



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., a Mgr. Michala Rendy ve věci

žalobkyně: **FERBO s. r. o.**, IČO 25879456
sídlem Tovačovského 490/4, Olomouc
zastoupená daňovým poradcem Ing. Milanem Šellem
sídlem Svatopluka Čecha 814/31, Lipník nad Bečvou

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 6. 2017, č. j. 27517/17/5200-11432-807689,
ve věci daně z příjmů právnických osob

takto:

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

Odůvodnění:
A) Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobkyni dodatečným platebním výměrem ze dne 25. 7. 2016, č. j. 1517501/16/3101-51525-802353 daň z příjmů právnických osob (dále jen „daň“) za zdaňovací období roku 2010 ve výši 361 000 Kč, a dále platebním výměrem ze dne 25. 7. 2016, č. j. 1517616/16/3101-51525-802353 daň za zdaňovací období roku 2011 ve výši 524 400 Kč. Rovněž vyčíslil v obou platebních výměrech penále.
2. Žalobkyně dle zjištění správce daně uplatnila v daňově účinných nákladech ve zdaňovacím období roku 2010 fakturaci za pronájem reklamní plochy na soutěžních vozidlech na závodech rallye od dodavatele DG Advices s. r. o. (dále jen „DG Advices“) ve výši 1 970 000 Kč a ve zdaňovacím období roku 2011 fakturaci za pronájem reklamní plochy na soutěžních vozidlech na závodech rallye od dodavatele DG Advices ve výši 300 000 Kč a od dodavatele DG Advantage s. r. o. (dále jen „DG Advantage“) ve výši 3 mil. Kč, a dále od téhož dodavatele fakturaci ve výši 300 000 Kč za poskytnuté reklamní služby. Ve zprávě o daňové kontrole dospěl správce daně k závěru, že ceny reklamy sjednané mezi žalobkyní a jejími dodavateli DG Advices a DG Advantage neodpovídají cenám mezi nezávislými osobami, neboť pronájem reklamní plochy byl prováděn v řetězci společností, které představovaly spojené osoby za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Žalobkyně dle správce daně uspokojivě nedoložila část nákladů za uvedené služby, a to ve výši rozdílů mezi cenami sjednanými a cenami obvyklými dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), tudíž neprokázala, že se jedná v plné výši o náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 odst. 1 ZDP. Správce daně proto zvýšil žalobkyni za zdaňovací období 2010 základ daně o částku 1 900 000 Kč a za zdaňovací období 2011 o částku 2 760 000 Kč.
3. Žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a oba dodatečné platební výměry potvrdil.

B) Žaloba a vyjádření žalovaného

4. Včas podanou žalobou se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného. Žalobkyně uplatnila tyto žalobní body:
 - a) daňová kontrola byla zahájena v rozporu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07;
 - b) žalovaný neprovedl dožádání u správců daně společností A. T. Motosport s. r. o., SELECT MEDIA s. r. o. a MK MOTOSPORT s. r. o. a výsledky svědků u těchto společností, které žalobkyně navrhovala za účelem prokázání obvyklé ceny pronájmu reklamních ploch na závodních automobilech mezi nespojenými osobami a k prokázání skutečnosti, že žalobkyně nevytvořila právní vztah převážně za účelem snížení základu daně. Žalobkyně měla od těchto subjektů informace o cenách za poskytnutou reklamu v jiných závodech a na jiných vozech řízených jinými jezdci, srovnatelných s cenami, za které sama reklamu pořídila. Správce daně však provedl u žalobkyni označených subjektů pouze místní šetření formou dožádání, přičemž odpovědi na dožádání ukryl v neveřejné části spisu, čímž žalobkyni znemožnil řádné dokazování. Vyzval-li správce daně žalobkyni dne 14. 4. 2015 k prokázání ceny obvyklé, procesně pochybil, neboť vyzval žalobkyni k prokázání něčeho, co sama netvrdila a co měl tak prokazovat správce daně sám. Neprovedení důkazů dostal správce daně žalobkyni úmyslně do důkazní nouze;

- c) správce daně označil dodavatele DG Advices za nekontaktní subjekt toliko na základě doručení zásilky uložením a nedostavení se nikoho z této společnosti na jednání. Správce daně byl však povinen předvolat přímo jednatele společnosti, Ing. R. L., případně použít jiné instituty zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“). Svědeckou výpověď jednatele společnosti žalobkyně několikrát marně navrhovala;
- d) správce daně v rozporu se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 3. 2007, č. j. 3 As 32/2006-52 nevydal rozhodnutí, v němž by zdůvodnil odmítnutí provedení žalobkyní navržených důkazů;
- e) správce daně nepřesunul v rozporu s § 65 odst. 2 d. ř. v době seznámení žalobkyně s výsledky kontrolního zjištění (2. 6. 2016) z neveřejné části spisu důkazy, které ke kontrolním zjištěním zhodnotil a použil při stanovení obvyklé ceny reklamy, čímž žalobkyni znemožnil se s těmito důkazy seznámit a vyjádřit se k nim. Při striktní aplikaci druhé věty § 65 odst. 2 d. ř. by byla daňovému subjektu zpřístupněna vyhledávací část spisu až před zahájením projednání zprávy o daňové kontrole, tj. paradoxně v době, kdy již nemůže dle § 88 odst. 3 d. ř. navrhopat doplnění kontrolního zjištění;
- f) správce daně při ukončování daňové kontroly neakceptoval řádnou omluvu zástupce žalobkyně z jednání dne 18. 7. 2016 a neposkytl žalobkyni náhradní lhůtu k projednání zprávy o daňové kontrole, přičemž v písemnosti ze dne 4. 7. 2016 žalobkyni nepoučil o důsledcích nedodržení stanovených termínů projednání zprávy o kontrole a možnosti „zneužití“ § 88 odst. 5 d. ř. Zástupce žalobkyně se ničemu nevyhýbal a řádně a včas se omluvil;
- g) správce daně dne 18. 7. 2016 formálně ukončil daňovou kontrolu s účinky doručení zprávy o daňové kontrole dne 22. 7. 2016 aniž předtím v rozporu s § 261 odst. 4 d. ř. vyřídil stížnosti žalobkyně podané dne 18. 7. 2016. Postupoval tak, aby za každou cenu ukončil daňovou kontrolu do tří let od jejího zahájení, tj. i za cenu porušení zásady zákonnosti;
- h) ceny, za které měl dle informací z dožádání pronajmout pronajímatel K. I. T. RACING CS s. r. o. automobil Škoda Fabia sk. „S2000“, resp. reklamní plochu na něm k automobilovým závodům, tj. v rozmezí 6 – 70 000 Kč za celý vůz správce daně nesprávně vyhodnotil jako ceny, které by byly vyjednány mezi nezávislými osobami v obdobných obchodních vztazích. Svět motoristických závodů a jeho financování je postaven u menších soutěží zejména na reklamách. Roční náklady závodního vozu se pohybují ve stovkách tisíců až milionů korun podle kategorie vozu, výkonnosti jezdce atp. Ceny zjištěné správcem daně nepokryjí ani náklady na nachystání vozidla na závod. I pro laika jsou tak správcem daně zjištěné ceny nesrovnatelné a současně neodpovídající a tím i nepřezkoumatelné. Současně správce daně srovnával nesrovnatelné, tj. cenu pronájmu auta (místa) s obsahově daleko širším plněním dodavatele žalobkyně dle smlouvy o pronájmu reklamních ploch. Přidanou hodnotu práce dodavatele reklamy tak správce daně považuje za nulovou. Správce daně rovněž nerespektoval nesrovnatelnost cen reklam na vozech různých kategorií, ačkoli mu to bylo vysvětleno;
- i) správce daně ve zprávě o daňové kontrole na dani z příjmů (neprokázání rozdílu mezi cenou obvyklou a cenou sjednanou mezi spojenými osobami) hodnotil tytéž důkazy

rozdílně než ve zprávě o daňové kontrole na DPH (nebyl prokázán podvod), v důsledku čehož je zpráva o daňové kontrole nepřezkoumatelná;

- j) správce daně chybně aplikoval § 88 d. ř., když odmítl žalobkyní dne 7. 7. 2016 uplatněné nákladové položky (dořešené reklamace z roku 2010), s odůvodněním, že je uplatnila v rozporu s § 88 odst. 3 d. ř. až po vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, které učinila 20. 6. 2016, neboť žalobkyně nenavrhovala doplnění, nýbrž změnu kontrolního zjištění. Podle § 86 odst. 2 písm. b) d. ř. je daňový subjekt oprávněn navrhopvat důkazy až do ukončení daňové kontroly, tudíž byl správce daně povinen se důkazem zabývat;
 - k) žalobkyně nebyla součástí řetězce, jednalo se o běžný obchodní styk. Žalobkyně chtěla navrhovanými svědeckými výpověďmi objasnit vztah poskytovatelů reklamy (DG Advices a DG Advantage) a jejich dodavatelů, což jí nebylo umožněno. Z grafu předloženého v reakci na seznámení s výsledky kontrolního zjištění vyplývá, že k výraznému navýšení ceny nedošlo na konci řetězce, nýbrž na jeho začátku, kdy společnost K. I. T. RACING CS pronajala „plech“ a první články domnělého řetězce (VITAMIX VIN ekologie s. r. o., Mount Futapu s. r. o., SUNTASUN s. r. o. apod.) navýšily cenu. Správce daně je mimo realitu, domnívá-li se, že žalobkyně mohla nakoupit reklamu za 70 000 Kč přímo u vlastníka vozu K. I. T. RACING CS s. r. o., neboť koncový zákazník může kupovat reklamu jen u reklamní agentury. Majitel vozu a reklamní agentury tedy vytvořili vztah, v němž sjednané ceny neodpovídají cenám na trhu, tudíž jejich cenu nelze považovat za obvyklou;
 - l) polemiky správce daně o dopadech reklamy na ekonomickou činnost žalobkyně jsou scestné. Jednalo se o plošnou reklamu, což vylučuje možnost označit konkrétní zákazníky, které by tato reklama přinesla. Na autech byla uvedena loga dalších známých subjektů ze stejného oboru podnikání pohybujících se v tomto sportovním odvětví, což měl správce daně celou dobu k dispozici. Absence dalších údajů o žalobkyni v použité reklamě nad rámec názvu je logická, neboť rychlý pohyb auta vylučuje efektivitu použití podrobnějších balastních informací. Tyto úvahy pramenící z neznalosti daného prostředí pracovníky správce daně měly podstatný vliv na hodnocení předložených důkazních prostředků. Při generalizaci úvah správce daně by nebyla uznatelná jakákoli plošná reklama a jakýkoli obchodní vztah by bylo možné vyhodnotit jako řetězec vytvořený za účelem snížení základu daně;
 - m) žalobkyně byla v dobré víře a neměla žádné informace o existenci obchodního řetězce zabývajících se přeprodáváním reklamy. Správci daně ve vyjádřeních uváděla, že si předem provedla průzkum trhu a vyloučila společnosti požadující platby předem a v hotovosti. Platby probíhaly bezhotovostně a žalobkyně hodlala svědeckými výpověďmi prokázat, že částka 300 000 Kč za reklamu na jednom závodě byla běžná i u jiných reklamních agentur. Správce daně i žalovaný v rozporu s judikaturou interpretovali důkazní břemeno, neboť je povinností správce daně prokázat existenci skutečností, že daňový subjekt mohl či měl vědět, že se účastní podezřelé transakce.
5. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl. K žalobním bodům uvedl, že tyto se v drtivé většině shodují s odvolacími námitkami, s nimiž se v napadeném rozhodnutí vypořádal, a proto na příslušné pasáže odůvodnění rozhodnutí odkázal.

C) Posouzení věci krajským soudem

6. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného [§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)]. Krajský soud rozhodoval o věci samé bez jednání, neboť oba účastníci s tímto postupem souhlasili (§ 51 dost. 1 s. ř. s.).
7. Krajský soud po seznámení s obsahem předloženého správního spisu zcela souhlasí s žalovaným, že žalobní body jsou toliko repeticí námitek, které žalobkyně uplatnila nejen jako námítky odvolací, nýbrž v řadě případů již dříve v rámci odpovědí na výzvy správce daně, tudíž se s těmito námitkami vypořádal již i správce daně ve zprávě o daňové kontrole. Úkolem soudu pak není opětovně přepisovat či jinými slovy přeformulovávat závěry, které vyjádřil žalovaný v napadeném rozhodnutí, popř. již před ním správce daně ve zprávě o daňové kontrole. Krajský soud se proto zaměřil toliko na hodnocení závěrů žalovaného. V případě souhlasu s nimi na tyto závěry krajský soud níže odkazuje.
8. Námitkou, že daňová kontrola byla zahájena v rozporu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07, se žalovaný podrobně zabýval v odst. 53 a 54, a dále 84 napadeného rozhodnutí, v nichž zcela správně odkázal na stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st 33/11, publ. pod č. 368/2011 Sb., jimiž byly závěry vyslovené dříve v žalobkyní namítaném nálezu překonány. Ve stanovisku Ústavní soud s odkazem na předchozí judikaturu Nejvyššího správního soudu dovodil, že daňová kontrola je institutem s preventivním významem a musí být vykládána v souladu s obecným významem termínu kontroly, jejímž podstatným znakem je mj. možnost jejího namátkového provedení, tedy provedení za situace, kdy kontrolující osoba a priori nedisponuje (konkrétním) podezřením, že kontrolovaný subjekt neplní řádně své povinnosti. Žalobní bod a) je tudíž nedůvodný.
9. Námitkou nepovedení výsledku svědků ze společností A. T. Motosport s. r. o., SELECT MEDIA s. r. o. a MK MOTOSPORT s. r. o. se žalovaný zabýval v odst. 89 a násl. napadeného rozhodnutí přičemž nejprve v odst. 83 a 84 shrnul a zhodnotil zjištění, která učinil v souvislosti s těmito společnostmi a jejich subdodavateli správce daně na základě provedených dožádání, a která popsal nejprve podrobně v úředním záznamu ze dne 6. 5. 2016, č. j. 983144/16/3101-62561-809490, a následně ve zprávě o daňové kontrole. Krajský soud poukazuje na skutečnost, že žalobkyně navrhovala, jak sama v žalobě zdůrazňuje, výsledky svědků u těchto společností za účelem prokázání obvyklé ceny pronájmu reklamních ploch na závodních automobilech mezi nespojenými osobami a k prokázání skutečnosti, že nevytvořila právní vztah převážně za účelem snížení základu daně. Informace, na jejichž základě dospěl správce daně k závěru, že žádný z označených subjektů není subjektem způsobilým prokázat, že žalobkyně pořídila reklamu v posuzovaném období za obvyklou cenu, čerpal správce daně z dokladů, které dožádání správci daně od těchto subjektů zajistily. Z těchto dokladů správce daně uzavřel, že navržené společnosti nejsou s to relevantní informace o obvyklé ceně reklamy v daném místě a čase přinést a svůj závěr přezkoumatelně zdůvodnil (viz str. 13 a 31 zprávy o daňové kontrole), a to z důvodu realizace služeb na zahraničním trhu a uzavření rámcových smluv, z nichž není cena na jednotlivých závodech seznatelná (případ A. T. Motosport s. r. o.), z důvodu odlišné formy poskytované reklamy, tj. reklamy formou bannerové prezentace (případ SELECT MEDIA s. r. o.), popř. z důvodu nedoložení jakékoli dokumentace (případ MK MOTOSPORT s. r. o.). Dále správce daně popsal, jaká zjištění učinil stran cen reklamy u dalších subdodavatelů společnosti DG Advices a DG

Advantage, jakož i to, z jakého důvodu nebylo možné u některých z nich žádné zjištění učinit. Krajský soud uvádí, že správce daně činil svá zjištění z přímých důkazů, kterými byly podklady (smlouvy a faktury) dodané předmětnými subjekty, tudíž není zřejmé, jaké (od těchto zjištění odlišné) informace by mohl správce daně zjistit výsledkem statutárních orgánů těchto společností, či jiných případných (žalobkyní přímo neoznačených, jak zdůrazňuje i žalovaný v odst. 92 napadeného rozhodnutí) svědků, když případné výpovědi dotčených osob by správce daně musel nutně porovnat se zjištěními učiněnými z listinných důkazů. Výsledky svědků proto byly zcela oprávněně vyhodnoceny jako nadbytečný důkaz. Žalobní bod b) je tudíž nedůvodný.

10. K námitce neprovedení výsledku svědka Ing. R. L. se žalovaný vyjádřil v odst. 90 napadeného rozhodnutí, podrobněji pak správce daně na str. 37 zprávy o daňové kontrole. Správní orgány obou stupňů zdůvodnily, že výsledek tohoto svědka byl nadbytečný, neboť tento formou písemných odpovědí na otázky dožádaného správce daně potvrdil, že cena reklamy byla sjednána ve výši uvedené na fakturách. Závěr o tom, že se nejednalo o cenu obvyklou, činil správce daně logicky na základě zjištění o cenách na relevantním trhu, které s cenami sjednanými mezi žalobkyní a jejími dodavateli, jichž byl Ing. L. jednatelem, porovnal. Ústní stvrzení skutečností, uvedených v písemném vyjádření, ze strany tohoto svědka, by tudíž nemohlo provedenou komparaci cen zvrátit. Závěr o nekontaktnosti společnosti DG Advices nadto nebyl opřen toliko o doručení zásilky uložením, nýbrž o zjištění virtuálního sídla společnosti, neplnění si daňových povinností a nereagování na výzvu dožádaného správce daně. Žalobní bod c) je tudíž nedůvodný.
11. Žalobní bod d) vychází z mylné interpretace rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 3. 2007, č. j. 3 As 32/2006-52, neboť z jeho závěrů (stejně jako z textu zákona) nelze dovodit povinnost správců daně vydat o nevyhovění návrhu na provedení důkazu samostatné procesní rozhodnutí. Žalovaný v odst. 90 a 91 zcela správně dovodil, že správce daně tíží toliko povinnost vypořádat se přezkoumatelně s neprovedenými důkazními návrhy v rozhodnutí o věci samé, což bylo v posuzovaném případě ze strany správce daně i žalovaného splněno.
12. Rovněž žalobní námitka nezpřístupnění vyhledávací části spisu byla žalovaným v napadeném rozhodnutí řešena, a to v odst. 94 a 95 napadeného rozhodnutí, kde tento popsal, jak probíhalo seznámení žalobkyně se spisem. Krajský soud se ztotožňuje s žalovaným, že veškerá zjištění (byť některá v anonymizované podobě), na jejichž základě učinil správce daně své závěry o obvyklé ceně, byly popsány v protokolu ze dne 2. 6. 2016, jakož i ve zprávě o daňové kontrole. Žalobkyni tudíž nebylo upřeno právo se ke konkrétním zjištěním správce daně kriticky vyjádřit a tyto zpochybňovat, a to jak ve fázi před vydáním zprávy o daňové kontrole, tak následně ve fázi odvolání. Žalobní bod e) je tudíž nedůvodný.
13. Okolnostmi ukončování daňové kontroly a projednání zprávy o daňové kontrole, včetně postupu správce daně při vyřizování stížností žalobkyně podaných dne 18. 7. 2016, se žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí zabýval více než podrobně v odst. 96 až 101. Žalobkyně však na argumenty žalovaného v žalobě nereagovala, nýbrž prakticky doslovně zopakovala námitky odvolací. Krajský soud tudíž toliko konstatuje, že se závěry žalovaného, včetně jím zmíněné relevantní judikatury uvedené v odst. 66 rozhodnutí ztotožňuje. V podrobnostech soud na vyčerpávající argumentaci žalovaného odkazuje. Žalobní body f) i g) jsou tudíž nedůvodné.

14. V odst. 102 až 104 žalovaný odkazem na zjištění správce daně, podrobně popsaná ve zprávě o daňové kontrole, vyvrátil námitku „srovnání nesrovnatelného“, jakož i námitku nepřihlédnutí k přidané hodnotě reklamních služeb, vykonaných dodavatelem DG Advices a DG Advantage nad rámec pouhého pronájmu plochy, jemuž měly odpovídat zjištěné referenční ceny. Žalovaný rovněž zdůraznil, že referenční ceny byly ve prospěch žalobkyně stanoveny pro všechny obchodní případy dle smlouvy o pronájmu reklamní plochy vozidla vyšší skupiny WRC, tj. právě vozidla Škoda Fabia S2000, o němž žalobkyně tvrdí nesrovnatelně vyšší cenu umísťovaných reklam z důvodu speciální konstrukce těchto vozů pro rallye. Žalobní bod h) je tudíž nedůvodný.
15. Námitka rozdílných závěrů přijatých správcem daně v daňové kontrole na dani z příjmů oproti daňové kontrole na DPH je lichá. Žalovaný v odst. 105 a 106 napadeného rozhodnutí opět srozumitelně vysvětlil, že subsumpce zjištěného skutkového stavu pod příslušné právní normy v případě předmětných kontrolovaných daní vedla k odlišným právním závěrům. Závěr správce daně založený na aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) ZDP nelze mechanicky převést na posuzování nároku na odpočet DPH, pro který jsou relevantní příslušná ustanovení zákona č. 234/2004 Sb., jakož i judikatura SDEU týkající se podvodů na DPH. Krajskému soudu rovněž není zřejmé, v jakém ohledu by se mohla stát zpráva o daňové kontrole na dani z příjmů z uvedeného důvodu nepřezkoumatelnou. Žalobní bod i) je tudíž nedůvodný.
16. Správce daně dle názoru krajského soudu nepochybil ani při nezohlednění nákladových položek v podobě nároků z reklamace, uplatněné v roce 2010 odběratele žalobkyně, které žalobkyně dle svého tvrzení náhle v době ukončování daňové kontroly v červenci 2016 uznala. Krajský soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného, uvedeným v odst. 107 a 108 napadeného rozhodnutí, že žalobkyně uplatnila tyto náklady snižující základ daně z hlediska časového v rozporu s § 88 odst. 3 d. ř. až po vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, které učinila 20. 6. 2016. Shodně se správními orgány obou stupňů krajský soud hodnotí tento úkon jako účelové jednání učiněné s cílem prodloužit daňovou kontrolu, přičemž souhlasí také se závěrem žalovaného, že žalobkyně nijak nedoložila existenci jakýchkoli jednání o tomto reklamačním případě po datu zahájení daňové kontroly. Žalobní bod j) je tudíž nedůvodný.
17. Námitku nemožnosti sjednání reklamy přímo s majitelem vozu vznášela žalobkyně již v odpovědi na výzvu ze dne 21. 5. 2015, avšak, jak uvedl správce daně na str. 12 a opětovně poté na str. 28 a v rámci vypořádání námitek žalobkyně proti výsledku kontrolního zjištění také na str. 36 zprávy o daňové kontrole, nebyla k dotazu správce daně s to uvést, kým byla na reklamní agenturu odkázána. Správce daně rovněž logicky dovedl, že pokud žalobkyně dle vlastního tvrzení neznala majitele vozidla, na němž byla reklama realizována, nemohla jej zřetelně ani kontaktovat s dotazem na možný pronájem reklamní plochy. Konečně správce daně negoval tvrzení žalobkyně vlastním zjištěním, že reklamu na vozidle na stejných soutěžích prodával např. i soutěžní tým, který měl vozidlo i s volnou reklamní plochou pronajaté od vlastníka vozidla, nebo sám jezdec, který také uzavíral smlouvy o pronájmu reklamní plochy, a to vždy za násobně nižší ceny, než a jaké za reklamu zaplatila žalobkyně. Žalovaný pak v odst. 109 až 117, zejména pak v odst. 115 napadeného rozhodnutí podrobně analyzoval, proč úvahy správce daně o zjevné nadhodnocenosti cen reklamy v žalobkyní uplatněných případech a okolnostech, za nichž byly smlouvy o reklamách uzavřeny, nejsou „scestné“, nýbrž svědčí o vytvoření právního vztahu ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) ZDP. S žalovaným je nutno souhlasit, že obchodní

vztah žalobkyně se společnostmi DG Advices a DG Advantage probíhal za neobvyklých podmínek, při nichž si žalobkyně nepočínala tak, aby si v souladu s logikou podnikatelského prostředí zajistila podmínky výhodné jí deklarovanému účelu, jímž měla být vlastní propagace. Tvrzení žalobkyně, že toliko přistoupila na běžné obchodní ceny reklamních agentur, nemá oporu v dokazování, neboť obvyklost těchto cen příslušné reklamy, resp. reklamních služeb, nebyla v řízení prokázána. Správce daně přinesl jednoznačné důkazy svědčící o zjevném nadhodnocení obvyklých cen, které přehledně zpracoval, přičemž žalobkyně závěry správce daně nevyvrátila. Žalobní bod k) je tudíž nedůvodný.

18. Žalobní bod l) je opět toliko polemiku s některými dílčími úvahami správce daně. Předmětem přezkumu krajského soudu je však primárně rozhodnutí žalovaného. Generalizace úvah správce daně, dotahující jeho závěry ad absurdum, není s to závěry správce daně zpochybnit.
19. Na existenci spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP usuzuje správce daně zásadně na základě objektivních (vnějších) okolností posuzovaného případu, mezi nimiž akcentuje právě sjednaná výše ceny plnění. Důkazní břemeno, tížící nejprve, stran prokázání existence těchto vnějších okolností, správce daně, avšak následně zpět daňový subjekt, a to stran prokázání racionálních důvodů nákupu předmětných reklamních služeb za ceny násobně převyšující ceny v běžných obchodních vztazích, posoudili správce daně a žalovaný v souladu s judikатурními závěry, které žalovaný shrnul v odst. 45 až 49 napadeného rozhodnutí. Žalobní bod m) je tudíž nedůvodný.

D) Závěr a náklady řízení

20. Jelikož neshledal krajský soud žalobní body důvodnými, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
21. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když plně procesně úspěšnému žalovanému nevznikly podle obsahu spisu v tomto soudním řízení žádné náklady přesahující jeho obvyklou úřední činnost.

Poučení:

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

Olomouc 24. července 2019

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu