



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 ve věci

žalobce: **INTEC s.r.o.**
sídlem Divnice 88, Slavičín
zastoupený Mgr. Denisou Šmídovou, advokátkou
sídlem Kobližná 53/24, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22.4.2016, č.j. 16954/16/5200-11434-701858,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 22.4.2016, č.j. 16954/16/5200-11434-701858, **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 14 200 Kč do třiceti dnů od právní moci rozsudku k rukám Mgr. Denisy Šmídové, advokátky, sídlem Kobližná 53/24, Brno.

Odůvodnění:

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 22.4.2016, č.j. 16954/16/5200-11434-701858, kterým žalovaný rozhodnutí Finančního úřadu v Luhačovicích (dále jen „správce daně“) ze dne 27.3.2012, č.j. 19321/12/304971701172, kterým byla žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen zákon č. 586/1992 Sb.), za zdaňovací období roku 2010 doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 1 900 000 Kč a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně v částce 380 000 Kč, změnil tak, že doměřená daň se mění na částku 1 866 750 Kč a penále na částku 373 350 Kč.

I. Shrnutí žalobní argumentace

2. Žalobce namítá, že kontrolované reklamy realizoval již dříve, a to za stejných cenových podmínek, přičemž prošly u orgánů finanční správy testem zákonnosti. Pro posouzení smyslu a racionálního základu dané reklamy je třeba znát sledovanost auto-moto sportu ve společnosti. Množství odvysílaných časů v kategorii motosportu představuje celkové třetí místo ze všech sportů vysílaných TV médií. Dlouhé automobilové závody (rallye) navštěvují desítky tisíc diváků a v případě kratších závodů, tzv. sprintrallye, se jedná o tisíce návštěvníků. Žalobce s odkazem na návštěvnost fotbalových zápasů v roce 2014 a 2015 zdůrazňuje, že návštěvnost závodů rallye je vyšší než u fotbalových zápasů.
3. Co se týče rozdílných cen sjednaných žalobcem a dodavatelem za jednotlivé závody, tak ty se odvíjely od druhu závodu a velikosti reklamy. U rallye Vyškov byla umístěna reklama v malém rozměru na prazích jednoho vozu a na blatnících jiného vozu. Na rallye Příbram, Jeseník a Vsetín byla reklama umístěna ve větším rozsahu. Navíc rallye Příbram je dvoudenním mezinárodním závodem, proto u tohoto závodu byla cena za reklamu vyšší. Dosah reklamy byl velký díky počtu diváků na jednotlivých závodech i u televizních obrazovek.
4. Cena 10 000 000 Kč za reklamu, kterou žalobce skutečně vynaložil, byla založena na konkrétních okolnostech a logické konstrukci. Není pravdou, že by si takto žalobce snižoval základ daně, naopak usiloval o co nejúčinnější reklamu. V důsledku vynaložení předmětné částky žalobce dosáhl daňové úspory ve výši 1 900 000 Kč. Proto je argumentace žalovaného, že žalobce vydal předmětnou částku, aby ušetřil na daních, nelogická. Žalovaný nadto nijak neodůvodnil, v čem cena za reklamu přesáhla kritéria tržní přiměřenosti. Pokud jde o cenu obvyklou, tu podle žalobce žalovaný stanovil v rozporu s ustálenou judikaturou správních soudů. Žalovaný totiž jako cenu obvyklou použil cenu zaplacenou prvním článkem v řetězci. Tato cena zcela jistě není cenou sjednanou mezi nezávislými subjekty, pokud žalovaný sám tvrdí, že účelem celého řetězce bylo snížit daňový základ. Optikou žalovaného by pak každá cena, za kterou kterýkoli subjekt nakoupí např. osobní automobil, byla v rozporu s cenou obvyklou, neboť výrobce, tj. první článek v řetězci, prodává tyto vozy za cenu výrazně nižší, než za jakou ji koupí konečný spotřebitel.
5. Svoji argumentaci žalobce rozhojnil v podané replice, v níž též zdůraznil, že předmětem plnění byla propagace loga žalobce a nikoli pronájem reklamní plochy, jako tomu bylo v případě smluv mezi K.I.T. RACING CS, s.r.o., AUTOGRAF, a.s. a VITANIX VIN

EKOLOGIE s.r.o. Žalobce dále poukázal na skutečnost, že z toho, že společnost T. G. s.r.o. vedla pro K.I.T RACING CS, s.r.o. účetnictví, nelze dovozovat, že by žalobce přes Ing. T. G. mohl znát okolnosti týkající se obchodních vztahů K.I.T. RACING CS, s.r.o. O existenci řetězce se žalobce dozvěděl až při seznámení s výsledkem kontrolního zjištění a již dříve uváděl, že cena plnění u K.I.T RACING CS, s.r.o. byla podle něj podhodnocena.

6. S ohledem na výše uvedené žalobce navrhuje, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejší soudem.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

7. Žalovaný ve svém vyjádření předně odkazuje na obsah napadeného rozhodnutí a argumenty v něm uvedené, na nichž setrvává, a se žalobními námitkami nesouhlasí. Zdůrazňuje, že pokud jde o cenu obvyklou, v daném případě za tuto cenu považoval cenu, kterou fakturovala K.I.T. RACING CS, s.r.o. společnosti VITANIX VIN EKOLOGIE s.r.o., tj. cenu za obdobný předmět smlouvy ve vztahu k jednomu závodu rallye a jednomu vozidlu. Současně se také jedná o cenu v řetězci před jejím umělým navýšením nad rámec jakékoli racionální ekonomické kalkulace. Tato skutečnost přitom musela být zástupci žalobce známa, neboť zastupoval i K.I.T. RACING CS, s.r.o. Pokud jde o výhodu pro žalobce, tou bylo podle žalovaného nikoli nezanedbatelné snížení základu daně.
8. Žalovaný navrhuje, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl, a na svém procesním postoji setrval během celého řízení před soudem.

III. Posouzení věci

9. Žaloba byla podána včas (§ 72 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, 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.).
10. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného a bez jednání za splnění podmínek podle § 51 odst. 1 s.ř.s. dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
11. Zdejší soud na úvod předesílá, že pokud žalobce v obecné rovině namítá, že dříve výdaje na reklamu u orgánů finanční správy z hlediska daňového obstály, tak se stejnou mírou obecnosti k tomu zdejší soud uvádí, že to neznamená, že žalobce se může bez dalšího dovolávat trvalé a neměnné rozhodovací praxe, pokud jde o jeho výdaje na reklamu. Skutečnost, že správce daně při jiné kontrole v minulosti neměl pochybnosti, nemůže do budoucna vylučovat, že například nezíská nové informace, na základě kterých hodnocení uplatněných výdajů legitimně změní.
12. Spornou otázkou je, zda žalovaný důvodně žalobci neuznal jako daňově účinné výdaje v celkové výši 10 000 000 Kč, které žalobce ve zdaňovacím období roku 2010 vynaložil na pronájem reklamních ploch na závodních vozidlech tovární značky Mitsubishi na čtyřech automobilových závodech. Žalobce prokazoval vynaložené náklady fakturami od dodavatele DG Advices s.r.o. (faktury č. 1010001, 1010014, 1009001 a 600718), smlouvami o pronájmu reklamních ploch s tímto dodavatelem, výpisy z bankovního účtu, startovními listinami a obrazovou dokumentací. Správce daně ani žalovaný přitom nezpochybnili, že na soutěžním vozidle značky RZ 14R-0100 (jemuž poskytovala servisní podporu K.I.T.

RACING CS, s.r.o.) na závodech ADMIRAL RALLY VYŠKOV, HERKUL RALLY PŘÍBRAM, AZ PNEU RALLY JESENÍK a Würth PARTIR RALLY VSETÍN a na soutěžním vozidle značky RZ 14R-070 (vlastníka K.I.T. RACING CS, s.r.o.) na závodech ADMIRAL RALLY VYŠKOV byla umístěna nálepka s nápisem „INTEC s.r.o. realitní činnost“. Nebylo ani zpochybněno, že žalobce za poskytnuté plnění zaplatil.

13. Pokud jde o další správcem daně získané doklady, tak smlouvou ze dne 25.8.2010 K.I.T. RACING CS, s.r.o. pronajala VITANIX VIN EKOLOGIE s.r.o. reklamní plochu na vozidle Mitsubishi během závodů rallye Vyškov a Barum Rallye Zlín, a to za souhrnnou částku 70 000 Kč. AUTOGRAF, a.s. vystavila dne 30.9.2010 a dne 29.10.2010 VITANIX VIN EKOLOGIE s.r.o. faktury celkem na částku 110 000 Kč za pronájem reklamních ploch na jednom vozidle Mitsubishi na závodech Vyškov, Příbram, Jeseník a Vsetín. Smlouvami ze dne 11.8.2010, 27.8.2010 a 3.9.2010 VITANIX VIN EKOLOGIE s.r.o. pronajala DG Advices s.r.o. 30 % reklamní plochy na jednom vozidle Mitsubishi během závodů Jeseník, Příbram a Vyškov a za tento pronájem vyfakturovala celkem 20 752 800 Kč včetně DPH; smlouvou ze dne 3.9.2010 pronajala témuž nájemci 30 % reklamní plochy na třech vozech Mitsubishi a jednom voze Škoda během závodu Vsetín a za tento pronájem vyfakturovala 14 052 000 Kč včetně DPH.
14. Správce daně dále zjistil, že pokud jde o samotný polep závodních vozidel logem žalobce, to provedl David Ginter na základě požadavků K.I.T. RACING CS, s.r.o., které vždy za grafický návrh vzhledu vozidla a provedení polepu na konkrétní závod vystavil fakturu. To potvrdil i zástupce žalobce ve svém vyjádření ze dne 8.3.2012, kdy uvedl, že samotný polep zajišťovala K.I.T. RACING CS, s.r.o. pomocí externího dodavatele. Pokud jde o vozidlo značky RZ 14R-0100, k němuž poskytovala pouze servisní podporu, polep zajistila pro AUTOGRAF, a.s., který dále samotnou reklamu fakturoval VITANIX VIN EKOLOGIE s.r.o.
15. Správce daně dále zjistil, že došlo k extrémnímu navýšení ceny z částek za pronájem reklamní plochy, a to u článku řetězce VITANIX VIN EKOLOGIE s.r.o. (posléze VITANIX VIN EKOLOGIE s.r.o. v likvidaci, výmaz z obchodního rejstříku proveden ke dni 26.11.2011), která skokově navýšila cenu za pronájem pro DG Advices s.r.o. k reklamním účelům (z řádu deseti tisíců až na desítky milionů Kč). Správce daně přitom zjistil, že uvedená společnost je nekontaktní a její likvidátor nemá k dispozici žádné doklady.
16. Pokud jde o obsah smluv, které žalobce uzavřel se svým dodavatelem DG Advices s.r.o., tak smlouvou ze dne 10.8.2010 (týkající se závodu ADMIRAL RALLY VYŠKOV konaného ve dnech 10. až 11.9.2010), ze dne 30.8.2010 (týkající se závodu HERKUL RALLY PŘÍBRAM konaného ve dnech 24. až 25.9.2010) a smlouvami ze dne 1.9.2010 (týkající se závodu AZ PNEU RALLY JESENÍK konaného ve dnech 8. až 9.10. 2010 a WURTH PARTIR RALLY VSETÍN konaného ve dnech 22.-23.10.2010) pronajal DG Advices s.r.o. žalobci reklamní plochu vždy na dvou vozidlech Mitsubishi Lancer EVI IX sk.N. na konkrétně specifikovaném automobilovém závodu (Vyškov, Jeseník, Příbram a Vsetín). Povinností provozovatele dle smluv bylo zajistit umístění reklamy žalobce a zajistit provedení reklamy na uvedených soutěžích. Účel smluv byl specifikován jako propagace obchodního jména žalobce a služeb dle potřeby zadavatele při výše uvedených automobilových závodech. Správce daně v této souvislosti zjistil, že na fakturách za pronájem reklamní plochy během závodů Jeseník, Příbram a Vsetín je uvedeno pouze jedno vozidlo Mitsubishi. Svědek Ing. R. L., jednatel DG Advices s.r.o., k tomu uvedl, že

údaj na fakturách je správný a že ve smlouvách ohledně závodů Jeseník, Příbram a Vsetín byla chyba.

17. Zdejší soud má na rozdíl od žalovaného za to, že s ohledem na specifikaci konkrétních závodů co do času i místa a vymezení předmětu plnění ve smlouvách, tj. zajistit propagaci žalobce na konkrétních závodech, nelze mít za to, že uvedené smlouvy jsou zcela strohé, nekonkrétní či obecné. Pokud žalovaný uvádí, že smlouvy měly specifikovat i konkrétní místo karoserie a vymezení velikosti reklamy, to by v obecné rovině mohlo být racionálním požadavkem, nicméně s ohledem na zásadu smluvní volnosti a na to, že žalovaný blíže zjišťoval, jaká je běžná smluvní praxe žalobce a jeho dodavatele DG Advices s.r.o., s nímž obchodoval, nelze tuto „představu“ žalovaného, jak měl mít žalobce svůj smluvní vztah ještě více ošetřen, klást žalobci k tíži. Ze smluv mezi jednotlivými subdodavateli v řetězci přitom plyne, že pronajímáno bylo určité procento plochy na závodním automobilu; je tudíž možné, že taková smluvní úprava mohla být vhodnější z důvodu konečné podoby polepů na závodním automobilu.
18. Zdejší soud dále uvádí, že se otázkou oprávněnosti uplatnění předmětných výdajů za reklamu již jednou zabýval a rozsudkem ze dne 25.8.2014, č.j. 62 Af 34/2013-78, předchozí rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, neboť správce daně a žalovaný nesprávně při hodnocení uplatněných výdajů „zacílili“ na nedostatky smluv uzavřených mezi jednotlivými články řetězce. Tento předchozí rozsudek zdejšího soudu byl potvrzen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30.4.2015, č.j. 8 Afs 144/2014-46, z něhož pro žalovaného vyplynuly následující podstatné závěry: *„Zástupce společnosti K.I.T. RACING CS s.r.o. nevyloučil, že tato společnost přefakturovala reklamní polep vozidel dalším subjektům, neboť mu v tomto směru nebyly kladeny žádné otázky. Nebylo přitom pochyb, že deklarované plnění bylo žalobci poskytnuto a žalobce za ně zaplatil. Nejvyšší správní soud proto souhlasí s krajským soudem, že stěžovatelova argumentace nebyla způsobila přesvědčivě zpochybnit daňovou uznatelnost žalobcem vynaložených nákladů na reklamu. Stěžovatel a správce daně nepostupovali správně, pokud zaměřili pozornost především na zjišťování nedostatků smluvních ujednání mezi jednotlivými články řetězce. Bylo třeba se zaměřit na samu uznatelnost deklarovaných výdajů. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek ze dne 4. 8. 2005, čj. 2 Afs 13/2005 – 60, č. 718/2005 Sb. NSS, a ze dne 11. 7. 2008, čj. 8 Afs 72/2007 – 65) musí být především prokázáno, že vynaložený náklad byl použit k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. V posuzované věci to znamená, že náklad na reklamní služby mohl objektivně přispět (či se žalobce mohl rozumně domnívat, že přispěje) k udržení či zvýšení příjmů z jeho podnikání a že sjednaná odměna za reklamní služby nebyla vzhledem k poměrům na trhu v době uzavření smlouvy natolik zjevně vyšší než cena obvyklá, že by žalobce musel s ohledem na své znalosti a schopnosti její nepřiměřenost rozpoznat. Finanční orgány tedy byly povinny učinit si úsudek, zda deklarovaný náklad zjevně nepřesahoval kritérium tržní přiměřenosti... V průběhu obchodního řetězce tak skutečně došlo k enormnímu navýšení ceny za poskytnuté služby. Nešlo pouze o podpůrnou skutečnost, ale o zásadní skutkovou okolnost, kterou bylo třeba objasnit a vysvětlit, zda existuje racionální a ve vztahu k tržní přiměřenosti obhajitelné vysvětlení pro takový postup a následnou akceptaci takové ceny žalobcem.“* (zvýrazněno zdejším soudem).
19. Žalovaný poté v dalším řízení postupoval tak, že předmětné výdaje žalobce jako daňově účinné neuznal, neboť dospěl k závěru, že žalobce byl zapojen do řetězců společností, které ekonomicky neodůvodněným způsobem a uměle navýšily cenu fakturovaných služeb. Na takové transakce je třeba podle žalovaného nahlížet jako na transakce osob jinak spojených

podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona č. 586/1992 Sb. O tomto svém závěru žalovaný podle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), žalobce informoval písemností ze dne 4.2.2016, č.j. 3948/16/5200-11434-701858, „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ (dále jen „Seznámení ze dne 4.2.2016“), a dále s odkazem na § 92 odst. 4 daňového řádu ve spojení s § 23 odst. 7 písm. b) bodem 5 zákona

č. 586/1992 Sb. žalobce vyzval, aby doložil rozdíl cen sjednaných mezi spojenými osobami.

20. 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 (§ 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb.) Spojené 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).
21. Spojenými osobami se pro účely aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů rozumí i osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty (§ 23 odst. 7 bod 5 zákona č. 586/1992 Sb.). *„Účelem daného ustanovení je zabránit nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů mezi jednotlivými poplatníky daně z příjmů a umožnit sankcionovat zneužití cenové spekulace v obchodních vztazích. Jedná se i o tzv. „přelévání zisků“ mezi osobami s rozdílným daňovým zatížením, k němuž dochází většinou tím, že si tyto osoby účtují ve vzájemných transakcích ceny nižší, resp. vyšší, než odpovídá cenám používaným mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, a výsledkem takových transakcí je zvýšení nákladů nebo snížení tržeb u společnosti s vyšším daňovým zatížením a odčerpání části zisku do společnosti, u níž se aplikuje nižší, případně nulová sazba daně z příjmů.“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.3.2014, č.j. 9 Afs 87/2012-50). *„Ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5. zákona o daních z příjmů nevyžaduje prokázání aktivního jednání všech subjektů a jednotící úmysl....Nejvyšší správní soud proto setrvává na své dosavadní judikatuře, podle níž je osobou podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5. zákona o daních z příjmů každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jehož důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.11.2014, č.j. 9 Afs 92/2013-27).
22. Tvrdí-li tedy nyní žalovaný, že se žalobce účastnil transakcí, na něž je třeba nahlížet jako na transakce osob jinak spojených, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, tedy osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona č. 586/1992 Sb., tak v tomto případě je to žalovaný (resp. správce daně), který k

tomu nese břemeno důkazní, a musí tedy prokázat, že se jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení. V případě, že prokáže, že se jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení, musí dále prokázat, 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. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že za účelem aplikace § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb. je nutné kladně odpovědět na dvě otázky: „1) Šlo o spojení osob ve smyslu zákona o daních z příjmů? 2) Prokázal správce daně, 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?“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.11.2014, č.j. 9 Afs 92/2013-27). Na daňovém subjektu pak je zjištěný rozdíl uspokojivě vysvětlit. Neučiní-li tak, teprve poté může správce daně (tu žalovaný) provést úpravu základu daně.

23. Žalovaný svůj závěr o tom, že žalobce byl zapojen do řetězců společností, které ekonomicky neodůvodněným způsobem a uměle navýšily cenu fakturovaných služeb, opírá jednak o nesrovnalosti ve smlouvách a fakturách, o osobu Ing. T. G., daňového poradce, coby společného zástupce žalobce a KIT RACING CS s.r.o., a konečně o cenu, za niž pronajala KIT RACING CS s.r.o. plochu na vozidle společnosti VITANIX VIN EKOLOGIE s.r.o., kterou žalovaný použil k vyčíslení ceny obvyklé.
24. Pokud jde o žalobní námitku týkající se nesprávného zjištění ceny obvyklé, tu dává zdejší soud žalobci zapravdu. Žalovaný vůbec nezkoumal předmět plnění poskytnutý žalobci a neporovnával jej s předmětem plnění za cenu dle smlouvy mezi KIT RACING CS s.r.o. a VITANIX VIN EKOLOGIE s.r.o. za cenu ve výši 35 000 Kč, na niž odkazoval (str. 20 napadeného rozhodnutí), a to zejména v tom směru, zda zahrnuje konkrétní pronájem plochy na konkrétním závodě včetně propagace žalobce umístěním loga a jeho výskytu po dobu konání závodu. Žalovaný pouze uvedl, že se jednalo o obdobný předmět smlouvy. Žalovaný tak nemohl dospět k závěru, že právě tato cena je cenou obvyklou za propagaci na automobilových závodech tohoto typu. Jeho závěr o ceně obvyklé se neopírá o dostatečné skutkové důvody, žalovaný nepoužil žádná objektivní kritéria a nesrovnával ceny za umístění reklam na stejných automobilových závodech. V této souvislosti žalobce důvodně poukazuje na rozpor postupu žalovaného se závěry judikatury Nejvyššího správního soudu ke zjišťování obvyklé ceny. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 31.3.2009, č.j. 8 Afs 80/2007-105, č. 1852/2009 Sb. NSS, uvedl, že ke zjištění ceny obvyklé je nejprůhodnější porovnávací metoda spočívající ve výběru vhodného vzorku subjektů vykonávajících podnikatelskou činnost za stejných nebo alespoň obdobných podmínek. Správce daně by měl v ideálním stavu proto pro výpočet volit subjekty provozující stejnou či alespoň obdobnou podnikatelskou činnost, a to ve stejném čase a po stejně dlouhé období. *„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....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...“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.1.2013, č.j. 1 Afs 101/2012-31). Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27.1.2011, č.j. 7 Afs 74/2010-81, dále vyplývá, že „V případě, že je prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení, je na správci daně, aby prokázal, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od ceny, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Znamená to tedy, že správce daně musí zjistit jednak cenu sjednanou mezi spojenými osobami a jednak cenu referenční, aby mohl provést srovnání. Nutnou (nikoli dostačující) podmínkou úpravy základu daně je, že rozdíl mezi cenami existuje.“. Proto se s podstatou závěrů žalovaného míjí žalobní argumentace poukazující na ekonomickou racionalitu výdaje za reklamu v celkové výši 10 000 000 Kč s ohledem na sledovanost automobilových závodů, neboť žalovaný ve skutečnosti obvyklou cenu reklamy na automobilových závodech tohoto typu pro odběratele vůbec nezjišťoval. Žalovaný ani nevysvětlil, proč ke zjištění ceny obvyklé na trhu přistoupil právě zvoleným způsobem, přestože judikatura správních soudů instruktivně podává, jak má být cena obvyklá určena.

25. Pokud jde o nesrovnalosti mezi fakturami a smlouvami, tak se jedná o otázky řešené již v předchozím rozsudku zdejšího soudu. V jednom případě (faktura č. 1009001) žalobce zaplatil za reklamu (pronájem reklamní plochy) na dvou vozidlech, a to v případě závodu Vyškov.

V ostatních případech se vždy jednalo o fakturaci poskytnutí reklamy na jednom vozidle (faktura č. 1009001 ze dne 11.9.2010 na částku 2 000 000 Kč týkající se reklamy na dvou vozidlech a faktura č. 1009009 ze dne 25.9.2010 na částku 3 000 000 Kč, faktura č. 1010001 ze dne 9.10.2010 na částku 2 500 000 Kč a faktura č. 1010014 ze dne 23.10.2010 na částku 2 500 000 Kč týkající se reklamy na jednom vozidle). Žalovaný poukázal na to, že přestože byl plněn předmět smlouvy v jiném rozsahu (reklama byla v případě tří závodů umístěna na jednom závodním automobilu, nikoli na dvou), cena zůstala zcela nezměněna. Zdejší soud k tomu již ve svém předchozím rozsudku ze dne 25.8.2014, č.j. 62 Af 34/2013-78, uvedl, že pokud žalobce na základě takto vystavených faktur společností, s ním dlouhodobě spolupracoval, požadované částky zaplatil, přestože se předmět plnění co do počtu automobilů odlišoval od obsahu rámcových smluv, jednalo se o pochybení (rozdíl mezi specifikací předmětu plnění ve smlouvě a předmětu plnění dle faktury), k němuž mohlo skutečně takto dojít, což potvrdil i svědek Ing. L. „Uchyb v počtu vozů přitom nelze vyloučit, že skutečně nastaly pouze v důsledku nepozornosti či nedůslednosti smluvních stran.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.4.2015, č.j. 8 Afs 144/2014-46).

26. V souvislosti s předmětem nasmlouvaného plnění žalovaný dále uvádí, že přestože je předmětem smlouvy uzavřené mezi žalobcem a DG Advices s.r.o. ze dne 10.8.2010 umístění reklamy na dvou závodních vozidlech na závodu Vyškov, DG Advices s.r.o. neměla v pronájmu plochy na dvou vozidlech, nýbrž pouze na jednom. Tato skutečnost podle žalovaného zásadním způsobem znevěrohodnila daňový doklad – fakturu týkající se

závodu Vyškov – tj. DG Advices s.r.o. nemohla žalobci fakturovat částku za pronájem reklamní plochy na dvou vozidlech, když měla pronajato pouze jedno vozidlo (v podrobnostech k tomu zdejší soud odkazuje na str. 23 rozhodnutí žalovaného.) Pokud však žalovaný zjistil (a žalobce to nevyvrátil), že předmět plnění dle smlouvy i faktury reálně nemohl být poskytnut deklarovaným dodavatelem, tudíž plnění (reklamu na jednom ze závodních automobilů) pro žalobce zřejmě realizoval jiný subjekt než DG Advices s.r.o., nebylo ve vztahu k tomuto daňovému dokladu namístě aplikovat § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona č. 586/1992 Sb., nýbrž postupovat v intencích § 24 odst. 1 tohoto zákona, podle něhož se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Daňový subjekt má povinnost prokázat nejen to, že došlo k transakci, v jejímž rámci byl daný výdaj vynaložen, nýbrž také to, že se tak stalo 1) za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, 2) v tvrzeném rozsahu a 3) za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30.8.2005, č.j. 5 Afs 188/2004-63, ze dne 30.1.2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, a ze dne 5.10.2016, č. j. 6 Afs 176/2016-36).

27. Pokud jde o závěr o existenci osob spojených za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, ten žalovaný konečně opírá i o osobu daňového poradce Ing. T. G. Takový závěr však nemůže obstát. Pokud žalovaný dovozoval, že okolnost navýšení ceny v řetězci musela být žalobci známa, tento závěr opírá pouze o zápisy z místního šetření u K.I.T. RACING, CS s.r.o. ze dne 26.1.2011 a dne 30.5.2011, kterou při místním šetření zastupoval daňový poradce Ing. T. G. (odpovědi na dožádání ze dne 1.6.2011 a dne 3.2.2011 od Finančního úřadu v Luhačovicích). Smlouvy týkající se předmětných výdajů přitom žalobce uzavřel s DG Advices s.r.o. již v roce 2010. Žádnou další úvahu, jak by se v roce 2010 žalobce skrze daňového poradce Ing. T. G., a zda vůbec, mohl dozvědět, za jaké ceny pronajímá K.I.T. RACING CS, s.r.o. plochy na závodních automobilech, žalovaný blíže nerozvádí. Nadto v této souvislosti žalobce v replice uvedl, že předmět plnění byl jiný. Jak již však zdejší soud uvedl výše, otázce totožnosti předmětu plnění od K.I.T. RACING CS, s.r.o. a od DG Advices s.r.o. pro žalobce se žalovaný nevěnoval. Zdejší soud má dále za to, že skrze totožnost zástupce coby daňového poradce, vázaného zásadou mlčenlivosti vůči svým klientům, nelze bez dalšího dovozovat spojení jeho klientů coby subjektů v řetězcích ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona č. 586/1992 Sb.
28. Žalovaný podle zdejšího soudu neprokázal, že uvedený řetězec subjektů včetně žalobce je řetězcem osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona č. 586/1992 Sb., a neprokázal, že cena, za niž žalobce reklamní služby na předmětných závodech nakoupil, vykazuje rozdíl od ceny obvyklé. Aplikace citovaného ustanovení na posuzovaný případ se proto neopírá o dostatečné skutkové důvody. Proto nemůže obstát ani závěr žalovaného, že si žalobce jako koncová společnost v konečném důsledku snižoval základ daně částkami za reklamy, které mnohonásobně převyšovaly částky za tyto služby v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Pokud by však žalovaný řádně důkazně podložil cenu obvyklou u závodů shodného typu a stanovil ji v intencích výše citované judikatury, tak by bylo namístě se dále zabývat ekonomickou racionalitou výdaje za reklamu žalobce, pokud by významně přesáhla cenu obvyklou, jak již ostatně zdůraznil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30.4.2015, č.j. 8 Afs 144/2014-46.

29. Zdejší soud proto napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení podle § 78 odst. 4 s.ř.s., v němž je žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu vysloveným v tomto rozhodnutí (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

IV. Náklady řízení

30. 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.
31. Žalovaný ve věci nebyl úspěšný, proto právo na náhradu nákladů řízení nemá. Žalobce byl ve věci úspěšný, a proto mu náleží právo na náhradu nákladů řízení. Podle obsahu soudního spisu spočívají náklady v zaplaceném soudním poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč a za úspěšný návrh na přiznání odkladného účinku ve výši 1 000 Kč, společně s náklady zastoupení advokátem za tři úkony právní služby ve výši 3 100 Kč spočívajícími v převzetí a přípravě zastoupení, sepsání žaloby a repliky k vyjádření žalovaného (§ 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu), společně se třemi režijními paušály po 300 Kč (§ 13 odst. 3 citované vyhlášky), celkem tedy 14 200 Kč. Pokud jde o případnou daň z přidané hodnoty, potvrzení o registraci k této dani zástupkyně k plné moci nepřiložila. 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 21. srpna 2018

David Raus, v.r.
předseda senátu