodních příležitostech nebylo primárním předmětem těchto smluv. V čl. II jednotlivých smluv o poskytnutí reklamních služeb je totiž vždy uvedeno, že předmětem smlouvy je mj. také *„podpora služeb dle potřeby zadavatele prostřednictvím činností a aktivit dodavatele“*. V čl. IV odst. 4 těchto smluv je pak uvedeno, že dodavatel je povinen použít *„při každé obchodní příležitosti jméno a logo zadavatele k naplnění této smlouvy, zejména při styku s médii.“* Z uvedeného zcela jasně vyplývá, že aby bylo možno uvažovat o neplnění povinnosti DG Advantage s. r. o. použít obchodní jméno a logo žalobce, musela by zde nejprve být potřeba žalobce k podpoře služeb společností DG Advantage s. r. o. a zároveň by zde musela být příležitost společnosti DG Advantage s. r. o., při které by měla možnost tuto povinnost splnit. Žalovaný však v řízení neprokázal, že by skutečně vyvstala potřeba žalobce k podpoře jeho služeb, ani že by společnost DG Advantage s. r. o. měla možnost takovou podporu učinit. Nadto krajský soud opakuje, že z předmětných smluv je zjevné, že primárním plněním DG Advantage s. r. o. mělo být zajištění vyobrazení loga žalobce na předem určeném závodním automobilu, k čemuž došlo a žalobce si tuto skutečnost řádným způsobem ověřil. Dle krajského soudu tak ani tato okolnost nemůže být podkladem pro závěr o účasti žalobce na řetězci dle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů.
29. Ve vztahu k tvrzení žalovaného, že při výsleších svědků v nyní projednávané věci došlo k rozporům, pro které nebylo možno identifikovat, kdo ve skutečnosti provedl plnění, které byla povinna dle smluv o poskytnutí reklamních služeb povinna provést společnost DG Advantage s. r. o., krajský soud považuje za vhodné poukázat na svou dřívější judikaturu v obdobné věci, a sice na rozsudek ze dne 5. 1. 2015, č. j. 62 Af 34/2013-78, následně aprobovaný rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014-46. V tomto rozsudku krajský soud rozhodoval o žalobě proti rozhodnutí žalovaného, kterým za daňově uznatelný nepovažoval náklad, jímž byly výdaje na umístění reklamního loga na

závodním automobilu při závodech rallye, a to pro rozpory v informacích o konkrétním subjektu, poskytnutím plnění žalobci. Na počátku tohoto řetězce stála jako vlastník závodního automobilu rovněž společnost K.I.T. RACING CS. Krajský soud v něm dospěl k závěru, že „[p]okud si daňový subjekt objednal reklamu, zaplatil za ni a tato byla realizována, pak okolnosti smluvních ujednání či vytvoření řetězce dodavatelů až k daňovému subjektu nemůže být tomuto bez dalšího kladeno k tíži. To, jak mají další články v řetězci dodavatelů ošetřeny své smluvní vztahy, nemohl daný daňový subjekt žádným způsobem ovlivnit. Optikou správce daně by pak jakýkoliv daňový subjekt, který předloží doklady, doloží zaplacení a doloží realizaci plnění, a aniž by byla vyvrácena cena obvyklá či by byl (v případě daně z přidané hodnoty) shledán jiný účel sestavení řetězce dodavatelů než jen čistě ekonomický (získání nároku na odpočet DPH), nemohl svá tvrzení prokázat nikdy. Takový přístup představuje již excesivní překročení požadavků na důkazní břemeno daňového subjektu.“ V nyní projednávané věci krajský soud nemá důvod se od tohoto názoru jakkoliv odchýlovat, a proto uzavírá, že jestliže žalobce uzavřel smlouvu o poskytnutí reklamních služeb, které mu následně skutečně poskytnuty byly, nemá na uplatnitelnost ceny za reklamní služby, jako daňově uznatelného nákladu (výdaje) pro snížení základu daně ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů vliv, kdo plnění žalobci skutečně poskytl.

30. V neposlední řadě pak žalovaný namítá, že podstatnou okolností pro učinění závěru o vědomosti žalobce o existenci daňového podvodu je nadhodnocenost reklamních služeb. Tuto skutečnost žalovaný dovozuje zejména z toho, že konečná cena reklamy se oproti prvotním nákladům mnohonásobně navyšovala, což mohl žalobce i při nízké míře obezřetnosti a ekonomické racionality zjistit, a také cenami, za které poskytovala obdobné reklamní služby na stejném závodním automobilu jiná společnost (ANDREA s. r. o.).
31. Jak již bylo výše zdůrazněno, v daňovém řízení platí zásada, že je to daňový subjekt, který nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením. V některých případech však toto obecné pravidlo neplatí a břemeno tvrzení i břemeno důkazní nese naopak správce daně. Tak je tomu právě v případě aplikace § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů. Správce daně může úpravu základu daně provést teprve tehdy, jsou-li splněny zákonné podmínky pro takový postup. Při posouzení, zda správce daně při úpravě základu daně respektoval naplnění podmínek § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů, je nutné, jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31, vycházet z následujících východisek: „V případě, že je prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení, je na správci daně, aby prokázal, že se liší 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 aby mohl správce daně provést srovnání, musí zjistit jednak cenu sjednanou mezi spojenými osobami a jednak cenu obvyklou (srovnanou s průměrem cen, tzv. cenu referenční), za kterou se srovnatelnou komoditou obchodují osoby nezávislé. Nutnou (nikoli) dostačující podmínkou úpravy základu daně je existence rozdílu mezi cenami. Správce daně tedy ve vztahu k tomuto rozdílu nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní. Zjištění ceny skutečné zpravidla nebude činit obtíže, jelikož se jedná o skutečnost rozhodnou pro určení základu daně a uvedenou obvykle v účetnictví nebo jiné povinné evidenci zkoumaných osob nebo samotného daňového subjektu. 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. Jak již uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, je referenční (obvyklá) cena 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. 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 rozmezí ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105). I když má správce daně za prokázané, že smluvními stranami předmětného právního úkonu jsou spojené osoby a že tyto si sjednaly cenu lišící se od ceny referenční, tj. unese-li břemeno tvrzení i břemeno důkazní ke všem těmto rozhodným skutečnostem, neznamená to, že může bez dalšího provést úpravu základu daně. Ten, komu má být základ daně upraven, totiž ještě musí dostat prostor (časový i věcný), aby mohl zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě (viz též rozsudek NSS č. j. 7 Afs 74/2010-81) vysvětlit a doložit. V této fázi nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní, na rozdíl od ostatních podmínek pro úpravu základu daně podle § 23 odst. 7 věta první zákona o daních z příjmů, opět daňový subjekt. Ten musí tvrdit a prokázat zvláštní a obvyklým poměrům na trhu se vymykající, a přitom ekonomicky racionální, důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny referenční. Je tedy nyní na daňovém subjektu, aby vzniklý a správcem daně zjištěný a odůvodněný rozdíl cen prokázal. Unese-li daňový subjekt toto břemeno, úprava základu daně správcem daně nepřipadá v úvahu.“

32. Optikou výše uvedených východisek posoudil krajský soud žalovaným použitý způsob určení referenční ceny za poskytnutí reklamních služeb v rozsahu, přičemž dospěl k závěru, že způsob zkoumání referenční ceny je v nyní projednávané věci zcela nedostatečný. Z citované judikatury Nejvyššího správního soudu je zjevné, že referenční cenu musí správce daně určovat na dostatečném vzorku poskytovatelů služeb, které byly poskytnuty daňovému subjektu, u nějž se správce daně snaží prokázat, že cena, kterou zaplatil za tyto služby se vymyká cenám obvyklým, dále musí správce daně zkoumat relevantní faktory pro ovlivnění dané ceny, tedy zda byly služby poskytnuty za obdobných či srovnatelných podmínek, a případně provést korekci zjištěných cen v závislosti na odlišnostech, které by referenční cenu mohly ovlivnit, a následně v rámci takto dosaženého intervalu cen jednotlivých poskytovatelů zkoumat, zda se cena, kterou zaplatil daňový subjekt zaplatil za takové služby, nevymyká zjištěnému intervalu cen, v jehož rámci (a pravděpodobně také mírně nad a mírně pod tento rámec) ji ještě lze posuzovat za cenu obvyklou. V nyní projednávané věci však žalovaný zkoumal ceny za poskytování reklamních služeb pouze jednoho poskytovatele, kterým je společnost ANDREA s. r. o.

33. Krajský soud sice souhlasí s tvrzením žalovaného, že ceny za reklamní služby, poskytované společností ANDREA s. r. o. jsou pro závody Rallyshow Uherský Brod, TipCars Pražský rallysprint či PdTech Mikuláš rally Slušovice srovnatelné s cenami za služby, poskytované společností DG Advantage s. r. o., neboť se jednalo o stejné závody a reklamní služby byly poskytnuty na stejném závodním automobilu. Tyto ceny však nejsou ani zdaleka dostačující pro vytvoření cenového rámce, v jehož mezích by bylo možno posuzovat obvyklost ceny za reklamní služby, poskytnuté žalobci. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí vůbec nezabývá cenou za reklamní služby, poskytnuté jiným společenstvem na jiných závodních automobilech při srovnatelných či stejných závodech, ačkoliv dle krajského soudu jsou tyto informace velice dobře zjištělné. Přitom dle krajského soudu ani nelze vyloučit, že cena za reklamní služby, poskytované společností ANDREA s. r. o., může být cenou nižší, než je obvyklé, či při spodní hranici možného zjištěného intervalu cen za poskytování reklamních služeb. Ze smluv, uzavřených mezi společností ANDREA s. r. o. a K.I.T. RACING CS, s. r. o. ve dnech 8. 5. 2011 a 1. 8. 2011, jež jsou součástí správního spisu, je zjevné, že se jedná o smlouvy o nájmu závodního automobilu ve vlastnictví společnosti K.I.T. RACING CS, s. r. o., přičemž společnost ANDREA s. r. o. je závodním týmem, provozujícím předmětné vozidlo. Jedním z faktorů, které dle krajského soudu lze vzít v úvahu jako potencionální faktor ovlivňující cenu za poskytnutí reklamních služeb, je, že oprávnění k nájmu reklamních ploch může závodní tým vnímat jako doplňkovou službu ke službě hlavní, kterou je účast na závodech jako provozovatel závodního automobilu, bez nutnosti maximalizace zisku za poskytování této služby. Nadto dle krajského soudu žalovaný ani dostatečně nezjistil, zda společnost ANDREA s. r. o., jako jediný subjekt, u něž zkoumal ceny za poskytování reklamních služeb, poskytovala reklamní služby více než jedné společnosti (v tomto případě J. B. – KVARC reklamní studio), a pokud ano, zda poskytovala reklamní služby pro stejné závody vždy za stejnou cenu.
34. Nesprávný je pak závěr žalovaného, že interval cen obvyklých za poskytování reklamních služeb vytvořil díky zohlednění ceny, za kterou v nyní projednávané věci společnost K.I.T. RACING s. r. o. poskytla reklamní plochy subdodavatelům žalobce. Srovnávání ceny za reklamní služby na počátku a na konci toho stejného reklamního řetězce totiž nemůže být pro vytvoření intervalu cen obvyklých v žádném případě relevantní, neboť je zcela zjevné, že cena za poskytnutí služby se při využití více obchodních článků bude zvyšovat v závislosti na hodnotě, kterou k původní ceně každý následující článek přidá.
35. Krajský soud je proto toho názoru, že žalovaný při vyloučení žalobcem uplatněného nákladu vynaloženého k dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních, nesplnil svou povinnost (neunesl důkazní břemeno) spočívající v prokázání účasti žalobce na právním vztahu (řetězci transakcí), založeném převážně pro účely snížení základu daně či zvýšení daňové ztráty ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, neboť neprokázal, že by žalobce byl osobou, která skutečně bezprostředně vytvořila právní vztah za účelem snížení základu daně či zvýšení daňové ztráty, ani že by se takového vztahu, ať již přímo či nepřímo, účastnil a profitoval z něj.
36. Krajský soud nad rámec výše uvedeného pouze doplňuje, že vznesenou námitku žalobce, v níž upozornil na údajné „zapojení Generálního finančního ředitelství do podezřelého obchodu“, nepovažuje ve vztahu k nyní projednávané věci za jakkoliv relevantní, ať již

z hlediska zúčastněných subjektů, tak zejména z hlediska povahy věci, a proto stěžít může sloužit jako ilustrativní příklad, jak poukazuje žalobce

V. Závěr a náklady řízení

37. Krajský soud proto s ohledem na výše uvedené rozhodnutí žalovaného zrušil, a to z toho důvodu, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, nemá oporu ve spisovém materiálu [§ 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.], a současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu [§ 78 odst. 5 s. ř. s.] a bude tedy na něm, aby zajistil nápravu shora výtčených vad.
38. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 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, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
39. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna zástupce (daňového poradce) žalobce a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. V daném případě se jednalo o tři úkony právní služby (příprava a převzetí zastoupení, žaloba, další podání ve věci samé – replika) ve výši $3 \times 3\,100$ Kč a tři režijní paušály ve výši 3×300 Kč, tedy celkem 10 200 Kč. Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení ve smyslu § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku 2 142 Kč odpovídající dani (21 %), kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést. Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu proti rozhodnutí správního orgánu ve výši 3 000 Kč.
40. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 15 342 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 16. července 2019

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu