



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseinho, Ph.D., ve věci

žalobce: **ALITRON CZ s. r. o.**, IČO: 64506002  
sídlem Kotěrova 5543, 760 01 Zlín  
zastoupený daňovým poradcem **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s.  
r. o.  
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 6. 2020, č. j. 23566/20/5200-11432-709409

takto:

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

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci**

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 11. 11. 2015, č. j.

1780334/15/3301-51521-711287, kterým správce daně podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“); podle § 147 a § 139 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle Zprávy o daňové kontrole ze dne 22. 7. 2015, žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 ve výši 77 330 Kč a současně uložil žalobci povinnost uhradit penále ve výši 15 466 Kč, a to tak, že se doměřená daň snižuje na částku 58 330 Kč a povinnost uhradit penále na částku 11 666 Kč. Správce daně prvostupňovým rozhodnutím vyloučil žalobcem uplatněný náklad vynaložený k dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů ve výši 400 000 Kč, neboť dle názoru správce daně v daném případě došlo k podvodnému jednání, resp. krácení daňové povinnosti jiným způsobem ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, tzn. ekonomická aktivita všech subjektů, zapojených do fakturovaných služeb, neměla jiný účel, než dosažení daňové výhody, nebo řetězec transakcí, vytvořený za účelem dodávky služeb žalobci (celkem čtyři dodávky reklamních služeb v podobě zajištění vyobrazení loga žalobce na závodním automobilu při automobilové soutěži rallye, dále jen „reklamní služby“) od dodavatele (společnosti DG Advantage s. r. o.) dle správce daně vykazoval znaky daňového podvodu, zejména obsahujícího transakci, v rámci které došlo k několikaset násobnému navýšení ceny reklamních služeb oproti prvotním nákladům.

2. Žalovaný takto rozhodoval za situace, kdy původní rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 3. 2017, č. j. 10990/17/5200-11432-701175, zrušil krajský soud rozsudkem ze dne 16. 7. 2019, č. j. 29 Af 41/2017-107, a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení, a to z důvodu jeho nezákonnosti dle § 76 odst. 1 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Krajský soud zde shledal, že žalovaný při vyloučení žalobcem uplatněného nákladu vynaloženého k dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních, nesplnil svou povinnost (neunesl důkazní břemeno) spočívající v prokázání účasti žalobce na právním vztahu (řetězci transakcí), založeném převážně pro účely snížení základu daně či zvýšení daňové ztráty ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, neboť neprokázal, že by žalobce byl osobou, která skutečně bezprostředně vytvořila právní vztah za účelem snížení základu daně či zvýšení daňové ztráty, ani že by se takového vztahu, ať již přímo či nepřímo, účastnil a profitoval z něj.
3. Žalovaný, vázán právním názorem krajského soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), tak v odůvodnění napadeného rozhodnutí za stěžejní opětovně považoval otázku, zda byl žalobce účastníkem řetězce, vytvořeného za účelem snížení daňového základu nebo zvýšení daňové ztráty ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, v důsledku čehož byl správcem daně vyloučen účinný náklad, odečítaný žalobcem od základu daně. Po posouzení všech kontrolních zjištění správce daně (včetně hodnocení zjištěných skutečností správcem daně a žalobcem doložených důkazních prostředků) dospěl žalovaný (ve shodě se správcem daně) k závěru, že žalobce byl koncovým článkem řetězce, jehož účelem bylo snížení základu daně. Žalovaný v této souvislosti vymezil celkem šest okolností, svědčících o existenci tohoto druhu řetězce a o účasti žalobce na něm. Za první z nich žalovaný považoval způsob zadávání reklamy, který na základě smlouvy o poskytnutí reklamních služeb mezi žalobcem a DG Advantage s. r. o., zhodnotil jako nekonkrétní, neboť smlouva o poskytnutí reklamních služeb neobsahovala rozsah poskytnuté reklamy, tj. nebyl v ní uveden počet reklamních log, místa jejich umístění, velikost ani registrační značka vozidel,

na kterých měla být loga žalobce umístěna. Další okolností byla dle žalovaného skutečnost, že žalobce souhlasil s poskytnutím reklamních služeb skrze dodavatele, přestože znal obchodní partnery, kteří by mohli žalobci reklamní služby poskytnout přímo. Dále dle žalovaného žalobce vůbec neprověřoval, zda mu reklamní akce přinášejí konkrétní užitek. Okolností svědčící o existenci řetězce dle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů byla dle žalovaného skutečnost, že žalobce dostatečně nekontroloval nasmlouvaná plnění, když dle žalovaného nebylo ověřeno ani kontrolováno, při jaké jiné příležitosti bylo použito obchodní jméno či logo žalobce. Dále bylo dle žalovaného rozhodnou skutečností, že ve výpovědích společnosti DG Advantage s. r. o. a jeho subdodavatelů se vyskytovaly rozpory, pro které nebylo možno identifikovat, kdo fakticky umístil logo žalobce na předmětný závodní automobil. V neposlední řadě pak žalovaný zjistil, že poskytnuté reklamní služby byly nadhodnocené, když prvotní náklady na reklamu byly mnohoseťnásobně nižší než ty, které uhradil za reklamní služby žalobce. S ohledem na výše uvedené žalovaný uzavřel, že obchodní vztah žalobce se společností DG Advantage s. r. o. probíhal za podmínek v obchodní praxi krajně neobvyklých, nelogických a při deklarovaném účelu značně nevýhodných pro žalobce.

4. V návaznosti na závěry rozsudku krajského soudu č. j. 29 Af 41/2017-107 doplnil spisový materiál zajištěním širšího vzorku poskytovatelů obdobných reklamních služeb, zajištěním informací u společnosti ANDREA ohledně pronájmu vozidla a nájmu plochy na něm oproti dalším pronajímatelům, a ohledně dalších klientů. Na základě veškerých zjištěných skutečností pak žalovaný dovodil, že nemá pochyby o uskutečnění reklamních služeb fakturovaných žalobci na základě smluv o reklamě a nemá pochyby, že žalobce tomuto dodavateli fakturované částky uhradil, a že se tedy jedná o výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Předmětem sporu ve znovu obnoveném odvolacím řízení tudíž není faktická realizace reklamního plnění od dodavatele DG Advantage, ale prokázání vytvoření právního vztahu ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, kdy odvolatel měl být koncovým článkem fakturačního řetězce a měl takový právní vztah vytvořit, a stanovení referenční ceny za reklamní plnění.
5. Žalovaný následně dospěl k závěru, že došlo k naplnění dikce „jinak spojených osob, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty“, kdy postačuje, že a) daný právní vztah existuje za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, b) existují takové osoby, které se takového vztahu přímo či i jen nepřímo účastnily a c) tyto osoby z takového právního vztahu profitovaly. V návaznosti na výše uvedené bylo dle žalovaného dostatečně prokázáno zapojení žalobce do fakturačního řetězce dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů, i to, že obchodní transakce mezi žalobcem a dodavatelem neodpovídají ekonomickým principům běžných obchodních vztahů. Žalovaný dále přistoupil ke stanovení referenčních cen a k porovnání ceny, uhrazené za reklamní služby žalobcem. Na základě provedeného propočtu bylo zjištěno cenové rozpětí ve výši 6 000 – 25 000 Kč za jeden závod, a byla stanovena referenční cena u obdobných reklamních služeb, jako byly poskytnuty žalobci, na horní hranici zjištěného cenového rozpětí, ve výši 25 000 Kč za jeden závod. Referenční cena pro všechny čtyři výše uvedené motoristické soutěže byla stanovena v částce ve výši 100 000 Kč. Pro žalovaného proto bylo následně podstatné doložení a prokázání zjištěného rozdílu ve výši 300 000 Kč mezi cenou sjednanou mezi spojenými osobami dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů na základě Smluv se společností DG Advantage

ve výši 400 00 Kč a stanovenou cenou obvyklou v celkové výši 100 000 Kč za čtyři automobilové soutěže. K prokázání výše nově zjištěného rozdílu byl žalobce vyzván v rámci Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení dle § 115 odst. 2 daňového řádu, evidováno pod č. j. 11244/20/5200-11432-709409 ze dne 16. 3. 2020 a současně bylo poučen, že pokud nebude rozdíl mezi výše popsányými cenami u výše uvedených osob uspokojivě doložen důkazními prostředky, bude o předmětný rozdíl mezi cenami ve výši 300 000 Kč upraven základ daně dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Přestože žalobce na tuto výzvu sdělením evidovaným dne 31. 3. 2020 pod č. j. 13352/20, ve kterém uvedl, že správce daně neprokázal existenci řetězce a účast odvolatele v řetězci ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, a uvedl, že na základě informací z jiného daňového řízení byl interval referenčních cen širší a cena za reklamu sjednaná odvolatelem je cenou obvyklou, žalovaný konstatoval, že konkrétní doklady a údaje, kterými by žalobce objasnil a doložil výši rozdílu cen, však předloženy nebyly. Žalovaný proto uzavřel, že předmětné výše uvedené reklamní služby byly poskytnuty mezi jinak spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů, které byly zapojeny do obchodního řetězce. Ve smyslu tohoto ustanovení pak daňový subjekt nedoložil a neprokázal zjištěný rozdíl, a to mezi cenou sjednanou na základě Smluv se společností DG Advantage v celkové výši 400 000 Kč a cenou obvyklou mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích v celkové výši 100 000 Kč, a proto s odkazem na § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů zvýšil základ daně o částku 300 000 Kč a doměřil daň, jak je uvedeno výše.

## II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

6. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhl krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
7. Žalobce předně namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí žalovaného, jelikož se žalovaný dostatečně nevypořádal se všemi námitkami a argumenty, předloženými žalobcem v průběhu navazujícího odvolacího řízení (zejména ve sdělení evidovaném dne 31. 3. 2020 pod č. j. 13352/20). Zejména jimi zpochybňoval způsob stanovení referenční ceny obvyklé.
8. Žalobce se dále neztotožňuje s prvním závěrem žalovaného při aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů a prokázání toho, že transakce proběhla mezi spojenými osobami, neboť nekoresponduje s judikaturními závěry. Žalobce je přesvědčen, že aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů na předmětný případ byla ze strany žalovaného nezákonná, neboť žalovaný neprokázal, že předmětná transakce proběhla mezi spojenými osobami. Aby mohl být na uvedenou situaci aplikován § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů, musel by žalovaný prokázat, že žalobce se účastnil řetězce určeného žalovaným a profitoval z něj. Nic z toho se však v projednávané věci nestalo.
9. Žalobce dále rozporuje referenční cenu stanovenou žalovaným v nyní projednávané věci, neboť v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013-27, na který žalovaný odkazuje, byla cena stanovena jako interval, zjištěný na základě veřejného ceníku, zveřejněného pro všechny nezávislé subjekty, a zároveň ze srovnání cen různých mediálních agentur za vysílací čas na stejných televizních stanicích. Cena za reklamu zaplacená žalobcem dodavateli DG Advantage tak byla v místě a čase cenou

obvyklou, neboť se cena obvyklá sjednaná mezi Oldřichem Hrabcem a nezávislými subjekty napřímo v roce 2011 pohybovala přesně v intervalu 4 000 Kč až 200 000 Kč za jeden závod (skutečná cena sjednaná u žalobce činil v tomto roce 100.000 Kč). Tato cena se tedy pohybuje v intervalu cen zjištěných mezi nezávislými subjekty, přičemž žalovaný pochybil, pokud vycházel z jiného cenového intervalu.

### III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobce

10. Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně v podrobnostech odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, neboť žalobce v žalobě nepředkládá v podstatě žádné nové námitky či skutečnosti nad rámec svých předchozích podání, přičemž setrvává na svých právních závěrech. K jednotlivým žalobním námitkám nadto dodává, že pokud jde o námitku nepřezkoumatelnosti, žalovaný uvádí, že žalobcovo vyjádření k seznámení č. 2 zapracoval do odvolacích námitek, načež v rámci napadeného rozhodnutí předložil své jasné a srozumitelné stanovisko k daným námitkám.
11. K námitce ohledně prokázání existence spojených osob žalovaný odkazuje na body 64 až 68 ve spojení s body 92 až 105 napadeného rozhodnutí, ve kterých se žalovaný k totožné námitce již jednou detailně vyjádřil. Dále podotýká, že žalobce v žalobě nepředložil konkrétní výhrady k napadenému rozhodnutí a vyslovuje s ním v tomto ohledu obecně formulovaný nesouhlas, protože tak žalovaný může k takto formulované námitce obecně uvést, že při hodnocení předmětné otázky vycházel z provedených důkazních prostředků a opřel svoje závěry o spojení osob (žalobce s obchodní společností DG Advantage) a souhrn různých okolností, které jsou detailně uvedeny v napadeném rozhodnutí.
12. K námitce ohledně způsobu stanovení ceny obvyklé, žalovaný v podrobnostech odkazuje na body 69 až 79 a na body 106 až 126 napadeného rozhodnutí, kde se žalovaný vypořádal s námitkami žalobce stran způsobu stanovení ceny obvyklé, uplatněnými žalobcem mimo jiné v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru či v citovaném sdělení. Žalovaný dále uvádí, že v souladu s právním názorem vysloveným Krajským soudem v Brně ve zrušujícím rozsudku doplnil odvolací řízení, kdy se žalovaný zaměřil na zajištění širšího vzorku poskytovatelů obdobných reklamních služeb, zajištění informací u obchodní společnosti ANDREA ohledně pronájmu vozidla a nájmu plochy na něm oproti dalším pronajímatelům a ohledně dalších klientů. Žalovaný pro úplnost doplňuje, že pro účely zjištění ceny obvyklé vycházel ze smluvních ujednání, která co nejvíce odpovídala podmínkám smluvního vztahu mezi žalobcem a obchodní společností DG Advantage. Na podkladě zjištěných informací pak následně žalovaný stanovil cenové rozpětí ve výši 6 000 Kč až 25 000 Kč za jeden závod, protože tak referenční cena byla stanovena u obdobných reklamních služeb, jako byly poskytnuty žalobci, na horní hranici zjištěného cenového rozpětí, a to ve výši 25 000 Kč za jeden závod. Referenční cena pro všechny čtyři motoristické závody specifikované v tak byla stanovena v částce 100 000 Kč. Žalovaný tedy konstatuje, že vázán právním názorem Krajského soudu v Brně ve zrušujícím rozsudku shromáždil soubor cen za srovnatelné reklamní služby (v podrobnostech viz např. tabulka uvedená na str. 15 a 16 napadeného rozhodnutí), a následně v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 7 Afs 74/2010 ze dne 27. 1. 2011, či nedávný rozsudek Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 7 Afs 176/2019 ze dne 13. 2. 20204) stanovil interval referenčních cen a jako cenu obvyklou určil cenu na horní hranici předmětného cenového rozpětí, tj. na úrovni hodnoty pro žalobce nejvýhodnější. Pokud se týká námitky žalobce, že žalovaný nevzal v úvahu např. velikost reklamy a její konkrétní umístění, pak žalovaný poukazuje na to, že smluvní vztah mezi

žalobcem a obchodní společností DG Advantage tyto skutečnosti neupravoval a z listinných důkazů (fotodokumentace) nebylo možné tyto skutečnosti přesně ověřit. Pokud tedy žalovanému nebyl určitý parametr ohledně smluvního vztahu mezi žalobcem a obchodní společností DG Advantage znám, logicky žalovaný nemohl toto kritérium reflektovat ani při zjišťování referenční ceny dosažené v rámci obchodních transakcí mezi nespojenými osobami.

13. V neposlední řadě žalovaný nemůže souhlasit ani s tvrzeními týkajícími se rozhodnutí ve věci obchodní společnosti CARPO CZ, přičemž žalovaný v podrobnostech odkazuje na body 121 až 126 napadeného rozhodnutí, ve kterých se k totožným tvrzením již jednou detailně vyjádřil. Pouze nad rámec žalovaný podotýká, že daňové řízení je ve své podstatě unikátní a tím i jedinečné, přičemž s ohledem na individuální specifika každého daňového řízení nelze automaticky vztahovat výsledky jednoho daňového řízení na druhé. Závěry žalovaného přijaté v napadeném rozhodnutí tedy plně respektují konkrétní okolnosti, specifika a nuance každého jednotlivého daňového řízení a vyvěrají mimo jiné taktéž z různého stupně možností získání relevantních podkladů pro své rozhodování, a proto skutečnosti vyplývající z rozhodnutí ve věci obchodní společnosti CARPO CZ nemohou být automaticky vztahovány i na zde řešené daňové řízení.
14. V doplnění svého vyjádření pak žalovaný podrobně poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2020, č. j. 4 Afs 125/2020-61 (ve věci *obchodní společnosti Těžká mechanizace, s.r.o.*), kterým byl ke kasační stížnosti žalovaného zrušen rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 9. 4. 2020, č. j. 62 Af 18/2018-53, ve kterém Nejvyšší správní soud posuzoval obdobou právní otázky jako v nyní posuzovaném případě, přičemž žalobce v žalobě rozporuje obdobné skutečnosti jako ty, které byly posuzovány Nejvyšším správním soudem v předmětném rozsudku. Žalovaný tak má za to, že závěry z předmětného rozsudku jsou plně relevantní a zásadní i ve vztahu k nyní posuzované věci a měly by být v nyní posuzované věci přiměřeně aplikovány.
15. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného setrvává na své žalobní argumentaci. Žalobce tak i nadále zpochybňuje způsob stanovení ceny obvyklé ze strany žalovaného, z čehož následně vycházel i v žalobou napadeném rozhodnutí, přičemž mu není zřejmé, proč žalovaný na danou věc nepoužil i závěry, formulované v rozhodnutí žalovaného č. j. 48115/19/5200-11432-807689 ve věci CARPO CZ.

#### IV. Ústní jednání konané dne 12. 1. 2022

16. Při ústním jednání účastníci setrvali na svých tvrzeních již dříve písemně uplatněných v žalobě, resp. ve vyjádření k žalobě a replice. Žalobce tak i nadále považoval rozhodnutí žalovaného za nezákonné z důvodu nesprávné interpretace a aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Žalovaný naopak napadené rozhodnutí považuje za správné, a tedy souladné se zákonem.

#### V. Posouzení věci soudem

17. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
18. Krajský soud se předně zabýval námitkou žalobce ohledně nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného, neboť se jedná o tak závažnou vadu, že by se jí soud musel zabývat z úřední povinnosti i nad rámec uplatněných žalobních námitek (srov.

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002-35, rozhodnutí správních soudů jsou rovněž dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Je-li totiž rozhodnutí správního orgánu nepřezkoumatelné, lze jen stěží uvažovat o jeho přezkumu správním soudem, což ostatně vyplývá již z lingvistické stránky věci, kdy nepřezkoumatelné rozhodnutí prostě nelze věcně přezkoumat. Takové rozhodnutí by bylo nutno zrušit pro nepřezkoumatelnost, která může nastat buď pro nesrozumitelnost (nelze seznat určitý a jednoznačný výrok, jde o výrok s obsahem rozporuplným, nevykonatelným apod.), nebo pro nedostatek důvodů (odůvodnění je v rozporu s výrokem, popř. uvádí jiné důvody než ty, v nichž má mít dle zákona oporu, odůvodnění postrádá rozhodný důvod pro výrok či neobsahuje žádné hodnocení provedených důkazů a závěr z nich učiněný).

19. S touto námitkou se ovšem krajský soud neztotožňuje, neboť k tomu, aby rozhodnutí správního orgánu bylo považováno za přezkoumatelné, je mimo jiné nezbytné, aby z odůvodnění rozhodnutí správního orgánu jednoznačně vyplývalo, že se správní orgán posuzovanou věcí zabýval a neopomenul žádné účastníkovy námitky. Stejně tak z odůvodnění musí plynout vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé, přičemž takto formulované právní závěry musí být srozumitelné, vnitřně bezrozporné a nacházející oporu právě ve skutkových zjištěních a provedených důkazech. V opačném případě by se jednalo skutečně o rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť by nedávalo dostatečné záruky vylučující libovůli v rozhodovací činnosti správce daně. O takový případ se však u žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného je totiž jednoznačně zřejmé a seznatelné, na základě jakých důvodů dospěl k závěru, že předmětné výše uvedené reklamní služby byly poskytnuty mezi jinak spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů, které byly zapojeny do obchodního řetězce. Na rozdíl od žalobce je tak krajský soud toho názoru, že se žalovaný dostatečně a srozumitelně vypořádal se všemi námitkami a argumenty, předestřenými v „druhém“ odvolacím řízení, včetně tedy těch námitek předestřených žalobcem ve sdělení evidovaném dne 31. 3. 2020 pod č. j. 13352/20, a to v míře odpovídající jejich relevanci pro podstatu projednávané věci. Žalobcovy námitky uvedené v tomto sdělení byly žalovaným zřetelně vypořádány především v bodech 121 až 126 napadeného rozhodnutí, přičemž je třeba přisvědčit názoru žalovaného, že se odráží i v kontextu celého odůvodnění napadeného rozhodnutí, neboť tyto námitky se shodovaly s již dříve uplatněnými námitkami [zejména námitky týkající se aplikace ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5. zákona o daních z příjmů. Nadto nelze odhlédnout od toho, že žalobce v podané žalobě s argumenty žalovaného věcně polemizuje; dle krajského soudu je tak zřejmé, že jejich úvahám porozuměl. Námitka nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného tak není důvodná.
20. Podstatu nyní projednávané věci tvoří nesouhlasná polemika žalobce se závěry žalovaného, že žalobce byl účastníkem řetězce, vytvořeného za účelem snížení daňového základu nebo zvýšení daňové ztráty ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, v důsledku čehož byl žalobci jako neprokázaný vyloučen výdaj za zdaňovací období roku 2011, vynaložený na pronájem reklamních ploch na závodních vozidlech zn. Mitsubshi Lancer EVO IX a uplatněný na základě faktur od dodavatele společnosti DG Advantage s. r. o.
21. Před věcným vypořádáním žalobních námitek nicméně považuje krajský soud za nezbytné uvést, že charakter a způsob tohoto vypořádání jsou ovlivněny dvěma specifickými okolnostmi. Jednak je třeba znovu zdůraznit, že krajský soud se nyní projednávanou věcí zabývá opakovaně poté, co předchozí rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno citovaným

rozsudkem krajského soudu č. j. 29 Af 41/2017-107, a proto budou postup i právní závěry žalovaného na základě žalobních námitek posuzovány mimo jiné i prizmatem toho, zda žalovaný respektoval závazný právní názor krajského soudu. Druhou a související specifickou okolností pak představuje samotné žalobcem použité argumentační schéma v nyní projednávané žalobě, neboť nelze odhlédnout od skutečnosti, že žalobce setrvale používá shodné argumenty a námitky, které opakovaně vznášel již v předchozím řízení před krajským soudem, resp. v „druhém“ odvolacím řízení (zejména v citovaném sdělení), aniž by jejich obsah nějakým způsobem blíže konkretizoval a upravil, a to právě v relaci k upraveným a podrobnějším právním závěrům žalovaného, jež do značné míry vycházely i z recentní judikatury Nejvyššího správního soudu. Na to však žalobce nikterak nereflakuje. V tomto ohledu tak lze přisvědčit hodnocení žalovaného, že žalobní námitky jsou v převážné míře formulovány velmi obecně, bez podrobnějšího zasazení do kontextu skutkových okolností nyní projednávaného případu, nadto se setrvale opakují. Krajský soud připomíná, že na obecně formulované žalobní námitky, tj. nevytkne-li žalobce napadenému rozhodnutí vady v dostatečně konkrétní rovině, může soud reagovat rovněž obecně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2016, č. j. 3 As 86/2014-49, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 2. 2017, č. j. 3 As 193/2014-37). Míra precizace žalobních námitek totiž určuje také způsob jejich vypořádání – čím je námitka obecnější, tím obecněji k ní může soud přistoupit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2014, č. j. 5 Azs 98/2014-15). Nadto je třeba uvést, že z ustálené judikatury vyplývá, že správní soudnictví je založeno na dispoziční zásadě. Tato zásada se promítá i do § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s., které ukládá žalobci povinnost označit rozsah napadení správního rozhodnutí žalobními body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Rozsah, v němž žalobce napadá správní rozhodnutí, a důvody, pro které proti němu brojí, vymezují povinnost žalobce tvrdit, že správní rozhodnutí, nebo jeho část, odporuje konkrétnímu zákonu nebo jinému právnímu předpisu, a toto tvrzení také odůvodnit. Činnost správního soudu je pak omezena právě takto vymezeným rámcem soudního přezkumu, nejde-li o rozhodnutí nicotné, či stížené vadami, k nimž soud musí přihlídnout z úřední povinnosti (viz bod [31] níže). Absence nebo nedostatek tvrzení žalobce o konkrétní nezákonnosti proto nutně způsobuje nemožnost přezkoumat napadené správní rozhodnutí, právě pro chybějící důvody (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006-65, a ze dne 31. 8. 2005, č. j. 6 As 45/2004-84). Jak uvedl rozšířený senát v usnesení ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009-84, „soudní přezkum není a nemůže být všeobecnou kontrolou zákonnosti postupu a rozhodování správních orgánů. Je vždy na osobě rozhodnutím dotčené, zda toto rozhodnutí akceptuje, či zda se proti němu bude bránit u soudu; je rovněž na její vůli, jaká pochybení označí za podstatná“. Krajský soud tedy není oprávněn (a tím méně povinen) za žalobce domýšlet či dotvářet žalobní námitky z vlastní iniciativy. Takový postup soudu by popíral uplatnění dispoziční zásady ve správním soudnictví a zasahoval by do principu rovnosti účastníků řízení (čl. 96 odst. 1 Ústavy, čl. 37 odst. 3 Listiny § 36 odst. 1 s. ř. s.). Odepřel by totiž žalovanému právo vyjádřit se ke skutkovým a právním otázkám, které vzal soud za určující pro své zrušující rozhodnutí (srov. rozsudek NSS č. j. 7 Afs 216/2006-65). Krajský soud proto přistoupil k vypořádání námitek žalobce v souladu s výše citovanou judikaturou.

22. 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. Dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů mohou být jinak spojenými osobami také osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

23. 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 § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. S ohledem na tuto skutečnost krajský soud níže příkladmo uvádí rozhodnou judikaturu týkající se naplnění těchto podmínek, s níž ovšem žalovaný velmi důkladně pracuje a v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí z ní cituje.
24. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30 *„[o]sobami spojenými ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů se 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 [...]. Právě ta si v konečném kroku snižovala základ daně částkami za služby, které mnohonásobně převyšují částky za tyto služby v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (mezi jinak nespojenými osobami).“* Následně soud v rozsudku dodal, že *„[p]ředně je nutno konstatovat, že dikce ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů nedopadá (jak mylně dovozuje stěžovatelka) jen a pouze na osoby, které skutečně a bezprostředně [...] vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Takovému významu neodpovídá použitá 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.“* Takovou osobou je i žalobce.
25. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2018, č. j. 6 Afs 129/2018-29 vyplývá, že *„právní úprava zakotvená v § 24 odst. 1 a § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů 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 zákona o daních z příjmů 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 zákona o daních z příjmů), podle níž cena nesmí být nejen zjevně nepřiměřená, ale nesmí přesahovat cenu obvyklou vůbec.“*
26. Žalobce v nyní projednávaném případě setrvale rozporuje odpovědi žalovaného na obě uvedené otázky. Pokud jde o otázku první, tedy prokázání toho, že transakce proběhla mezi spojenými osobami, krajský soud již v předchozím soudním řízení, ústícím do vydání zrušujícího rozsudku č. j. 29 Af 41/2017-107 naznačil, že závěr žalovaného, že se jednalo o

transakce osob (žalobce s obchodní společností DG Advantage) jinak spojených podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákon o daních z příjmů je správný a skutkově podložený, přičemž se nelze ztotožnit s tvrzením žalobce, že by se nacházel v rozporu s judikaturou. Naopak, jak vyplývá i z relevantních pasáží napadeného rozhodnutí (zejména viz body 64 až 68 ve spojení s body 92 až 105), žalovaný při formulování svých právních závěrů vycházel z judikatury Nejvyššího správního soudu, z níž obsáhle cituje, přičemž krajský soud je toho názoru, že tyto závěry s ní zcela korespondují, a proto se nimi i z tohoto důvodu ztotožňuje. Jelikož je krajský soud považuje za velmi důkladné a přesvědčivé, nepovažuje za nezbytné je zde znovu prezentovat či je vlastními slovy reformulovat, a proto na citované pasáže žalobou napadeného rozhodnutí pro stručnost odkazuje. Krajský soud tak činí i s ohledem na skutečnost, že žalobce v žalobě k nim nepředložil žádné konkrétní výhrady, nýbrž jen obecně formulovaný nesouhlas.

27. Pokud jde o námitku žalobce, v níž rozporuje posouzení druhé otázky v pořadí, tj. způsob stanovení referenční ceny žalovaným, ani s touto námitkou se krajský soud neztotožňuje. Uvedené platí tím spíše, že krajský soud ve zrušujícím rozsudku č. j. 29 Af 41/2017-107 žalovanému vytýkal primárně právě nesprávný způsob stanovení referenční ceny, neboť byl v rozporu s tam citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu (*„Optikou výše uvedených východisek posoudil krajský soud žalovaným použitý způsob určení referenční ceny za poskytnutí reklamních služeb v rozsahu, přičemž dospěl k závěru, že způsob zkoumání referenční ceny je v nyní projednávané věci zcela nedostatečný. Z citované judikatury Nejvyššího správního soudu je zjevné, že referenční cenu musí správce daně určovat na dostatečném vzorku poskytovatelů služeb, které byly poskytnuty daňovému subjektu, u něž se správce daně snaží prokázat, že cena, kterou zaplatil za tyto služby se vymyká cenám obvyklým, dále musí správce daně zkoumat relevantní faktory pro ovlivnění dané ceny, tedy zda byly služby poskytnuty za obdobných či srovnatelných podmínek, a případně provést korekci zjištěných cen v závislosti na odlišnostech, které by referenční cenu mohly ovlivnit, a následně v rámci takto dosaženého intervalu cen jednotlivých poskytovatelů zkoumat, zda se cena, kterou zaplatil daňový subjekt zaplatil za takové služby, nevymyká zjištěnému intervalu cen, v jehož rámci (a pravděpodobně také mírně nad a mírně pod tento rámeček) ji ještě lze posuzovat za cenu obvyklou. V nyní projednávané věci však žalovaný zkoumal ceny za poskytování reklamních služeb pouze jednoho poskytovatele, kterým je společnost ANDREA s. r. o.“* - viz bod 32. rozsudku č. j. 29 Af 41/2017-107).
28. Toto vytýkané pochybení nicméně žalovaný dle krajského soudu v rozhodnutí napadeném nyní projednávanou žalobou zcela napravil, přičemž i v případě vypořádání této žalobní námitky považuje krajský soud za příléhavé pouze toliko odkázat na velmi podrobné zdůvodnění žalovaným v napadeném rozhodnutí (viz zejména body 69 až 79 a body 106 až 126 či tabulka uvedená na stranách 15 a 16 napadeného rozhodnutí), ať již jde o samotný způsob zjištění referenční ceny, tak o její promítnutí do skutkového stavu nynějšího případu a na to navazují formulace právního závěru, že *„smyslem těchto konkrétních obchodních transakcí nebyla propagace a zviditelnění podnikatelské činnosti, ale umělé navýšení daňově účinných výdajů s cílem snížení daňových povinností, tedy optimalizace základu daně a daně „nadhodnocováním“ výše nákladů daňově uznatelných a nikoliv detailní zpracování reklamy s ohledem na podnikatelskou činnost odvolatele s ekonomickým dopadem. To je zřejmé i ze skutečnosti, že sjednaná cena reklamy v jednotlivých Smlouvách nebyla smluvně vázána na žádný z podstatných parametrů. Takovýto náklad za reklamu v celkové výši 400 000 Kč, která reálně mohla působit na potencionální zákazníky žalobce, tedy osoby tyto automobilové závody*

*sledující, pouze několik dní či hodin v závěru roku 2011, se jeví i z tohoto pohledu jako náklad zjevně tržně nepřiměřený.“*

29. Pokud jde o samotný způsob stanovení referenční ceny (ceny obvyklé) ze strany žalovaného, kdy stanovil interval referenčních cen a jako cenu obvyklou určil cenu na horní hranici předmětného cenového rozpětí, tj. na úrovni hodnoty pro žalobce nejvýhodnější, krajský soud má nejen za to, že plně koresponduje s judikaturou Nejvyššího správního soudu, ale žalovaný k nápravě vytýkaného pochybení přistoupil natolik důkladně, že se ocitá i nad rámcem požadavků formulovaných v dané judikatuře (toto konstatování vyplývá i z doplnění vyjádření žalovaného k žalobě). Kupříkladu Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku č. j. 4 Afs 125/2020-61 konstatoval, že „*správní orgány takto porovnávaly cenu reklamy na stejném závodě (tj. ve stejném časovém okamžiku), stejném vozidle se stejnou posádkou. Porovnávaly tedy cenu reklamy na základě objektivních kritérií na obdobných případech uskutečněných mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. Takovýto postup při stanovení obvyklé ceny považuje Nejvyšší správní soud za správný a v souladu s § 23 odst. 7 ZDP i s judikaturou správních soudů.*“ V nyní řešeném případě žalobce byly žalovaným do intervalu referenčních cen zahrnuty i smlouvy týkající se jiných automobilových závodů a jiných vozidel, nicméně horní hranice předmětného cenového rozpětí (tj. částka ve výši 25 000 Kč za jeden automobilový závod) byla právě cenou na shodných automobilových závodech.
30. Nadto krajský soud konstatuje, obdobně jako učinil i Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku č. j. 4 Afs 125/2020-61, o správnosti referenčních cen reklamy na vozidle zjištěných v posuzované věci žalovaným (v řádu desetitisíců, nikoli statisíců za jeden závod) je krajský soud přesvědčen také s ohledem na ceny, které správce daně zjistil v obdobné věci (v níž rovněž vystupoval jako dodavatel reklamy DG Advantage), kterou se 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 do 41.666 Kč (a zahrnovala i doprovodné služby, které stěžovatelka ani neměla sjednány). V roce 2011 z předložených podkladů správci daně zjistili, že za srovnatelnou reklamu na vozech se cena pohybovala v rozmezí od 6 000 do 30 000 Kč. Uvedené údaje se sice týkají jiného časového období (let 2010 a 2011) než v posuzované věci, ovšem časově blízkého. Tyto ceny se zároveň výrazně odlišují od částek za zajištění reklamy ve výši 200 000, resp. 300 000 Kč, které žalobce uplatnil jako náklady. Žalovaný stanovil v tomto případě jako cenu obvyklou cenu, která byla zjištěna za stejných či obdobných podmínek, tzn., že byla umístěna na totožném soutěžním vozidle při stejných motoristických soutěžích. Žalovaný tedy použil k vyčíslení ceny obvyklé cenu, která byla zjištěna jako nejvýhodnější z obdobných smluvních vztahů odpovídajícím těm, které byly sjednány mezi žalobcem a dodavatelem reklamy – DG Advantage, a které se týkaly zcela shodných závodů z hlediska místa i času.
31. V neposlední řadě se krajský soud ztotožňuje i se způsobem, jakým žalovaný vypořádal žalobcem opakovaně vznášenou námitku ohledně relevance a případné aplikace závěrů z rozhodnutí ve věci obchodní společnosti CARPO CZ, a to právě z důvodu jeho nepřiléhavosti na nyní projednávaný případ žalobce kvůli specifickým a odlišným skutkovým okolnostem obou uvedených případů. Jak vyplývá z výše citované judikatury, při zjišťování výše ceny obvyklé ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5. zákona o daních z příjmů je vždy třeba vycházet z konkrétních ujednání smluvních vztahů, které prakticky nastaví kritéria srovnatelnosti pro další postup, který spočívá ve vyhledávání obdobných

plnění a jejich cen u jiných než spojených osob (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2020, č. j. 3 Afs 61/2019-72).

#### VI. Závěr a náklady řízení

32. Krajský soud proto na základě výše uvedeného žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
33. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 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 ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, pročež mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

#### 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 12. ledna 2022

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.  
předsedkyně senátu