



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Jana Jiráska, Ph.D., a Mgr. Petra Sedláka, Ph.D., 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. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se náhrada nákladů řízení nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Finanční úřad pro Zlínský kraj (správce daně) rozhodnutím ze dne 22. 8. 2016, č. j. 1619176/16/3301-52521-705003, 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, doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 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, neboť žalobce byl součástí řetězce ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP a cena za reklamu akceptovaná žalobcem se lišila od cen na trhu obvyklých.
2. Žalovaný rozhodnutím ze dne 24. 5. 2017, č. j. 22425/17/5200-11431-706481, zamítl odvolání žalobce a potvrdil prvostupňové rozhodnutí. Proti tomu podal žalobce žalobu.
3. Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 30. 7. 2019, č. j. 31 Af 66/2017-143, rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 5. 2017 zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Podle soudu 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.
4. Žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 11. 2020, č. j. 39214/20/5200-11431-706481, 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, neboť žalobce uspokojivě nedoložil 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.
5. Krajský soud rozsudkem ze dne 19. 12. 2022, č. j. 31 Af 6/2021-101, napadené rozhodnutí žalovaného zrušil. Dospěl sice k závěru, že žalovaný dostatečně popsal okolnosti svědčící o vytvoření řetězců ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP, avšak dostatečně nehodnotil smlouvy obsažené ve správním spise (blíže se zabýval jen některými z nich). 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 ZDP, 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. Krajský soud uzavřel, že se žalovaný v plném rozsahu neřídil právním názorem vyjádřeným v původním zrušujícím rozsudku a objektivně nezjistil cenu obvyklou. Proto nebylo možné přenést důkazní břemeno na žalobce ohledně vysvětlení rozdílu mezi cenou obvyklou a cenou sjednanou.
6. Tento rozsudek však neobstál před Nejvyšším správním soudem (NSS), který ho rozsudkem ze dne 8. 3. 2024, č. j. 5 Afs 7/2023 – 31, zrušil. NSS se totiž ztotožnil se žalovaným, že smlouvy uzavřené mezi faktickým poskytovatelem reklamy a dodavatelem žalobce (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 ZDP. Podle NSS navíc předchozí rozsudek krajského soudu nestanovil, že by tyto smlouvy nebylo možné pro určení ceny obvyklé zohlednit.

7. NSS uzavřel, že zjištěné ceny na základě smluv založených ve 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 žalobci k mnohonásobnému navýšení ceny, které nebylo odůvodněno žádnou přidanou hodnotou. NSS proto přisvědčil žalovanému, že cena obvyklá byla zjištěna dostatečně.

II. Obsah žaloby

8. Podle žalobce 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 ani to, že 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 s. r. o. 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 s. r. o.), čímž prokázal, že všechny ceny žalobcem sjednané v souzené věci jsou cenami obvyklými. Žalovaný se neřídil předchozím rozsudkem, neboť opětovně stanovil jako cenu referenční první cenu v řetězci a 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. Žalobce proto požadoval, aby soud napadené rozhodnutí zrušil.

III. Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout. 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 reklamní služby. Cena plnění byla v řetězci mezi transakcí prvního a druhého článku řetězce a druhého a třetího článku řetězce výrazně navýšena. Podle žalovaného není třeba prokazovat vědomost zapojení žalobce do takového řetězce, ani že byl takový řetězec vytvořen úmyslně za účelem umělého navyšování cen. Nekomaktnost BECRUX TRADING s.r.o. dokresluje nestandardní povahu transakcí a obchodních vztahů. Není pravdivé tvrzení žalobce, že by žalovaný použil jako cenu referenční první realizovanou cenu v řetězci, neboť jako referenční cenu stanovil cenu zjištěnou jako nejvyšší cenu realizací obdobných plnění ve výši 25 000 Kč. Žalovaný zohlednil žalobcem předložené znalecké posudky a dospěl k závěru, že neporovnávají srovnatelné údaje a nezávislé subjekty, a nelze je tak použít ke zjištění ceny obvyklé. Žalovaný zohlednil charakter jednotlivých závodů, jichž se plnění týkala. Nic na tom nemění ani některé rozdíly mezi jednotlivými závody (např. žalobcem zmíněná vícedennost některých závodů).

IV. Replika žalobce

10. Žalobce v replice odkázal na rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 5. 2019 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 dokládá i rozhodnutím ve věci CARPO CZ s. r. o. i ANLI, spol. s. r. o.

V. Posouzení věci krajským soudem

11. Krajský soud v Brně přezkoumal napadené rozhodnutí 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.). Byl při tom vázán názorem Nejvyššího správního soudu obsaženým ve zrušovacím rozsudku. Ve věci rozhodoval bez jednání, neboť pro to byly splněny podmínky podle § 51 s. ř. s.

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

12. Podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP *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 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.*
13. Ve své rozhodovací činnosti (např. v rozsudku ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012 - 31) dospěl NSS k závěru, že při aplikaci § 23 ZDP je nutné kladně odpovědět na dvě otázky: 1) Šlo o spojení osob ve smyslu ZDP? 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?
14. V rozsudku ze dne 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“.*
15. 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.
16. Žalobce 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) 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) AUTO-VALOUŠEK s.r.o. (dále „AUTO-VALOUŠEK“) v celkové částce 360 000 Kč.
17. Pokud jde o reklamu poskytnutou 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; žalobce byl koncovým článkem řetězce spojených osob (viz např. bod 43. napadeného rozhodnutí).

18. Pokud jde o reklamu poskytnutou 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).
19. Obdobné skutečnosti žalovaný zjistil i o reklamě poskytnuté AUTO-VALOUŠEK. K reklamě na akci Sheron Valašská Rally 2010 (konaná 26. až 27. 3. 2010 ve Valašském Meziříčí) správní orgány dospěly k závěru, že docházelo k prodeji služeb mezi: 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).
20. Co se týče reklamy na akci XXX. FUCHS OIL Rally Agropa 2010 (konaná 6. až 7. 8. 2010 v Pačejově) poskytnuté AUTO-VALOUŠEK, správní orgány dospěly k závěru, že docházelo k prodeji služeb mezi: 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).
21. 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 žádná přidaná hodnota, která by mohla prokázat navýšení reklamní služby poskytnuté prvním článkem řetězce. V rozsahu fakturovaných plnění Becrux i AUTO-VALOUŠEK se jednalo o reklamní službu prvotně kompletně poskytnutou již 1. článkem řetězce (viz „Smlouva o poskytnutí služeb v oblasti propagační a reklamní činnosti“ ze dne 23. 8. 2010 uzavřená mezi žalobcem a Becrux a „Smlouva o zajištění reklamní plochy“ ze dne 1. 8. 2010 uzavřená mezi majitelem vozidla TOMICAR s.r.o. a Becrux; „Smlouva o poskytnutí služeb v oblasti propagační a reklamní činnosti“ ze dne 13. 10. 2010 uzavřená mezi žalobcem a Becrux a „Smlouva o zajištění reklamní plochy“ ze dne 18. 10. 2010 uzavřená mezi majitelem vozidla K. a Becrux; „Smlouva o reklamě“ ze dne 16. 3. 2010 mezi žalobcem a AUTO-VALOUŠEK a „Smlouva o zajištění reklamní plochy“ ze dne 18. 3. 2010 mezi K. K. a AUTO-VALOUŠEK; „Smlouva o reklamě“ ze dne 5. 8. 2010 mezi žalobcem a AUTO-VALOUŠEK a „Smlouva o zajištění reklamní plochy“ ze dne 5. 8. 2010 mezi R. S. a AUTO-VALOUŠEK). Žalovaný dovodil, že účelem obou smluv byla vždy 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. 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, 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 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 AUTO-VALOUŠEK].

22. Žalovaný v napadeném rozhodnutí přílehavě uvedl nestandardní okolnosti, ze kterých dovodil 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 (např. str. 16 a 33 Zprávy o daňové kontrole – dále „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 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 přinášejí konkrétní užitek – např. str. 17 Zprávy), i když na jejich pořízení vynaložil nezanedbatelné částky; 5) peněžní částky připsané na účet Becrux byly v krátkém čase po připsání v hotovosti vybírány; v době, kdy se novým jednatelem a společníkem stala osoba z Ukrajiny, měl bývalý jednatel stále dispoziční právo k účtu; 6) nekontaktnost Becrux (sídlo na virtuální adrese, bez poštovní schránky, písemnosti doručovány do datové schránky fikcí - uplynutím desetidenní lhůty); 7) nevěrohodnost Becrux - nepodávala daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob, nezveřejňovala po celou dobu své existence účetní závěrky a správce daně nezjistil žádné informace o její ekonomické činnosti.
23. Vedle zmíněných nestandardních okolností nasvědčují existenci řetězce ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP ještě okolnosti další, a to jistá neurčitost výpovědí svědků (viz obdobně metodologicky i rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2020, č. j. 3 Afs 61/2019 – 72, bod 25.). K. K., který uzavřel smlouvu s Becrux i s AUTO-VALOUŠEK (smlouva mezi 1. a 2. článkem řetězce), vypověděl, že předmětné dvě smlouvy podepsal v den závodu s osobou, jejíž jméno si nevzpomíná. Nevzpomněl si ani na to, jak tato osoba vypadala, a nepamatoval si ani to, kdo mu předal reklamní polep. Svědek J., který jako jednatel TOMICAR s.r.o. podepsal smlouvu s Becrux, vypověděl, že smlouvu podepsal v den závodu, smlouvu mu donesl „V.“, se kterým také výlučně jednal (znal ho již dlouho před uzavřením smlouvy datované 1. 8. 2010) a měl za to, že Becrux je V. společnost; přitom žalobce před správními orgány uvedl, že za Becrux jednal s Ing. J. K. (který byl jednatelem a společníkem Becruxu).
24. Žalovaný měl v projednávaném případě povinnost prokázat naplnění podmínek pro aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP. Tuto svou povinnost splnil, neboť prokázal, že zde existuje dodavatelský řetězec, ve kterém je žalobce zapojen. Správní orgány předeštlé nestandardnost obchodních vztahů v souzené věci, tyto přílehavě posoudily a uvedly logickou argumentaci, proč mají za prokázané, že se jednalo o jinak spojené osoby. Ke stejnému závěru dospěly správní soudy i v obdobné věci, např. v rozsudku NSS ze dne 25. 9. 2020, č. j. 3 Afs 61/2019-72, nebo v rozsudcích zdejšího soudu ze dne 12. 1. 2022, č. j. 29 Af 52/2020-80, a ze dne 14. 12. 2021, č. j. 31 Af 91/2019-191.
25. Žalobce namítal, že správní orgány neprokázaly, že žalobce z řetězce profitoval. Nedůvodnost této námítky plyne však z rozsudku NSS ze dne 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 ze dne 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 ze dne 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 řetězce, ale i z dalších nestandardních okolností (viz výše). 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.

26. 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 postačí, pokud správní orgán prokáže spojení osob řadou nepřímých důkazů (viz např. rozsudek zdejšího soudu č. j. 31 A 91/2019-191, bod 31. až 33.). Správní orgány neměly povinnost prokazovat, že žalobce o svém zapojení do předmětného řetězce věděl či že se jej účastnil úmyslně.
27. Žalobce také namítal, že nekontaktnost nemůže mít relevanci s existencí řetězce ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP. Tím má žalobce patrně na mysli nekontaktnost 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 ze dne 22. 3. 2013, č. j. 5 Afs 34/2012 - 65). V reálném životě neřídka dochází k tomu, že se nějaký subjekt dopustí zneužití (práva), protiprávního jednání, je či se stane (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 ze dne 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., či Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci ze dne 28. 11. 2019, č. j. 65 Af 39/2018-67, bod 20.).
28. Žalobce poukazoval na to, že platby dopředu z jeho strany neproběhly a pokud šlo o ATC MOTOR RACING s. r. o., tak ta nebyla považována za účastníka řetězce. Tato námitka je nedůvodná již proto, že se mýlí s předmětem řízení, neboť správní orgány přitom uváděly platby dopředu právě jen ve vztahu k reklamnímu plnění od ATC MOTOR RACING s. r. o.
29. Žalobce upozorňoval na nesprávnost názoru správních orgánů o absenci kontroly plnění, neboť si vždy po závodech vyžádal a obdržel fotodokumentaci. Patrně tím žalobce mýlí 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 pořízení vynaložil nezanedbatelné částky“. I tato námitka je nedůvodná. Citovaný text lze totiž vyložit tak, že žalovaný má na mysli absenci fyzické přítomnosti pracovníka žalobce při závodech, 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 s V. a že měl za to, že Becrux je firma V., který mu těsně před závodem přinesl již připravenou smlouvu, na níž byl uveden smluvní partner Becrux).

30. Žalovaný tedy dostatečně prokázal existenci spojených osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP.

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

31. 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 zdejšího soudu, neboť 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.

K otázce (ne)zohlednění žalobcem předložených znaleckých posudků

32. 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 Háčka, 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“).
33. Žalovaný se znaleckým posudkem podrobně zabýval a logicky jej hodnotil (v bodech 134. až 156. a 163. až 166.); dospěl přitom ke správnému závěru, že je pro posouzení otázky obvyklé ceny za plnění poskytnuté žalobci nepřipadný. Především uvedl, že v souzené věci se nejednalo o propagaci žalobce formou sponzoringu účasti týmů na závodech seriálu automobilových soutěží, jak se domníval znalec. Znalec při zjištění ceny obvyklé vycházel z podkladů, které nejsou relevantní pro stanovení ceny obvyklé pro posuzované případy, neboť 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. Znalec také vycházel 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 ze dne 25. 11. 2020, č. j. 4 Afs 125/2020 – 61, body 30. až 31., či rozsudky zdejšího soudu č. j. 31 Af 91/2019 -191, body 41. a 42. a nebo č. j. 30 Af 48/2019 – 70, bod 39.

34. Žalovaný tak postupoval v souladu se závazným právním názorem vysloveným v předchozím rozsudku zdejšího soudu. 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 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, body 36. a 37.).

K charakteru žalovaným použitých smluv ke zjištění ceny obvyklé a použitelnosti cen sjednaných mezi 1. a 2. článkem řetězce

35. Podle žalobce žalovaný neunesl důkazní břemeno ve vztahu ke zjištění ceny obvyklé. Nevypořádal se s tím, že soud v předchozím rozsudku poukázal na to, že smlouvy použité pro stanovení referenční ceny mají zcela jiný charakter.
36. Tuto námitku ale vyřešil NSS ve zrušovacím rozsudku. Ztotožnil se se žalovaným, že smlouvy uzavřené mezi faktickým poskytovatelem reklamy a dodavatelem žalobce (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 ZDP. Podle NSS navíc předchozí rozsudek krajského soudu nestanovil, že by tyto smlouvy nebylo možné pro určení ceny obvyklé zohlednit. Žalovaný tedy postupoval v souladu se závazným právním názorem obsaženým v předchozím rozsudku zdejšího soudu a zohledněním cen sjednaných mezi faktickými poskytovateli reklamy a jejich přeprodeji nevybočil z mezí definovaných judikaturou NSS (viz zejména rozsudek č. j. 3 Afs 393/2019-43).
37. NSS ve zrušovacím rozsudku uzavřel, že zjištěné ceny na základě smluv založených ve 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 žalobci k mnohonásobnému navýšení ceny, které nebylo odůvodněno žádnou přidanou hodnotou. NSS výslovně uvedl, že cena obvyklá byla zjištěna dostatečně.
38. Dílčí skutkové odlišnosti v posuzovaných smlouvách (konkrétní typ vozidla či jezdce) nepovažoval NSS 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, nepovažoval NSS 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 NSS ani v tomto případě o natolik zásadní odlišnost, která by použití této smlouvy zcela vylučovala. Podstatné naopak je, že předmět smlouvy se týkal shodných závodů, na jakých dodavatelé žalobce fakticky zprostředkovávali reklamu samotnému žalobci. Rovněž pokud šlo o Barum Czech Rally Zlín, tak NSS poukázal na to, že věc řešená pod sp. zn. 4 Afs 125/2020 se týkala zdaňovacího období roku 2012 a nikoli 2010, jako věc posuzovaná nyní.

39. Žalovaný tedy na základě dostatečných podkladů správně zjistil obvyklou cenu. Ani tato námitka tak nebyla shledána důvodnou.
40. Důvodná není ani námitka, dle níž údajně žalovaný v řízení s CARPO CZ s. r. o. 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. Zdejšímu soudu je z úřední činnosti známo, že rozhodnutí žalovaného č. j. 19585/19/5200-11432-807689 ve věci ANLI, spol. s r. o. bylo rozsudkem zdejšího soudu ze dne 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 s. r. o., soud odkazuje např. na bod 19. až 21. rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 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, neboť 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.
41. Je tedy třeba uzavřít, že cena obvyklá byla zjištěna dostatečně. Tato cena se přitom liší od ceny sjednané v předmětných obchodních transakcích. Žalobce tento rozdíl uspokojivě nevysvětlil.

VI. Shrnutí a náklady řízení

42. Zdejší soud tak neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec těchto uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti; žalobu tak jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
43. 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. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení, to by náleželo procesně úspěšnému účastníkovi – žalovanému. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému v souvislosti s řízením vznikly náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto mu náhrada nákladů řízení nebyla přiznána.

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.

Kasační stížnost je nepřijatelná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Brno 21. května 2024

Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.

Petr Šebek v. r.
předseda senátu