



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudkyň Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobce: **Stanex s.r.o.**
sídlem Slezská 2210/128, Praha 3
zastoupeného společností TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 12. 2017, č. j. 54427/17/5200-11431-706871

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) - dodatečný platební výměr ze dne 23. 1.

2017,
3301-51521-702877.

č.

j.

86426/17/

2. Dne 22. 4. 2014 zahájil správce daně u žalobce kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 (viz protokol ze dne 22. 4. 2014, č. j. 934815/14/3301-05403-709190). V průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, že žalobce uplatnil jako daňově účinné náklady ve výši 5 100 000 Kč za zajištění reklamy na závodním voze Mitsubishi Lancer EVO IX, provozovatele Ing. V. P., při automobilových soutěžích MČR rally 2011 na základě šesti daňových dokladů od společnosti DG Advantage s.r.o., v současnosti sídlem Jaurisova 515/4, Praha 5 (dále jen „DG Advantage“).
3. Na základě provedeného dokazování správce daně dospěl k závěru, že docházelo k prodeji služeb mezi několika subjekty, které vytvořily řetězec [Ing. V. P. - provozovatel vozidla → společnost Mount Futapu s.r.o., sídlem U Habrovky 247/11, Praha 4 (dále jen „Mount Futapu“) → společnost DG Advantage → žalobce], při kterém došlo k navýšení ceny reklamní služby, a stanovil cenu obvyklou pro jednotlivé soutěže (viz zpráva o daňové kontrole ze dne 19. 1. 2017, č. j. 19354/17/3301-61563-709190). Žalobce uspokojivě nedoložil rozdíl v cenách sjednaných mezi spojenými osobami dle ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“), se společností DG Advantage a v cenách sjednaných mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. Proto vydal dne 23. 1. 2017 pod č. j. 86426/17/3301-51521-702877 dodatečný platební výměr, kterým žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 902 500 Kč a předsal penále ve výši 180 500 Kč.
4. Žalobce se proti platebnímu výměru bránil odvoláním, které žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 12. 2017, č. j. 54427/17/5200-11431-706871, jako nedůvodné zamítl a současně prvostupňový dodatečný platební výměr správce daně potvrdil.

II. Obsah žaloby

5. Žalobce byl přesvědčen, že aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů na předmětný případ byla ze strany žalovaného nezákonná, neboť žalovaný neprokázal, že předmětná transakce proběhla mezi spojenými osobami. Aby mohlo být předmětné ustanovení aplikováno na uvedenou situaci, musel by žalovaný prokázat, že se žalobce účastnil správcem daně určeného řetězce a profitoval z něj. Vzhledem k tomu, že žalovaný v napadeném rozhodnutí neprokázal, že by z popsání řetězce žalobce jakýmkoliv způsobem profitoval, nelze hovořit o tom, že by předmětná transakce proběhla mezi spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, přičemž v této věci tíží důkazní břemeno prvotně žalovaného. V této souvislosti žalobce odkázal na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 16. 3. 2016, č. j. 52 Af 34/2014 - 269, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013 - 27.
6. Dle žalobce proto žalovaný následně nemohl přistoupit ani ke stanovení ceny obvyklé, resp. rozporovat cenu realizovanou mezi žalobcem a jeho dodavatelem reklamy. Při

stanovení referenční ceny za reklamu na rally bylo nutno zohlednit, zda byla reklama realizována

na stejném závodě, zda měla reklama obdobnou velikost, kde byla reklama na vozech umístěna

a který jezdec tuto reklamu vezl, neboť u jezdců, kteří se pravidelně účastní závodů a končí

v první desítce, je efekt reklamy zcela jistě mnohonásobně vyšší než u jezdců ostatních. Žalovaný však nepředložil v projednávané věci referenční ceny dosažené za obdobných podmínek a zcela jistě v této souvislosti nedostal požadavkům Nejvyššího správního soudu předestřeným v rozsudku ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013 - 27. Údaje uvedené ve zprávě o daňové kontrole byly neurčité a neudávaly, jakých závodů a jakých jezdců se týkaly. Správce daně tak dle názoru žalobce neunesl své důkazní břemeno a žalovaný jeho postup v plné míře aproboval. V této části je rozhodnutí žalovaného dle žalobce rovněž nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

7. Žalobce předložil žalovanému pro stanovení ceny obvyklé znalecký posudek č. 332-21-2017 ze dne 31. 1. 2017, ze kterého vyplynulo, že cena sjednaná mezi žalobcem a společností DG Advantage byla z daňového hlediska v pořádku. Námitky žalovaného, že posudek není podepsán, opatřen sešivací šňůrou a přetištěn znaleckou pečeti, představují přepjatý formalismus. Žalobce dodal, že má samozřejmě k dispozici tři originální výtisky znaleckého posudku obsahující všechny náležitosti, avšak správci daně byl předložen posudek v elektronické formě. Stejný typ posudku od stejného znalce přitom měl akceptovat krajský soud ve věci vedené pod sp. zn. 30 Af 15/2016.
8. Závěrem proto žalobce navrhl, aby krajský soud napadené rozhodnutí zrušil, věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady řízení.

III. Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný s názory žalobce uvedenými v žalobě nesouhlasil. Měl za to, že správce daně zmapoval účelový fakturační řetězec, kdy bylo prokázáno, že konečná cena reklamy byla oproti prvotním nákladům značně navyšována. Obchodní vztah žalobce s dodavatelem DG Advantage probíhal za podmínek v obchodní praxi krajně neobvyklých, nelogických a při deklarovaném účelu značně nevýhodných. Žalovaný se neztotožnil ani s námitkou žalobce, že z účastenství v řetězci neprofitoval. Odkázal na závěry Nejvyššího správního soudu, který v rozsudku ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013 - 27, konstatoval, že samotné podstatné zvýšení výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, čímž si daňový subjekt sníží základ daně, je výhodou, kterou výslovně předvídá právě § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o dani z příjmů.
10. Dle názoru žalovaného správce daně při stanovení referenční ceny reklamy unesl břemeno tvrzení i břemeno důkazní ve vztahu ke všem v dané věci rozhodným aspektům. Zjistil ceny od reálně existujících nezávislých obchodních společností, které měly umístěny reklamní loga

na závodních vozidlech, při stejných automobilových soutěžích (MČR v rally) a ve stejném ročníku (2011) jako reklamní logo žalobce. Skutečnost, že správce daně neoznačil konkrétní obchodní společnosti uvedením jejich obchodní firmy je v souladu s § 52 odst. 1 zákona

č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a nemůže jeho postup při stanovení referenční ceny reklamy zpochybnit.

11. Ohledně předloženého znaleckého posudku č. 322-21-2017 ze dne 31. 1. 2017 žalovaný uvedl,
že tento posudek srovnávací cenu reklamy žalobce neprokazuje. Žalovaný detailně prostudoval předložené odborné vyjádření Ing. H. a své hodnocení podrobně uvedl v odstavcích 18 až 34 napadeného rozhodnutí, na které rovněž odkázal. Žalovaný byl přesvědčen, že odborné vyjádření Ing. H. nelze v případě žalobce použít, neboť porovnávalo ceny reklamy dosažené žalobcem s odlišnými druhy reklamy, které v daném případě nemají vypovídající hodnotu. S ohledem na výše uvedené žalovaný navrhl, aby krajský soud podanou žalobu zamítl.

IV. Replika žalobce

12. Žalobce nadále trval na tom, že nebylo prokázáno, že by žalobce z reklamy realizované na závodech rally jakýmkoli způsobem profitoval. Dle názoru žalobce mohla být cena mezi prvními články řetězce uměle snížena právě proto, aby tyto články nevykazovaly vysoký základ daně a cena jim mohla být hrazena jiným způsobem než na fakturu. V takovém případě by na této transakci mohly profitovat i předchozí články řetězce.
13. Rovněž nesouhlasil s anonymizací subjektů, které žalovaný využil ke srovnání cen. V tomto případě nebyl dle žalobce na místě odkaz na mlčenlivost, neboť optikou žalovaného by si tento mohl vymyslet jakékoli subjekty ke srovnání. Ve věci cen obvyklých bylo dle žalobce třeba vycházet z předloženého znaleckého posudku, který má vyšší vypovídací hodnotu než imaginární důkazní prostředky a odkazy na listiny anonymizovaných subjektů.

V. Posouzení věci krajským soudem

14. Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jedná se o žalobu přípustnou (zejména § 68 a § 70 s. ř. s.). Vzhledem k tomu, že žalovaný ve lhůtě dvou týdnů ode dne doručení výzvy nevyjádřil nesouhlas s takovým projednáním věci, ačkoli byl poučen o tom, že nevyjádří-li svůj nesouhlas, bude se mít za to, že souhlas je udělen, a žalobce s takovým postupem výslovně souhlasil, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé bez jednání.
15. Dle § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

16. Meritem sporu v dané věci je posouzení, zda správce daně, potažmo žalovaný, dodržel vůči nákladům za reklamu postup dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních příjmů, tj. zda unesl důkazní břemeno stran ceny obvyklé, a zda žalobce rozdíl fakturovaných částek za reklamu k této ceně uspokojivě (ne)doložil.
17. Z příslušného daňového spisu krajský soud zjistil, že dne 22. 4. 2014 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu, při které kontroloval mimo jiné daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 (viz protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 22. 4. 2014, č. j. 934815/14/3301-05403-709190). Správce daně se zaměřil na prověřování žalobcem uplatněných výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (výnosů). Konkrétně se jednalo o výdaje (náklady) na reklamní služby, které měl žalobci poskytnout dodavatel DG Advantage v roce 2011 na základě pěti uzavřených smluv o reklamě. Předmětem smluv byl pronájem reklamní plochy na soutěžním vozidle Mitsubishi Lancer EVO IX za účelem propagace obchodního jména, loga a podpory služeb dle potřeby zadavatele (žalobce) prostřednictvím činností a aktivit dodavatele v oblasti motoristického sportu při soutěžích na území ČR při automobilových soutěžích MČR v rally 2011 za celkovou cenu 5 100 000 Kč (tj. 850 000 Kč za závod, celkem šest závodů). Správce daně v průběhu daňové kontroly zjistil, že vozidlo Mitsubishi Lancer EVO IX, na kterém bylo umístěno logo žalobce na jednotlivých soutěžích, bylo ve vlastnictví společnosti Charouz Racing System s.r.o. a bylo v roce 2011 pronajato a následně prodáno Ing. V. P., který se zároveň jako jezdec tohoto vozidla zúčastnil soutěží. Správce daně dále zjistil, že Ing. V. P. uzavřel dne 21. 3. 2011 Smlouvu o pronájmu reklamní plochy se společností Mount Futapu, kdy účelem smlouvy byla propagace dle plné potřeby zadavatele. Dle sdělení Ing. V. P. byla společností Mount Futapu pronajata pouze reklamní plocha bez konkrétní specifikace názvu a konkrétního obsahu, kdy za jeden závod byla dohodnuta částka 20 000 Kč. Co se týče umístění a plochy reklamního polepu bylo dle Ing. V. P. ústně dojednáno, že se vzhledem k nabídnuté částce bude jednat o nevýraznou plochu na obou zadních částech vozidla. Svědek S. Č., jednatel společnosti Mount Futapu, při výslechu uvedl, že o společnosti ani o její činnosti nic neví, za společnost nikdy nejednal, ani k jednání nikoho nezplnomocnil, nikdy nevystavoval žádné doklady, smlouvy o pronájmu reklamních ploch uzavřené na jednotlivé soutěže nesjednal, nezná a ani nikdy nejednal s Ing. V. P. (protokol ze dne 27. 10. 2015, č. j. 1718705/15/3301-61563-709190). Společnost DG Advantage předložila správci daně smlouvy uzavřené na jednotlivé závody s pronajímatelem - společností Mount Futapu na pronájem celkové plochy patřící pronajímateli určenou k reklamě na soutěžním vozidle, tj. 20 % plochy na soutěžním vozidle Mitsubishi Lancer EVO IX. Ing. R. L., jednatel společnosti DG Advantage, při výslechu mimo jiné uvedl, že žalobce se společností DG Advantage v předchozích obdobích nespolečně pracoval, tedy se jednalo o nového obchodního partnera (protokol ze dne 21. 1. 2016, č. j. 59878/16/3301-61563-709190). Z odpovědí peněžních ústavů na výzvu k poskytnutí informací správce daně zjistil, že platby realizované společností DG Advantage na účty

společnosti Mount Futapu byly v krátkém časovém sledu po jejich připsání z těchto účtů v hotovosti vybírány. Dle hlavní účetní knihy za období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 činily výnosy žalobce 19 mil. Kč. Náklad na předmětnou reklamu byl v celkové výši 5 mil. Kč, tj. tvořil přibližně třetinu celkových výnosů žalobce.

18. Žalobce v průběhu daňové kontroly doložil, od koho si plnění objednal, na kterém závodním automobilu a jakých závodech byla reklama realizována, včetně její úhrady. Z předložených důkazních prostředků tedy správce daně vyvodil, že bylo fakturováno za umístění loga žalobce na soutěžním vozidle na automobilových soutěžích, a to dle čl. IV, bod 1 smluv o reklamě uzavřených mezi žalobcem a dodavatelem DG Advantage. Správce daně _____ neměl _____ pochybnosti o tom, že reklamní logo (logo Alpha Moravia, právního předchůdce žalobce) bylo umístěno při závodech MOGUL RALLY ŠUMAVA ve dnech 7. - 9. 4. 2011, RALLY ČESKÝ KRUMLOV ve dnech 27. - 28. 5. 2011, RALLY HUSTOPEČE ve dnech 10. - 11. 6. 2011, RALLY BOHEMIA ve dnech 1. - 3. 7. 2011, BARUM RALLY ZLÍN ve dnech 26. - 28. 8. 2011 a RALLY PŘÍBRAM ve dnech 23. - 24. 9. 2011 v zadní části vozidla Mitsubishi Lancer EVO IX. Správce daně proto dále tyto náklady prověřoval ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a zabýval se otázkou, zda ve vztahu mezi nezávislými osobami učiněný a deklarovaný náklad zjevně nepřesahuje kritérium tržní přiměřenosti.
19. Konečné závěry správce daně shrnul ve zprávě o daňové kontrole (ze dne 19. 1. 2017, č. j. 19354/17/3301-61563-709190), ve které zdůraznil především mnohonásobné navýšení ceny reklamy poskytnuté dodavatelem (DG Advanatge) žalobci. Konečná cena reklamy byla oproti prvotním nákladům navyšována, neboť dle smlouvy uzavřené mezi provozovatelem _____ vozidla a společností Mount Futapu byla cena za pronájem reklamní plochy na daném místě (zadní část) vozidla, na daném závodě a v daném čase ve výši 20 000 Kč, kdežto cena reklamní plochy, která byla dodavatelem fakturována, byla ve výši 850 000 Kč za závod. Správce daně dále ve zprávě o daňové kontrole konstatoval, že dodavatelem byl nový, a vzhledem k nezanedbatelným fakturovaným částkám, i významný obchodní partner, se kterým žalobce podepsal neurčité a nekonkrétní smlouvy o pronájmu reklamních ploch, kdy celková výše nákladů na uvedenou reklamu na závodním vozidle v roce 2011 tvořila třetinu celkových výnosů žalobce. Přínos reklamy formou navýšení obrátu z poskytovaných služeb (pronájem nemovitosti) přitom žalobce žádným způsobem nedoložil. Správce daně též upozornil na skutečnost, že v roce 2011 před fakturací reklamy žalobcem došlo u předmětných společností _____ (dodavatelů) ke změnám v obchodním rejstříku, kdy u společnosti DG Advantage došlo ke změně sídla a ke změně názvu společnosti a u společnosti Mount Futapu došlo ke změně sídla, ke změně jednatele a společnost se pro správce daně stala nekontaktní. Na základě těchto skutečností, dospěl správce daně k závěru, že se v daném případě jednalo o řetězovou obchodní transakci (Ing. V. P. - provozovatel vozidla → společnost Mount Futapu → společnost DG Advantage → žalobce) uskutečněnou za účelem získání neoprávněného zvýhodnění.

20. V návaznosti na výsledky daňové kontroly vydal správce daně výše zmíněný dodatečný platební výměr ze dne 23. 1. 2017, č. j. 86426/17/3301-51521-702877, kterým doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 a sdělil mu povinnost zaplatit z doměřené daně penále. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, ve kterém brojil především proti postupu správce daně při stanovení ceny podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.
21. Žalovaný dospěl v odvolacím rozhodnutí ve shodě se správcem daně k závěru, že za zdaňovací období roku 2011 žalobce neprokázal oprávněnost výdajů ve výši rozdílu mezi cenou sjednanou a cenou referenční stanovenou správcem daně postupem podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmu, proto byl základ daně zvýšen o částku zjištěného rozdílu 4 750 000 Kč. Žalovaný konstatoval, že v rámci daňové kontroly byla správcem daně stanovena cena, která je tržně přiměřená a odpovídá ceně uzavřené mezi reálně existujícími nezávislými subjekty za obdobných podmínek, kdy při motoristických soutěžích byly poskytovány shodné či obdobné služby ve stejném místě, čase a po stejně dlouhé období. Žalovaný se rovněž na stranách 5 až 9 obsáhle vyjádřil k žalobcem předloženému znaleckému posudku č. 322-21-2017 ze dne 31. 1. 2017, přičemž dospěl k závěru, že tento srovnávací cenu reklamy žalobce neprokázal.
22. Pro souzenou věc je 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.“*
23. 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 (náklad) vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (výnosů) zjevně nepřesahuje kritérium tržní přiměřenosti a v kladném případě upravit výši uznatelných výdajů (nákladů) 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 použitý § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů. Jak dovodil Nejvyšší správní soud 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 následně prokázal 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.

24. Žalovaný potvrdil závěr správce daně o existenci řetězce podléhajícího režimu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, jehož účastníky byli mimo jiné žalobce (coby příjemce reklamních služeb) a dodavatel DG Advantage (coby poskytovatel reklamních služeb). Správce daně tento závěr postavil zejména na zjištěních o způsobu uzavírání obchodního případu (žalobce se nezabýval výběrem dodavatele a ceny, ale využil jediné nabídky, navíc od dodavatele, se kterým předtím nikdy neobchodoval), obsahu smluv (chybělo stanovení rozsahu reklamy, tj. její velikost a četnost, či jiná kritéria, která mají zásadní vliv na cenu reklamy i její dopad, což jsou rozhodné parametry pro cílenou a promyšlenou reklamu před samotným uskutečněním služby), o nadhodnocené ceně reklamy (konečná cena reklamy se oproti prvotní fakturaci v řetězci podstatně navýšila), o způsob provedení reklamy, kdy nebylo možné ověřit realizaci reklamy dle předložených smluv (ve smlouvách nebylo uvedeno např. přesné místo umístění loga, jeho velikost, četnost reklamy, barevné provedení, kvalita zpracování, použitý materiál, konkrétní majitel vozidla, konkrétní vozidlo s posádkou apod.) a o malý přínos reklamy pro žalobce (reklama měla sloužit k propagování ekonomické činnosti žalobce, kterou je pronájem nemovitosti, bylo však zřejmé, že okruh potencionálních zákazníků je tvořen úzkou a specifickou skupinou daňových subjektů, kterým by bez předchozího povědomí o existenci žalobce ani nebylo zřejmé jaké služby či činnosti nabízí).
25. Žalobce v podané žalobě zpochybňoval, že by byl účastníkem takového řetězce. Především zdůraznil, že žalovaný v napadeném rozhodnutí neprokázal, že by z popsáného řetězce žalobce jakýmkoliv způsobem profitoval.
26. Krajský soud považuje v této souvislosti za klíčové zejména závěry o mnohonásobném navýšení ceny reklamních služeb. V rozsudku ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013 - 27, Nejvyšší správní soud aplikoval režim 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 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“ (pozn.: zvýraznění podtržením provedl krajský soud). Obdobným

způsobem vyhodnotil režim spojených osob Nejvyšší správní soud v již citovaném rozsudku č. j. 7 Afs 47/2013 - 30.

27. Význam obou rozsudků pro projednávanou věc spočívá především v tom, že v obou případech postačoval k podřazení smluvního vztahu pod režim § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů závěr o mnohonásobně navýšené ceně při přeprodávání služeb v řetězci, aniž by takovému navýšení odpovídala adekvátní přidaná hodnota. V daňových věcech posuzovaných v citovaných rozsudcích Nejvyššího správního soudu se přitom jednalo o cca dvacetinásobné navýšení, zatímco v daňové věci přezkoumávané v tomto řízení je cenové navýšení ještě vyšší. Za podstatný považuje krajský soud také závěr Nejvyššího správního soudu uvedený v rozsudku č. j. 9 Afs 92/2013 - 27, podle kterého výrazné 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. Krajský soud konstatuje, že s ohledem na zjištěné a nezpochybněné mnohonásobné navýšení ceny reklamních služeb poskytovaných dodavatelem žalobci oproti pořizovacím cenám tohoto dodavatele je dostačující k závěru, že žalobce byl koncovým článkem řetězce mezi dodavatelem Ing. V. P. (provozovatel vozidla a jezdec) → Mount Futapu → DG Advantage → Alpha Moravia (právní předchůdce žalobce), a tyto osoby tak vytvořily právní vztah jinak spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů se všemi důsledky, které z toho plynou.
28. Tvzení žalobce o tom, že mohla být cena mezi prvními články řetězce uměle snížena proto, aby tyto články nevykazovaly vysoký základ daně, považuje krajský soud za účelové, a to rovněž s ohledem na závěry stran referenčních cen uvedené níže v tomto rozsudku. Bez ohledu na právě uvedené pak krajský soud doplňuje, že žalobci byla dodatečným platebním výměrem doměřena daň vyšší o částku 902 500 Kč. Již z této skutečnosti je tedy zřejmé, že z vytvořeného řetězce profitoval.
29. Také ve druhé části spočívající ve stanovení tzv. referenčních cen krajský soud shledal závěry daňových orgánů jako správné. Správce daně při stanovení těchto cen vyšel ze smluv, které byly uzavřeny mezi nezávislými subjekty, týkaly se závodů, na kterých byl prezentován i žalobce, tedy závodů konaných ve stejném čase a na stejném místě, se stejnou návštěvností, případně z ceny, která byla sjednána obecně na podniky MMČR, kam uvedené závody spadaly. Ceny byly zjištěny vždy ve vztahu k obdobnému závodě a způsobu zadání reklamy, tj. přes prostředníka. Správce daně stanovil cenu v cenovém rozpětí a následně jako cenu obvyklou použil horní hranici zjištěného cenového rozpětí.
30. Žalobce v podané žalobě brojil také proti stanovení tzv. referenčních cen. Měl za to, že při stanovení referenční ceny za reklamu na rally bylo nutno zohlednit, zda byla reklama realizována na stejném závodě, zda měla reklama obdobnou velikost, kde byla reklama na vozech umístěna a který jezdec tuto reklamu vezl.

31. Uvedené žalobní námitky však krajský soud neshledal důvodnými, neboť správce daně zjišťoval referenční ceny metodou srovnatelné ceny, při jejíž aplikaci zohlednil právě výše uvedená kritéria. Zjistil ceny od reálně existujících nezávislých obchodních společností, které měly umístěny reklamní loga na závodních vozidlech, při stejných automobilových soutěžích (MČR v rally) a ve stejném ročníku (2011) jako reklamní logo žalobce (potažmo jeho právního předchůdce). Zohlednil rovněž žalobcem zmiňované kritérium prestiže jezdce vozidla (do referenčního vzorku pro jednotlivé závody zahrnul i ceny za reklamu uzavřenou mezi DS 5 a DS 6, která byla sjednána na stejném typu soutěžního vozidla Mitsubishi Lancer Evo IX, a současně se jednalo o vozidlo, které se v roce 2011 umísťovalo na předních místech v závodech).
32. K dalším požadavkům žalobce ohledně korekce srovnávacích cen krajský soud ve shodě s žalovaným konstatuje, že další parametry tykající se umístění reklamy na závodním vozidle, by jistě mohly ovlivnit konečnou cenu reklamního plnění. Správce daně však mohl při stanovení referenční ceny reklamy zajistit shodu pouze s těmi parametry reklamy, které byly známy. To v návaznosti na skutečnost, že žalobce v předložených smlouvách nespécifikoval parametry vlastní reklamy na vozidle, které nesporně mohly mít na cenu reklamy podstatný vliv. S ohledem na to, že v daném případě provozovatel závodního vozidla Ing. V. P. charakterizoval pronajatou reklamní plochu žalobce na jeho vozidle jako „*nevýraznou plochu na obou zadních částech vozidla*“, čemuž odpovídá i přiložená fotodokumentace, zohlednění tohoto kritéria by srovnávací cenu reklamy žalobce mohlo spíše snížit, nežli zvýšit, jak se domníval žalobce.
33. V podrobnostech v této souvislosti krajský soud odkazuje na strany 12 až 23 zprávy o daňové kontrole, kde správce daně velmi obsáhle a přesvědčivě vysvětlil, jak při stanovení referenční ceny postupoval. Postup správce daně, který vyhledával subjekty provozující stejnou či alespoň obdobnou činnost (pronájem reklamních ploch na soutěžních vozidlech), a to ve stejném čase a po stejně dlouhé období, považuje také 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 cenou sjednanou žalobcem, tak při doměření rozdílu ke zdanění, přičemž cena pro účely doměření byla vždy na horní hranici stanoveného intervalu zjištěných referenčních cen.
34. Krajský soud proto uzavírá, že rozdíly mezi cenou sjednanou ve smlouvách uzavřených žalobcem s dodavatelem reklamních služeb s cenami obvyklými daňové orgány dostatečně prokázaly a ve svých rozhodnutích (resp. správce daně ve zprávě o daňové kontrole) přesvědčivě vysvětlily. Tyto tedy krajský soud nepovažuje za nepřezkoumatelné, jak v podané žalobě namítal žalobce.
35. Správce daně přitom nepochybil, jestliže žalobci nesdělil identitu subjektů - nezávislých osob užitých při stanovení referenční ceny. Poskytnutí těchto údajů totiž, jak upozornil žalovaný

již ve svém vyjádření, brání povinnost mlčenlivosti zakotvená v § 52 daňového řádu. Podle

odst. 1 tohoto ustanovení jsou úřední osoby a osoby zúčastněné na správě daní vázány povinností mlčenlivosti o tom, co se při správě daní dozvěděly o poměrech jiných osob. Správce daně na jedné straně respektoval právo žalobce seznámit se s údaji, na jejichž základě byla stanovena cena obvyklá mezi nezávislými osobami, na druhé straně však nezpůsobil újmu základním právům jiného daňového subjektu. Žalobce měl v daňovém řízení k dispozici dostatečné informace, aby mohl namítat eventuální nesrovnatelnost vybraných subjektů. Skutečnost, že žalobci nebyly sděleny konkrétní „nezávislé osoby“ nepředstavuje žádnou vadu správního řízení. Žalobci byly sděleny dostatečné údaje k tomu, aby mohl posoudit vhodnost zvolených nezávislých subjektů a současně aby nebylo zasaženo do práv jiných (referenčních) subjektů zpřístupněním údajů o jejich hospodaření. Ostatně ani krajský soud při znalosti kompletního spisového materiálu nepřiměřenost výběru srovnatelných nezávislých subjektů neshledal. Přestože žalobce byl v daňovém řízení seznámen jen s obecnými informacemi o výběru subjektů, jednalo se o postup souladný se zákonem, neboť správce daně byl limitován povinností mlčenlivosti ve vztahu k osobám zúčastněným na správě daní (přiměřeně viz nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 11. 2006, sp. zn. IV. ÚS 360/05). Pokud žalobce tvrdil, že s odkazem na povinnost mlčenlivosti si správce daně může veškeré údaje ke srovnání vymyslet, nelze na tuto argumentaci přistoupit. Touto optikou nelze zpochybňovat činnost správce daně, který je v souladu s § 5 daňového řádu povinen při správě daní postupovat v souladu se zákony a jinými právními předpisy.

36. Žalobce se za popsaného stavu snažil zjištěné cenové rozdíly zdůvodnit a v odvolacím řízení doložil znalecký posudek č. 322-21-2017 ze dne 31. 1. 2017. Není přitom pravdou, že by se žalovaný pro formální nedostatky předloženého znaleckého posudku tímto odmítl zabývat. Žalovaný se naopak obsahem posudku velmi podrobně zabýval na stranách 5 až 8 napadeného rozhodnutí. Konstatoval, že v řešených případech se nejednalo o propagaci žalobce formou sponzoringu účasti týmů na závodech seriálu automobilových soutěží, jak se domníval zpracovatel posudku, neboť peněžní plnění za reklamní služby nebyla poskytnuta pořadateli závodů ani závodnímu týmu. Dále zpracovatel, přestože podrobnosti k vlastnímu provedení reklamy na vozidle nebyly ve smlouvě sjednány, na základě fotodokumentace odhadl plochu polepu na cca 0,8 m², a to aniž by blíže konkretizoval, na základě jakého postupu. Stejně tak výsledný interval 200 000 až 800 000 Kč zpracovatel nedoložil žádným propočtem. Co se týká stanovení intervalu, vycházel zpracovatel z cenové nabídky subjektu Czech Dakar Team, z cenové nabídky plošné inzerce společnosti Automotodrom Brno, a.s., plošné inzerce společnosti AUTODROM MOST a.s. a z ceníku reklamy - sponzorský příspěvek Rallye Posázaví a Rallye Světlá. K tomu žalovaný uvedl, že Dakarská Rallye je naprosto odlišný typ a styl závodů než závody, při nichž byla umístěna reklama žalobce. Na Autodromu Most se pořádají tuzemské i mezinárodní závody motocyklů, cestovních vozů, trucků, vytrvalostní závody a rally sprintový závod. Automotodrom Brno hostí několik světových šampionátů včetně Mistrovství světa silničních motocyklů a Mistrovství světa Superbike. Navíc je v těchto případech reklama umísťovaná i na pevných plochách a

předpokládá se její celoroční propagace. K ceníku závodů Rallye Posázaví a Rallye Světlá žalovaný doplnil, že tyto se týkaly sezóny 2013 a 2015, tedy jiného časového období. Žalovaný tedy uzavřel, že předmětný znalecký posudek neporovnává srovnatelné údaje a nezávislé subjekty, a nelze jej tak použít k závěru o ceně obvyklé.

37. Na tomto místě krajský soud zároveň připomíná, že znalecký posudek (odborné vyjádření) nemá v daňovém či v soudním řízení správním privilegované postavení, nemá větší důkazní sílu než ostatní důkazy (resp. důkazní prostředky). Jde o důkaz (důkazní prostředek) jako každý jiný, platí pro něj všechny obvyklé zásady dokazování, zejména zásada volného hodnocení důkazů. Slepě důvěřovat závěrům znalce či jiné osoby s odbornými znalostmi by znamenalo ve svých důsledcích popřít zásadu volného hodnocení důkazů soudem či správním orgánem podle svého vnitřního přesvědčení, privilegovat znalecký důkaz (odborné vyjádření) a přenášet (v rozporu se zákonem) odpovědnost za skutkovou správnost rozhodování na znalce (popř. jiné osoby s odbornými znalostmi).
38. Lze tedy uzavřít, že v posuzovaném případě žalovaný závěry znaleckého posudku zpochybnil a potvrdil postup správce daně, který sám předložil věrohodné a přesvědčivé srovnání cen sjednaných mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.
39. Správce daně a žalovaný tak měli dostatečné podklady pro závěr, že žalobce byl zapojen do transakce osob jinak spojených podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů (tedy řetězce, jehož účelem bylo snížení daňového základu), a vzhledem k tomu, že žalobce uspokojivě rozdíl cen sjednaných mezi těmito osobami nedoložil, došlo v souladu se zákonem ke zvýšení základu daně.

VI. Závěr a náklady řízení

40. Krajský soud tak na základě výše uvedených skutečností neshledal žalobu nedůvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
41. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého žalobce, který neměl ve věci úspěch, nemá vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Krajský soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

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

Brno 26. března 2020

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu