



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **pro Danter – reklama a potisk s. r. o.**
sídlem V Zátíší 810/1, 709 00 Ostrava – Mariánské Hory
zastoupená Mgr. Petrem Miketou, advokátem
sídlem Jaklovecká 18, 7100 00 Ostrava – Slezská Ostrava

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 5. 2019, č. j. 19784/19/5200-11431-702498,
ve věci daně z příjmů právnických osob

takto:

- I. Výrok I. rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 19784/19/5200-11431-702498 ze dne 17. 5. 2019 a rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj č. j. 176256/18/3201-51523-800527 ze dne 24. 1. 2018 **se ruší**.
- II. Žaloba **se** v části směřující proti výroku II. rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 19784/19/5200-11431-702498 ze dne 17. 5. 2019 **zamítá**.
- III. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou doručenou zdejšímu soudu dne 9. 7. 2019 domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného specifikovaného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“). Napadeným rozhodnutím žalovaný k odvolání žalobkyně změnil ve výroku I. rozhodnutí (dodatečný platební výměr) Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 24. 1. 2018, č. j. 176256/18/3201-51523-800527, kterým správce daně doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za rok 2012 (včetně penále), a výrokem II. rozhodnutí správce daně (dodatečný platební výměr) ze dne 24. 1. 2018, č. j. 177284/18/3201-51523-800527, kterým správce daně doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za rok 2013 (včetně penále). Důvodem doměření daně bylo v obou případech zvýšení daňového základu žalobkyně v návaznosti na snížení výše uznatelných výdajů vynaložených žalobkyní na reklamní a propagační služby, které jí v rozhodných zdaňovacích obdobích poskytovali dodavatelé INPOPTÁVKA s. r. o., ARRIVATO s. r. o., REALITA, spol. s r. o. a INUSTRIOSIO s. r. o. Daňové orgány podřadily smluvní vztah mezi žalobkyní a uvedenými dodavateli pod režim tzv. jinak spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona číslo 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Správce daně v prvostupňovém rozhodnutí vyhodnotil částky za předmětná plnění, uplatněné v letech 2012 a 2013 žalobkyní v daňových nákladech na základě smluv o pronájmu reklamních ploch s výše uvedenými společnostmi, jako náklad daňově neúčinný. Žalovaný citovaný právní názor přehodnotil a konstatoval, že reklamní plnění uskutečněno bylo, nelze jej proto neuznat jako daňový náklad. Po doplnění dokazování ovšem dospěl k závěru, že ve fakturačním řetězci spojených osob došlo k umělému navýšení ceny bez ekonomického opodstatnění. Žalobkyně neprokázala oprávněnost uplatnění částek ve výši rozdílu mezi cenami sjednanými a cenami referenčními stanovenými správcem daně; základ daně pro sledovaná období byl proto navýšen, resp. celková částka zjištěných rozdílů zaúčtovaná do daňově účinných nákladů ve sledovaných daňových obdobích od uvedených dodavatelů nebyla uznána jako uspokojivě doložená ve smyslu § 23 odst. 7 bodu 5 zákona o daních z příjmů.
2. Žalobkyně v žalobě uplatnila několik žalobních bodů procesního i hmotněprávního charakteru.
3. Z procesního hlediska žalobkyně předně namítá porušení zásady dvojinstančnosti řízení, neboť stěžejní část důkazů byla získána až v odvolacím řízení. Takový postup daňové kontroly považuje za zjevně netransparentní. Žalobkyně je dále přesvědčena, že v průběhu

daňového řízení docházelo k průtahům, vyjádření správce daně ohledně důvodů zahájení kontroly má za pochybné a namítá uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

4. Stěžejní věcná námitka žalobkyně cílí do posouzení právního vztahu „jinak spojených osob“ dle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů žalobkyni. Tento závěr považuje za důkazně nepodložený, vykonstruovaný žalovaným proto, aby mohl využít ustanovení o zjištění ceny obvyklé. Dle žalobkyně z žádného důkazu provedeného v řízení nevyplývá, že by žalobkyně vytvořila právní vztah převážně za účelem snížení základu daně. Pouhá skutečnost, že žalobkyně nebyla ve smluvním vztahu s majitelem reklamních ploch, nemůže vést k závěru o tom, že se žalobkyně stala článkem řetězce, v němž docházelo k přeprodávání reklamních ploch za účelem snížení základu daně. Dle žalobkyně žalovaný postupuje nepřipustně, pokud tvrdí, že žalobkyně hradila nepřiměřeně vysoké ceny za pronájem reklamy, z čehož dovozuje, že se jednalo o spojené osoby ve smyslu zákona o dani z příjmu. Zákonný postup má být přesně opačný. Nejprve musí být zjištěno, že se žalobkyně dopustila protiprávního jednání vytvořením právního vztahu za účelem snížení daně, a teprve v kladném případě lze přistoupit k hodnocení výše vynaložených nákladů z hlediska obvyklých cen. Názor správního orgánu by dle žalobkyně vedl k závěru, že lze obchodovat toliko za ceny obvyklé.
5. Žalobkyně dále z důvodu právní jistoty polemizuje i se způsobem stanovení ceny obvyklé v napadeném rozhodnutí. Dle jejího názoru žalovaný porovnává neporovnatelné položky a ceny a pomíjí další faktory ovlivňující výši ceny reklamních ploch. Žalovaný nepřistoupil k porovnání z hlediska přesného umístění a možnosti působit na spotřebitele, z hlediska velikosti plochy, délky trvání smluvního vztahu, okamžiku uzavření obchodního případu, atraktivity plochy pro konkrétní zájem žalobkyně. Konkrétní žalobní námitky k jednotlivým reklamním plochám jsou pak specifikovány a vypořádány v relevantní části tohoto rozsudku.
6. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby s odkazem na napadené rozhodnutí.
7. Dle jeho názoru prekluzivní lhůta pro stanovení daně z příjmu právnických osob uplynula za zdaňovací období 2012 dne 4. 6. 2019 a za zdaňovací období 2013 dne 23. 9. 2019. Právní moc napadeného rozhodnutí nicméně nastala již ke dni 20. 5. 2019. K námitce stran zahájení daňové kontroly upřesňuje, že za rok 2012 byla zahájena dne 26. 2. 2015 osobním sdělením žalobci při ústním jednání v jeho sídle, při němž správce daně vymezil předmět i rozsah daňové kontroly. Daňová kontrola za rok 2013 byla zahájena dne 14. 6. 2016 osobním sdělením žalobci při ústním jednání v sídle správce daně, přičemž rovněž došlo k vymezení předmětu a rozsahu kontroly. Námitku excesivní délky daňové kontroly z důvodu nečinnosti správce daně považuje žalovaný za nedůvodnou, přičemž žalobkyně v průběhu daňového řízení nevyužila institutů sloužících k ochraně před nečinností. Žalovaný považuje průběh daňového řízení za souladný s daňovým řádem, a to včetně zprávy o daňové kontrole.
8. Námitku absence dvojinstančnosti řízení žalovaný považuje též za nedůvodnou. Dle žalovaného nebyla žalobkyně nikterak krácena na svých právech, přičemž po doplnění dokazování v odvolacím řízení měla právo se se zjištěnými skutečnostmi a důkazy seznámit a vyjádřit se k nim, případně navrhnout doplnění dokazování.

9. K námitce stran neprokázání existence vztahu „jinak propojených osob“ žalovaný poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž se podává, že zapojení do řetězce jinak spojených osob nemusí být vědomé. Postačí prokázání existence řetězce, do něhož je daňový subjekt zapojen, průběh toku finančních prostředků souvisejících s dodávkou a odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami; to vše bez ohledu na zavinění daňového subjektu. Žalovaný je názoru, že v souzené věci bylo prokázáno, že došlo k umělému navyšování cen ve fakturačním řetězci, aniž by pro to existovalo jakékoliv racionální ekonomické opodstatnění.
10. Žalovaný odmítl i námitku žalobkyně vztahující se k porovnání sjednaných cen a stanovení ceny obvyklé. Má za to, že ve správních rozhodnutích je přezkoumatelným způsobem objasněn postup při stanovení referenčních cen. Žalovaný je názoru, že v souzené věci splnil svou povinnost prokázat existenci obchodního řetězce, do něhož byla zapojena i žalobkyně, přičemž žalobkyni zapojení do obchodního řetězce přinášelo výhodu, jelikož si podstatným způsobem navýšením výdajů snížila základ daně. Dále se žalovaný vyjadřuje k jednotlivým reklamním plochám, u nichž žalobkyně rozporovala způsob stanovení referenční ceny.

Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu

11. Z příslušného daňového spisu, jak byl předložen krajskému soudu, bylo zjištěno, že kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 byla zahájena protokolovaným ústním jednáním dne 26. 2. 2015, za zdaňovací období roku 2013 protokolovaným ústním jednáním dne 14. 6. 2016; v protokolech byl vymezen předmět i rozsah daňové kontroly.
12. Převažující činností žalobkyně v kontrolovaných zdaňovacích obdobích byla činnost reklamní agentury. Daň z příjmů právnických osob za období 2012 a 2013 byla doměřena dokazováním. Správce daně se zaměřil zejména na prověřování žalobkyní uplatněných výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.
13. Okrajově lze zmínit, že žalovaný v napadeném rozhodnutí též uzavřel, že za rok 2012 žalobkyně chybně zaúčtovala částku 4 170 Kč do nákladů dle přijaté faktury ze dne 1. 12. 2011, přičemž tento náklad časově souvisí s obdobím roku 2011 a nelze jej zahrnout do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů roku 2012. Uvedená skutečnost nicméně není žalobkyní v odvolání či v žalobě sporována.
14. Konkrétně se správce daně v daňové kontrole zaměřil na výdaje na reklamní a propagační služby, které žalobkyni poskytnout dodavatelé INPOPTÁVKA s. r. o. (dále jen „Inpoptávka“), ARRIVATO s. r. o. (dále jen „Arrivato“), REALITA, spol. s r. o. (dále jen „Realita“) a INDUSTRIOSO s. r. o. (dále jen „Industrioso“). Správce daně zjistil, že za zdaňovací období roku 2012 žalobkyně zaúčtovala dle smluv uzavřených s těmito dodavateli a vystavených faktur částky v celkové výši 2 051 000 Kč a za zdaňovací období roku 2013 v celkové výši 1 224 000 Kč, které byly uplatněny jako náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů za pronájem reklamních ploch. Správní orgán prvního stupně k tomuto závěru dospěl na základě daňových dokladů, smluvní dokumentace a fotodokumentace, bankovních výpisů a pokladních dokladů, realizoval též

ústní jednání, místní šetření i dožádání. Správce daně přistoupil i k dalším vlastním šetřením.

15. Správce daně zaslal žalobkyni výzvu ze dne 23. 6. 2016 k prokázání skutečností stran šetřených plnění. Reakci žalobkyně správce daně měl pouze za formální. Jako důvodné pochybnosti stran šetřených plnění správce daně ve výzvě ze dne 22. 11. 2017 považoval skutečnost, že deklarovaní dodavatelé sídlí na virtuálních adresách, nemají ve sbírce listin příslušného obchodního rejstříku uloženy žádné listiny deklarující jejich ekonomickou činnost, neplní své povinnosti vůči příslušnému správci daně, k šetřeným plněním byly předloženy toliko formální doklady a deklarovanými dodavateli nebyly uvedeny podrobnosti o uskutečněných šetřených plněních.
16. Žalobkyně byla seznámena s výsledkem kontrolního zjištění dne 20. 12. 2017, k němuž se vyjádřila dne 10. 1. 2018. Zpráva o daňové kontrole (č. j. 141332/18/3201-61561-803314), včetně stanoviska správce daně z 22. 1. 2018, byla s žalobkyní projednána při ústním jednání dne 22. 1. 2018. Na základě zprávy o daňové kontrole byly vydány dodatečné platové výměry za roky 2012 a 2013, jak jsou specifikovány v prvním bodě tohoto rozsudku.
17. K odvolání žalobkyně žalovaný doplnil odvolací řízení o svědecké výpovědi, včetně pokusů o svědecké výpovědi občana Slovenské republiky ve formě mezinárodního dožádání. Žádost o mezinárodní dožádání týkající se výsledku svědka J. N. adresovaná Finančnému riaditeľstvu Slovenské republiky ze dne 26. 7. 2018 byla odeslána dne 2. 8. 2018, odpověď na mezinárodní dožádání byla správci daně doručena dne 8. 11. 2018. Na základě doplněného dokazování žalovaný dospěl k odlišnému právnímu názoru oproti správci daně, přičemž rozšířil srovnávací vzorek nespojených osob včetně zajištění důkazních materiálů a při zjišťování referencí ceny na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty prozkoumal, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek.
18. Dne 12. 4. 2019 byla žalobkyně seznámena žalovaným se zjištěnými skutečnostmi a důkazy a se změnou právního názoru, přičemž byla vyzvána k uplatnění práva se vyjádřit a navrhnout provedení dalších důkazů, což učinila dne 30. 4. 2019.
19. V napadeném rozhodnutí žalovaný změnil výši doměřené daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2012 z částky 390 450 Kč na částku 358 720 Kč (za současného snížení penále), za zdaňovací období roku 2013 z částky 232 560 Kč na částku 188 290 Kč (včetně adekvátního snížení penále). Z odůvodnění napadeného rozhodnutí se podává, že svědeckými výpověďmi bylo potvrzeno poskytnutí šetřených plnění ze strany dodavatelů Arrivato, Realita a Industriosio žalobkyni. Nemožnost realizovat svědeckou výpověď k dodavateli Inpoptávka pak nelze klást k tíži žalobkyně. Žalovaný proto nezpochybnil faktickou existenci plnění a jeho rozsah v místech nájmu reklamních ploch a dospěl k závěru, že v souzené věci neexistují takové nesrovnalosti, aby zatemnily obraz o tvrzené obchodní transakci. Žalovaný uvedl, že v souzené věci bylo prokázáno faktické uskutečnění předmětného plnění a rozklíčovány dodavatelské řetězce firem podílejících se na transakcích. Z provedených důkazů dospěl žalovaný k názoru, že žalobkyně byla koncovým článkem řetězce, přičemž fakturovaná cena byla následnou přefakturací mnohonásobně navýšena. Proto bylo potřeba prověřit, zda zde existoval vztah „vzájemně spojených osob“. Žalovaný tedy nezpochybnil, že faktický pronájem reklamních ploch

sloužil daňovému subjektu k propagaci jeho činnosti, přičemž tyto náklady lze oprávněně uplatnit jako náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Podmínkou daňové uznatelnosti však dle žalovaného je při zjištění existence zvláštního vztahu mezi dodavatelem a odběratelem i obvyklost. Žalovaný usoudil, že žalobkyně byla koncovým řetězcem a vytvořila právní vztah ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, přičemž v souzené věci došlo k cca dvacetinásobnému zvýšení částky za pronájem reklamní plochy. Předmětné transakce žalovaný podrobil testu zákonné podmínky dle § 23 zákona o dani z příjmu. Správce daně doplnil odvolací řízení a rozšířil srovnávací vzorek nespojených osob. Po realizovaných výpočtech žalovaný uzavřel, že za zdaňovací období 2012 žalobkyně neprokázala oprávněnost uplatnění částek ve výši rozdílu mezi cenami sjednanými ve výši 2 051 000 Kč a cenami referenčními ve výši 167 490 Kč, a za rok 2013 mezi sjednanými cenami ve výši 1 224 000 Kč a referenčními cenami ve výši 232 845 Kč, proto byl základ daně zvýšen pro rok 2012 o částku zjištěného rozdílu ve výši 1 883 510 Kč, pro rok 2013 o částku 991 155 Kč. V návaznosti na tuto úvahu změnil částku, o kterou správce daně zvýšil v předmětné souvislosti základ daně za relevantní období.

20. Podle doručenky datové zprávy bylo napadené rozhodnutí doručeno žalobkyni prostřednictvím jejího zástupce dne 17. 5. 2019.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

21. Krajský soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a že obsahuje formální náležitosti za ni kladené.
22. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“), a dospěl k závěru, že žaloba je z části důvodná. V souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s. soud rozhodl bez jednání.

Posouzení žalobních bodů

Vypořádání žalobních námitek směřujících do uplynutí prekluzivní lhůty

23. Krajský soud se předně zabýval námitkou uplynutí prekluzivní lhůty, byť formulovanou zcela obecně. Jedná se totiž o skutečnost, k níž soud přihlíží *ex offio* a která následně může ovlivnit i rozsah přezkumu žalobních bodů z pohledu jejich časového ohraničení.
24. Řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je *prima facie* ovládáno dispoziční zásadou, která soudům ukládá přezkoumat napadené správní rozhodnutí pouze v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Mimo takto nastavený rámec však může soud při svém přezkumu vykročit v případech, kdy žalobou napadený akt není možné přezkoumat v intencích žalobních námitek z objektivních důvodů (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009 - 84, publikované pod č. 2288/2011 Sb. NSS). Judikatura se ustálila na názoru, že správní soud přihlédne z úřední povinnosti i k případnému marnému uplynutí prekluzivní lhůty pro

stanovení a výběr fiskálních povinností (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2005, č. j. 3 As 57/2004-39, publ. pod č. 845/2006 Sb. NSS), což je případ právě souzené věci.

25. Lhůty pro stanovení daně jsou specifikovány § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád v platném znění (dále jen „daňový řád“). Dle prvního odstavce tohoto ustanovení *daně nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.* Dle druhého odstavce písmene b) se *lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.* Ve smyslu třetího odstavce citovaného ustanovení, *byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola (...), běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.* Odstavec čtvrtý písmene f) pak doplňuje, že *lhůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.* Odstavec pátý pak stanoví objektivní lhůtu pro stanovení daně.
26. V případě žalobkyně lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2012 počala běžet 1. 7. 2013, daňová kontrola byla ve vztahu ke zdaňovacímu období 2012 zahájena dne 26. 2. 2015, a od tohoto data začala dle § 148 odst. 3 běžet tříletá lhůta pro stanovení daně znovu (a uplynula by dne 27. 2. 2018 dle § 33 odst. 1 daňového řádu). Dne 24. 1. 2018 byl žalobci doručen dodatečný platební výměr na daň z příjmu právnických osob za rok 2012 z téhož data, a ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu tak došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok (tedy do 25. 1. 2019). Lhůta byla nicméně přerušena ode dne 2. 8. 2018 do 8. 11. 2018 z důvodu mezinárodního dožádání, tj. o 99 dnů (žádost o mezinárodní dožádání týkající se výsledku svědka J. N. adresovaná Finančnímu riaditeľstvu Slovenskej republiky ze dne 26. 7. 2018 byla odeslána dne 2. 8. 2018, odpověď na mezinárodní dožádání byla správci daně doručena dne 8. 11. 2018). K marnému uplynutí lhůty tedy dochází k 4. 5. 2019, nikoliv, jak uvádí žalovaný v napadeném rozhodnutí, ke dni 4. 6. 2019, aniž by svůj závěr detailněji odůvodnil. Napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 17. 5. 2019 a téhož dne doručeno žalobkyni.
27. Z daňového spisu, jak byl krajskému soudu předložen, se tedy podává, že k pravomocnému stanovení, resp. doměření, daňové povinnosti žalobkyni k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2012, došlo po uplynutí prekluzivní lhůty předpokládané ustanovením § 148 daňového řádu.
28. Z výše uvedených důvodů krajský soud výrokem I. tohoto rozsudku zrušil napadené rozhodnutí v jeho výroku I., jakož i jemu předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně.
29. Co se týče zdaňovací období roku 2013, počala lhůta pro stanovení daně běžet 1. 7. 2014. Daňová kontrola byla ve vztahu ke zdaňovacímu období zahájena dne 14. 6. 2016 a od tohoto data začala dle § 148 odst. 3 běžet tříletá lhůta pro stanovení daně znovu, jež by uplynula dne 14. 6. 2019. Vzhledem k datu vydání napadeného rozhodnutí (17. 5. 2019, doručeno žalobkyni téhož dne), je pak již irelevantní posuzovat prekluzi předmětné daňové povinnosti za rok 2013 žalobkyně z pohledu dalších možností o jejím prodloužení předpokládaných § 148 daňového řádu.

30. Ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2013 tedy námitka žalobkyně o uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně nebyla shledána relevantní.

Vypořádání žalobních námitek směřujících do porušení zásady dvojinstančnosti řízení, chybného zahájení daňové kontroly a průtahům daňového řízení

31. Žalobkyně brojí proti tomu, že stěžejní část důkazů byla získána až v odvolacím řízení, z čehož dovozuje netransparentnost daňové kontroly a blíže nespecifikovaný zásah do svých práv. Též v obecné rovině považuje za pochybný způsob zahájení daňové kontroly, aniž by svůj závěr jakkoliv rozvedla. V žalobních bodech lze rovněž vysledovat námitku nečinnosti správce daně.
32. Žalobkyni lze přisvědčit v tom, že dokazování bylo v průběhu odvolacího řízení podstatným způsobem doplněno, a to právě v návaznosti na odvolací námitky žalobkyně.
33. Žalovaný po doplnění dokazování ovšem změnil právní názor na posuzovanou věc, přičemž uvážil, že žalobkyně byla zapojena do řetězce jinak spojených osob, a tudíž cena, za kterou bylo poskytnuto plnění, musí splňovat kritéria ceny obvyklé. O této skutečnosti byla žalobkyně informována písemností ze dne 12. 4. 2019, doručenou dne 15. 4. 2019, v intencích § 115 odst. 2 daňového řádu.
34. Žalobkyně byla též vyzvána k vyjádření, případně k navržení dalších důkazních prostředků. Žalobkyně dne 7. 5. 2019 nahlížela do správního spisu a pořizovala z něj fotokopie. Byla tedy s jeho obsahem, včetně doplněného dokazování, seznámena.
35. Krajský soud z této souvislosti poukazuje na specifika daňového řízení z hlediska možnosti doplňování skutkových zjištění v odvolacím řízení. Doplnění řízení, resp. dokazování provedené v odvolacím řízení, se totiž nepovažuje za nepřipustné, a to ani s ohledem na zásadu dvojinstančnosti.
36. Ve smyslu ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu uvedená zásada znamená, že řízení probíhá ve dvou stupních a řízení a rozhodnutí správního orgánu I. stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu. Citovaný princip však neznamená, že každý závěr musí být vždy vysloven jednou instancí a prověřen a akceptován instancí vyšší. Dvojinstančnost totiž představuje nejen dvojí posouzení věci, ale především cestu k nápravě a odstranění vad, které se mohly vyskytnout v řízení v prvním stupni (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS).
37. Rozporovaný postup žalovaného včetně doplnění dokazování v odvolacím řízení tak nelze považovat za porušení zásady dvojinstančnosti. Popsaný závěr je podpořen povinností odvolacího orgánu seznámit se svým hodnocením řádně a včas daňový subjekt, dospěl-li po doplnění dokazování k odlišnému právnímu posouzení, než ze kterého vyšel správce daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2005, č. j. 4 Afs 34/2003-74), což je případ souzené věci. Žalobkyni byla v souzené věci dána adekvátní možnost vyjádřit se k hodnocení předložených důkazních prostředků.
38. Je-li dále v souzené věci namítána nečinnost správce daně bez bližší konkretizace tvrzeného nečinnostního období a dopadů do právní sféry žalobkyně, lze žalobkyni odvětit toliko to, že pokud měla za to, že v řízení dochází k průtahům a je v důsledku toho dotčena na svých právech, disponovala prostředky, jimiž se proti nečinnosti mohla bránit.

Ze správního spisu nicméně neplyne, že by žalobkyně relevantních opatření proti nečinnosti využila, přičemž byla v řízení právně zastoupena advokátem.

39. Z daňového spisu je dále seznatelné, že daňová kontrola za rok 2012 byla zahájena dne 26. 2. 2015 osobním sdělením žalobkyni při ústním jednání v místě jeho sídla, přičemž správce daně ve sdělení vymezil jak předmět daně, tak i rozsah daňové kontroly, jak vyplývá z protokolu ze dne 26. 2. 2015.
40. Co se týče daňové kontroly u daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2013, tato byla zahájena dne 14. 6. 2016 osobním sdělením žalobkyni při ústním jednání v sídle správce daně, jak je materializována v z protokolu ze dne 14. 6. 2016. Protokol specifikuje jak předmět, tak i rozsah daňové kontroly.
41. Ve smyslu § 87 odst. 1 daňového řádu (ve znění účinném v době zahájení daňové kontroly,) *je daňová kontrola zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Dojde-li v průběhu daňové kontroly ke změně místní příslušnosti, může daňovou kontrolu dokončit správce daně, který ji zahájil.*
42. Na postupu správce daně souvisejícím se zahájením daňové kontroly v souzené věci, jak byl popsán shora, krajský soud neshledal ničeho nezákonného.
43. V této souvislosti lze odkázat shodně s žalovaným i na stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011 (Pl.ÚS-st. 33/11 ze dne 8. 11. 2011, 368/2011 Sb., ST 33/63 SbNU 567) k ústavnosti daňové kontroly (zahájené ve smyslu zákona č. 337/1992 Sb. zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů), v němž Ústavní soud konstatoval, že za porušení ústavních principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu (...) bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.
44. Krajský soud dále k těmto obecně formulovaným žalobním bodům uvádí, že obecnost žalobních bodů nevede k jejich neprojednatelnosti, ale předurčuje míru obecnosti soudního přezkumu (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54; ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78; či ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012-42). Žalobkyně v kontextu právě vypořádávaných námitek netvrdí konkrétní dopad vznášených porušení do jejích veřejně subjektivních práv. Míra precizace žalobních bodů do značné míry předurčuje, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu správní soud přistoupí a posoudí ho (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS).
45. Ze všech shora uvedených důvodů byl právě vypořádávaný komplex žalobních námitek shledán nedůvodným.

Vypořádání žalobních námitek směřujících do klasifikace žalobkyně jako „osoby jinak spojené“

46. Odvolací orgán dospěl v posuzované kauze k závěru, že ve fakturačním řetězci spojených osob došlo k umělému navýšení ceny bez ekonomického opodstatnění a

usoudil, že žalobkyně neprokázala oprávněnost uplatnění částek ve výši rozdílu mezi cenami sjednanými a cenami referenčními stanovenými správcem daně.

47. Pro souzenou věc je tedy rozhodné znění § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, podle něhož platí, že *„liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. (...) Spojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí mj. i jinak spojené osoby, kterými jsou osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.“*
48. K ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je nutno předeslat, že se jedná o ustanovení definující tzv. „spojené osoby“, u kterých je správce daně oprávněn zkoumat, zda výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů zjevně nepřesahuje kritérium tržní přiměřenosti a v kladném případě upravit výši uznatelných výdajů poplatníka na cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, popř. na cenu určenou podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku. Jak se podává z citovaného zákonného ustanovení, za spojené osoby pro účely uvedeného § 23 odst. 7 je přitom třeba považovat nejen personálně či kapitálově propojené osoby, ale také osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Právě na tyto osoby dopadá daňovými orgány aplikovaný § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů.
49. Jak přitom dovodil Nejvyšší správní soudu v rozsudku ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30 *„osobami spojenými ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů se rozumí nejen osoby, které bezprostředně vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, ale „veškeré osoby“, které se na řetězci obchodních transakcí směřujících ve svém důsledku k snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty podílely“*. Na správci daně přitom je, aby prokázal, že se v konkrétním případě jednalo o spojení osob ve smyslu zákona o daních z příjmů, a také to, že se liší ceny sjednané mezi těmito spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. V případě, že správce daně své důkazní břemeno unese, přechází na daňový subjekt, a to ohledně vysvětlení, resp. doložení zjištěného rozdílu.
50. Žalobkyně má za to, že v souzené věci je závěr žalovaného *„jinak spojených osobách“* ničím nepodložený a vykonstruovaný proto, aby mohl použít ustanovení o zjišťování ceny obvyklé. Žalobkyně má za to, že z žádného důkazu nevyplývá, že by vytvořila právní vztah převážně za účelem snížení základu daně. Nakupovala reklamní plochy dle nabídky tak, aby pro ni byly marketingově zajímavé. Za jakých podmínek subjekty, od nichž reklamní plochy žalobkyně nakupovala, tyto subjekty získaly, žalobkyni není ničeho známo. Pouze ze skutečnosti, že žalobkyně nebyla v přímém obchodním vztahu s majitelem reklamních ploch, ale smlouvu uzavřela s jiným subjektem oprávněným k přenechání reklamní plochy, nesvědčí dle žalobkyně pro závěr, že se žalobkyně stala součástí řetězce, v němž docházelo k předprodávání reklamních ploch, jehož smyslem bylo pouze snížení základu daně. Žalobkyně uzavírala smlouvy se subjekty, jež byly schopny zajistit žalobkyni reklamní plochu v místě, kde měla zájem reklamu umístit. Dle žalobkyně žalovaný pochybil, pokud v napadeném rozhodnutí nejprve

dovodil, že žalobkyně hradila nepřiměřeně vysoké ceny za pronájem reklamních ploch a z toho až následně odvodil, že se jednalo v případě žalobkyně o režim „jinak spojených osob“. Zákonný postup je dle žalobkyně opačný. Postup žalovaného by vedl k závěru, že lze obchodovat pouze za ceny obvyklé a před uzavřením obchodního případu k potřebě zjistit cenu v místě a čase obvyklou. Žalobkyně tvrdí, že platila za pronájem reklamních ploch cenu, která byla v době a místě obvyklá a v konečném důsledku jí generovala zisk.

51. Žalovaný vybudoval závěr o existenci řetězce podléhajícího režimu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, jehož účastníky byli žalobkyně coby příjemce reklamních a shora specifikovaní dodavatelé coby poskytovatelé reklamních, na zjištěních o tom, že žalobkyně byla vždy koncovým článkem řetězce, přičemž nikdy nekontrahovala s vlastníkem reklamní plochy, tedy ze způsobu uzavírání obchodních případů (žalobkyně se nezabývala výběrem dodavatele a ceny), cena za poskytnutí reklamních ploch byla nadhodnocena (konečná cena reklamní plochy se oproti prvotní fakturaci podstatně navýšila, ale obsah i forma plnění zůstaly beze změny), žalobkyně nikterak nezdůvodnila umělé navýšení cen bez ekonomického opodstatnění, byť k tomu byla vyzvána; to vše bez ohledu na úmyslné či zaviněné jednání žalobkyně.
52. K odůvodnění svého závěru o „jinak spojených osobách“ žalovaný ve věci nejprve identifikoval subjekty jednající za jednotlivé dodavatele takto:
 - k dodavateli Arrivato bylo zjištěno, že jednatelem byl R. Š., společníkem byl Ing. D. T. Tito svědci potvrdili poskytnuté plnění žalobkyni a doložili daňové doklady a smlouvy uzavřené jak s žalobkyní, tak se subdodavatelem Inoptávka. Ve věci bylo též zjištěno, že při pronájmu některých ploch podnikající fyzickou osobou T. M. nájemci Inoptávka a Monger home pro další pronájem za obě obchodní společnosti jednaly osoby T. a Š.;
 - k dodavateli Realita bylo zjištěno, že jednatelem byl R. Š., jenž ve svědecké výpovědi potvrdil poskytnutí reklamních služeb žalobkyni. Ze spisového materiálu též vyplývá, že při pronájmu některých reklamních ploch podnikající fyzickou osobou T. M. nájemci Inoptávka a Monger home pro další pronájem za obě obchodní společnosti jednaly osoby T. a Š.;
 - k dodavateli Industrios bylo zjištěno, že jediným společníkem ve sledovaných obdobích byl R. Š., jednatelem Ing. J. M. Posledně jmenovaný však za společnost fakticky nejednal, při obchodních jednáních společnost zastupoval R. Š., jenž potvrdil, že poskytl reklamní plochy žalobkyni, a to na základě smluv a daňových dokladů, které sám vystavil;
 - k dodavateli Inoptávka bylo zjištěno, že jejím jednatelem byl ve sledovaném období J. N., občan Slovenské republiky, jehož svědeckou výpověď se ani prostřednictvím institutu mezinárodního dožádání nepodařilo získat. Zmocněncem společnosti byl V. D., jehož svědeckou výpověď se též nepodařilo zajistit. V rámci daňové kontroly na daň z přidané hodnoty za dotčená daňová období nicméně svědek D. potvrdil uskutečnění šetřených nájmu pro žalobkyni společností Inoptávka a doložil k těmto obchodním případům smlouvy a daňové doklady včetně fotodokumentace. Ze spisového materiálu též vyplývá, že při pronájmu některých reklamních ploch majitelem fyzickou podnikající osobou T. M. nájemci

Inpoptávka pro další pronájem za obchodní společnost Inpoptávka jednaly subjekty T. a Š.

53. Žalovaný dále provedeným dokazování identifikoval osm lokalit, v nichž byly umístěny reklamní plochy žalobkyně, a k nim sestavil dodavatelský řetězec vedoucí od majitele reklamní plochy po žalobkyni, vždy v konkrétnostech specifikoval plnění a jeho cenu dle zajištěné smluvní dokumentace, faktur a dalších důkazních prostředků, vše takto:

a) Ostrava, ulice Místecká, naproti autobazaru AAA

K dané lokalitě žalovaný identifikoval následující dodavatelský řetězec: KC Ostrava/Nikey → M. → Monger home/Inpoptávka→žalobkyně

Vlastníkem pozemků a oplocení, na kterém byla reklamní plocha žalobkyně umístěna, byla do srpna roku 2012 KC Ostrava, a.s., následně Nikey s.r.o. Ve sledovaném období uzavřela společnost Nikey s.r.o. jako pronajímatel nájemní smlouvu z 27. 9. 2012 s T. M., IČ X, DIČ X, jako nájemcem, jejímž předmětem byl pronájem plochy pro umístění reklamy celkem na ploše 93,72 m² (3 reklamní plochy na oplocení á 19m² každá a 3 billboardy á 12,24 m² každý), za cenu celkem 6 000 Kč měsíčně bez DPH.

Tyto plochy pronajímal T.M. dalším subjektům bez písemných smluv, konkrétně v roce 2012 nájemci Monger home, s.r.o. (od 26. 1. 2013 dochází ke změně názvu společnosti na Attento servis s.r.o., od 17. 2. 2017 dále na Attento servis s.r.o. v likvidaci, dne 1. 8. 2017 je společnost vymazána z obchodního rejstříku; dále pro zjednodušení jen „Monger home“) za částku 1 000 Kč měsíčně bez DPH za každou jednu plochu a v roce 2013 společnosti Inpoptávka v roce 2013 za částku 1 000 Kč měsíčně bez DPH za každou jednu plochu.

Smlouvy mezi pronajímatelem Monger home jako pronajímatelem a dalšími nájemci se správci daně nepodařilo dohledat, stejně tak ani smlouvy mezi společností Monger home a Inpoptávka, deklarovaným dodavatelem žalobkyně.

Ve správním spise nicméně figuruje smlouva o nájmu uzavřená mezi žalobkyní a společností Inpoptávka pro období od 1. 1. 2012 do 31. 3. 2013 za reklamní plochu o velikosti 3 x 1,5 m, tj. 4,5 m², za částku 30 000 Kč měsíčně bez DPH a pro období 1. 4. 2013 do 31. 12. 2013 za částku 11 000 Kč měsíčně bez DPH (tj. za částku 6 666,67 Kč měsíčně za 1 m², resp. 2 444,4 Kč měsíčně za 1 m² - výpočet provedl krajský soud).

Správce daně na základě uvedených zjištění stanovil cenu obvyklou za reklamu v daných lokalitách, přičemž ve vztahu k této lokalitě uzavřel, že za rok 2012 se cena měsíčního pronájmu plochy v rozsahu 4,5 m² pohybovala v rozmezí od 118 Kč do 919 Kč (tj. od 26,22 Kč do 204,22 Kč za 1 m² - výpočet provedl krajský soud), v roce 2013 od 118 Kč do 2 250 Kč, (tj. 26,22 Kč do 500 Kč za 1 m² - výpočet provedl krajský soud).

Žalovaný k výpočtům dospěl tak, že stanovil referenční vzorek subjektů odlišných od subjektů zapojených v řetězci, které měly v předmětné lokalitě v uvedeném čase umístěnou reklamu. Jednalo se o odběratele obchodující bez zprostředkovatele s obdobným předmětem plnění. Správce daně vyšel ve prospěch žalobkyně vždy u každé lokality z cen placených společnostmi v nejvyšší výši. Takto postupoval u všech posléze rozebíraných lokalit.

Žalovaný k této lokalitě, jakož i u všech dále rozebíraných lokalit) jednak dovodil mnohonásobné navýšení ceny v dodavatelském řetězce od primárního vlastníka

reklamní plochy k žalobkyni, jednak mnohonásobné navýšení mezi cenou sjednanou žalobkyní jako posledním článkem v dodavatelském řetězci a zjištěnou cenou obvyklou, přičemž ve prospěch žalobkyně při zjišťování rozdílu vzal v potaz příznivější, tedy vyšší sjednanou cenu pronájmu.

b) Ostrava - Vítkovice, ulice Rudná, poblíž ulice Ocelářské

K dané lokalitě žalovaný identifikoval následující dodavatelský řetězec: V. P. (T. M.)— »Monger home/Inoptávka—» Arrivato —» žalobkyně

Vlastníkem nemovitosti a oplocení, na kterém byla reklamní plocha žalobkyně umístěna, je P. V., jenž k pronájmu reklamních ploch pověřil T. M.

Reklamní plochy pronajímal T. M. dalším subjektům bez písemných smluv, konkrétně v roce 2012 nájemci Monger home za částku 600 Kč měsíčně bez DPH u jedné reklamní plochy o velikosti 15 m² a 1 000 Kč měsíčně bez DPH u další reklamní plochy o velikosti 15 m². V roce 2013 tyto plochy pronajal T.M. společnosti Inoptávka za stejných podmínek jako v roce 2012 společnosti Monger home.

Smlouvy mezi pronajímatelem Monger home jako pronajímatelem a dalšími nájemci se nepodařilo dohledat. Zjištěny byly smlouvy uzavřené mezi společností Arrivato jako nájemcem a společností Inoptávka jako pronajímatelem pro období roku 2012 na 3 ks reklamních ploch o rozměrech 4,5 m² za 10 000 Kč měsíčně pro každou z ploch a za rok 2013 na 2 ks reklamních ploch o rozměru 3 m² za částku 10 000 Kč měsíčně bez DPH měsíčně za jeden kus reklamní plochy.

Žalobkyně uzavřela pro období od 1. 6. 2012 do 31. 3. 2013 se společností Arrivato smlouvu, jejímž předmětem je pronájem reklamních plochy o velikosti 2 m² za částku 18 000 Kč měsíčně bez DPH (*tj. za částku 9 000 Kč měsíčně za 1 m² výpočet provedl krajský soud*), a pro období od 1. 4. 2013 do 31. 12. 2013 za částku 9 000 Kč měsíčně bez DPH (*tj. za částku 4 500 Kč měsíčně za 1 m² výpočet provedl krajský soud*), pro stejnou reklamní plochu.

Ve vztahu k této lokalitě žalovaný uzavřel, že za rok 2012 se cena měsíčního pronájmu plochy v rozsahu 2 m² pohybovala v rozmezí od 133 Kč do 1 176 Kč (*tj. od 66,5 do 588 Kč za 1 m² - výpočet provedl krajský soud*), v roce 2013 od 107 Kč do 1 176 Kč (*tj. 53,5 Kč do 588 Kč za 1 m² - výpočet provedl krajský soud*).

c) Ostrava, ulice Hradní, lokalita Slezskoostrovský hrad

K dané lokalitě žalovaný identifikoval následující řetězec dodavatelů: Ostravské výstavy—» Monger home/Inoptávka—» Realita —» žalobkyně

Vlastníkem stánu, na němž je reklamní plocha umístěna, je společnost Ostravské výstavy, a. s.

Reklamní plochy pronajal vlastník v období od 1. 11. 2011 do 31. 10. 2012 nájemci Monger home za částku 28 800 Kč bez DPH celkem pro dané období, tedy ročně, a v období od 1. 11. 2012 do 31. 10. 2013 za stejných podmínek, a to za 2 ks reklamních stánků o ploše 2,4 m² jeden.

Smlouvy mezi pronajímatelem Monger home jako pronajímatelem a dalšími nájemci se nepodařilo dohledat.

Žalobkyně uzavřela pro období od 1. 1. 2012 do 31. 3. 2013 se společností Realita smlouvu, jejímž předmětem je pronájem reklamních plochy o velikosti 2,4 m² za částku 20 000 Kč měsíčně bez DPH (tj. za 8 333,33 Kč měsíčně za 1 m² - výpočet provedl krajský soud), a od 1. 4. 2013 do 31. 12. 2013 za částku 10 000 Kč měsíčně bez DPH pro stejnou reklamní plochu (tj. za částku 4 166,67 Kč měsíčně za 1 m² - výpočet provedl krajský soud).

Žalovaný uzavřel, že za rok 2012 cena měsíčního pronájmu plochy v rozsahu 2 m² činila 1250 Kč měsíčně v letech 2012 a 2013 (tj. 625 Kč měsíčně za 1 m² - výpočet provedl krajský soud), cena za pronájem reklamní plochy o velikosti 2,4 m² v roce 2012 činila 1200 Kč měsíční (tj. 500 Kč měsíčně za 1 m² - výpočet provedl krajský soud) a v roce 2013 se cena za pronájem reklamní plochy o velikosti 2,4 m² v pohybovala v rozmezí od 1 200 Kč do 1 500 Kč (tj. od 500 Kč měsíčně do 625 Kč měsíčně za 1 m² - výpočet provedl krajský soud).

d) Ostrava - Třebovice, ulice Martinovská

K dané lokalitě žalovaný identifikoval následující dodavatelský řetězec: M. M.— »Monger home—» Realita —» žalobkyně

Vlastníky nemovitostí, na nichž jsou umístěny kovové konstrukce nesoucí reklamní plochy, jsou vždy k podílu o velikosti ½ z celku P. F. a M. M.

Reklamní plocha byla pronajata v období od 1. 4. 2011 do 31. 3. 2012 společnosti Monger home za částku 5 000 Kč měsíčně bez DPH pro umístění 2 ks reklamních cedulí á 2,5 x 5,1 m (tedy pronajato celkem 25,75 m²). Pro období od 1. 4. 2012 do 31. 3. 2013 byla sjednána smlouva za identických podmínek.

Smlouvy mezi pronajímatelem Monger home jako pronajímatelem a dalšími nájemci se nepodařilo dohledat.

Žalobkyně uzavřela pro období od 1. 1. 2012 do 31. 3. 2013 se společností Realita smlouvu, jejímž předmětem je pronájem reklamních plochy o velikosti 2 m² za částku 25 000 Kč měsíčně bez DPH (tj. za částku 12 500 Kč měsíčně za 1 m² - výpočet provedl krajský soud).

Žalovaný uzavřel, že za rok 2012 se cena měsíčního pronájmu plochy v rozsahu 2 m² pohybovala v rozmezí od 245 Kč do 686 Kč (tj. 122,5 Kč až 343 Kč za 1 m² - výpočet provedl krajský soud), v roce 2013 od 245 Kč do 1297 Kč (tj. od 122,5 m² do 648,5 Kč za 1 m² - výpočet provedl krajský soud).

e) Ostrava - Svinov, u čerpací stanice

K dané lokalitě žalovaný identifikoval následující dodavatelský řetězec: TMAS CZ s.r.o.—» Monger home/Inoptávka—» Industriosio —» žalobkyně

Vlastnících ploch billboardů je společnost TMAS s.r.o. Jedná se o 11 billboardů o velikosti cca 5 x 2,5 m každý.

Reklamní plocha byla pronajata v období od 1. 3. 2012 do 31. 12. 2012 společnosti Monger home za částku 36 000 Kč ročně bez DPH za 3 ks reklamních panelů o velikosti 2,45 x 5,1 m každý (tj. za 12,495 m²), tedy za částku 1 000 Kč měsíčně za jeden. Reklamní plocha byla pronajata v období roku 2013 společnosti Inoptávka za částku 36 000 Kč ročně bez DPH za 3 ks reklamních panelů o velikosti 2,45 x 5,1 m každý, tedy za částku 1 000 Kč měsíčně za jeden, tozn. za identických podmínek.

Smlouvy mezi pronajímatelem Monger home či Inoptávka jako pronajímatelem a dalšími nájemci se nepodařilo dohledat.

Žalobkyně uzavřela pro období od 1. 6. 2012 do 31. 3. 2013 se společností Industriosio smlouvu, jejímž předmětem je pronájem reklamních plochy o velikosti 2,45 m x 5,1 m za částku 35 000 Kč měsíčně bez DPH (*tj. 2801,1 Kč měsíčně za 1 m² - výpočet provedl krajský soud*), pro období od 1. 4. 2013 do 31. 12. 2013 za částku 15 000 Kč měsíčně bez DPH (*tj. 1200,48 Kč měsíčně za 1 m² - výpočet provedl krajský soud*).

Žalovaný uzavřel, že za rok 2012 se cena měsíčního pronájmu plochy v rozsahu 2,45 m x 5,1 m pohybovala v rozmezí od 1 250 Kč do 7 500 Kč (*tj. od 100 Kč do 600,24 Kč za 1 m² - výpočet provedl krajský soud*), v roce 2013 od 1 700 Kč do 7 500 Kč (*tj. od 136 Kč do 600,24 Kč za 1 m² - výpočet provedl krajský soud*).

f) Ostrava – Nová Bělá, ulice Plzeňská

K dané lokalitě žalovaný identifikoval následující dodavatelský řetězec: PROCUS (v napadeném rozhodnutí chybně označeno jako TMAS CZ)→Monger home/Inoptávka→Industriosio → žalobkyně

Vlastníkem ploch billboardů je společnost PROCUS, s. r. o.

Reklamní plocha byla pronajata společnosti MACH-NARWALL, spol. s r.o. v období od 1. 1. 2000, na základě pozdějších dodatků do 31. 12. 2016, za částku 25 000 Kč ročně k umístění reklamního zařízení o rozměru 5,1 x 2,4 m. Dále T. M. v období od 1. 4. 2009 do 31. 12. 2012 (na základě pozdějších dodatků) pro umístění 11 ks reklamních panelů o rozměrech cca 2,4 m x 5,4 m každý ve dvou lokalitách za částku 12 000 Kč rok za 1 ks reklamního panelu, resp. za částku 6 000 Kč ročně za jeden kus reklamního panelu dle lokality umístění. Pro období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2016 byly předmětné reklamní plochy pronajaty T.M. pro umístění 11 ks reklamních panelů o rozměru 2,4 x 4,5 m každý za částku 7 200 Kč ročně za jeden kus reklamního panelu.

T. M. následně část reklamní plochy pro rok 2012 pronajal společnosti Monger home za částku 1000 Kč měsíčně pro reklamní plochu o velikosti 10 m², za částku 1 000 Kč měsíčně pro reklamní plochu o velikosti 12 m² a za částku 500 Kč měsíčně pro reklamní plochu o velikosti 12 m² (vždy bez DPH). Pro rok 2013 tyto reklamní plochy T. M. pronajal společnosti Inoptávka za identické částky.

Smlouvy mezi pronajímatelem Monger home či Inoptávka jako pronajímatelem a dalšími nájemci se nepodařilo dohledat.

Žalobkyně uzavřela pro období od 1. 1. 2012 do 31. 3. 2013 se společností Industriosio smlouvu, jejímž předmětem je pronájem reklamních plochy o velikosti 5,1 x 2,4 m (*tj. 12,24 m²*) za částku 35 000 Kč měsíčně bez DPH (*tj. 2 859,47 Kč za 1 m² - výpočet provedl krajský soud*), pro období od 1. 4. 2013 do 31. 12. 2013 za částku 10 000 Kč měsíčně bez DPH (*tj. za částku 816,99 Kč měsíčně za 1 m² - výpočet provedl krajský soud*).

Žalovaný uzavřel, že za rok 2012 se cena měsíčního pronájmu plochy v rozsahu 5,1 x 2,4 m pohybovala v rozmezí od 1 000 Kč do 5 500 Kč (*tj. od 81,69 Kč za 1 m² do 449,34 Kč za 1 m² - výpočet provedl krajský soud*), v roce 2013 od 1 000 Kč do 4 500 Kč (*tj. od 81,69 do 367,64 Kč za 1 m² - výpočet provedl krajský soud*).

g) Ostrava, ulice Škrobálkova

K dané lokalitě žalovaný identifikoval následující dodavatelský řetězec: TOYOPNEU (v napadeném rozhodnutí chybně označeno jako TMAS CZ) → Monger Home/Inoptávka → Industriosu → žalobkyně

Vlastníkem ploch k pronájmu je společnost TOYOPNEU s.r.o.

Reklamní plocha o velikosti 3820 mm x 1000 mm byla pronajata vlastníkem společnosti Monger home v období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 za částku 1 000 Kč měsíčně bez DPH, pro rok 2013 za identických podmínek společnosti Inoptávka.

Smlouvy mezi pronajímatelem Monger home či Inoptávka jako pronajímatelem a dalšími nájemci se nepodařilo dohledat.

Žalobkyně uzavřela pro období od 1. 1. 2012 do 31. 3. 2013 se společností Industriosu smlouvu, jejímž předmětem je pronájem reklamních plochy bez specifikace její velikosti za částku 30 000 Kč měsíčně bez DPH, pro období od 1. 4. 2013 do 31. 12. 2013 za částku 10 000 Kč měsíčně bez DPH. Velikost pronajaté plochy nevyplývá ze smlouvy a nebyla žalobkyní ve správním řízení sdělena či správcem daně zjištěna.

Z fotodokumentace předložené žalobkyní i v rámci součinnosti od dalších subjektů a dle veřejně dostupných internetových zdrojů lze zjistit, že ve sledovaném období byla plocha sloužící pro prezentaci žalobkyně rozměrově výrazně menšího rozsahu oproti reklamní ploše subjektu TALPA – RPF, s.r.o. o zjištěné ploše 2000 mm x 1960 mm či oproti prezentaci subjektu P. L. o zjištěné ploše 6000 mm x 1960 mm či oproti reklamní ploše subjektu K plus Q Stavební s.r.o. o zjištěné ploše 6000 mm x 1960 mm. Správce daně přesto ve prospěch žalobkyně nepřistoupil ke korekci ceny dle velikosti pronajaté plochy.

Ve vztahu k této lokalitě žalovaný uzavřel, že za rok 2012 se cena měsíčního pronájmu plochy v rozsahu od 2000 x 1960 mm do 6000 mm x 1960 mm (tj. od 3,92 m² do 11,76 m²) pohybovala v rozmezí od 833 Kč do 1 250 Kč, v roce 2013 od 833 Kč do 1 475 Kč.

h) Paskov, silniční nadjezd R56, rychlostní komunikace Ostrava – Frýdek-Místek

K dané lokalitě žalovaný identifikoval následující dodavatelský řetězec: ZD Fryčovice → Monger home → Industriosu → žalobkyně

Reklamní plochy byly umístěny na zemědělském nadjezdu nad rychlostní komunikací R56 v k.ú. Staříč, na km cca 79,79 C 112, inv. č. 993001, ve vlastnictví Zemědělského družstva Fryčovice.

Nájemní smlouva byla uzavřena pro období 1. 11. 2011 na neurčito se společností Monger home za částku 3 000 Kč ročně plus DPH pro plochu o velikosti 15,6 m².

Smlouvy mezi pronajímatelem Monger home jako pronajímatelem a dalšími nájemci se nepodařilo dohledat.

Žalobkyně uzavřela pro období od 1. 6. 2012 do 31. 3. 2013 se společností Industriosu smlouvu, jejímž předmětem je pronájem reklamních plochy o velikosti 4,5 m² za částku 25 000 Kč měsíčně bez DPH (tj. 5 555,55 Kč za 1 m² - výpočet provedl krajský soud).

Žalovaný uzavřel, že za rok 2012, resp. do 31. 3. 2013 se cena měsíčního pronájmu plochy v rozsahu 4,5 m² pohybovala v rozmezí od 96 Kč do 2 715 Kč (*tj. od 21,33 Kč do 603,33 Kč za 1 m² - výpočet provedl krajský soud*).

54. Žalovaný ke všem osmi lokalitám dovedl mnohonásobné navýšení ceny v dodavatelském řetězci od primárního vlastníka reklamní plochy k žalobkyni, jednak mnohonásobné navýšení mezi cenou sjednanou žalobkyní jako posledním článkem v dodavatelském řetězci a zjištěnou cenou obvyklou, přičemž ve prospěch žalobkyně při zjišťování rozdílu vzal v potaz příznivější, tedy vyšší sjednanou cenu pronájmu.
55. Krajský soud považuje za klíčové zejména závěry žalovaného o mnohonásobném navýšení ceny reklamních služeb. Rozdíl v cenách účtovaných dodavateli reklamních služeb žalobkyni oproti pořizovacím cenám v souzeném případě je více než markantní. Veškeré výpočty žalovaného, resp. správce daně přitom mají oporu v daňovém spise a jsou dostačujícím způsobem odůvodněny, přičemž v případě cenového rozptylu je postupováno jednoznačně ve prospěch žalobkyně. Ani žalobkyně závěry žalovaného žádným relevantním způsobem nevyvrátila, přičemž za přesvědčivý nelze považovat argument o tom, že za reklamní plochy hradil ceny, které mu v důsledku generovaly zisk a nevěděl o tom, že je koncovým článkem řetězce subjektů, které přeprořádávají reklamní plochy nevěděl.
56. Z ustálené judikatury totiž vyplývá, že k podřazení smluvního vztahu pod režim předpokládaný § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů postačí závěr o mnohonásobné navýšené ceně při přeprořádání služeb v řetězci, aniž by takovému navýšení odpovídala adekvátní přidaná hodnota.
57. V této souvislosti je možno odkázat i na již letité, nicméně stále relevantní rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2008, č.j. 8 Afs 72/2007-65, jímž bylo dovozeno, že správce daně *ve vztahu mezi osobami spojenými může uplatnit přísnější kritérium vyplývající z § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, podle něž cena sjednaná mezi spojenými osobami nesmí být nejen zjevně nepřiměřená, ale nesmí přesahovat cenu obvyklou vůbec (s přihlédnutím k podmínkám stanoveným § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů)*.
58. V právě souzené věci aplikovaný postup správce daně je aprobován i závěry vyjádřenými v rozsudku ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013-27, v němž Nejvyšší správní soud aplikoval úvahu o jinak spojených osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů na situaci, kdy daňový subjekt zaplatil za odvysílání reklamního sdělení částku cca dvacetkrát zvýšenou oproti původní ceně dodání, aniž by zvýšení bylo odůvodněno jakoukoliv přidanou hodnotou. Na uvedené pak navázal závěrem, že jinak spojenou osobou 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“*, tedy podstatné zvýšení výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a s tím související snížení daňového základu představuje výhodu předvídanou § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, **aniž by musel být zjišťován nějaký další užitek či jiná výhoda, která by pro daňový subjekt měla ze spojení vyplývat**. Obdobným způsobem vyhodnotil režim spojených osob Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30.

59. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu je „osobou spojenou“ ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jehož důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30, ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 48/2013-31, ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 39/2014-48 či ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013-27). Okolností, ze které vyplývá vytvoření vztahu za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, je ekonomická iracionalita toho jednání, resp. absence jiného než daň zkracujícího motivu pro ten který vztah. Daňová optimalizace nemůže být sama sobě účelem. Hodnotí se hlavní důvod pro to, že vztah má takovou podobu, jakou má, tedy jestli je cena tak vysoká, aby se zajistil účel, nebo jestli je vysoká cena sama hlavním (ale nikoliv jediným) účelem vztahu (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 47/2013-30 ze dne 13. 6. 2013, č. j. 5 Afs 34/2012- 65 ze dne 22. 3. 2013, č. j. 7 Afs 39/2014-48 ze dne 25. 9. 2014, č. j. 6 Afs 129/2018-29 z 18. 7. 2018).
60. Krajský soud dále pro úplnost dodává, že v rozsudku č. j. 7 Afs 48/2013-31 se Nejvyšší správní soud věnoval také subjektivní stránce věci se závěrem, že postačí, pokud správní orgány doloží a prokáží, byť i pouze nepřímými důkazy, že zde je řetězec dodavatelů, že je v něm žalobkyně zapojena a zároveň prokáží odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami. V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud současně odmítl námitky daňového subjektu, podle kterých je povinností daňových orgánů prokázat subjektivní stránku takového nekalého jednání, resp. vědomost o takovém jednání (úmysl), tj. že smluvní vztah uzavřel 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). Uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu prošel testem ústavnosti, když Ústavní soud v odmítavém usnesení ze dne 12. 8. 2014, č. j. II. ÚS 2764/13 konstatoval, že „Nejvyšší správní soud pak v napadeném rozsudku dospěl, ve shodě s rozsudkem krajského soudu, k závěru, že osobou podle předmětného § 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, což v případě stěžovatelky spočívalo v 22 násobném navýšení daňově účinného výdaje. Nejvyšší správní soud se v odůvodnění napadeného rozhodnutí vypořádal rovněž s námitkou stěžovatelky, že v jejím případě nebylo prokázáno, že o podvodném jednání svých dodavatelů věděla, nebo vědět mohla. Nejvyšší správní soud k tomu 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.“ S uvedenými závěry se také krajský soud ztotožňuje, považuje je za příléhavé na projednávanou věc.
61. Za tohoto stavu již bylo v souzené věci na žalobkyni, aby zjištěné cenové rozdíly zdůvodnila a především náležitě doložila, což žalobkyně v žalobě žádným způsobem neučinila a podle zjištění krajského soudu tak neučinila ani v daňovém řízení, byť k tomu byla správcem daně vyzvána.
62. Krajský soud konstatuje, že zjištění o nezpochybněném mnohonásobném navýšení ceny reklamních služeb poskytovaných dodavatelí žalobkyni oproti pořizovacím cenám těchto dodavatelů je dostačující k závěru, že mezi dodavatelí reklamních služeb a žalobkyní

na straně druhé existoval na základě smluv uzavřených v letech 2012 a 2013 vztah jinak spojených osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů se všemi důsledky, které z toho plynou.

63. Ve světle shora uvedeného krajský soud námitky žalobkyně směřující do chybného závěru žalovaného ohledně podřazení ekonomického chování žalobkyně pod režim „osob jinak spojených“, vyhodnotil jako nedůvodné.

Vypořádání žalobních námitek směřujících do stanovení ceny obvyklé

64. Žalobkyně v žalobě brojila v obecné rovině proti tvrzenému nepřezkoumatelnému způsobu stanovení obvyklých cen žalovaným. Konkrétně ovšem, s posléze uvedenými výjimkami, nereagovala na obsah napadeného rozhodnutí a zejména výpočty správce daně.
65. Z napadeného rozhodnutí, jakož i podstatného obsahu správního spisu, vyplývá, že správce daně při stanovení obvyklých cen vyšel z cen, které v uvedeném čase a na uvedeném místě platily subjekty, které zde měly umístěnou reklamu. Správce daně si vyžádal údaje o nájmech reklamních ploch ve stejných, či obdobných srovnatelných lokalitách, v nichž byly realizovány nájmy ploch žalobkyně u různých subjektů odlišných od subjektů zapojených v řetězci. Správce daně po zjištění cenového rozpětí v jednotlivých zkoumaných lokalitách, v nichž byly reklamní plochy umístěny, realizoval přepočty při korekci rozměru podle plochy nájmu odvolatele, identifikoval nejnížší a nejvyšší hranici intervalu. Poté srovnal cenu hrazenou žalobkyní s nejvyšší zjištěnou cenou a dospěl ke zjištěnému rozdílu mezi cenou sjednanou cenou obvyklou pro příslušná zdaňovací období.
66. Při zjišťování obvyklé ceny za umístění reklamy ve sledovaných lokalitách žalovaný zjišťoval referenční cenu za reklamní plochy pronajatých rozměrů v předmětné lokalitě ve sledovaném období na základě vzorku smluv uzavřených subjekty odlišnými od subjektů zapojených v řetězci, tedy nezávislými daňovými subjekty, přičemž byli vysledováni konkrétní odběratele, kteří ve sledovaném období uzavřeli bez zprostředkovatele obdobné obchodní vztahy s obdobným předmětem plnění. Správce daně takto zajišťoval v rámci součinnosti smluvní dokumentaci, fakturaci i fotodokumentaci, k pronájmu reklamních ploch s nezávislými subjekty. Ve prospěch žalobkyně vzal při zjišťování rozdílu v potaz vždy příznivější, tedy vyšší sjednanou cenu pronájmu, stejně postupoval v případě dalších nejasností (například při neuvedení konkrétních rozměrů pronajaté reklamní plochy v případě lokality ulice Škrobálkova v Ostravě).
67. Postup správce daně, který vyhledával subjekty, jimž byly ve shodném či obdobném místě a čase pronajímány reklamní služby a zjišťoval ceny těchto služeb, považuje krajský soud za zcela v souladu s požadavkem uvedeným v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Jak ze zprávy o daňové kontrole, tak z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že správce daně vždy nejprve stanovil interval referenčních cen a teprve poté určil cenu, ze které vycházel jak při porovnání s cenami sjednanými žalobkyní, tak při doměření rozdílu ke zdanění, přičemž cena pro účely doměření byla vždy na horní hranici stanoveného intervalu zjištěných referenčních cen, jak již bylo konstatováno shora.

68. Při přepočtu na měsíční cenu za reklamní služby ve vazbě na velikost pronajímané plochy pak vskutku není potřeba žádných odborných znalostí, přičemž uspokojivě postačí znalost tzv. matematické trojčlenky.
69. Zjištěný rozdíl v cenách v souzené věci přitom nelze vysvětlit ani skutečností, že pro žalobkyni (na rozdíl od porovnávaných subjektů) zprostředkovali reklamní služby jiné reklamní agentury, resp. subdodavatelé.
70. K jednotlivým, více či méně konkrétně formulovaným, námitkám co do výpočtu ceny obvyklé žalobkyně pak krajský soud uvádí následující:
- a) K reklamní ploše „Ostrava, ulice Místecká, naproti autobazaru AAA“ žalobkyně uvádí, že hradila cenu pouze dvakrát vyšší než daňový subjekt HC Sparta Praha, což nepovažuje za tak zásadní rozdíl. Poukazuje na skutečnost, že správce daně zjišťoval ceny reklamních ploch s odstupem více než pěti let od realizace reklamní kampaně. Žalobkyně tvrdí, že platila cenu, která byla v době a místě obvyklá a která jí v důsledku generovala zisk.

Nelze polemizovat se závěrem žalobkyně o tom, že ceny reklamních ploch jsou zjišťovány s jistým časovým odstupem, což ovšem souvisí s datem zahájení daňové kontroly a jejím průběhem. Z obsahu správního spisu nicméně vyplývá, že si daňové orgány v rámci součinnosti při dokazování zajistily předložení smluv uzavřených pro sledované období s nezávislými daňovými subjekty, a proto o výši sjednaných cen nelze mít důvodné pochyby.

Argument o tom, že sjednaná cena za reklamní služby byla navýšena toliko dvakrát oproti ceně, kterou hradila HC Sparta, nelze považovat v souzené věci za relevantní. Cena služeb hrazených daňovým subjektem HC Sparta je žalovaným v napadeném rozhodnutí použita pro stanovení referenčního vzorku za účelem stanovení ceny obvyklé, přičemž bylo uzavřeno, žalobkyně kontrahovala za částku vyšší než je stanovená cena obvyklá. V této věci je příléhavé odkázat na již výše zmiňované rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2008, č.j. 8 Afs 72/2007-65, podle něhož v případě ve vztahu mezi nezávislými osobami je správce daně oprávněn zabývat se otázkou, zda výdaj zjevně nepřesahuje kritérium tržní přiměřenosti, a ve vztahu mezi osobami spojenými musí uplatnit přísnější kritérium (§ 23 odst. 7 citovaného zákona), podle něž cena nesmí být nejen zjevně nepřiměřená, ale nesmí přesahovat cenu obvyklou vůbec.

Pouze pro úplnost krajský soud dodává, že pokud se snad žalobkyně pokouší vysvětlit cenové rozdíly argumentací o generování zisku, resp. marketingových postupech žalobkyně, pak se jedná o natolik obecné a obsahově prázdné konstatování, že jím bez dalšího zjištěný rozdíl rozhodně doložit nelze.

- b) K reklamní ploše „ulice Rudná v Ostravě - Vítkovicích, poblíž ulice Ocelářské“, žalobkyně namítá nesprávný přepočet pronájmu rozměrů ploch, resp. neuvedení velikosti reklamních ploch, jejichž cena je porovnávána. Výpočet obvyklé ceny považuje za nepřezkoumatelný, aniž by tento závěr blíže argumentačně podložila.

Krajský soud, ostatně jako ke každé z reklamních ploch, přezkoumal způsob stanovení ceny obvyklé žalovaným, a dospěl k závěru, že ve vztahu k tomto konkrétnímu výpočtu nelze žalovanému ničeho vytknout. Žalovaný při stanovení referenční ceny i u této lokality postupoval, jak je blíže popsáno v bodech 65 až 67

rozsudku, dle smlouvy identifikoval rozměry reklamní plochy žalobkyně i srovnávaného vzorku nezávislých daňových subjektů, ve prospěch žalobkyně vyšel z horní hranice přepočtů a logickým způsobem stanovil rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou.

- c) V případě reklamní plochy „Plzeňská a Škrobálkova v Ostravě“ žalobkyně namítá absenci údajů o velikosti pronajaté plochy a počtu reklamních ploch pronajatých žalovanou. Rovněž brojí proti malému vzorku údajů od jiných nájemců.

Je pravdou, že ve smlouvě o pronájmu reklamních ploch, jak byla sjednána žalobkyní pro lokalitu Škrobálkova, absentuje údaj o velikosti reklamní plochy. Správce daně uvedený v napadeném rozhodnutí nezastírá. Dokazováním ve formě fotodokumentace, veřejně dostupných zdrojů a smluv uzavřených s nezávislými subjekty pro danou lokalitu a sledované období „pracuje“ s rozměry reklamní plochy jednoznačně *in favorem* žalobkyně, jejíž reklamní plocha byla prokazatelně menších rozměrů, než z jakého je nakonec stanovena cena obvyklá.

Postup správce daně za dané důkazní situace nelze vyhodnotit jako nezákonný, přičemž byl jednoznačně proveden ve prospěch žalobkyně. Krajskému soudu nepřipadá ani vzorek tří nezávislých subjektů, jež je k dané lokalitě zkoumán, jako neprůkazný, *nota bene* za situace, kdy oscilace měsíční ceny nájmu u srovnávacího vzorku není tak markantní jako i jiných lokalit.

Námítka absence specifikace údajů u pronajaté plochy na ulici Plzeňská lze vyhodnotit jako lichou, přičemž ve smlouvě o nájmu reklamní plochy, kterou žalobkyně uzavřela se společností Industriosi dne 16. 5. 2012, jak je založena ve správním spise, je rozměr pronajaté plochy výslovně uveden, a tento jednoznačně vyplývá i z příslušné pasáže napadeného rozhodnutí.

- d) V případě reklamní plochy umístěné „na silničního nadjezdu R56 Paskov“ se žalobkyně domnívá, že je srovnáván jiný nadjezd oproti nadjezdu, který měl pronajatý žalobce, přičemž ceny, které zjistil žalovaný, se liší více než dvacetinásobně.

K tomu to krajský soud uvádí, že lokalita je ve smlouvě identifikována jako „silniční nadjezd Paskov na silnici R 56 z Ostravy do Frýdku- Místku“. V ostatních smlouvách dohledaných, v rámci výše specifikovaného dodavatelského řetězce, jež se váží k této lokalitě, je umístění reklamní plochy identifikováno obdobně. Například ve smlouvě mezi JUDr. M. P., správcem konkursní podstaty ZD Fryčovice a společností PILA CIGNA, s.r.o. ze dne 21. 4. 2010 jako „část mostu nad rychlostní komunikací R 56 ve smyslu čl. II. smlouvy, tj. „na jedné straně mostu a to nad oběma jízdními pruhy ze strany příjezdu od Ostravy“, ze smlouvy je dále patrné, že se jedná o katastrální území Staříč. Ve vztahu k dalším nezávislým subjektům, které sloužily správci daně jako subjekty referenční, konkrétně společnost Q.S.M. spol. s r. o., je v napadeném rozhodnutí konstatováno, že se reklamní plochy nacházely v obdobné lokalitě, vždy na přemostěních rychlostní komunikace R 56 vedoucí z Ostravy do Frýdku – Místku v katastrálním území Staříč či Paskov a dále na mostě při křížení komunikací Hrabovská a Místecká. Jedná se tedy o obdobné lokality.

Podle právní věty rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81 platí, že k *prokázání, že se liší ceny jednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (referenční ceny), musí správce daně na základě zjištění výše obou těchto cen provést mezi nimi srovnání. Důkazní břemeno ke všem skutečnostem, které jsou pro to rozhodné, nese správce daně (§ 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů). Referenční cenu může správce daně určit porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty nebo (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 (§ 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů).*

Postup správce daně vedoucí ke zjištění ceny obvyklé lze i ve vztahu k této lokalitě považovat za zákonný, přičemž byly porovnávány reklamní plochy umístěné ve stejné či obdobné lokalitě, což plně odpovídá jak dikci aplikovaného zákonného ustanovení 23 odst. 7 zákona o dani z příjmu právnických osob, tak i rozhodovací praxi.

- e) U reklamních ploch v lokalitě „Slezskoostravského hradu na ulici Hradní 1 v Ostravě“ dle žalobkyně není zřejmé, kolik reklamních ploch bylo pronajato a s jakým údajem jsou ceny porovnávány.

Ze smlouvy je přitom patrné, že žalobkyně měla pronajatu plochu o velikosti 2,4 m², což je i údaj, s nímž pracoval správce daně, jak vyplývá z relevantní části napadeného rozhodnutí. Tato námitka žalobkyně tedy nemohla být shledána relevantní.

71. Na tomto místě krajský soud shrnuje, že žalobkyně v žalobě žádné konkrétní zjištění, závěry a výpočty správce daně nezpochybnila. Krajský soud proto uzavírá, že také rozdíly mezi cenami sjednanými ve smlouvách uzavřených žalobkyní s dodavatelem reklamních služeb s cenami obvyklými žalovaný dostatečně prokázala a v napadeném rozhodnutí (resp. zprávě o daňové kontrole) přesvědčivě vysvětlil.
72. Pro určení ceny obvyklé je totiž v zásadě možné vyjít z existujících cen sjednaných mezi jinými subjekty tak, jak to činí v napadeném rozhodnutí žalovaný, přičemž řečený postup skýtá, krom nepopíratelných výhod, i některá úskalí, která je třeba reflektovat. Ta jsou spojena předně s tím, že uvedené ceny vznikly za určitých okolností, sjednaly je určité subjekty v určitém čase, s určitými vztahy mezi sebou a za určitých objektivních podmínek majících vliv na cenu, jakou je například kapacita reklamních ploch apod. Pokud žalovaný využil v souzené věci reálně sjednaných cen jiných společností k určení obvyklé ceny, kterou by sjednala žalobkyně, pokud by nebyla se svým dodavatelem spojenou osobou, pak je třeba znát jak podmínky, za kterých byly sjednány reálné ceny mezi jinými společnostmi, tak i ty, za kterých své ceny sjednávala žalobkyně, čemuž žalovaný

v souzené věci dostál. Jedině pak mohl provést korekci ceny za účelem zjištění ceny obvyklé a finální zjištění o navýšení ceny. Uvedenému postupu v souzené věci žalovaný dostál.

73. Také ve druhé části hmotněprávních námitek brojících proti způsobu stanovení tzv. obvyklých či referenčních cen shledal krajský soud závěry daňových orgánů jako správné.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

74. Lze shrnout, že v napadeném rozhodnutí žalovaný vyhověl judikatorní praxi Nejvyššího správního soudu a pro možnost aplikovat § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů kladně odpověděl na dvě otázky: 1) Šlo o spojení osob ve smyslu zákona o daních z příjmů? 2) Prokázal správce daně, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (srovnej například rozsudek ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31 nebo ze dne 22. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013-27). Soud podotýká, že otázka spojení osob a otázka ekonomicky nepřiměřené ceny jsou otázky vzájemně provázané, a není důvodu je striktně oddělovat, jak činí žalobkyně.
75. Žalobkyni se nepodařilo v soudním řízení vyvrátit závěry daňových orgánů o existenci řetězce jinak spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, ani ohledně rozdílu mezi cenami sjednanými a cenami obvyklými, a stejně tak žalobkyně v daňovém řízení ani v žalobě netvrdila ani neprokázala racionální důvody pro vynaložení výdajů vyšších, než byla cena obvyklá mezi osobami v běžných, nedeformovaných obchodních vztazích. Proto nelze než uzavřít, že daňové orgány nepochybily, když žalobkyni zvýšily základy daně z příjmů právnických osob pro zdaňovací období roku 2013 o zjištěné rozdíly.
76. Krajský soud shledal důvodnými námitky žalobkyně toliko stran prekluze stanovení daně z příjmů právnických osob pro zdaňovací období roku 2012, a proto výrokem I. zrušil výrok I. napadeného rozhodnutí, jakož i jemu předcházející prvostupňové rozhodnutí z důvodů předpokládaných § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 3 s. ř. s. Uvedený postup soud zvolil s ohledem na oddělitelnost výroků a hospodárnost řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 As 63/2016-40). S ohledem na závěr o prekluzi, nepřistoupil již krajský soud k aplikaci § 76 odst. 4 s. ř. s.
77. Ostatní žalobní body vyhodnotil jako nedůvodné a v napadeném rozhodnutí ani v řízení, které předcházelo jeho vydání, neshledal žádnou vadu s negativním vlivem na zákonnost napadeného rozhodnutí, ke které by byl povinen přihlédnout z moci úřední, proto výrokem II. tohoto rozsudku žalobu v části směřující proti výroku II. rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 19784/19/5200-11431-702498 ze dne 17. 5. 2019 zamítl pro její nedůvodnost podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
78. Při rozhodování o náhradě nákladů řízení postupoval krajský soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. věty druhé a s ohledem na shodný podíl úspěchu a neúspěchu ve věci na straně žalovaného i žalobkyně právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal žádnému z účastníků.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Ostrava 8. září 2020

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu