



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph. D. ve věci

žalobce: J. V.
bytem a sídlem X
zastoupený advokátkou JUDr. Michaelou Volnou
sídlem Práčská 3315/8e, 106 00 Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 11. 2017, č. j. 51513/17/5200-10423-709175, ve věci daně z příjmů

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou ze dne 29. 1. 2018 domáhal zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.

Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 23. 3. 2017, č. j. 51513/17/5200-10423-709175, dodatečného platebního výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012.

2. Žalobce uvedl, že k doměření daně z příjmů i penále došlo na základě proběhlé daňové kontroly, zahájené 16. 10. 2014, přičemž důvody, pro něž k doměření došlo, považuje žalobce za nesprávné a nezákonné, neboť mu je kladeno za vinu, že neprokázal skutečnosti, které prokázat nemohl a jejichž prokázání po něm nelze spravedlivě požadovat. Žalobce všemi dostupnými prostředky dokazoval, že k tvrzenému zdanitelnému plnění – realizaci reklamy - došlo prostřednictvím jeho dodavatele – ŘAKO Agentura s. r. o. (dále jen „ŘAKO“) a společnosti JALTY JAPSE s. r. o. (dále jen „JALTY“). Za přijatá plnění platil žalobce na zveřejněné účty v souladu se sjednanými podmínkami. Správce daně nijak nezpochybnil, že došlo k tvrzenému plnění, tedy realizace reklamy, měl však pochybnosti o výši ceny, která byla sjednána. Podle správce daně žalobce uspokojivě nedoložil rozdíl mezi cenami sjednanými v rámci obchodních transakcí s ŘAKO a JALTY s cenami, které byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích. Žalobce a jeho dodavatele označil za osoby jinak spojené s tím, že se jedná o řetězově uskutečněné transakce za účelem získání neoprávněného zvýhodnění. Žalobce je přitom přesvědčen, že racionálně odůvodnil veškeré důvody, které ho k nákupu služeb za uvedené ceny vedly, a odmítá, že by se jakkoli podílel na řetězovém obchodě, když si takové účasti nebyl vědom a vědom si být ani nemohl. V řízení nevyplynulo, že by mezi žalobcem a společností DECUSSI DENSSA s. r. o. (dále jen „DECUSSI“) či jejími představiteli, existovala jakákoliv personální, obchodní či jiná vazba. Z okolností objektivně existujících v době obchodu nic nenasvědčovalo, že by společnosti ŘAKO a JALTY mohly být zapojeny do řetězce firem a zatíženy podvodem. Žalobce nemohl ovlivnit, zkontrolovat či prověřovat ŘAKO či JALTY, nebyl v žádném smluvním ani jiném vztahu s dodavateli a obchodními partnery těchto společností a nelze ani po něm spravedlivě požadovat, aby ověřoval smluvní vztahy těchto společností.
3. Žalobce navrhl provedení výslechu svědka JUDr. J. V., který správce daně neprovedl. Nesouhlasí se závěrem správce daně, že výpověď uvedené osoby je irelevantní, neboť nebyl v postavení svědka, když JUDr. V. byl v letech 2002-2012 předsedou Odvolací a revizní komise Fotbalové asociace ČR, kdy se uvedená problematika projednávala. Zcela v rozporu se skutečností je tvrzení správce daně, že se žalobce vyzná v oblasti cenotvorby reklamy.
4. Správce daně podle žalobce nesprávně zjistil skutkový stav, když se při zjišťování a porovnání ceny vůbec nezabýval zásadní skutečnostmi, a to zejména tím, zda propagace reklamy poskytnutá jinými subjekty od daňového subjektu obsahovala také samotnou výrobu reklamních a propagačních předmětů nebo zda si to jiné subjekty obstarávaly samy. Nadto se správce daně nezabýval tím, zda by vůbec žalobce coby malý podnikatel v případě žádosti o vyvěšení reklamy na příslušném stadionu uspěl, tedy, zda by přímým oslovením klubu dospěl ke kýženému výsledku. Podle žalobce měl prostřednictvím reklamní agentury mnohem vyšší možnost a šanci se zviditelnit a reklamu zrealizovat. Pouhá možnost uzavření smlouvy přímo s klubem neznamena, že by k uzavření smlouvy došlo a navíc, takové jednání zabere určitý čas, který by žalobce musel vyvinout a o který by přišel pro vlastní podnikání. Dále se při zjišťování ceny nezabýval otázkou, zda v případech, které porovnával, bylo poskytnuto fotbalovému klubu ze strany spolukontrahentů protiplnění, které by mělo za následek snížení ceny reklamy. Jednání žalobce nevykazovalo neodpovídající obecně neočekávané standardy obsahu a formy právních vztahů.

5. Podáním ze dne 30. 10. 2018 doplnil žalobce svou žalobu tvrzením, že rozhodnutími ze dne 23. 4. 2018 správce daně zrušil dodatečné platební výměry na DPH za zdaňovací období duben až prosinec 2012, neboť správce daně neprokázal, že prověřované transakce jsou zatíženy podvodem na DPH, resp. nebyla prokázána existence chybějící daně. V té souvislosti žalobce zdůraznil, že správce daně také ve vztahu k dani z příjmů za rok 2012 neprokázal, že by prověřované transakce byly zatíženy podvodem a neexistuje důvod k doměření daně ve smyslu § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). Žalobce zároveň předložil k důkazu znalecký posudek č. 1069/59/18 znaleckého ústavu Ostravská znalecká a. s. k posouzení obvyklosti cen reklamních služeb sjednaných žalobcem v letech 2011-2013.
6. Správce daně navíc podle žalobce opomněl svědeckou výpověď svědka Ing. A. C., zástupce FC Baník Ostrava, a. s., který k dotazu správce daně, zda bylo běžnou praxí zajišťování reklamy na stadionu Bazaly přes zprostředkovatelské firmy, uvedl, že původní majitelé tuto praxi v některých případech provozovali. Dále žalobce předložil nový důkaz – sdělení Z. N., která ve zkoumaném období byla marketingovou ředitelkou FC Baník Ostrava, a. s. Správce daně se také nezabýval místem, kde byly reklamy žalobce umístěny.
7. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout. Odkázal na napadené rozhodnutí a dále doplnil, že podstatou § 23 odst. 7 ZDP je zabránit daňovým únikům při takových smluvních vztazích, při nichž jedna smluvní strana záměrně činí úkony pro ni finančně či jinak nevýhodné, aby druhé straně naopak vznikla výhoda spočívající ve snížení daňového základu. Daňový subjekt musí prokázat, že odchýlení se od ceny obvyklé má opodstatněný, reálný a objektivní důvod, který je jiný než krácení daně. Pochybnosti správce daně ohledně ceny obvyklé k doložení rozdílu vznikly na základě šetření v průběhu daňové kontroly, přičemž své pochybnosti vyjádřil výzvou ze dne 20. 9. 2016. Touto výzvou přešlo důkazní břemeno bezesbýtku na žalobce a bylo na něm, aby uspokojivě doložil správci daně a prokázal, že pro něj existovaly racionální důvody pro nákup služeb za ceny, které přesahují cca 16x ceny v běžných obchodních vztazích. Osobami jinak spojenými podle citovaného ustanovení se rozumí nejen osoby, které bezprostředně vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, ale veškeré osoby, které se na řetězci transakcí, směřujících ve výsledku ke snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, podílely. Správce daně shledal, že žalobce figuroval jako koncový článek více než jednoho obchodního řetězce, o čemž svědčí zejména zjištěná nadhodnocená cena reklamy, neověřování výhodnosti ceny reklamy, resp. způsob uzavírání obchodních případů, znalost sportovního prostředí, vyhodnocení efektivity reklamy, kdy žalobce nedoložil, že by se přínosem reklamy zabýval, neověřování dodavatelů a další pochybnosti stran průběhu sjednané služby dle předložených smluv. Pokud by žalobce zachovával přiměřenou míru obezřetnosti při uzavírání smluv s dodavateli, mohl vědět, že ŘAKO a JAKTY nezveřejňují údaje z účetní závěrky za všechna období od jejich existence. Cena reklamy byla natolik zjevně vyšší než cena obvyklá, že žalobce musel s ohledem na své znalosti a zkušenosti její nepřiměřenost rozpoznat.
8. K doplnění žaloby žalovaný uvedl, že předložená rozhodnutí správce daně týkající se DPH jsou pro projednávanou věc irelevantní. K nově předloženým důkazům zdůraznil, že tyto předložil žalobce až v soudním řízení, jedná se o nové skutečnosti s novými údaji, které žalovanému nebyly známy z dosavadního průběhu řízení a jako takové jsou to důkazní prostředky nepřipustné. Odkázal přitom na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2015, č. j. 5 Afs 89/2013-29 a ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91.

Zjištění z obsahu správních spisů

9. Z obsahu správních spisů soud pro účely přezkumu napadeného rozhodnutí zjistil, že dne 16. 10. 2014 byla u žalobce zahájena daňová kontrola daně z příjmů za zdaňovací období roku 2012, ukončena zprávou o daňové kontrole dne 22. 3. 2017. Žalobci byla na základě této kontroly platebním výměrem ze dne 23. 3. 2017 doměřena daň ve výši 411 825 Kč a současně stanoveno penále ve výši 82 365 Kč. Správce daně dospěl především k závěru, že žalobce nedoložil rozdíl cen za poskytnuté reklamní služby od jinak spojených osob zapojených ve správce daně identifikovaných řetězcích; jednalo se o nedoložení rozdílu cen ve výši 2 745 555 Kč. K odvolání žalobce rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím, ve kterém se s postupem správce daně ztotožnil.

Posouzení věci krajským soudem

10. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
11. Krajský soud ve věci rozhodl u ústního jednání dne 24. 9. 2020, u kterého účastníci setrvali na svých stanoviscích. Žalobce dále obsáhle argumentoval zejména ve vztahu k navrženému důkazu znaleckým posudkem, přičemž zdůraznil, že ve znaleckém posudku jsou zohledněny skutečnosti, které žalobce tvrdí od počátku, byly žalovanému známy v době jeho rozhodování, a které žalovaný nebral v potaz. Znalec přitom ve svém posudku dospěl ke zcela odlišnému závěru stran referenční ceny; žalovaný srovnával nesrovnatelné. Žalobce nesouhlasil s argumentací žalovaného, že navržený důkaz znaleckým posudkem je důkazem nepřipustným, když soud si může sám doplnit dokazování. Správce daně podle žalobce vycházel z toho, že stadion a určitý daňový subjekt nejsou spojené osoby, avšak pouhým nahlédnutím do veřejných rejstříků lze zjistit, že např. advokát K., který má umístěnou reklamu na Sigmě Olomouc, je v představenstvu SK Sigma Olomouc a ve výkonném výboru uvedeného klubu je pan N., vlastníci hotel Trinity; uvedené osoby lze považovat za spojené. Žalobce u ústního jednání předložil k důkazu také rozhodnutí žalovaného z 1. 4. 2019, týkající DPH za zdaňovací období roku 2013, kterým byly zrušeny dodatečné platební výměry za uvedené období. Z citovaného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný se zabýval žalobcem předloženým znaleckým posudkem se závěrem, že v posudku stanovená cena se neodchyluje od ceny v místě a čase obvyklé. Z tohoto rozhodnutí také plyne závěr, že u žalobce nebylo prokázáno vědomé zapojení do podvodného jednání, když ani objektivní okolnosti nebyly shledány natolik závažnými, aby bylo možno hovořit o podvodu. Pokud DPH vychází ze stejného základu daně, nelze nyní daň z příjmů zpochybnit či doměřit. Je nutno posuzovat reálnou možnost nakoupit reklamu přímo u poskytovatelů. Ze znaleckého posudku žalobce vyplývá také ekonomická opodstatněnost jednání žalobce. Žalobce nad rámec uvedeného navrhl k důkazu vyjádření Z. N. ze dne 7. 3. 2018, sjetiny z internetových stránek www.sigmafotbal.cz a výpis z veřejného rejstříku ke společnosti Hotel Trinity s. r. o. Dále žalobce navrhl vypracování revizního znaleckého posudku a provedení výslechu statutárních orgánů společností SK Sigma Olomouc, Fadomadata, Philipp Sportovní trávníky, Avízo a FC Baník Ostrava.

12. Krajský soud se nejprve zabýval důkazními návrhy žalobce vznesenými až v doplnění žaloby ze dne 30. 10. 2018 a u ústního jednání dne 24. 9. 2020. Dospěl přitom k závěru, že nejsou dány důvody pro jejich provedení.
13. *Judikatura správních soudů vychází ze zásady, že těžiště dokazování má probíhat před správními orgány, přičemž není úlohou správních soudů provádět složitá dokazování a nabrakovat takto, co měl již před nimi učinit správní orgán, resp. co měl již v daňovém řízení navrhnout k unesení svého důkazního břemene daňový subjekt. Správnímu soudu přísluší v rámci soudního přezkoumání správního rozhodnutí posoudit, zda správní orgán provedl dokazování v potřebném rozsahu, tedy zda si opatřil dostatečné podklady pro rozhodnutí tak, aby mohl řádně usuzovat na skutkové i právní otázky, které pro své rozhodnutí potřebuje zodpovědět. Soudní řízení správní není pokračováním správního řízení. Úloha správního soudu je tak primárně přezkumná, v zásadě se nejedná o soud nalézací, byť je správní soud samozřejmě oprávněn v přiměřeném rozsahu (a v daňovém řízení zároveň při respektování pravidel o rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně) doplnit dokazování provedené správním orgánem (§ 77 odst. 2 s. ř. s.) (viz např. rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2015, č. j. 5 Afs 89/2013-29.*
14. V projednávané věci to znamená, že pokud, jak žalobce zdůrazňuje, tento tvrdil již v průběhu daňového řízení stále totožné skutečnosti, nic mu nebránilo (a ničeho nevyplývá ani ze správního spisu), aby důkazy k těmto svým stále totožným tvrzením navrhl již v průběhu daňového řízení. Je zjevné, že žalobce svými nynějšími důkazními návrhy reaguje na obsah napadeného rozhodnutí, nicméně již ze závěrů obsažených ve zprávě o daňové kontrole vyplývá, že správce daně měl za to, že žalobce svá (stále totožná) tvrzení neprokázal. Žalobci nic nebránilo, aby např. znalecký posudek k výši cen reklamy obvyklých v místě a čase navrhl již v průběhu daňového řízení. Stejný závěr platí ve vztahu k navrhovaným výsledkům statutárních orgánů společností SK Sigma Olomouc, Fadomadata, Philipp Sportovní trávníky, Avízo a FC Baník Ostrava, resp. dalším žalobcem nově navrženým důkazům. Krajský soud tak dospěl k závěru, že navržené důkazy nejsou takové, které by žalobce bez vlastní viny nemohl uplatnit již v průběhu daňového řízení; jejich provedením by došlo k popření přezkumného principu správního soudnictví. Za uvedené situace tak nemůže jít navržený důkaz znaleckým posudkem, resp. dalšími důkazy, k tíži žalovaného, který nebyl objektivně schopen se před vydáním napadeného rozhodnutí ke skutečnostem obsaženým ve znaleckém posudku předloženého žalobcem jakkoli vyjádřit, a zohlednit je při svém rozhodování.
15. Pokud se týče žalobních námitek, ještě před tím, než je soud vypořádá, považuje za nezbytné připomenout judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se míry precizace žalobních bodů a vlivu precizace na následný přezkum správním soudem. V rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 – 78, bylo k této otázce konstatováno, že „míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod - byť i vyhovující - obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.“.
16. Krajský soud tudíž vypořádal žalobní body pouze v rozsahu jejich precizace a napadené rozhodnutí podrobil přezkumu právě optikou takto formulovaných žalobních bodů.

17. Podmínky pro aplikaci § 23 odst. 7 ZDP shrnul Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 9. 2019, č. j. 5 Afs 341/2017 - 47, následovně: „K postupu správce daně dle § 23 odst. 7 zákona

o daních z příjmů se vyjádřil NSS v rozsudku ze dne 23. 1. 2013, čj. 1 Afs 101/2012 - 31, v němž shrnul nebo zformuloval následující východiska. V případě, že je prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, je na správci daně, aby prokázal, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od ceny, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Neuplatní se tedy zásada, že v daňovém řízení je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Správce daně proto musí provést srovnání, při kterém musí zjistit jednak cenu sjednanou mezi spojenými osobami a jednak cenu obvyklou (srovnanou s průměrem cen, tzv. cenu referenční), za kterou se srovnatelnou komoditou obchodují osoby nezávislé. Nutnou (nikoli však dostačující) podmínkou pro úpravu základu daně dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je existence rozdílu mezi cenami. Pro zjišťování „obvyklosti“ ceny musí být správce schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ve vztahu ke všem rozhodným aspektům. Obvyklou cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Jak již uvedl NSS v rozsudku ze dne 27. 1. 2011, čj. 7 Afs 74/2010 - 81, č. 2548/2012 Sb. NSS) - referenční (obvyklá) cena je v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy. Pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, musí pečlivě zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby, a pokud se tyto podmínky liší, provést patřičnou korekci referenční ceny. Důkazní břemeno správce daně se také týká zjištění situace, za které sjednávaly cenu spojené osoby. Tento postup zpravidla vede ke zjištění určitého intervalu dosažených konkrétních cen. Správce daně pak musí pro účely určení rozdílu mezi cenami vyjít z rozmezí ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu (viz rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2009, čj. 8 Afs 80/2007 - 105, č. 1852/2009 Sb. NSS). V případě, že správce daně unese břemeno tvrzení i důkazní ke všem rozhodným skutečnostem, tj. prokáže, že smluvními stranami předmětného právního vztahu jsou spojené osoby a sjednaly si cenu lišící se od ceny referenční, musí dát správce daně tomu, komu má být upraven základ daně, prostor k tomu (časový i věcný), aby mohl zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě (viz rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2011, čj. 7 Afs 74/2010 - 81, č. 2548/2012 Sb. NSS) vysvětlit a doložit. V této následné fázi nese břemeno důkazní a břemeno tvrzení opět daňový subjekt, který musí tvrdit a prokázat zvláštní a obvyklým poměrům na trhu se vymykající, a přitom ekonomicky racionální, důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny referenční. Unese-li daňový subjekt toto břemeno, úprava základu daně správcem daně nepřipadá v úvahu.“

18. V rozsudku ze dne 26. 3. 2014, č. j. 9 Afs 87/2012 - 50, Nejvyšší správní soud objasnil, že „účelem daného ustanovení je zabránit nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů mezi jednotlivými poplatníky daně z příjmů a umožnit sankcionovat zneužití cenové spekulace v obchodních vztazích. Jedná se i o tzv. „přelévání zisků“ mezi osobami s rozdílným daňovým

zatižením, k němuž dochází většinou tím, že si tyto osoby účtují ve vzájemných transakcích ceny nižší, resp. vyšší, než odpovídá cenám používaným mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, a výsledkem takových transakcí je zvýšení nákladů nebo snížení tržeb u společnosti s vyšším daňovým zatižením a odčerpání části zisku do společnosti, u níž se aplikuje nižší, případně nulová sazba daně z příjmů.“ Dále pak shrnul, že „podstatný rozdíl od obvyklých cen nastává tehdy, prodává-li se příliš levně nebo nakupuje-li se příliš draze; v takovém případě musí být takový rozdíl vždy uspokojivě doložen.“

19. Odkázat pak lze dále i na rozsudek ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013 - 30, ve kterém se Nejvyšší správní soud zabýval výkladem ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) odst. 5 ZDP: *„Nejvyšší správní soud konstatuje, že osobou podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, je každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jejímž důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty (zde 22 násobné navýšení daňové účinného výdaje). Na tom nic nemění ani domněnka stěžovatelky, že finanční ředitelství je povinno prokázat jí subjektivní stránku takového nekalého jednání, resp. vědomost o takovém jednání (úmysl), tj. že smluvní vztah uzavřela s vědomím možného snížení svého základu daně. Otázka zavinění má své opodstatnění v právu trestním, ale nikoliv v nalézacím řízení při správě daní (právu daňovém). [...] Stěžovatelka se proto mylí, pokud dovozuje, že bylo povinností správních orgánů prokázat a doložit důkazy, že stěžovatelka byla vědomě zapojena do řetězce jinak spojených osob ve smyslu ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. V tomto směru postačí, pokud správní orgány doloží a prokáží, byť i pouze nepřímými důkazy, že zde je řetězec dodavatelů, že je v něm stěžovatelka zapojena, průběh toku finančních prostředků souvisejících s dodávkou pro stěžovatelku a zároveň prokáží odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami.“* Uvedené závěry pak Nejvyšší správní soud zopakoval v rozsudku ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 48/2013 - 31, který obstál i v řízení o následně podané Ústavní stížnosti. Ústavní soud v usnesení ze dne 12. 8. 2014, II. ÚS 2764/13 aproboval postup Nejvyššího správního soudu, který *„konstatoval, že postačuje, že je správcem daně v daňovém řízení prokázáno a doloženo, že zde je řetězec dodavatelů, že je v něm stěžovatelka zapojena, průběh toku finančních prostředků souvisejících s dodávkou pro stěžovatelku a zároveň prokázána odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami. Otázka zavinění zde proto neměla své opodstatnění.“*
20. Lze tedy shrnout, že pro aplikaci § 23 odst. 7 ZDP je nutné, aby bylo prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu zákona o daních z příjmů při respektování citované judikatury. Další podmínkou pak je, aby správce daně prokázal, že ceny sjednané mezi těmito osobami se liší od obvyklých cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Následně bude na daňovém subjektu (bude-li se chtít vyhnout upravení základu daně), aby zjištěný rozdíl uspokojivě vysvětlil a doložil.
21. Krajský soud má za to, že v projednávané věci byly podmínky pro aplikaci § 23 odst. 7 ZDP splněny.
22. Optikou v bodu [19] tohoto rozsudku citované judikatury nebyla vědomost žalobce o existenci řetězce dodavatelů a jeho zapojení v něm jakkoli relevantní. Podstatné bylo, že správce daně prokázal existenci takového řetězce, zapojení žalobce v něm, odlišnost cen sjednaných a cen obvyklých a ve výsledku profit žalobce z účasti v řetězci spočívajícím ve snížení daňového základu, resp. navýšení daňové ztráty. Krajský soud tedy neshledal důvodnou námitku žalobce, že si účasti v řetězci nebyl vědom a vědom si být ani nemohl a

že v řízení nevyplývalo, že by mezi žalobcem a společností DECUSSI či jejími představiteli, existovala jakákoliv personální, obchodní či jiná vazba a že z okolností objektivně existujících v době obchodu nic nenasvědčovalo, že by společnosti ŘAKO a JALTY mohly být zapojeny do řetězce firem a zatíženy podvodem.

23. Daňové orgány založily závěr o tom, že žalobce a společnosti ŘAKO, JALTY a DECUSSI, coby dodavatelé reklamních služeb, byly tzv. jinak spojenými osobami, zejména na zjištěních o nadhodnocené ceně reklamy. Konečná cena reklamy pro žalobce byla navýšena cca 16krát. K navýšení ceny přitom došlo za situace, kdy obsah, rozsah a forma služeb zůstaly beze změny. Správce daně i žalovaný zdůraznili způsob uzavírání obchodních případů (žalobce si neověřoval výhodnost ceny reklamy, byl znalý sportovního prostředí, nevyhodnocoval nijak efektivitu reklamy a neověřoval si dodavatele reklamy), ale také obsah smluv, kdy např. ve smlouvě o reklamě a propagaci ze dne 10. 1. 2012, kterou žalobce uzavřel se společností ŘAKO, je v čl. 1 odst. 4 definován rozsah provedení reklamní kampaně dodavatelem, kdy je výslovně uvedeno, že dodavatel se zavazuje zpracovat a vyrobit návrh reklamy; žalobce sám se přitom zavázal dodat grafický návrh reklamních ploch včetně rozkresby a barevné specifikace loga pro výrobu reklamních ploch. Obdobně bylo postupováno v případě smlouvy ze dne 2. 7. 2012, kde nadto nebyl seznatelný způsob využití již zpracovaných návrhů reklamy umístěné na reklamních poutačích, kolik činila částka za zajištění a zpracování reklamních materiálů atd. Uvedené pochybnosti přitom správci daně neosvětlil ani jednatel ŘAKO, svědek T., který si na podrobnosti nevzpomněl a uvedl, že ŘAKO kampaň organizovala a zajišťovala, nicméně vzhledem k tomu, že byl ve firmě sám, kontaktoval si na zajištění subdodavatele.
24. Krajský soud souhlasí s vyhodnocením a provedenou komparací cen ze strany správce daně, potažmo žalovaného, když správce daně vycházel ze zjištěných prvotních cen účtovaných mezi kluby SK Sigma Olomouc a FC Baník Ostrava, tedy cenou účtovanou prvotním článkem řetězce. Stanovený interval rozpětí cen sjednaných mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích byl správcem daně zjištěn v intervalu cen od 37 500 Kč do 100 000 Kč v případě SK Sigma Olomouc a 16 272 Kč až 154 545 Kč v případě FC Baník Ostrava.
25. V tomto smyslu považuje krajský soud za irelevantní námitku žalobce, že se správce daně nezabýval tím, zda by vůbec žalobce coby malý podnikatel v případě žádosti o vyvěšení reklamy na příslušném stadionu uspěl, tedy, zda by přímým oslovením klubu dospěl ke kýženému výsledku, neboť v řízení bylo zjištěno, že poptání přímo u sportovního klubu možné bylo a lze přičítat pouze k tíži žalobce, že se o to ani nepokusil. Tvzení žalobce, že prostřednictvím reklamní agentury měl mnohem vyšší možnost a šanci se zviditelnit a reklamu zrealizovat je pouhou nepodloženou hypotézou a ve světle zjištěných skutečností nemůže obstát. Bylo zjištěno, že žalobce se vůbec o vyhodnocení efektivitu reklamy nezajímal a neověřoval si ani své dodavatele. Absurdní je argumentace žalobce, že jednání se sportovním klubem zabere určitý čas, který by žalobce musel vyvinout a o který by přišel pro vlastní podnikání, neboť shodně musel jistě žalobce vyvinout určitý čas při sjednávání reklamy s dodavatelem ŘAKO a JALTY a pokud čas nevěnoval, pouze to podtrhuje již zmíněné, že žalobce by se o reklamu jako takovou a její výhodnost vůbec nezajímal; jedinou „hodnotou“ reklamy tak byla možnost si o vynaložené výdaje snížit daňový základ.

26. Za této situace považuje krajský soud správný závěr o tom, že žalobce a společnosti ŘAKO, JALTY a DECUSSI byli tzv. jinak spojenými osobami podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů. Je třeba zdůraznit, že žalobce namísto toho, aby reklamní a propagační služby poplatil přímo u sportovních klubů (což bylo možné, jak bylo v daňovém řízení zjištěno) využil „uměle“ služeb zprostředkovatelů, kteří cenu poskytovaných služeb následně výrazně zvýšili, a to aniž by v řetězci došlo k nějaké přidané hodnotě. Tím získal žalobce výhodu v podobě snížení základu daně. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013 - 27, osobou podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů je každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jehož důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty (v uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud za osoby jinak spojené označil osoby, mezi kterými došlo k navýšení ceny „pouze“ dvacetkrát, a dodal, že „lze dovodit, že dvacetinásobné zvýšení ceny za odvysílání reklamních spotů je zvýšení značné a výsledná cena natolik vysoká, že musela být i pro podnikatele neznalého poměrů na reklamním trhu zarážející“).
27. Pokud se týče způsobu zjišťování ceny obvyklé, lze poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 - 81, publ. pod č. 2548/2012 Sb. NSS: *„Pro zjišťování ceny referenční musí být správce schopen unést břemeno tvrzení i břemene důkazního ve vztahu ke všem rozhodným aspektům. Referenční cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Referenční cena je v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy. Pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, musí pečlivě zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby, a pokud se tyto podmínky liší, provést patřičnou korekci referenční ceny. Důkazní břemeno správce daně se také týká zjištění situace, za které sjednávaly cenu spojené osoby. Pokud se tedy ohledně rozhodných aspektů projeví skutkové nejasnosti, musí správce daně vycházet z takových skutkových závěrů, které jsou v dané konkrétní skutkové konstelaci pro daňový subjekt nejvýhodnější. Rovněž pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, což zpravidla vede ke zjištění určitého intervalu takto dosažených konkrétních cen (např. cena za kus dodávaného výrobku 100 až 120 Kč), musí pro účely určení rozdílu mezi cenami vyjít z té ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu, která je pro daňový subjekt nejvýhodnější (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 - 105, publ. pod č. 1852/2009 Sb. NSS).“* Správce daně i žalovaný při určování referenční ceny uvedeným požadavkům dostáli.
28. Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku týkající se nevyslechnutí navrženého svědka JUDr. V. Soud má za to, že žalovaný se zcela přezkoumatelně vypořádal s neprovedením tohoto důkazu, přičemž s argumentací žalovaného se soud plně ztotožňuje. Pokud totiž žalovaný dospěl k závěru, že pro účely svého rozhodnutí považuje skutkový stav za

dostatečně zjištěný a nebylo lze předpokládat zjištění jiných rozhodných skutečností, jevil se výslech svědka jako nadbytečný.

29. Pokud se týče žalobcem zdůrazňovaných rozhodnutí žalovaného ve věci DPH za zdaňovací období roku 2012, potažmo 2013, je třeba přisvědčit žalovanému, že tato nejsou pro rozhodnutí ve věci daně z příjmů jakkoli relevantní, když principy uplatňování daně z příjmů a DPH, jakož i jejich cíle, jsou odlišné a dokazování se vede ke zjištění zcela rozdílných skutečností.

Závěr a náklady řízení

30. Nezbyvá než uzavřít, že správce daně i žalovaný postupovali v projednávané věci zcela v souladu se zákonem a s relevantní judikaturou. Jelikož soud neshledal žádné námitky žalobce důvodné, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
31. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce v řízení úspěšný nebyl a žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 24. září 2020

JUDr. Monika Javorová, v. r.
předsedkyně senátu