



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce:

TRIODON, spol. s r.o., IČO 44003978

sídlem 6. května 38, 763 16 Fryšták

právně zastoupená advokátem JUDr. Ing. Ondřejem

Lichnovským

sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

proti

žalovanému:

Odvolací finanční ředitelství

sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 10. 2019, č. j. 42194/19/5200-11432-807689,

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 17. 10. 2019, č. j. 42194/19/5200-11432-807689, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč, a to k rukám advokáta JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského se sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Brně dne 9. 12. 2019 domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 10. 2019, č. j. 42194/19/5200-11432-807689, kterým (I) změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správní orgán prvního stupně“) ze dne 3. 12. 2014, č. j. 1798981/14/3301-51524-707655, tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 se po provedeném odvolacím řízení mění z částky 60 020,- Kč na částku ve výši -10 380,- Kč, (II) změnil rozhodnutí správního orgánu prvního stupně ze dne 3. 12. 2014, č. j. 1799164/14/3301-51524-707655, tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 se po provedeném odvolacím řízení mění z částky -194 815,- Kč na částku ve výši -266 920,- Kč, (III) změnil rozhodnutí správního orgánu prvního stupně ze dne 3. 12. 2014, č. j. 1799370/14/3301-51524-707655, tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 se po provedeném odvolacím řízení mění z částky 492 860,- Kč na částku ve výši 322 050,- Kč. Současně rozhodl o snížení penále, a to z částky 98 572,- Kč na částku ve výši 64 410,- Kč (dále jen „napadené rozhodnutí“).

II. Obsah žaloby

2. Žalobce v žalobě namítá, že žalovaný neprokázal splnění podmínek pro aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o dani z příjmu, tedy existenci spojených osob. Naopak zcela uměle spojil okolnosti, které žalovanému ve svém souhrnu stačily, přestože nemají žádnou vypovídající hodnotu ani souvislosti s tím, že by žalobce a jeho dodavatelé představovali jinak spojené osoby. Žalobce upřesnil, že nebyl žádný důvod pro sjednání jakýchkoli dalších reklamních služeb, neboť záměrem reklamy byla propagace na závodech rallye. Běžně jsou navíc uzavírány také obecné smlouvy, kde reklama není detailně specifikovaná. Žalobce byl s dodavateli reklamy rámcově dohodnut, jak bude reklama realizována. Cena byla sjednána na základě vzájemného konsensu a úhrada byla žalobcem realizována bezhotovostním převodem. Skutečnost, že dodavatelé tyto částky následně vybrali v hotovosti, stejně jako jejich následnou nekontaktnost pro správce daně, nemohl žalobce ovlivnit. Je také evidentní, že žalovaný zcela přehlíží rozdíl mezi cenou reklamní plochy a cenou reklamy, na což ho upozornil již Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 29. listopadu 2018, č. j. 31 Af 77/2016 – 133. To, že jeden ze zaměstnanců měl zkušenosti s rallye sportem, nijak nedokládá, že by žalobce měl mít povědomí o existenci údajného umělého fakturačního řetězce. Stejně tak okolnost, že jednatel žalobce až po uzavření smlouvy o reklamě se podílel jako pořadatel na organizaci Barum Rallye, nijak nedokládá, že by žalobce měl mít povědomí o tom, že je součástí umělého fakturačního řetězce. Jakékoli logické vysvětlení, proč zjištěné okolnosti mají prokazovat, že došlo k naplnění uvedené skutkové podstaty, zcela absentuje. Daňové subjekty tak neunesly své důkazní břemeno stran tvrzení o existenci jinak spojených osob, které měly vytvořit právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Ve věci je nesporné, že k realizaci reklamy došlo. Jejím jediným cílem byla propagace společnosti TRIODON za účelem dosažení a navýšení zdanitelných příjmů. Spekulace žalovaného, že převažujícím smyslem reklamy bylo účelové snížení základu daně, je proto třeba odmítnout.

3. Žalovaný podle názoru žalobce neunesl důkazní břemeno ani ve vztahu odlišnosti ceny sjednané mezi žalobcem a jeho dodavateli od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Cena obvyklá zpravidla není tvořena zpravidla jedním číslem, nýbrž intervalem cen obvyklých. Žalobci není zřejmé, jak chtěl žalovaný touto požadavku na stanovení ceny obvyklé vyhovět, kdy stanovil údajnou obvyklou cenu jedním číselným údajem. Navíc vypočetl zcela fiktivní cenu, kdy tuto zjišťoval skrze průměrný procentní podíl celkových ročních částek za reklamu na celkových ročních tržbách. Žalovaný přitom vůbec nezjišťoval, zda srovnávané subjekty nevyužívaly také jiné druhy reklamy a došel k závěru, že obvyklá výše výdajů na reklamu činí 0,49% z celkových tržeb. Z veřejně dostupných zdrojů přitom žalobce zjistil, že marketingové výdaje v praxi obvykle představují 1 až 25 % objemu tržeb. Finanční prostředky vynaložené žalobcem jsou tak na spodní hranici toho, co je považováno za běžnou výši výdajů ve vztahu k celkovým tržbám. Lze proto říci, že úvahy žalovaného nejsou správné.
4. Závěry žalovaného jsou pak také v rozporu se skutečnostmi zjištěnými při dokazování a obsahem daňového spisu. Výsledky provedeného dokazování jsou jednoznačným důkazem, že cena reklamy žalobce se neliší od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za obdobných podmínek. To dokládá mimo jiné také znalecký posudek, který si nechal žalobce vypracovat na základě výzvy žalovaného. Žalovaný odmítl k tomuto posudku přihlídnout, aniž k tomu měl důvod. Pokud mu byla argumentace znalce nejasná nebo nezřetelná, nic mu nebránilo jej vyslechnout. Hodnocení důkazů nemůže probíhat takovým způsobem, že předložené důkazy nepotvrzující tvrzení žalovaného jsou upozaděny a přehlíženy.
5. Žalobce dále namítá, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť se žalovaný vůbec nevypořádal s argumentací žalobce uplatněnou ve vyjádření k seznámení se se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení. Žalobce poukazoval na pochybení žalovaného a na výsledky provedeného dokazování obsáhlou argumentací podloženou závěry judikatury. Žalovaný se tím však vůbec nezabýval a odůvodnění napadeného rozhodnutí je tudíž zcela nedostatečné.

III. Vyjádření žalovaného

6. Dne 30. 3. 2020 bylo krajskému soudu doručeno vyjádření žalovaného, ve kterém odkázal na napadené rozhodnutí a zdůraznil, že v něm popsal celou řadu nestandardních okolností týkajících se obchodní spolupráce žalobce a jeho dodavatelů, které ve svém souhrnu prokazují existenci právního vztahu mezi jinak spojenými osobami, který byl vytvořen převážně za účelem snížení daňového základu ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o dani z příjmu a provedení nedůvodné daňové optimalizace. Žádná ze zúčastněných stran se nezabývala cíleností ani vlivem reklamy na obrát žalobce, což jen dokresluje závěr žalovaného.
7. Žalovanému se nepodařilo vyhledat žádnou reklamní agenturu, která by se zabývala reklamou formou reklamních polepů podnikatelských subjektů na závodních autech v regionu Zlínského kraje. Přistoupil proto k analýze smluv uzavřených vlastníky závodních aut s nezávislými podnikatelskými subjekty, smluv vlastníka závodních aut, na kterých byla umístěna reklama žalobce, a znaleckého posudku, načež dospěl k závěru, že obvyklou cenu reklamy na závodních autech nelze objektivně zjistit. Pro stanovení

referenční ceny tedy žalovaný využil zjištěné procentní podíly celkových ročních částek za reklamu na celkových ročních tržbách čtyř nezávislých podnikatelských subjektů. Prokázal tak, že cena, kterou žalobce uhradil svým dodavatelům, se liší od cen, které by vynaložil v běžných obchodních vztazích, a proto vyzval žalobce, aby doložil oprávněnost rozdílu mezi uplatněnými náklady za reklamu a stanovenou referenční cenou. Žalobce tak však neučinil.

8. Referenční cenu lze podle žalovaného určit nejen porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo obdobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty (tedy např. cenovým intervalem, jak uvádí žalobce v žalobě), ale i (zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách) jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost.
9. Rovněž žalovaný nastínil, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku. Žalovaný se podle jeho názoru se všemi stěžejními odvolacími námitkami vypořádal.
10. V rámci svého vyjádření žalovaný informoval krajský soud o 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 zúčastněných osob ze spáchání zločinu zkrácení daně.

IV. Replika žalobce a další vyjádření žalovaného

11. Žalobce na vyjádření žalovaného reagoval replikou doručenou krajskému soudu dne 31. 8. 2020. Upřesnil, že v rámci žalobní argumentace poukazoval na to, že absentuje příčinná souvislost mezi okolnostmi tvrzenými žalovaným a jeho závěry o existenci jinak spojených osob. Žalovaný nepopsal, v čem se jím uvedené okolnosti doplňují a v čem na sebe navazují, přesto paušálně uzavřel, že tomu tak je. V této souvislosti žalobce poukázal na to, že by bylo nelogické, aby bylo smyslem reklamy krácení daně, neboť utratil více, než kolik činilo „ušetření“ na dani. Je tedy zjevné, že nebylo prokázáno, že žalobce se svými dodavateli vytvořil právní vztah převážně za účelem snížení základu daně. Jediným cílem předmětné reklamy na automobilových závodech byla propagace firmy žalobce směřující k navýšení prodejů jeho zboží. Žalobce byl s dodavateli dohodnut, jak bude reklama realizována. Podle této dohody se odvíjela také její cena, která se nelišila od ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Žalovaný ani neprokázal opak. Žalobce na závěr své repliky dodal, že žalovaným zmíněný rozsudek o vině a trestu není pro projednávanou věc relevantní, neboť je nejen nepravomocný, ale také nesprávný.
12. K replice žalobce se žalovaný vyjádřil v podání doručeném krajskému soudu dne 13. 5. 2021. Žalovaný podle svého názoru své důkazní povinnosti dostál a trvá na správnosti svého názoru.

V. Posouzení věci krajským soudem

13. Krajský soud na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který

tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí

14. Na úvod se krajský soud zabýval námitkou žalobce, že se žalovaný nevypořádal s argumentací uplatněnou žalobcem v jeho vyjádření ze dne 22. 7. 2019 podaném v rámci daňovém řízení. Podle názoru žalobce je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť z něj není patrné, z jakého důvodu žalovaný odmítl přihlížet k názorům žalobce.
15. Nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí pro nedostatek důvodů může být shledána, pokud nelze zjistit jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno. Nejedná se však o případy, kdy se správní orgán podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, i když výslovně nereaguje na všechny myslitelné aspekty odvolacích námitek.
16. Ze spisu vyplynulo, že žalovaný vyrozuměl žalobce o zjištěných skutečnostech seznámením ze dne 24. 6. 2019, č. j. 25498/19/5200-11432-807689, na které žalobce reagoval vyjádřením ze dne 22. 7. 2019 zaevidovaným pod č. j. 895770/19 (dále jen „vyjádření ze dne 22. 7. 2019“). Žalovaný shrnul obsah vyjádření ze dne 22. 7. 2019 na s. 8 a 9 napadeného rozhodnutí v rámci odvolacích důvodů. Argumenty žalobce se poté zabýval v napadeném rozhodnutí. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřetelné, proč žalovaný rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku. O přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí svědčí také skutečnost, že s ním žalobce v žalobě bez problému argumentačně polemizuje a uvádí své právní názory odlišné od názorů žalovaného. Nadto žalobce blíže nespecifikuje, kterým jeho argumentem se podle jeho názoru měl žalovaný zabývat, aniž tak učinil.
17. V projednávané věci krajský soud nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí neshledal, a proto přistoupil k jeho přezkumu v rámci dalších žalobních námitek žalobce.

Relevantní právní úprava a stanovení ceny obvyklé

18. Při posouzení důvodnosti námitek žalobce krajský soud vycházel z následující právní úpravy a související judikatury.
19. Z § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmu vyplývá, že pokud se liší ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a zároveň není tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Pokud nelze určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku. Za spojené osoby se podle tohoto ustanovení považují také jinak než kapitálově spojené osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.
20. Osobami spojenými podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmu se přitom rozumí nejen osoby, které „bezprostředně vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, ale veškeré osoby, které se na řetězci obchodních transakcí směřujících ve svém důsledku k snížení základu daně nebo zvýšení

daňové ztráty podílely“. Toto ustanovení tak nedopadá pouze na osoby, které skutečně vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, neboť takovému výkladu neodpovídá dikce zákona – slovo „převážně“. *„Nejde tedy jen o uvedené důvody, ale i o důvody jiné (např. u posuzované reklamní služby může jít o zvýšení povědomí o existenci a činnosti stěžovatelky). Dopadá však na všechny osoby, které se takového vztahu, ať již přímo nebo nepřímo, účastnily a profitovaly z něj“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2021, č. j. 4 Afs 75/2021 - 30).

21. Správce daně přitom není povinen prokázat subjektivní stránku takového spojení. Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“), daňový subjekt prokazuje *„všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.“* Podle § 92 odst. 5 daňového řádu pak správce daně prokazuje *„skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“*. Správce daně proto má povinnost prokázat naplnění podmínek pro aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2019, č. j. 2 Afs 131/2018 - 69). K tomu postačí, pokud správce daně doloží a prokáže, byť i pouze nepřímými důkazy, že existuje řetězec dodavatelů, ve kterém je daňový subjekt zapojen, finanční toky související s dodávkou daňovému subjektu, a zároveň prokáží odlišnost ceny od ceny obvyklé mezi nespojenými osobami (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013 - 30). Správce daně tedy musí prokázat jak zapojení subjektu daně do daného řetězce, tak odlišnost ceny od ceny obvyklé.
22. Co se týče ceny obvyklé, správce daně se musí zabývat otázkou, zda cena v konkrétním případě přesahuje či nepřesahuje kritérium tržní přiměřenosti. Ve vztahu ke spojeným osobám je pak tento požadavek tím přísnější, neboť je vzhledem k povaze věci namístě, aby cena nejen nebyla zjevně nepřiměřená, ale aby cenu obvyklou nepřesahovala vůbec (např. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013 - 30). Z toho vyplývá, že správce daně musí nejdříve určit cenu obvyklou neboli referenční cenu, která představuje cenu, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.
23. Referenční cenu správce daně primárně určí tak, že porovná skutečně dosažené ceny shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, a to ve stejném čase a po stejně dlouhé období. Taktéž musí zohlednit, zda jsou v ceně zahrnuty i další služby a především vybrat takové množství subjektů, aby na základě jejich údajů mohl učinit dostatečně objektivní a spravedlivý závěr (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 - 105). Pokud taková data nejsou dostupná či neexistují, může správce daně referenční cenu určit jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. 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). Je přitom na správci daně, které subjekty při určování referenční ceny zahrnuje do vzorku pro její zjištění, musí se však jednat o subjekty srovnatelné s daňovým subjektem co se činnosti a období jejího výkonu týče. Správce daně pak musí své úvahy řádně odůvodnit. V případě, že ani takto nebude možné určit referenční cenu, použije se s ohledem na § 23 odst. 7 zákona o daních

z příjmu cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu. Tím je zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku).

24. 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 musí uspokojivě doložit ekonomicky racionální důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny referenční.

K prokázání existence spojených osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění účinném do 31. 12. 2019 (dále jen „zákon o dani z příjmu“).

25. Žalobce v žalobě předně namítal, že nebylo prokázáno splnění podmínek pro aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o dani z příjmu.
26. Žalovaný na s. 40 - 41 napadeného rozhodnutí shrnul okolnosti, ze kterých dovodil existenci jinak spojených osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmu. Smlouvy byly nekonkrétní, bez specifikace dalších reklamních služeb, nebyl řešen ani počet log ve vztahu k ceně, která byla navíc odvozena od vzájemné dohody s klientem a jinak nebyla žádným způsobem kalkulována. Dodavatelé BELLUM a Carenex reklamu v naprosto totožné formě a obsahu (umístění polepu bez specifikace místa) nakoupili od nezjištěných subdodavatelů (v případě dodavatele BELLUM) či nekontaktních subdodavatelů, kteří nerealizovali standardní ekonomickou činnost (v případě dodavatele Carenex), a následně se staly nekontaktními. Částky sjednané mezi dodavateli a žalobcem značně převyšovaly částky fakturované skutečným poskytovatelem reklamy. Tyto vztahy v souvislosti s uzavíráním smluv žalobce i přímo s vlastníky závodních aut zneprůhlednily jednotlivé fakturační vztahy a znemožnily, aby správce daně objektivně zjistil obvyklou cenu na základě konkrétních obchodních vztahů.
27. Z právní úpravy a judikatury vyplývá, že žalovaný měl v projednávaném případě povinnost prokázat naplnění podmínek pro aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmu. Tuto svou povinnost splnil, když prokázal, že zde existuje dodavatelský řetězec, ve kterém je žalobce zapojen. Žalovaný v napadeném rozhodnutí přestřel nestandardnost obchodních vztahů v projednávaném případě, tyto posoudil a uvedl logickou argumentaci, proč má za prokázané, že se v daném případě jednalo o jinak spojené osoby podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmu.
28. Proti jednotlivým úvahám žalovaného žalobce brojí v žalobě. Krajský soud k nim proto uvádí následující.
29. Skutečnost, že kromě výroby a umístění loga nejsou ve smlouvách specifikované žádné další reklamní služby, sama o sobě neznačí spojenost smluvních stran podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmu. Nespecifičností a nekonkrétností uzavíraných smluv se žalovaný zabýval na několika místech napadeného rozhodnutí, stejně jako kalkulací ceny. Na s. 30 napadeného rozhodnutí upřesnil, že smlouvy jsou zcela nekonkrétní, vždy chybí způsob stanovení ceny, která je tak stanovena pouze v celkové výši a není vázána na žádný další podstatný parametr a na shodné závody je stanovena různě. V otázce kalkulace ceny odkazuje krajský soud dále na následující část tohoto rozsudku. Ani nespecifičnost a nekonkrétnost uzavíraných smluv sama o sobě neznačí spojenost smluvních stran podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmu. Není přitom ani podstatné, že jiné subjekty mohly uzavírat podobné smlouvy, jak uvádí žalobce, neboť o jejich postavení se zde nejedná.

30. Při porovnání částek mezi dodavateli a žalobcem a O. H. a dodavateli je třeba zohlednit povahu jednání mezi danými subjekty. Zatímco mezi O.H. a dodavateli byly sjednány smlouvy o pronájmu reklamní plochy, mezi žalobcem a dodavateli byly sjednány smlouvy o zprostředkování reklamy. To však neznamená, že jejich porovnání není v projednávaném případě relevantní, pouze je nutno zohlednit jejich předmět. Lze souhlasit s žalobcem, že žalovaný mohl zvolit přesnější vyjádření, v napadeném rozhodnutí však netvrdí, že byl předmět zmíněných smluv totožný.
31. Lze přisvědčit žalobci, že mu nelze klást k tíži, že se zprostředkovatelé jím objednané reklamy posléze staly nekontaktními, že jím zasílanou finanční částku obratem vybírali v hotovosti či že reklamu pro žalobce nakupovali od nezjištěných nebo nekontaktních subdodavatelů. Stejný závěr ostatně vyplývá také z žalobcem citované judikatury. K naplnění podmínek § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmu však není třeba, aby si byl žalobce takového spojení vědom či aby se ho aktivně účastnil. Postačuje, že byl součástí řetězce spojených osob.
32. Jednotlivé úvahy žalovaného samy o sobě neprokazují naplnění podmínek § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmu, ve vzájemném spojení však tvoří silné indicie. Z výše citované judikatury pak vyplývá, že k prokázání splnění podmínek pro aplikaci předmětného ustanovení stačí, pokud správní orgán prokáže spojenost osob řadou nepřímých důkazů.
33. Na základě úvah žalovaného má krajský soud za to, že jím uvedené skutečnosti mohly svědčit o právním vztahu vytvořeném převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Již jen zapojení do tohoto řetězce přinášelo žalobci výhodu v podobě zvýšení výdajů, a tím snížení základu daně. Je nutno zdůraznit, že žalovaný neměl povinnosti prokazovat, že žalobce o svém zapojení do předmětného řetězce věděl či že se jej účastnil úmyslně. Jinak spojené osoby jsou takové osoby, které se daného vztahu přímo či nepřímo účastnily a profitovaly z něj. Krajský soud má proto v této fázi za prokázané, že podmínky aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmu byly naplněny a první námitka žalobce je tak nedůvodná.
34. Jak bylo uvedeno výše, prokázání naplnění podmínek aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmu je dále úzce vázáno na prokázání odlišnosti ceny od ceny obvyklé mezi nespojenými osobami.

K prokázání odlišnosti ceny od ceny obvyklé mezi nespojenými osobami

35. Prokázání odlišnosti ceny od ceny obvyklé mezi nespojenými osobami je spojeno s dalšími námitkami žalobce, především třetí žalobní námitkou, ve které uvádí, že žalovaný neprokázal odlišnost sjednaných cen od cen obvyklých, ale také se čtvrtou žalobní námitkou, podle které žalovaný pochybil při stanovení referenční ceny, pátou žalobní námitkou, podle které jsou závěry žalovaného v rozporu s dokazováním a obsahem daňového spisu a nakonec šestou žalobní námitkou, ve které žalobce tvrdí, že žalovaný odmítl zohlednit odborné názory znalce, který se zabýval zjištěním ceny obvyklé předmětné reklamy.
36. V projednávané věci byl žalovaný vázán právním názorem vysloveným v rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 11. 2018, č. j. 31 Af 77/2016 – 133. V tomto rozsudku krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 8. 2016, č. j. 38007/16/5200-11432-709204 a věc mu vrátil k dalšímu řízení, ve kterém mu mimo jiné uložil zhodnotit

znalecký posudek ze dne 6. 1. 2017 zpracovaný Dr. Ing. Vítězslavem Hálkem, MBA, Ph.D. (dále jen „znalecký posudek“).

37. Na úvod krajský soud přdestírá, že v projednávaném případě není mezi stranami sporu o fakticitě plnění reklamy. Ostatně před stanovením referenční ceny musí být postaven na jisto přesný předmět plnění. Tím se žalovaný v napadeném rozhodnutí zabýval co do počtu závodů za rok. Uvedl, že v roce 2009 jich bylo 15 (2 závody skrze zprostředkovatele společnost BELLUM s.r.o. a 13 závodů skrze zprostředkovatele společnost Carenex plus s.r.o.), v roce 2010 jich bylo 16 a v roce 2011 jich bylo 18.
38. V napadeném rozhodnutí žalovaný rekapituluje, že se ve Zlínském kraji nepodařilo zjistit žádnou reklamní agenturu, která by se zabývala reklamou formou reklamních polepů podnikatelských subjektů na závodních autech při závodech rallye MMČR, MČR a volných závodech. Uzavřel, že správní orgán prvního stupně na základě velkého počtu šetření vyhodnotil, 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 měla potvrzovat také analýza smluv zjištěných u O. H. a žalobcem doložený znalecký posudek.
39. Na základě analýzy cen O. H. byla žalovaným zjištěna cena reklamy v roce 2009 u zprostředkovatele plochy 4 000 za jeden závod, u konečného odběratele po zprostředkování 150 000 Kč a 107 692 Kč a u konečného odběratele bez zprostředkování 33 333 Kč, 37 500 Kč a 50 000 Kč za jeden závod. Žalobce přitom vynaložil za reklamu se zprostředkovatelem plochy v přepočtu zmíněnou částku 150 000 Kč za jeden závod u zprostředkovatele BELLUM s.r.o. a částku 107 692 Kč u zprostředkovatele Carenex plus s.r.o. V roce 2010 byla zjištěna cena u zprostředkovatele plochy 4 706 Kč, u konečného odběratele po zprostředkování 150 000 Kč a u konečného odběratele bez zprostředkování 33 333 Kč, 30 000 Kč a 100 000 Kč. Žalobce vynaložil za reklamu se zprostředkovatelem plochy v přepočtu zmíněnou částku 150 000 Kč za jeden závod u zprostředkovatele Carenex plus s.r.o. V roce 2011 byla zjištěna cena u zprostředkovatele plochy 9 412 Kč, u konečného odběratele po zprostředkování 133 333 Kč a u konečného odběratele bez zprostředkování 60 000 Kč, 57 500 Kč, 4 000 Kč, 200 000 Kč a 12 500 Kč. Žalobce vynaložil za reklamu se zprostředkovatelem plochy v přepočtu zmíněnou částku 133 333 Kč za jeden závod u zprostředkovatele Carenex plus s.r.o.
40. Znaleckým posudkem se žalovaný zabýval na s. 31 – 34 napadeného rozhodnutí. Uvedl, že podle znaleckého posudku je základem ceny této formy reklamy rozpočet nákladů závodního týmu na příslušnou sezónu a protihodnotou za jejich finanční či jiné formy příspěvků je rozsah reklamních ploch nabídnutý sponzorům, přičemž právě tato základní konstrukce výše žádaných sponzorských příspěvků za reklamní plochu, tj. cena reklamy u sportovního týmu, způsobuje značný rozptyl cen za reklamu hrazených. Znalec uvedl, že oslovil reklamní agentury, ale žádná z odpovědí reklamních agentur neposkytla východisko pro stanovení obvyklých cen reklamních nástrojů a propagačních služeb v souvislosti se sponzorským typem reklamy u sportovních podniků či sportovních týmů. Interval ceny obvyklé znalec stanovil na základě čtyř příkladů dle znalce přibližně srovnatelných reklamních nabídek na sponzorství. Znalec uvádí, že podoba sjednané a realizované reklamy u odvolatele odpovídá oblasti sponzoringu, kdy se nejedná o zadání klasických reklamních služeb formou reklamní kampaně, které by muselo být zadáno detailněji. Znalec proto provedl pouze srovnání cen na základě dostupných údajů a stanovil interval, ve kterém se cena mohla v uvedených obdobích pohybovat. Závěrem

znalec uvedl, že najít srovnatelnou nabídku a zjistit její cenu se ukázalo v praxi jako zcela nemožné, a proto stanovil následující intervaly cen a uzavřel, že ceny odvolatele nepřekračují jím zjištěné ceny.

41. Na závěr „analýzy“ znaleckého posudku žalovaný shrnul, že náklady na reklamu nebyly deklarovány jako sponzorský dar, nýbrž jako nákup reklamních služeb. Dále znalcem posuzované závody nejsou součástí MMČR ani MČR, kdežto závody, na kterých žalobce prezentoval své logo, ano. Navíc znalcem uvedené částky sponzorských příspěvků se týkaly roku 2013 a v případě autodromů znalec pracoval s cenami plošné reklamy formou bannerů umístěných na různých místech autodromů.
42. Odkazy na znalecký posudek jsou uvedeny také na dalších místech napadeného rozhodnutí - viz např. s. 27, kde uvádí „*[u]vedený závěr potvrzuje i analýza smluv zjištěných u O. H., kterou provedl odvolací orgán z podkladů správce daně a rovněž znalecký posudek předložený odvolatelem v rámci soudního řízení*“ či s. 37, kde uvádí „*uvedený způsob zajištění reklamy na celý rok popisuje i znalecký posudek*“. Nelze tedy přisvědčit námitce žalobce, že by se žalovaný znaleckým posudkem odmítl zabývat.
43. Žalovaný dále provedl analýzu smluv uzavřených s podnikatelskými subjekty u jiných vlastníků závodních aut. Vyjasnil, že nejdříve za cenu obvyklou považoval první cenu v řetězci dodavatelů, avšak nově vybral vlastníka závodních vozidel, který uzavíral v roce 2009, 2010 a 2011 smlouvy o pronájmu reklamních ploch se zprostředkovateli a současně smlouvy o reklamě přímo s podnikatelskými subjekty, dále vlastníka závodních vozidel, který uzavíral v roce 2010 pouze smlouvy o reklamě přímo s podnikatelskými subjekty a dalšího vlastníka závodních aut, který uzavíral v roce 2011 smlouvy o pronájmu reklamních ploch se zprostředkovatelem, a současně smlouvy o reklamě přímo s podnikatelskými subjekty a v roce 2012 pouze smlouvy o reklamě přímo s podnikatelskými subjekty. Podle jeho vyjádření 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 měl přispět k racionálnější konstrukci referenční ceny.
44. U vlastníka společnosti AUTO-VALOÚŠEK s.r.o. byla žalovaným zjištěna cena reklamy v roce 2009 u zprostředkovatele 8 333 Kč a 12 500 Kč za jeden závod a u konečného odběratele bez zprostředkování 180 000 Kč za jeden závod. V roce 2010 byla u uvedeného majitele zjištěna cena u zprostředkovatele 10 526 Kč za jeden závod, u konečného odběratele po zprostředkování 500 000 Kč a 1 000 000 Kč za jeden závod a u konečného odběratele bez zprostředkování 99 000 Kč a 180 000 Kč za jeden závod. V roce 2011 byla u uvedeného majitele zjištěna cena u zprostředkovatele 10 000 Kč za jeden závod a u konečného odběratele bez zprostředkování 90 000 Kč za jeden závod. U vlastníka společnosti K.I.T. Racing CS, s.r.o. byla žalovaným zjištěna cena reklamy v roce 2010 u konečného odběratele bez zprostředkování 225 000 Kč a 396 667 Kč za jeden závod. U vlastníka společnosti MRS Racing s.r.o. byla žalovaným zjištěna cena reklamy v roce 2011 u zprostředkovatele 4 250 Kč a 1 000 Kč za jeden závod a u konečného odběratele bez zprostředkování 72 917 Kč, 312 500 Kč a 150 000 Kč za jeden závod. V roce 2012 byla u uvedeného majitele zjištěna cena u konečného odběratele bez zprostředkování 200 000 Kč za jeden závod.
45. Ke všem analyzovaným smlouvám žalovaný souhrnně dodal, že ani z jedné z nich nevyplyvá běžný ceník a běžná konstrukce ceny. Tato je vázána pouze na finanční

možnosti konečného odběratele reklamy, který tak spíše vystupuje v pozici sponzora činnosti vlastníka závodního vozidla. Dále proto analyzoval pouze smlouvy uzavřené podnikatelským subjektem přímo s vlastníkem závodních aut a zjistil, že vlastní společnost AUTO-VALOUŠEK s.r.o. obdržel od společnosti CHEPORT, spol. s r.o. za rok 2009 částku 360 000 Kč, za rok 2010 částku 360 000 Kč a za rok 2011 částku 180 000 Kč. Vlastník společnost K.I.T. Racing CS, s.r.o. obdržel od společnosti FKK spol. s r.o. v roce 2010 částku 2 250 000 Kč a od společnosti IP systém a.s. v roce 2010 částku 4 760 000 Kč. Vlastník společnost MRS Racing s.r.o. obdržel od společnosti ALITRON-OST s. r. o. v roce 2011 částku 1 250 000 Kč.

46. Žalovaný při stanovení referenční ceny vycházel z informací od žalobce, informací z jiných daňových řízení a z vyhledávací činnosti od jiných daňových subjektů. Podle žalovaného nebylo pro nedostatek detailních aspektů srovnávané reklamy možné objektivně určit cenu obvyklou na trhu. V souladu s konstantní judikaturou proto referenční cenu určil jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost a simuloval ji na základě úvahy, jakou cenu by si ve shodné situaci spojené osoby sjednaly, pokud by nebyly spojené. Pro stanovení referenční ceny pak „využil zjištěné procentní podíly celkových ročních částek za reklamu na celkových ročních tržbách čtyř nezávislých podnikatelských subjektů“, přičemž vycházel z vyjádření dvou vlastníků závodních aut, že určujícím faktorem stanovení celkové roční ceny reklamy byly finanční možnosti zájemce, a dále všech dosavadních vyjádření žalobce a svědeckých výpovědí (s. 41 napadeného rozhodnutí).
47. Při výběru srovnatelných podnikatelských subjektů žalovaný použil kritéria vymezené na s. 41 – 42 napadeného rozhodnutí, tedy uzavření smlouvy na příslušný rok přímo s vlastníkem závodních aut, forma podnikání právnická osoba, předmět podnikání výroba či obchod s vazbou na konečného spotřebitele, místo podnikání ve Zlínském či Olomouckém kraji, podnikání po celý rok v letech 2009, 2010 a 2011, kontaktnost pro místně příslušného správce daně, zveřejňování účetních závěrek v obchodním rejstříku, stanovená velikost podle tržeb a podíl nákladů na výkonové spotřebě. Podle těchto kritérií byly žalovaným vybrány 4 podnikatelské subjekty – CHEPORT, spol. s r.o., FKK spol. s r.o., IP systém a.s. a ALITRON-OST s.r.o.
48. Na základě následné analýzy smluv vybraných podnikatelských subjektů žalovaný vytvořil přehled pro stanovení ceny obvyklé. Pro rok 2009 zjistil cenu za reklamu společnosti CHEPORT, spol. s r.o. ve výši 360 000 Kč (což představovalo podíl 0,13% z tržeb). Pro rok 2010 zjistil cenu za reklamu společnosti FKK spol. s r.o. ve výši 2 250 000 Kč (což představovalo podíl 0,66% z tržeb), společnosti CHEPORT, spol. s r.o. ve výši 360 000 Kč (což představovalo podíl 0,15% z tržeb) a společnosti IP systém a.s. ve výši 4 760 000 Kč (což představovalo podíl 1,56% z tržeb). Pro rok 2011 zjistil cenu společnosti ALITRON-OST s.r.o. (což představovalo podíl 1,05% z tržeb) ve výši 1 250 000 Kč a společnosti CHEPORT, spol. s r.o. ve výši 180 000 Kč (což představovalo podíl 0,07% z tržeb). Z podílů nákladů reklamy na tržbách žalovaný vypočítal průměr 0,49%, který následně aplikoval na projednávaný případ. Referenční cena pro žalobce tak činila pro rok 2009 částku 703 900 Kč (tedy částku 46 927 Kč za jeden závod), pro rok 2010 částku 759 020 Kč (tedy částku 47 439 Kč za jeden závod) a pro rok 2011 částku 898 851 Kč (tedy částku 49 936 Kč za jeden závod).
49. Podle žalovaného z jednotlivých smluv vyplývalo, že cena nebyla kalkulována běžným způsobem, nýbrž měla být vázána pouze na finanční možnosti konečného odběratele

reklamy. Sám žalovaný však na s. 35 napadeného rozhodnutí uvádí, že dle vyjádření AUTO-VALOUŠEK s.r.o. byly částky za reklamu ovlivněny typem a třídou soutěžního vozidla, startovací pozicí, jménem pilota, druhem, délkou a místem závodu a také podle finančních možností obchodního partnera. Vlastník závodních aut určoval cenu za reklamu tak, že zájemce sdělil celkovou částku za příslušný rok.

50. Krajský soud má proto za to, že nebylo jednoznačně dokázáno, že cena je určována výlučně podle finanční možnosti konečného odběratele. I kdyby tomu tak ale bylo, nelze z toho odvodit závěr, že z takto získaných údajů nelze zjistit referenční cenu. Naopak žalovaný měl k dispozici rozsah cen za reklamu, které byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích nákupu reklamy na závodních automobilových vozech.
51. Skutkově podobným případem se zdejší soud zabýval v nedávné době. Ve svém rozsudku ze dne 30. 8. 2021, č. j. 30 Af 48/2019 – 70 odkázal na některé další podobné případy řešené zdejším soudem. Krajský soud proto z tohoto rozsudku cituje.
52. *„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 zdejším 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 závodě 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)“ (viz bod 43 citovaného rozsudku).*
53. *„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 účastnických 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 desítek tisíc, 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)” (viz bod 44 citovaného rozsudku).

54. Krajský soud má ze všech výše uvedených důvodů za to, že v projednávaném případě mohla být žalovaným stanovena obvyklá cena minimálně za rok 2010 a 2011, především s ohledem na to, že sám v napadeném rozhodnutí uvádí přehled uzavřených smluv porovnávaných subjektů. Skutečnost, že se sjednané částky pohybovaly ve značném rozptýlu, neznamená, že by nešlo o interval cen obvyklých mezi nezávislými osobami. Žalovaný tak zjistil ceny sjednané mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, ale následně je již neporovnal s cenami sjednanými žalobcem v projednávaném případě.
55. Pro rok 2009 žalovaný vybral k porovnání pouze jeden podnikatelský subjekt, což ve světle výše citované judikatury (především rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 - 105) není ke stanovení obvyklé ceny dostatečné. K roku 2009 a obecně žalovaným zvoleného postupu stanovení referenční ceny, považuje za krajský soud za nutné doplnit, že ani v případě, že by nebylo možné referenční cenu stanovit porovnáním ceny sjednané mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných či obdobných podmínek, nebylo by na místě přisvědčit postupu žalovaného. Při stanovování referenční ceny je vždy zásadní, aby byla zvolena taková kritéria a postup, aby to mohlo vést k objektivnímu a spolehlivému závěru. Žalovaný přitom svým postupem místo ceny obvyklé spočítal fakticky obvyklý poměr z tržeb, který jsou podnikatelské subjekty ochotny vydat za tento druh reklamy. Tento poměr z tržeb navíc následně zprůměroval, což mělo za následek získání průměrného poměru z tržeb, který navíc žalovaný vypočítal z období tří let a následně jej ve vztahu k žalobci použil pro stanovení referenčních cen za jednotlivé roky 2009, 2010 a 2011. Nedošlo tak ke stanovení ceny obvyklé, jak si vyžaduje zákon o daních z příjmu, neboť cenou obvyklou je cena, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, nikoli poměr z tržeb, který jsou podnikatelské subjekty ochotny vynaložit za tento typ reklamy.
56. Z uvedeného vyplývá, že žalovaný nesplnil svou povinnost vyplývající z § 23 odst. 7 zákona o dani z příjmu, neboť nezjistil obvyklou cenu, ačkoli tak učinit mohl. Nemohl proto ani prokázat, že se cena sjednaná mezi spojenými osobami v projednávaném případě lišila od ceny obvyklé.

K námitce, že předmětná reklama je plně uznatelným daňovým nákladem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu

57. V druhé žalobní námitce žalobce namítá, že předmětná reklama je plně uznatelným daňovým nákladem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu, neboť z provedeného dokazování plyne, že reklama se uskutečnila a odpovídala běžné firemní propagaci, kdy se pozitivně projevila na růstu tržeb žalobce.
58. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu stanovuje, že „*výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích*

zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.“

59. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 4. 2011, č. j. 2 Afs 6/2011 – 123 je ze zákonné úpravy zřejmé, že „§ 24 odst. 1 představuje obecné vymezení daňově uznatelných výdajů; ustanovení § 25 vymezuje naopak negativní případy, které daňově uznat nelze.“
60. Odborná literatura k tomuto ustanovení uvádí, že „[z]ákon o daních z příjmů vychází z koncepce, že základem daně u fyzických i právnických osob je rozdíl mezi příjmy (výnosy), kterých poplatník dosáhl ve zdaňovacím období, a výdaji (náklady), které byly se získáním takových příjmů spojeny (§ 23 odst. 1 DPřij). V § 24 zákon pojednává o výdajích, o nichž se zmiňuje § 23 DPřij“ a dále pak „[p]okud jde o oprávněnost daňově uznatelných výdajů, platí, že „výdaje vykázané na činnost, jež nemá samostatný ekonomický či jiný racionální účel a jejímž jediným účelem je získání daňového zvýhodnění v rozporu s cílem sledovaným zákonem o daních z příjmů, nelze považovat za výdaje vynaložené za účelem dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 DPřij“; viz NSS 1 Afs 35/2007“ (viz PELC, V. Daně z příjmu. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 333 - 334).
61. Jak bylo uvedeno výše, fakticita plnění nebyla žalovaným zpochybňována. Nutno podotknout, že samotný § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu mluví o výdajích ve výši prokázané poplatníkem a stanovené tímto zákonem, tedy i § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmu. Tento výklad je v souladu také s citovanou judikaturou a odbornou literaturou. Předmětem sporu v projednávaném případě je tedy právě § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmu. V této otázce proto krajský soud odkazuje na předchozí text tohoto rozsudku a námitku žalobce považuje za nedůvodnou.

VI. Shrnutí a náklady řízení

62. S ohledem na vše shora uvedené dospěl krajský soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v rozporu s právními předpisy, a tudíž jej na základě § 78 odst. 1 zrušil, a zároveň na základě § 78 odst. 4 s. ř. s. vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný vázán shora uvedeným právním názorem krajského soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
63. Výroky o nákladech řízení mají oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce měl v řízení plný úspěch, a proto mu náleží náhrada nákladů řízení, která sestává ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a z odměny a náhrady hotových výdajů zástupce žalobce. Odměna právního zástupce činí dle § 9 odst. 4 písm. d), § 7 bod 5. a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, za tři úkony právní služby (příprava a převzetí věci, sepsí žaloby, sepsí písemného podání ve věci samé – replika k vyjádření žalovaného) 3 x 3 100 Kč a náhrada hotových výdajů činí dle § 13 odst. 3 citované vyhlášky 3 x 300 Kč. Jelikož je zástupce plátce daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna a náhrada hotových výdajů o částku odpovídající této dani, tj. o 2 142 Kč. Celková výše nákladů řízení žalobce tak činí 15 342 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí 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 14. prosince 2021

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu