



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D. a Mgr. Jana Čížka ve věci

žalobce: **CARPO CZ s.r.o.**
sídlem Cecilka 125, Zlín
zastoupen společností **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s.r.o.,
jednající Ing. Tomášem Goláněm, daňovým poradcem
sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 11. 2019, č. j. 48115/19/5200-11432-807689,

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 28. 11. 2019, č. j. 48115/19/5200-11432-8076899, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku na účet jeho zástupce **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s.r.o.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým byla změněna rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“):
 - dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010, ze dne 1. 6. 2015, č. j. 1245255/15/3301-51523-711851,
 - dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011, ze dne 1. 6. 2015, č. j. 1245440/15/3301-51523-711851.

II. Obsah žaloby

2. Žalobce v žalobě namítá, že žalovaný neprokázal splnění podmínek pro aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o dani z příjmu, tedy existenci spojených osob, resp. že se žalobce účastnil řetězce určeného žalovaným a profitoval z něj. Tuto skutečnost tvrdil žalobce již ve svém vyjádření ke zjištěným skutečnostem v rámci odvolacího řízení, avšak žalovaný se k tvrzení žalobce nevyjádřil. Tím zatížil napadené rozhodnutí nepřezkoumatelností. Žalovaný neprokázal ani existenci samotného řetězce a že tento byl sestaven převážně za účelem snížení základu daně či navýšení daňové ztráty. Tuto existenci žalovaný obhajoval skutečnostmi uvedenými v bodě [92] napadeného rozhodnutí. Některé ze skutečností jsou lživé (změna tvrzení žalobce, dále že žalobce věděl o řetězci, když tvrdil, že první cena v článku je podhodnocená atd.), Některé skutečnosti se týkají pouze dodavatelů a žalobce je nemohl ovlivnit a netíží ho v tomto směru důkazní břemeno. Většina z těchto skutečností je v dané věci irelevantní (sídla, provozovny, kdo jednal za dodavatele, smlouvy mezi dodavateli a subdodavateli, ceny mezi nimi, sponzoring atd.) a samy o sobě ani ve vzájemné souvislosti nemohou prokázat existenci řetězce sestaveného za účelem snížení daně.
3. Žalovaný podle žalobce neunesl důkazní břemeno ani ve vztahu k odlišnosti ceny sjednané mezi žalobcem a jeho dodavateli od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Žalovaný měl zjišťovat referenční cenu na základě shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty ze stejných nebo obdobných podmínek a vyjít z intervalu dosažených cen, který je pro daňový subjekt nejvýhodnější.
4. Žalobce namítá, že ačkoli žalovaný mohl vycházet ze zjištěných cenových intervalů mezi nezávislými subjekty, stanovil cenu jako průměr všech procentuálních podílů cen za reklamu na celkových tržbách. Nadto zprůměroval roky 2010 a 2011.
5. Žalobce poukazuje na závěry žalovaného ohledně absence ceníku reklamních služeb v bodě [86] napadeného rozhodnutí, které jsou v rozporu se závěry žalovaného v bodě [85] napadeného rozhodnutí, kde je uvedeno, že ze smluv odběratele ALITRON-OST s.r.o. (dále jen „ALITRON“) od vlastníka MRS Racing s.r.o. (dále jen „MRS“) vyplývá ceník služeb i kalkulace ceny a konkrétní závody.
6. Žalobce dále namítá, že stanovení obvyklé ceny na základě procentního podílu jednotlivých reklam na tržbách se vymyká konstrukci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a rovněž i recentní judikatuře správních soudů. Nelze opomenout, že žalovaný ke srovnání nepoužil subjekty s obdobnou výší tržeb, ale vybral subjekty s několikanásobně vyššími obraty, než

měl žalobce, což účelově snížilo poměr ceny reklamy k celkovým tržbám na minimum. Optikou žalovaného by začínající subjekt nemohl mít žádnou reklamu, neboť nerealizuje žádné tržby, případně realizuje tržby v malé výši.

7. Žalobce namítá, že v daném případě nešlo o bezplatný sponzoring (dar), neboť obdržel za své finanční prostředky jako protiplnění propagaci ve formě reklamy. Žalovaný neprokázal, že by se jednalo o disimulaci skutečného právního jednání. Tuto skutečnost tvrdil žalobce i ve svém vyjádření ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení. Žalovaný se jeho argumentací nezabýval. Tím zatížil napadené rozhodnutí nepřezkoumatelností. Bez toho, aby prokázal disimulaci skutečného právního jednání, žalovaný tvrdil, že se jednalo o sponzoring a že z těchto důvodů nemohl akceptovat celou cenu zaplacenou žalobcem, což žalovaný prokazoval i účelově stanovenými procentními poměry tržeb k realizovaným reklamám. Takový postup nemá oporu v zákoně, logice věci ani ve skutkovém stavu.
8. Žalobce nesouhlasí s hodnocením reklamy pro podnikající osobu P. M. (žalovaným tvrzené znehodnocení účelu reklamy uvedením totožného jména P. M. na vozidle z důvodu označení jako člena posádky).
9. Žalobce namítá, že žalovaný ignoroval znalecký posudek Dr. Ing. Vítězslava Hálka, MBA, PhD., ačkoli krajský soud v předchozím soudním řízení uvedl, že hovoří ve prospěch žalobce, přičemž cenu obvyklou určil v řádově zcela odlišných intervalech než žalovaný, a to na základě přesně určeného rozsahu poskytnutého plnění.
10. Žalobce namítá, že neměnil v průběhu daňového řízení opakovaně svá tvrzení, jak uvádí žalovaný. Takový závěr žalovaného je neodůvodněný a nepřezkoumatelný. Žalobce od počátku tvrdil, že uzavíral smlouvy s panem O. H. Žalovaným tvrzené skutečnosti, že žalobce předal logo panu T. či pan L., nic nevypovídají o tom, že by s nimi byly sjednávány i smlouvy.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

11. Žalovaný ve svém vyjádření odkázal na napadené rozhodnutí. Dále zmínil, že povinnost správních orgánů posoudit odvolací námitky nelze interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku. Žalovaný se podle svého názoru vypořádal s obsahem a smyslem odvolací argumentace, a to včetně argumentace obsažené v žalobcově vyjádření k seznámení se zjištěnými skutečnostmi.
12. Žalovaný uvedl, že v napadeném rozhodnutí popsal celou řadu nestandardních okolností týkajících se obchodní spolupráce žalobce a jeho dodavatelů, které ve svém souhrnu prokazují existenci právního vztahu mezi jinak spojenými osobami, který byl vytvořen převážně za účelem snížení daňového základu ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o dani z příjmu a provedení nedůvodné daňové optimalizace.
13. Žalovaný konstatuje, že v souladu s právním názorem krajského soudu podstatným způsobem doplnil odvolací řízení, přičemž dospěl k závěru, že obvyklou cenu reklamy na závodních autech nelze objektivně zjistit, neboť rozdíly v cenách jsou spojeny s finančními možnostmi zájemce o reklamu. Referenční cenu lze podle žalovaného určit nejen porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo obdobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty (tedy např. cenovým intervalem, jak uvádí žalobce v žalobě), ale i (zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách) jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost.

14. Žalovaný nesouhlasil s tím, že by v napadeném rozhodnutí uváděl rozporné závěry. Dále žalovaný uvedl, že vedení daňového řízení nesměřovalo k prokázání bezplatného sponzoringu. Poukázal také na body [69] až [76] napadeného rozhodnutí, kde byla provedena analýza znaleckého posudku, ze kterého vyplývá, že základem ceny reklamy byl rozpočet příslušného závodního týmu.
15. V rámci svého vyjádření žalovaný informoval krajský soud o rozsudku Krajského soudu v Brně, pobočka ve Zlíně ze dne 3. 10. 2019, č. j. 61 T 6/2019-4155, kterým bylo rozhodnuto o vině a trestu zúčastněných osob ze spáchání zločinu zkrácení daně.
16. V replice žalobce setrval na své žalobní argumentaci ohledně zavádějícího a účelového stanovení procentního podílu jednotlivých reklam na tržbách s tím, že žalovaný vůbec nevyvětlil, proč ke srovnání nepoužil subjekty s obdobnou výší tržeb. Žalovaným zmíněný rozsudek v trestní věci nemá podle žalobce nic společného s daňovým řízením.

IV. Posouzení věci krajským soudem

17. Krajský soud na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba je **důvodná**.
18. Krajský soud na úvod předesílá, že skutkově i právně obdobnými případy, tj. otázkou, zda lze pro stanovení ceny obvyklé u specifické reklamní služby (umístění loga žalobce na závodních automobilech) užít procentního podílu částek za reklamu na jednom závodě na celkových ročních tržbách nezávislých podnikatelů, se již zabývaly zdejší soud např. v rozsudcích ze dne 30. 8. 2021, č. j. 30 Af 48/2019-70 a ze dne 14. 12. 2021, č. j. 31 Af 91/2019-191, a Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 23. 11. 2023, č. j. 10 Afs 407/2021-50, a ze dne 13. 12. 2023, č. j. 7 Afs 20/2022 - 67, jimiž zamítl kasační stížnosti žalovaného proti zmíněným rozsudkům zdejšího soudu. Krajský soud nevidí důvod, proč by v nyní souzené věci argumentaci uvedenou v citovaných rozsudcích nepřevzal.
19. Krajský soud se ale nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí. Podle žalobce je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť se žalovaný nevyjádřil k argumentaci žalobce ohledně neexistence spojených osob, resp. k tomu, že žalobce z popsáného řetězce jakkoli profitoval. Žalovaný podle žalobce také nereagoval na tvrzení žalobce, že v daném případě nešlo o bezplatný sponzoring (dar) ani na námitku, že žalobce neměnil v průběhu daňového řízení opakovaně svá tvrzení. Závěry žalovaného o změnách tvrzení žalobce navíc nemají oporu ve spisovém materiálu.
20. Ze spisu vyplynulo, že žalovaný vyrozuměl žalobce o zjištěných skutečnostech seznámením ze dne 4. 11. 2019, č. j. 45165/19, na které žalobce reagoval vyjádřením ze dne 12. 11. 2019 zaevidovaným pod č. j. 47029/19 (dále jen „vyjádření ze dne 12. 11. 2019“). Žalovaný shrnul obsah vyjádření ze dne 12. 11. 2019 v bodech [11] a [12] napadeného rozhodnutí v rámci odvolacích důvodů, a to včetně výše uvedených námitek žalobce. Argumenty žalobce se poté zabýval v napadeném rozhodnutí. Pokud jde obecně o prokázání profitu, z bodů [31] a násl. napadeného rozhodnutí vyplývá, že dikce § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů dopadá na všechny osoby zapojené do řetězce obchodních transakcí vytvořeného za účelem

snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Konkrétně ve vztahu k žalobci lze pak v otázce profitu z napadeného rozhodnutí dovodit, že již jen zapojení žalobce do řetězce mu přinášelo výhodu (tj. „profit“) v podobě zvýšení výdajů, a tím snížení základu daně. Konkrétně pokud by si žalobce v roce 2010 uplatnil daňově účinný výdaj ve výši 1 400 000 Kč, přičemž by referenční cena činila podle žalovaného 152 414 Kč, bylo by zřejmé, že si žalobce v daňově účinných výdajích uplatnil několikanásobně více, než by mohl v případě ceny referenční. Podobná situace by nastala ve zdaňovacím období roku 2011, kdy žalobcem uplatněné daňově účinné náklady činily 1 600 000 Kč a referenční cena podle žalovaného činila 183 872 Kč. Ve vztahu k bezplatnému sponzoringu žalovaný v bodě [92] napadeného rozhodnutí uvedl, že sice identifikoval okolnosti, které nasvědčují skryté formě sponzoringu automobilového sportu ve Zlínském regionu, ale tímto směrem (k nedaňovému charakteru nákladů na sponzoring) daňové řízení nevedl. K opakované změně tvrzení žalobce v průběhu daňového řízení se žalovaný vyjádřil v bodech [108] a [109] napadeného rozhodnutí.

21. Krajský soud ze spisového materiálu ověřil, že v reakci na výzvu k prokázání skutečností (podání zaevidované správce daně dne 6. 10. 2013 pod č. j. 1603640/13) žalobce uvedl, že grafická podoba loga byla předána na CD nosiči ve zdaňovacím období roku 2010 panu T. (pozn. jednatelem společnosti Carenex plus s.r.o. – dále jen „Carenex“) a ve zdaňovacím období roku 2011 paní L. (pozn. jednatelce společnosti Itineraton plus s.r.o. – dále jen „Itineraton“). Dále uvedl, že tato reklama byla zajištěna uvedenými společnostmi, což prokazuje mimo jiné čestné prohlášení pana O. H., majitele závodních speciálů, který potvrdil, že uvedené společnosti umísťovaly loga na jeho vozy. Ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění (podání zaevidované správce daně dne 26. 3. 2015 pod č. j. 734800/15) žalobce uvedl, že jednal ve věci zajištění reklamy s panem O. H. Podklady (logo) pro výrobu této reklamy předal osobně panu H. Žalobce také uvedl, že mu reklama byla poskytována prostřednictvím pana H., který reklamu sjednával a následně i realizoval. Žalobce byl panem H. požádán, aby tato reklama byla fakturována přes společnosti Carenex a Itineraton, vzhledem k tomu, že už nemá na vozech své vlastní místo a velkou část reklamní plochy prodal zmíněným společnostem. Dále žalobce uvedl, že byl požádán hned v úvodu daňové kontroly panem H., aby z důvodu probíhající kontroly u pana H. vypovídal tak, že vše sjednal osobně s panem T. Na základě uvedeného krajský soud přisvědčil žalovanému, že tvrzení žalobce v průběhu daňového řízení nebyla po celou dobu konzistentní. Nelze souhlasit se žalobcem, že tento závěr žalovaného nemá oporu ve spisovém materiálu.
22. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřetelné, proč žalovaný rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku. O přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí svědčí také skutečnost, že s ním žalobce v žalobě bez problému argumentačně polemizuje a uvádí své právní názory odlišné od názorů žalovaného.
23. V projednávané věci krajský soud nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí neshledal, a proto přistoupil k jeho přezkumu v rámci dalších žalobních námitek žalobce.
24. Při posouzení důvodnosti námitek žalobce krajský soud vycházel z následující právní úpravy a související judikatury.
25. Z § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmu vyplývá, že pokud se liší ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a zároveň

není tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Pokud nelze určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku. Za spojené osoby se podle tohoto ustanovení považují také jinak než kapitálově spojené osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

26. Osobami spojenými podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmu se přitom rozumí nejen osoby, které *„bezprostředně vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, ale veškeré osoby, které se na řetězci obchodních transakcí směřujících ve svém důsledku k snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty podílely“*. Toto ustanovení tak nedopadá pouze na osoby, které skutečně vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, neboť takovému výkladu neodpovídá dikce zákona – slovo „převážně“. *„Nejde tedy jen o uvedené důvody, ale i o důvody jiné (např. u posuzované reklamní služby může jít o zvýšení povědomí o existenci a činnosti stěžovatelky). Dopadá však na všechny osoby, které se takového vztahu, ať již přímo nebo nepřímo, účastnily a profitovaly z něj“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2021, č. j. 4 Afs 75/2021 - 30).
27. Správce daně přitom není povinen prokázat subjektivní stránku takového spojení. Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“), daňový subjekt prokazuje *„všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.“* Podle § 92 odst. 5 daňového řádu pak správce daně prokazuje *„skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“*. Správce daně proto má povinnost prokázat naplnění podmínek pro aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2019, č. j. 2 Afs 131/2018 - 59). K tomu postačí, pokud správce daně doloží a prokáže, byť i pouze nepřímými důkazy, že existuje řetězec dodavatelů, ve kterém je daňový subjekt zapojen, finanční toky související s dodávkou daňovému subjektu, a zároveň prokáží odlišnost ceny od ceny obvyklé mezi nespojenými osobami (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013 - 30). Správce daně tedy musí prokázat jak zapojení subjektu daně do daného řetězce, tak odlišnost ceny od ceny obvyklé.
28. Co se týče ceny obvyklé, správce daně se musí zabývat otázkou, zda cena v konkrétním případě přesahuje či nepřesahuje kritérium tržní přiměřenosti. Ve vztahu ke spojeným osobám je pak tento požadavek tím přísnější, neboť je vzhledem k povaze věci namístě, aby cena nejen nebyla zjevně nepřiměřená, ale aby cenu obvyklou nepřesahovala vůbec (např. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013 - 30). Z toho vyplývá, že správce daně musí nejdříve určit cenu obvyklou neboli referenční cenu, která představuje cenu, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.
29. Referenční cenu správce daně primárně určí tak, že porovná skutečně dosažené ceny shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, a to ve stejném čase a po stejně dlouhé období. Taktéž musí zohlednit, zda jsou v ceně zahrnuty i další služby a především vybrat takové množství subjektů, aby na základě jejich údajů mohl učinit dostatečně objektivní a spravedlivý závěr (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 - 105). Pokud taková data nejsou dostupná či neexistují, může

správce daně referenční cenu určit jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Při určení referenční ceny by měl správce daně vyjít z určitého cenového intervalu, tedy srovnat transakci provedenou žalobcem s více než jednou transakcí mezi nezávislými osobami (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2018, č. j. 3 Afs 105/2017 – 22). Je přitom na správci daně, které subjekty při určování referenční ceny zahrnuje do vzorku pro její zjištění, musí se však jednat o subjekty srovnatelné s daňovým subjektem co se činnosti a období jejího výkonu týče. Správce daně pak musí své úvahy řádně odůvodnit. V případě, že ani takto nebude možné určit referenční cenu, použije se s ohledem na § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmu cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu. Tím je zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku).

30. Prokáže-li správce daně, že smluvní strany jsou spojené osoby, a že si sjednaly cenu lišící se od ceny referenční, přeneše se důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí uspokojivě doložit ekonomicky racionální důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny referenční.
31. Žalobce v žalobě předně namítal, že nebylo prokázáno splnění podmínek pro aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o dani z příjmu.
32. K otázce spojení osob žalovaný v rámci žalobou napadeného rozhodnutí vystavěl ucelenou argumentaci, z níž vyplývají nestandardní okolnosti posuzovaných obchodních případů. Např. že mimo výroby a umístění loga žalobce na závodní auta – bez specifikace místa, počtu aut a SPZ – nejsou ve smlouvách specifikované žádné reklamní služby; smlouvy jsou zcela nekonkrétní a ceny nejsou žádným způsobem kalkulovány; oba dodavatelé měli sídlo na stejné adrese tzv. hromadného sídla společností, neměli žádnou provozovnu, neměli internetové stránky a obě společnosti byly založeny stejnou osobou jako ready made společnosti; jednatel dodavatele Carenex Z. T., který měl žalobci reklamní služby nabídnout a následně za oba dodavatele realizovat, byl jednatelem pouze společnosti Carenex v době od 17. 4. 2009 do 1. 2. 2013; mezi O. H. a společností Carenex byly uzavřeny smlouvy o pronájmu reklamních ploch pro propagaci obchodního jména a služeb společnosti Carenex, podmínky smluv však nebyly naplněny, neboť plocha vozidel byla ve skutečnosti využívána k reklamě jiných subjektů a nikoliv společnosti Carenex, která reklamní služby od O. H. pouze zprostředkovala, dodavatel Carenex tak reklamu v naprosto totožné formě a obsahu nakoupil od O. H.; dodavatel Itineraton v roce 2011 vstoupil jako umělý mezičlánek mezi dodavatele Carenex a žalobce, jednala za něj stejná osoba; předložené smlouvy od dvou různých dodavatelů žalobce jsou formálně naprosto totožné, jednala za ně totožná osoba; oba dodavatelé i jediný zjištěný subdodavatel - GALIRA - nerealizovali standardní ekonomickou činnost a následně se staly nekontaktními; úhrady přijatých faktur sice žalobce realizoval bezhotovostně, ale uvedené částky byly z účtů společností Carenex a Itineraton ihned v hotovosti vybírány – Z. T. měl dispoziční právo k účtům obou dodavatelů - a z pohybu na těchto účtech je zřejmé, že ani dodavatelé nerealizovali standardní ekonomickou činnost; ceny navýšili nekontaktní dodavatelé, kteří plnili funkci tzv. hromadných odběratelů reklamy pro jednotlivé podnikatelské subjekty; forma a obsah reklamy byla ve všech případech naprosto totožná s formou a obsahem reklamy, kterou pro zprostředkovatele zajišťoval vlastník závodních aut O. H. Žalovaný dovodil, že se v daném případě jednalo o existenci jinak spojených osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmu, tedy osob, které se podílely na řetězci obchodních transakcí směřujících ve svém důsledku k snížení základu daně nebo

zvýšení daňové ztráty, v důsledku čehož tak ovlivnily profit z těchto vztahů v řetězci, a tím nedůvodnou daňovou optimalizaci.

33. Krajský soud k tomu uvádí, že na jednotlivé skutečnosti zjištěné žalovaným nelze nahlížet izolovaně, ale v souhrnu, kdy představují soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, který mohl svědčit o právním vztahu vytvořeném převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Dále je nutno zdůraznit, že žalovaný neměl povinnosti prokazovat, že žalobce o svém zapojení do předmětného řetězce věděl či že se jej účastnil úmyslně.
34. S ohledem na výše uvedené krajský soud přisvědčil závěru žalovaného, že v případě pořízení reklamních služeb od Carenex a Itineraton došlo k zapojení žalobce do dodavatelského řetězce jinak spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů. Již jen zapojení do tohoto řetězce mohlo přinášet žalobci výhodu v podobě zvýšení výdajů, a tím snížení základu daně (viz odst. 26 tohoto rozsudku). Uvedená úvaha je však podmíněna otázkou, zda v dané věci byla referenční cena zjištěna správně či nikoli. Podstatné (násobné) zvýšení výdajů vynaložených na zajištění, dosažení a udržení zdanitelných příjmů ve formě zahrnutí nákladů za reklamní služby do nákladů daňově účinných bylo judikováno jako výhoda ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2020, č. j. 7 Afs 176/2019-26).
35. Žalobce namítal, že žalovaný neprokázal odlišnost ceny sjednané mezi žalobcem a společnostmi Carenex a Itineraton od ceny obvyklé mezi nespojenými osobami. Podle žalobce měl žalovaný zjistit referenční cenu reklamy na závodních automobilech z intervalu cen, které byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Namísto toho žalovaný určil poměr z tržeb, který jsou podnikatelské subjekty ochotny vynaložit za nákup daného typu reklamy. To podle žalobce nepředstavuje zjištění referenční ceny ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.
36. V projednávané věci byl žalovaný vázán právním názorem vysloveným v rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 10. 2018, č. j. 30 Af 98/2016-129. V tomto rozsudku krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 8. 2016, č. j. 34046/16/5200-11432-709204 a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud ve zrušujícím rozsudku shledal důvodnou žalobní námitku stran nesprávného určení referenční ceny. Žalovaný ve zmíněném prvním odvolacím rozhodnutí určil cenu obvyklou jako cenu mezi prvním a druhým článkem v řetězci bez přezkoumatelného odůvodnění a nedostál své povinnosti objektivně zjistit cenu obvyklou v nedefinovaných vztazích na trhu a uvést, na základě jakého postupu, podkladů a kritérií k obvyklé ceně dospěl. Krajský soud také konstatoval, že v daňovém řízení může být důkazním prostředkem žalobce k prokázání obvyklé výše sjednané ceny za reklamní služby znalecký posudek ze dne 6. 1. 2017 zpracovaný Dr. Ing. Vítězslavem Hálkem, MBA, Ph.D. (dále jen „znalecký posudek“).
37. V následně vydaném napadeném rozhodnutí žalovaný rekapituluje, že se ve Zlínském kraji nepodařilo zjistit žádnou reklamní agenturu, která by se zabývala reklamou formou reklamních polepů podnikatelských subjektů na závodních autech při závodech rallye MMČR, MČR a volných závodech. Uzavřel, že správní orgán prvního stupně na základě velkého počtu šetření vyhodnotil, že obvyklou cenu reklamy na závodních autech nelze objektivně zjistit, neboť jeho veškeré poznatky nasvědčují tomu, že rozdíly v cenách jsou

spojeny s finančními možnostmi zájemce o reklamu. Tento závěr měla potvrzovat také analýza smluv zjištěných u O. H. a žalobcem doložený znalecký posudek.

38. Na základě analýzy cen O. H. byla žalovaným zjištěna cena reklamy v roce 2010 u zprostředkovatele plochy 4 706 Kč za jeden závod, u konečného odběratele po zprostředkování 100 000 Kč a u konečného odběratele bez zprostředkování 60 000 Kč, 57 500 Kč, 4 000 Kč, 200 000 Kč a 12 500 Kč za jeden závod. Žalobce přitom vynaložil za reklamu se zprostředkovatelem plochy v přepočtu zmíněnou částku 100 000 Kč za jeden závod. V roce 2011 byla zjištěna cena u zprostředkovatele plochy 9 412 Kč, u konečného odběratele po zprostředkování 100 000 Kč a u konečného odběratele bez zprostředkování 60 000 Kč, 57 500 Kč, 4 000 Kč, 200 000 Kč a 12 500 Kč. Žalobce vynaložil za reklamu se zprostředkovatelem plochy v přepočtu zmíněnou částku 100 000 Kč za jeden závod.
39. Znaleckým posudkem se žalovaný zabýval v bodech [69] až [76] napadeného rozhodnutí. Dospěl k závěru, že podle znaleckého posudku je základem ceny této formy reklamy rozpočet nákladů závodního týmu na příslušnou sezónu a protihodnotou za jejich finanční či jiné formy příspěvků je rozsah reklamních ploch nabídnutý sponzorům, přičemž právě tato základní konstrukce výše žádaných sponzorských příspěvků za reklamní plochu, tj. cena reklamy u sportovního týmu, způsobuje značný rozptyl cen za reklamu hrazených. Znalec uvedl, že oslovil reklamní agentury, ale žádná z odpovědí reklamních agentur neposkytla východisko pro stanovení obvyklých cen reklamních nástrojů a propagačních služeb v souvislosti se sponzorským typem reklamy u sportovních podniků či sportovních týmů. Interval ceny obvyklé znalec stanovil na základě čtyř příkladů dle znalce přibližně srovnatelných reklamních nabídek na sponzorství. Znalec uvádí, že podoba sjednané a realizované reklamy u odvolatele odpovídá oblasti sponzoringu, kdy se nejedná o zadání klasických reklamních služeb formou reklamní kampaně, které by muselo být zadáno detailněji. Znalec proto provedl pouze srovnání cen na základě dostupných údajů a stanovil interval, ve kterém se cena mohla v uvedených obdobích pohybovat. Podle znalce se ukázalo jako zcela nemožné najít srovnatelnou nabídku a zjistit její cenu, a proto stanovil následující intervaly cen a uzavřel, že ceny odvolatele nepřekračují jím zjištěné ceny. Na závěr ke znaleckému posudku žalovaný shrnul, že náklady na reklamu nebyly deklarovány jako sponzorský dar, nýbrž jako nákup reklamních služeb. Dále znalce posuzované závody nejsou součástí MMČR ani MČR. V případě žalobce se nejednalo o plošnou a statickou inzerci formou bannerů.
40. Odkazy na znalecký posudek jsou uvedeny také na dalších místech napadeného rozhodnutí - viz např. bod [66]: „*[u]vedený závěr potvrzuje i analýza smluv zjištěných u O. H., kterou provedl odvolací orgán z podkladů správce daně a rovněž znalecký posudek předložený odvolatelem v rámci soudního řízení*“ či bod [83]: „*uvedený způsob zajištění reklamy na celý rok popisuje i znalecký posudek*“. Nelze tedy přisvědčit námitce žalobce, že by žalovaný znalecký posudek ignoroval.
41. Žalovaný dále provedl analýzu smluv uzavřených s podnikatelskými subjekty u jiných vlastníků závodních aut. Vyjasnil, že nejdříve za cenu obvyklou považoval první cenu v řetězci dodavatelů, avšak nově vybral vlastníka závodních vozidel, který uzavíral v roce 2009, 2010 a 2011 smlouvy o pronájmu reklamních ploch se zprostředkovateli a současně smlouvy o reklamě přímo s podnikatelskými subjekty, dále vlastníka závodních vozidel, který uzavíral v roce 2010 pouze smlouvy o reklamě přímo s podnikatelskými subjekty a dalšího vlastníka závodních aut, který uzavíral v roce 2011 smlouvy o pronájmu reklamních ploch se zprostředkovatelem, a současně smlouvy o reklamě přímo s podnikatelskými

subjekty a v roce 2012 pouze smlouvy o reklamě přímo s podnikatelskými subjekty. Podle jeho vyjádření tak učinil proto, že z dosud provedených řízení nevyplývala zcela konkrétní smluvní kritéria konstrukce ceny reklamy, která by jednoznačně doložila, jakým způsobem byla reklama obvykle kalkulovaná. Nově zvolený způsob tak měl přispět k racionálnější konstrukci referenční ceny.

42. U vlastníka společnosti AUTO-VALOUŠEK s.r.o. (dále jen „AUTO-VALOUŠEK“) byla žalovaným zjištěna cena reklamy v roce 2009 u zprostředkovatele 8 333 Kč a 12 500 Kč za jeden závod a u konečného odběratele bez zprostředkování 180 000 Kč za jeden závod. V roce 2010 byla u uvedeného majitele zjištěna cena u zprostředkovatele 10 526 Kč za jeden závod, u konečného odběratele po zprostředkování 500 000 Kč a 1 000 000 Kč za jeden závod a u konečného odběratele bez zprostředkování 99 000 Kč a 180 000 Kč za jeden závod. V roce 2011 byla u uvedeného majitele zjištěna cena u zprostředkovatele 10 000 Kč za jeden závod a u konečného odběratele bez zprostředkování 90 000 Kč za jeden závod. U vlastníka K.I.T. Racing CS, s.r.o. (dále jen „KIT“) byla žalovaným zjištěna cena reklamy v roce 2010 u konečného odběratele bez zprostředkování 225 000 Kč a 396 667 Kč za jeden závod. U vlastníka společnosti MRS byla žalovaným zjištěna cena reklamy v roce 2011 u zprostředkovatele 4 250 Kč a 1 000 Kč za jeden závod a u konečného odběratele bez zprostředkování 72 917 Kč, 312 500 Kč a 150 000 Kč za jeden závod. V roce 2012 byla u uvedeného majitele zjištěna cena u konečného odběratele bez zprostředkování 200 000 Kč za jeden závod.
43. Ke všem analyzovaným smlouvám žalovaný souhrnně dodal, že ani z jedné z nich nevyplývá běžný ceník a běžná konstrukce ceny. Tato je vázána pouze na finanční možnosti konečného odběratele reklamy, který tak spíše vystupuje v pozici sponzora činnosti vlastníka závodního vozidla. Dále proto analyzoval pouze smlouvy uzavřené podnikatelským subjektem přímo s vlastníkem závodních aut a zjistil, že vlastník AUTO-VALOUŠEK s.r.o. obdržel od společnosti CHEPORT, spol. s r.o. (dále jen „CHEPORT“) za rok 2009 částku 360 000 Kč, za rok 2010 částku 360 000 Kč a za rok 2011 částku 180 000 Kč. Vlastník KIT obdržel od společnosti FKK spol. s r.o. (dále jen „FKK“) v roce 2010 částku 2 250 000 Kč a od společnosti IP systém a.s. (dále jen „IP systém“) v roce 2010 částku 4 760 000 Kč. Vlastník MRS obdržel od ALITRON v roce 2011 částku 1 250 000 Kč a v roce 2012 částku 1 200 000 Kč.
44. Žalovaný při stanovení referenční ceny vycházel z informací od žalobce, informací z jiných daňových řízení a z vyhledávací činnosti od jiných daňových subjektů. Podle žalovaného nebylo pro nedostatek detailních aspektů srovnávané reklamy možné objektivně určit cenu obvyklou na trhu. V souladu s konstantní judikaturou proto referenční cenu určil jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost a simuloval ji na základě úvahy, jakou cenu by si ve shodné situaci spojené osoby sjednaly, pokud by nebyly spojené. Pro stanovení referenční ceny pak „využil zjištěné procentní podíly celkových ročních částek za reklamu na celkových ročních tržbách pěti nezávislých podnikatelských subjektů“, přičemž vycházel z vyjádření dvou vlastníků závodních aut, že určujícím faktorem stanovení celkové roční ceny reklamy byly finanční možnosti zájemce, a dále všech dosavadních vyjádření žalobce a svědeckých výpovědí (viz body [93] a [94] napadeného rozhodnutí).
45. Při výběru srovnatelných podnikatelských subjektů žalovaný použil kritéria vymezená v bodě [95] napadeného rozhodnutí, tedy uzavření smlouvy na příslušný rok přímo s vlastníkem závodních aut, forma podnikání právnická osoba, předmět podnikání výroba

či obchod s vazbou na konečného spotřebitele, místo podnikání ve Zlínském, Olomouckém popř. Moravskoslezském kraji, podnikání po celý rok 2010 a 2011, kontaktnost pro místně příslušného správce daně, zveřejňování účetních závěrek v obchodním rejstříku, podíl nákladů na výkonové spotřebě. Podle těchto kritérií bylo žalovaným vybráno 5 podnikatelských subjektů – CHEPORT, FKK, IP systém, ALITRON a NEOREALITY, a.s. (dále jen „NEOREALITY“).

46. Na základě následné analýzy smluv vybraných podnikatelských subjektů žalovaný vytvořil přehled pro stanovení ceny obvyklé. Pro rok 2010 zjistil cenu za reklamu společnosti FKK ve výši 2 250 000 Kč (což představovalo podíl 0,66 % z tržeb), společnosti CHEPORT ve výši 360 000 Kč (což představovalo podíl 0,15 % z tržeb), společnosti IP systém ve výši 4 760 000 Kč (což představovalo podíl 1,56 % z tržeb) a společnosti NEOREALITY ve výši 198 000 Kč (což představovalo podíl 2,19 % z tržeb). Pro rok 2011 zjistil cenu za reklamu společnosti ALITRON ve výši 1 250 000 Kč (což představovalo podíl 1,05 % z tržeb) a společnosti CHEPORT ve výši 180 000 Kč (což představovalo podíl 0,07 % z tržeb). Z podílů nákladů reklamy na tržbách žalovaný vypočetl průměr 0,85 %, který následně aplikoval na projednávaný případ. Referenční cena pro žalobce tak činila pro rok 2010 částku 152 414 Kč (tedy částku 10 161 Kč za jeden závod) a pro rok 2011 částku 183 872 Kč (tedy částku 11 492 Kč za jeden závod).
47. Podle žalovaného z jednotlivých smluv vyplývalo, že cena nebyla kalkulována běžným způsobem, nýbrž měla být vázána pouze na finanční možnosti konečného odběratele reklamy. Sám žalovaný však v bodě [79] napadeného rozhodnutí uvádí, že dle vyjádření AUTO-VALOUŠEK byly částky za reklamu ovlivněny typem a třídou soutěžního vozidla, startovací pozicí, jménem pilota, druhem, délkou a místem závodu a také podle finančních možností obchodního partnera. Vlastník závodních aut určoval cenu za reklamu tak, že zájemce sdělil celkovou částku za příslušný rok. Žalovaný také uvádí, že ze smluv AUTO-VALOUŠEK s konečným odběratelem reklamy CHEPORT jasně vyplývá druh vozidla, jméno posádky a konkrétní závod MMČR a MČR. Údaje o druhu vozidla, konkrétní závod MMČR a MČR a umístění polepu byly uvedeny i ve smlouvách s vlastníkem vozidel KIT (viz bod [85] napadeného rozhodnutí), přičemž z napadeného rozhodnutí nelyne, že by KIT či subjekty, jimž reklamu poskytoval, byly na způsob stanovení sjednané ceny reklamy dotazovány. Závěr, že cena reklamy byla vázána pouze na finanční možnosti zájemce o reklamu, natož že by odpovídala procentnímu podílu na ročním objemu tržeb v roce poskytnutí reklamy, který ani nelze v okamžiku uzavření smluv s jistotou předjímat, nelyne ani ze znaleckého posudku.
48. Krajský soud má proto za to, že nebylo jednoznačně dokázáno, že cena je určována výlučně podle finanční možnosti konečného odběratele. I kdyby tomu tak ale bylo, nelze z toho odvodit závěr, že z takto získaných údajů nelze zjistit referenční cenu. Naopak, žalovaný měl k dispozici rozsah cen za reklamu, které byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích nákupu reklamy na závodních automobilových vozech.
49. Na možnost stanovení ceny obvyklým způsobem (porovnáním ceny sjednané mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných či obdobných podmínek) odkazuje kromě zjištění cen, jenž bylo provedeno správními orgány rovněž judikatura správních soudů v obdobných věcech, kdy se jednalo o částky vynakládané daňovými subjekty za reklamu na soutěžních vozech v rámci jednotlivých závodů rallye, kdy došlo rovněž ze strany správce daně k aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů. Např. ve věci rozhodované zdejším senátem Krajského soudu v Brně pod sp. zn.

30 Af 18/2018 se jednalo o daňový subjekt, jenž uhradil zprostředkovateli za reklamu na zadní části vozidla účastnícího se automobilových soutěží MČR rally 2011 částku ve výši 850 000 Kč za jeden závod, přičemž prvotní cena v řetězci byla zjištěna ve výši 20 000 Kč za jeden závod. V uvedené věci správce daně vyšel při stanovení referenčních cen ze smluv, které byly uzavřeny mezi nezávislými subjekty, týkaly se závodu, na kterém byl prezentován tamější žalobce, příp. ceny, která byla sjednána obecně na podniky MMČR, přičemž ceny byly správcem daně zjištěny ve vztahu k obdobnému závodu a způsobu zadání reklamy přes prostředníka. Správce daně stanovil cenu v cenovém rozpětí a následně jako cenu obvyklou použil horní hranici zjištěného cenového rozpětí. V uvedené věci správce daně nejprve stanovil interval referenčních cen a poté určil cenu, ze které vycházel jak při porovnání s cenou sjednanou tamějším žalobcem, tak při doměření rozdílu ke zdanění, přičemž cena pro účely doměření byla vždy na horní hranici stanoveného intervalu zjištěných referenčních cen (pozn. soudu – postup souladný se shora citovanou judikaturou). Referenční cena byla v poukazované věci správcem daně stanovena v případě všech závodů na částku 350 000 Kč za rok 2011 (v případě přepočtu na jeden závod se jedná o částku 58 333 Kč). Vlastník soutěžního vozidla dostal za reklamu částku ve výši 20 000 Kč za závod (tamější žalobce zaplatil za jeden závod částku 850 000 Kč).

50. Dále v případě věci vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 62 Af 18/2018 a následně u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 4 Afs 125/2020 zdejší soud uvedl, že z veřejně dostupných rozsudků uvedených soudů v citované věci vyplývá, že správce daně na základě obdobných zjištění o navýšení cen za reklamu v případě soutěžních vozidel účastnících se rallyových závodů v roce 2012 přistoupil ke stanovení referenční ceny za reklamu prostřednictvím šetření cen uzavřenými mezi nezávislými subjekty za stejné, resp. obdobné plnění. Nejvyšší správní soud v citované věci v rozsudku ze dne 25. 11. 2020, č. j. 4 Afs 125/2020 – 61 rovněž doplnil úvahu, že o správnosti výše referenčních cen reklamy na vozidle zjištěných v jím posuzované věci správcem daně (v řádu desetitisíců, nikoliv statisíců za jeden závod) je Nejvyšší správní soud přesvědčen také s ohledem na ceny, které správce daně zjistil v obdobné věci, jenž se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 14. 4. 2020, č. j. 1 Afs 366/2019 – 29; v této věci bylo zjištěno, že cena za reklamu na závodním voze činí maximálně 70 000 Kč (takovou si účtoval pouze jeden subjekt za jeden konkrétní závod).
51. Krajský soud má ze všech výše uvedených důvodů za to, že v projednávaném případě mohla být žalovaným stanovena obvyklá cena za rok 2010 a 2011, především s ohledem na to, že sám v napadeném rozhodnutí uvádí přehled uzavřených smluv porovnávaných subjektů. Skutečnost, že se sjednané částky pohybovaly ve značném rozptylu, neznamená, že by nešlo o interval cen obvyklých mezi nezávislými osobami. Žalovaný tak zjistil ceny sjednané mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, ale následně je již neporovnal s cenami sjednanými žalobcem v projednávaném případě.
52. Při stanovování referenční ceny je vždy zásadní, aby byla zvolena taková kritéria a postup, aby to mohlo vést k objektivnímu a spolehlivému závěru. Žalovaný přitom svým postupem místo ceny obvyklé počítal fakticky obvyklý poměr z tržeb, který jsou podnikatelské subjekty ochotny vydat za tento druh reklamy. Tento poměr z tržeb navíc následně zprůměroval, což mělo za následek získání průměrného poměru z tržeb, který navíc žalovaný vypočítal z období dvou let a následně jej ve vztahu k žalobci použil pro stanovení referenčních cen za jednotlivé roky 2010 a 2011. Nedošlo tak ke stanovení ceny obvyklé,

jak si vyžaduje zákon o daních z příjmů, neboť cenou obvyklou je cena, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, nikoli poměr z tržeb, který jsou podnikatelské subjekty ochotny vynaložit za tento typ reklamy.

53. V napadeném rozhodnutí přitom žalovaný nevysvětlil, v čem je nyní posuzovaný případ natolik odlišný, že nebylo možné oproti dříve řešeným případům vycházet z cen za reklamu v transakcích mezi jinými nezávislými subjekty, ani proč by i transakce, které použil pro stanovení obvyklé ceny reklam na závodech rally v letech 2010 a 2011, nebyly vůbec srovnatelné, a to ani s případnou korekcí.
54. Z uvedeného vyplývá, že žalovaný nesplnil svou povinnost vyplývající z § 23 odst. 7 zákona o dani z příjmu, neboť nezjistil obvyklou cenu, ačkoli tak učinit mohl. Nemohl proto ani prokázat, že se cena sjednaná mezi spojenými osobami v projednávaném případě lišila od ceny obvyklé, ani následně přenést důkazní břemeno na žalobce ohledně vysvětlení rozdílu cen obchodovaných vůči ceně obvyklé.
55. Žalobce navíc správně poukázal na žalovaným nezpochybněné diametrálně odlišné tržby žalovaným zvolených subjektů a žalobce, přičemž i podle názoru zdejšího soudu nelze kromě jiného zaručit, že společnosti s násobně vyššími tržbami by mohly uvažovat o nákladech za reklamu v jiných souvislostech, než tomu bylo u žalobce. Nadto roční objem tržeb v roce poskytnutí reklamy nelze v okamžiku uzavření smluv s jistotou předjímat.
56. Vzhledem k důvodům, které krajský soud vedly ke zrušení napadeného rozhodnutí, je zjevně nadbytečné, aby soud posuzoval námitky stran účelu a fakticity reklamy daňového subjektu P. M. a rozpornosti bodů [85] a [86] napadeného rozhodnutí. Vypořádání těchto námitek není relevantní pro zhodnocení otázky, zda se žalovanému podařilo objektivně zjistit cenu obvyklou mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.
57. Žalobní argumentace ohledně neprokázání zastřené právního jednání je nedůvodná, neboť o takové závěry žalovaný napadené rozhodnutí neopřel.
58. K trestnímu odsouzení fyzických osob jednajících za subjekty, mezi nimiž byla reklama sjednána, za trestný čin zkrácení daně, na které poukázal žalovaný ve svém vyjádření k žalobě, krajský soud uvádí, že jelikož je předmětem přezkumu v dané věci pouze otázka zákonnosti mechanismu výpočtu srovnávací ceny, není trestní odsouzení fyzických osob v souvislosti s umístěním reklamy žalobce na závodních vozidlech v dané věci relevantní.

V. Shrnutí a náklady řízení

59. S ohledem na shora uvedené skutečnosti dospěl krajský soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v rozporu s právními předpisy, a tudíž jej na základě § 78 odst. 1 zrušil, a zároveň na základě § 78 odst. 4 s. ř. s. vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný vázán shora uvedeným právním názorem krajského soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
60. Výrok o nákladech řízení mají oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce měl v řízení plný úspěch, a proto mu náleží náhrada nákladů řízení, která se sestává ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a z odměny a náhrady hotových výdajů

zástupce žalobce. Odměna právního zástupce činí dle § 9 odst. 4 písm. d), § 7 bod 5. a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, za tři úkony právní služby (příprava a převzetí věci, sepis žaloby, sepis písemného podání ve věci samé – replika k vyjádření žalovaného) 3 x 3 100 Kč a náhrada hotových výdajů činí dle § 13 odst. 3 citované vyhlášky 3 x 300 Kč. Jelikož je zástupce plátce daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna a náhrada hotových výdajů o částku odpovídající této dani, tj. o 2 142 Kč. Celková výše nákladů řízení žalobce tak činí 15 342 Kč.

Poučení:

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

Brno 6. 3. 2024

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu