



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

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

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

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

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

1. Žalobce napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 20.12.2017, č.j. 55372/17/5200-11431-712136, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a byl potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 11.4.2017, č.j.

803027/17/3303-50523-705057, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2012 do 31.12.2012 vyšší o 86 830 Kč, a současně vznikla žalobci povinnost uradit penále z doměřené daně.

I. Shrnutí žalobní argumentace

2. Žalobce namítá, že žalovaný nezákonně na posuzovaný případ aplikoval § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), neboť nebylo prokázáno, že by se žalobce účastnil správcem daně tvrzeného řetězce a profitoval z něj. V tomto směru správce daně neunesl své důkazní břemeno; poté tedy nemohl správce daně a žalovaný přistoupit k určení ceny obvyklé, resp. rozporovat cenu realizovanou mezi žalobcem a jeho dodavatelem reklamy.
3. Žalobce s odkazem judikaturu Nejvyššího správního soudu dále namítá, že žalovaný neprokázal svá tvrzení ohledně referenční ceny za reklamu na automobilové rallye. Při stanovení referenční ceny je třeba určit interval, ve kterém se cena pohybuje, a také zohlednit, zda byla reklama realizována na stejném závodu, zda měla obdobnou velikost, kde byla umístěna a který jezdec tuto reklamu vezl. Žalovaný měl provést korekci zjištěných cen minimálně v závislosti na kvalitě závodu, což však neučinil.
4. Podle žalobce jsou údaje ohledně ceny obvyklé, uváděné správcem daně (údaje typu A, B, C a D), natolik neurčité, že neprokazují žádnou skutečnost. Ani odkazy žalovaného na jednotlivé smlouvy neposkytují informace o rozsahu sjednaných reklam. Pokud tyto skutečnosti ve smlouvách chybí, ceny uvedené v těchto smlouvách nelze srovnávat s cenami, za jaké realizoval reklamu dodavatel DG Advantage s.r.o. pro žalobce. Skutečnosti uváděné žalovaným podle žalobce zůstávají v rovině tvrzení, správce daně a žalovaný důkazní břemeno neunesli a postupovali účelově.
5. Podle žalobce účelovosti postupu správce daně a žalovaného svědčí i výše cen za jednotlivé závody stanovená správcem daně. Žalovaný v napadeném rozhodnutí sice tvrdí, že získal „nejpřílehavější vzorek srovnatelný s plněními, jež přijal dodavatel“, ale toto tvrzení je podle žalobce v zásadním rozporu se skutkovým stavem. Pokud měla reklama posuzovaná žalovaným stejné parametry jako reklama pro žalobce a pokud žalovaný dospěl k závěru, že cena obvyklá za reklamu činí na závodech BARUM CZECH RALLY ZLÍN 40 000 Kč za závod, na RALLYSHOW UHERSKÝ BROD 80 000 Kč za závod a na WALAŠSKÉ RALLYŠOU evo9 150 000 Kč za závod, tak takové stanovení ceny je zcela mimo racionální rámec a postrádá smyslu. Závod BARUM CZECH RALLY je podnikem mistrovství Evropy, který trvá 3 dny a který navštíví přibližně 250 tis. diváků. RALLYSHOW UHERSKÝ BROD není ani mistrovstvím ČR, trvá dva dny a navštíví ji maximálně 10 tisíc diváků. WALAŠSKÁ RALLYŠOU je pak provinční akcí, která trvá pouze jeden den a navštíví ji pouze tisíc diváků. Přesto správce daně té nejprestižnější akci přiřadil nejnižší referenční cenu ve výši 40 000 Kč a té nejméně prestižní akci 150 000 Kč; již to ukazuje, že správce daně o věci vůbec nepřemýšlel.
6. Ve světle výše uvedeného má cena účtovaná žalobci jeho dodavatelem na BARUM CZECH RALLY ZLÍN ve výši 300 000 Kč za závod a na RALLYSHOW UHERSKÝ BROD a WALAŠSKÁ RALLYŠOU ve výši 200 000 Kč za závod mnohem větší logické opodstatnění, než ceny uváděné správcem daně a žalovaným. Způsob, jakým žalovaný k referenčním cenám dospěl, zakládá nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného. Žalobce

v této souvislosti odkazuje na znalecký posudek č. 332-21-2017 ze dne 31.1.2017 znalce Dr. Ing. V. H., MBA, Ph.D. a rovněž odkazuje na obdobný posudek, který byl předložen zdejšímu soudu ve věci ev. pod sp. zn. 30 Af 15/2016.

7. Na své argumentaci žalobce setrval i v replice k vyjádření žalovaného a navrhl, aby zdejší soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním stanovisku žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

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

III. Průběh řízení před soudem

10. Zdejší soud již o žalobě jednou rozhodl, a to rozsudkem ze dne 9.4.2020, č.j. 62 Af 18/2018-53, kterým napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, neboť dospěl k závěru, že správce daně nedostal svému důkaznímu břemenu plynoucímu z § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP, když nedoložil cenu za reklamní služby obvyklou, tedy interval cen, v jakém jsou sjednávány obdobné služby mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. Zdejší soud dovodil, že v důsledku pochybení správce daně se pak i rozhodnutí žalovaného neopírá o dostatek skutkových důvodů a je v této části nepřezkoumatelné. Tento rozsudek však byl ke kasační stížnosti žalovaného zrušen Nejvyšším správním soudem, který se s uvedeným názorem zdejšího soudu neztotožnil.
11. Nejvyšší správní soud se ve svém zrušujícím rozsudku ze dne 25.11.2020, č.j. 4 Afs 125/2020-61, dospěl k závěru, že správní orgány doložily odlišnost cen sjednaných mezi žalobcem a jeho dodavatelem DG Advantage od cen obvyklých. Vzorek dvou cen reklamy je v posuzované věci postačující. Správní orgány referenční ceny reklamy zjistily na totožných případech reklamy, jako byly reklamy BARUM a RALLYSHOW. Správce daně při porovnání zjištěných referenčních cen reklamy s cenou reklamy sjednanou žalobcem a při doměření rozdílu ke zdanění správně vycházel vždy z vyšší (tj. pro žalobce výhodnější) zjištěné referenční ceny. Správní orgány nezjistily, že by společnost DG Advantage, resp. též jí předcházející články řetězce, žalobci poskytly reklamní služby (např. výrobu reklamních polepů na vozidla) mimo pronájmu reklamní plochy na závodních vozidlech; za takové situace nebyl dán žádný důvod pro to, aby správce daně takové služby zohledňoval jakožto faktor, který by mohl mít vliv na stanovení výše ceny obvyklé. Znalecký posudek předložený žalobcem je pro posouzení otázky obvyklé ceny za plnění poskytnuté žalobci nepřipadný. Správnost výše referenčních cen reklamy na vozidle zjištěných v posuzované věci správcem daně (v řádu desetitisíců, nikoli statisíců za jeden závod) plyne také s ohledem na ceny, které správce daně zjistil v obdobné věci (v níž rovněž vystupoval jako dodavatel reklamy DG Advantage), kterou se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 14.4.2020, č.j. 1 Afs 366/2019-29.
12. Zdejší soud tedy posoudil důvodnost žaloby opětovně, vázán ve smyslu § 110 odst. 4 zákona

č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“), právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v jeho rozsudku ze dne 25.11.2020, č.j. 4 Afs 125/2020-61.

IV. Posouzení věci

13. 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.).
14. 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 bez jednání za splnění podmínek podle § 51 odst. 1 s.ř.s. dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
15. Mezi účastníky řízení je sporu o to, zda byl vysvětlen a doložen rozdíl mezi cenami, jaké žalobce sjednal se svými dodavateli, a cenami, jaké by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek ve smyslu § 23 odst. 7 bodu 5 ZDP. Správce daně zjistil, že žalobce uplatnil jako daňově účinný výdaj celkem 700 000 Kč za zajištění reklamy na automobilových závodech od DS Advantage s.r.o., o jejímž uskutečnění, i s ohledem na dokumentaci automobilových závodů, není mezi účastníky řízení sporu. Tyto výdaje žalobce uplatnil na základě
 - daňového dokladu č. 212154 ze dne 2.9.2012 na částku 300 000 Kč za reklamu na vozidle Mitsubishi Lancer EVO IX (posádka B., Ř.) na automobilových závodech BARUM CZECH RALLY ZLÍN, konaných od 31.8.2012 do 2.9.2012
 - daňového dokladu č. 2122283 ze dne 1.12.2012 na částku 200 000 Kč za reklamu na vozidle Subaru Impreza Sti (posádka H.) na automobilových závodech WALAŠSKÁ RALLYŠOU evo9 2012, konaných dne 1.12.2012
 - daňového dokladu č. 2122284 ze dne 10.11.2012 na částku 200 000 Kč za reklamu na vozidle Mitsubishi Lancer EVO IX (posádka B., Ř.) na automobilových závodech RALLYSHOW UHERSKÝ BROD, konaných od 9.11.2012 do 10.11.2012.
16. Tvrdí-li správce daně a žalovaný, že se žalobce účastnil transakcí, na něž je třeba nahlížet jako na transakce osob jinak spojených podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP, tak v tomto případě je to správce daně, který k tomu nese břemeno důkazní. Podle citovaného ustanovení liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu.
17. Namítal-li v obecné rovině žalobce, že správce daně neprokázal, že by se žalobce účastnil řetězce transakcí mezi spojenými osobami, tak zdejší soud mu za pravdu nedává.
18. Správce daně zjistil, že reklamní plochy za účelem propagace byly pronajímány od majitelů závodních automobilů (K.I.T. RACING s.r.o. a S. M.) a že toto plnění bylo dále přefakturováno k DG Advantage s.r.o. přes subdodavatele za ceny, které se postupně mnohonásobně navyšovaly, v níže uvedených řetězcích:

- K.I.T. RACING s.r.o. → Run Group s.r.o. → MACROMEDIA s.r.o. → DG Advantage s.r.o. → žalobce (*závod BARUM CZECH RALLY ZLÍN*)
- K.I.T. RACING s.r.o. (+SUNTASUN s.r.o.) → GARVIN s.r.o. → MACROMEDIA s.r.o. → DG Advantage s.r.o. → žalobce (*závod RALLYSHOW UHERSKÝ BROD*)
- S. M. → Run Group s.r.o. → MACROMEDIA s.r.o. → DG Advantage s.r.o. → žalobce (*závod WALLAŠSKÁ RALLYŠOU evo9*)

19. Pokud jde o subdodavatele MACROMEDIA s.r.o., Run Group s.r.o. a SUNTASUN s.r.o., správce daně zjistil, že jde o nekontaktní daňové subjekty, které sídlí na virtuálních adresách. Z předložených smluv vyplynulo, že povinností MACROMEDIA s.r.o., Run Group s.r.o. a SUNTASUN s.r.o. bylo zajistit grafický návrh, zpracování a umístění reklamy na vozidle. Přestože K.I.T. RACING s.r.o. předložil smlouvu o pronájmu reklamní plochy ze dne 8.11.2012 (včetně daňových dokladů a dokladů o úhradách), na základě které pronajal 60 % plochy vozidla Mitsubishi Lancer EVO IX subdodavateli GARVIN s.r.o., tak tento subdodavatel obchodní spolupráci s K.I.T. RACING s.r.o. popřel s tím, že reklamu zajistil od SUNTASUN s.r.o., což doložil smlouvou o pronájmu reklamní plochy a daňovým dokladem. Pokud jde o vyhotovení reklamy, správce daně zjistil, že reklamní polepy na vozidla umístili majitelé vozů, kteří plochy za účelem propagace pronajali; kdo reklamní polepy vyrobil, resp. kdo je nechal vyrobit, stejně jako kdo vyrobil reklamní materiály, fotodokumentaci a DVD, zjištěno nebylo; jednotlivé subjekty si v rámci řetězce plnění pouze přeprodovaly. Pokud jde o konkrétní zjištěné skutečnosti týkající se uvedených obchodních transakcí, včetně závěrů správce daně z nich dovozených, tak ty žalobce v žalobě nikterak nezpochybňuje.

20. Závěr správce daně a žalovaného, že se v případě výše uvedených obchodních případů jednalo

o transakce osob jinak spojených podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP, je s ohledem na výše shrnutá zjištění správný a skutkově podložený (v podrobnostech k tomu zdejší soud odkazuje na str. 8 až 15 zprávy o daňové kontrole ze dne 10.4.2017, č.j. 662455/17/3304-60561-707661). Správce daně zjistil, že pokud jde o ceny sjednané mezi jednotlivými články řetězců, tak K.I.T. RACING s.r.o. pronajal 60 % plochy vozidla Mitsubishi Lancer EVO IX subdodavateli Run Group s.r.o. za účelem propagace na BARUM CZECH RALLY ZLÍN za 40 000 Kč bez DPH. Dále K.I.T. RACING s.r.o. pronajal 60 % plochy vozidla Mitsubishi Lancer EVO IX subdodavateli GARVIN s.r.o. za účelem propagace na RALLYSHOW UHERSKÝ BROD za 10 000 Kč bez DPH. Podle GARVIN s.r.o. mu plochu na vozidlech za účelem propagace na RALLYSHOW UHERSKÝ BROD pronajala SUNTASUN s.r.o. za 4 241 652 Kč. Majitel vozu Subaru Impreza Sti S. M. na základě ústní dohody pronajal reklamní plochu na voze Škoda a Subaru subdodavateli Run Group s.r.o. při závodech WALLAŠSKÁ RALLYŠOU evo 9 za 30 000 Kč bez DPH. Plnění bylo dále přeprodováno až DG Advantage s.r.o. v hodnotách 4 až 6 mil. Kč (str. 9 zprávy o daňové kontrole ze dne 10.4.2017, č.j. 662455/17/3304-60561-707661).

21. Spojenými osobami se pro účely zákona o daních z příjmů mj. rozumí osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty /§ 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP/. Tyto osoby si zpravidla účtují ve vzájemných transakcích ceny nižší, resp. vyšší, než odpovídá cenám používaným mezi nezávislými

osobami v běžných obchodních vztazích. „Za běžné obchodní vztahy je pak nutno považovat takové, které se tvoří v podmínkách nedeformované hospodářské soutěže. Z běžných obchodních vztahů vzniká obvyklá cena na trhu. Jde o cenu, která neplyne ze zneužití postavení prodávajícího nebo kupujícího k získání nepřiměřeného hospodářského prospěchu. V obchodním i občanském právu je obvyklá cen chápána jako cena přiměřená, sjednaná v daném místě a čase za prodej zboží nebo služby, srovnatelná v době uzavření smlouvy za obdobných podmínek s podobnými cenami. Lze tedy konstatovat, že podstatný rozdíl od obvyklých cen nastává tehdy, prodává-li se příliš levně nebo nakupuje-li se příliš draze; v takovém případě musí být takový rozdíl vždy uspokojivě doložen.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.3.2013, č.j. 5 Afs 34/2012-65).

22. Je-li prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP, jako tomu bylo v posuzovaném případě, je na správci daně, aby prokázal, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Na daňovém subjektu pak je zjištěný rozdíl uspokojivě vysvětlit. Neučiní-li tak, teprve poté může správce daně provést úpravu základu daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.1.2013, č.j. 1 Afs 101/2012-31). Co se týká rozdílnosti ceny sjednané v nyní posuzované věci od cen, které by byly sjednány mezi osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, tedy důkazní břemeno leží na daňovém orgánu.
23. Správce daně se svého důkazního břemena zhostil tak, že zjišťoval, za jaké ceny reklamní služby sjednaly nezávislé osoby, jejichž reklamní loga byla umístěna na stejných závodech, ve stejném čase jako loga žalobce. Z šetření správce vyplynulo, že cena za pronájem reklamní plochy na vozidle Mitsubishi Lancer EVO IX na závodech BARUM CZECH RALLY ZLÍN činila v jednom případě 40 000 Kč a v dalším 30 000 Kč bez DPH. Na závodech RALLYSHOW UHERSKÝ BROD pak cena činila v jednom případě 20 000 Kč, kdy v této ceně byl zahrnut i pronájem reklamní plochy na vozidle Mitsubishi Lancer EVO IX i na závodech RALLY JESENÍK. V dalším případě cena činila 80 000 Kč. Pokud je o pronájem reklamní plochy na vozidle Subaru Impreza Sti mezi nezávislými subjekty, tak ta byla stanovena celkem na všechny závody od 15.10.2012 do 31.12.2012 v jednom případě ve výši 150 000 Kč bez DPH a ve druhém případě ve výši 95 000 Kč bez DPH.
24. Z těchto zjištěných cen pak správce daně stanovil cenu prezentace sjednanou nezávislými osobami za stejných nebo obdobných podmínek, tedy cenu obvyklou (resp. „horní hranici cenového rozpětí“), ve výši 40 000 Kč pro závod BARUM CZECH RALLY ZLÍN konaný ve dnech 31.8.2012 až 2.9.2012, 80 000 Kč pro závod RALLYSHOW UHERSKÝ BROD konaný ve dnech 9.11.2012 až 10.11.2012 a 150 000 Kč pro závod WALAŠSKÁ RALLYŠOU evo 9 konaný dne 1.12.2012. Poté správce daně dne 19.10.2016 žalobce vyzval (výzva č.j. 1706133/16/3304-60561-707661) k doložení rozdílu mezi cenami sjednanými s DG Advantage a cenami sjednanými v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. V reakci na tuto výzvu žalobce sdělil (obdobně, jako argumentuje v žalobě), že správce daně cenu obvyklou žádným způsobem neprokázal. V rámci vyjádření ke kontrolnímu zjištění pak žalobce doložil znalecký posudek Dr. Ing. V. H., MBA, Ph.D., z něhož plyne závěr znalce, že cena sjednaná žalobcem se pohybuje při dolní hranici obvyklých cen. Správce daně se se závěry znaleckého posudku vypořádal na str. 22 až 23 zprávy o daňové kontrole s tím, že reklamy použité ve znaleckém posudku

nejsou srovnatelné s reklamou poskytnutou žalobci. Poté správce daně upravil základ daně žalobce (str. 30 zprávy o daňové kontrole ze dne 10.4.2017, č.j. 662455/17/3304-60561-707661).

25. Ve vztahu ke zjišťování ceny obvyklé platí, že „*Není-li právní normou určen mechanismus určení ceny obvyklé, a k jejímu určení je povolán správní orgán, je třeba k určení ceny obvyklé přistupovat se zvláštním zřetelem a její výši určovat na základě objektivních kritérií a tak, aby závěry správního orgánu vedly ke spolehlivému úsudku a bylo možno způsob jejího určení a samotnou výši ceny obvyklé přezkoumat...tato kritéria musí vést ke spolehlivému a objektivnímu závěru.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.2.2004, č.j. 7 A 72/2011-53, č. 576/2005 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud dále v jiném rozsudku dospěl k závěru, že „...referenční cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Referenční cena je v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy. Pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, musí pečlivě zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby, a pokud se tyto podmínky liší, provést patřičnou korekci referenční ceny. Důkazní břemeno správce daně se také týká zjištění situace, za které sjednávaly cenu spojené osoby. Pokud se tedy ohledně rozhodných aspektů projeví skutkové nejasnosti, musí správce daně vycházet z takových skutkových závěrů, které jsou v dané konkrétní skutkové konstelaci pro daňový subjekt nejvýhodnější. Rovněž pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, což zpravidla vede ke zjištění určitého intervalu takto dosažených konkrétních cen (např. cena za kus dodávaného výrobku 100 až 120 Kč), musí pro účely určení rozdílu mezi cenami vyjít z té ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu, která je pro daňový subjekt nejvýhodnější“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.3.2009, č.j. 8 Afs 80/2007-105, č. 1852/2009 Sb. NSS). „Pro zjišťování „obvyklosti“ ceny musí být správce schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ve vztahu ke všem rozhodným aspektům. Obvyklou cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost... referenční (obvyklá) cena je v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.1.2013, č.j. 1 Afs 101/2012-31).
26. Ve vztahu k nyní projednávané věci Nejvyšší správní soud ve svém zrušujícím rozsudku ze dne 25.11.2020, č.j. 4 Afs 125/2020-61, dovodil, že „...správní orgány cenu reklamy sjednanou mezi žalobcem a jeho dodavatelem porovnávaly v případě reklamy BARUM a reklamy RALLYSHOW vůči dvěma různým cenám za reklamu sjednanou mezi odlišnými subjekty. Správní orgány takto porovnávaly cenu reklamy na stejném závodě (tj. ve stejném časovém okamžiku), stejném vozidle se stejnou posádkou. Porovnávaly tedy cenu reklamy na základě objektivních kritérií na obdobných případech uskutečněných mezi nezávislými osobami v

běžných obchodních vztazích. Takovýto postup při stanovení obvyklé ceny považuje Nejvyšší správní soud za správný a v souladu s § 23 odst. 7 ZDP i s judikaturou správních soudů. V této souvislosti Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem poukazuje na rozsudek zdejšího soudu ze dne 31. 3. 2009, č.j. 8 Afs 80/2007 - 105, č. 1852/2009 Sb. NSS, v němž vyslovil, že „...referenční cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Referenční cena je v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy. Pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, musí pečlivě zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby, a pokud se tyto podmínky liší, provést patřičnou korekci referenční ceny. Důkazní břemeno správce daně se také týká zjištění situace, za které sjednávaly cenu spojené osoby. Pokud se tedy ohledně rozhodných aspektů projeví skutkové nejasnosti, musí správce daně vycházet z takových skutkových závěrů, které jsou v dané konkrétní skutkové konstelaci pro daňový subjekt nejvýhodnější. Rovněž pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, což zpravidla vede ke zjištění určitého intervalu takto dosažených konkrétních cen (např. cena za kus dodávaného výrobku 100 až 120 Kč), musí pro účely určení rozdílu mezi cenami vyjít z té ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu, která je pro daňový subjekt nejvýhodnější“.

Nejvyšší správní soud připouští, že vzorek dvou cen reklamy vsutku není příliš obsáhlý či reprezentativní, na rozdíl od krajského soudu má však za to, že tento vzorek je v posuzované věci postačující pro určení referenční ceny reklamy na výše uvedených závodech. K tomuto závěru vede Nejvyšší správní skutečnost, že správní orgány referenční ceny reklamy zjistily na totožných případech reklamy, jako byly reklamy BARUM a RALLYSHOW. S ohledem na tuto skutečnost má Nejvyšší správní soud za to, že již nebylo nutné zjišťovat ceny reklamy na větším vzorku (na jiných obdobných či srovnatelných automobilových závodech). Nejvyšší správní soud proto přisvědčil stěžovateli, že je-li dána velká srovnatelnost nezávislých transakcí s transakcí závislou, postačí pro určení ceny obvyklé méně transakcí. Správný byl rovněž správcem daně zvolený postup, kdy při porovnání zjištěných referenčních cen reklamy s cenou reklamy sjednanou žalobcem a při doměření rozdílu ke zdanění, vycházel vždy z vyšší (tj. pro žalobce výhodnější) zjištěné referenční ceny.

V případě reklamy WALAŠSKÁ správní orgány stanovily referenční cenu na základě smluv uzavřených na „mistrovství ČR regionálních show“ za období od 15. 10. 2012 do 31. 12. 2012. Jako referenční cenu reklamy tedy použily cenu za určité období, nikoli cenu týkající se přímo závodu WALAŠSKÁ RALLYŠOU evo 9. Ačkoli tedy správní orgány v případě reklamy WALAŠSKÁ nevycházely při stanovení referenční ceny reklamy z téměř totožných objektivních kritérií, jako v předchozích dvou případech, neboť v případě reklamy WALAŠSKÁ vycházely z ceny reklamy za výše uvedené období, které zahrnovalo více závodů, a nikoli pouze za jeden závod, nemá to za následek nedostatečné zjištění referenční ceny reklamy. Referenční cena reklamy takto stanovená správními orgány byla vyšší, a tudíž pro žalobce výhodnější. S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud přisvědčil kasační námitce stěžovatele, že krajský soud

dospěl k nesprávnému závěru, že správce daně neunesl důkazní břemeno, neboť nedoložil výši ceny obvyklé.

V řízení před správními orgány nebylo zjištěno, že by společnost DG Advantage, resp. též jí předcházející články řetězce, žalobci poskytly reklamní služby (např. výrobu reklamních polepů na vozidla) mimo pronájem reklamní plochy na závodních vozidlech, jak je uvedeno v odst. 36 napadeného rozhodnutí stěžovatele. Stěžovateli je tudíž třeba přisvědčit také v tom, že za takové situace nebyl dán žádný důvod pro to, aby správce daně takové služby zohledňoval jakožto faktor, který by mohl mít vliv na stanovení výše ceny obvyklé. Argumentace stěžovatele, v níž brojí proti závěru krajského soudu, že při stanovení výše ceny obvyklé měl správce daně zohledňovat také cenu za výrobu reklamy a souvisejících služeb, je proto důvodná. Z cen reklamy nezahrnujících náklady na její výrobu ostatně vychází také žalobcem předložený znalecký posudek. Příléhavý je rovněž poukaz stěžovatele na skutečnost, že žalobci byl dán dostatečný prostor k tomu, aby doložil rozdíl mezi cenami obvyklými a cenami sjednanými, kdy žalobce mohl prokázat skutečnosti týkající se nákladů na výrobu reklamy a souvisejících služeb, pokud tyto skutečnosti měly být faktorem ovlivňujícím výši cen sjednaných mezi žalobcem a jeho dodavatelem DG Advantage.

Nejvyšší správní soud má konečně stejně jako stěžovatel za to, že znalecký posudek předložený žalobcem, na který krajský soud podpůrně poukázal, je pro posouzení otázky obvyklé ceny za plnění poskytnuté žalobci nepřipadný. Závěry znaleckého posudku jsou totiž opřeny o údaje týkající se reklamních plnění, která vykazují velmi nízkou míru srovnatelnosti s výše uvedenými reklamními transakcemi, jelikož znalec jednak použil pro srovnání údaje týkající se reklamních plnění, v nichž se jedná o zcela odlišnou formu prezentace reklamy (statická reklama na plochách závodních okruhů v Brně a v Mostě) než v případě reklamy v posuzované věci, v níž se jedná o reklamy umístěné na závodních vozidlech. Znalec dále použil údaje týkající se reklamních plnění na akcích, které se svým významem, atraktivitou a sledovaností výrazně odlišují od akcí, na kterých byla prezentována reklama žalobce (závod Rallye Dakar). Znalcem použité údaje se navíc týkají jiných časových období (roky 2009 – 2011 a 2013 až 2015), než ve kterých byly realizovány reklamy v posuzované věci. V případě Rallye Posázaví a Rallye Světlá zdejší soud ve shodě se stěžovatelem konstatuje, že by se mohlo jednat o akce významem, atraktivitou a sledovaností srovnatelné se soutěžemi RALLYSHOW UHERSKÝ BROD či WALAŠSKÁ RALLYŠOU evo 9, avšak znalcem použité údaje se týkají jiných časových období (od roku 2013) a rovněž nesrovnatelného vozidla a posádky, na rozdíl od správcem daně zjištěných údajů. Sám znalec ostatně uvádí, že nalézt plně srovnatelnou nabídku pro stanovení ceny obvyklé se mu nepodařilo (str. 136), tudíž jeho posouzení ve srovnání se správcem daně zjištěnými zcela srovnatelnými cenami nemůže být přesvědčivější.

Ke znaleckému posudku Nejvyšší správní soud dále uvádí, že na jeho str. 39 je uvedena cena reklamy v ceníku pořadatelů Rallye Posázaví a Rallye Světlá platného od roku 2013, dle kterého za výši příspěvku 250.000 Kč bez DPH získá takovýto hlavní sponzor neomezenou reklamu v průběhu celé rallye soutěže, včetně: mediálního šíření v reklamní kampani před soutěží a po soutěží (R1 Vysočina – televize, HBin – regionální televize, Deník Havlíčkobrodsko – noviny, Rely.cz – informace o motoristických soutěžích, TV studio HB – Film), používání názvu (loga) ve všech tiskových materiálech, reklama na všech soutěžních vozech, prostory startu a cíle k výstavním účelům, umístění reklamních bannerů (šíře do 3m – 10 ks), výroba a umístění reklam (šíře do 40 cm – 200 ks) na soutěžní vozy, výroba a umístění samolepících reklam (šíře do 60 cm – 2 ks) na startovní rampu, vstup do filmu Rallye s povolením šíření po celé ČR/DVD,

zařazení reklamy do DVD s filmem Rallye, reklama na atraktivních diváckých místech při průjezdech všech rychlostních zkoušek, zařazení vlastních soutěžních vozů do startovního pole. Uvedený rozsah reklamy je mnohem (neporovnatelně) větší než reklama, kterou žalobce pořídil od dodavatele DG Advantage na jedno vozidlo, přičemž cena za tuto reklamu ve výši 250.000 Kč je v podstatě stejná jako žalobcem uplatněná cena reklamy RALLYSHOW a WALAŠSKÁ ve výši 200.000 Kč. Cena reklamy uvedená ve výše uvedeném ceníku tak podle Nejvyššího správního soudu svědčí o tom, že cena reklamy uváděná žalobcem jako cena reklamy RALLYSHOW a WALAŠSKÁ za jedno vozidlo je značně nadhodnocená a neodpovídá referenční ceně.

O správnosti výše referenčních cen reklamy na vozidle zjištěných v posuzované věci správcem daně (v řádu desetitísíců, nikoli statisíců za jeden závod) je Nejvyšší správní soud přesvědčen také s ohledem na ceny, které správce daně zjistil v obdobné věci (v níž rovněž vystupoval jako dodavatel reklamy DG Advantage), kterou se zdejší soud zabýval v rozsudku ze dne 14. 4. 2020, č. j. 1 Afs 366/2019 - 29. V této věci bylo zjištěno, že cena za reklamu na závodním voze činí maximálně 70.000 Kč (takovou si účtoval pouze jeden subjekt za jeden konkrétní závod); cena se jinak pohybovala v rozpětí od 2.500 do 41.666 Kč (a zahrnovala i doprovodné služby, které stěžovatelka ani neměla sjednány). V roce 2011 z předložených podkladů správci daně zjistili, že za srovnatelnou reklamu na vozech se cena pohybovala v rozmezí od 6.000 do 30.000 Kč. Uvedené údaje se sice týkají jiného časového období (let 2010 a 2011) než v posuzované věci, ovšem časově blízkého. Tyto ceny se zároveň výrazně odlišují od částek za zajištění reklamy ve výši 200.000, resp. 300.000 Kč, které žalobce uplatnil jako náklady.

V návaznosti na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že zjištění správních orgánů týkající se rozdílu cen sjednaných mezi spojenými osobami podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP od cen sjednávaných v běžném obchodním styku za obdobné plnění mezi osobami nezávislými, je správné. Správce daně proto nepochybil, když žalobci podle § 23 odst. 7 ZDP zvýšil základ daně o rozdíl mezi cenou za reklamu uváděnou žalobcem a zjištěnou referenční cenou. “

27. S ohledem na výše uvedené zdejší soud konstatuje, že správní orgány správně zjistily rozdíly cen sjednaných mezi spojenými osobami podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP od cen sjednávaných v běžném obchodním styku za obdobné plnění mezi osobami nezávislými, přičemž správce daně žalobci v souladu se zákonem zvýšil základ daně o rozdíl mezi cenou za reklamu uváděnou žalobcem a zjištěnou referenční cenou.
28. Zdejší soud s ohledem na výše uvedené neshledal žalobu důvodnou a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

V. Náklady řízení

29. O nákladech účastníků řízení před zdejším i kasačním soudem zdejší soud rozhodl jediným výrokem podle § 60 odst. 1 s.ř.s. věty první s.ř.s. ve spojení s § 110 odst. 3 s.ř.s.
30. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení; to by náleželo procesně úspěšnému účastníkovi, kterým byl žalovaný. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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 nejbližze 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 11. února 2021

Petr Šebek v.r.
předseda senátu