



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla, soudce Mgr. Lukáše Pišvejce (soudce zpravodaj) a soudkyně JUDr. Veroniky Burianové ve věci

žalobce: **CZ Hartmann, s.r.o.**, sídlem Pod Křížkem 1466, Ostrov
zastoupený daňovým poradcem Ing. Milanem Hynkem, bytem N.
K. 1017/8, K. V.

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2018, č. j. 43174/18/5200-11432-701175,

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2018, č. j. 43174/18/ 5200-11432-701175 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž byla zamítnuta žalobcova odvolání a byla potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj – dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2012

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

ze dne 18. 7. 2017, č. j. 732587/17/ 2401-50523-404788, a dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2013 ze dne 18. 7. 2017, č. j. 732615/17/2401-50523-404788. Dodatečným platebním výměrem za zdaňovací období r. 2012 byla dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) z moci úřední doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2012 ve výši 242.820 Kč a současně vznikla žalobci povinnost uhradit penále ve výši 48.564 Kč. Dodatečným platebním výměrem za zdaňovací období r. 2013 byla dle zákona o daních z příjmů a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu z moci úřední doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2013 ve výši 134.520 Kč a současně vznikla žalobci povinnost uhradit penále ve výši 26.904 Kč.

II.

Žaloba

2. Žalobce namítal, že postup zvolený správcem daně při stanovení obvyklé ceny za odvysílání sponzorského vzkazu založený na individuální nákladové kalkulaci vybraných položek u dodavatele služby nevedl ke spolehlivému a objektivnímu závěru. Za základ pro určení obvyklé ceny žalobce ve svém případě považoval ceny skutečně účtované reklamními agenturami v daném období srovnatelným koncovým zákazníkům v daném regionu za služby obdobné kvality a rozsahu. Pouze takto určená cena by byla v souladu se zněním § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, který za obvyklou cenu považuje cenu sjednanou mezi nespojenými osobami za stejných nebo obdobných podmínek, a mohla by tak sloužit pro účely porovnání s cenou skutečně sjednanou. V této věci se žalobce odvolával na závěry Nejvyššího správního soudu z rozsudku č. j. 8 Afs 80/2007-105.
3. Správce daně navíc při sestavování kalkulace použil ceny za služby, které nejsou se skutečně poskytnutou službou srovnatelné zejména rozsahem, neboť vycházel pouze z ceny vysílacího času ČT a výroby spotu, zcela však opominul zejména zpracování dokumentace včetně vyhodnocení akce a cenu za komplexní servis – odborné poradenství, kompletaci a řízení reklamní akce. V této souvislosti považoval žalobce za nepřipadný odkaz žalovaného na rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 31 Af 18/2017-54, neboť tamější žalobce si zajišťoval výše uvedené související služby sám a od reklamní agentury nakupoval pouze vysílací čas, a na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 47/2013-30, kde předmětem řízení byla cena účtovaná mezi osobami blízkými – otcem a synem. V průběhu řízení žalobce unesl důkazní břemeno a jednoznačně prokázal, že se na reklamní akci vlastními silami nepodílel a ani v souvislosti s ní nevyužíval přímo služeb dalšího externího dodavatele. Mezi žalobcem a osobami, které dle žalovaného vytvořily „řetězec firem“, neexistovalo kapitálové ani personální spojení.
4. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl ceníkovou cenu společnosti Media Master, s.r.o. za samotné odvysílání sponzorského vzkazu ve výši 210.000 Kč a bez jakýchkoli důkazů dále tvrdil, že tuto cenu mohl žalobce sjednat i v případě, kdy by byl jediným sponzorem předmětného pořadu. Správce daně se spokojil pouze s orientačními cenami poskytnutými společností Media Master, s.r.o. a nezjišťoval konkrétní cenu za vysílání sponzorského vzkazu v souvislosti s předmětným televizním programem. Cenu za výrobu sponzorských vzkazů pak stanovil správce daně ve výši skutečně účtované společností SAWAGO s.r.o. žalobcovu dodavateli společnosti KV Production Servis, s.r.o. Pokud žalovaný tvrdil, že došlo k vytvoření řetězce za účelem daňového podvodu, nelze při stanovení obvyklé ceny

vycházet ze skutečně účtovaných cen mezi jednotlivými subjekty zúčastněnými na tomto řetězci. Žalovaný sám konstatoval, že cenu účtovanou subjektem, který je součástí řetězce firem, nelze vyhodnotit jako cenu obvyklou. I kdyby bylo možné stanovit tržní cenu na základě takovéto nákladové kalkulace, bylo by nezbytné vycházet nejen z hodnoty subdodávek nakoupených od externích dodavatelů, ale vyčíslit také vlastní náklady finálního dodavatele a jeho zisk, neboť se jedná o podnikatelský subjekt. Uvedenou námitku žalovaný odmítl s odůvodněním, že tyto další náklady odvolatele správce daně nezjistil a že o výši skutečné provize nemá informaci, neboť korporace KV Production Servis, s.r.o. uváděla ve smlouvě a na faktuře výhradně cenu celkovou. Ze smlouvy i skutečného obsahu právního jednání je však patrné, že společnost KV Production Servis, s.r.o. žalobci neposkytovala službu zprostředkování reklamy, ale reklamní službu, kterou kompletovala zčásti ze subdodávek a zčásti vlastní činností. Součástí důkazních prostředků, které žalobce předložil v průběhu daňového řízení, byl mj. i obrazový záznam vysílání a písemná dokumentace s vyhodnocením reklamní akce. Jakkoli žalovaný hodnotu těchto plnění bagatelizoval, je nesporné, že byla skutečně dodavatelem poskytnuta. Dodavatel zajistil komplexní službu a musel vynaložit vlastní náklady na její zajištění a kompletaci. Do kalkulované ceny by pak bylo nutné zahrnout i daň z přidané hodnoty v základní sazbě, neboť nárok na odpočet této daně byl žalobci v jiném řízení vedeném správcem daně dříve zcela odepřen a podle § 24 odst. 1 písm. ch) zákona o daních z příjmů je v takovém případě daň považována za náklad na dosažení, zajištění a udržení výnosů. Žalovaný se s touto námitkou nevypořádal, pouze potvrdil, že pracoval jen s výší ceny bez daně z přidané hodnoty, a tato daň neměla vliv na výsledek předmětného kontrolního zjištění. Při dokazování tedy postupoval správce daně v rozporu s ustanovením § 92 odst. 2 daňového řádu, neboť nedbal co nejúplnějšího zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně.

5. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 80/2007-105 žalobce namítal, že obvyklou cenu na neregulovaném trhu obdobné individualizované služby nelze určit jako jednu pevnou částku, ale jako interval rozpětím cen. Žalovaný uvedený požadavek odmítl s tím, že *„v daném případě byl hodnocen sponzorský vzkaz vysílaný v rámci odvysílání konkrétního pořadu v daném období a čase se zohledněním ceny výroby předmětného sponzorského vzkazu. V tomto konkrétním případě se tedy cenou obvyklou rozumí cena prvního článku v řetězci, tj. cena nabízená Českou televizí“*.
6. Žalovaný v rozhodnutí dále uváděl skutečnosti nasvědčující tomu, že subjekty zapojené v řetězci firem podílejících se na poskytnutí reklamní služby nejsou zcela důvěryhodné. Jednalo se však převážně o skutečnosti, které nenastaly v době do konce zdaňovacího období, ale později, a byly získány správcem daně v rámci neveřejného daňového řízení. Tyto skutečnosti nemohl mít žalobce objektivně při uzavírání smluv k dispozici, a nemohl je tedy do rozhodování o nákupu reklamních služeb zahrnout. Ze zprávy o daňové kontrole bylo přitom patrné, že ani správci daně se nepodařilo ověřit veškeré relevantní skutečnosti, výsledky dosavadního řízení byly tudíž neúplné. Z informací o dodavateli – společnosti KV Production Servis, s.r.o. získaných z obchodního rejstříku a registru plátců daně z přidané hodnoty nebylo v době od uzavření smlouvy až do okamžiku podání odvolání proti platebním výměrům na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 a 2013 patrné, že by se jednalo o subjekt porušující své povinnosti vztahující se ke správě daně nebo o subjekt bez oprávnění k poskytování sjednaného předmětu plnění. Obdobně tomu bylo i v případě společnosti Praha Production Servis, s.r.o. označené v rozhodnutí jako součást řetězce firem. Společnost Praha Production

Servis, s.r.o. byla podle veřejně dostupných informací poskytovaných daňovou správou označena za nespolehlivého plátce daně z přidané hodnoty až od 1. 4. 2017, tedy více než 3, resp. 4 roky po realizaci uvedené služby. Registr nespolehlivých plátců DPH a údaj o zrušení registrace k DPH jsou pro žalobce jediným objektivním dostupným zdrojem informací o tom, zda jeho potenciální obchodní partner plní řádně své daňové povinnosti. Žalobci nelze přičítat k tíži, že jeho jednání bylo založeno na dobré víře v údaje uvedené ve veřejně přístupném registru Finanční správy. Z vyjádření Generálního finančního ředitelství ze dne 12. 5. 2017 jednoznačně vyplývá, že standardním zdrojem informací pro účely prověřování dodavatelů GFŘ jsou veřejně dostupné zdroje jako obchodní a insolvenční rejstřík a registr nespolehlivých plátců a ověření dodavatele na základě informací získaných z těchto zdrojů je projevem maximální obezřetnosti. Podle uvedeného stanoviska předpokládá GFŘ ověřování ze stejných zdrojů i u soukromých subjektů. Podle žalobce přitom lze uvedené stanovisko přiměřeně použít i pro účely daně z příjmů právnických osob, neboť jiné veřejně dostupné zdroje pro potřeby této daně nejsou k dispozici a informace uvedené v napadeném rozhodnutí týkající se nedůvěryhodnosti osob zúčastněných na transakci jsou v podstatné míře shodné s důvody uváděnými v řízení ve věci daně z přidané hodnoty. Nezveřejnění účetní závěrky ve sbírce listin nebylo v r. 2012 a 2013 natolik výjimečným jevem, který by sám o sobě indikoval rizikový subjekt. K obdobnému závěru lze dospět i v případě používání virtuálního sídla, jehož použití navíc nebylo protiprávní.

7. Správce daně dle žalobce neprokázal podle § 92 odst. 5 daňového řádu žádné skutečnosti, které by svědčily o tom, že by výše uvedená smlouva byla uzavřena ještě a převážně za jiným účelem sledujícím snížení základu daně. Skutečnost, že se na poskytnutí služby podílelo více subjektů, sama o sobě neprokazuje, že by jednalo o jinak spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. V projednávaném případě nebyl obstaratel reklamy nijak smluvně omezen v možnosti zajistit část nebo celé plnění prostřednictvím subdodavatele. Pokud tak učinil, pak žalobce o této skutečnosti neinformoval. Při realizaci transakcí žalobce postupoval s přiměřenou opatrností, smlouvy byly uzavřeny písemně, platba proběhla bezhotovostně, obchod proběhl se subjektem, který žalobce dobře znal. Žalobce nesouhlasil s názorem správce daně, že mohl službu pořídit přímo od České televize, neboť se nejednalo pouze o zajištění televizního vysílání v ČT, nýbrž o celý komplex služeb. Žalovaný rovněž bez důkazů odmítl námitku žalobce, týkající se požadavků ČT na profesionální přípravu podkladů a dlouhodobé rezervace vysílacích časů specializovanými reklamními agenturami, s tím, že se žalobce o získání přímého zajištění reklamy ani nepokusil. Při pořízení reklamy byl přitom žalobce v postavení koncového spotřebitele, nikdy nepodnikal v reklamě, nedisponuje obchodními kontakty a specializovaným marketingovým aparátem. Správce daně je dále povinen s přihlédnutím k zásadě vyjádřené v čl. 2 odst. 4 Ústavy a v čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod respektovat vůli smluvních stran, a není tedy kompetentní určit, jakou konkrétní služby si žalobce má vybrat, v jakém rozsahu a kvalitě, jaké dodavatele má oslovit a s kým má uzavřít smlouvu. Skutečnost, že služba byla skutečně poskytnuta a náklad s touto službou související byl vynaložen v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, pak v napadeném rozhodnutí potvrdil i žalovaný.
8. Žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil, věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady řízení.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

9. Žalovaný s právními názory žalobce nesouhlasil a navrhl zamítnutí žaloby. Uvedl, že v průběhu daňové kontroly vznikly správci daně pochybnosti o výši sjednaných cen za obstarání televizní reklamy a o účelu těchto obchodních transakcí realizovaných žalobcem s obchodní společností KV Production Servis, s.r.o. Ani na základě následného vyjádření žalobce a provedených důkazních prostředků nebyly tyto pochybnosti odstraněny. Žalobce tak ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů neprokázal a uspokojivě nedoložil rozdíl mezi cenou uplatněnou v daňově účinných nákladech roku 2012 a 2013 a cenou zjištěnou správcem daně, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.
10. Správce daně pro účely zjištění cen obvyklých v případě obstarání reklamy v pořadu „Trumfy Miroslava Donutíla“ vycházel z ceníkové ceny sponzoringu obchodní společnosti Media Master, s.r.o., přičemž zohlednil i náklady na výrobu sponzorského vzkazu, který provedla obchodní společnost SAWAGO s.r.o. na základě objednávky společnosti KV Production Servis s.r.o. Při zjištění cen obvyklých v případě obstarávání reklamy v pořadu „Pelišky“ vycházel správce daně z ceníkové ceny sponzoringu České televize, přičemž taktéž zohlednil i náklady na výrobu sponzorského vzkazu provedeného společností SAWAGO s.r.o. na základě objednávky společnosti KV Production Servis s.r.o. Takto vyčíslené ceny za poskytnutí reklamních služeb souvisejících s odvysíláním sponzorského vzkazu [tj. ve výši 222.000 Kč (bez DPH), oproti žalobcem uplatněné částce 1.500.000 Kč za obstarání reklamy v pořadu „Trumfy Miroslava Donutíla“; a ve výši 292.000 Kč (bez DPH), oproti žalobcem uplatněné částce 1.000.000 Kč za obstarání reklamy v pořadu „Pelišky“] lze oprávněně považovat za ceny obvyklé na trhu, které by byly sjednávány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích v daném místě a čase za srovnatelné služby a za stejných obchodních podmínek. Žalovaný dodal, že žalobce byl ve Výzvě č. 2 upozorněn na následky plynoucí z ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, pokud uspokojivým způsobem nedoloží rozdíl mezi cenami uplatněnými v daňově účinných nákladech za zdaňovací období roku 2012 a 2013 za obstarávání služeb od společnosti KV Production Servis s.r.o. a cenami zjištěnými a vyčíslenými správcem daně, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Písemnost č. j. 90547/17 ze dne 1. 2. 2017, jako reakce na Výzvu č. 2, však pochybnosti správce daně o výši sjednaných cen neodstranila.
11. Žalovaný dále k obsahu žaloby uvedl, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2018, č. j. 8 Afs 80/2017-105, dle kterého nejprůhodnější porovnávací metodou pro stanovení ceny obvyklé je výběr vhodného vzorku subjektů vykonávajících obdobnou podnikatelskou činnost za stejných nebo obdobných podmínek, není v dané věci přiléhavý, neboť v případě žalobce byla v daňovém řízení zjištěna cena platná pro daný konkrétně vymezený případ, kdy s odkazem na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30, je možné stanovit cenu obvyklou v prostředí fungující hospodářské soutěže jako určitou částku bez intervalu rozpětí cen. Cenou obvyklou se v daném případě rozumí cena prvního článku v řetězci, tj. cena České televize, popř. Media Master, s.r.o., nezátížená navýšením v řetězci firem, či jiným účelovým jednáním dodavatele.
12. K argumentaci žalobce stran rozdílnosti nyní řešeného případu a případů dle rozsudků uvedených žalovaným v napadeném rozhodnutí žalovaný uvedl, že v rozsudku Krajského

soudu v Brně ze dne 28. 2. 2018, č. j. 31 Af 18/2017-54 (kde si daňový subjekt zajišťoval služby související s reklamou sám a od reklamní agentury nakupoval pouze vysílací čas) byla fakturována samotná výroba reklamních spotů jiným dodavatelem (což je shodné s dodávkami u žalobce). Žalobce dle zjištěných skutkových okolností své důkazní břemeno neunesl, jelikož neprokázal „komplexnost“ poskytnutých služeb dodavatelem, a ani ze spisového materiálu nebyly žádné další služby spojené s komplexním servisem a řízením reklamní akce detekovány. Argumentace rozdílností nyní řešeného případu dle rozsudku NSS č. j. 7 Afs 47/2013-30 ze dne 13. 6. 2013, kde se dle žalobce jednalo o osoby blízké, je tvrzením irelevantním, jelikož v obou případech byly dle ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů identifikovány jinak spojené osoby, kterými jsou osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, tedy v případě dle rozsudku NSS nebyla argumentace založena na „rodinném“ propojení zúčastněných společností.

13. K tvrzení žalobce, že žalovaný opomněl při stanovování ceny obvyklé zejména zpracování dokumentace včetně vyhodnocení akce a cenu za komplexní servis, žalovaný konstatoval, že další služby spojené s komplexním servisem a řízením reklamní akce nebyly na základě předložených a získaných důkazních prostředků zjištěny. Žalovaný nerozporoval, že předmětná plnění v podobě sponzorských vzkazů byla poskytnuta, avšak již nebylo prokázáno, zda byla poskytnuta právě dodavatelem – společností KV Production Servis s.r.o. dle jednotlivých faktur. Z protokolu o místním šetření, které bylo provedeno u společnosti SAWAGO s.r.o. (tj. dodavatele společnosti KV Production Servis s.r.o. a výrobce sponzorských vzkazů), vyplynulo, že společnost KV Production Servis s.r.o. dodala společnosti SAWAGO s.r.o. podklady, přičemž společnost SAWAGO s.r.o. zajistila výrobu sponzorského vzkazu. Náhled byl e-mailem zaslán společnosti KV Production Servis s.r.o. ke schválení a „*po odsouhlasení byl sponzorský vzkaz vymástrován na digitální nosič a zaslán společností SAWAGO kurýrem na obchodní oddělení České televize. Kurýr následně zaslal emailem na recepci SAWAGO zprávu o doručení České televizi.*“ Z takto uvedených skutečností lze dospět k názoru, že plnění bylo poskytnuto (realizováno), tedy sponzorské vzkazy byly odvysílány Českou televizí, avšak bez žalobcem deklarovaného „komplexního servisu“ dodavatele, společnosti KV Production Servis s.r.o., jehož účast je zřejmá pouze v dodání (přeposlání e-mailové zprávy) podkladů pro zpracování sponzorských vzkazů. V otázce vyhodnocení akce odkázal žalovaný na bod [80] napadeného rozhodnutí, kde je uvedeno, že analýzy sledovanosti byly veřejně dostupné a poskytovány zdarma subjekty odlišnými od společnosti KV Production Servis s.r.o.
14. K další námitce ohledně zahrnutí DPH žalovaný konstatoval, že doměřenou daň z přidané hodnoty lze uznat jako daňově uznatelný náklad ve chvíli, kdy daňovému subjektu takový výdaj reálně vznikl, to znamená v momentě (ve zdaňovacím období), kdy dodatečný platební výměr nabyde účinnosti. Jelikož daňová kontrola na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2013 byla ukončena v červnu 2017 a vydaný dodatečný platební výměr byl napaden odvoláním, nelze s ohledem na uvedené uplatnit doměřenou daň z přidané hodnoty v daňově účinných nákladech zdaňovacího období 2013, jak vyplývá z ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů. Taktéž do kalkulace ceny pro zdaňovací období 2013 nelze zahrnovat následně doměřenou daň z přidané hodnoty, kdy kalkulace byla provedena na základě cen bez DPH.
15. K námitce žalobce stran unesení důkazního břemene žalovaný odkázal na právní základ uvedený v napadeném rozhodnutí vztahující se k břemenu tvrzení a břemenu důkaznímu,

přičemž žalovaný zdůraznil, že Výzvou č. 2 přešlo na žalobce důkazní břemeno, které následně žalobce neunesl, neboť uspokojivým způsobem nedoložil rozdíl mezi sjednanou cenou reklamních spotů vysílaných Českou televizí a cenou zjištěnou správcem daně (včetně promítnutí ceny výroby konkrétního sponzorského vzkazu společností SAWAGO s.r.o.), která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za obdobných podmínek. Žalovaný dále zdůraznil, že žádný členek v řetězci (vyjma České televize) předmětné služby nezabezpečil vlastními prostředky, vždy se jednalo o nákup a následný prodej. Žalovaný k tomu odkázal na přílehlavé závěry učiněné v obdobné věci zdejším soudem v rozsudku ze dne 21. 3. 2018, č. j. 57 Af 9/2017-44. S těmito závěry krajského soudu se žalovaný plně ztotožnil, a byť uvedený rozsudek primárně řeší podvod na DPH, lze v něm uvedené právní závěry plně aplikovat i na tento případ.

16. Dále žalovaný uvedl, že osobami spojenými ve smyslu ustanovení § 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 ke snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty podílely, v důsledku čehož tak i ovlivnily profit z těchto vztahů v řetězci, a tím nedůvodnou daňovou optimalizaci. Jak vyplývá z bodu [27] a [78] napadeného rozhodnutí, žalobce z účasti v předmětných řetězcích profitoval už jen tím, že zahrnutím výrazně nadhodnocených částek za reklamní služby do daňové účinných výdajů snížil svůj základ daně, potažmo i daňovou povinnost. Takto je ostatně nutno chápat i závěr z rozsudku NSS ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013-27, dle kterého ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů „[d]opadá na všechny osoby, které se takového vztahu, ať již přímo nebo nepřímo, účastnily a profitovaly z něj.“ Daňový subjekt profituje z účasti v řetězci již jen tím, že v důsledku nadhodnocené ceny za plnění oproti ceně obvyklé sníží svůj daňový základ nebo zvýší daňovou ztrátu více, než jak by tomu bylo v případě, kdyby daňový subjekt dané plnění pořídil za cenu obvyklou v rámci nedeformovaných obchodních vztahů.
17. Žalovaný prokázal existenci osob v řetězci, které se účastnily vztahu, v němž byly spojeny, a profitovaly z něj, přičemž žalobce jako koncový členek řetězce racionálně (uspokojivě) nezdůvodnil několikanásobné navýšení cen za poskytnutí reklamních služeb ve vztahu k odvysílání sponzorského vzkazu oproti ceníkové ceně společnosti Media Master, s.r.o. a České televize. Žalovaný proto setrval na svém závěru, že bylo prokázáno naplnění zákonných podmínek pro aplikaci ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a úpravu základů daně za předmětná období o zjištěné rozdíly mezi cenami sjednanými a cenami obvyklými.
18. K vyjádření GFŘ žalovaný odkázal na argumentaci v bodu [81] napadeného rozhodnutí, k rozporu s ustanovením § 92 daňového řádu na závěry učiněné v bodě [78] a násl. napadeného rozhodnutí. K námitce smluvní volnosti citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2004, sp. zn. 5 Afs 151/2004.

IV.

Posouzení věci soudem

19. V souladu s § 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě,

neshledal při tom vady podle § 76 odst. 2 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

20. Soud rozhodoval bez nařízení ústního jednání, neboť žalobce a žalovaný s tím souhlasili.

V.

Rozhodnutí soudu

21. Soud neshledal žalobu důvodnou.
22. Žalobce v žalobě v první řadě činí sporným výši obvyklé ceny za dodání reklamních služeb, k níž dospěly správní orgány, když s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2008, č. j. 8 Afs 80/2007 – 105 uvádí, že správní orgány pochybily, když neopřely své úvahy stran ceny obvyklé o vzorek vhodných subjektů vykonávajících obdobnou podnikatelskou činnost za stejných nebo obdobných podmínek, a namísto toho vyšly z konkrétní ceny služeb prvního subjektu v řetězci (tj. České televize). Soud má ve shodě s žalovaným za to, že shora citovaný rozsudek na nyní projednávanou věc přílehavě nedopadá. V daném rozsudku Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že *„cenu sjednanou nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek ve smyslu § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nelze obvykle stanovit jediným číslem, ale intervalem nejčastěji realizovaných cen (zvýrazněno zdejším soudem)“*, tj. vymezil obecný způsob stanovení obvyklé ceny. V nyní projednávané věci však tento mechanismus není možné aplikovat, když smlouva mezi žalobcem a jeho dodavatelem směřovala k zajištění propagace výlučně v rámci vysílání České televize, proto při určení obvyklé ceny bylo nutné vycházet přímo z veřejně dostupného ceníku České televize (resp. ceníku společnosti Media Master pro zdaňovací období 2012), v němž uvedená částka představuje běžnou cenu za odvysílání sponzorského vzkazu (tj. cenu nabízenou ostatním subjektům - nezatíženou jejím následným navýšením v řetězci firem) a zároveň z konkrétní výše nákladů na výrobu jednotlivých reklamních vzkazů společností SAWAGO s. r. o. Kromě částky za odvysílání vzkazů a nákladů na jejich výrobu nebylo prokázáno, že by se výsledná cena za poskytnuté plnění od dodavatele žalobce (KV Production Servis) skládala z dalších složek, k nimž by správní orgány mohly vést dokazování za účelem zjištění ceny obvyklé. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný zcela konkrétně uvedl k tvrzení žalobce o „komplexním servisu“, že dodavatel neučinil žádné kroky, které by do plnění vnesly přidanou hodnotu odůvodňující zvýšení ceny. Pokud se jedná o žalobcem zmíněné vyhodnocení reklamní akce, pak žalovaný uzavřel, že *„korporace KV Production Servis žádné vyhodnocení reklamní akce neprovedla, pouze použila již zpracované údaje.“* Žalobce v průběhu správního řízení (přes jasně formulovanou výzvu) nepředestřel správním orgánům věrohodnou skutkovou verzi reality týkající se konkrétního složení ceny za jím zaplacenou službu, k níž by mohlo být vedeno dokazování, proto správní orgány nepochybily, když uzavřely, že obvyklá cena sponzorského vzkazu v pořadu „Trumfy Miroslava Donutíla“ vysílaného na programu ČT 1 dne 28. 4. 2012 od 20:00 hodin činí 222.000 Kč bez DPH (210.000 Kč za odvysílání + 12.000 Kč za výrobu vzkazu) a obvyklá cena sponzorského vzkazu v pořadu „Pelišky“ vysílaného na programu ČT 1 dne 24. 12. 2013 od 20:35 hodin činí 292.000 Kč bez DPH (280.000 Kč za odvysílání + 12.000 Kč za výrobu vzkazu).
23. Pokud správce daně prokáže, že *„v hospodaření poplatníka se vyskytují obchodní operace, které se navenek svými konkrétními objektivně identifikovanými rysy na základě racionální úvahy jeví, že neodpovídají ekonomickým principům běžných obchodních vztahů, je na*

poplatníkovi, aby prokázal, jaké důvody, jež ekonomickým principům běžných obchodních vztahu odpovídají, jej vedly k tomu, že tyto obchodní operace uskutečnil. (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 94/2012-74, ze dne 25. 6. 2014).“ Přesně takový postup přitom v projednávané věci zvolily správní orgány – identifikovaly neobvyklou výši sjednaného plnění na základě věrohodných důkazních prostředků. Bylo naopak na žalobci, pokud měl za to, že daň mu nemá být za této situace doměřena, aby „*aby prokázal, jaké důvody, jež ekonomickým principům běžných obchodních vztahu odpovídají, jej vedly k tomu, že tyto obchodní operace uskutečnil*“, nic takového však žalobce přes výzvu neučinil (kromě zcela obecné argumentace o údajné komplexní povaze poskytovaných služeb), pochybnosti správce daně racionálně nevyvrátil, proto není možné než aprobovat závěr žalovaného, že cílem jednání žalobce bylo snížení základu daně.

24. Jestliže žalobce v žalobě argumentuje tím, že do podvodného řetězce byl zapojen nezaviněně, když učinil veškerá možná opatření za účelem posouzení spolehlivosti dodavatele společnosti KV Production Servis, pak soud v první řadě uvádí, že s tímto tvrzením se neztotožňuje, neboť s ohledem na totožný skutkový základ platí závěr soudu vyslovený v rozsudku ze dne 21. 3. 2018, č. j. 57 Af 9/2017 – 44, podle něhož „*v rámci posuzovaného obchodního řetězce existují významné nestandardnosti, přičemž tyto nestandardnosti – některé samostatně a tím spíše všechny ve svém souhrnu coby koherentní řetězec nepřímých důkazů - opravňují závěr daňových orgánů, dle něhož žalobce o svém zapojení do podvodu na DPH přinejmenším vědět měl.*“ Nad to je však nutné zdůraznit, že předmětem nyní projednávané věci není problematika účasti na daňových podvodech při placení daně z přidané hodnoty, ale aplikace normy obsažené v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmu je ustanovením dopadajícím na případy právního jednání uskutečněného mezi spojenými osobami, tj. osobami, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, a to za nestandardních podmínek (zjištění rozdílu mezi cenou obvyklou a cenou daňově uplatněnou spojenou osobou). Pokud správce daně takové skutečnosti zjistí, má povinnost daně ustanovení aplikovat a v souladu s ním upravit daňovému subjektu základ daně. Správce daně je tedy oprávněn v zájmu zamezení účelového krácení daní v důsledku účelově vytvářených obchodních vztahů postihovat takové chování daňových subjektů. Argumentace žalobcem uvedená v žalobě tedy není v daně věci relevantní, neboť žalobci nebyla doměřena daň z příjmů fyzických osob na základě existence daňového podvodu v rámci dodavatelského řetězce a účasti žalobce na daňovém podvodu, nýbrž proto, že žalobce na výzvu správce daně uspokojivě nedoložil rozdíl ceny obvyklé a ceny sjednané s obchodní společností Praha Production Servis, když bylo správcem daně prokazatelně zjištěno, že se jedná o osoby spojené a že cena sjednaná neodpovídá ceně obvyklé. Právě uvedený závěr zdejšího soudu je zcela souladný s judikaturou Nejvyššího správního soudu, který například v rozsudku ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 40/2013 – 30 uzavřel, že „*je výlučně na daňovém subjektu, jako koncovém účastníku řetězce, aby správci daně - k jeho výzvě - uspokojivě doložil a prokázal relevantními důkazy, že zde existovaly racionální důvody pro nákup zboží či služeb za ceny, které přesahují (zde cca 20x) ceny v běžných obchodních vztazích (mezi nezávislými osobami).* Otázka prokázání zavinění daňového subjektu při správě daní (oproti řízení trestnímu) je v tomto směru irelevantní skutečností. (zvýrazněno zdejším soudem)“.
25. Pokud jde o snahu žalobce odůvodnit své vlastní pochybení nedostatečnými informacemi ve veřejných rejstřících, pak k tomu soud uvádí, že je zcela na žalobci, aby v obchodněprávních vztazích jednal profesionálně s náležitou mírou opatrnosti. Je

vyloučeno, aby se žalobce v rámci plnění daňové povinnosti dovolával své nedbalosti při výběru obchodního partnera či určení výše ceny za plnění, takové jednání nemá v profesionálních obchodních vztazích žádné místo, naopak platí, že všechno to, co zjistil správce daně stran výše běžné ceny za reklamu, měl zjistit sám žalobce, než daný kontrakt uzavřel, což by jistě průměrný podnikatel učinil. V této souvislosti soud zdůrazňuje, že průměrný podnikatel by nemohl přistoupit k samotnému uzavření smlouvy týkající se obstarání vysílání reklamy, neboť její klíčový prvek, tj. vymezení ceny plnění je sjednán naprosto neobvyklým způsobem. Odměna byla sjednána značně neurčitě jako souhrnná částka, z níž není nijak patrné, jaká část z ní bude použita zajištění služby (tj. výrobu a zveřejnění vzkazu v České televizi) a jakou část tvoří samotná cena za zprostředkování této služby dodavatelem žalobce, tj. provize. Přitom právě na jednoznačném vymezení výše provize (například procentní vyjádřením z ceny služby či jiným přezkoumatelným způsobem) měl statutární orgán žalobce jednoznačně trvat, neboť jedině tak mohl porovnat nabízenou cenu s jinými cenovými nabídkami na trhu a dostat požadavkům na něj kladeným ohledně hospodárného a racionálního nakládání s majetkem obchodní korporace při vstupu na trh, s nímž má podle vlastního vyjádření minimální zkušenosti.

26. Soud nespatřuje pochybení žalovaného ani v tom, že do cen nezahrnul daň z přidané hodnoty. Soud předesílá, že mu uniká smysl této žalobní námitky, neboť i pokud by došlo k zahrnutí daně z přidané hodnoty do ceny zaplacené žalobcem, pak by sice došlo logicky k jejímu zvýšení, zároveň by se však zvýšila i cena v běžných obchodních vztazích, neboť ani do té žalovaný nezahrnul DPH, proto by tato skutečnost nijak neovlivnila vzájemný poměr ceny zaplacené žalobcem a ceny v běžných obchodních vztazích. Nad rámec právě uvedeného se soud plně ztotožňuje s argumentací žalovaného uvedené ve vyjádření k žalobě, podle níž doměřenou daň z přidané hodnoty lze uznat jako daňově uznatelný náklad ve chvíli, kdy daňovému subjektu takový výdaj reálně vznikl, to znamená v momentě (ve zdaňovacím období), kdy dodatečný platební výměr nabyde účinnosti, v nyní projednávané věci však došlo k doměření DPH až v roce 2017, nelze tedy s ohledem na uvedené uplatnit doměřenou daň z přidané hodnoty v daňově účinných nákladech zdaňovacího období 2012, resp. 2013 jak vyplývá z ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů.
27. Protože soud neshledal žalobní námitky důvodnými, zamítl žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s.

VI.

Náklady řízení

28. Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Jelikož žalovanému žádné náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň dne 28. listopadu 2019

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu