



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. ve věci

žalobce: **LAKUM – KTL, a. s.**

sídlem Ostravská 384, Frýdlant, 739 11 Frýdlant nad Ostravicí

zastoupen JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem

sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**

sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 1. 2020, č. j. 2597/20/5200-11432-709409,
ve věci daně z příjmů,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29. 1. 2020, č. j. 2597/20/5200-11432-709409 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Ondřeje Lichnovského, advokáta se sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov.

Odůvodnění:

a. Žalobní námitky

1. Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 26. 3. 2020 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 1. 2020 č. j. 2597/20/5200-11432-709409 (dále jen „napadené rozhodnutí“) a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Napadeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobce a byly potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 20. 9. 2018 a ze dne 10. 1. 2019, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012 a 2013, a to z důvodu vyloučení žalobcem uplatněných nákladů vynaložených na pořízení reklamních a propagačních služeb od společnosti PRESSTEX MEDIA, s. r. o. (dále jen PRESSTEX) a PAMBROKE Media, s. r. o. (dále jen PAMBROKE), neboť podle správce daně byl právní vztah s těmito dodavateli uzavřen za účelem snížení základu daně podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), smlouvy byly uzavřeny mezi účelově spojenými osobami a ceny se liší od cen, které by byly dosaženy mezi osobami nespojenými, přičemž žalobce rozdíl uspokojivě nevysvětlil. Žalovaný se s tímto názorem správce daně ztotožnil.
2. Žalobce vznesl v žalobě čtyři okruhy žalobních námitek.

I.

3. V prvním okruhu žalobce namítá prekluzi práva stanovit daň za zdaňovací období roku 2012. Podle žalobce lhůta pro stanovení daně z příjmů za zdaňovací období roku 2012 počala běžet 1. 7. 2013. Po přerušení lhůty v důsledku zahájení daňové kontroly dne 22. 10. 2015 a jejím prodloužení v důsledku oznámení dodatečného platebního výměru jeho doručením dne 30. 9. 2018 lhůta pro stanovení daně uplynula 22. 10. 2019. Napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno až 29. 1. 2020 a žalobci oznámeno dne 3. 2. 2020, tedy po jejím uplynutí. Není správný názor žalovaného, že v důsledku daňové ztráty, vyměřené v roce 2008, při aplikaci § 38r odst. 2 zákona o dani z příjmu a v důsledku zahájení daňové kontroly za zdaňovací období roku 2013 dne 10. 2. 2016, má končit lhůta pro stanovení

daně dne 11. 2. 2019 a vydání dodatečného platebního výměru za zdaňovací období roku 2013 dne 10. 1. 2019 vedlo k jejímu prodloužení do 10. 1. 2020. Ustanovení § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů je *lex specialis* ve vztahu k § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) a jeho aplikace vede pouze k tomu, že lhůta pro stanovení daně končí jak pro zdaňovací období roku 2012 tak i pro zdaňovací období 2013 k 1. 7. 2017. Ve zbytku se prodloužení, znovuoobnovení či stavění lhůty řídí § 148 odst. 2 – 7 daňového řádu. Žalobce současně navrhl zrušení dodatečného platebního výměru za zdaňovací období roku 2012.

II.

4. Druhý okruh námitek se týká - podle žalobce nesprávného - závěru o spojených osobách a tedy nesprávné aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.
5. Správce daně podle žalobce neprokázal, že by žalobce vytvořil se svými dodavateli vztah tzv. „jinak spojených osob“, vyjádřil pouze pochybnosti, což pro naplnění zákonné dikce nestačí. Podle žalobce nezákonný účel transakce a vztah „jinak spojených osob“ nelze bez dalšího dovozovat pouze z toho, že cena je vyšší než cena obvyklá, ale musí být současně prokázáno povědomí žalobce o tomto nepřiměřeném navýšení. Ze zpráv o daňové kontrole ani z napadeného rozhodnutí přitom není zřejmé, jak mají s účelem transakcí, resp. s jejich ekonomickou logikou, souviset identifikované „skutečnosti vzbuzující pochybnosti o standardnosti a ceně poskytovaných služeb“, které správce daně spatřoval ve změně smluvních podmínek, nedodržení platebních podmínek, v neproověrování efektivity nákladů na reklamu, nestandardnostech týkajících se obchodních společností PRESSTEX a PAMBROKE, v neověření cenové nabídky a znalosti sportovního a podnikatelského prostředí. Podle žalobce bylo pro identifikaci nezákonného účelu stěžejní posouzení otázky ekonomické racionality předmětného vztahu, což má zjišťovat správce daně a žalovaný, kteří na to však rezignovali.
6. Žalobce poukázal na to, že z předmětných transakcí neměl žádný profit, když náklady na reklamní a propagační služby skutečně vynaložil. Dále namítl, že žalovaný v napadeném rozhodnutí argumentoval rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze 4. 3. 2019 č. j. 22 Af 142/2017-69, který měl být potvrzen Nejvyšším správním soudem, který se však výrazně odlišuje od případu žalobce. Konečně žalobce namítl vnitřní rozpornost a nesrozumitelnost rozhodnutí žalovaného. Na jedné straně žalovaný shledal splnění hmotněprávních podmínek pro uznání uplatněného nákladu, s tím, že uplatněný náklad byl odepřen z důvodu aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, současně žalovaný tvrdí, že „se nepotvrdilo, že by předmětné transakce proběhly v cenách, které byly odvolatelem předeštěny“.

III.

7. Třetí okruh námitek žalobce se týká referenční ceny. Správce daně srovnával žalobcem dosažené ceny s cenou na počátku řetězce (se sportovním klubem), aniž by současně prokázal, že tato cena nebyla nepřiměřeně nízká. Počet smluv, ze kterých správce daně vytvořil rozpětí referenčních cen, rozšířil až na základě námitek žalobce, ačkoliv smlouvy, ze kterých tyto vyplývaly, musely být k dispozici dříve, což nasvědčuje manipulaci se spisem. Je možné, že správce daně má k dispozici další smlouvy pro žalobce výhodnější, ale účelově je nepoužije.

8. Žalobce dále namítl, že správce daně nepoužil smlouvy z jiného období a jiných stadionů za použití případné korekce a nevypořádal tuto odvolací námitku v napadeném rozhodnutí, což způsobuje nepřekoumatelnost napadeného rozhodnutí.
9. Správce daně podle žalobce nevzal v úvahu smlouvy fakticky uzavřené mezi nezávislými subjekty za srovnatelných podmínek, když chybí smlouvy mezi reklamní agenturou a zájemcem, a správce daně vycházel pouze ze smluv uzavřených mezi sportovním klubem a třetí osobou s tím, že cenu takto dosaženou zvýšil o 20 %, což správce daně považuje za obvyklou provizi. Znalec, z jehož znaleckého posudku správce vycházel, však v dodatku ke znaleckému posudku sám navýšil provizi na 25 %. Nadto, správce daně nezohlednil jiný (širší) rozsah plnění ve smlouvách uzavřených s žalobcem.
10. Podle žalobce uzavření smlouvy o reklamě s reklamní agenturou je standardní praxe. Cena dosažená mezi klubem a reklamní agenturou, tedy cena na začátku řetězce, je podle žalobce pro zjištění intervalu nepřípustná.
11. Žalobce údajně nevznesl konkrétní námitky proti podkladům, ze kterých byl interval cen zjištěn, což ovšem není pravdou, neboť žalobce vznášel konkrétní námitky vůči společnostem Philip Trávníky a Hotel Trinity, s tím, že jde o barterové ceny.
12. Žalobce nemohl reálně uzavřít smlouvu o reklamě přímo s fotbalovým klubem, což vyplývá z provedených svědeckých výpovědí, konkrétně z výpovědi Mgr. M. R. (SK Sigma Olomouc), který uvedl, že sice je možno uzavřít smlouvu o reklamě přímo s klubem, ale jedná se o teoretickou možnost a standardně byli zájemci odkázáni na reklamní agentury. Tomu odpovídá i výpověď Ing. Z. Č. Správce daně nepřihlédl ani k tomu, že ceny reklamy se sjednávaly individuálně, kdy neexistoval ani orientační ceník, ani k roli sponzoringu (týká se např. Města Olomouc, Olomouckého kraje či Města Brna).
13. Žalobce dále namítl odlišné rozhodování žalovaného v případě ve shora citované věci č. j. 22 Af 142/2017 – 69, kterého se sám dovolával, kde však zjistil cenu za banner 1x6 v roce 2012 ve výši 2 227 000 Kč, u žalobce však uznal pouze 446 400 Kč, dále uznal náklad na cyklistických závodech ve výši 9 851 392 Kč v roce 2016 a 7 437 587 Kč v roce 2016; neuznané náklady žalobce jsou přitom nepoměrně nižší.
14. Žalobce k prokázání svých tvrzení navrhl znalecký posudek z 20. 7. 2018 a jeho doplnění, který se týká rovněž otázky referenční ceny. Dále žalobce navrhl k důkazu několik smlouvy uzavřených mezi reklamními agenturami a zájemci o reklamu s tím, že přístup k těmto smlouvám dostal až při hlavním líčení v související trestní věci ve dnech 10. – 11. 3. 2020 a nemohl je tak uplatnit dříve.

