



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a JUDr. Viktora Kučery ve věci

žalobkyně: **ANLI, spol. s r.o.**, IČO 60709669
sídlem Kvítková 6965, 760 01 Zlín
zastoupená společností **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář, s.r.o.,
jednající Ing. Tomášem Goláněm, daňovým poradcem
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2015, č. j. 40082/15/5200-11432-701607

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2015, č. j. 40082/15/5200-11432-701607, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 27 684 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku na účet jejího zástupce **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář, s.r.o.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně se včas podanou žalobou domáhala zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, kterým byla změněna rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále též „správní orgán I. stupně“ či „prvostupňový správce daně“):
 - dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 ze dne 18. 12. 2014, č. j. 1943845/14/3301-51521-702877, (dále též „platební výměr za rok 2009“),
 - dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob a na zrušení daňové ztráty z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 ze dne 18. 12. 2014, č. j. 1944257/14/3301-51521-702877 (dále též „platební výměr za rok 2010“).
2. Předmětné platební výměry byly odůvodněny Zprávou o daňové kontrole ze dne 11. 12. 2014, č. j. 1923358/14/3301-61562-702759. Prvostupňový správce daně v rámci daňové kontroly dospěl mj. k závěru, že se žalobkyni nepodařilo prokázat deklarované dodavatele (HUST s.r.o. v roce 2009, Carenex Plus s.r.o. v roce 2010) reklamních služeb a vynaložení sporných nákladů (400 000 Kč v roce 2009 a 400 000 Kč v roce 2010) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“).
3. Žalovaný v rámci odvolacího řízení postupoval odlišně, neboť žalobkyni vyzval, aby objasnila navýšení ceny za reklamu v roce 2009 z částky 60 000 Kč na částku 400 000 Kč a v roce 2010 z částky 80 000 Kč na částku 400 000 Kč, tj. rozdíl mezi částkami za reklamu u prvního článku v obchodním řetězci a u žalobkyně jakožto koncového článku. Žalovaný uzavřel, že žalobkyně důkazní břemeno k prokázání rozdílu neunesla a změnil právní hodnocení dané věci v tom smyslu, že žalobkyně měla být koncovým článkem řetězce a vytvořila právní vztah za účelem snížení základu daně, viz § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů. Žalobkyni tak byl snížen základ daně v souvislosti s deklarovanými částkami společnosti HUST s.r.o. a Carenex s.r.o. o 60 000 Kč v roce 2009 a o 80 000 Kč v roce 2010 (prvostupňový správce daně žalobkyni vyloučil z daňově uznatelných výdajů celých 400 000 Kč v roce 2009 i 2010).
4. Meritem sporu v dané věci je posouzení, zda žalovaný vůči nákladům za reklamu dodržel postup dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, tj. zda unesl důkazní břemeno stran ceny obvyklé, a zda žalobkyně rozdíl fakturovaných částek za reklamu k této ceně uspokojivě (ne)doložila.

II. Obsah žaloby

5. Žalobkyně svými námitkami rozporovala zejména neprokázání ceny obvyklé žalovaným ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu. Dle žalobkyně nebylo možné považovat cenu mezi panem H. (prvním článkem v řetězci, pozn. soudu) a společnostmi zajišťujícími reklamu v dané věci za cenu obvyklou, neboť nebyla tato cena objektivně prokázána.
6. Žalobkyně dále uvedla proti závěrům žalovaného, že cena za poskytnuté reklamní služby nebyla nadhodnocená, způsob zadávání reklamy byl běžný a nikterak neobvyklý,

žalobkyně si řádně kontrolovala nasmlouvaná plnění, reklamně jednoznačně přisoudila ekonomický efekt a také způsob provedená reklamy shledala naprosto regulérním a dostačujícím (logo žalobkyně).

7. Další žalobní námitka spočívala v tom, že ačkoliv žalobkyně popsala způsob zadávání reklamy nesprávně, důležité bylo, že k realizaci fakticky došlo, viz archiv ČT SPORT, předložené videonahrávky a DVD nosiče. Jelikož bylo nutno považovat reklamu na rallye za velmi účinnou, nemohli správci daně dospět k neuznání těchto nákladů. Dle žalobkyně nebylo možno z díkce § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů vyjmout definici ve smyslu dosažení a zajištění příjmů, ale za daňově účinný výdaj označit také náklad na udržení stávajících příjmů.
8. Žalobkyně dále popsala způsob uzavírání smluv. Pan H. jí měl donést již podepsané smlouvy (panem T.), aby žalobkyně nemusela jezdit do Prahy. Následně vyrobil a nalepil reklamu na své vozy, nosil žalobkyni faktury a materiály prokazující realizaci reklamy apod.
9. V doplnění žaloby následně žalobkyně opět brojila proti nezjištěné ceně obvyklé a to s odkazem na rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 3. 2013, č. j. 3662/13/5000-14201-706462. Uvedla, že žalovaný měl povinnost při určení ceny obvyklé zajistit dostatečné množství subjektů, kteří byli v obdobném postavení jako ona, např. subjekt, jehož reklama byla obdobným způsobem také realizována.

III. Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný ve svém vyjádření odkázal zejména na podrobné odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, podanou žalobu považuje za nedůvodnou. Uvedl, že Nejvyšší správní soud řešil problematiku cen obvyklých u reklamy v řetězci jinak spojených osob dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů např. v rozsudku č. j. 7 Afs 39/2014 – 48 ze dne 25. 9. 2014 a č. j. 9 Afs 92/2013 – 27 ze dne 20. 11. 2014 a na tyto rozsudky v souvislosti s námitkami žalobkyně žalovaný plně odkazuje. Žalovaný uvádí, že podstatným zvýšením výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů si žalobkyně snížila základ daně, což je výhoda, kterou výslovně předvídá právě § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů. Návazně na uvedenou judikaturu, žalovaný při stanovení ceny obvyklé pro tento konkrétní případ volil takové prostředky, které by umožnily stanovit částku, která bude co nejvíce odpovídat konkrétní situaci žalobkyně. Žalovaný v tomto případě stanovil jako cenu obvyklou tu, která byla zjištěna v řetězci před jejím „umělým“ navýšením nad rámec racionální ekonomické kalkulace. Žalovaný tedy použil k vyčíslení ceny obvyklé cenu, která byla zjištěna jako nejvýhodnější z obdobných smluvních vztahů odpovídajícím těm, které byly sjednány mezi společnostmi HUST a Carenex a žalobkyní, a které se týkaly zcela shodných závodů z hlediska místa i času a to konkrétně tak, jak byla žalobkyně seznámena v písemnosti č. j. 29178/15/5200-11432-701607 ze dne 8. 9. 2015. Pokud by žalovaný vycházel z porovnání cen koncových zákazníků řetězce, nezjistil by cenu obvyklou, ale cenu deformovanou.
11. Žalobkyně věděla nebo vědět mohla a měla, že je součástí řetězce zasaženého podvodem. Navíc žalobkyně svá tvrzení podle okolností v průběhu řízení měnila i podle toho, jakým

způsobem a s jakým výsledkem proběhly svědecké výpovědi, což věrohodnosti o fakticitě reklamních služeb nepřispělo.

IV. Replika žalobkyně

12. Žalobkyně ve své replice uvedla, že prokázala nenadhodnocenou cenu za reklamní služby. Opětovně rozporovala objektivní zjištění ceny obvyklé, přičemž žalovaným uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013 – 27 shledala zcela odporující argumentaci žalovaného a podporující naopak tvrzení žalobkyně, tj. že při určování ceny obvyklé musí být zvolen postup zaručující její objektivní výš mezi reálně existujícími nezávislými ekonomickými subjekty.
13. V rámci doplnění žaloby žalobkyně zaslala znalecký posudek Dr. Ing. V. H., MBA, Ph.D. ze dne 6. 1. 2017, č. 325-21-2016, z něhož má vyplývat, že cena za reklamu sjednaná mezi žalobkyní a jeho dodavatelem byla stanovena na spodní hranici ceny obvyklé za uvedené služby.

V. Duplika žalovaného

14. Žalovaný svojí duplikou reagoval na žalobkyní doložený znalecký posudek týkající se určení obvyklé ceny za reklamní služby charakterem obdobným řešené věci.
15. Podle rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 7 Afs 86/2013 ze dne 31. 10. 2013 přitom platí, že: *„Důkazní břemeno ohledně prokázání existence rozdílu v ceně sjednané mezi spojenými osobami od ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, lpí výlučně na správci daně. [...] Správce daně musí daňovému subjektu vždy zcela jednoznačně a konkrétně sdělit výši jím dovozované skutečné ceny obvyklé, a jak k ní došel (na základě jakých podkladu/kritérií/pomůcek). Současně vždy musí daňovému subjektu „reálně umožnit“, aby mu „uspokojivě doložil“ (prokázal) oprávněnost rozdílu mezi jím zaúčtovanou cenou a cenou obvyklou, stanovenou správcem daně. Správce daně musí také daňovému subjektu umožnit, aby mu mohl zároveň vytknout, z jakých konkrétních skutkových a právních důvodů má správcem daně stanovenou cenu obvyklou za nesprávnou (např. pro chybný výběr kritérií, či ukazatelů, nesprávné období apod.). Současně je nezbytné, aby byl daňový subjekt řádně a vždy poučen pro případ, pokud uvedený rozdíl v cenách uspokojivě nedoloží.“*
16. Žalovaný s odkazem na předložený spisový materiál konstatoval, že v daném případě byla žalobkyně zcela v intencích citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu žalovaným v odvolacím řízení vyzvána k doložení a prokázání zjištěného rozdílu mezi cenou sjednanou mezi spojenými osobami dle ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmu na základě smluv o reklamě se společnostmi HUST a Carenex a cenou sjednanou mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, byla seznámena se správcem daně zjištěnou cenou obvyklou a byla rovněž poučena o následcích pro případ, kdy by zjištěný rozdíl uspokojivě nedoložila. K výzvě žalovaného však žalobkyně rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou nevysvětlila, ani relevantně nezpochybnila správnost žalovaným stanovené ceny obvyklé.
17. Žalovaný považoval za zcela nepřipustné, aby bylo žalobkyni umožněno připuštěním jí nyní předloženého důkazního prostředku – znaleckého posudku, kterým má být prokázána obvyklost ceny sjednané mezi ní a jejím dodavatelem, odvracet v řízení před soudem ve správním soudnictví negativní následky procesní neaktivity v odvolacím řízení, které vedl žalovaný.
18. Tento svůj názor žalovaný opřel o rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 2 Afs 35/2009 ze dne 22. 5. 2009. Zde tento soud uvedl, že *„je třeba respektovat specifickou povahu daňového řízení. Daňový subjekt totiž nese v daňovém řízení důkazní břemeno ohledně prokázání tvrzené výše svých daňových povinností; je proto povinen navrhopvat již v daňovém řízení k prokázání svých tvrzení důkazy. Závěry finančních orgánů tedy i v předmětné věci nutně vycházejí z toho, zda daňový subjekt své důkazní břemeno unesl, či nikoliv. Pokud daňový subjekt tuto svoji povinnost nesplní, nemůže pak již rozhodnutí finančních orgánů z této skutečnosti vycházející následně zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhopvat provedení důkazu, které již mohl uplatnit v daňovém řízení. Jinak řečeno, řízení před soudem nemůže a ani nemá nahrazovat řízení před správním orgánem a daňový subjekt nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním.“*

V opačném případě by totiž byla zpochybňována samotná koncepce správního soudnictví, založená na přezkumu správních rozhodnutí.“ s ohledem na uvedené má žalovaný za to, že je na místě, aby Krajský soud v Brně navržený důkazní prostředek neprováděl a při posouzení důvodnosti žalobních námitek vycházel ze skutkového stavu zjištěného žalovaným k okamžiku vydání rozhodnutí o odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům.

VI. Suplika žalobkyně

19. Žalobkyně v reakci na dupliku žalovaného uvedla, že doložení znaleckého posudku nebylo nepřipustnou novostí, jak se snažil přednést žalovaný, nýbrž pouze rozvinutím dosavadních žalobních bodů, zejména skutečnosti, že cena stanovená žalovaným byla zcela mimo realitu.
20. Takový postup dle žalobkyně byl zcela v souladu s rozsudkem NSS ze dne 8. 2. 2006, č. j. 3 As 43/2004-95: *„Podle § 71 odst. 1 písm. e) s. ř. s. je žalobce povinen v žalobě uvést, jaké důkazy k prokázání svých tvrzení navrhuje provést. Neznačená to však, že by návrhy na provedení důkazů nemohl uvést i později. Koncentrační zásada se vztahuje pouze na rozšíření žaloby na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo na rozšíření žaloby o další žalobní body (§ 71 odst. 2 s. ř. s.), nikoli na návrhy na provedení důkazů.“*

VII. Obsah nařízeného jednání před soudem

21. V rámci jednání před soudem účastníci setrvali zástupci účastníků na dosavadních stanoviscích vyplývajících z jejich písemných podání. Soud provedl k důkazu žalobcem předložený znalecký posudek č. 325-21-2016 ze dne 6. 1. 2017, zpracovaný Dr. Ing. V. H., MBA, Ph.D., z něhož vyplývá, že ceny sjednané žalobcem se společnostmi Hust, s.r.o. (za rok 2009) a Carenex plus s.r.o. (za rok 2010) ze reklamní služby pro žalobce, odpovídají cenám obvyklým.

VIII. Posouzení věci krajským soudem

22. Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jedná se o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).
23. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
24. Podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů platí, že 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. Dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. mohou být jinak spojenými osobami také osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

25. Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací činnosti (např. v rozsudku ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012 - 31) dospěl k závěru, že za účelem aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je nutné kladně odpovědět na dvě otázky: 1) Šlo o spojení osob ve smyslu zákona o daních z příjmů? 2) Prokázal správce daně, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek?
26. Jelikož žalobkyně v převážné míře rozporovala naplnění právě druhé vydefinované podmínky pro použití § 23 odst. 7, zaměřil se krajský soud předně na její posouzení. Při výkladu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, který neurčuje přesný způsob, jakým má správce daně stanovit cenu běžnou v prostředí fungující hospodářské soutěže (pouze ji nepřilíší přesně vymezuje), je třeba vyjít z ustálené judikatury, která dopadá i na nyní projednávanou věc.
27. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 2. 2004, č. j. 7 A 72/2001 – 53, vyslovil právní názor, že *„není-li právní normou určen mechanismus určení ceny obvyklé, a k jejímu určení je povolán správní orgán, je třeba k určení ceny obvyklé přistupovat se zvláštním zřetelem a její výši určovat na základě objektivních kritérií a tak, aby závěry správního orgánu vedly ke spolehlivému úsudku a bylo možno způsob jejího určení a samotnou výši ceny obvyklé přezkoumat...Zasahovat do výběru kritérií, či určovat, ke kterému z kritérií má správní orgán pro určení ceny obvyklé přihlížet, Nejvyššímu správnímu soudu nepřísluší a nechává výběr kritérií na správním orgánu, přičemž však opakuje, že tato kritéria musí vést ke spolehlivému a objektivnímu závěru.“*
28. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2005, č. j. 5 Afs 48/2004 - 89, vyplývá, že ze správního spisu musí být jednoznačně patrné, že správce daně sdělil v průběhu daňového řízení daňovému subjektu výši ceny, kterou považuje za cenu sjednanou mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (§ 23 odst. 7 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 259/1994 Sb.), že jej prokazatelně seznámil se vzniklým rozdílem a dal mu tak reálnou možnost, aby se k tomuto rozdílu vyjádřil a uspokojivě jej doložil. Teprve poté správci daně přísluší hodnotit, zda daňový subjekt své důkazní břemeno unesl, a učinit závěr o tom, zda rozdíl uspokojivě doložil či nikoliv.
29. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 - 81, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 2548/2012, vyplývá, že k prokázání, že se liší ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (referenční ceny), musí správce daně na základě zjištění výše obou těchto cen provést mezi nimi srovnání. Důkazní břemeno ke všem skutečnostem, které jsou pro to rozhodné, nese správce daně (§ 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů).
30. Z uvedených judikatorních závěrů Nejvyššího správního soudu vyplývá, že důkazní břemeno ohledně vyčíslení ceny obvyklé, v jejímž důsledku došlo ke zvýšení základu daně žalobkyně, spočívá v projednávané věci výhradně na správci daně. Především však z uvedených rozsudků ve spojení se zákonnou dikcí § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmu

vyplývá, že před samotným vyčíslením zjištěného rozdílu mezi žalobkyní obchodovanou (zaúčtovanou) cenou a správcem daně stanovenou - obvyklou cenou - byl správce daně povinen žalobkyni zcela jednoznačně a konkrétně sdělit výši jím dovozované skutečné ceny obvyklé, a jak k ní došel (na základě jakých podkladů/kritérií/pomůcek). Současně musel žalobkyni „reálně umožnit“, aby mu uspokojivě doložila (prokázala) oprávněnost rozdílu mezi jí zaúčtovanou cenou a cenou obvyklou, stanovenou (vyčíslenou) správcem daně. Správce daně byl také povinen žalobkyni umožnit, aby mu mohla zároveň vytknout, z jakých konkrétních skutkových a právních důvodů má správcem daně stanovenou cenu obvyklou za nesprávnou (např. pro chybný výběr kritérií, či ukazatelů, nesprávné období apod.). Současně bylo nezbytné, aby byla žalobkyně jako daňový subjekt řádně poučena pro případ, pokud uvedený rozdíl v cenách uspokojivě nedoloží. Je proto nepřípustné, aby správce daně daňovému subjektu (žalobkyni) pouze sdělil, jaká je – dle jeho názoru - výše obvyklé ceny, aniž by tomuto zjištění rozhodnému pro jeho další postup i postup daňového subjektu (dokládání zjištěného rozdílu daňovým subjektem a případná úprava základu daně správcem daně) předcházelo dokazování, z něhož by daňový subjekt mohl seznat, na základě jakých důkazních prostředků k uvedenému zjištění správce daně dospěl. Je také nepřípustné, aby se nemohl daňový subjekt (žalobkyně) k provedeným důkazům či kritériím vyjádřit, popřípadě navrhnout důkazy nebo kritéria jiná, jež dle jeho přesvědčení prokazují odlišnou výši obvyklé ceny. Daňový subjekt musí mít zachovánu možnost brojit proti volbě daných objektivních kritérií a způsobu určení výše obvyklé ceny. Zákonné podmínky umožňující správci daně úpravu základu daně poplatníka postupem podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, jsou totiž splněny pouze při zjištění odlišnosti cen sjednaných oproti cenám na trhu obvyklým a při neuspokojivém doložení tohoto rozdílu daňovým subjektem (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2013, č. j. 7 Afs 86/2013 – 21).

31. Ze Zprávy o daňové kontrole ze dne 11. 12. 2014, č. j. 1923358/14/3301-61562-702759, zjišťování ceny obvyklé ve smyslu vyloženém výše nikterak nevyplývá. Tato skutečnost je ovšem logická, neboť prvostupňový správce daně v rámci daňové kontroly dospěl k odlišným právním závěrům než žalovaný (mj. k závěru, že se žalobkyni nepodařilo prokázat deklarované dodavatele reklamních služeb a vynaložení sporných nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů). V rámci odvolacího řízení žalovaný změnil právní názor na posuzovanou věc a seznámil s ním žalobkyni, viz Seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 8. 9. 2015, č. j. 29178/15/5200-11432-701607, přičemž ji zároveň vyzval, aby se vyjádřila, případně doplnila důkazní prostředky. V tomto Seznámení žalovaný uvedl, že konečná cena reklamy byla nadhodnocená oproti prvotním nákladům, tj. oproti ceně, za kterou obchod uzavřel první článek řetězce (O. H.), přičemž uvedl také další pochybnosti v rámci obchodního řetězce. Zároveň žalobkyni vyzval, aby uspokojivě doložila rozdíl mezi cenami prvotními a koncovými v daném obchodním řetězci, jinak jí bude daň doměřena dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Žalobou napadené rozhodnutí žalobkyni daň doměřilo, přičemž žalovaný opět argumentoval cenou obvyklou ve výši první transakce v šetřeném obchodním řetězci bez dalšího racionálního odůvodnění.

32. Ve smyslu výše popsaných východisek a závěrů Nejvyššího správního soudu krajský soud konstatuje, že v dané věci jednoznačně nedošlo ke kvalifikovanému zjištění ceny obvyklé.

Z rozhodnutí by mělo zcela pregnantně vyplývat, na základě jakých podkladů, kritérií či ukazatelů, k té které ceně obvyklé správce daně (zde žalovaný) dospěl, uložená důkazní povinnost daňovému subjektu a řádné poučení pro případ jejího nesplnění. Jen tato cena a kritéria, jakož i postup vedoucí k jejímu zjištění totiž může být posléze podroben racionálnímu soudnímu hodnocení, resp. může být posuzováno, zda stanovená kritéria ve smyslu výše uvedeného obstojí. Krajskému soudu nepřísluší oproti správci daně vyčíslovat rozdíl mezi cenami podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, ale posuzovat dodržení podmínek a zachování rozumných mantinelů, za kterých byly stanoveny. Pokud žalovaný určil cenu obvyklou pouze jako cenu mezi prvním a druhým článkem v řetězci bez dalšího objektivního posuzování, zkoumání, relevantních podkladů, kritérií či pomůcek, nedostal této povinnosti a nelze žalobkyni vyčítat, že nedoložila rozdíl mezi jí obchodovanou cenou a cenou „obvyklou“, kterou žalovaný určil bez jakéhokoli přezkoumatelného odůvodnění. Tento závěr lze podpořit taktéž rozsudky Nejvyššího správního soudu (ze dne 25. 9. 2014 č. j. 7 Afs 39/2014 – 48 a ze dne 20. 11. 2014 č. j. 9 Afs 92/2013 – 27), neboť i v nich byl jednoznačně uveden požadavek na objektivní zjištění ceny obvyklé mezi nezávislými ekonomickými subjekty za pomoci objektivních kritérií, zde např. pomocí srovnávací metody s informacemi z (jiných) mediálních agentur atd.

33. Cena, jež se nezákonně liší od ceny obvyklé za obdobné reklamní služby, může být hypoteticky také cena na počátku obchodního řetězce, neboť lze uvažovat, že právě mezi prvním a druhým článkem řetězce došlo k deformaci ceny z důvodu nezákonné optimalizace daně z příjmů. Tento závěr by navíc korespondoval také se závěry plynoucími z žalobkyní předloženého znaleckého posudku Dr. Ing. V. H., MBA, Ph.D. ze dne 6. 1. 2017, č. 325-21-2016 (který může být důkazním prostředkem žalobkyně k prokázání obvyklé výše sjednané ceny za reklamní služby před žalovaným). K takovéto úvaze by však bylo možno přistoupit opět pouze a jen za situace řádného a objektivního zjištění ceny obvyklé ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Pokud by tedy žalovaný po doplnění dokazování naznal, že je cena sjednaná mezi žalobkyní a jejími dodavateli skutečně významně nadhodnocená oproti ceně obvyklé (zjištěné postupem definovaným výše) a tento rozdíl by žalobkyně nebyla schopna uspokojivě doložit, teprve tehdy by bylo možné přistoupit k doměření daně z příjmů dle posledně uvedeného ustanovení. Jako obiter dictum lze stručně uvést, že původní závěry prvostupňového správce daně se zdejšímu soudu jevily jako racionálnější, neboť zcela jistě v dané věci panovaly značné nesrovnalosti nezakládající jasný, ucelený a věrohodný obraz o tvrzené obchodní transakci (viz zjištění uvedená zejména na str. 12 žalobou napadeného rozhodnutí), k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016 – 35. V této části rozsudku však lze uzavřít, že žalovaný v daňovém řízení objektivně nezjistil cenu obvyklou v nedeformovaných vztazích na trhu a nebylo tak možné přenést důkazní břemeno na žalobkyni stran vysvětlení rozdílu cen obchodovaných vůči ceně obvyklé.
34. Ačkoliv, jak uvedeno výše, jednoznačně nebyla splněna podmínka řádného zjištění obvyklé ceny coby podmínky nutné pro aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, krajský soud se obecně vyjádří také k podmínce druhé téhož ustanovení, tj. ke spojení osob ve smyslu zákona o daních z příjmů (zde konkrétně § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. posledně uvedeného zákona).

35. Žalobkyně zpochybňuje závěr o vytvoření řetězce dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, fakticky tvrdí, že o vytvoření řetězce nevěděla a nebyla do něj úmyslně zapojena, neboť jednala v dobré víře. Tato námitka však na posouzení věci nemá vliv. Ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5. zákona o daních z příjmů nevyžaduje prokázání aktivního jednání všech subjektů a jednotlicí úmysl. Účelem tohoto ustanovení je zabránit nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů mezi jednotlivými poplatníky daně z příjmů a sankcionovat zneužití cenové spekulace v obchodních vztazích (srov. rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2013, č. j. 5 Afs 34/2012 – 65). S ohledem na to Nejvyšší správní soud v již citovaném rozsudku č. j. 7 Afs 47/2013 – 30, týkajícím se obchodního řetězce taktéž v oblasti reklamních služeb, konstatoval: „*Osobami spojenými ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů se rozumí nejen osoby, které bezprostředně vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, ale „veškeré osoby“, které se na řetězci obchodních transakcí směřujících ve svém důsledku k snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty podílely [...]. Právě ta si v konečném kroku snižovala základ daně částkami za služby, které mnohonásobně převyšují částky za tyto služby v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (mezi jinak nespojenými osobami).*“ Následně dodal, že „*Předně je nutno konstatovat, že dikce ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů nedopadá (jak mylně dovozuje stěžovatelka) jen a pouze na osoby, které skutečně a bezprostředně [...] vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Takovému významu neodpovídá použitá dikce zákona – slovo „převážně“. Nejde tedy jen o uvedené důvody, ale i o důvody jiné (např. u posuzované reklamní služby může jít o zvýšení povědomí o existenci a činnosti stěžovatelky). Dopadá však na všechny osoby, které se takového vztahu, ať již přímo nebo nepřímo, účastnily a profitovaly z něj. Takovou osobou je pak i stěžovatelka.*“ Skutečnosti plynoucí ze spisového materiálu (shrnuté v bodech zejména na str. 12 žalobou napadeného rozhodnutí) nadto vytvářejí důvodné pochybnosti o žalobčích tvrzeních, neboť ta v rámci daňového řízení svoji taktiku několikrát pozměnila s ohledem na aktuální vývoj daňového řízení. Nelze také odhlédnout od uvedeného, tj. že žalobkyně přímo s prvním článkem v řetězci (O. H.) dojednala podmínky obchodu, včetně podpisu smlouvy (nikoliv s deklarovanými dodavateli, jejichž zapojení v daném řetězci vykazuje značné pochybnosti). Tato skutečnost sama o sobě vzbuzuje podezření o umělém navyšování článků v řetězci např. z důvodu nezákonné optimalizace daně. Odůvodnění stran splnění podmínky profitování z vytvořeného vztahu ve smyslu posledně citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu, pokud by se jí žalovaný v pokračujícím řízení zabýval (v případě, že by prokázal odlišnost ceny sjednané mezi nezávislými osobami a ceny sjednané žalobcem a rozdíl by nebyl žalobcem uspokojivě doložen) však musí být provedeno přesně a uceleně.
36. K tvrzením mířícím k jasnému prokázání fakticity plnění, tj. provedení reklamy, krajský soud konstatuje, že ta již v napadeném rozhodnutí nebyla zpochybňována (lze maximálně dovodit spor o konkrétní rozsah těchto služeb). Žalovaný pracoval se závěrem, že reklama byla uskutečněna, avšak za vyšší cenu, než měla být cena obvyklá. K samotné fakticitě proto není třeba dalšího odůvodnění, neboť ta nebyla, jak uvedeno výše, důvodem pro doměření daně a nebyla ani žalovaným v konečném důsledku reálně zpochybněna. Předmětnou žalobní námitku proto zdejší soud shledává nedůvodnou.

IX. Závěr a náklady řízení

37. Napadené rozhodnutí žalovaného nemůže z hlediska přezkumu jeho zákonnosti obstat, soud jej proto výrokem I. tohoto rozsudku zrušil.
38. Ve smyslu § 78 odst. 4 s. ř. s. krajský soud dále vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení, v němž je žalovaný vázán právním názorem vysloveným krajským soudem ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
39. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, a proto má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč a dále v nákladech právního zastoupení dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). V daném případě se jedná o odměnu zástupce žalobkyně za zastupování v řízení před krajským soudem, a to za 6 úkonů právní služby (převzetí a příprava zastoupení a písemné podání žaloby, její doplnění, replika k vyjádření žalovaného a další dvě repliky) dle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu ve výši 18 600 Kč (6 x 3 100 Kč); a dále o náhradu hotových výdajů ve výši 1 800 Kč (6 x 300 Kč). Vzhledem k tomu, že zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se částka odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů o částku 4 284 Kč odpovídající příslušné dani z přidané hodnoty. Celkem se tedy jedná o částku 27 684 Kč. Ke splnění uvedené povinnosti byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

Poučení:

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

Brno dne 15. 2. 2018

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu