



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci

žalobce: **ELERPRO s.r.o.**
sídlem Lípa 182
zastoupen 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 6.10.2016, č.j. 43786/16/5200-11434-711322,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

1. Žalobce podanou žalobou napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 6.10.2016, č.j. 43786/16/5200-11434-711322, kterým žalovaný změnil rozhodnutí:

- dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) na daň z příjmů z právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2010 do 31.12.2010 ze dne 19.1.2015, č.j. 166799/15/3301-52521-705003, kterým byla žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 646 000 Kč a současně žalobci podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně (tj. 129 200 Kč) tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob se po provedeném odvolacím řízení mění na částku 619 400 Kč a výše penále na částku 123 880 Kč;

- dodatečný platební výměr správce daně na daň z příjmů z právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2011 do 31.12.2011 ze dne 19.1.2015, č.j. 167014/15/3301-52521-705003, kterým byla žalobci podle ZDP a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 453 150 Kč a současně podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně (tj. 90 630 Kč) tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob se mění na částku 422 750 Kč a výše penále na částku 84 550 Kč.

2. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal svá tvrzení, že náklady na reklamní služby v podobě polepů na závodních automobilech od společnosti Carenex plus s.r.o. (dále jen „Carenex“) ve výši 3 400 000 Kč ve zdaňovacím období roku 2010 a ve výši 2 100 000 Kč ve zdaňovacím období roku 2011 vynaložil v souladu s § 24 odst. 1 ZDP na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Správce daně proto podle § 23 odst. 3 ZDP za předmětná zdaňovací období zvýšil žalobci základ daně (zpráva o daňové kontrole ze dne 14.1.2015, č.j. 136972/15/3301-61563-708023).
3. Žalovaný v napadeném rozhodnutí přehodnotil důvod, na základě kterého správce daně zvýšil základ daně a upravil výslednou částku doměřené daně. Se změnou právního názoru žalovaný seznámil žalobce v „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ ze dne 29.7.2016, č.j. 33790/16/5200-11434-711322. Podle žalovaného z provedených důkazních prostředků vyplývá, že žalobce byl koncovým článkem řetězce společností ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP (spojených osob), jehož účelem bylo snížení základu daně. Podle žalovaného žalobce nedoložil a neobjasnil rozdíl mezi cenou sjednanou mezi spojenými osobami a cenou sjednanou mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích.

I. Shrnutí žalobní argumentace

4. Žalobce namítá, že napadené rozhodnutí je nezákonné pro nesprávné právní posouzení věci a nesprávné zjištění a vyhodnocení skutkového stavu. Podle žalobce žalovaný neuvedl žádné konkrétní důkazy, ze kterých by jednoznačně vyplývalo, že žalobce a Carenex jsou spojené osoby. Žalovaný podle žalobce ani neprokázal, že by mezi žalobcem a Carenex existovala dohoda o účasti na daňovém podvodu, ani neuvedl, v čem by tato dohoda měla spočívat a jak by její účastníci měli být obohaceni. Žalobce nezískal žádnou daňovou výhodu a za služby řádně zaplatil. O spojené osoby se mohlo teoreticky jednat také v případě majitelů vozidel a Carenex, neboť to byly tyto subjekty, které mezi sebou sjednaly nepřiměřeně nízké ceny. Cena, za kterou reklamu nakoupil žalobce od Carenex, byla přiměřená.

5. Podle žalobce žalovaný neprovedl konkrétní a podrobné dokazování za účelem zjištění ceny obvyklé na trhu; tato cena nebyla v řízení uspokojivě zjištěna a určena. Žalovaný jako referenční cenu stanovil první cenu v řetězci. Cena sjednaná mezi Carenex a majiteli vozidel byla cenou za pouhý pronájem reklamních ploch, zatímco cena sjednaná mezi žalobcem a Carenex již byla cenou za tvorbu reklamy, umístění reklamy na vozidle a zajištění fotodokumentace ze závodů; žalobce si tak tyto činnosti nemusel zajišťovat sám. Žalobce neměl k dispozici smlouvu o pronájmu reklamních ploch uzavřenou mezi Carenex a majiteli vozidel a neměl ani povědomí o ceně, za jakou byl tento pronájem poskytnut. Žalovaný nezjistil cenu u dostatečného množství nezávislých subjektů, a postupoval tak podle žalobce v rozporu se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20.11.2014, č.j. 9 Afs 92/2013-27, na něhož se v napadeném rozhodnutí odvolával.
6. Žalobce dále nesouhlasí se závěrem žalovaného, že neprováděl dostatečnou kontrolu poskytnutého plnění. Kontrola byla zajištěna prostřednictvím fotodokumentace, případně videí ze závodů. Žalobce byl osobně přítomen při některých závodech. Žalobce také nezjistil žádné skutečnosti, pro které by měl reklamovat poskytnuté plnění; uplatnění reklamace ani není podstatné pro posuzování případné spojitosti osob. Žalobce se na konkrétním umístění reklamy dohodl vždy osobně s jednatelem Carenex a nepovažoval za důležité, aby byl ve smlouvě uveden konkrétní rozpis a umístění reklamy na konkrétních vozidlech. Žalobce neměl důvod uplatňovat sankce vůči Carenex, neboť nezjistil, že by neprovedla reklamu v souladu s dohodou stran.
7. Podle žalobce měla reklama prokazatelně dobrý vliv na jeho činnost a přinesla mu zvýšení zisku. Výsledek hospodaření žalobce před zdaněním činil za rok 2009 pouze 323 000 Kč, zatímco v roce 2010 již 2 162 000 Kč a v roce 2011 3 355 000 Kč, a došlo k razantnímu navýšení tržeb; souvislost s reklamou je podle žalobce zcela zřejmá.
8. Žalobce dále uvádí, že nedisponuje informacemi o tom, zda GALIRA družstvo bylo subdovatelem Carenex. Žalobce uskutečnění zdanitelného plnění osobně dojednal s jednatelem Carenex, se kterým uzavřel smlouvu a jemu i poskytnuté služby uhradil. Žalobce nikdy nebyl přítomen u provádění polepů automobilů. Bylo na Carenex, aby prokázala plnění prostřednictvím subdodavatele a předložila k tomu smlouvy a faktury; žalobce tyto dokumenty nemá a ani nemůže mít k dispozici. Žalobce obdržel fotodokumentaci a mohl zkontrolovat řádnost plnění. Kdo zajišťoval fotodokumentaci, není pro žalobce podstatné. Podle žalobce je jedinou spornou otázkou, zda Carenex provedla plnění přímo svými zaměstnanci či prostřednictvím subdodavatele; tato skutečnost však není pro žalobce významná a nemůže založit úvahy o možném zapojení osob za účelem realizace daňového podvodu ze strany žalobce a Carenex.
9. Z uvedených důvodů rozvedených v replice k vyjádření žalovaného žalobce navrhl, aby zdejší soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

10. Žalovaný ve svém vyjádření nesouhlasí se žalobou a věcně setrvává na závěrech, o které opřel již napadené rozhodnutí. Zdůrazňuje, že pro srovnání cen vycházel také z cenové nabídky pořadatele Barum Czech Rally Zlín a ceníků Rallye Posázaví – Memoriál Ing. K. Š. a Rallye Světlá, předložených žalobcem. Žalovaný poukazuje dále na to, že pokud

žalobce dosáhl v letech 2010 až 2013 kumulativního čistého zisku 8,1 milionů Kč a pokud na prezentaci na automobilových závodech vynaložil během pouhých dvou zdaňovacích období částku 5,5 milionu Kč, jeví se mu tato částka jako neadekvátní.

11. Žalovaný navrhuje, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl, a na svém procesním postoji setrval po celou dobu řízení před zdejšími soudem.

III. Posouzení věci

12. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
13. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a bez jednání za splnění podmínek podle § 51 odst. 1 s.ř.s. dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná.
14. Žalobce za kontrolovaná zdaňovací období uplatnil jako daňově uznatelné náklady výdaje vynaložené na základě daňových dokladů od Carenex za reklamní služby spočívající v prezentaci žalobce v podobě reklamy na závodních automobilech při motoristických soutěžích.
15. Po stránce skutkové není sporu o tom, že reklama na automobilových závodech se uskutečnila. Na fakturách od Carenex byly předměty fakturace vymezeny slovy „dle smlouvy ze dne 4.1.2010“ či „dle objednávky ze dne 5.1.2011“. Žalobce uzavřel dne 4.1.2010 smlouvu o reklamě „2010“ a dne 5.1.2011 smlouvu o reklamě „2011“ s Carenex. Z těchto smluv vyplývá, že Carenex se zavazuje zajišťovat pro žalobce po dobu trvání smluv reklamu v rozsahu a způsobem stanoveným smlouvou. Carenex je dle smluv zavázána zajistit pro žalobce realizaci reklamy v rámci sportovních a společenských akcí souvisejících s motoristickým sportem a dále dodat fotodokumentaci provedené reklamy. Podle předmětných smluv pokud nebude dohodnuto jinak, platí, že žalobce dodá pro výrobu reklamy potřebné grafické podklady a návrhy a reklamní nápisy, které budou dle podmínek smluv umístěny na náklady Carenex. Smluvní cena byla ujednána ve výši celkem 3 400 000 Kč bez DPH (smlouva o reklamě „2010“) a ve výši celkem 2 100 000 Kč bez DPH (smlouva o reklamě „2011“).
16. Dle smlouvy o reklamě „2010“ se Carenex zavázala zajistit grafickou úpravu a umístění reklamních nápisů žalobce na soutěžních vozidlech tovární značky „HONDA CIVIC“ na následujících motoristických akcích: 26.3.-27.3.2010 Valašská Rally, 15.4.-17.4.2010 Mogul Šumava Rallye Klatovy, 20.5.-22.5.2010 Rallye Český Krumlov, 11.6.-12.6.2010 Agrotec Rally Hustopeče, 2.7.-4.7.2010 Rally Bohemica Mladá Boleslav, 27.8.-29.8.2010 Barum Rally Zlín, 2.4.-3.4.2010 Horácká rally Třebíč, 30.4.-1.5.2010 Rally Lužické hory, 28.5.-29.5.2010 Impromat Rallysprint Kopná, 18.6.-19.6.2010 Rally Krkonoše, 15.7.-16.7.2010 Rally Vysočina, 7.8.-8.8.2010 Rally Agropa Pačejov, 10.9.-11.9.2010 Admiral Rally Vyškov, 8.10.-9.10.2010 AZ pneu rally Jeseníky, 22.10.-23.10.2010 Wurth Partr Rally Vsetín.
17. Dle smlouvy o reklamě „2011“ se Carenex zavázala zajistit grafickou úpravu a umístění reklamních nápisů žalobce na soutěžních vozidlech tovární značky „HONDA CIVIC“ na následujících motoristických akcích: 25.3.-26.3.2011 Sheron Valašská Rally, 7.4.-9.4.2011 Mogul Šumava Rallye Klatovy, 27.5.-28.5.2011, Rallye Český Krumlov, 10.6.-11.6.2011

Agrotec Rally Hustopeče, 1.7.-3.7.2011 Rally Bohemia Mladá Boleslav, 26.8.-28.8.2011 Barum Rally Zlín, 23.9.-24.9.2011 Herkul Rally Příbram, 22.4.-23.4.2011 Rally Lužické hory, 13.5.-14.5.2011 Impromat Rallysprint Kopná, 17.6.-18.6.2011 Rally Krkonoše, 15.7.-16.7.2011 Rally Vysočina, 9.9.-10.9.2011 Horácká rally Třebíč, 7.10.-8.10.2011 Rally Jeseníky, 21.10.-22.10.2011 Alza.cz Partr Rally Vsetín, a dále 19.11.2011 Rallyshow Uherský Brod a 10.12.2011 PdTECH Mikulášská rally Slušovice.

18. Ze správního spisu dále vyplývá, že dne 2.1.2010 a dne 1.3.2011 Carenex uzavřela s O. H. (majitelem soutěžních vozidel tovární značky Honda Civic) smlouvu o pronájmu reklamních ploch, podle nichž je povinností provozovatele (O. H.) zajistit umístění reklamy a provedení reklamy na specifikovaných motoristických akcích a doložit zadavateli (Carenex) umístění reklamy na vozidle obrazovým materiálem (fotodokumentace), včetně startovních a výsledkových listin. Cena za předmětné plnění byla ve smlouvě ze dne 2.1.2010 sjednána ve výši 80 000 Kč bez DPH a ve smlouvě ze dne 1.3.2011 ve výši 160 000 Kč bez DPH. Předmětem smluv je pronájem reklamních ploch na soutěžních vozidlech „Honda Civic 1,6 Vti sk. N“, reklama má být umístěna dle vzájemné dohody a dodané dokumentace. Účelem smlouvy je propagace obchodního jména a služeb zadavatele při automobilových soutěžích dle uvedeného seznamu.
19. Dne 2.1.2010 uzavřela Carenex se SPARROW RACING s.r.o. (majitelem vozu tovární značky Suzuki Igniss) smlouvu o pronájmu reklamních ploch. Předmětem této smlouvy je pronájem reklamních ploch na soutěžním vozidle „Suzuki Ignis S1600 sk. A“. Podle této smlouvy má být reklama umístěna dle vzájemné dohody a dodané dokumentace a účelem smlouvy je propagace obchodního jména a služeb zadavatele (Carenex) při automobilových soutěžích. Povinností provozovatele (SPARROW RACING s.r.o.) je zajistit provedení reklamy na specifikovaných motoristických akcích a doložit zadavateli umístění reklamy na vozidle obrazovým materiálem (fotodokumentace), včetně startovních a výsledkových listin dané soutěže. Cena za plnění byla sjednána ve výši 60 000 Kč.
20. Pokud jde o samotnou realizaci reklamních služeb, v posuzovaném případě vznikly pochybnosti ohledně toho, zda plnění Carenex sama poskytla anebo jej pouze v rámci obchodního řetězce žalobci přeprodala. Jednatel Carenex Z. T. vypověděl (odpověď Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územního pracoviště pro Prahu 2 na dožádání správce daně ze dne 17.2.2014, č.j. 361830/14/3301-05403-708023, ve které byl zaslán protokol o výsledku Z. T.), že vozidla zajistil u O. H. a polepy zajišťovala GALIRA družstvo v dílenských prostorách u O. H. Dále uvedl, že fotodokumentaci zajišťovala „firma“, na jejíž název si nevzpomněl, fotodokumentaci předával nebo zasílal žalobci sám a u umístování polepů nebyl nikdy přítomen. Pokud jde o GALIRA družstvo, správce daně zjistil (odpověď Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územního pracoviště pro Prahu 10 na dožádání správce daně ze dne 12.12.2012, č.j. 400467/12/303935710314), že je pro svého správce daně nekontaktní, v místě sídla se nenachází, od 2. čtvrtletí 2010 nevykazuje žádnou ekonomickou činnost a k 11.10.2010 jí byla zrušena registrace k DPH. Dále bylo zjištěno, že předseda představenstva GALIRA družstvo není od 30.8.2010 v evidencích cizineckého informačního systému hlášen k pobytu v České republice.
21. Pokud jde o majitele vozidel O. H. (taktéž jednatele SPARROW RACING s.r.o.), ten uvedl (protokol o výsledku ze dne 6.1.2015, č.j. 123742/15/3301-61563-708023), že umístění polepů zajišťovala Carenex (někdy Z. T. a někdy jeho zaměstnanci) a fotodokumentaci zajišťoval F. D. Dále O. H. potvrdil, že v roce 2010 a 2011 byl majitelem vozidel Honda

Civic RZ „X“, „X“, „X“, a k vozidlu Suzuki Ignis RZ „X“ uvedl, že jeho vlastníkem byla v roce 2010 SPARROW RACING s.r.o. a že na něm asi byla umístěna reklama žalobce na základě smlouvy uzavřené mezi touto společností a Carenex. O. H. k tomu zajišťoval fotodokumentaci, videozáznam, výsledkovou listinu a startovací listinu. O. H. dále uvedl, že pokud měl zajistit provedení a umístění reklamy podle smluv uzavřených s Carenex, tak to znamená, že měl zajistit, aby auta jezdila na závodech a byla na nich umístěna reklama, kterou si zajistila Carenex. F. D. ve své výpovědi potvrdil (protokol ze dne 22.1.2014, č.j. 164513/14/3301-05403-708023), že zná O. H., ale nepotvrdil, že zná Carenex a Z. T. K žalobcem doloženým fotografiím uvedl, že se jedná o jím pořízené fotografie. V odvolacím řízení byl k návrhu žalobce vyslechnut D. B. (protokol ze dne 20.5.2015, č.j. 1177214/15/3301-61563-704108), který uvedl, že na základě dohody o provedení práce s Carenex v roce 2010 a 2011 umísťoval reklamní polepy na závodní automobily Honda Civic a Suzuki Ignis v dílnách O. H. nebo přímo na závodech; nevěděl však, zda se jednalo o reklamu pro žalobce, nepotvrdil, že by lepil logo žalobce, a ani nevěděl, jak logo vypadalo. Pokud jde o D. B., který vypověděl, že měl provádět pro Carenex polepy závodních automobilů na základě dohody o provedení práce, tak k němu žalovaný v napadeném rozhodnutí poznamenal, že o jeho výsledch požádal žalobce a v průběhu daňového řízení žádná ze zúčastněných osob o této osobě neměla povědomí; D. B. nadto nepotvrdil provedení reklamních polepů pro žalobce a jeho výpověď byla žalovaným vyhodnocena jako nevěrohodná.

22. Žalovaný dospěl k závěru, že konečná cena fakturovaná žalobci společností Carenex byla oproti původním nákladům neodůvodněně navýšena; podle žalovaného žalobce figuroval jako koncový článek řetězce spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP za účelem snížení základu daně (O. H., SPARROW RACING s.r.o., CARENEX a žalobce – k tomu zdejší soud odkazuje na názorné schéma na str. 11 napadeného rozhodnutí). Žalovaný svůj právní závěr opřel o zjištění nadhodnocené ceny reklamy, absenci kontroly nasmlouvaných plnění žalobcem, zpochybnění přínosu reklamy, neurčitých výpovědí svědků a vyjádření samotného žalobce a propojení O. H. a SPARROW RACING s.r.o.
23. Podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu.
24. Spojenými osobami se pro účely zákona o daních z příjmů rozumí osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Tyto osoby si zpravidla účtují ve vzájemných transakcích ceny nižší, resp. vyšší, než odpovídá cenám používaným mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. *„Za běžné obchodní vztahy je pak nutno považovat takové, které se tvoří v podmínkách nedeformované hospodářské soutěže. Z běžných obchodních vztahů vzniká obvyklá cena na trhu. Jde o cenu, která neplyne ze zneužití postavení prodávajícího nebo kupujícího k získání nepřiměřeného hospodářského prospěchu. V obchodním i občanském právu je obvyklá cen chápána jako cena přiměřená, sjednaná v daném místě a čase za prodej zboží nebo služby, srovnatelná v době uzavření smlouvy za obdobných podmínek s podobnými cenami. Lze tedy konstatovat, že podstatný rozdíl od obvyklých cen nastává tehdy, prodává-li se příliš levně nebo nakupuje-li se*

příliš drazé; v takovém případě musí být takový rozdíl vždy uspokojivě doložen.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.3.2013, č.j. 5 Afs 34/2012-65). V případě aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů nese správce daně důkazní břemeno a musí prokázat, že se jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení, tedy že jde o osoby spojené ekonomicky, personálně nebo jiným způsobem funkčně ekvivalentním spojením ekonomickému či personálnímu. V případě, že je prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení, je na správci daně, aby prokázal, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Na daňovém subjektu pak je zjištěný rozdíl uspokojivě vysvětlit. Neučiní-li tak, teprve poté může správce daně provést úpravu základu daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.1.2013, č.j. 1 Afs 101/2012-31).

25. Co se týká odlišnosti ceny reklamy od cen, které by byly sjednány mezi osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, žalovaný poukázal na skutečnost, že zatímco v roce 2010 dle smluv uzavřených Carenex s O. H. a SPARROW RACING s.r.o. byla za propagaci obchodního jména a služeb zadavatele sjednána cena ve výši 80 000 Kč a 60 000 Kč (smlouvy ze dne 2.1.2010), v roce 2011 to bylo 160 000 Kč (smlouva ze dne 1.3.2011). Carenex přitom žalobci fakturovala za rok 2010 cenu ve výši 3 400 000 Kč a za rok 2010 cenu ve výši 2 100 000 Kč. Podle žalovaného se tedy v roce 2011 oproti roku 2010 při téměř stejném počtu závodů zvýšily náklady u prvního článku řetězce o 20 000 Kč, ale současně klesly náklady vyplývající z obchodního vztahu mezi žalobcem a Carenex o 1 300 000 Kč (3 400 000 Kč v roce 2010 a 2 100 000 Kč v roce 2011), přičemž smlouvy jsou zcela totožné a navíc v roce 2011 bylo nasmlouváno o jeden závod více než v roce 2010. Z předložené dokumentace dále vyplývá, že závodů se účastnil pokaždé jiný počet závodních vozů, a i počet reklamních polepů na každém závodě byl odlišný; proto žalovaný neakceptoval vyjádření žalobce, že se jednalo o smluvní cenu za celý balíček závodů.
26. Žalovaný dále vycházel z veřejně dostupné nabídky pořadatele Barum Czech rally Zlín, ze které vyplývá, že pořadatel může umístit na všechny vozy reklamní nálepky různých velikostí s logem reklamního partnera, přičemž za plochu velikosti max. 200 m² je cena 1 500 Kč za jedno logo a v případě plochy max. 400 m² je cena 2 000 Kč za jedno logo. V případě spolupráce žalobce s Carenex vycházela cena reklamy za jeden závod v roce 2010 na 226 666 Kč a v roce 2011 na 131 250 Kč s tím, že obvykle byly při soutěžích polepy na dvou automobilech. Podle žalovaného je taková cena zcela nepřiměřená ve srovnání se zjištěnou cenou prestižního závodu Barum Czech rally Zlín, kde výlep reklamy na všechny závodní vozy (tedy přibližně 100 vozů) odpovídá částce 150 000 Kč. I v případě žalobcem předloženého ceníku Rallye Posázaví – Memoriál Ing. K. Š. a Rallye Světlá se podle žalovaného jedná o stejný princip, kdy u předmětného ceníku je uvedeno nalepení samolepící folie na každý soutěžní vůz pro jeden závod v hodnotě 150 000 Kč; tato nabídka se tedy týká možnosti umístění reklamy na všechny soutěžní vozy, ovšem žalobce měl umístěnu reklamu obvykle na dvou vozech. Pokud tedy žalobce namítá, že žalovaný neprovedl dokazování za účelem zjištění ceny obvyklé na trhu a že taková cena nebyla v řízení zjištěna, tak k tomu zdejší soud odkazuje na právě uvedené zjištění a z nich dovozené závěry žalovaného.

27. Pokud žalobce uvádí, že cena sjednaná mezi Carenex a majiteli vozidel byla cenou za pouhý pronájem reklamních ploch, zatímco cena sjednaná mezi Carenex a žalobcem byla cenou za komplexní službu, tak takové tvrzení se míjí s tím, co vyplývá ze správního spisu. Z výše shrnutých zjištění správce daně nelze dovozovat, že Carenex si od O. H., resp. společnosti SPARROW RACING s.r.o., toliko pronajala reklamní plochy na závodních automobilech a zajišťovala či sama prováděla veškerá další dílčí plnění. Ze smluv uzavřených mezi Carenex jako zadavatelem a O. H. a SPARROW RACING s.r.o. jako provozovatelem vyplývá povinnost provozovatele zajistit umístění reklamy, zajistit provedení reklamy v uvedených případech a doložit zadavateli umístění reklamy na vozidle obrazovým materiálem (fotodokumentace), včetně startovních a výsledkových listin dané soutěže. O. H. nadto sám vypověděl, že zajišťoval fotodokumentaci, videozáznam, výsledkovou listinu a startovací listinu. Co se týká otázky, kdo realizoval polepy na závodních automobilech, tak nelze dovozovat, že to byla Carenex; přestože O. H. tvrdil, že polepy zajišťoval Z. T. a jeho zaměstnanci, tak sám Z. T. uvedl, že polepy zajišťovalo GALIRA družstvo. Pokud tedy žalobce namítá, že měl žalovaný provést komparaci s cenami, za které stejné služby poskytnou obchodníci zabývající se stejnou činností a u kterých je poskytnutí reklamy jedinou výdělečnou činností a nabídnou službu stejného charakteru a rozsahu, jako je služba nabídnutá žalobci společností Carenex, tak v daném případě ze zjištěných skutečností vyplývá, že Carenex žalobci plnění sama nezajišťovala, ani neposkytovala, nýbrž je toliko žalobci přeprodala.
28. Zdejší soud dále uvádí, že k tomu, aby žalobce mohl posoudit přiměřenost výše ceny sjednané za poskytnutí služeb od dodavatele, není nezbytné, aby znal cenu sjednanou tímto dodavatelem s jeho subdodavatelem a zjišťoval si, kdo konkrétně plnění zajišťoval. Žalobce však měl mnoho možností, jak obvyklou cenu zjistit. Pokud žalobce dodává, že ani při důkladném hledání nelze na internetu nalézt uspokojivý závěr o ceně reklamy na automobilových závodech, neboť ceníky jsou většinou utajené a cena je patrně sestavována individuálně, tak toto tvrzení má zdejší soud za účelové, neboť veřejně dostupnou byla kupř. nabídka pořadatele Barum Czech rally Zlín, z níž vycházel žalovaný. Také sám žalobce v rámci odpovědi na písemnost „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ ze dne 29.7.2016, č.j. 33790/16/5200-11434-711322, předložil ceník Rallye Posázaví – Memoriál Ing. K. Š. a Rallye Světlá. Jak dále vyplývá ze správního spisu, jednatel žalobce Z. B. uzavřel jako fyzická osoba dne 1.10.2009 s O. H. smlouvu o reklamě, jejímž předmětem bylo zajištění reklamy O. H. jako zhotovitelem a majitelem vozidel pro Z. B. jako zadavatele na soutěžních vozidlech „HONDA CIVIC 1,6“ za cenu 200 000 Kč na motoristických akcích MČR ve sprintrally (23.10.-24.10. Wurth part rally Vsetín) a volném závodě v rally (11.12.-12.12. Mikuláš rally Slušovice). Žalovaný v napadeném rozhodnutí v této souvislosti uvedl, že žalobce prostřednictvím svého jednatele věděl o možnosti uzavřít smlouvu o reklamě s majitelem vozidel.
29. Pokud žalobce namítá, že žalovaný neprokázal, že žalobce a Carenex jsou spojené osoby, ani skutečnost, že mezi žalobcem a Carenex existovala dohoda o účasti na daňovém podvodu, tak k tomu zdejší soud uvádí, že pro účely aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP není podstatné, zda byla mezi dotčenými subjekty „uzavřena dohoda“ o účasti na daňovém podvodu; podstatná je existence vztahu vytvořeného mj. za účelem zvýšení základu daně nebo snížení daňové ztráty, jehož účelem může být současně např. prezentace žalobce formou reklamy. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13.7.2013, č.j.

7 Afs 48/2013-31, správní orgány nejsou povinny prokázat a doložit důkazy, že daňový subjekt byl vědomě zapojen do řetězce jinak spojených osob; postačí, pokud doloží a prokáží, byť i pouze nepřímými důkazy, že je zde řetězec dodavatelů, že je v něm daňový subjekt zapojen, jaký je průběh toku finančních prostředků souvisejících s dodávkou a zároveň prokáží odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami. Jak dále Nejvyšší správní soud dovodil v citovaném rozsudku, „osobou podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, je každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jejímž důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty (zde 22 násobné navýšení daňové účinného výdaje). Na tom nic nemění ani domněnka stěžovatelky, že finanční ředitelství je povinno prokázat jí subjektivní stránku takového nekalého jednání, resp. vědomost o takovém jednání (úmysl), tj. že smluvní vztah uzavřela s vědomím možného snížení svého základu daně. Otázka zavinění má své opodstatnění v právu trestním, ale nikoliv v nalézacím řízení při správě daní (právu daňovém).“.

30. K odkazu žalobce na rozsudek zdejšího soudu ze dne 25.8.2014, č.j. 62 Af 34/2013-78, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.4.2015, č.j. 8 Afs 144/2014-46 (jímž byla zamítnuta kasační stížnost proti předmětnému rozsudku), zdejší soud uvádí, že se jednalo o případ, kdy správce daně neuznal jako oprávněné náklady ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP částky za reklamní služby, a to s odkazem na nesrovnalosti ve smlouvách mezi jednotlivými články řetězce společností týkající se počtu vozů a reklamního polepu. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30.4.2015, č.j. 8 Afs 144/2014-46, dospěl k závěru, že správce daně sice uvedl na závěr zprávy o daňové kontrole ve vztahu k dani z příjmů, že pronájem reklamní plochy byl prováděn v řetězci „firem“, že v rámci řetězce došlo k navyšování ceny za pronájem reklamní plochy a že součástí řetězce byla i pro správce daně nekontaktní společnost, nicméně k tomuto závěru dospěl bez bližšího vysvětlení a odpovídajícího dokazování, a dále druhostupňové rozhodnutí neobsahovalo žádné úvahy o rentabilnosti takto enormně nákladné reklamy. Podle Nejvyššího správního soudu v průběhu obchodního řetězce skutečně došlo k enormnímu navýšení ceny za poskytnuté služby a nešlo pouze o podpůrnou skutečnost, nýbrž o zásadní skutkovou okolnost, kterou bylo třeba objasnit a vysvětlit, zda existuje racionální a ve vztahu k tržní přiměřenosti obhajitelné vysvětlení pro takový postup a následnou akceptaci takové ceny žalobcem. Je tedy zřejmé, že žalobcem uváděné rozsudky se týkaly odlišné situace, neboť v nyní posuzované věci žalovaný upravil základ daně s odkazem na skutečnost, že žalobce neobjasnil rozdíl mezi cenou sjednanou mezi spojenými osobami a cenou sjednanou mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, přičemž dostatečně skutkově podložil a zdůvodnil, jak ke svým závěrům dospěl.

31. Namítá-li dále žalobce, že prováděl dostatečnou kontrolu poskytnutého plnění, zdejší soud k tomu uvádí, že žalovaný v napadeném rozhodnutí poukázal na to, že jednatel žalobce Z. B. uvedl, že byl přítomen pouze u závodů konaných na Moravě, tedy u méně než poloviny závodů. Podle žalovaného u nejprestižnějšího závodu Barum Rally Zlín v roce 2011, ve kterém měly být dva závodní automobily Honda CIVIC SPZ „X“ a „X“ s reklamou žalobce, z předloženého DVD vyplývá, že na voze SPZ „X“ nebylo umístěno žádné reklamní logo žalobce. Přestože tedy při tomto závodě byl umístěn odlišný počet polepů, cena zůstala stejná; v případě kontroly by tuto nesrovnalost musel žalobce zjistit a případně i reklamovat. Dále žalovaný upozornil, že sjednaný rozsah plnění mezi žalobcem a Carenex byl nekonkrétní a stanovená cena nevycházela z konkrétních požadavků žalobce,

neboť z předložených smluv o reklamě nevyplynulo, kde a na kolika místech má být reklamní logo umístěno, jaká je jeho požadovaná velikost, počet aut, na kterých bude reklama umístěna, ani kritéria, na jejichž základě byla stanovena cena. Podle žalovaného žalobce také neměl informace o tom, na jaká místa budou reklamní polepy umístěny. Dále žalovaný upozornil na to, že Z. T. vypověděl, že v době uzavření smlouvy se žalobcem dne 5.1.2011 měl již smluvně zajištěna konkrétní vozidla ve smlouvě uvedená, nicméně smlouva mezi majitelem vozidel O. H. a Carenex pro rok 2011 byla podepsána až dne 1.3.2011. Závěr žalovaného, že žalobce nekontroloval plnění důsledně, s ohledem na uvedené skutečnosti ob stojí.

32. Pokud žalobce dále namítá, že reklama měla příznivý vliv na jeho činnost a přinesla mu zisk, tak v daňovém řízení toto tvrzení nebylo ničím doloženo. Žalovaný k tomu v napadeném rozhodnutí uvedl, že domněnka o úspěšném vlivu reklamy na získání nových zákazníků a udržení stávajících zákazníků není ničím podložena a nelze tak jednoznačně posoudit vliv takové reklamy na počet nových zákazníků; žalovanému se nadto částka vynaložená na prezentaci žalobce jevila i s ohledem na výši zisku jako neadekvátní. Pokud žalobce neprokázal jednoznačný přínos obdržených reklamních služeb za cenu účtovanou společností Carenex, ani tato okolnost nesvědčí o úspěšném doložení rozdílu ceny sjednané mezi spojenými osobami a ceny sjednané mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích.
33. Zdejší soud s ohledem na výše uvedené skutečnosti uzavírá, že žalovaný dostatečně odůvodnil závěr, že žalobce byl součástí řetězce dodavatelů vytvořeného převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP a že žalobce současně uspokojujícím způsobem nevysvětlil zjištěný rozdíl mezi cenou za reklamní služby sjednanou mezi spojenými osobami a cenou sjednanou mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. Žalovaný tak postupoval správně, pokud s ohledem na výše uvedená zjištění o tomto rozdílu upravil žalobci v dotčených zdaňovacích obdobích základ daně z příjmů.
34. Zdejší soud tedy neshledal žalobu důvodnou a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

IV. Náklady řízení

35. O nákladech řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení; to by náleželo procesně úspěšnému účastníkovi, kterým byl žalovaný. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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 6. února 2019

David Raus v.r.
předseda senátu