



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Ing. Venduly Sochorové a Mgr. Karla Černína, Ph.D., ve věci

žalobce: **ANLI, spol. s r.o.**
sídlem Kvítková 6965, 760 01 Zlín
zastoupen TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

žalovaný: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 5. 2019, č. j. X

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 5. 2019, č. j. X, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 19 456 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku na účet jejího zástupce TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se včas podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, kterým byla změněna rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále též „správní orgán I. stupně“ či „prvostupňový správce daně“):
 - dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 ze dne 18. 12. 2014, č. j. X, (dále též „platební výměr za rok 2009“),
 - dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob a na zrušení daňové ztráty z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 ze dne 18. 12. 2014, č. j. X (dále též „platební výměr za rok 2010“).
2. Předmětné platební výměry byly odůvodněny Zprávou o daňové kontrole ze dne 11. 12. 2014, č. j. X. Prvostupňový správce daně v rámci daňové kontroly dospěl mj. k závěru, že se žalobci nepodařilo prokázat deklarované dodavatele (HUST s.r.o., dále jen „HUST“ v roce 2009, Carenex Plus s.r.o., dále jen „Carenex“ v roce 2010) reklamních služeb a vynaložení sporných nákladů (400 000 Kč v roce 2009 a 400 000 Kč v roce 2010) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“ či „ZDP“).
3. Žalovaný v rámci odvolacího řízení postupoval odlišně, neboť žalobkyni vyzval, aby objasnila navýšení ceny za reklamu v roce 2009 z částky 60 000 Kč na částku 400 000 Kč a v roce 2010 z částky 80 000 Kč na částku 400 000 Kč, tj. rozdíl mezi částkami za reklamu u prvního článku v obchodním řetězci a u žalobce jakožto koncového článku. Žalovaný v rámci prvního odvolacího rozhodnutí ze dne 3. 12. 2015, č. j. X uzavřel, že žalobce důkazní břemeno k prokázání rozdílu neunesl a změnil právní hodnocení dané věci v tom smyslu, že žalobce měl být koncovým článkem řetězce a vytvořil právní vztah za účelem snížení základu daně, viz § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů. Žalobci tak byl snížen základ daně v souvislosti s deklarovanými částkami společnosti HUST s.r.o. a Carenex s.r.o. o 60 000 Kč v roce 2009 a o 80 000 Kč v roce 2010 (prvostupňový správce daně žalobkyni vyloučil z daňově uznatelných výdajů celých 400 000 Kč v roce 2009 i 2010).
4. Rozsudkem ze dne 15. 2. 2018, č. j. 30 Af 15/2016 - 118 Krajský soud v Brně zrušil citované odvolací rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Zdejší soud mj. žalovanému vytkl, že se nezabýval zjišťováním ceny obvyklé ve smyslu konstantní judikatury správních soudů, neboť bez dalšího pouze určil cenu obvyklou ve výši první transakce v šetřeném obchodním řetězci bez dalšího bližšího odůvodnění; nedošlo tak ke kvalifikovanému zjištění ceny obvyklé, jak je požadováno judikaturou.

II. Obsah žaloby

5. První žalobní námitka spočívala v tvrzení, že žalovaný neprokázal, že by jím popsany obchodní případ probíhal mezi spojenými osobami ve smyslu ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP a že žalovaný neprokázal, že by žalovaný profitoval z dovozeného řetězce.

6. Žalobce dále rozporoval postup, jakým žalovaný dospěl ke stanovení ceny obvyklé. Žalovaný podle názoru žalobce neprovedl potřebné posouzení při zjišťování ceny za reklamu na rally (srovnání délky, atraktivity závodu, srovnání velikosti reklamy, jejího umístění a pozice – úspěšnosti jezdce). Žalovaný správně v případech, kdy jednotliví dodavatelé dodávali totožnou reklamu přímo zájemcům, stanovil cenu obvyklou u dodavatele O. H., resp. SPARROW RACING v roce 2009 v intervalu 33 333 – 50 000 Kč za jeden závod a v roce 2010 v intervalu od 30 000 - 100 000 Kč za jeden závod, ovšem následně tento interval nesprávně odmítl s odůvodněním, že každý odběratel měl ceny stanoveny individuálně a že cena reklamy byla odvozena od požadavku či finančních možností podnikatelského subjektu. Cena za reklamu placená žalobkyní dodavatelům HUST a Carenex plus byla v místě a čase cenou obvyklou, neboť se téměř v roce 2009 pohybovala v citovaném intervalu a v roce 2010 pak zcela. Žalovaný dále stanovil cenu obvyklou i u dalších přímých poskytovatelů reklamy, kdy stanovil cenu 180 00 Kč za jeden závod a dále v intervalu 225 000 – 396 667 Kč za jeden závod. Žalovaný však cenu dosaženou žalobkyní na uvedené ceny netestoval, použil je pouze ke stanovení poměru ceny za reklamu k celkové výši tržeb a zcela nesprávně vázal daňovou uznatelnost nákladů na reklamu na celkovou výši tržeb. Navíc způsob stanovení procentního podílu jednotlivých reklam na tržbách je účelově zavádějící, neboť byly vybrány pro porovnání pouze subjekty, které mají tržby diametrálně odlišné od tržeb žalobkyně. Ve věci tvrzení žalovaného, že v dané věci se jednalo o sponzoring, měl žalovaný unést svoje důkazní břemeno ve smyslu ust. § 8 odst. 3 daňového řádu, což neučinil.
7. V doplňujícím procením podáním ze dne 10. 2. 2020 žalobce doplnil, že se žalovaný snaží nedostatek prokázání způsobu profitování žalobkyně na zjištěné transakci napravit až ve vyjádření k žalobě. Tvrzení žalovaného o neúměrném navýšení nákladů žalobkyně je v rozporu s předloženým znaleckým posudkem.
8. V doplňujícím procesním podání ze dne 21. 10. 2020 žalobce opětovně namítal neprokázání průběhu transakce mezi spojenými osobami a profitování žalobkyně z řetězce a rovněž rozporovala správnost stanovení ceny obvyklé.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

9. Žalovaný odkázal na obsah žalobou napadeného rozhodnutí, v němž popsal celou řadu nestandardních okolností šetřených obchodních případů.
10. K otázce stanovení ceny obvyklé žalovaný uvedl, že se na základě vyhledávací činnosti nepodařilo v regionu Zlínského kraje zjistit žádnou reklamní agenturu, která by se zabývala reklamou formou reklamních polepů podnikatelských subjektů na závodních autech při závodech rally MMČR a MČR a volných závodech. Žalovaný po analýze smluv uzavřených jinými vlastníky závodních aut s nezávislými podnikatelskými subjekty, po analýze smluv O. H. a znaleckého posudku předloženého žalobcem, dospěl k závěru, že obvyklou cenu reklamy na závodních autech nelze objektivně zjistit, neboť veškeré zjištěné skutečnosti nasvědčují tomu, že rozdíly v cenách jsou spojeny s finančními možnostmi zájemce. Žalovaný nepoužil zjištěný interval u dodavatele O. H. jako referenční cenu, neboť žalobce v „první“ žalobě namítal, že právě tato cena nebyla objektivně prokázána a mohla být podhodnocena a dále proto, že bylo zjištěno, že cena reklamy je odvozena od finančních možností podnikatelského subjektu v roce realizace nákladů na reklamu.

Žalovaný proto analyzoval pouze smlouvy uzavřené podnikatelským subjektem přímo s vlastníkem závodních aut. Při stanovení referenční ceny žalovaný použil poměrový ukazatel (podíl částky vynaložené za reklamu ve vztahu k celkovému objemu tržeb), kterým vliv absolutní výše tržeb odstranil. Pro stanovení referenční ceny žalovaný využil zjištěné procentní podíly částek za reklamu na jednom závodě na celkových ročních tržbách nezávislých podnikatelů. Právě tento zvolený procesní podíl nákladu (ceny) za jeden závod ve vztahu k celkové výši tržeb za zboží, výroby a služby v příslušném roce realizace nákladů charakterizuje finanční možnosti podnikatelského subjektu ve vztahu k tomuto specifickému nákladu. Referenční cena za umístění loga žalobce byla stanovena podle podnikatelského subjektu CHEPORT a v roce 2010 podle společnosti IP SYSTÉM a.s. Žalovaný poukázal, že referenční cenu lze určit nejen porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo obdobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty (např. cenu intervalem), ale i (zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách) jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Žalovaný dále uvedl, že v napadeném rozhodnutí netvrdil a ani neprokazoval, že by v případě smluv uzavřených žalobcem s jeho dodavateli se mělo jednat o dissimulovaný právní úkon.

11. V doplňujícím procesním podání ze dne 20. 11. 2019 žalovaný poukázal na existenci rozsudku Krajského soudu v Brně, pobočka ve Zlíně ze dne 3. 10. 2019, č. j. 61 T 6 /2019 – 4155, kterým bylo rozhodnuto o vině a trestu mj. O. H., Z. T. (jednatele společnosti Carenex plus) a L. Z. (jednatele žalobce) za spáchání zločinu krácení daně, poplatků a podobné povinné platby formou spolupachatelství, kterého se uvedené osoby podle trestního soudu dopustily tak, že se po předchozí domluvě s úmyslem zkrátit daň z přidané hodnoty a daň z příjmů fyzických či právnických osob za zdaňovací období 2009 – 2012 za účelem obohacení se na úkor České republiky podílely na neoprávněném uplatňování daňově účinných nákladů a nároků na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu, kdy O. H. nabídl sám nebo prostřednictvím jiných osob mj. žalobci snížení jeho daňové povinnosti tím, že mu prostřednictvím dodavatelských společností HUST s.r.o. a Carenex poskytl reklamní služby na svých vozidlech, přičemž z důvodu umělého navýšení hodnoty této služby uzavřel nejdřív smlouvy o pronájmu reklamních ploch se společností Carenex a následně ve spolupráci se Z. T. prostřednictvím společnosti HUST a Carenex uzavřel smlouvy o reklamě mj. s žalobcem, na jejichž základě byly společnostmi HUST a Carenex vystaveny faktury v hodnotě několikanásobně převyšující částku za pronájem reklamních ploch sjednanou s O. H. i přesto, že uvedené společnosti nevyvíjely řádnou ekonomickou činnost a že deklarovaná reklamní činnost nebyla těmito společnostmi řádně provedena (byla provedena přímo O. H.), přičemž jediným účelem pronájmu reklamních ploch bylo právě snížení daňové povinnosti mj. žalobce a nikoliv jeho propagace či zviditelnění. Z. T. vystavil či nechal vystavit faktury mj. pro žalobce, přestože věděl, že daňovými doklady deklarovaná reklamní činnost nebyla společností Carenex řádně provedena. L. Z. (jednatel žalobce) zahrnul do daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob a k dani z přidané hodnoty daňové doklady vystavené společnostmi HUST a Carenex, přestože důvodem vystavení těchto daňových dokladů nebyla propagace a zviditelnění žalobce, ale umělé navýšení daňově účinných výdajů a nároky na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu s cílem snížení daňových povinností žalobce. Žalovaný dále poukázal na vyjádření Z. T., který se doznal k činnosti kladené mu za vinu s tím, že společnost Carenex žádnou ekonomickou činnost nevyvíjela, nemá povědomí o reklamách, které měly být provedeny,

sám žádnou reklamu nesjednával, ani nerealizoval. Jeho činnost spočívala pouze ve vystavování faktur podle smluv, podepisování dokumentů a vybírání peněz zaslaných na účet společnosti Carenex (vystupoval tedy v pozici tzv. „bílého koně“).

12. V doplňujícím procesním podání ze dne 5. 6. 2020 žalovaný zopakoval skutkovou a právní argumentaci dříve již vyslovenou.

IV. Posouzení věci krajským soudem

13. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
14. Podstatou sporu mezi účastníky řízení je v nyní projednávané věci otázka, zda správní orgány neuznaly v souladu se zákonem rozdíl mezi cenou sjednanou mezi žalobcem a společnostmi HUST za zdaňovací období roku 2009 a společností Carenex plus za zdaňovací období roku 2010 a správcem daně určenou tzv. referenční cenou za vynaložení, dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů s odkazem na ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP.
15. Podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů platí, že 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.
16. Dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. mohou být jinak spojenými osobami také osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.
17. Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací činnosti (např. v rozsudku ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012 - 31) dospěl k závěru, že za účelem aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů 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? V nyní projednávané věci žalobce rozporoval naplnění obou takto vydefinovaných podmínek pro použití ust. § 23 odst. 7 ZDP. S ohledem na tuto skutečnost soud níže uvádí rozhodnou judikaturu týkající se naplnění těchto podmínek.
18. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2018, č. j. 6 Afs 129/2018 – 29 vyplývá, že právní úprava zakotvená v ust. § 24 odst. 1 a § 23 odst. 7 ZDP vychází ze zásady, že daňově uznatelné nejsou náklady, které jsou spojeny s transakcemi, jejichž jediným smyslem je získání nelegitimního daňového zvýhodnění. Pokud správce daně posuzuje výdaje daňového subjektu podle § 24 odst. 1 ZDP ve vztahu mezi nezávislými osobami, je oprávněn zabývat se otázkou, zda výdaj zjevně nepřesahuje kritérium tržní přiměřenosti. Ve vztahu mezi osobami spojenými se musí uplatnit přísnější kritérium (§ 23

odst. 7 ZDP), podle níž cena nesmí být nejen zjevně nepřiměřená, ale nesmí přesahovat cenu obvyklou vůbec.

19. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2011, č. j. 7 Afs 40/2011 – 69 vyplývá, že prokázal-li by správce daně, že smluvními stranami předmětného právního úkonu jsou spojené osoby a že tyto si sjednaly cenu lišící se od ceny referenční, a zároveň by daňový subjekt neprokázal zvláštní a obvyklým poměrům na trhu se vymykající, a přitom ekonomicky racionální důvody, pro které byla cena odlišná, mohl by být teprve učiněn závěr, že rozdíl mezi sjednanou a referenční cenou nelze považovat za výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 ZDP. V rozsahu, v němž by skutečně dosažená cena převyšovala cenu referenční, by nebyla odčitatelným výdajem podle § 24 odst. 1 ZDP.
20. Z judikatury Nejvyššího správního soudu dále vyplývá, že postačí, pokud správní orgány doloží a prokáží byť i pouze nepřímými důkazy, že je zde řetězec dodavatelů, v němž je daňový subjekt zapojen, průběh toku finančních prostředků souvisejících s dodávkou pro daňový subjekt a zároveň prokáží odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami; prokázání subjektivní stránky jednání daňového subjektu se k naplnění podmínek podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů nevyžaduje (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013 – 30 a ze dne 29. 5. 2019, č. j. 2 Afs 131/2018 – 59).
21. Správce daně nese důkazní břemeno v tom směru, že musí prokázat, že cena sporné transakce byla sjednána mezi spojenými osobami a dále musí prokázat, že se sjednaná cena liší od ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (referenční cena). Teprve prokáže-li správce daně, že smluvní strany jsou spojené osoby a že si sjednaly cenu lišící se od ceny referenční, přenesse se důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak (aby obhájil výši sjednané ceny) musí tvrdit a prokázat zvláštní a obvyklým poměrům na trhu se vymykající, a přitom ekonomicky racionální důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny referenční. Referenční cenu může správce daně určit porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, nebo (zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách) jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Pro případ, že by nebylo možné referenční cenu stanovit ani tímto způsobem, použije se s ohledem na § 23 odst. 7 ZDP cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu. Při určení referenční ceny by měl správce daně vyjít z určitého cenového intervalu, tedy srovnat transakci provedenou žalobcem s více než jednou transakcí mezi nezávislými osobami (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2018, č. j. 3 Afs 105/2017 – 22).
22. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 2. 2014, č. j. 2 Afs 67/2012 – 40 vyplývá, že v případě, kdy běžné úřední osoby nedisponují potřebnými znalostmi pro zjištění referenční ceny, je možné přistoupit k přihrání znalce k jejímu určení. Daňový subjekt je povinen tvrdit a doložit, že měl specifické ekonomické a racionální důvody pro sjednání ceny odlišné od ceny referenční a je tedy povinen uspokojivě doložit rozdíl mezi skutečně sjednanou a referenční cenou, platí přitom, že správní orgán musí umožnit daňovému subjektu, aby v reakci na správcem daně učiněné úvahy o odlišnosti jinak reálně dosažitelné ceny tyto úvahy vyvrátil prokazováním jím tvrzených skutečností. Je třeba,

aby rozdíl v cenách byl nejen tvrzen, ale rovněž prokazován (slovy zákona „doložen“). Pokud takovéto skutečnosti daňový subjekt doloží a tvrdí specifika v dané věci odůvodňující zvýšení sjednané ceny, leží na správci daně povinnost řádně zjistit a popsat specifické znaky situace, za které sjednávaly prodejní cenu spojené osoby. Pokud se ohledně rozhodných aspektů projeví skutkové nejasnosti, musí správce daně vycházet z takových skutkových závěrů, které jsou v dané konkrétní skutkové situaci pro daňový subjekt nejvýhodnější (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2020, č. j. 2 Afs 248/2019 – 56 a ze dne 11. 2. 2014, č. j. 2 Afs 67/2012 – 40).

23. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 – 117 vyplývá, že nejprve je třeba, aby byl prokázán skutečný rozsah plnění, přičemž toto je nezbytné k verifikaci fakturované ceny z hlediska její přiměřenosti. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 – 81 vyplývá, že správce daně musí být schopen prokázat všechny podstatné parametry, za nichž byla cena mezi spojenými osobami sjednána, nestačí přitom pouhé zpochybnění tvrzení daňového subjektu, neboť důkazní břemeno nese správce daně. Pokud správce daně není schopen vyvrátit tvrzení daňového subjektu, musel by vycházet z jeho tvrzení a s ohledem na takto zjištěný stav konstruovat referenční cenu.
24. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2020, č. j. 3 Afs 61/2019 – 72 vyplývá, že 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.
25. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 – 105 vyplývá, že je na uvážení správce daně, které subjekty při určování referenční ceny zahrnuje do vzorku pro její zjištění, na druhé straně však zvolené subjekty musí korespondovat se situací daňového subjektu a úvahy musí být správcem daně řádně odůvodněny. Správce daně má povinnost zjistit skutkový stav co nejúplněji a volit takové prostředky, které mohou takovou částku stanovit a které budou co nejvíce odpovídat situaci daňového subjektu, budou se mu co nejvíce podobat. Dále musí zohlednit veškeré důležité okolnosti předmětného plnění. Teprve poté, co správce daně splní veškeré shora uvedené požadavky a shromáždí vybraný soubor cen, může přistoupit ke stanovení obvyklé ceny.
26. Pokud jde o otázku, zda šlo v dané věci o spojení osob ve smyslu posledně citovaného ustanovení zákona o daních z příjmů, pak žalobce obecně tvrdil, že správní orgány neprokázaly, že by předmětná transakce proběhla mezi spojenými osobami. Dále žalobce namítal, že správní orgány neprokázaly, že by z jimi popsaného řetězce žalobce jakýmkoliv způsobem profitoval; nebyla tak možné přistoupit ke stanovení referenční ceny. V tomto směru žalobce odkázal na argumentaci uvedenou v posledním doplnění odvolání proti prvostupňovému správnímu rozhodnutí.
27. Podle ust. § 71 odst. 1 písm. b) zákona č. 151/2002 Sb. soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) platí, že žaloba kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že míra precizace žalobních bodů do

značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod – byť i vyhovující – obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/200 8 – 78, publikované pod č. 2162/2011 Sb.). Rovněž platí, že nelze namísto řádného formulování žalobních bodů použít obecný odkaz na důvody a námitky uplatněné v odvolání.

28. Otázka unesení důkazního břemene ze strany správce daně spočívající v prokázání spojení osob, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty (viz ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP) úzce souvisí se zjištěním a unesením důkazního břemene, že sjednané ceny mezi těmito osobami se liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. K otázce spojení osob žalovaný v rámci žalobou napadeného rozhodnutí vystavěl ucelenou argumentaci, z níž vyplývají nestandardní okolnosti posuzovaných obchodních případů (např. že mimo výroby a umístění – bez specifikace místa – loga žalobce na závodní auta nejsou ve smlouvách specifikované žádné reklamní služby, smlouvy jsou zcela nekonkrétní a ceny nejsou žádným způsobem kalkulovány, v roce 2010 nebyl polep žalobce umístěn na všech závodech uvedených ve smlouvě, přitom cena zůstala nezměněná, dodavatelé HUST a Carenex reklamu pro žalobce v naprosto totožné formě a obsahu – umístění polepu bez specifikace místa – nakoupili od nezjištěných či nekontaktních subdodavatelů, kteří nerealizovali standardní ekonomickou činnost – v případě dodavatele Carenex, a následně se staly nekontaktními, úhrady přijatých faktur sice žalobce realizoval bezhotovostně, ale částky byly z účtů společnosti HUST a Carenex ihned v hotovosti vybírány a z pohybů na těchto účtech je zřejmé, že ani dodavatelé nerealizovali standardní ekonomickou činnost, ceny navýšili nekontaktní dodavatelé, kteří plnili funkci tzv. hromadných odběratelů reklamy pro jednotlivé podnikatelské subjekty, forma a obsah reklamy byla ve všech případech naprosto totožná s formou a obsahem reklamy, kterou pro zprostředkovatele zajišťoval vlastník závodních aut O. H.). Tyto skutečnosti v rámci řádně uplatněných žalobních bodů žalobce konkrétně nenapadl, zcela nedostatečně odkázal na „svou argumentaci uvedenou v posledním doplnění odvolání“. Pokud tím má být míněno doplnění odvolání ze dne 11. 4. 2019, pak toto obsahuje především polemiku se stanovenou referenční cenou.
29. Na základě žalovaným uvedených úvah má soud zato, že uvedené skutečnosti mohly svědčit o právním vztahu vytvořeném převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Jedná se především o zjištění správce daně o násobném rozdílu částky účtované za reklamu majitelem stáje O. H. (v roce 2009 činila jím účtovaná cena 60 000 Kč, v roce 2010 80 000 Kč) a cenou, kterou za reklamu uhradit žalobce (vždy se jednalo o částky 400 000 Kč). Pokud jde obecně o otázku prokázání profitu z dovozeného řetězce, ta především obecně spočívá ve snížení základu daně či zvýšení daňové ztráty daňového subjektu. Žalovaný v napadeném rozhodnutí (odst. 103 a 104) dovodil, jaká je dle něj obvyklá cena a tu porovnal s žalobcem uplatněným výdajem. Lze souhlasit s žalovaným, že pokud by si žalobce v roce 2009 uplatnil daňově účinný výdaj ve výši 400 000 Kč, přičemž by referenční cena činila podle žalovaného 44 449 Kč, bylo by zřejmé, že si žalobce v daňově účinných výdajích uplatnil přibližně 9x více, než by mohl v případě ceny referenční. Podobně ve zdaňovacím období roku 2010 by pak při správnosti stanovení referenční ceny platilo, že by si žalobce uplatnil 5x více v rámci daňově účinných výdajů, než činí referenční cena. I když žalobce explicitně uvedenou úvahu v napadeném

rozhodnutí nevyslovil, tuto lze jednoduše z jeho žalobou napadeného rozhodnutí dovodit. Uvedená úvaha je však podmíněna otázkou, zda v dané věci byla referenční cena zjištěna správně či nikoliv. Podstatné (násobné) zvýšení výdajů vynaložených na zajištění, dosažení a udržení zdanitelných příjmů ve formě zahrnutí nákladů za reklamní služby do nákladů daňově účinných bylo judikováno jako výhoda ve smyslu ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP, viz např. kromě žalovaným uváděné judikatury ve vyjádření k žalobě též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2020, č. j. 7 Afs 176/2019 – 26.

30. Pokud jde o otázku, zda správce daně prokázal, že se liší ceny sjednané mezi žalobcem a společnostmi HUST (zdaňovací období roku 2009) a Carenex plus (zdaňovací období roku 2010) od cen, které byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek uvádí soud následující. Z výše citované judikatury týkající se rozdílu mezi cenou sjednanou mezi spojenými osobami a mezi cenou „obvyklou“ mj. vyplývá, že cena mezi osobami spojenými nesmí být nejen zjevně nepřiměřená, ale nesmí přesahovat cenu obvyklou vůbec. 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.
31. Pokud pak jde o otázku stanovení referenční ceny, pak ze shora citované judikatury vyplývá, že na správci daně leží důkazní břemeno ve smyslu jejího správního stanovení, přičemž je především nejprve nutno použít její určení prostřednictvím porovnání skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, v případě, a to zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, je možné tuto referenční cenu stanovit jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Dále platí, že 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, musí provést patřičnou korekci referenční ceny. Je na uvážení správce daně, které subjekty při určování referenční ceny zahrnuje do vzorku pro jejich zjištění, ovšem jím zvolené subjekty musí korespondovat se situací daňového subjektu a úvahy správce daně musí být řádně odůvodněny. Dále je na správci daně zjistit skutkový stav co nejúplněji a volit takové prostředky, které mohou částku správně stanovit a jenž budou co nejvíce odpovídat situaci žalobce – budou se mu co nejvíce podobat. Dále je nutno zhodnotit veškeré důležité okolnosti předmětného plnění, a pokud se vyskytnou skutkové nejasnosti, musí správce daně vycházet z takových závěrů, které jsou dané konkrétní situací pro daný subjekt nejvýhodnější. Teprve poté mělo být přistoupeno ke stanovení obvyklé (referenční) ceny. Není-li možné ani uvedeným způsobem referenční cenu stanovit, platí podle ust. § 23 odst. 7 ZDP cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu. Před stanovením referenční ceny je však nejprve potřeba, aby byl prokázán skutečný rozsah plnění (aby bylo co porovnávat).
32. Pokud jde o fakticitu plnění, žalovaným zpochybňována nebyla. V rámci přechodného odvolacího rozhodnutí žalovaného (ze dne 3. 12. 2015, č. j. X) tento dovodil, že žalobce byl koncovým článkem řetězce, kdy byl vytvořen právní vztah za účelem snížení základu daně a žalobcem byl snížen základ daně o částku 60 000 Kč v roce 2009 a o částku 80 000 Kč v roce 2010, neboť žalovaný dospěl k závěru, že citované částky jsou ceny obvyklé za předmětné plnění, přičemž se jedná o částky, které obdržela osoba na počátku řetězce (O. H., majitel soutěžních vozidel, na nichž byla reklama umístěna). Podle citovaného

odvolacího rozhodnutí žalovaného se žalobci nepodařilo objasnit navýšení ceny za reklamu v roce 2009 z částky 60 000 Kč na částku 400 000 Kč a v roce 2010 z částky 80 000 Kč na částku 400 000 Kč; referenční cena tedy byla stanovena jako cena na počátku obchodního řetězce.

33. V nynějším žalobou napadeném odvolacím rozhodnutí žalovaný dospěl k závěru, že referenční cena je ještě nižší, než na počátku obchodního řetězce. Pokud jde o zdaňovací období roku 2009, pak podle správce daně má činit referenční cena částku 44 449 Kč a ve zdaňovacím období roku 2010 pak částku 73 394 Kč (oproti původní referenční částce ve výši 60 000 Kč, resp. 80 000 Kč a oproti vynaloženému výdaji ze strany žalobce ve výši vždy 400 000 Kč).
34. Pokud jde o počet závodů a počet soutěžních vozů nesoucích reklamu žalobce, není mezi účastníky řízení sporné, že v roce 2009 se jednalo o 7 závodů MMČR v rally a MČ ve Sprint rally na jednom vozidlem Honda Civic. Ohledně zdaňovacího období 2010 zůstalo v rámci daňového řízení mezi účastníky sporné, zda se reálně (na rozdíl od smlouvy ze dne 20. 1. 2010) jednalo o 9 závodů MČR a Sprint rally a šlo o umístění reklamních nápisů žalobce na dvou soutěžních vozidlech, a to Honda Civic a Suzuki Ignis, či na 1 vozidle. Vztaženo k jednomu vozidlu a k jednomu závodu, v roce 2009 se jedná o částku 8 571 Kč u ceny na počátku řetězce, o částku 57 143 Kč na konci řetězce a o částku 6 349 Kč stanovenou správcem daně. V případě zdaňovacího období roku 2010 se jedná o částku na počátku řetězce ve výši 4 444 Kč za jeden vůz a jeden závod, příp. o částku 8 889 Kč za jeden závod bez zohlednění počtu vozidel, o částku 22 222 Kč jako částku za jeden závod a jeden soutěžní vůz v případě koncové ceny uhrazené žalobcem, resp. o částku 44 444 Kč bez zohlednění počtu soutěžních vozidel. Referenční cena stanovená správcem daně pak v případě zdaňovacího období roku 2010 činí částku 8 155 Kč za jeden závod bez zohlednění počtu soutěžních vozidel vybavených reklamou žalobce, při zohlednění počtu vozidel by se pak na jedno vozidlo a zdaňovací období roku 2010 a jeden závod jednalo o částku 4 077 Kč.
35. Jak vyplývá ze shora citované judikatury a logiky věci, pro to, aby mohla být stanovena referenční cena úvahou správce daně, je především nutno mít najisto postaven přesný předmět plnění (zde poskytnutých žalobci společnostmi HUST a Carenex plus). V žalobou napadeném rozhodnutí se žalovaný otázkou rozsahu reklamního plnění zabýval pouze v tom směru, že uvedl počet závodů, přičemž tento činil za rok 2009 7 a za rok 2010 9 závodů (viz např. odst. 84 žalobou napadeného rozhodnutí). Jak přesně žalovaný dospěl k počtu závodů v roce 2010, není konkrétně v napadeném rozhodnutí uvedeno, nicméně lze se domnívat, že tento závěr byl učiněn na základě porovnání smlouvy uzavřené mezi žalobcem a společností Carenex plus o reklamě ze dne 20. 1. 2010, kde je uvedeno celkem 16 závodů a doloženými materiály ohledně faktického uskutečnění reklamy ze strany žalobce (dokládáno bylo celkem 9 závodů). Nicméně v rámci daňového řízení žalobce zpochybňoval počet závodů uváděný žalovaným, stejně tak bylo zpochybňováno, zda se všech závodů účastnilo pouze jedno vozidlo, či dvě, jak je uvedeno ve smlouvě. Tyto skutečnosti žalobce v žalobě nenamítá, sám předložil správci daně znalecký posudek č. 325-21-2016, zpracovaný dr. Ing. V. H., MBA, Ph.D., kde znalec mj. rekapituluje, že za rok 2010 bylo doloženo umístění reklamy ze strany žalobce v rámci devíti závodů (a to Horácká rally, Thermica rally Lužické hory, Impromat rally sprint Kopná, Rally Krkonoše, Rally Vysočina, Fuchsoil rally Agropa, Admiral Rally Vyškov, AZ pneu rally Jeseníky a Alza.CZ – PARTR rally Vsetín). U ostatních závodů zmíněných ve smlouvě

z roku 2010 nebyly žalobcem znalci předány žádné podklady. Zároveň je ve znaleckém posudku uvedeno, že v roce 2010 žalobce doložil umístění reklamy na vozidle Honda Civic VTI, různých startovních čísel a různých posádek (nikoliv u vozidla Suzuki Ignis, jak je uvedeno ve smlouvě), nicméně tato zjištění nelze ze spisového materiálu blíže ověřit, neboť ačkoliv žalobce fotodokumentaci, vč. CD nosičů a DVD nosičů správci daně předložil, pak tato dokumentace ve správním spise založena není. Ani žalovaný nijak v rámci napadeného rozhodnutí nepracoval blíže s otázkou, jaké přesně plnění žalobce obdržel (viz sporná stanoviska stran v rámci daňového řízení). Citovaný znalecký posudek kromě výše uvedených údajů navíc obsahuje i analýzu podkladů, které žalobce poskytl znalci a zřejmě ve stejném rozsahu předtím i daňovým orgánům. Znalec na základě této dokumentace uvedl v rámci jednotlivých závodů i umístění a reklamy na konkrétních vozidlech a odhadl plochu této reklamy na konkrétních závodech.

36. V napadeném rozhodnutí žalovaný v části týkající se stanovení ceny obvyklé uvádí, že pro stanovení referenční ceny v dané věci využil zjištěné procentní podíly částek za reklamu na jednom závodě na celkových ročních tržbách tří nezávislých podnikatelů, neboť z důvodů, které výše specifikoval, nebylo možné cenu obvyklou na trhu objektivně zjistit pro nedostatek detailních aspektů srovnávané reklamy. Žalovaný k věci srovnatelných reklamních akcí reklamních agentur uvedl, že se na základě vyhledávací činnosti nepodařilo v regionu Zlínského kraje zjistit žádnou reklamní agenturu, která by se zabývala reklamou formou reklamních polepů podnikatelských subjektů na závodních autech při závodech MM ČR, MČR a volných závodech. Tuto činnost měl správce daně zjistit pouze u vlastníků závodních aut, kteří pronajímali reklamní plochy na vozidlech jednotlivým zprostředkovatelům a současně sami poskytovali reklamu jiným podnikatelským subjektům. „Na základě velkého počtu daňových řízení“ prvostupňový správce daně měl vyhodnotit, že obvyklou cenu reklamy na závodních autech nelze objektivně zjistit, neboť jeho veškeré poznatky nasvědčují tomu, že rozdíly v cenách jsou spojeny s finančními možnostmi zájemce o reklamu. Tento závěr měl učinit správce daně na základně zjištění z vyhledávací činnosti a z jiných daňových řízení, což má potvrzovat i analýza smluv zjištěných u O. H. a rovněž shora citovaný znalecký posudek.
37. Pokud jde o analýzu smluv O. H. za rok 2009, žalovaný zjistil cenu za jeden závod ve výši od 4 000 Kč (v případě zprostředkovatele plochy) do částky 50 000 Kč za jeden závod v případě přímého odběratele reklamy bez zprostředkovatele. Žalobce přitom vynaložil v přepočtu na jeden závod (s vložením zprostředkovatele reklamy) částku ve výši 57 143 Kč. V případě roku 2010 správce daně zjistil analýzou cen O. H. cenu reklamy za jeden závod v případě konečných odběratelů bez zprostředkovatele ve výši 30 000 – 100 000 Kč za jeden závod. Žalobce přitom vynaložil za reklamu s účastí zprostředkovatele částku 44 444 Kč. Analýzou smluv získaných správcem daně, jimiž O. H. prodával reklamu na vozech, správce daně zjistil, že tyto byly obecně formulovány, přičemž počet závodů, velikost, četnost ani umístění reklamy nebyly určujícím kritériem pro kalkulaci ceny. Proto z uvedených zjištěných cen reklamy nevycházel.
38. Žalovaný dále provedl analýzu shora uvedeného znaleckého posudku, z něhož citoval především názor znalce, že cena reklamy u sportovního týmu způsobuje značný rozptyl cen za reklamu, znalec nenašel plně srovnatelnou nabídku a stanovil interval, v němž by se mohla cena obvyklá reklamy pohybovat v případě roku 2009 od částky 350 000 – 1 400 000 Kč a v případě roku 2010 od částky 450 000 – 1 800 000 Kč; znalec uzavřel, že ceny žalobce nepřekračují znalcem zjištěné ceny. V části hodnocení znaleckého posudku (odst. 73

žalobou napadeného rozhodnutí) žalovaný pouze uvedl, že žalobce náklady na reklamu nedeklaroval jako sponzorský dar, ale jako nákup reklamních služeb, Rally Posázaví a Rally Světlá jsou amatérské závody, které jsou ve velké míře závislé na příspěvcích sponzorů, nejsou součástí MMČR, ani MČR, závody Rally Dakar jsou svým obsahem, rozsahem i místem realizace nesrovnatelné se závody MMČR a MČR, proto žalovaný na základě znaleckého posudku provedl analýzu srovnatelných obchodních vztahů, srovnatelných podnikatelských subjektů s jinými vlastníky závodních aut.

39. Pokud jde o hodnocení smluv uzavřených O. H. a hodnocení znaleckého posudku, nemá soud k uvedeným závěrům žalovaného výhrady, pouze poznámku, že v nyní projednávané věci zřejmě na základě podkladů poskytnutých samotným žalobcem mohl být určen konkrétně rozsah poskytnutých reklamních služeb, jak je shora uvedeno.
40. Žalovaný dále při stanovení referenční ceny analyzoval ceny reklamy u jednotlivých vlastníků závodních vozidel. K této úvaze žalovaný uvedl, že na základě výše popsanych zjištění přehodnotil způsob stanovení ceny obvyklé, kdy nejdříve za cenu obvyklou považoval první ceny v řetězci dodavatelů a nově vybral vlastníka závodních vozidel, který uzavíral v roce 2009 a 2010 smlouvy o pronájmu reklamních plochy jak se zprostředkovateli, tak také současně přímo s podnikatelskými subjekty a dále žalovaný vybral vlastníka závodních vozidel, jenž v roce 2010 uzavíral pouze smlouvy o reklamě přímo s podnikatelskými subjekty. Žalovaný uvedl, že tak učinil proto, že z dosud provedených řízení nevyplynula zcela konkrétní smluvní kritéria konstrukce ceny reklamy, která by jednoznačně doložila, jakým způsobem byla reklama obvykle kalkulovaná; nově zvolený způsob tak má přispět k racionálnější konstrukci referenční ceny. K této úvaze žalovaného soud uvádí, že není zřejmé, z jakých „dosud provedených řízení“ nemají vyplývat zcela konkrétní smluvní kritéria konstrukce ceny reklamy, nicméně lze souhlasit, že konstrukce ceny reklamy nevyplyvá z důvodů shora uvedených ze smluvních vztahů zjištěných správcem daně v případě smluv dojednaných s poskytovatelem reklamy O. H.
41. Žalovaný dále provedl analýzu zjištěných smluv uzavřených vlastníky závodních aut společnostmi AUTO – VALOUŠEK, s.r.o. a KIT Racing CS, s.r.o., dále u zprostředkovatelů reklamy (nájemců reklamních ploch od AUTO – VALOUŠEK, s.r.o.), a to společnosti BECRUX TRADING, s.r.o. a IV EN, s.r.o. a dále šlo o přímé odběratele reklamy od vlastníků závodních aut společnost FKK s.r.o., CHEPORT s.r.o. a IP system, a.s. U cen vlastníka společnosti AUTO – VALOUŠEK, s.r.o. byla zjištěna cena reklamy v roce 2009 u zprostředkovatele plochy za jeden závod od 8 333 – 12 500 Kč v případě zprostředkovatelů plochy (pozn. soudu – O. H. dostal za reklamu v roce 2009 vztaženo na jeden závod částku 8 571 Kč), cena za reklamu na jeden závod u konečného odběratele reklamy bez zprostředkování činila částku 180 000 Kč (žalobce od zprostředkovatele za jeden závod v r. 2009 uhradil částku 57 143 Kč). V případě roku 2010 bylo u uvedeného majitele závodních vozů zjištěna cena zprostředkovateli za jeden závod v roce 2010 10 526 Kč (v uvedeném roce obdržel O. H. za reklamu od zprostředkovatele v dané věci částku 8 888 Kč), dále správce daně zjistil částku za reklamu pro konečného odběratele reklamy ve výši 180 000 Kč za jeden závod a v případě ceny pro konečného odběratele reklamy s vložení zprostředkovatele částku 500 000 Kč a 1 000 000 Kč za jeden závod (žalobce v předmětné věci vynaložil v roce 2010 částku 44 444 Kč za jeden závod). V případě vlastníka vozidel společnosti K.I.T. Racing s.r.o. byla v roce 2010 zjištěna částka bez zprostředkovatele konečnému odběrateli reklamy ve výši 225 000 – 396 667 Kč. Žalovaný

dále uvedl, že ze smluv konečného odběratele reklamy CHEPORT od vlastníka AUTO – VALOUŠEK, s.r.o. jasně vyplývá druh vozidla, jméno posádky a konkrétní závod MMČR a MČR, ze smluv konečných odběratelů reklamy FKK a IP system od vlastníka K.I.T. Racing CS, s.r.o. vyplývá druh vozidla a konkrétní umístění reklamního polepu a konkrétní závod MMČR MČR. Ani z jedné z těchto smluv nevyplývá konstrukce ceny, což má odpovídat zjištění správce daně o předběžném stanovení celkové ceny reklamy za rok, neboť tato není běžným způsobem kalkulována, ale je vázána na finanční možnosti konečného odběratele reklamy, který spíše vystupuje v pozici sponzora činnosti vlastníka závodního vozidla; toto má rovněž vyplývat ze znaleckého posudku.

42. K této úvaze krajský soud uvádí, že i pokud by mělo z uvedených zjištění vyplývat, že cena nemá být běžným způsobem kalkulována, ale má být vázána pouze na finanční možnosti konečného odběratele reklamy (což ale nebylo dle názoru soudu jednoznačně doloženo), pak z tohoto zjištění nemůže vyplývat závěr, že by nebylo možné zjistit referenční cenu na základě takto získaných údajů, neboť správce daně měl na základě svých zjištění k dispozici rozsah cen za reklamu, které byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, které v rámci nákupu reklamy na soutěžních vozech panovaly. Skutečnost, že ceny sjednané mezi nezávislými osobami se pohybují ve značném rozptylu, neznamená, že by nešlo interval cen obvyklých mezi nezávislými subjekty určit. Použití ust. § 23 odst. 7 písm. b) ZDP je možné pouze v případě, kdy správce daně unese břemeno, že nákupní cena reklamy pro žalobce přesahovala obvyklou cenu vůbec.
43. Na možnost stanovení ceny obvyklým způsobem (porovnáním ceny sjednané mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných či obdobných podmínek) odkazuje kromě zjištění cen, jež bylo provedeno správní orgány rovněž judikatura správních soudů v obdobných věcech, kdy se jednalo o částky vynakládané daňovými subjekty za reklamu na soutěžních vozech v rámci jednotlivých závodů rallye, kdy došlo rovněž ze strany správce daně k aplikaci ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP. Např. ve věci rozhodované zdejší senátem Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 30 Af 18/2018 se jednalo o daňový subjekt, jež uhradil zprostředkovateli za reklamu na zadní části vozidla účastnického se automobilových soutěží MČR rally 2011 částku ve výši 850 000 Kč za jeden závod, přičemž prvotní cena v řetězci byla zjištěna ve výši 20 000 Kč za jeden závod. V uvedené věci správce daně vyšel při stanovení referenčních cen ze smluv, které byly uzavřeny mezi nezávislými subjekty, týkaly se závodu, na kterých byl prezentován tamější žalobce, příp. ceny, která byla sjednána obecně na podniky MMČR, přičemž ceny byly správcem daně zjištěny ve vztahu k obdobnému závodu a způsobu zadání reklamy přes prostředníka. Správce daně stanovil cenu v cenovém rozpětí a následně jako cenu obvyklou použil horní hranici zjištěného cenového rozpětí. V uvedené věci správce daně nejprve stanovil interval referenčních cen a poté určil cenu, ze které vycházel jak při porovnání s cenou sjednanou tamějším žalobcem, tak při doměření rozdílu ke zdanění, přičemž cena pro účely doměření byla vždy na horní hranici stanoveného intervalu zjištěných referenčních cen (pozn. soudu – postup souladný se shora citovanou judikaturou). Referenční cena byla v poukazované věci správcem daně stanovena v případě všech závodů na částku 350 000 Kč za rok 2011 (v případě přepočtu na jeden závod se jedná o částku 58 333 Kč). Vlastník soutěžního vozidla dostal za reklamu částku ve výši 20 000 Kč za závod (tamější žalobce zaplatil za jeden závod částku 850 000 Kč). Krajský soud připomíná, že v nyní projednávané věci se jednalo v roce 2009 o částky za jeden závod ve výši 57 143 Kč – zapláceno žalobcem, 8 571 Kč – účtováno O. H. a 6 349 Kč – referenční cena

stanovená správcem daně. V roce 2010 se pak jednalo o částku 44 444 Kč – uhrazeno žalobcem, částku 8 888 Kč – účtováno O. H. a částku 8 155 Kč – referenční cena určená žalovaným.

44. Dále v případě věci vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 62 Af 18/2018 a následně u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 4 Afs 125/2020 zdejší soud uvádí, že z veřejně dostupných rozsudků uvedených soudů v citované věci vyplývá, že správce daně na základě obdobných zjištění o navýšení cen za reklamu v případě soutěžních vozidel účastnících se rallyových závodů v roce 2012 přistoupil ke stanovení referenční ceny za reklamu prostřednictvím šetření cen uzavřenými mezi nezávislými subjekty za stejné, resp. obdobné plnění. Nejvyšší správní soud v citované věci v rozsudku ze dne 25. 11. 2020, č. j. 4 Afs 125/2020 – 61 rovněž doplnil úvahu, že o správnosti výše referenčních cen reklamy na vozidle zjištěných v jím posuzované věci správcem daně (v řádu desetitísíců, nikoliv statisíců za jeden závod) je Nejvyšší správní soud přesvědčen také s ohledem na ceny, které správce daně zjistil v obdobné věci, jenž se Nejvyšší správní 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 – 41 666 Kč (a zahrnovala i doprovodní služby, které tamější stěžovatelka ani neměla sjednány). Nejvyšší správní soud dále uvedl, že v roce 2011 z předložených dokladů správci daně zjistili, že za srovnatelnou reklamu na vozech se cena pohybovala v rozmezí od 6 000 – 30 000 Kč; uvedené údaje se sice týkají jiného časového období (let 2010 a 2011) než ve věci posuzované v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu, ovšem časově blízkého; tyto ceny se zároveň výrazně odlišují od částek za zajištění reklamy ve výši 200 000, resp. 300 000 Kč, které tamější žalobce uplatnil jako náklady. I v posledně poukazované věci Nejvyšší správní soud řešil otázku ceny reklamy na závodním voze, přičemž šlo o stanovení referenční ceny správcem daně na základě zjišťování cen za reklamu mezi nezávislými subjekty.
45. Na základě uvedených skutečností má krajský soud za to, že správce daně v nyní projednávané věci měl možnost vyjít při zjišťování referenční ceny z intervalu zjištěných cen za obdobné plnění, jenž byly sjednány mezi nezávislými subjekty. Skutečnost, že zjištěný interval nedokládal závěr o přesažení cen uhrazených žalobcem nad cenu obvyklou nemůže odůvodňovat žalovaným zvolený postup zjišťování referenční ceny prostřednictvím stanovení procentního podílu jednotlivých reklam na tržbách společností CHEPORT, FKK a IP system. Žalobce navíc správně poukázal na žalovaným nepochybně diametrálně odlišné tržby žalovaným zvolených subjektů a žalobce, přičemž i podle názoru zdejšího soudu nelze kromě jiného zaručit, že společnosti s násobně vyššími tržbami mohly uvažovat o nákladech na reklamu v jiných souvislostech, než tomu bylo u žalobce. O absurdnosti takto zjištěných referenčních cen ze strany žalovaného svědčí mj. dále i skutečnost, že uvedeným způsobem stanovené referenční ceny jsou nižší, než ceny účtované prvním článkem zjištěného řetězce; ze shora citovaných rozsudků správních soudů v obdobných věcech dále též vyplývá, že referenční ceny byly určeny násobně vyšší než v nyní projednávané věci. Navíc krajský soud poukazuje ještě na skutečnost, že správce daně (alespoň v žalobou napadeném rozhodnutí) nezjišťoval, ač tak zřejmě mohl - jak je uvedeno shora, skutečný rozsah reklamy. Argumentace žalovaného uvedená v odst. 86 napadeného rozhodnutí opírající se o nabídku pořadatele Barum Czech rally Zlín z roku 2012 uvádí nabídkovou cenu pořadatele závodu za umístění reklamy na všech vozech; tato nabídka však nepočítá s účastí zprostředkovatele a navíc nabízená cena

je cenou hromadnou za umístění reklamy na celkem 100 vozech. Ze shora uvedených důvodů soud přisvědčuje námitkám žalobce týkajícím se nesprávnosti zjišťování referenční ceny. Soud se dále ve vztahu k poslední žalobní námitce ztotožňuje s vyjádřením žalovaného, že v rámci žalobou napadeného rozhodnutí nebylo dovozováno, že by se v případě smluv o reklamě mělo jednat o zastřený právní úkon. Za uvedeného stavu nezbylo soudu, než napadené rozhodnutí žalovaného zrušit.

V. Závěr náklady řízení

46. Napadené rozhodnutí žalovaného nemůže z hlediska přezkumu jeho zákonnosti obstat, soud jej proto výrokem I. tohoto rozsudku zrušil.
47. Ve smyslu § 78 odst. 4 s. ř. s. krajský soud dále vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení, v němž je žalovaný vázán právním názorem vysloveným krajským soudem ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
48. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč a dále v nákladech právního zastoupení dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). V daném případě se jedná o odměnu zástupce žalobce za zastupování v řízení před krajským soudem, a to za 4 úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení a písemné podání žaloby, replika k vyjádření žalovaného a triplika k vyjádření žalovaného) dle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu ve výši 12 400 Kč (4 x 3 100 Kč); a dále o náhradu hotových výdajů ve výši 1 200 Kč (4 x 300 Kč). Vzhledem k tomu, že zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se částka odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů o částku 2 856 Kč odpovídající příslušné dani z přidané hodnoty. Celkem se tedy jedná o částku 19 456 Kč. Ke splnění uvedené povinnosti byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 30. 8. 2021

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu