



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců JUDr. Václava Štencla, MA a JUDr. Radka Malenovského ve věci

žalobce: **CHEPORT, spol. s.r.o.**, IČO 13695797
sídlem Lhotsko 93, 763 12 Lhotsko
zastoupený korporací **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 17. 11. 2020 č. j. 39214/20/5200-11431-706481

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 17. 11. 2020 č. j. 39214/20/5200-11431-706481, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 15 342 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s.r.o., sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále „*správce daně*“) rozhodnutím ze dne 22. 8. 2016, č. j. 1619176/16/3301-52521-705003 (dále „*prvostupňové rozhodnutí*“) žalobci - podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „*ZDP*“), a podle § 147 a 143 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále „*daňový řád*“) - doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 vyšší o částku 1 011 370 Kč s tím, že současně žalobci uložil dle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 202 274 Kč. Správce daně žalobci **neuznal** za zdaňovací období roku 2010 **náklady na nákup reklamy** (na závodním vozidle) ve výši 5 485 000 Kč, celkové náklady na reklamu ve výši 5 860 000 Kč snížil na částku 375 000 Kč z důvodu, že žalobce byl součástí řetězce ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP a že cena za reklamu akceptovaná žalobcem se lišila od cen na trhu obvyklých.
2. Žalovaný rozhodnutím z 24. 5. 2017 č. j. 22425/17/5200-11431-706481 zamítl odvolání žalobce a potvrdil prvostupňové rozhodnutí, nicméně Krajský soud v Brně rozsudkem z 30. 7. 2019 č. j. **31 Af 66/2017-143** (dále „*předchozí rozsudek*“) rozhodnutí žalovaného z 24. 5. 2017 **zrušil** a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. To s odůvodněním, že žalovaný objektivně nezjistil cenu obvyklou v nedefinovaných vztazích na trhu a nebylo možné přenést důkazní břemeno na žalobce ohledně vysvětlení rozdílu cen obchodovaných vůči ceně obvyklé.
3. Žalovaný rozhodnutím z 17. 11. 2020 č. j. 39214/20/5200-11431-706481 (dále „*napadené rozhodnutí*“) prvostupňové rozhodnutí změnil tak, že se celková daň mění z částky 1 011 370 Kč na 303 620 Kč a uložené penále z 202 274 Kč na 60 724 Kč. Žalovaný po novém posouzení částečně potvrdil závěr správce daně, že nebyla splněna povinnost vyplývající z § 23 odst. 7 ZDP, dle které žalobcem nebyl uspokojivě doložen rozdíl mezi cenou sjednanou mezi spojenými osobami a cenou obvyklou mezi nezávislými osobami. Žalovaný žalobci neuznal za zdaňovací období roku 2010 náklady na nákup reklamy ve výši 1 760 000 Kč z celkem žalobcem uplatněných nákladů na nákup reklamy ve výši 5 860 000 Kč, a to z důvodu, že žalobce byl součástí řetězce ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP a cena za reklamu akceptovaná žalobcem se lišila od **ceny obvyklé**, která dle žalovaného činila **25 000 Kč pro každý ze závodů**, kterých se týká předmět řízení, tj. pro automobilový závod: Barum Czech Rally Zlín (uskutečněný 27. – 29. 8. 2010), Alza.cz – Partr Rally Vsetín (22. – 23. 10. 2010), Sheron Valašská Rally 2010 (26. – 27. 3. 2010) i XXX. FUCHS OIL Rally Agropa 2010 (6. – 7. 8. 2010).

II. Obsah žaloby

4. Žalobce namítl v žalobě následující. Žalovaný neprokázal, že předmětná transakce proběhla mezi spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. ZDP. Žalovaný by musel prokázat, že se žalobce účastnil řetězce určeného žalovaným a profitoval z něj, což se nestalo. Žalovaný neprokázal existenci řetězce a že tento byl sestaven převážně za účelem snížení základu daně či zvýšení daňové ztráty. Nekomaktnost dodavatele nemůže mít se sestavením řetězce ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP relevanci, platby dopředu u transakcí neproběhly (ATC MOTOR RACING nebyla považována za účastníka jakéhokoliv řetězce), rovněž nedocházelo k absenci kontroly plnění, neboť si žalobce po závodech vyžádal a obdržel fotodokumentaci. Žalovaný neunesl ani své důkazní břemeno ve věci stanovení výše ceny obvyklé. Žalovaný používal ceny, které ve svém rozhodnutí zpochybňuje, jako ceny referenční v jiných řízeních (ve věci CARPO CZ – č. j. 48115/19/5200-11432-807689), čímž prokázal, že všechny ceny žalobcem sjednané

v souzené věci jsou cenami obvyklými. Žalovaný se neřídil předchozím rozsudkem, když opětovně stanovil jako cenu referenční první cenu v řetězci a když nezohlednil ceny uvedené ve znaleckém posudku. Žalovaný se nevypořádal s tím, co uvedl soud v bodu 39. předchozího rozsudku, tj. že smlouvy použité žalovaným pro stanovení referenční ceny mají zcela jiný charakter.

III. Vyjádření žalovaného

5. Žalovaný navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout a uvedl zejména následující. Žalobce se zapojil do právních vztahů s dnes již zaniklou obchodní korporací BECRUX TRADING s.r.o., a s korporací AUTO-VALOUŠEK, s.r.o., jejichž obsahem byly předmětné reklamní služby. Otázku prokázání profitu z takových vztahů nelze vnímat tak, že by mělo být správcem daně postaveno najisto, že na takovém právním vztahu žalobce např. realizoval zisk, ale že ve smyslu ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. ZDP mohl získat výhodu ve formě snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, a to v částce, jež neodpovídá situaci, kdy by bylo předmětné plnění realizováno za odlišné ceny, realizované v běžných obchodních vztazích. Orgány Finanční správy zjistily, že cena předmětných plnění byla v řetězci zapojených obchodních společností mezi obchodní transakcí prvního a druhého článku řetězce a druhého a třetího článku řetězce (tedy žalobce) navýšena 166 x až 1000 x (v případě plnění přijatých žalobcem od BECRUX), resp. 120 x až 180 x (v případě plnění přijatých žalobcem od AUTO-VALOUŠEK), když přitom BECRUX a AUTO-VALOUŠEK bez jakékoli přidané hodnoty jen přeprodali plnění pořízené od předchozích článků řetězce. Není třeba prokazovat vědomost zapojení žalobce do takového řetězce, ani že byl takový řetězec vytvořen úmyslně za účelem umělého navyšování cen předmětného plnění. Nekontaktnost BECRUXU není zcela určující pro posouzení vzniku předmětného řetězce, když pro tuto skutečnost je především určující, zda zde byla soustava subjektů, jež si přeprodávaly předmětná plnění, a cena tohoto plnění byla v průběhu takového přeprodeje nedůvodně zvyšována; nekontaktnost BECRUXU dokresluje nestandardní povahu transakcí a obchodních vztahů. Není pravdivé tvrzení žalobce, že by žalovaný použil jako cenu referenční první realizovanou cenu v řetězci (tedy ceny 1 000 Kč, 1 500 Kč, resp. 3 000 Kč), když jako referenční cenu stanovil cenu zjištěnou jako nejvyšší cenu zjištěných realizací obdobných plnění ve výši 25 000 Kč. Žalovaný zohlednil žalobcem předložené znalecké posudky, přičemž došel k závěru, že neporovnávají srovnatelné údaje a nezávislé subjekty, a nelze je tak použít k závěru o ceně obvyklé. Žalovaný se zabýval charakterem smluv a předmětem plnění v transakcích mezi články řetězce a došel k závěru, že ačkoli se jedná v případě obchodních transakcí prvního a druhého článku řetězce a druhého a třetího článku předmětného řetězce o jinak označené smlouvy, jedná se ve skutečnosti o totožná plnění, která byla druhým článkem řetězce žalobci bez další přidané hodnoty pouze přeprodána. Žalovaný zohlednil charakter jednotlivých závodů, jichž se předmětná plnění týkala, když porovnával obvyklé realizované ceny za totožná plnění na obdobných, dokonce totožných akcích, ba i týkající se stejného vozidla a závodníka v totožném období. Nic na tom nemění ani některé rozdíly mezi jednotlivými závody (např. žalobcem zmíněná vícedennost některých závodů), když zde jsou mezi jednotlivými závody faktické rozdíly, avšak správce daně zjišťoval ceny obvyklé u všech dotčených typů závodů. Ve vztahu k reklamnímu plnění od BECRUX na závodě Rally Monte Carlo 2010 stran cen obvyklých nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav, a proto žalovaný ponechal jako daňově účinný náklad ve výši tvrzené žalobcem. Co do ceny realizované za reklamní plnění od ATC MOTOR RACING s.r.o., s ohledem na

závěry v předchozím rozsudku žalovaný uznal žalobcův náklad jako daňově účinný, kvůli neprokázání shodného předmětu obchodních transakcí prvního a druhého článku řetězce a druhého a třetího článku řetězce.

IV. Replika žalobce

6. Žalobce v replice odkázal na rozhodnutí žalovaného z 14. 5. 2019 č. j. 19585/19/5200-11432-807689 ve věci ANLI, spol. s.r.o. a uvedl, že cenu, za kterou nakupoval reklamu žalobce a která je předmětem nynějšího sporu, žalovaný používá v jiných řízeních jako cenu obvyklou, tedy cenu referenční, což žalobce dokládal i rozhodnutím ve věci CARPO CZi ANLI, spol. s. r. o.

V. Posouzení věci krajským soudem

7. Krajský soud v Brně přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s. ř. s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

V. A) *K prokázání existence spojených osob dle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP*

8. Podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP *liši-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. [...] Spojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí jinak spojené osoby, kterými jsou osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.*
9. Ve své rozhodovací činnosti (např. v rozsudku z 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012 - 31) dospěl Nejvyšší správní soud (dále jako „NSS“) k závěru, že při aplikaci § 23 ZDP 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?
10. V rozsudku z 18. 8. 2021 č. j. 1 Afs 109/2021-67 (zejména bod 39.) NSS uvedl, že *„Podmínky aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů popsané v bodě [33] tohoto rozsudku představují určitý algoritmus, v němž je nezbytně třeba dodržet pořadí jednotlivých kroků. Pouze za situace, kdy správce daně zjistí, že dotčené subjekty jsou osobami spojenými, může posuzovat, zda cena mezi nimi sjednaná překročila cenu obvyklou.“*
11. Předmětem sporu jsou dvě otázky: (a) zda žalobce byl zapojen do řetězce „spojených osob“ za účelem snížení základu daně a (b) zda cena za reklamu vynaložená žalobcem byla cenou obvyklou. Žalobce zpochybňuje splnění obou těchto podmínek.
12. Žalobce jakožto daňový subjekt zaúčtoval a uplatnil v daňově uznatelných nákladech faktury přijaté za poskytnuté reklamní služby v podobě zajištění reklamy na soutěžních vozidlech na automobilových závodech od a) společnosti BECRUX TRADING s.r.o., v likvidaci (ke dni 20. 3. 2019 byla společnost vymazána z obchodního rejstříku kvůli ukončení likvidace – dále jako „Becrux“) v celkové částce 2 500 000 Kč a b) společnosti AUTO-VALOUŠEK s.r.o. (dále i „AUTO-VALOUŠEK“) v celkové částce 360 000 Kč.

13. Pokud jde o reklamu poskytnutou společností Becrux na automobilový závod Barum Czech Rally Zlín (uskutečněný 27. až 29. 8. 2010), správní orgány dospěly k závěru o prodeji služeb mezi několika subjekty – tj. **TOMICAR s.r.o.** (majitel soutěžního vozidla nesoucího reklamu) → **Becrux** → **žalobce** - které vytvořily řetězec dle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP, při kterém došlo k výraznému navýšení ceny reklamní služby, kdy žalobce byl koncovým článkem řetězce spojených osob (viz např. bod 43. napadeného rozhodnutí).
14. Pokud jde o reklamu poskytnutou společností Becrux na automobilový závod Alza.cz – Partr Rally Vsetín (uskutečněný 22. až 23. 10. 2010), správní orgány dospěly k závěru o prodeji služeb mezi několika subjekty – tj. **K. K.** (majitel soutěžního vozidla nesoucího reklamu) → **Becrux** → **žalobce** - které vytvořily řetězec dle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP, při kterém došlo k výraznému navýšení ceny reklamní služby, kdy žalobce byl koncovým článkem řetězce spojených osob (viz např. bod 49. napadeného rozhodnutí).
15. Obdobné skutečnosti žalovaný zjistil i o reklamě poskytnutí korporací **AUTO-VALOUŠEK**. Tudíž pokud jde o reklamu na akci Sheron Valašská Rally 2010 (konaná 26. až 27. 3. 2010 ve Valašském Meziříčí) poskytnutou korporací **AUTO-VALOUŠEK**, správní orgány dospěly k závěru, že docházelo k prodeji služeb mezi subjekty – tj. **K. K.** (majitel závodního auta) → **AUTO-VALOUŠEK** → **žalobce** - které vytvořily řetězec společností dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP, při kterém došlo k výraznému navýšení ceny reklamní služby (viz bod 77. napadeného rozhodnutí).
16. Co se týče reklamy na akci **XXX. FUCHS OIL Rally Agropa 2010** (konaná 6. až 7. 8. 2010 v Pačejově) poskytnuté korporací **AUTO-VALOUŠEK**, správní orgány dospěly k závěru, že docházelo k prodeji služeb mezi subjekty – tj. **R. S.** (majitel závodního auta) → **AUTO-VALOUŠEK** → **žalobce** - které vytvořily řetězec společností dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP, při kterém došlo k výraznému navýšení ceny reklamní služby (viz např. bod 82. napadeného rozhodnutí).
17. Žalovaný porovnáním smluv přesvědčivě odůvodnil, že smlouvy uzavřené mezi 1. a 2. článkem řetězce a 2. a 3. článkem řetězce jsou obsahově shodné, tj. obsah, výkladová ustanovení i rozsah skutečně realizovaného plnění (služeb) je totožný a že realizaci služeb a plnění v oblasti reklamy sporné dodavatelské společnosti (tj. Becrux a **AUTO-VALOUŠEK**) samy neposkytly a jen je přeprodaly žalobci za výrazně vyšší ceny, i když nebyla doložena přidaná hodnota, která by mohla prokázat navýšení reklamní služby poskytnuté prvním článkem řetězce, jelikož se v rozsahu fakturovaných plnění společností Becrux i **AUTO-VALOUŠEK** jednalo o reklamní službu prvotně kompletně poskytnutou již 1. článkem řetězce (viz „Smlouva o poskytnutí služeb v oblasti propagační a reklamní činnosti“ z 23. 8. 2010 uzavřená mezi žalobcem a Becrux a „Smlouva o zajištění reklamní plochy“ z 1. 8. 2010 uzavřená mezi majitelem vozidla **TOMICAR s.r.o.** a Becrux; „Smlouva o poskytnutí služeb v oblasti propagační a reklamní činnosti“ z 13. 10. 2010 uzavřená mezi žalobcem a Becrux a „Smlouva o zajištění reklamní plochy“ z 18. 10. 2010 uzavřená mezi majitelem vozidla **K.** a Becrux; „Smlouva o reklamě“ z 16. 3. 2010 mezi žalobcem a **AUTO-VALOUŠEK** a „Smlouva o zajištění reklamní plochy“ z 18. 3. 2010 mezi **K. K.** a **AUTO-VALOUŠEK**; „Smlouva o reklamě“ z 5. 8. 2010 mezi žalobcem a **AUTO-VALOUŠEK** a „Smlouva o zajištění reklamní plochy“ z 5. 8. 2010 mezi **R. S.** a **AUTO-VALOUŠEK**). Žalovaný dovodil, že účelem vždy obou smluv byla propagace subjektu v podobě umístění reklamního nápisu na konkrétní závodní vozidlo na shodné motoristické akci a předmětem fakturace bylo umístění loga žalobce na těchto automobilových soutěžích,

přítom ceny za poskytnuté shodné služby byly nesrovnatelné [1 000 Kč ve smlouvě mezi prvním a druhým článkem řetězce versus 1 000 000 Kč, resp. 500 000 Kč (smlouva z 13. 10. 2010, když žalovaný chybně uvádí - např. v bodě 47. napadeného rozhodnutí - smluvní cenu 1 000 000 Kč) ve smlouvě mezi druhým a třetím článkem řetězce v řetězci s 2. článkem v podobě korporace Becrux; 3 000 Kč či 1 000 Kč ve smlouvě mezi 1. a 2. řetězcem versus 180 000 Kč ve smlouvě mezi 2. a 3. článkem řetězce v řetězci s 2. článkem v podobě korporace AUTO-VALOUŠEK].

18. Žalovaný v napadeném rozhodnutí příležitostně uvedl **nestandardní okolnosti, ze kterých dovedl existenci jinak spojených osob** podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP: 1) **nesrovnatelně vyšší cena** reklamy ve smlouvě mezi 2. a 3. článkem řetězce oproti ceně ve smlouvě mezi 1. a 2. článkem řetězce za přitom obsahově (fakticky) stejné služby, tj. bez adekvátní přidané hodnoty; 2) **způsob zadávání reklamy ve smyslu nedostatečně konkrétní smlouvy** – smlouva, v níž není uvedena velikost reklamy, není uvedena registrační značka vozidla, na kterých měla být loga umístěna (viz např. str. 16 a 33 Zprávy o daňové kontrole – dále jako „Zpráva“), 3) způsob uzavírání smluv mezi 2. článkem řetězce a žalobcem – **neprovedení si průzkumu trhu** před uzavřením smlouvy, především ne na výši ceny, žalobce se tak nezabýval výběrem dodavatele reklamy (navíc s korporací Becrux uzavření smlouvy žalobcem jen telefonicky, smlouvy i faktury zaslané poštou, žalobce využil telefonické nabídky od Becrux, žalobce osobně neznal osobu, s níž uzavřel smlouvu o reklamě); 4) žalobcova absence kontroly nasmlouvaných plnění a neexistence zpětné vazby (žalobce neprověřoval, zda mu reklamní akce přináší konkrétní užitek – viz i např. str. 17 Zprávy), i když na jejich pořízení vynaložil nezanedbatelné částky; 5) peněžní částky připsané na účet Becruxu byly **v krátkém čase po připsání v hotovosti vybírány**, v době kdy novým jednatelem a společníkem se stala osoba z Ukrajiny a bývalý jednatel měl stále dispoziční právo k účtu; 6) **nekontaktnost** korporace Becrux (sídlo na virtuální adrese, bez poštovní schránky, písemnosti doručovány do datové schránky uplynutím desetidenní lhůty, tj. na základě fikce); 7) **nevěrohodnost** korporace Becrux - nepodávala daňová priznání na dani z příjmů právnických osob, nezveřejňovala po celou dobu své existence účetní závěrky a správce daně nezjistil žádné informace o její ekonomické činnosti.
19. Nad rámec pak soud dodává další nestandardní okolnosti, které dle jeho názoru (jakožto další z indicií) nasvědčují existenci řetězce ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP, a to jistá **neurčitost výpovědí svědků** (viz obdobně metodologicky i rozsudek NSS z 25. 9. 2020 č. j. 3 Afs 61/2019 – 72, bod 25.). K. K. - který uzavřel smlouvu s korporací Becrux i s AUTO-VALOUŠEK (smlouva mezi 1. a 2. článkem řetězce) - vypověděl, že předmětné dvě smlouvy podepsal v den závodu na závodě s osobou, jejíž jméno si nevzpomíná, nevzpomněl si na to, jak taková osoba vypadala a nepamatoval si ani, kdo mu předal reklamní polep. Svědek J. - který jako jednatel TOMICAR s.r.o. podepsal smlouvu s korporací Becrux - vypověděl, že smlouvu podepsal v den závodu, smlouvu mu donesl Valoušek, jednal výlučně s Valouškem (kterého znal již dlouho před uzavřením smlouvy datované 1. 8. 2010) a měl za to, že korporace Becrux je Valouškova; přitom žalobce před správními orgány uvedl 13. 3. 2014, že za Becrux jednal s žalobcem Ing. J. K. (který byl jednatelem a společníkem Becruxu dle Zprávy).
20. Z právní úpravy i judikatury vyplývá, že žalovaný měl v projednávaném případě povinnost prokázat naplnění podmínek pro aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP. Tuto svou povinnost splnil, když prokázal, že zde existuje dodavatelský řetězec, ve kterém je žalobce

zapojen. Správní orgány předešly nestandardnost obchodních vztahů v souzené věci, tyto přílehlavě posoudily a uvedly logickou argumentaci, proč mají za prokázané, že se jednalo o jinak spojené osoby podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmu (srov. argumentaci v bodě 182 a 19. tohoto rozsudku). Ke stejnému závěru dospěly správní soudy i v obdobné věci, tj. např. v rozsudku NSS z 25. 9. 2020 č. j. 3 Afs 61/2019-72, zdejšího soudu z 12. 1. 2022 č. j. 29 Af 52/2020-80, z 14. 12. 2021 č. j. 31 Af 91/2019-191.

21. Žalobce namítl, že správní orgány neprokázaly, že by žalobce z řetězce profitoval. Nedůvodnost této námitky plyne již z rozsudku NSS z 20. 11. 2014 č. j. 9 Afs 92/2013 - 27, v němž NSS vysvětlil, že „jinak spojenou osobou“ ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP je *„každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jehož důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Není důvodná námitka stěžovatelky, podle níž neměla ze zapojení do řetězce žádný užitek. Podstatným zvýšením výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů si snížila základ daně, což je výhoda, kterou výslovně předvídá právě § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů“*. Obdobným způsobem vyhodnotil režim spojených osob NSS v rozsudku z 13. 6. 2013 č. j. 7 Afs 47/2013 - 30. Již jen zapojení žalobce do řetězce přinášelo žalobci výhodu (tj. „profit“) v podobě zvýšení výdajů, a tím snížení základu daně (obdobně např. rozsudek zdejšího soudu z 14. 12. 2021 č. j. 31 A 91/2019-191, bod 33.). Závěr o prokázání existence spojených osob dle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP ob stojí i proto, že správní orgány nevycházely jen z argumentu **mnohonásobného navýšení ceny reklamy** oproti smlouvě mezi 1. a 2. článkem řetězci, ale i z **dalších nestandardních okolností** (viz text shora). Význam obou rozsudků pro projednávanou věc spočívá mj. v tom, že jedním z důvodů pro podřazení smluvního vztahu pod režim § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP byl závěr o **mnohonásobně navýšené ceně při přeprořádání služeb** v řetězci, aniž by takovému navýšení odpovídala adekvátní přidaná hodnota.
22. Soud dodává, že k naplnění podmínek § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP není třeba, aby si byl žalobce takového spojení vědom či aby se ho aktivně účastnil. Postačuje, že byl součástí řetězce spojených osob. K prokázání splnění podmínek pro aplikaci předmětného ustanovení stačí, pokud správní orgán prokáže spojenost osob řadou nepřímých důkazů (viz např. rozsudek č. j. 31 A 91/2019-191, bod 31. až 33.). Správní orgány neměly povinnosti prokazovat, že žalobce o svém zapojení do předmětného řetězce věděl či že se jej účastnil úmyslně.
23. Žalobce namítl, že nekontaktnost nemůže mít relevanci se sestavením řetězce ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP. Tím má žalobce patrně na mysli nekontaktnost korporace Becrux. S absencí významnosti nekontaktnosti sporného dodavatele nelze souhlasit. Již proto, že účelem § 23 odst. 7 ZDP je podle ustálené judikatury zabránit nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů mezi jednotlivými poplatníky daně z příjmů a sankcionovat zneužití cenové spekulace v obchodních vztazích (srov. např. rozsudek NSS z 22. 3. 2013 č. j. 5 Afs 34/2012 - 65). V reálném životě nezřídka dochází k tomu, že pokud se nějaký subjekt práva dopustí zneužití (práva), protiprávního jednání, je či stane se (pro státní orgány) nekontaktní, a to právě např. za účelem zmaření snahy státních orgánů o objasnění skutkového stavu, vyhnutí se právní odpovědnosti apod. Koneckonců relevance hlediska nekontaktnosti sporných dodavatelů plyne i ze soudní praxe v obdobných věcech (viz např. rozsudky zdejšího soudu z 30. 8. 2021 č. j. 30 Af 48/2019 - 70, bod 28. - 29., č. j. 30 Af 18/2018 - 48, bod 19., č. j. 31 A 91/2019-191, bod 31., Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci z 28. 11. 2019 č. j. 65 Af 39/2018-67, bod 20.).

24. Žalobce namítl, že platby dopředu z jeho strany neproběhly, když korporace ATC MOTOR RACING nebyla považována za účastníka řetězce. Tato námitka je nedůvodná již proto, že se míjí s předmětem řízení. Správní orgány uváděly platby dopředu právě jen stran reklamního plnění od korporace ATC MOTOR RACING, ohledně které však žalovaný žalobci vyhověl.
25. Žalobce namítl nesprávnost názoru správních orgánů o absenci kontroly plnění, neboť si žalobce vždy po závodech vyžádal a obdržel fotodokumentaci. Patrně tím žalobce míří zejména na bod 116. napadeného rozhodnutí, kde žalovaný poukázal „...*na absenci kontroly nasmlouvaných plnění, kdy odvolatel neproověřoval, zda jsou plnění uskutečňována tak, jak požadoval, i když na jejich pořizení vynaložil nezanedbatelné částky*“. Tato námitka je však nedůvodná již proto, že citovaný text lze vyložit tak, že žalovaný má na mysli absenci fyzické přítomnosti pracovníka žalobce při závodech tak, aby žalobce mohl zasáhnout a instruovat (majitele vozu či svého smluvního dodavatele) a zkontrolovat zejména konkrétní provedení své reklamy. Z výpovědí majitelů vozů (J.) neplyne, že by žalobce byl osobně přítomen na závodech (např. J. vypověděl, že jednal s jinou osobou, a to Valouškem a že měl za to, že Becrux je firma Valouška a ten mu při závodě přinesl již připravenou smlouvu, na níž byl uveden smluvní partner Becrux).

V. B) K prokázání odlišnosti ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami

26. Prokázání odlišnosti žalobcem sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami je spojeno především s námitkou žalobce, že žalovaný se neřídil právním názorem v předchozím rozsudku, když opětovně stanovil jako cenu referenční první cenu v řetězci, nezohlednil ceny uvedené ve znaleckých posudcích a nevypořádal se s názorem v předchozím rozsudku, že smlouvy použité žalovaným pro stanovení referenční ceny mají zcela jiný charakter.

V. B) 1) K otázce (ne)zohlednění žalobcem předložených znaleckých posudků

27. V souzené věci byl žalovaný vázán právním názorem vysloveným v předchozím rozsudku, a to mj. v bodě 42.: „...*V dalším řízení přitom bude na žalovaném, aby zohlednil také žalobcem předložené znalecké posudky Dr. Ing. Vítězslava Háalka, MBA, PhD. ze dne 6. 1. 2017, č. 327-21-2016, a ze dne 18. 1. 2017, č. 331-21-2016.*“ (dále jako „*znalecký posudek*“).
28. Žalovaný se znaleckým posudkem podrobně zabýval a logicky jej hodnotil (v bodě 134. až 156. a 163. až 166.) a dospěl ke správnému závěru, že je pro posouzení otázky obvyklé ceny za plnění poskytnuté žalobci **nepřípadný**. Především uvedl, že v souzené věci se nejednalo o propagaci žalobce formou sponzoringu účasti týmů na závodech seriálu automobilových soutěží, jak se naopak domníval znalec. Znalec při zjištění ceny obvyklé vycházel z podkladů, které nejsou relevantní a dostačujícím podkladem pro stanovení ceny obvyklé pro posuzované případy, když vycházel z cenové nabídky reklamních prostor nabízené Czech Dakar Teamem v sezóně 2009-2010 a 2010-2011. Dakarská Rallye je naprosto odlišný typ a styl mezinárodních závodů než závody, při nichž byla umístěna reklama žalobce. Dále znalec vycházel z ceníku sponzorského příspěvku Rallye Posázaví 2013 a Rallye Světlá 2015, u kterých tak použil údaje z jiného časového období a znalec vycházel při stanovení COB z cenové nabídky společnosti MOTORSPORT Příbyl s.r.o., která nabízela možnost reklamy na svých rallye automobilech prostřednictvím umístění loga, umístěním reklamy, nabídkou posádky a jezdců na propagační akce, fotodokumentaci, výroba DVD, aj. Nejednalo se tak o ceny za srovnatelné služby sjednané v daném místě a

čase za obdobných podmínek. Soud považuje hodnocení znaleckého posudku ze strany žalovaného za správné a odkazuje na obdobné zhodnocení obdobného znaleckého posudku téhož znalce v soudní praxi – viz např. rozsudek NSS z 25. 11. 2020 č. j. 4 Afs 125/2020 – 61, bod 30. až 31., zdejšího soudu č. j. 31 Af 91/2019 -191, bod 41. a 42. a nebo č. j. 30 Af 48/2019 – 70, bod 39.

29. Žalovaný tak neporušil vázanost právním názorem vysloveným v předchozím rozsudku, když znalecký posudek zohlednil ve smyslu jeho řádného a racionálně logického hodnocení. Soud v předchozím rozsudku pod pojmem „zohlednil“ neměl na mysli vázanost žalovaného znaleckým posudkem (ostatně takový názor by soud ani nemohl vyslovit již proto, že v tehdejší době ještě znalecký posudek ani nebyl proveden k důkazu ve správním řízení ani před soudem). Znalecký posudek nemá v daňovém či v soudním řízení správním privilegované postavení, nemá větší důkazní sílu než ostatní důkazy (resp. důkazní prostředky); platí pro něj všechny obvyklé zásady dokazování, zejména zásada volného hodnocení důkazů (shodně např. rozsudek zdejšího soudu č. j. 30 Af 18/2018 – 48, bod 36. a 37.).

V. B) 2) Námitka o porušení vázanosti názorem soudu vysloveným v předchozím rozsudku – otázka charakteru žalovaným použitých smluv ke zjištění ceny obvyklé a použitelnosti cen sjednaných mezi 1. a 2. článkem řetězce

30. Žalobce namítl, že se žalovaný nevypořádal s tím, že soud uvedl v předchozím rozsudku, že smlouvy žalovaným použité pro stanovení referenční ceny mají zcela jiný charakter.
31. Relevantní části předchozího rozsudku zní následovně: „38. Soud v této souvislosti ze správného spisu zjistil, že jeho součástí je též vyhledávací část spisu (položky č. 6. 1. až 6. 13. spisu), v rámci níž se nachází část nazvaná „**smlouvy ke stanovení ceny obvyklé**“ (položka č. 6. 6. spisu). V rámci této části je umístěno celkově **9 smluv** – 1x smlouva o pronájmu reklamních ploch, 1x smlouva o reklamní spolupráci, 7x smlouva o zajištění reklamní plochy. Uvedené smlouvy jsou zároveň součástí i běžné části spisového materiálu, tj. nikoliv vyhledávací části, byť v případě některých z nich v anonymizované podobě (konkrétně položka č. 5. 42. a 5. 42. spisového materiálu). Nelze tak souhlasit se žalobcem v tvrzení, že by podklady sloužící ke stanovení ceny obvyklé nebyly veřejně přístupné. Nicméně se lze ztotožnit s tvrzením, že by tyto podklady mohly být ve zprávě o daňové kontrole, která sloužila jako odůvodnění prvostupňového rozhodnutí, lépe specifikovány. 39. Především ale ze smluv zařazených ve vyhledávací části spisu položce 6. 6., tj. části nazvané „smlouvy ke stanovení ceny obvyklé“, vyplývá jejich označení jako smlouva o zajištění reklamních ploch, smlouva o pronájmu reklamních ploch a pouze v jednom případě smlouva o reklamní spolupráci, zatímco žalobce měl v případě spolupráce s BECRUX TRADING uzavřené smlouvy o poskytování služeb v oblasti propagační a reklamní činnosti (ze dne 3. 1. 2010, 24. 8. 2010 a 13. 10. 2010), v případě spolupráce s AUTO-VALOUŠEK předložil žalobce smlouvy o reklamě (uzavřené dne 16. 3. 2010 a 5. 8. 2010) a se subjektem ATC MOTOR RACING měl uzavřenou smlouvu o propagaci a reklamě. Jak je patrné z jednotlivých názvů smluv, **žalobce se svými obchodními partnery uzavíral typově jiné smlouvy, než které správce daně použil pro výpočet ceny obvyklé. To potvrzuje i předmět jednotlivých smluv, neboť v případě smluv o zajištění reklamní plochy, resp. smlouvy o pronájmu reklamní plochy, je jejich předmětem poskytnutí reklamní plochy, která bude dále využita k podnikatelské činnosti, u smluv o reklamní spolupráci či reklamě je tímto předmětem smlouvy již samotná realizace určité reklamy. Ze správcem daně použitých smluv pro výpočet ceny obvyklé je zároveň patrné, že se jedná o smlouvy uzavřené mezi prvními**

a druhým článkem pomyslného řetězce, zatímco v případě žalobce posuzoval vztah mezi druhým a třetím článkem řetězce. Správce daně tudíž pro výpočet ceny obvyklé nevycházel z typově shodných smluv, jejichž předmět by byl shodný, jakož i pro stanovení ceny obvyklé nepoužil ceny za poskytování reklamního plnění na závodních automobilech mezi druhým a třetím, případně třetím a čtvrtým, článkem řetězce (jak tomu mělo být v případě žalobce), tj. při stanovení ceny obvyklé nepoužil ceny dosažené za stejných nebo obdobných podmínek. Ve smyslu výše popsaných východisek a závěrů Nejvyššího správního soudu krajský soud konstatuje, že v dané věci jednoznačně nedošlo ke kvalifikovanému zjištění ceny obvyklé. 40. Krajský soud při hodnocení ceny obvyklé nepřehlédl, že součástí neveřejné části spisu byla též smlouva o poskytování služeb v oblasti propagační a reklamní činnosti uzavřená mezi BECRUX TRADING a třetím subjektem dne 2. 12. 2010, z níž vyplývá zajištění reklamy ze strany BECRUX TRADING pro tento třetí subjekt na akci PdTech Mikuláš Rally Slušovice 2010, přičemž za toto plnění byla stanovena smluvní odměna v celkové výši 700 000 Kč. Žalovaný se však touto skutečností při stanovení ceny obvyklé ve zprávě o daňové kontrole nikde nezabýval... 42. Krajskému soudu nepřisluší oproti správci daně vyčíslovat rozdíl mezi cenami podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, ale posuzovat dodržení podmínek a zachování rozumných mantinelů, za kterých byly stanoveny. Pokud žalovaný fakticky určil cenu obvyklou pouze jako cenu mezi prvním a druhým článkem v řetězci bez dalšího hlubšího objektivního posuzování, zkoumání, relevantních podkladů, kritérií či pomůcek, nedostal této povinnosti a nelze tak žalobci vyčítat, že nedoložil rozdíl mezi jím obchodovanou cenou a cenou „obvyklou“ určenou žalovaným. Lze tedy učinit dílčí závěr, že ačkoliv se žalovaný pokusil cenu obvyklou zjistit, objektivně se mu to nezdařilo. V dalším řízení přitom bude na žalovaném, aby zohlednil také žalobcem předložené znalecké posudky Dr. Ing. Vítězslava Hálka, MBA, PhD. ze dne 6. 1. 2017, č. 327-21-2016, a ze dne 18. 1. 2017, č. 331-21-2016... 43. Lze uzavřít, že žalovaný v daňovém řízení objektivně nezjistil cenu obvyklou v nedefinovaných vztazích na trhu a nebylo možné přenést důkazní břemeno na žalobce ohledně vysvětlení rozdílu cen obchodovaných vůči ceně obvyklé.“ (zdůrazněno zdejším soudem v tomto rozsudku, tj. nikoli v předchozím rozsudku).

32. Soud uvádí, že na straně žalovaného došlo patrně k nedorozumění. Žalovaný se totiž jal posuzovat (viz bod 54. až 69. a 88. až 98. napadeného rozhodnutí) - z celkově 9 smluv, které měl zdejší soud na mysli v bodě 38. až 42. předchozího rozsudku (tj. smlouvy nacházející se v položce č. 6. 6. správního spisu nazvané „smlouvy ke stanovení ceny obvyklé“) jen 3 smlouvy (a to uzavřené mezi 1. a 2. článkem řetězce : jde o Smlouvu o zajištění reklamní plochy z 1. 8. 2010 mezi Becruxem a Tomicar s.r.o., Smlouvu o zajištění reklamní plochy z 18. 10. 2010 uzavřené mezi Becruxem a K. K. a Smlouvu o zajištění reklamní plochy z 18. 3. 2010 uzavřenou mezi AUTO-VALOUŠEK a K. K.). Pokud tedy žalovaný uzavírá, že „novým hlubším porovnáním předložených smluv bylo zjištěno, že uzavřené smlouvy o reklamní spolupráci jsou srovnatelné se smlouvami uzavřenými mezi jednotlivými články řetězců“ (bod 97. napadeného rozhodnutí), důsledně vzato se plně neřídil právním názorem vysloveným v předchozím rozsudku (to již z důvodu, že hlouběji porovnával jen 3 z celkem 9 smluv). Na tom nic nemění ani hypotetický (nebyl totiž vysloven) [proti]argument žalovaného, že u jím blíže neposuzovaných smluv byl smluvní text obdobný či shodný jako v žalovaným výslovně posuzovaných třech smlouvách. Již proto, že žalovaný správně uvedl (bod 112. napadeného rozhodnutí), že „důležitým faktorem je ovšem posouzení skutkového stavu (skutečně realizovaného plnění dle uzavřených smluv) před formálním stavem“ [ostatně takto žalovaný adekvátně postupoval i v souladu s tradičními metodami výkladu smluv, podle kterých se právní jednání posuzuje podle

svého obsahu (viz např. § 555 odst. 1 o. z.), přihlíží se i k tomu, co právnímu jednání předcházelo a k tomu, jak strany **následně daly najevo**, jaký obsah a význam právnímu jednání přikládají (§ 556 odst. 2 o. z.]. A právě i na základě z dokazování zjištěného skutkového stavu (tj. nikoli jen na základě doslovného znění smluv) týkajícího se výlučně 3 smluv (zejména, že dodavatelé Becrux a AUTO-VALOUŠEK žalobci smluvní plnění ve skutečnosti neposkytovali ani nezajišťovali – viz např. bod 59., 66., 75., 64. poslední dvě souvětí a bod 90. poslední dvě souvětí napadeného rozhodnutí) žalovaný přijal závěr o srovnatelnosti smluv uzavřených v souzené věci žalobcem se smlouvami, které použil (jako srovnávací materiál) ke zjištění obvyklé ceny.

33. Hlavně však soud v předchozím rozsudku vytknul žalovanému, že fakticky **určil cenu obvyklou pouze jako cenu sjednanou mezi 1. a 2. článkem řetězce** (viz zejména bod 42. předchozího rozsudku) a že nezjistil obvyklou cenu v nedeformovaných vztazích na trhu (viz bod 43. předchozího rozsudku). Totiž u sedmi srovnávaných smluv, které žalovaný užil pro zjištění obvyklé ceny, šlo o **smlouvy uzavřené mezi 1. a 2. článkem** (v souzené věci správními orgány zjištěného) řetězce ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP (dokonce ve 3 případech šlo o smlouvy, které byly předmětem tohoto řízení jako součást řetězce, tj. Smlouva o zajištění reklamní plochy z 1. 8. 2010 mezi Becruxem a Tomicar s.r.o., Smlouva o zajištění reklamní plochy z 18. 10. 2010 uzavřené mezi Becruxem a K. K. a Smlouva o zajištění reklamní plochy z 18. 3. 2010 uzavřenou mezi AUTO-VALOUŠEK a K. K.). Takto se však žalovaný nejen že neřídil právním názorem vysloveným v předchozím rozsudku. Též z § 23 odst. 7 písm. b) ZDP plyne, že srovnávací materiál pro zjištění ceny obvyklé musí pramenit z cen sjednaných mezi **nezávislými** osobami v **běžných** obchodních vztazích - *„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“*. Pojem „spojené osoby“ je vyloženo pod písmeny a) a b) § 23 odst. 7 ZDP. Dle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5. lze za jinak spojené osoby považovat ty, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. *„Účelem daného ustanovení je zabránit nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů mezi jednotlivými poplatníky daně z příjmů a umožňuje sankcionovat zneužití cenové spekulace v obchodních vztazích. Jedná se i o tzv. „přelévání zisků“ mezi osobami s rozdílným daňovým zatížením, k němuž dochází většinou tím, že si tyto osoby účtují ve vzájemných transakcích ceny nižší, resp. vyšší, než odpovídá cenám používaným mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích a výsledkem takových transakcí je zvýšení nákladů nebo snížení tržeb u společnosti s vyšším daňovým zatížením a odčerpání části zisku do společnosti, u níž se aplikuje nižší, případně nulová sazba daně z příjmů.“* (viz např. rozsudky NSS z 22. 3. 2013 č. j. 5 Afs 34/2012 – 65, z 18. 8. 2021 č. j. 1 Afs 109/2021 – 67, bod 34.). Osobami spojenými ve smyslu ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP 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** (viz např. rozsudky NSS z 13. 6. 2013 č. j. 7 Afs 47/2013 – 30, z 28. 1. 2021 č. j. 3 Afs 393/2019 – 43, bod 32.). Přitom § 23 odst. 7 ZDP neskýtá pro hodnocení zavinění (subjektivní stránky) prostor. Na jednu stranu žalovaný uvádí, že konkrétní subjekty **vytvořily řetězce dle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP**, při kterém došlo k výraznému navýšení ceny reklamní služby, kdy žalobce byl koncovým článkem řetězce spojených osob [1) TOMICAR s.r.o. → Becrux → žalobce; 2) K. K. → Becrux → žalobce; 3) K. K. → AUTO-VALOUŠEK → žalobce; 4) R. S. → AUTO-VALOUŠEK → žalobce]. Na stranu druhou žalovaný **cenu obvyklou** zjišťuje

hlavně z cen sjednaných mezi články (subjekty) těchto řetězců (konkrétně ceny v minulosti sjednané ve smlouvě uzavřené mezi 1. a 2. články řetězců). Pokud má být naplněna podmínka dle § 23 odst. 7 ZDP – tj. že referenční ceny (sloužící k určení obvyklé ceny) mají být „ceny sjednané mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích“ - pak **zásadně nelze vycházet z cen, které mezi sebou sjednaly články téhož řetězce** dle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP (byť třeba v minulosti). Právě již fakt figurace obou smluvních stran v řetězci ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP (třeba i na pozici 1. a 2. článku) minimálně vzbuzuje **důvodnou pochybnost o tom, zda šlo o nezávislé osoby a o běžný obchodní vztah** [ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP]. Ostatně správní orgány se otázkou případného vztahu mezi 1. a 2. mezi 1. a 2. článkem řetězce nijak nezabývají.

34. Koneckonců oporu pro právní závěr vyslovený v předchozím bodě tohoto rozsudku lze nalézt i v judikatuře. Kupříkladu ve věci projednávané pod sp. zn. 3 Afs 61/2019 se NSS zabýval i námitkou, že žalovaný určil referenční cenu jako první cenu v řetězci (tedy jako cenu sjednanou mezi majiteli vozidel a druhým článkem řetězce). Nejvyšší správní soud zdůraznil, že sice žalovaný porovnal cenu sjednanou ve vztahu 2. článku a majitelů vozidel a cenu sjednanou mezi 2. článkem řetězce a 3. článkem (tehdejší stěžovatelka) a označil ji jako nadhodnocenou, avšak uvedl, že žalovaný **neužíval tuto cenu jako referenční** (viz bod 27. rozsudku z 25. 9. 2020 č. j. 3 Afs 61/2019-72). Následně NSS dodal (bod 28. rozsudku), že „...smlouva ze dne 1. 10. 2009 rozhodně není sjednána mezi dvěma „nezávislými subjekty“, jak tvrdí stěžovatelka. Obě strany smlouvy (majitel vozidla i jednatel stěžovatelky) se totiž podílely na vytvoření řetězce spojených osob, jehož existenci prokázal žalovaný.“. Obdobně tak lze v souzené věci dovozovat, že pokud se obě smluvní strany podílely na vytvoření řetězce, nelze smlouvu považovat za sjednanou mezi „nezávislými subjekty“ a užít pro určení referenční ceny. V tomto smyslu lze odkázat i na rozsudek NSS z 13. 2. 2020 č. j. 7 Afs 176/2019 - 26, bod 36.: „...cenu sjednanou mezi nezávislými osobami bylo možné určit (právě pomocí vyhledání cen, za které byly dané služby poskytovány jiným společnostem)...“. Pod pojmem „jiné společnosti“ měl NSS patrně na mysli jiné společnosti než zapojené do řetězce ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP.
35. Žalovaný namítl, že není pravdivé tvrzení žalobce, že by žalovaný použil jako cenu referenční první realizovanou cenu v řetězci (tedy ceny 1 000 Kč, 1 500 Kč, resp. 3 000 Kč), když jako referenční cenu stanovil cenu zjištěnou jako nejvyšší cenu zjištěných realizací obdobných plnění ve výši 25 000 Kč. Je namíste přisvědčit žalovanému, že jako referenční cenu stanovil 25 000 Kč na závod, když zjevně vycházel ze „Smlouvy o reklamní spolupráci“ s datem 1. 6. 2009 (ve znění dodatku s datem 4. 1. 2010) zahrnující cenu reklamy ve výši 25 000 Kč na jednu motoristickou soutěž (viz str. 19 a 20 Zprávy, kde jsou vyjmenovány jednotlivé automobilové soutěže, při kterých byla cena ze smlouvy z 1. 6. 2009 aplikována). Smlouva s datem 1. 6. 2009 skutečně nebyla uzavřena mezi 1. a 2. článkem řetězce (ani mezi 2. 3. článkem řetězce). Dále ještě správce daně do srovnávacího materiálu stran zjištění ceny obvyklé zahrnul „Smlouvu o pronájmu reklamních ploch“ s datem 2. 1. 2010, jejíž stranou též nebyl žádný z článků řetězce (o této smlouvě pojednává správce daně ve Zprávě na str. 20 až 22.; k ní blíže text níže tohoto rozsudku). Nelze tedy dovozovat, že by správní orgány určily obvyklou cenu **jen** ze smluv uzavřených mezi 1. a 2. článkem řetězce.
36. Problém však je, že tak malý vzorek – totiž v počtu pouhopouhých **dvou smluv** (dvou smluvních cen) - pro určení intervalu **ceny obvyklé** u tohoto typu plnění objektivně není dostatečný již pro **nedostačující reprezentativnost**.

37. K tomu se přidává, že u žalobce nešlo ve zkoumaných 4 závodech vždy o stejné vozidlo (které neslo reklamu žalobce), ale jednalo se o tři vozidla. Na závodě Barum Czech Rally Zlín (uskutečněný 27. – 29. 8. 2010) bylo k reklamě užito vozidlo **Mitsubishi** Lancer Evo **IX** (vlastník TOMICAR s.r.o.) s jezdcem M. J. a spolujezdcem T. J. (viz str. 8 Zprávy). Při závodě Alza.cz – Partr Rally Vsetín (22. – 23. 10. 2010) a Sheron Valašská rally 2010 (26. – 27. 3. 2010) bylo k reklamě žalobce užito vozidlo Mitsubishi Lancer Evo **VII** (vlastník K.), jezdcem byl T. K. a spolujezdcem K. K. (viz bod 47. a 48. napadeného rozhodnutí, smlouva s datem 13. 10. 2010 a str. 12 a 27 Zprávy). Při závodech XXX. FUCHS OIL rally Agropa 2010 (6. – 7. 8. 2010) bylo k reklamě žalobce užito vozidlo **OPEL** ASTRA OPC, majitelem i jezdcem byl R. S. a spolujezdcem byl P. M.
38. Mimo jiné ze srovnání s popisem smluv ve Zprávě (str. 18 až 22) a smlouvami v položce 6. 6. správního spisu tak plyne, že žalovaným ke srovnání užitá „*Smlouva o pronájmu reklamních ploch*“ s datem 2. 1. 2010 obsahující cenu reklamy ve výši 25 000 Kč se týkala **jiného vozidla** – Honda Civic 1,6 (a tudíž zjevně i jiného jezdce), byť se týkala i všech 4 závodů tvořících předmět nynějšího řízení. Navíc u této smlouvy (tj. s datem 2. 1. 2010) byla smluvní cena stanovena „*en bloc*“, tj. za všech 17 závodů v souhrnné ve výši 80 000 Kč, tedy se jedná o cenu za celé období zahrnující všechny závody, nikoli pouze za závody tvořící předmět řízení. Správce daně vypočetl cenu 4 705,90 Kč za závod jen jako **poměrnou**, tedy vydělil číslo 80 000 Kč počtem závodů 17. Ostatně v jistém smyslu snížené vypovídající schopnosti tohoto typu smluv (zahrnující toliko souhrnnou cenu za reklamy na více závodech, tj. bez individualizace ceny ve vztahu k tomu kterému závod) stran zjištění ceny referenční si adekvátně všimá i NSS v bodě 28. rozsudku z 25. 11. 2020 č. j. 4 Afs 125/2020-61.
39. Pokud jde o „*Smlouvu o reklamní spolupráci*“ s datem 1. 6. 2009 zahrnující cenu reklamy ve výši 25 000 Kč na jednu motoristickou soutěž, ta byla jejími smluvními strany užitá k reklamě na 2 závodech tvořících předmět nynějšího řízení (viz tabulka na str. 20 Zprávy – Alza.cz Patr Rally Vsetín a Sheron Valašská rally); na dvou zbývajících závodech, kterých se týká předmět nynějšího řízení, tak užitá nebyla. Navíc ze Zprávy ani neplyne, zda šlo či nešlo o stejné vozidlo jaké neslo reklamu žalobce ve 4 závodech, kterých se týká toto řízení. Totiž tabulka na str. 20 Zprávy uvádí jen neurčitěji „*Mitsubishi Lancer EVO*“, aniž by upřesnila číslo, přičemž v souzené věci byly užitý k reklamě žalobce dvě odlišná vozidla Mitsubishi Lancer EVO (obě různých vlastníků a posádek) - Mitsubishi Lancer Evo IX a Mitsubishi Lancer Evo VII.
40. Již ze shora uvedených konkrétností dvou smluv (tj. z 2. 1. 2010 a 1. 6. 2009) užitých žalovaným ke zjištění obvyklé ceny plyne, že souzenou věc nelze ani připodobnit k věci rozhodnuté rozsudkem NSS č. j. 4 Afs 125/2020-61. V něm NSS uvedl, že vzorek dvou cen reklam ve vztahu k reklamě na dvou závodech není příliš obsáhlý či reprezentativní, ale v tehdejší věci byl postačující pro určení referenční ceny na dvou závodech. Tehdy totiž správní orgány porovnávaly cenu reklamy na dvou závodech (z celkových tří závodů tvořících tehdejší předmět řízení) s cenami reklamy na **stejném závodě, ve stejném časovém okamžiku** a na **stejném vozidle se stejnou posádkou**, a dle NSS tak „*porovnávaly tedy cenu reklamy na základě objektivních kritérií na obdobných případech uskutečněných mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích*“ (viz bod 26. a 27. citovaného rozsudku). Navíc z rozsudku zdejšího soudu č. j. 62 Af 18/2018-83 (který byl vyhlášen v pokračujícím řízení po kasačním rozsudku č. j. 4 Afs 125/2020-61) vyplývá (zejména bod 23. a 24.), že správní orgány tehdy ve vztahu ke každému ze 2 závodů (z celkově tří závodů)

shromáždily ke srovnání nikoli po jedné smlouvě, ale po dvou smlouvách (a tím i po dvou smluvních cenách) ohledně reklamy umístěné na stejném vozidle se stejnou posádkou. Jak plyne i z bodu 37. až 39. nynějšího rozsudku, v souzené věci správní orgány neshromáždily ke komparaci dvě smlouvy (tj. i dvě smluvní ceny) ohledně reklamy na stejném závodě, ve stejném čase, na stejném vozidle se stejnou posádkou.

41. Nadto soud odkazuje na bod 28. rozsudku NSS č. j. 4 Afs 125/2020-61, který se vyjádřil určitou rezervovanost k použitelnosti toliko souhrnné smluvní ceny regulující reklamu na více závodech („*Ačkoli tedy správní orgány v případě reklamy WALAŠSKÁ nevycházely při stanovení referenční ceny reklamy z téměř totožných objektivních kritérií...*“), což je obdobné jako v souzené věci správními orgány užitá smlouva s datem 2. 1. 2010. Nejvyšší správní soud tehdy sice akceptoval zjištění referenční ceny z takto souhrnně koncipované smluvní ceny, avšak z důvodu, že „*Referenční cena reklamy takto stanovená správními orgány byla vyšší a tudíž pro žalobce výhodnější*“ (tedy tehdy správní orgány stanovily cenu obvyklou ve výši 40 000 Kč pro závod BARUM CZECH RALLY ZLÍN, 80 000 Kč pro závod RALLYSHOW UHERSKÝ BROD a právě onu vyšší referenční cenu reklamy 150 000 Kč pro závod WALAŠSKÁ RALLYŠOU – viz např. bod 24. rozsudku zdejšího soudu č. j. 62 Af 18/2018-83). V nyní souzené věci tomu však bylo naopak, jelikož správní orgány zjistily referenční cenu ze smlouvy s datem 2. 1. 2010 ve výši 4 705,90 Kč za závod (viz např. tabulka na str. 21 Zprávy), tedy cenu nižší, a tudíž pro žalobce méně výhodnou.
42. Soud tak uzavírá, že žalovaný se v plném rozsahu neřídil závazným názorem zdejšího soudu vysloveným v rozsudku č. j. 31 Af 66/2017-143 a ani napodruhé se mu **nezdařilo objektivně zjistit cenu obvyklou** mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP, pročez nebylo možné přenést důkazní břemeno na žalobce ohledně vysvětlení rozdílu cen obchodovaných vůči ceně obvyklé.

VI. Shrnutí a náklady řízení

43. S ohledem na shora uvedené dospěl soud k závěru, že napadené rozhodnutí nebylo vydáno v souladu se zákonem, soud dle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém bude správní orgán vázán právním názorem soudu dle § 78 odst. 5 s. ř. s.
44. Pro nadbytečnost se soud nezabýval žalobní námitkou, dle níž údajně žalovaný v řízení s korporací CARPO CZ a ANLI, spol. s. r. o. použil - jako ceny referenční a od nich odvíjel stanovení ceny obvyklé – právě ceny sjednané mezi žalobcem a dodavatelem Becrux a AUTO-VALOUŠEK. Nicméně soud poukazuje na bezpředmětnost této námitky plynoucí již z toho, že žalovaný má na mysli rozhodnutí žalovaného č. j. 19585/19/5200-11432-807689 ve věci ANLI, spol. s. r. o., které ale bylo rozsudkem zdejšího soudu z 30. 8. 2021 č. j. 30 Af 48/2019-70 zrušeno a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Pokud jde o rozhodnutí žalovaného č. j. 48115/19/5200-11432-807689 ve věci CARPO CZ, soud odkazuje např. na bod 19. až 21. rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci z 13. 9. 2022 č. j. 60 Af 5/2021-105, kde je vysvětleno, že ve skutečnosti žalovaný tehdy dospěl k závěru, že nebylo možné určit referenční cenu za reklamu, když šlo o skrytý sponzoring a nikoli o reálnou cenu za reklamu, a proto vycházel z procentuálních podílů celkových nákladů za reklamu na celkových ročních tržbách společnosti.

45. Výrok o nákladech řízení má 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. Úspěšnému žalobci přísluší právo na náhradu nákladů řízení spočívající v náhradě nákladů za právní zastoupení (v daném případě se jedná o odměnu daňového poradce) a za zaplacený soudní poplatek. Na náhradě nákladů řízení přísluší dle vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), v platném znění (dále jen „advokátní tarif“), odměna za právní zastoupení [tarifní hodnota dle § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], a to za 3 úkony právní služby dle § 11 odst. 1 advokátního tarifu (převzetí a příprava právního zastoupení, sepsání žaloby, replika žalobce k vyjádření žalovaného), a dále 3x režijní paušál (náhrada hotových výdajů) dle § 13 advokátního tarifu. Odměna právního zastoupení je stanovena ve výši vyčíslené na částku 10 200 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 2 142 Kč odpovídající příslušné dani z přidané hodnoty, kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Dále žalobci náleží zaplacený soudní poplatek 3 000 Kč, celkově tak částka 15 342 Kč, kterou je žalovaný povinen uhradit v třicetidenní lhůtě.

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 19. prosince 2022

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu