



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **CHEPORT, spol. s r.o.**, se sídlem Lhotsko 93, Lhotsko, zast. **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s.r.o., se sídlem Jiráskova 1284, Vsetín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 12. 2022, č. j. 31 Af 6/2021-101,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 19. 12. 2022, č. j. 31 Af 6/2021-101, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

1. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalovaný (dále také „stěžovatel“) domáhal zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 11. 2020, č. j. 39214/20/5200-11431-706481. Tímto rozhodnutím žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 22. 8. 2016, č. j. 1619176/16/3301-52521-70500 – dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010, a to tak, že doměřená daň činí 303 620 Kč (namísto původního doměření ve výši 1 011 370 Kč). Podstatou doměřené daně bylo zjištění řetězců spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a cena rozdílná (vyšší) od obvyklé ceny zjištěné správcem daně.

[2] Žalobkyně je v obchodním rejstříku zapsána od 24. 1. 1991, předmětem jejího podnikání je (mj.) výroba chemických látek a chemických směsí, předmětů a kosmetických přípravků. Správce daně zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu, v níž se zaměřil na náklady vynaložené na reklamní služby poskytované třemi společnostmi: BECRUX TRADING s.r.o. (3 faktury v celkové hodnotě 2,5 mil. Kč; dnes je tato společnost vymazána z obchodního rejstříku), AUTO-VALOUŠEK, s.r.o. (2 faktury v celkové hodnotě

360 000 Kč) a ATC MOTOR RACING s.r.o. (12 faktur v celkové hodnotě 3 mil. Kč). Reklamní služby byly poskytovány na rally závodech formou polepů aut závodních jezdců. Správce daně popsal jednotlivé řetězce a konstatoval, že cena reklamních služeb neodpovídala ceně obvyklé. Za obvyklou cenu považoval správce daně částku 25 000 Kč, kdežto žalobkyně uplatňovala náklady na reklamu v mnohonásobně vyšších částkách (od 180 000 Kč až po milionové částky).

[3] Proti dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, které žalovaný původně rozhodnutím ze dne 24. 5. 2017, č. j. 22425/17/5200-11431-706481, zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně žalobu, které krajský soud vyhověl a rozhodnutí žalovaného rozsudkem ze dne 30. 7. 2019, č. j. 31 Af 66/2017-143, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (proti tomuto rozsudku nebyla podána kasační stížnost).

[4] Krajský soud uzavřel, že rozhodnutí žalovaného je stiženo dílčí nepřezkoumatelností, a to ohledně dodavatele reklamy ATC MOTOR RACING s.r.o. Žalobkyně totiž namítala, že zde nedošlo k žádnému navýšení ceny. Tato společnost si od svého dodavatele pronajala závodní vůz za účelem účasti na závodech a teprve tato společnost poskytovala žalobkyni reklamu. V tomto případě tak nedocházelo k přeprodeji reklamních služeb jako v jiných případech, s čímž se daňové orgány nijak nevypořádaly. Krajský soud také uvedl, že v případě reklamy poskytované společností BECRUX TRADING s.r.o. na závodě Rally Monte Carlo ve dnech 19.-23. 1. 2010 vyšly daňové orgány ze stejné obvyklé ceny, jako v případě závodů konaných na území České republiky.

[5] Dále krajský soud daňovým orgánům vytkl, že se blíže nezabývaly obsahem smluv, ze kterých dovodily cenu obvyklou. Z jednotlivých názvů smluv bylo podle krajského soudu patrné, že šlo o typově odlišné smlouvy, což měl potvrzovat i jejich obsah. Z použitých smluv také vyplývá, že se jedná o smlouvy uzavřené mezi prvním a druhým článkem řetězce, zatímco v případě žalobkyně se jednalo o smlouvy uzavřené mezi druhým a třetím článkem řetězce (žalobkyně vystupovala jako třetí článek). Správce daně tak při stanovení ceny obvyklé nepoužil ceny dosažené za stejných nebo obdobných podmínek, čímž dostatečně nezjistil cenu obvyklou.

[6] Po zrušení prvního rozhodnutí žalovaného (ze dne 24. 5. 2017, č. j. 22425/17/5200-11431-706481) krajským soudem žalovaný ve věci znovu rozhodl tak, že dodatečný platební výměr správce daně změnil (viz výše). Ve vztahu k dodavateli ATC MOTOR RACING s.r.o. (12 faktur) žalovaný uzavřel, že správce daně neprokázal řetězec společností ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. V případě dodavatele BECRUX TRADING s.r.o. a závodu Rally Monte Carlo konaného ve dnech 19.-23. 1. 2010 (1 faktura) žalovaný uzavřel, že správce daně neprokázal odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé. S ohledem na potřebu obsáhlého doplnění dokazování žalovaný uzavřel, že náklady na reklamu ponechává v daňově účinných nákladech. Předmětem dalšího posuzování tak zůstaly náklady na reklamu poskytnutou dodavatelem BECRUX TRADING s.r.o. (2 faktury na částky 1 mil. Kč a 500 000 Kč) a AUTO-VALOUŠEK, s.r.o. (2 faktury, každá na částku 180 000 Kč).

[7] Žalovaný popsal jednotlivé řetězce subjektů a dospěl k závěru, že existují skutečnosti svědčící o zapojení žalobkyně do těchto řetězců. Dodavatelé žalobkyně byli fakticky pouze zprostředkovateli reklamy – samotnou reklamu poskytovaly jiné subjekty (vlastníci

pokračování

závodních aut, resp. jezdcí) za částky 1 000 Kč, 3 000 Kč (u reklamy zprostředkované společností BECRUX TRADING s.r.o.) a 1 500 Kč a 1 000 Kč (u reklamy zprostředkované společností AUTO-VALOUŠEK, s.r.o.). Dodavatelé žalobkyně, aniž by fakticky cokoli zajišťovali, navýšili cenu reklamních sužeb na částky 1 mil. Kč, 500 000 Kč a 180 000 Kč. Smlouvy byly uzavírány obecně, bez konkrétní specifikace velikosti loga na závodním vozidle. Ve smlouvách nebyla uváděna registrační značka vozu, na kterém měla být reklama umístěna. Žalobkyně neprováděla průzkum trhu před uzavřením smlouvy. S dodavatelem BECRUX TRADING s.r.o. se dohodla pouze telefonicky, smlouvy si zasílali poštou.

[8] Žalobkyně neprověřovala podrobnosti ohledně reklamy, přestože na ni vynakládala velké částky. Peněžní prostředky připsané na účet společnosti BECRUX TRADING s.r.o. byly v krátkých časových úsecích z účtu v hotovosti vybírány. Tato společnost se stala pro správce daně nekontaktní, nepodávala daňová přiznání. K. K. (vlastník některých závodních vozů a jezdec), který fakticky poskytoval reklamu ve dvou případech a který uzavřel smlouvu jak se společností BECRUX TRADING s.r.o., tak i s AUTO-VALOUŠEK, s.r.o., popsal, že jej tyto společnosti kontaktovaly v den konkrétního závodu. Za reklamu mu zaplatily částky 3 000 Kč a 1 500 Kč, přitom žalobkyni tyto společnosti reklamu účtovaly za 500 000 Kč a 180 000 Kč. Žalovaný proto uzavřel, že v případě 4 faktur byly dostatečným způsobem popsány skutečnosti svědčící o vytvoření řetězců ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Dále se proto zaměřil na stanovení ceny obvyklé.

[9] Pro její určení vyšel žalovaný především ze smluv uzavřených mezi 1. a 2. článkem jednotlivých transakcí. Tyto smlouvy byly shodného obsahu. Druhý článek transakce – dodavatelé žalobkyně fakticky pouze přeprodali reklamní služby, které poskytovali samotní jezdci (resp. vlastníci závodních vozidel). Cena za reklamu mezi prvním a druhým článkem činila 1 000 Kč, 3 000 Kč, 1 500 Kč a 1 000 Kč, mezi druhým a třetím článkem pak byla navýšena na 1 mil. Kč, 500 000 Kč, 180 000 Kč a 180 000 Kč, a to aniž by druhý článek řetězce cokoli dalšího zajišťoval (loga dodávala sama žalobkyně). Kromě těchto smluv hodnotil žalovaný další smlouvy o poskytnutí reklamy; cena za tyto služby se na obdobných závodech pohybovala do výše 25 000 Kč. Žalovaný se také zabýval dvěma znaleckými posudky, které žalobkyně předložila v prvním řízení u krajského soudu. K tomu žalovaný uvedl, že znalec vycházel z nesrovnatelných plnění (vycházel např. z nabízené reklamní plochy závodních kamionů a doprovodných vozidel na soutěži Rally Dakar; v případě společnosti BECRUX TRADING s.r.o. sám znalec dokonce uvedl, že cena překračuje obvyklou cenu). Žalovaný tak vyšel z obvyklé ceny v částce 25 000 Kč. Jelikož žalobkyně nevysvětlila rozdíl mezi takto zjištěnou obvyklou cenou a cenami sjednanými, uzavřel žalovaný, že částky ve výši tohoto rozdílu nelze uznat jako náklady daňově účinné.

2. Řízení u krajského soudu

[10] Žalobkyně napadla druhé rozhodnutí žalovaného žalobou u krajského soudu, který i toto rozhodnutí (ze dne 17. 11. 2020, č. j. 39214/20/5200-11431-706481) podle § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[11] Krajský soud nejprve konstatoval, že žalovaný dostatečným způsobem popsal okolnosti svědčící o vytvoření řetězců ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Daňové orgány tyto nestandardnosti identifikovaly a popsaly zapojení žalobkyně do těchto řetězců. Krajský soud zdůraznil, že pro závěr o vytvoření řetězců není

nutné prokazovat aktivní zapojení daňového subjektu, ani jeho vědomost o řetězci. Postačí prokázání skutečností svědčících o řetězci, v němž tak dochází ke zvyšování výdajů, a tím ke snížení základu daně; právě v tom spočívá profit z daného řetězce.

[12] Dále krajský soud posuzoval, zda žalovaný dostatečně odůvodnil zjištěnou obvyklou cenu. V této části byl žalovaný vázán předchozím zrušujícím rozsudkem krajského soudu, který jej zavázal zabývat se také dvěma znaleckými posudky, které žalobkyně předložila v prvním řízení u krajského soudu. K tomu krajský soud uvedl, že se jimi žalovaný zabýval dostatečně. Krajský soud však dospěl k závěru, že žalovaný dostatečně nehodnotil smlouvy obsažené ve správním spise (blíže se zabýval jen některými z nich). Především však vycházel zejm. ze smluv uzavřených mezi 1. a 2. článkem řetězce, tj. mezi faktickým poskytovatelem reklamy a dodavatelem žalobkyně, přestože se jedná o subjekty řetězce tzv. jinak spojených osob.

[13] Krajský soud zdůraznil, že srovnávací materiál pro zjištění ceny obvyklé musí pramenit z cen sjednaných mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. Spojenými osobami se přitom rozumí veškeré osoby, které se na řetězci podílely. Pokud má být naplněna podmínka podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, tj. že referenční 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. Již jen figurace smluvních stran v řetězci vzbuzuje důvodnou pochybnost o tom, zda šlo o nezávislé osoby a o běžný obchodní vztah. A tímto obchodním vztahem mezi 1. a 2. článkem řetězce se správní orgány nezabývaly. Přestože žalovaný hodnotil také další smlouvy (nejen smlouvy uzavřené mezi 1. a 2. článkem řetězce), jednalo se o pouhé dvě smlouvy, které objektivně nejsou dostatečně reprezentativním vzorkem. Nadto pak nešlo vždy o stejné vozidlo a stejného jezdce.

[14] Krajský soud proto uzavřel, že se žalovaný v plném rozsahu neřídil právním názorem krajského soudu vyjádřeným v původním zrušujícím rozsudku a ani napodruhé objektivně nezjistil cenu obvyklou. Proto nebylo možné přenést důkazní břemeno na žalobkyni ohledně vysvětlení rozdílu mezi cenou obvyklou a cenou sjednanou.

3. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[15] Stěžovatel (žalovaný) napadl (druhý) zrušující rozsudek krajského soudu kasační stížností, ve které odkázal na § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[16] Úvodem se žalovaný vymezil proti výtce týkající se nerespektování závazného právního názoru obsaženého v prvním zrušujícím rozsudku krajského soudu. I když krajský soud v prvním zrušujícím rozsudku žalovanému vytkl, že srovnával cenu sjednanou ve smlouvách mezi 1. a 2. článkem řetězce a 2. a 3. článkem, nevyslovil, že by smlouvy uzavřené mezi 1. a 2. článkem nebylo možné použít vůbec. Původní zrušující rozsudek krajského soudu je podle stěžovatele nutno vykládat tak, že žalovaný smlouvy neposuzoval dostatečně, proto nepodporují jeho závěr ohledně obvyklé ceny. Za takové situace ale bylo možné blíže hodnotit také smlouvy uzavřené mezi 1. a 2. článkem řetězce – žalovaný v novém rozhodnutí dostatečně odůvodnil, proč postavení v jednotlivých člancích nehrálo roli (předmět smlouvy byl shodný a subjekty mezi sebou pouze přeprodovaly reklamu, aniž by přidaly jakoukoli další hodnotu, proto není rozhodné, kolikátým článkem řetězce žalobkyně byla).

pokračování

[17] Po takto provedeném bližším zhodnocení jednotlivých smluv dospěl žalovaný k závěru o referenční ceně ve výši 25 000 Kč. Tím zcela respektoval předchozí závazný právní názor, podle něhož byl povinen cenu obvyklou odůvodnit detailněji. Stejně tak žalovaný konstatoval, že krajský soud mu v prvním zrušujícím rozsudku vytknul mělkost dosavadního posouzení (kvalitu), nikoli kvantitu. Ostatně, žalobkyně v podané žalobě nenamítala, že by žalovaný závazný právní názor týkající se bližšího posuzování jednotlivých smluv nerespektoval. Žalobkyně uváděla toliko to, že žalovaný patřičně nezohlednil předložené znalecké posudky, což však krajský soud ve svém druhém rozsudku vyvrátil.

[18] Následně žalovaný uvedl, že klíčová pasáž odůvodnění rozsudku krajského soudu – podle níž není zásadně možné vyjít ze smluv uzavřených mezi 1. a 2. článkem transakcí – v původním rozsudku zcela absentuje. K tomuto závěru dospěl krajský soud nově až v tomto druhém zrušujícím rozsudku, a to v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, která možnost zohlednit ceny mezi prvními články řetězce výslovně připouští. Za nezměněného skutkového stavu a nezměněného stavu judikatury tak krajský soud rozhodl zcela překvapivě tak, že tyto smlouvy nelze použít vůbec.

[19] Závěr, že smlouvy uzavřené mezi prvními články řetězce nelze použít vůbec, považuje žalovaný také za věcně nesprávný. Ze spisu je zřejmé, že cena mezi 2. a 3. článkem byla oproti ceně mezi 1. a 2. článkem navýšena 166x až 1000x v případě dodavatele BECRUX TRADING s.r.o., a 120x až 180x v případě dodavatele AUTO-VALOUŠEK, s.r.o. Za takové situace nebyl žádný rozumný důvod domnívat se, že cena u prvních článků transakcí neodpovídala cenám obvyklým. Naopak – z uvedeného je zřejmé nadhodnocení ceny právě až skrze další články řetězce. To ostatně potvrzuje také judikatura Nejvyššího správního soudu, která zohlednění ceny mezi prvními články řetězce připouští. Závěr krajského soudu o principiálním vyloučení ceny sjednané mezi prvními články řetězce jde tak daleko za rámec toho, co stávající judikatura Nejvyššího správního soudu považuje za přípustné.

[20] Závěrem žalovaný uvedl, že i bez zohlednění smluv uzavřených mezi 1. a 2. článkem byla cena obvyklá stanovena dostatečně. Výtky krajského soudu k údajné nedostatečné reprezentativnosti vzorku jiných důkazních prostředků totiž směřují vůči zcela nepatrným skutkovým rozdílům, které nemají podstatný vliv na výši ceny. Zjištění obvyklé ceny je běžně možné na základě obdobných smluv (nikoli zcela totožných). Výsledkem zjišťování ceny obvyklé je cenový rozptyl, který je použitý ve prospěch daňového subjektu, tj. je použita jeho nejvyšší možná částka. Tak tomu bylo také v nyní posuzované věci, kdy žalovaný zjistil obvyklou cenu v rozpětí 1 000 Kč až 25 000 Kč, přičemž za určující považoval částku 25 000 Kč.

[21] Stěžovatel proto v závěru kasační stížnosti navrhl, aby Nejvyšší správní soud druhý zrušující rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[22] Žalobkyně se ke kasační stížnosti žalovaného nevyjádřila.

4. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[23] Nejvyšší správní soud (NSS) nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), byla podána oprávněnou osobou,

neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a za stěžovatele jedná pověřená osoba s vysokoškolským právnickým vzděláním, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[24] Poté soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[25] Kasační stížnost je důvodná.

[26] Podstatu kasační stížnosti tvoří námitka, zda žalovaný respektoval dříve vyslovený závazný právní názor krajského soudu ohledně (ne)dostatečného zjištění ceny obvyklé a zda závěr o zjištěné ceně obvyklé odůvodnil na základě dostatečného množství srovnatelných podkladů (zda je zjištěná cena obvyklá dostatečně podložená).

[27] Úvodem Nejvyšší správní soud předesílá, že rozsudek krajského soudu splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Krajský soud vyslovil jasný právní názor, podle něhož žalovaný po prvním zrušujícím rozsudku nerespektoval jeho předchozí právní posouzení (jednak tím, že vyšel ze smluv uzavřených mezi prvními články transakcí, a dále tím, že se blíže smlouvami ve správním spise nezabýval). Krajský soud následně uzavřel, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno ohledně zjištění ceny obvyklé. Odkaz stěžovatele (žalovaného) na § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. proto není případný. Ostatně, sám stěžovatel se závěry krajského soudu polemizuje, což by v případě skutečné nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku nebylo možné. Pokud jde o věcné posouzení závěrů krajského soudu a jejich zákonnost, těmito otázkami se Nejvyšší správní soud zabýval dále.

[28] Správní orgány doměřily žalobkyni daň z příjmů právnických osob na základě aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5. zákona o daních z příjmů. Podle věty první tohoto ustanovení platí, že liší-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 přitom rozumí (mj.) i tzv. jinak spojené osoby, kterými jsou *osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty*.

[29] Výkladem tohoto ustanovení, resp. na něj navazující judikaturou se v poslední době zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, který v usnesení ze dne 31. 10. 2023, č. j. 2 Afs 132/2020-63, konstatoval, že § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je konstruován objektivně tak, že rozhodující je odlišnost sjednaných cen mezi spojenými osobami od cen mezi nezávislými subjekty za stejných nebo obdobných podmínek, bez uspokojivého doložení tohoto důvodu, přičemž toto ustanovení neposkytuje prostor pro hodnocení subjektivní stránky jednání spojených osob. Rozhodující tedy je, zda byl prokázán řetězec spojených osob, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty – zde tíží důkazní břemeno správce daně. K závěru o existenci řetězce nepostačuje pouhé zjištění, že sjednaná cena se liší od ceny obvyklé. Současně však není třeba prokazovat vědomé zapojení subjektu do řetězce dodavatelů. Důležité je, aby správce daně (žalovaný) dostatečným způsobem popsal dílčí skutečnosti, ze kterých existenci řetězce dovodil.

pokračování

[30] V nyní posuzované věci správce daně (resp. žalovaný) popsal přeprdej reklamních služeb ve vazbě na jednotlivé sporné faktury následovně:

- na závodě Barum Czech Rally Zlín (konaném ve dnech 27.-29. 8. 2010): TOMICAR s.r.o. → BECRUX TRADING s.r.o. → žalobkyně;
- na závodě Alza.cz – PartrRally Vsetín (konaném ve dnech 22.-23. 10. 2010): K. K. → BECRUX TRADING s.r.o. → žalobkyně;
- na závodě Sheron Valašská Rally 2010 (konaném ve dnech 26.-27. 3. 2010): K. K. → AUTO-VALOUŠEK, s.r.o. → žalobkyně;
- na závodě XXX. FUCHS OIL Rally Agropa 2010 (konaném ve dnech 6.-7. 8. 2010): R. S. → AUTO-VALOUŠEK, s.r.o. → žalobkyně.

[31] Skutečnosti svědčící o vytvoření řetězce popsal žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí (viz zejm. bod [52] a [116] ve vztahu ke společnosti BECRUX TRADING s.r.o., způsob sjednávání reklamy byl však obdobný také u druhého dodavatele – společnosti AUTO-VALOUŠEK, s.r.o.). Existenci spojených osob potvrdil také ve druhém zrušujícím rozsudku krajský soud (viz body 18. až 20. odůvodnění rozsudku krajského soudu). K obecné námitce žalobkyně (ohledně nutnosti profitu) stran prokázání řetězce krajský soud přílehlavě odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž z řetězce tzv. jinak spojených osob profituje každá osoba v řetězci – ať už přímo nebo nepřímo zapojená – tím, že v důsledku mnohonásobně navýšené ceny dochází (zjednodušeně řečeno) ke zvyšování vynaložených výdajů, a tím ke snižování základu daně.

[32] Po vymezení jednotlivých skutečností svědčících o řetězci tzv. jinak spojených osob je úkolem daňových orgánů prokázat druhou podmínku aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů – a sice odlišnost sjednané ceny mezi spojenými osobami od ceny obvyklé (ceny v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek). Znamená to tedy, že správce daně musí zjistit jednak cenu sjednanou mezi spojenými osobami a jednak cenu srovnávací – i zde jej tíží důkazní břemeno.

[33] Srovnávací cenou je v první řadě *referenční cena*, tj. cena, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Podstatou je tedy porovnání sjednané ceny na základě principu tržního odstupu, tedy porovnání s cenou, kterou vytváří relevantní trh. Tou je cena sjednávána za stejných (obdobných) podmínek nezávislými osobami, které mezi sebou mají běžné obchodní vztahy. O této ceně se má za to, že by si ji spojené osoby ujednaly, pokud by nebyly spojené, tedy vystupovaly na trhu nezávisle a své ekonomické chování nepřizpůsobily vztahu spřízněnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2020, č. j. 9 Afs 232/2018-63).

[34] Budou-li existovat reálné nezávislé transakce (transakce mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích), které jsou s řízenou transakcí plně srovnatelné, tedy uzavřené o stejné (obdobné) komoditě za stejných (obdobných) podmínek, postačí ke zjištění referenční ceny údaje o cenách těchto transakcí. Pokud řízená transakce nebude s nezávislými transakcemi plně srovnatelná (zpravidla proto, že se komodita nebo podmínky těchto transakcí budou lišit), je zapotřebí vyjít z nezávislých transakcí, které jsou řízené transakci svými parametry co nejbližší. Vždy je však nezbytnou podmínkou určení referenční ceny existence nezávislých transakcí, které jsou alespoň v jádru srovnatelné s transakcí řízenou; srov. shora uvedený rozsudek NSS č. j. 9 Afs 232/2018-63, bod 22. Okruh nezávislých transakcí je přitom značně široký – jejich výběr (případně výběr v jádru

srovnatelných transakcí) je nutné činit vždy na základě objektivních, spravedlivých a přezkoumatelných kritérií (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105, č. 1852/2009 Sb. NSS), která jsou opřena o ekonomicky racionální úvahu (viz také již zmíněný rozsudek č. j. 9 Afs 232/2018-63, bod 23). Zpravidla je přitom nezbytné vycházet z cenového intervalu; cenu obvyklou lze však stanovit také určitou částkou (tj. i bez cenového rozpětí – k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2021, č. j. 3 Afs 393/2019-43).

[35] Krajský soud zrušil (v pořadí již druhé) rozhodnutí žalovaného s argumentací, že nebylo možné pro účely určení obvyklé ceny vyjít ze smluv uzavřených mezi 1. a 2. článkem popsanych transakcí, neboť jde o osoby zapojené do řetězce. K tomu je nutné uvést následující.

[36] Nejvyšší správní soud v již uvedeném rozsudku č. j. 3 Afs 393/2019-43 (bod [41]) uvedl, že srovnávací cenu je možné určit také na základě skutečně dosažené ceny shodné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, „*tedy tehdy, je-li správci daně známa informace o ceně, za kterou zboží či službu pořídil od výrobce první „přeprdejce“ v rámci vytvořeného řetězce společností, a to za předpokladu, že mezi výrobcem a prvním „přeprdejcem“ není zjištěna žádná vazba, tj. jedná-li se o nezávislé osoby;*“ důraz přidán. Cenu sjednanou mezi samotným poskytovatelem reklamy a přeprdejcem je tak možné použít pro zjištění ceny obvyklé v situaci, kdy mezi poskytovatelem reklamy a tímto přeprdejcem nebyla zjištěna žádná vazba – tj. jedná se z hlediska zákona o daních z příjmů o nedeformovaný obchodní vztah. Podstatné je proto zhodnocení konkrétních skutkových okolností dané věci.

[37] K nim žalovaný uvedl, že dodavatelé žalobkyně byli pouhými přeprdejci – k vlastnímu plnění nepřidali žádnou hodnotu, která by odůvodňovala mnohonásobné navýšení ceny reklamy. Za této situace žalovaný dovodil, že neexistuje žádný rozumný důvod pro to, aby původně sjednaná reklama za cenu v řádu jednotek tisíců Kč v důsledku pouhého přeprdaní žalobkyni stála 1 mil. Kč. (resp. 500 000 Kč a 180 000 Kč). K tomu dále žalovaný dodal, že ani v původním rozsudku jej krajský soud nezavázal k tomu, že by smlouvy nebylo možné vůbec použít; pouze mu vytkl, že se detailně obsahem smluv nezabýval.

[38] Z této argumentace žalovaného v podstatě plyne, že samotné poskytovatele reklamy (vlastníky závodních aut, resp. jejich jezdce) nepovažoval striktně vzato za spojené osoby popsanych řetězců. Závěr o spojených osobách dovodil ve vztahu mezi dodavatelem žalobkyně (BECRUX TRADING s.r.o. a AUTO-VALOUŠEK, s.r.o.) a samotnou žalobkyní. Právě u těchto společností popisoval nestandardnosti obchodního vztahu (způsob sjednání reklamy, obecný popis samotné reklamy, absence ujednání o velikosti loga na závodních autech, výběry peněz v hotovosti z účtu společnosti BECRUX TRADING, s.r.o.). Byť žalovaný i správce daně v rozhodnutí o odvolání (resp. ve zprávě o daňové kontrole) v grafickém znázornění jednotlivých řetězců uvádí také vlastníky závodních aut (jezdce), z odůvodnění rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že tak činí pro přehlednost popisu průběhu transakce – kdo byl prvním (faktickým) poskytovatelem reklamy na jednotlivých závodech, od kterého dodavatelé žalobkyně reklamu „nakoupili“, nikoliv jako samotný výčet spojených osob (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2024, č. j. 3 Afs 200/2022-37).

pokračování

[39] Tomu ostatně odpovídá právě ta skutečnost, že správce daně i žalovaný po celou dobu daňového řízení (a rovněž také v řízení u soudu) staví cenu sjednanou mezi 1. a 2. článkem jednotlivých transakcí a 2. a 3. článkem do kontrapozice a setrvale upozorňují na skutečnost, že došlo k mnohonásobnému navýšení sjednané ceny (166x až 1000x v případě dodavatele BECRUX TRADING s.r.o. a 120x až 180x v případě dodavatele AUTO-VALOUŠEK, s.r.o.), aniž by došlo k přidání jakékoli hodnoty těmito dodavateli.

[40] Tito dodavatelé vystupovali v jednotlivých smluvních vztazích jako pouzí přeprodejci. Z hlediska předmětu plnění byl obsah smlouvy uzavřený mezi vlastníky vozů (jezdci) a těmito dodavateli a dále mezi těmito dodavateli a žalobkyní v podstatě totožný. To žalovaný podrobně vysvětlil poté, co jeho první rozhodnutí v této věci krajský soud původně zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (viz body [55] až [59] odůvodnění rozhodnutí žalovaného v případě závodu Barum Czech Rally Zlín konaného ve dnech 27.-29. 8. 2010; body [61] až [67] v případě závodu Alza.cz – PartrRally Vsetín konaného ve dnech 22.-23. 10. 2010; body [87] až [90] v případě závodu Sheron Valašská Rally 2010 konaného ve dnech 26.-27. 3. 2010; a body [92] až [95] v případě závodu XXX. FUCHS OIL Rally Agropa 2010 konaného ve dnech 6.-7. 8. 2010).

[41] Ostatně, cena reklamy sjednaná mezi prvními a druhými články transakcí (1 000 Kč, 3 000 Kč, 1 500 Kč a 1 000 Kč) se pohybuje právě v intervalu obvyklých cen, jak jej sám žalovaný vymezil. K tomu pak výslovně dodal, že *„s ohledem na zjištěné skutečnosti a s přihlédnutím k nestandardnosti obchodních ujednání bylo možno dovodit, že realizaci služeb a plnění v oblasti reklamy sporné dodavatelské společnosti samy neposkytly, pouze je v rámci realizace obchodní transakce odvolateli přeprodaly za deformované ceny,“* bod [69] rozhodnutí žalovaného (důraz přidán). I z této formulace v zásadě vyplývá, že cenu sjednanou mezi faktickými poskytovateli reklamy a přeprodejci reklamy hodnotily daňové orgány jako „nedeformovanou“ (spadající do intervalu obvyklých cen).

[42] Nejvyšší správní soud proto souhlasí s žalovaným, že smlouvy uzavřené mezi faktickým poskytovatelem reklamy a dodavateli žalobkyně (mezi 1. a 2. článkem transakcí) bylo možné zohlednit pro účely určení obvyklé ceny. V daném případě totiž daňové orgány nepovažovaly tyto první články (faktické poskytovatele reklamy) za spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, resp. při posuzování vztahů mezi těmito subjekty nezjistily bližší vazby (viz již uvedený rozsudek NSS č. j. 3 Afs 393/2019-43). V průběhu celého daňového řízení, jakož i následného soudního řízení setrvale poukazovaly na podstatný rozdíl cen sjednaných mezi 1. a 2. článkem transakcí (který spadal do žalovaným vymezeného intervalu obvyklých cen) a 2. a 3. článkem, tj. dodavateli žalobkyně a samotnou žalobkyní, u kterých dovodil, že se jedná o tzv. jinak spojené osoby. K tomuto závěru žalovaný podrobně odůvodnil, že „přeprodej“ reklamy nezahrnoval žádnou přidanou hodnotu, která by odůvodňovala mnohonásobné navýšení původní ceny za tentýž předmět smlouvy.

[43] Dlužno také dodat, že ani krajský soud v původním zrušujícím rozsudku nevyslovil, že by tyto smlouvy nebylo možné pro určení ceny obvyklé zohlednit. Výtka krajského soudu v tomto původním (prvním) rozsudku byla následující: *„Ze správcem daně použitých smluv pro výpočet ceny obvyklé je zároveň patrné, že se jedná o smlouvy uzavřené mezi prvním 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.“

[44] Podstata této výtky spočívala v tom, že žalovaný užil pro zjištění ceny obvyklé (a následné srovnání žalobkyní sjednaných cen s cenou obvyklou) smlouvy uzavřené mezi prvními články transakce, zatímco žalobkyně byla v pořadí třetím článkem celé transakce, ve které k přeprodeji reklamy docházelo. Podle krajského soudu se tak nejednalo o obdobné podmínky srovnávaných transakcí. To však žalovaný ve svém (druhém) rozhodnutí o odvolání vysvětlil srovnáním jednotlivých smluv, když uvedl, že z hlediska obsahu jednotlivých smluvních vztahů nedošlo při přeprodání reklamy k obsahové změně, tj. nebyla zde žádná přidaná hodnota, která by odůvodňovala zcela razantní navýšení ceny v podstatě totožné reklamy. Krajský soud proto pochybil, pokud v novém zrušujícím rozsudku vyslovil závěr o nepoužitelnosti smluv mezi 1. a 2. článkem transakcí, které reklamu přeprodávaly, aniž by se blíže zabýval povahou jejich vztahu (tak, jak to učinil žalovaný) a uzavřel, že tím žalovaný nerespektoval předchozí právní názor krajského soudu. Naopak – žalovaný tímto postupem vyslovený právní názor respektoval a zohledněním cen sjednaných mezi faktickými poskytovateli reklamy a jejich přeprodeji nevybočil z mezí definovaných judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz zejména opakovaně uvedený rozsudek č. j. 3 Afs 393/2019-43).

[45] Pokud jde o poslední námitku žalovaného, že i bez zohlednění smluv uzavřených mezi 1. a 2. článkem byla cena obvyklá stanovena dostatečně, k tomu uvádí Nejvyšší správní soud následující.

[46] Žalovaný po prvním zrušujícím rozsudku krajského soudu (kromě podrobného popisu smluv mezi faktickými poskytovateli reklamy s dodavatelem žalobkyně a smluv uzavřených mezi těmito dodavateli a samotnou žalobkyní) hodnotil obsah také dalších ve spise založených smluv. Jednalo se o smlouvu o pronájmu reklamních ploch ze dne 2. 1. 2010 získanou z jiného řízení (č. j. 909129/16), podle které má být předmětem plnění pronájem reklamních ploch na soutěžním vozidle Honda Civic 1,6 Vti sk. N., a to na celkem 17 závodech za celkovou částku 80 000 Kč. Mezi výslovně vyjmenovanými závody byly také závody Sheron Valašská rally (26.-27. 3. 2020), Barum Czech Rally (27.-29. 8. 2010) a FUCHS OIL Agropa rally (6.-7. 8. 2010); tj. celkem 3 ze 4 závodů, o které se jednalo v případě samotné žalobkyně. Průměrná cena za 1 závod činila 4 705,90 Kč. Výše ceny byla stanovena na celou motoristickou sezónu roku 2010 bez ohledu na typ soutěže, jakož i barvu vozidla, velikost reklamního polepu (ten nebyl přesně specifikován), množství polepů apod.

[47] Žalovaný dále hodnotil smlouvu o reklamní spolupráci uzavřenou dne 1. 6. 2009, podle které se poskytovatel zavazuje umístit na své závodní auto polepy a reklamní nápisy při závodech soutěžního seriálu Rally sprint České republiky, kterých se účastní zpravidla s posádkou K. K., T. K. Dále se poskytovatel touto smlouvou zavazuje (mj.) prezentovat partnera a jeho obchodní činnost, a to za částku 25 000 Kč za jeden odjetý Rallysprint. Podle této smlouvy se poskytovatel zavázal zhotovit na své náklady reklamu (polepy na závodní automobil).

pokračování

[48] Obě výše zmíněné smlouvy považoval žalovaný za srovnatelné s předmětem a obsahem smluv uzavřených žalobkyní. Proto uzavřel, že obvyklá cena byla zjištěna v intervalu od 1 000 Kč do 25 000 Kč. K tomu žalovaný dále odkázal na veřejně dostupnou nabídku pořadatele Barum Czech Rally Zlín zveřejněnou na webu (<https://docplayer.cz/5089397-31-8-2-9-2012-www-czechrally-com.html>), podle které pořadatel může umístit na všechny vozy reklamní nálepky různých velikostí s logem reklamního partnera, přičemž cena se odvíjí od plochy reklamy (max. 200 cm² – 1 500 Kč/logo; max. 400 cm² – 2 000 Kč/logo). S tímto žalovaný žalobkyni seznámil v odvolacím řízení po prvním zrušujícím rozsudku krajského soudu a umožnil žalobkyni vyjádřit se k zjištěným cenám. Žalobkyně však odlišnosti cen podle žalovaného dostatečným způsobem nevysvětlila. Žalovaný proto změnil dodatečný platební výměr tak, že z daňově účinných nákladů vyjmul celkem 4 faktury (2 od dodavatele BECRUX TRADING s.r.o. a 2 od AUTO-VALOUŠEK, s.r.o.).

[49] Nejvyšší správní soud je ve shodě s žalovaným, že zjištěné ceny na základě smluv založených v správním spise (doplněných o oficiální nabídku zveřejněnou na webu) představovaly dostatečný podklad pro stanovení ceny obvyklé. Pro její určení bylo možné vyjít také ze smluv mezi 1. a 2. článkem realizovaných transakcí – oproti těmto cenám došlo při prodeji reklamy žalobkyni k mnohonásobnému navýšení ceny, které nebylo odůvodněno žádnou přidanou hodnotou.

[50] Nejvyšší správní soud také nepovažuje odlišnosti v typu vozidla a jezdce (na rozdíl od krajského soudu – viz bod 37. odůvodnění napadeného rozsudku) za natolik zásadní skutečnost, která by vylučovala použití daných smluv. Všechny smlouvy se týkaly shodného typu závodů (jednalo se o rally závody konané v průběhu roku 2010 na území České republiky). Při jednotlivých závodech byla reklama žalobkyně sice umístěna na různých vozidlech – jednalo se o 3 vozy (Mitsubishi Lancer EVO IX, Mistubishi Lancer EVO VII a OPEL Astra OPC), tato vozidla však závodila na stejných závodech, na jakých mělo jezdit vozidlo Honda Civic 1,6 Vti, ke kterému žalovaný do spisu založil smlouvu o pronájmu reklamních ploch (která zahrnovala celkem 17 závodů za celkovou částku 80 000 Kč, viz výše). Rovněž veřejně dostupná nabídka pořadatele Barum Rally Zlín, na kterou žalovaný žalobkyni upozornil v odvolacím řízení, obsahuje nabídku reklamy na všechny vozy závodu, bez ohledu na konkrétní typ a jeho jezdce. Cena této reklamy se odvíjela pouze od velikosti polepu a počtu vozů. I tato nabídka tak potvrzuje, že odlišnosti v konkrétním typu vozidla a jeho jezdce nejsou z hlediska určení ceny obvyklé natolik zásadní skutečností, která by vylučovala použití dané smlouvy.

[51] Dlužno dodat, že správní spis obsahuje také další smlouvy (vyjma již uvedených), a to konkrétně smlouvu ze dne 5. 1. 2010 uzavřenou mezi společnostmi BECRUX TRADING s.r.o. a AUTO-VALOUŠEK, s.r.o. (podle této smlouvy měla AUTO-VALOUŠEK, s.r.o. zajistit reklamu na celkem 19 rally a sprintrally závodech a ostatních soutěžích za celkovou částku 200 000 Kč, tj. v průměru za částku 10 527 Kč za závod), dále smlouvy ze dne 8. 6. 2010, 15. 9. 2010, 17. 5. 2010 a 13. 9. 2010, všechny 4 uzavřené mezi společnostmi BECRUX TRADING s.r.o. a TOMICAR s.r.o. na konkrétně specifikovaný rally závod. Tyto smlouvy jsou obsahově v podstatě totožné, jako uzavíraly společnosti BECRUX TRADING s.r.o. a AUTO-VALOUŠEK, s.r.o. s faktickými poskytovateli reklamy tehdy, když reklamu zprostředkovaly žalobkyni. I podle těchto smluv byla sjednána odměna za reklamní polepy na daných závodech ve výši 1 000 Kč.

[52] Žalovaný se také ve druhém rozhodnutí o odvolání (poté, co bylo jeho rozhodnutí zrušeno krajským soudem), vypořádal (bod [167] rozhodnutí žalovaného) se smlouvou ze dne 2. 12. 2010, uzavřenou společností BECRUX TRADING s.r.o. se třetím subjektem, jak mu uložil v prvním zrušujícím rozsudku krajský soud (tato smlouva je obsažena ve vyhledávací části spisu). Předmětem této smlouvy bylo poskytnutí obdobných reklamních služeb na závodě PdTech Mikuláš Rally Slušovice 2010 (10.-11. 12. 2010) za částku 700 000 Kč. K tomu žalovaný uvedl, že se jedná o v podstatě totožnou smlouvu, jakou uzavřela žalobkyně s touto společností (rozdíl spočíval v typu akce a typu vozidla, na kterém mělo být logo uvedeno). Rovněž v tomto případě vystupovala společnost BECRUX TRADING s.r.o. jako přepravece reklamních služeb, proto žalovaný cenu sjednanou v této smlouvě nezohlednil (jednak nebylo možné s ohledem na zjištěné informace vyloučit, zda se nejedná o deformovanou cenu, a jednak nebylo dostatečně doloženo, zda sjednaná cena v sobě nezahrnuje i další služby).

[53] Toto vypořádání považuje Nejvyšší správní soud za dostatečné a zdůrazňuje, že ve spise obsažené smlouvy (jednak uzavřené mezi 1. a 2. subjektem posuzovaných transakcí, jednak uzavřené mezi jinými subjekty, doplněné o oficiální nabídku pořadatele závodu) poskytují žalovanému dostatečnou oporu pro jeho závěr o stanovení ceny obvyklé v intervalu 1 000 Kč až 25 000 Kč. Žalovaný vyšel z horní hranice tohoto intervalu, tj. postupoval v souladu se zněním § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, a vyzval žalobkyni k vysvětlení zjištěného rozdílu u jí sjednaných smluv.

[54] Nejvyšší správní soud proto přisvědčil námitce žalovaného, že cena obvyklá byla zjištěna dostatečně. Dílčí skutkové odlišnosti v posuzovaných smlouvách (konkrétní typ vozidla, jezdec) nepovažuje Nejvyšší správní soud ve shodě s žalovaným za natolik zásadní, aby z povahy věci vylučovaly zohlednění těchto smluv při stanovení intervalu obvyklých cen. Ani skutečnost, že v případě smlouvy o pronájmu reklamních ploch ze dne 2. 1. 2010 byla cena 80 000 Kč sjednaná za celkem 17 závodů, nepovažuje soud za problematickou. Byť žalovaný v těchto případech vycházel z poměrné části sjednané ceny na jeden závod, což s sebou jistě nese mírné snížení vypovídací schopnosti této smlouvy ve vztahu ke konkrétnímu závodě; nejedná se podle Nejvyššího správního soudu ani v tomto případě o natolik zásadní odlišnost, která by použitím této smlouvy zcela vylučovala. Podstatné naopak je, že předmět smlouvy se týkal shodných závodů, na jakých dodavatelé žalobkyně fakticky zprostředkovali reklamu samotné žalobkyni.

[55] A pokud jde o odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2020, č. j. 4 Afs 125/2020-61, ve kterém považovaly daňové orgány za obvyklou cenu reklamy na závodě Barum Czech Rally Zlín částku 40 000 Kč, k tomu je nutno dodat, že se jednalo o zdaňovací období roku 2012, nikoli 2010 jako v nyní projednávaném případě. Zde daňové orgány vyšly z referenční ceny 25 000 Kč, která představovala horní interval cen zjištěných v průběhu daňového řízení a podložených obsahem spisu.

5. Závěr a náklady řízení

[56] Nejvyšší správní soud uzavírá, že shledal kasační stížnost důvodnou, napadený rozsudek krajského soudu proto s odkazem na § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

pokračování

[57] V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), který lze stručně shrnout následovně. Žalovaný v nyní posuzované věci mohl při stanovení obvyklé ceny s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti věci vyjít ze smluv, které uzavírali faktičtí poskytovatelé reklamy a dodavatelé žalobkyně. Žalovaný také dostatečným způsobem hodnotil obsah jednotlivých smluv, ze kterých interval obvyklých cen stanovil. V souladu se zákonem pak vyšel z horní hranice tohoto intervalu (za obvyklou cenu považoval částku 25 000 Kč). V dalším řízení tak bude úkolem krajského soudu znovu posoudit obsah žalobních námitek ve světle výše uvedeného.

[58] V novém rozhodnutí o věci rozhodne krajský soud rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 8. března 2024

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu