



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: **Z-STYLE CZ a.s.**  
sídlem Malotova 5614, Zlín  
zastoupen 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 27.10.2016, č.j. 47160/16/5200-11431-703150,

**takto:**

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27.10.2016, č.j. 47160/16/5200-11431-703150, 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 k rukám TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o., sídlem Jiráskova 1284, Vsetín, ve výši 11 228 Kč, ve lhůtě třiceti dnů od právní moci rozsudku.

**Odůvodnění:**

1. Žalobce podanou žalobou napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 27.10.2016, č.j. 47160/16/5200-11431-703150, kterým žalovaný změnil rozhodnutí - dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) na daň z příjmů z právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2011 do 31.12.2011 ze dne 13.3.2015, č.j. 511134/15/3301-51522-701503, kterým byla žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 94 240 Kč a současně žalobci podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně (tj. 18 848 Kč), tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob se mění na částku 92 150 Kč a výše penále na částku 18 430 Kč.
2. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal svá tvrzení, že náklady na reklamní služby v podobě polepu na závodních automobilech od společnosti Itineraton plus s.r.o. ve výši 500 000 Kč ve zdaňovacím období roku 2011 vynaložil v souladu s § 24 odst. 1 ZDP na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Správce daně proto podle § 23 odst. 3 ZDP za předmětná zdaňovací období zvýšil žalobci základ daně (zpráva o daňové kontrole ze dne 6.3.2015, č.j. 423539/15/3301-61563-704108).
3. Žalovaný v napadeném rozhodnutí přehodnotil důvod, na základě kterého správce daně zvýšil základ daně, a upravil výslednou částku doměřené daně. Se změnou právního názoru žalovaný seznámil žalobce v „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ ze dne 16.5.2016, č.j. 22161/16/5200-11431-711890. Podle žalovaného z provedených důkazních prostředků vyplývá, že žalobce byl koncovým článkem řetězce společností ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP (spojených osob), jehož účelem bylo snížení základu daně. Podle žalovaného žalobce nedoložil a neobjasnil rozdíl mezi cenou sjednanou mezi spojenými osobami a cenou sjednanou mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích.

**I. Shrnutí žalobní argumentace**

4. Žalobce namítá, že závěry žalovaného jsou nesprávné. S ohledem na skutečnost, že vše organizoval a fakticky zaštiťoval O. H., kterého žalobce dobře znal, neměl důvod cokoli ověřovat a neměl pochybnosti o ceně za poptávané plnění.
5. Žalobce v této souvislosti poukazuje na to, že až po vydání rozsudku ze dne 30.4.2015, č.j. 8 Afs 144/2014-46, začal žalovaný aplikovat § 23 odst. 7 ZDP. Nadhodnocená cena reklamy, jako argument na podporu tvrzení o účelově sestaveném řetězci, proto podle žalobce neobstojí. Pro posouzení smyslu a racionálního základu reklamy je třeba znát sledovanost auto-moto sportu, která je podle žalobce větší než u fotbalových zápasů, a to i s ohledem na délku závodů, které se konají zpravidla dva až tři dny. Žalobce má za to, že cena za reklamu u O. H. se pohybuje pod cenou obvyklou.
6. Podle žalobce neobstojí ani závěr žalovaného, že si žalobce faktické provedení reklamy nekontroloval. Žalobce reklamu kontroloval někdy osobně, ale vždy podle ČT Sport a předložených materiálů. Rovněž úvaha žalovaného ohledně nepřiměřenosti výdaje za

reklamu ve výši 500 000 Kč vzhledem k obratu žalobce je nesprávná, neboť obrat žalobce činil 63 000 000 Kč, což plyne ze sbírky listin. Výši částky vynaložené na reklamu žalobce tak v žádném případě nelze považovat za nepřiměřenou.

7. Vytýká-li žalovaný žalobci způsob provedení reklamy, neuvědomuje si rozdíl mezi reklamou na obchodní korporaci a na obchodní značku výrobku; účelem reklamy bylo propagovat výrobek, který si žalobce pod vlastní registrovanou značkou BENNON nechává vyrábět v Číně a jehož je výhradním dovozcem. Reklama se projevuje zvýšenou poptávkou po zboží a v tomto ohledu se od roku 2011 zvýšil obrat žalobce. Proto i tento argument žalovaného na podporu závěru o účelovém řetězci týkající se přínosu a způsobu reklamy je nesprávný.
8. Podle žalobce žalovaný nesprávně hodnotil svědeckou výpověď (str. 9 napadeného rozhodnutí), neboť svědek svá tvrzení neprokazuje, nýbrž sděluje pouze to, co vnímal vlastními smysly. Žalovaný tedy nemohl odmítnout svědeckou výpověď s argumentem, že svědek svá tvrzení nedoložil, stejně tak nelze extrahovat ze svědecké výpovědi pouze to, co zapadá do představy žalovaného o skutkovém stavu. Hodnocení svědeckých výpovědí, jak je provedl žalovaný, je proto podle žalobce „nepravdivé“.
9. Žalobce dále namítá, že žalovaný neprovedl konkrétní a podrobné dokazování za účelem zjištění ceny obvyklé na trhu, jak požaduje judikatura Nejvyššího správního soudu (rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 92/2013-27 ze dne 20.11.2014); žalovaný nesprávně jako referenční cenu stanovil první cenu v řetězci. Žalobce dále odkazuje na rozhodnutí téhož žalovaného ve věci jiného daňového subjektu, který měl umístěnu reklamu na stejném voze jako žalobce, ve kterém žalovaný dospěl k rozpětí obvyklé ceny reklamy od 20 000 Kč do 105 000 Kč. Cena u žalobce, která činila 62 500 Kč na jeden závod, tudíž podle žalobce odpovídá tomuto intervalu (rozhodnutí žalovaného ze dne 3.8.2016, č.j. 34046/16/5200-11432-709204). Žalovaný v případě žalobce nevyšel z ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu, který by byl pro žalobce nejvýhodnější. Žalobce v této souvislosti odkazuje na str. 10 rozhodnutí žalovaného, kde je uvedena zásadní informace, že v rámci místních šetření byly zjištěny ceny v intervalu od 1 000 Kč do 300 000 Kč za závod, čímž byl určen interval cen obvyklých.
10. Žalobce dále odkazuje na znalecký posudek č. 323-21-2016 na zcela totožnou reklamu vypracovaný ve věci týkající se jiného daňového subjektu evidované u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 31 Af 15/2015, z něhož plyne, že cena, za kterou žalobce nakoupil reklamu, nebyla nadhodnocena.
11. Z uvedených důvodů rozvedených v replice k vyjádření žalovaného žalobce navrhl, aby zdejší soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

## II. Shrnutí vyjádření žalovaného

12. Žalovaný ve svém vyjádření nesouhlasí se žalobou a věcně setrává na závěrech, o které opřel již napadené rozhodnutí, a dále odkazuje na jím prováděná šetření a webové stránky Barum Czech Rallye Zlín s tím, že cenu u prvního článku řetězce lze považovat za cenu nedeformovaného obchodního vztahu.
13. Žalovaný navrhuje, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl, a na svém procesním postoji setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

### III. Posouzení věci

14. 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.).
15. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
16. Žalobce za kontrolovaná zdaňovací období uplatnil jako daňově uznatelné náklady výdaje vynaložené na základě daňových dokladů od Itineraton plus s.r.o. za reklamní služby spočívající v prezentaci žalobce v podobě reklamy na závodních automobilech při motoristických soutěžích.
17. Po stránce skutkové není sporu o tom, že reklama (umístění loga „BENNON“ na závodním automobilu) na automobilových závodech se uskutečnila. Itineraton plus s.r.o. vystavila žalobci v průběhu roku 2011 celkem pět faktur na částku 100 000 Kč. K těmto dokladům žalobce doložil smlouvu o reklamě „2011“ uzavřenou s Itineraton plus s.r.o. dne 31.1.2011. Předmět této smlouvy byl vymezen jako zajištění realizace reklamy v rámci sportovních a společenských akcí souvisejících s motoristickým sportem. Těmito akcemi se rozumí mezinárodní a národní seriály mistrovství i jednotlivé sportovní podniky v automobilovém sportu (automobilových soutěžích). Itineraton plus s.r.o. se zavázala pro žalobce zajistit grafickou úpravu a umístění reklamních nápisů na soutěžních vozidlech tovární značky „HONDA CIVIC“ na motoristických akcích. Ve smlouvě byl stanoven kalendář MČR ve sprint-rallye 2011, který obsahoval rozpis termínů akcí s tím, že předmět, účel a rozsah smlouvy je považován za splněný, pokud se závodní automobily účastní alespoň dvou třetin uvedených akcí. Žalobce dále doložil dokumentaci provedení reklamy na CD, startovní a výsledkové listiny, termínovou listinu jednotlivých motoristických akcí s RZ vozidel a graf počtu prodaných párů obuvi a četnost návštěvnosti webových stránek [www.bennon.cz](http://www.bennon.cz) od roku 2009 do roku 2012.
18. Na základě dožádání správce daně zjistil, že Itineraton plus s.r.o. je nekontaktní a sídlo má na virtuální adrese. Pokud jde o majitele závodních vozidel, správce daně zjistil, že vůz Honda RZ x patří O. H. a vůz Honda RZ „X“ patří O. B., který správci daně sdělil, že tento vůz za účelem reklamy nepronajímá a poskytnul jej pouze na soutěž Rallye Krkonoše, a to O. H.
19. Správce daně dále zjistil, že O. H. uzavřel smlouvu o pronájmu reklamních ploch s Carenex plus s.r.o., jejímž předmětem byla propagace obchodního jména a služeb Carenex plus s.r.o. za celkovou cenu ve výši 160 000 Kč. Správce daně a žalovaný na základě provedení dokazování zjistili, že předmětem smlouvy mezi O. H. a Carenex plus s.r.o. a Itineraton plus s.r.o. a žalobcem jsou stejné služby. Pokud jde o obsah samotných smluv, ten byl podle správce daně a žalovaného obecný, bez uvedení konkrétních podmínek umístění reklamy, vymezení velikosti reklamy, konkrétního závodu apod. Podle žalovaného cena reklamy, ačkoli sjednaná ve vysokých částkách, nebyla definována na žádný z těchto parametrů. Správce daně a žalovaný dále zjistili, že žádný z účastníků řetězce, kromě O. H., neprováděl a dále nezhodnocoval poskytnuté služby (příprava, design vozu, realizace reklamy); toto zjištění ostatně žalobce ani nevyvrací.

20. V rámci ústního jednání (protokol č.j. 1631129/13/3301-05403-0104108) jednatel žalobce R. K. správci daně sdělil, že reklamní služby mu nabídla G. L. První kontakt se uskutečnil na přelomu roku 2010 a 2011 v kavárně shopping centra Praha - Chodov. Do té doby Itineraton plus s.r.o. neznal, její činnost si blíže neověřoval. Smlouva pak byla podle jednatele žalobce uzavřena v Praze při další schůzce nebo zaslána poštou, přesně si již nevzpomněl.
21. Ze správního spisu dále vyplývá, že správce daně vyslechl jako svědkyni G. L., jednatelku Itineraton plus s.r.o. Její výpověď však nepřinesla pro věc nová zjištění a byla hodnocena jako nevěrohodná; G. L. na rozdíl od R. K. vypověděla, že ona jím byla kontaktována a dále uvedla, že cena byla stanovena různě s ohledem na rozsah poskytnutých služeb na základě ústní dohody. Žádné doklady týkající se činnosti Itineraton plus s.r.o. nebyla schopna správci daně předložit (protokol č.j. 5089632/14/2002-05401-106951).
22. Namítá-li v této souvislosti žalobce, že žalovaný nesprávně hodnotil svědeckou výpověď na straně 9 napadeného rozhodnutí (žalobce má zřejmě na mysli výpověď G. L., pozn. zdejšího soudu), tak přestože žalovaný zvolil nevhodnou formulaci, že svědkyně „nebyla schopna svá tvrzení doložit“, z kontextu hodnocení výpovědi je zřejmé, že svědkyně nedoložila žádné doklady za Itineraton plus s.r.o., ačkoli za ni měla při sjednání smluvního vztahu se žalobcem jednat, a nadto vypovídala o skutkových okolnostech odlišně než R. K. V hodnocení svědecké výpovědi jako nevěrohodné a pro věc nepřínosné se proto zdejší soud se žalovaným ztotožňuje.
23. Pokud jde o vlastníka vozidel O. H., ten uvedl (protokol o výslechu ze dne 7.10.2014, č.j. 1703946/14/3301-05403-708023), že v roce 2011 spolupracoval pouze s Carenex plus s.r.o., polepy prováděl „někdo“ z této společnosti, avšak konkrétní osoby si nepamatoval. Ke smlouvě s Carenex plus s.r.o. byly uzavřeny ústní dodatky, podle nichž mohla na závodní vozidlo Carenex plus s.r.o. umisťovat i loga třetích osob.
24. Správce daně dále zjistil, že fotodokumentaci akcí zajišťoval F. D., tuto fotodokumentaci předával za úplatu O. H. F. D. dále potvrdil, že na CD od žalobce předloženém mu správcem daně se nacházejí jeho fotografie ze závodů (protokol č.j. 1080386/13/3312-05400-804119).
25. Žalovaný dospěl k závěru, že konečná cena fakturovaná žalobci společností Itineraton plus s.r.o. byla oproti první ceně v řetězci neodůvodněně navýšena; podle žalovaného žalobce figuroval jako koncový článek řetězce spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP za účelem snížení základu daně:
  - O. H. → Carenex plus s.r.o. → Itineraton plus s.r.o. → žalobce.
26. Podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP 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.
27. Spojenými osobami se pro účely ZDP rozumí osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. 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). V případě aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP nese správce daně důkazní břemeno a musí prokázat, že se jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení, tedy že jde o osoby spojené ekonomicky, personálně nebo jiným způsobem funkčně ekvivalentním spojení ekonomickému či personálnímu.

28. 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 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. Žalovaný se svého důkazního břemena zhostil tak, že uvedl, že cena reklamy byla v daném případě nadhodnocená. Podle žalovaného bylo zjištěno, že konečná cena reklamy byla oproti prvotním nákladům navyšována, neboť dle smlouvy uzavřené mezi O. H. a Carenex plus s.r.o. bylo povinností provozovatele, tj. O. H., zajistit umístění reklamy, zajistit provedení reklamy a doložit zadavateli umístění reklamy na vozidle obrazovým materiálem za účelem propagace obchodního jména služeb zadavatele, tj. Carenex plus s.r.o., za cenu pro rok 2011 ve výši 160 000 Kč. Itineraton plus s.r.o. pak předmětnou službu vyfakturovala žalobci za celkovou částku 500 000 Kč. Žalovaný dále uvedl, že cenu obvyklou správce daně u služeb spočívajících v reklamě na závodních vozidlech v rámci soutěží rallye zjišťoval v souvislosti s doplněním odvolacího řízení u jiného daňového subjektu. Přitom došel k závěru, že v praxi se téměř nevyskytuje situace natolik srovnatelná, aby bylo možné tímto způsobem cenu reklamy stanovit, jelikož existuje celá řada faktorů ovlivňujících tuto cenu – prestiž závodu, typ a barva vozidla, umístění reklamy, velikost či barva reklamního polepu aj. V rámci doplnění odvolacího řízení u jiného daňového subjektu bylo provedeno několik místních šetření za účelem zjištění ceny obvyklé, přičemž byly zjištěny značné odlišnosti, jelikož existují případy, kdy za reklamu na vozidle bylo zapláceno 1 000 Kč za závod a jindy 300 000 Kč za závod. Bylo zjištěno, že požadovaná cena za reklamu se odvíjí od podmínek provedení a uskutečnění reklamy (typ vozidla, pilot, typ závodu), finančních možností obchodního partnera a částky, kterou je zájemce ochotný investovat. Správci daně se nepodařilo zajistit reklamní agenturu zabývající se pronájmem reklamních ploch na závodních vozech, zároveň z veřejně dostupných zdrojů nebyly zjištěny žádné konkrétní cenové nabídky reklamy na závodních vozidlech.

29. Správce daně proto při stanovení ceny obvyklé vycházel z ceny 160 000 Kč dle smlouvy uzavřené mezi O. H. a Carenex plus s.r.o., přičemž však došlo k zohlednění reklamy pro více subjektů. Přes další články probíhala pouze přefakturace a navýšení ceny za službu. Žalovaný na základě výpočtu dle závodů a ceny služby O. H. pro Carenex plus s.r.o. dospěl k závěru, že částka za reklamní službu pro daňový subjekt připadající na závody v průběhu roku 2011 činí 10 997 Kč (tabulka na str. 12 a 13 rozhodnutí žalovaného), a podle žalovaného je tato cena také cenou obvyklou, sjednanou mezi nezávislými osobami.
30. Ve vztahu ke zjišťování ceny obvyklé jsou stále platné závěry judikatury správních soudů, 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 nejjasnosti, 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).
31. Pokud jde o prokazování ceny obvyklé sjednané mezi nezávislými osobami, zdejšímu soudu je z úřední činnosti známo, že v jiných případech žalovaný vycházel alespoň kupř. z veřejně dostupné nabídky pořadatele Barum Czech Rallye Zlín, na kterou odkazuje i ve vyjádření k žalobě, či ceníků jiných závodů. V nyní posuzované věci však žalovaný žádné jiné ceny než cenu zjištěnou v rámci prověřovaného řetězce u prvního z jeho článků (O. H.) nezjišťoval a nezohledňoval. Pokud tedy žalobce namítá, že žalovaný neprovedl dokazování za účelem zjištění ceny obvyklé na trhu a že taková cena nebyla v řízení zjištěna, tak tu dává zdejší soud žalobci zapravdu. Stanovení první ceny v řetězci spojených osob jako ceny obvyklé neodpovídá výše citovaným požadavkům judikatury správních soudů.

32. Zdejší soud dále uvádí, že pokud jde o závěry žalovaného týkající se dalších skutečností, na jejichž základě dospěl k závěru o zapojení žalobce do řetězce spojených osob, tak těm nemá co vytknout. Zejména se ztotožňuje se závěrem, že žalobce uzavřel smlouvu na plnění za cenu 500 000 Kč se subjektem, jehož z minulosti vůbec neznal, což už samo o sobě, nadto ve spojení se značně vágně vymezeným předmětem smlouvy, nelze považovat za obezřetné jednání, jež má jasný ekonomický smysl. Nadto jednatel žalobce a jednatelka Itineraton plus s.r.o. rozporuplně vypověděli o tom, jak vlastně k prvnímu kontaktu žalobce s dodavatelem Itineraton plus s.r.o. došlo. Pokud nyní žalobce uvádí, že mu tohoto dodavatele doporučil O. H., kterému žalobce důvěřoval, tak správci daně jednatel žalobce v průběhu daňového řízení nic takového nesdělil. Pokud jde o přínos reklamy na automobilových závodech, tak nárůst zákazníků v příčinné souvislosti s výskytem nálepky (mezi mnoha jinými) na obuv značky BENNON nebyl žalobcem v průběhu řízení prokázán. Zdejší soud poznamenává, že si je na základě své rozhodovací praxe vědom, že oblast přeprodávání reklamy na automobilových závodech je z daňového hlediska rizikovou oblastí, a proto klíčovou otázkou, která v souvislosti s tímto typem plnění a jeho cenou vyvstává, je ekonomická opodstatněnost vysokých cen reklam prezentovaných na automobilových závodech regionálního, případně celorepublikového významu. Tato otázka souvisí právě s otázkou, kterou si musí vyřešit sám žalovaný, a to v souvislosti se stanovením intervalu ceny obvyklé za výskyt nálepek na automobilových závodech daného typu, a to i se zohledněním své vlastní rozhodovací praxe, na kterou odkazuje i žalobce. Jinými slovy, nemůže obstát závěr žalovaného, že cenu obvyklou u služeb spočívajících v reklamě na závodních vozidlech v rámci soutěží rallye v závodech (typu rallye Krkonoše, rallye Vysočina, Valašská rallye, apod.) nelze zjistit, pokud v jiných případech cenu obvyklou určil. Ostatně pokud se podařilo zjistit cenu za reklamu od O. H. v jednom konkrétním případě (pro Carenex plus s.r.o.), který její realizaci skutečně zajišťoval, zcela jistě žalovaný disponuje nástroji ke zjištění ceny za reklamu i u jiných pořadatelů či majitelů závodních vozů a jejich servisních společností (kupř. právě u Barum Czech Rallye Zlín, na jejíž webové stránky žalovaný odkazuje ve vyjádření k žalobě).
33. K odkazu žalobce na rozsudek zdejšího soudu ze dne 25.8.2014, č.j. 62 Af 34/2013-78, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.4.2015, č.j. 8 Afs 144/2014-46 (jímž byla zamítnuta kasační stížnost proti předmětnému rozsudku), zdejší soud uvádí, že se jednalo o případ, kdy správce daně neuznal jako oprávněné náklady ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP částky za reklamní služby, a to s odkazem na nesrovnalosti ve smlouvách mezi jednotlivými články řetězce společností týkající se počtu vozů a reklamního polepu. Je tedy zřejmé, že citované rozsudky se týkaly odlišné situace, kdy správce daně aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP opřel pouze o „nedokonalosti“ smluvního instrumentária mezi jednotlivými články řetězce.
34. Pokud jde o žalobcem zmiňovaný rozsudek zdejšího soudu ze dne 25.4.2017, č.j. 31 Af 15/2015-41, tak zdejšímu soudu je z úřední činnosti známo, že tento rozsudek, kterým byla zrušena dvě rozhodnutí žalovaného ve věci jiného daňového subjektu, byl potvrzen Nejvyšším správním soudem mimo jiné se závěrem, že „...závěry správce daně a stěžovatele jsou mylné, neboť vycházejí z nesprávného východiska, že daňový subjekt (žalobce) musí v daňovém řízení prokázat nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale rovněž to, zda toto plnění uskutečnila právě ta osoba, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá. Pro úplnost však Nejvyšší správní soud konstatuje, že podle rozsudku Nejvyššího

*správního soudu ze dne 15. 2. 2013, č. j. 5 Afs 29/2012 – 47, je daňový subjekt povinen prokázat zákonem předepsaný účel uplatněného výdaje, tedy že poskytnuté služby mohly objektivně sloužit ke zvýšení příjmů z jeho podnikání, jakož i to, že cena, kterou za služby zaplatil, nebyla vzhledem k poměrům na trhu předmětných služeb zjevně vyšší než cena obvyklá (srov. též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005 – 60, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 66, ze dne 26. 2. 2007, č. j. 5 Afs 158/2005 – 226, ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009 – 111). Tyto skutečnosti stěžovatel dosud nijak nezpochybnil ani se jimi blíže nezabýval, neboť jeho rozhodnutí je postaveno prakticky výlučně na (nesprávném) závěru, že dotčené výdaje stěžovatele nejsou ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů daňově účinné, neboť žalobce neprokázal, že reklamní služby nebyly poskytnuty jím deklarovanými dodavateli. S ohledem na okolnosti nyní projednávané věci, v níž postup žalobce a dalších subjektů může vzbuzovat určité indicie o ekonomickém smyslu jednání žalobce a těchto subjektů, by tedy rovněž v závislosti na průběhu dalšího řízení mohlo být vhodné se i těmito otázkám věnovat podrobněji.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4.7.2018, č.j. 5 Afs 132/2017-29). Z této argumentace kasačního soudu je zřejmé, že v těchto žalobcím odkazovaných věcech otázka ceny obvyklé nebyla žalovaným řešena.*

35. Zdejší soud s ohledem na výše uvedené skutečnosti uzavírá, že žalovaný nedostal svému důkaznímu břemenu z hlediska aplikace § 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 vůbec nedoložil cenu za reklamní služby obvyklou, tedy cenu, jaká by byla sjednána za obdobnou službu mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. Rozhodnutí žalovaného se tak v této otázce neopírá o dostatek skutkových důvodů.
36. S ohledem na výše uvedené tak zdejší soud napadené rozhodnutí jako nepřezkoumatelné podle § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s. bez jednání 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, a to i na základě skutkových závěrů své dosavadní rozhodovací praxe, zabývat stanovením ceny obvyklé za poskytování reklamních služeb výše popsaného typu.

#### IV. Náklady řízení

37. 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.
38. 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,

kteřou 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 nejbližší 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 17. dubna 2019

David Raus v.r.  
předseda senátu