



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Michala Mazance v právní věci žalobce: **INTEC s. r. o.**, se sídlem Na Požáře 4450, Zlín, zastoupeného **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s. r. o., se sídlem Jiráskova 1284, Vsetín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 3. 2013, čj. 8120/13/5000-14201-701858, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 8. 2014, čj. 62 Af 34/2013 – 78,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 4114 Kč k rukám jeho zástupce **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s. r. o., se sídlem Jiráskova 1284, Vsetín, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Dodatečným platebním výměrem ze dne 27. 3. 2012, čj. 19321/12/304971701172 (dále jen „platební výměr“), Finanční úřad v Luhačovicích (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci daň z příjmů za rok 2010 ve výši 1 900 000 Kč a penále z doměřené daně ve výši 380 000 Kč.

[2] Rozhodnutím ze dne 12. 3. 2013, čj. 8120/13/5000-14201-701858 (dále též „napadené rozhodnutí“), Odvolací finanční ředitelství (dále jen „žalovaný“) změnilo shora uvedený platební výměr v části týkající se bankovního spojení.

II.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Brně. Krajský soud zrušil napadené rozhodnutí. Spornou otázkou bylo, zda správce daně důvodně vyloučil jako neprokázané žalobcovy výdaje ve výši 10 000 000 Kč za zdaňovací období roku 2010 vynaložené na pronájem reklamních ploch na závodních vozidlech Mitsubishi Lancer EVO IX, uplatněné na základě faktur vystavených dodavatelem DG Advices s. r. o.

[4] Žalobce prokazoval tyto náklady fakturami, smlouvami o pronájmu reklamních ploch s dodavatelem, výpisy z bankovního účtu, startovními listinami a obrazovou dokumentací. Žalovaný zpochybnil tyto důkazní prostředky poukazem na nesrovnalosti ve smlouvách mezi jednotlivými články řetězce společností, který začínal společností AUTOGRAF a. s., pokračoval společností VITANIX VIN EKOLOGIE s. r. o. a končil společností DG Advices s. r. o., u níž žalobce objednal pronájem reklamní plochy.

[5] Žalovaný poukázal na protokol správce daně ze dne 24. 5. 2011, podle něhož polep závodních vozidel prováděl svědek D. G. na základě požadavků společnosti K. I. T. RACING CS s. r. o. Tato společnost poskytovala společnosti AUTOGRAF, a. s. servisní podporu podle smlouvy ze dne 1. 3. 2010. Podle žalovaného tato smlouva nezahrnovala reklamu a společnost K. I. T. RACING CS s. r. o. nefakturovala provedený polep společnosti AUTOGRAF, a. s. Společnost AUTOGRAF, a. s. tudíž nemohla na základě smlouvy o pronájmu reklamních ploch poskytnout reklamu spočívající v polepu vozidla. Žalovaný také zdůraznil, že společnost DG Advices s. r. o. si podle smlouvy pronajala od společnosti VITANIX VIN EKOLOGIE s. r. o. reklamní plochu pouze na jednom voze, ačkoli žalobci fakturovala za pronájem reklamní plochy na dvou vozech. Na základě těchto úvah žalovaný dospěl k závěru, že žalobce neprokázal sporné výdaje na pronájem reklamních ploch.

[6] Krajský soud těmto závěrům nepřisvědčil, neboť jimi žalovaný nepřipustně rozšířil žalobcovo důkazní břemeno. Nedostatky smluvních ujednání mezi jednotlivými články řetězce dodavatelů nelze bez dalšího klást k tíži daňového subjektu, který prokázal objednávku, platbu a realizaci přijatého plnění, aniž by byla zpochybněna jeho cena či by byl shledán jiný než ekonomický účel řetězce dodavatelů.

[7] Krajský soud také uvedl, že žalovaný zmínil nesrovnalosti ve smlouvě mezi společností DG Advices s. r. o. a společností VITANIX VIN EKOLOGIE s. r. o. poprvé až v napadeném rozhodnutí. Zpráva o daňové kontrole se touto smlouvou nezabývala. Žalobce tedy neměl v rozporu s § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) příležitost se k ní vyjádřit v průběhu daňového řízení. Nejednalo se však o důvod ke zrušení napadeného rozhodnutí. To neobstálo především proto, že žalovaný excesivně interpretoval žalobcovo důkazní břemeno.

[8] Žalovaný argumentoval i okolnostmi podnikání společnosti VITANIX VIN EKOLOGIE s. r. o., ale neuvedl, jaké relevantní závěry z nich dovodil ve vztahu k žalobcovým tvrzením. Žalobce si nemusel být těchto okolností vědom a nemohl je nijak ovlivnit.

[9] Podle názoru žalovaného žalobce zaplatil společnosti DG Advices s. r. o. za pronájem reklamních ploch enormní částku. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2008, čj. 8 Afs 72/2007 – 65, však takové sdělení nepostačovalo k relevantnímu zpochybnění ceny za poskytnuté plnění.

III.

[10] Žalovaný (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Podle krajského soudu byly žalobcovy výdaje na reklamu daňově uznatelnými náklady podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění do 31. 12. 2010 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), protože žalobce prokázal jejich objednávku, platbu i realizaci. Tento závěr byl podle stěžovatele v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, neboť nebylo prokázáno, že se obchodní případ odehrál tak, jak žalobce tvrdil. Žalovaný unesl své důkazní břemeno, neboť v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků předložených žalobcem. Krajský soud zcela pominul nesoulad mezi tvrzením zástupce jednatele DG Advices s. r. o., uzavřenými smlouvami a skutečnou fakturací. Smlouvy mezi jednotlivými články řetězce a navazující fakturace v podstatě znemožnily poskytnout reklamu žalobci jako konečnému článku řetězce.

[11] Stěžovatel nezpochybnil žalobcova tvrzení pouze na základě nesrovnalostí ve smlouvách mezi jednotlivými články řetězce dodavatelů. Pro závěr, že žalobce neprokázal tvrzené náklady, nebyl rozhodující vztah mezi svědkem D. G. a společnostmi K. I. T. RACING CS s. r. o. a AUTOGRAF, a. s. Stěžovatel hodnotil v návaznosti na žalobcovu argumentaci i svědeckou výpověď jednatele společnosti DG Advices s. r. o. Ing. Romana Linharta ze dne 12. 4. 2011. Tato výpověď odkryla závažné rozpory v předložených dokladech a ve vztazích mezi žalobcem a společnostmi DG Advices s. r. o. a VITANIX VIN EKOLOGIE s. r. o., které žalobce neodstranil. Ocítl se tedy v důkazní nouzi, neboť nebyl schopen prokázat uznatelnost jím tvrzených nákladů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Tuto úvahu stěžovatele nelze označit za excesivní rozšíření požadavků na žalobcovo důkazní břemeno.

[12] Stěžovatel dále namítl, že obsahem výpisu z veřejného rejstříku společnosti VITANIX VIN EKOLOGIE s. r. o. argumentoval pouze podpůrně při hodnocení svědecké výpovědi Ing. Linharta. Stěžovatel zmínil „enormní“ částku za polep pronajaté plochy v rámci vypořádání odvolací námítky, když porovnával závěry rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 20. 9. 2006, sp. zn. 15 Ca 100/2005 Sb., s nyní projednávanou věcí.

[13] Hodnocení výpovědi Ing. Linharta nelze považovat za odlišný právní názor podle § 115 odst. 2 daňového řádu, se kterým měl být žalobce seznámen před vydáním napadeného rozhodnutí. Stěžovatel neprováděl v odvolacím řízení žádné dokazování ani nezměnil právní názor, neboť dospěl shodně se správcem daně k závěru, že žalobce neprokázal daňovou uznatelnost tvrzených nákladů na reklamu. Napadeným rozhodnutím rovněž nedošlo ke změně platebního výměru v neprospěch žalobce. Soud aplikoval § 115 odst. 2 daňového řádu na projednávanou věc nesrozumitelně, neboť dovodil, že stěžovatel byl povinen žalobce seznámit se svými zjištěními ohledně výpovědi Ing. Linharta, zároveň

však uvedl, že se tato zjištění týkala jiných daňových subjektů a nebylo zřejmé, jak by na ně měl reagovat.

IV.

[14] Podle žalobce stěžovatel v kasační stížnosti pouze zrekapituloval dosavadní průběh řízení a neuvedl konkrétní pochybení krajského soudu při interpretaci a aplikaci právních norem na zjištěný skutkový stav. Námitka nepřezkoumatelnosti je nesrozumitelná, protože stěžovatel označil rozsudek z téhož důvodu za nesprávný i za nesrozumitelný.

[15] Stěžovatel poukazoval na nepřiléhavou judikaturu Nejvyššího správního soudu a v napadeném rozhodnutí se dopustil několika pochybení. Nevzal v úvahu, že výsledná cena za reklamní služby byla ovlivněna i velikostí a umístěním reklamy na jednotlivých vozidlech. Svědek Linhart potvrdil, že společnost DG Advices s. r. o. poskytla žalobci služby tak, jak vyplývá z videozáznamů, znal registrační značky vozidel, jejich posádky i jednotlivé závody. Uspokojivě vysvětlil nedopatření ve smlouvách o reklamě, v nichž byla v důsledku chyby při kopírování omylem uvedena dvě vozidla, ačkoli reklama byla poskytnuta pouze na jednom z nich. Stěžovatel dále uvedl v rozporu se smlouvou ze dne 11. 8. 2010, že společnost DG Advices s. r. o. měla při ADMIRAL RALLY VYŠKOV od společnosti VITANIX VIN EKOLOGIE s. r. o. pronajaté pouze jedno vozidlo, ačkoli žalobci fakturovala vozidla dvě. Okolnosti vztahu mezi panem G. a společností K. I. T. RACING CS s. r. o. ohledně reklamních polepů vozidel nebylo možné použít jako důkaz o tom, že žalobce neunesl důkazní břemeno (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, čj. 5 Af 129/2006 – 142). Společnost DG Advices s. r. o. poskytovala na vozech reklamu i mnoha dalším společnostem, kterou stěžovatel nikdy nezpochybnil.

V.

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

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] V posuzované věci nebylo sporu, že žalobci byla poskytnuta reklamní služba v podobě umístění jeho loga na závodních automobilech tovární značky Mitsubishi, a to během čtyř závodů rallye konaných v září a říjnu roku 2010. Na závodě „Admiral Rally Vyškov“ (dále též „závod Vyškov“) byla reklama umístěna na dvou vozidlech s registračními značkami X a X, na závodech „AZ Pneu Rally Jeseník“ (dále též „závod Jeseník“), „Herkul Rally Příbram“ (dále též „závod Příbram“) a „Würth Partr Rally Vsetín“ (dále též „závod Vsetín“) byla reklama umístěna na jednom vozidle s registrační značkou X. Sporné bylo, zda částka 10 000 000 Kč, kterou žalobce jako zadavatel zaplatil společnosti DG Advices s. r. o. jako provozovateli na základě čtyř smluv o pronájmu reklamních ploch na automobilech, byla daňově uznatelným nákladem z hlediska daně z příjmů.

[19] Podle stěžovatele nebyly náklady na reklamní služby daňově uznatelné, neboť při hodnocení důkazů vyšly najevo závažné rozpory ve smluvních vztazích mezi jednotlivými články řetězce dodavatelů, které ve výsledku znemožnily, aby žalobce obdržel od společnosti DG Advices s. r. o. objednanou reklamní službu.

[20] Ze správního spisu zjistil Nejvyšší správní soud následující. Svědek D. G. vypověděl, že prováděl reklamní polep soutěžních vozidel žalobcovým logem a tuto službu fakturoval společnosti K. I. T. RACING CS s. r. o. Tato společnost vlastnila vozidlo registrační značky X a podle smlouvy ze dne 1. 3. 2010 zajišťovala servisní podporu pro vozidlo registrační značky X, které provozovala společnost AUTOGRAF, a. s. podle smlouvy ze dne 30. 8. 2010 s jeho vlastníkem – společností ATOS-TK s. r. o. Smlouvou ze dne 25. 8. 2010 společnost K. I. T. RACING CS s. r. o. pronajala společnosti VITANIX VIN EKOLOGIE s. r. o. reklamní plochu na vozidle Mitsubishi během závodů Vyškov a „Barum Rally Zlín“, a to za souhrnnou částku 70 000 Kč. Společnost AUTOGRAF, a. s. vystavila dne 30. 9. 2010 a 29. 10. 2010 společnosti 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 z 11. 8. 2010, 27. 8. 2010 a 3. 9. 2010 společnost VITANIX VIN EKOLOGIE s. r. o. pronajala společnosti DG Advices s. r. o. 30 % reklamní plochy na 1 vozidle Mitsubishi během závodů Jeseník, Příbram a Vyškov a za tento pronájem vyfakturovala celkem 20 752 800 Kč včetně DPH; smlouvou z 3. 9. 2010 pronajala témuž nájemci 30 % reklamní plochy na 3 vozech Mitsubishi a 1 voze Škoda během závodu Vsetín a za tento pronájem vyfakturovala 14 052 000 Kč včetně DPH. Smlouvami z 10. 8. 2010, 30. 8. 2010 a 1. 9. 2010 společnost DG Advices s. r. o. pronajala žalobci reklamní plochu na dvou vozidlech Mitsubishi během závodů Vyškov, Jeseník, Příbram a Vsetín celkem za 10 000 000 Kč, přičemž na fakturách za pronájem reklamní plochy během závodů Jeseník, Příbram a Vsetín je uvedeno pouze jedno vozidlo Mitsubishi. Svědek Ing. Roman Linhart, jednatel DG Advices s. r. o., k tomu uvedl, že údaj na fakturách je správný a ve smlouvách ohledně závodů Jeseník, Příbram a Vsetín byla chyba.

[21] Podle stěžovatele byly ve zjištěném skutkovém stavu nesrovnalosti. Reklamní polep vozidel nebyl předmětem smlouvy o servisní podpoře ani fakturace mezi společnostmi K. I. T. RACING CS s. r. o. a AUTOGRAF, a. s. Společnost AUTOGRAF, a. s. tudíž nemohla přefakturovat reklamní polep dalším subjektům. Počet vozů ve smlouvách mezi DG Advices s. r. o. a žalobcem ohledně závodů Jeseník, Příbram a Vsetín neodpovídal počtu vozů ve fakturách navazujících na tyto smlouvy. Vysvětlení svědka Linharta, že ve smlouvách byla chyba, nebylo podle stěžovatele uspokojivé, neboť podle závěrečných ustanovení smluv si obě strany smlouvy před uzavřením přečetly a souhlasily s textem. Nedošlo ani k úpravě ceny po odhalení chyby. Stěžovatel také upozornil na to, že společnost VITANIX VIN EKOLOGIE s. r. o. pronajala společnosti DG Advices s. r. o. na závod Vyškov reklamní plochu pouze na jednom vozidle, zatímco DG Advices s. r. o. pronajala žalobci na tentýž závod reklamní plochu na dvou vozidlech.

[22] Krajský soud označil tyto úvahy za nepřipustné rozšíření žalobcova důkazního břemene. Pokud nebylo sporu o tom, že žalobce objednal u společnosti DG Advices s. r. o. reklamu, kterou zaplatil a obdržel, nebylo možné mu klást k tíži nedostatky smluvních ujednání mezi jednotlivými subjekty v dodavatelském řetězci, aniž by byla současně zpochybněna cena za reklamu či shledán jiný než ekonomický účel řetězce dodavatelů.

[23] Stěžovatel namítl, že náklady na reklamu nebyly daňově uznatelné z důvodu závažných rozporů v předložených dokladech a že žalobce neunesl své důkazní břemeno.

Nejvyšší správní soud nemohl této námitce ve shodě s krajským soudem přisvědčit, alespoň do té míry, pokud stěžovatel shledává základní důvod neuznání daňových výdajů v nesrovnalostech daňových dokladů.

[24] Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze za výdaj (náklad) snižující základ daně uznat takový, který poplatník (1) skutečně vynaložil, (2) v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, (3) v daném zdaňovacím období a (4) o nichž tak stanoví zákon. Ne každý náklad tedy může obstát jako daňově uznatelný (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 – 73, a ze dne 28. 12. 2011, čj. 8 Afs 43/2011 – 121).

[25] Při posuzování uznatelnosti daňového nákladu podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je nerozhodné, zda deklarované plnění bylo skutečně poskytnuto subjektem uvedeným jako dodavatel na účetních dokladech a zda právě tento subjekt přijal úplatu za deklarované plnění. Rozhodné je faktické vynaložení deklarovaného nákladu, tj. zda tento náklad byl při splnění dalších podmínek daňové uznatelnosti vynaložen v deklarované výši právě za deklarované plnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, čj. 9 Afs 11/2011 – 68).

[26] Z judikatury Ústavního soudu vyplývá, že pokud byl skutečným dodavatelem jiný subjekt než uvedený na dokladech a z toho důvodu nebylo možné výdaje zohlednit, bylo nezbytné daňovému subjektu umožnit prokázání skutečných výdajů jinými prostředky (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04). K tomuto názoru se přiklonil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 – 73: *„Pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci.“*

[27] Podle shora uvedené judikatury a též v souladu s § 8 odst. 3 a § 92 odst. 2 daňového řádu se finanční orgány nemohou spokojit pouze s formálním skutkovým stavem, ale jsou povinny vést dokazování ke zjištění skutečného (materiálního) stavu věci. Nelze tedy dospět k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno pouze na základě formálních nedostatků předložených dokladů, popř. na základě nedostatků smluvních ujednání mezi jednotlivými subjekty dodavatelského řetězce, pokud je zároveň nepochybné, že tvrzené plnění bylo žalobci poskytnuto a byly jednoznačně identifikovány subjekty, které se na jeho poskytnutí podílely (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, čj. 5 Afs 129/2006 – 142).

[28] Správce daně uvedl ve zprávě o daňové kontrole, že společnost DG Advices s. r. o. nenabyla „reklamní práva“ k závodům, nedisponovala tedy právy k pronájmu reklamních ploch a nemohla zajistit umístění žalobcovy reklamy na vozidlech, a dále zdůraznil, že

nalepené logo „INTEC realitní činnost“ nutně nemuselo propagovat žalobcovu obchodní firmu. Podle stěžovatele byly pro posouzení věci rozhodující nedostatky ve smlouvách mezi jednotlivými články řetězce dodavatelů, týkající se počtu vozů a reklamního polepu. U chyb v počtu vozů přitom nelze vyloučit, že skutečně nastaly pouze v důsledku nepozornosti či nedůslednosti smluvních stran. Zástupce společnosti K. I. T. RACING CS s. r. o. nevyločil, 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 způsobilá 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.

[29] 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.

[30] Finanční orgány tedy byly povinny učinit si úsudek, zda deklarovaný náklad zjevně nepřesahoval kritérium tržní přiměřenosti. Správce daně sice uvedl na závěr zprávy o daňové kontrole ve vztahu k dani z příjmů, že „*pronájem reklamní plochy byl prováděn v řetězci firem, v rámci řetězce došlo k navyšování ceny za pronájem reklamní plochy. Součástí řetězce byla i pro správce daně „nekontaktní společnost“*“, k tomuto závěru však dospěl bez bližšího vysvětlení a odpovídajícího dokazování. V žalobou napadeném rozhodnutí nejsou žádné úvahy o rentabilitě takto enormně nákladné reklamy. Prvotní úvaha o předmětu ekonomické činnosti žalobce ústí v přesvědčení, že propagovaný název či jeho odvozeniny má v obchodním jménu řada společností, avšak nepokračuje k tomu, zda vzhledem k předmětu a rozsahu činnosti žalobce je uskutečněný náklad za reklamu tržně přiměřený. Bez souvislosti by nebyly rovněž úvahy o reálném účinku reklamy na potenciální zákazníky a formě, kterou byla realizována.

[31] Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně uvedl, že okolnostmi podnikání společnosti VITANIX VIN EKOLOGIE s. r. o. argumentoval pouze podpůrně a že zmínil „*enormní*“ částku za polep pronajaté plochy pouze v rámci vypořádání odvolací námitky, která se týkala rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 20. 9. 2006, sp. zn. 15 Ca 100/2005 Sb. Ze správního spisu přitom vyplývá, že např. fakturou č. 470910 z 30. 9. 2010 fakturovala společnost AUTOGRAF a.s. společnosti VITANIX VIN EKOLOGIE s. r. o. částku 55 000 Kč za pronájem reklamní plochy na závodním automobilu Mitsubishi na rally Vyškov a Příbram. Dle smluv z 10. 8. 2010 resp. 27. 8. 2010 uzavřených mezi DG Advices s. r. o. a VITANIX VIN EKOLOGIE s. r. o., činila cena za poskytnutí reklamní plochy na soutěžním vozidle a zpracování a umístění reklamy 6 855 600 Kč resp. 6 739 200

Kč. 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. Zmínka o okolnostech podnikání společnosti VITANIX VIN EKOLOGIE s. r. o. však spočívala pouze ve výčtu údajů z úplného výpisu z veřejného rejstříku této společnosti. Stěžovatel neuvedl, co konkrétního z nich dovodil ve vztahu k věci samé. Podobně lze souhlasit s krajským soudem, že zmínka o „enormní“ částce za pronájem reklamní plochy nepředstavuje dostatečné zpochybnění ceny za poskytnuté plnění.

[32] Závěrem stěžovatel namítl, že nevyslovil v odvolacím řízení odlišný právní názor podle § 115 odst. 2 daňového řádu, se kterým měl být žalobce seznámen před vydáním napadeného rozhodnutí, a že krajský soud aplikoval uvedené ustanovení nesrozumitelně. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani těmto námitkám. Již v rozsudku ze dne 27. 5. 2005, čj. 4 Afs 34/2003 – 74, vyslovil, že postup odvolacího orgánu, který přehodnotil důkazní prostředky a následně dospěl k jinému právnímu názoru než správce daně prvního stupně, nebyl v rozporu se zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Zdůraznil však, že daňový subjekt má v takovém případě právo na součinnost a má být s odlišným právním posouzením seznámen, aby mohl proti novému posouzení vznést argumenty či navrhnout důkazy. Jinak nelze vyloučit, že se původně uplatněné odvolací námitky budou mítet s novými důvody stanovení daně. Obdobný názor ve vztahu k § 115 odst. 2 daňového řádu vyplývá z rozsudku ze dne 29. 5. 2014, čj. 5 Afs 91/2013 – 34.

[33] Krajský soud uvedl, že stěžovatel argumentoval v napadeném rozhodnutí také smlouvou mezi společnostmi VITANIX VIN EKOLOGIE s. r. o. a DG Advices s. r. o., ačkoli obsah této smlouvy nebyl předmětem zprávy o daňové kontrole, a označil tento postup za rozporný s § 115 odst. 2 daňového řádu. Zároveň však zdůraznil, že se nejednalo o tak závažnou vadu, která by sama o sobě měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť obsah této smlouvy byl podružný pro posouzení věci samé. Krajský soud tedy nezrušil žalobou napadené rozhodnutí z důvodu, jehož nesprávné posouzení mu stěžovatel vytýká.

[34] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[35] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Nejvyšší správní soud přiznal úspěšnému žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti v podobě odměny jeho zástupce podle § 35 odst. 2 věty druhé s. ř. s. V souladu s § 7, § 9 odst. 4 a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), tato odměna činí 3100 Kč za jeden úkon právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti). Soud dále žalobci přiznal paušální náhradu hotových výdajů zástupce ve výši 300 Kč podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu a daň z přidané hodnoty ve výši 21 %. Žalobci se tedy přiznává celková náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4114 Kč. Tuto částku je stěžovatel – žalovaný povinen zaplatit žalobci k

rukám jeho zástupce, obchodní společnosti TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o., do 30 dnů od právní moci rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 30. dubna 2015

JUDr. Jan Passer
předseda senátu