IV.

15. Poslední okruh námitek se týkal pochybení spočívající v nepřipojení trestního spisu a vedení daňového spisu v rozporu, resp. v nesouladu s daňovým řádem.

b. Stanovisko žalovaného

16. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby a na své argumentaci obsažené v napadeném rozhodnutí zcela setrval. Ohledně prekluze práva stanovit daň žalovaný rovněž setrval na své argumentaci o vlivu § 38r odst. 1 o daních z příjmu na zdaňovací období roku 2012.

c. Posouzení krajským soudem

17. Krajský soud poté, co zjistil, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná; ve věci rozhodl bez jednání v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s tímto postupem oba účastníci souhlasili.

d. Zjištění z daňového spisu

18. Z daňového spisu krajský soud zjistil, že u žalobce byla zahájena daňová kontrola z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2012 dne 21. 10. 2015 v rozsahu prověření oprávněnosti uplatněných nákladů na reklamní a propagační služby přijatých od dodavatele PRESSTEX. Daňová kontrola na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 byla zahájena dne 10. 2. 2016 v rozsahu prověření oprávněnosti uplatnění nákladů na reklamní a propagační služby přijatých od společností PRESSTEX a PAMBROKE.

19. Za zdaňovací období roku 2012 uplatnil žalobce náklady vůči společnosti PRESSTEX ve výši 3 000 900 Kč a za zdaňovací období roku 2013 vůči společností PRESSTEX a PAMBROKE ve výši 6 000 000 Kč. Správce daně na základě zjištění, že cena za plnění, poskytnuté žalobci, kterou za něj uhradili uvedení dodavatelé, je 107x nižší, než kolik za něj zaplatil těmto dodavatelům žalobce, a na základě „nestandardností“ týkající se jednak společností PAMBROKE a PRESSTEX, jednak chování žalobce při realizaci těchto obchodů, pojal ohledně uplatněných nákladů pochybnosti a na základě provedeného dokazování dospěl k závěru, že žalobce uzavřel právní vztah se společnostmi PRESSTEX a PAMBROKE za účelem snížení základu daně ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, když zjistil, že cena sjednaná za umístění reklamy mezi takto účelově spojenými osobami se liší od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Správce daně zjistil referenčních cen pro každé zdaňovací období, vycházejí z toho, že žalobce mohl uzavřít smlouvu o reklamních a propagačních službách přímo s příslušným klubem. Z takto zjištěného cenového rozpětí, za které poskytovaly reklamní a propagační služby příslušné kluby (stadiony) v rozsahu, jak byl sjednán v posuzovaných smlouvách žalobcem, přičemž jako výběrová kritéria stanovil lokalitu (areál Androva stadionu v Olomouci, Golf Aréna Ostrava a FC Baník Ostrava – pro rok 2012) a plnění (reklama formou reklamního panelu velikosti 6m² na fotbalových stadionech, prostor pro umístění reklamy v Golf Aréně, poskytnutí služby ve srovnatelném období), stanovil cenu obvyklou, která v roce 2012 činí 384 900 Kč a v roce 2013 činí 526 560 Kč, když cena zjištěná ze smluv přímo se klubem (stadionem) byla navýšena o provizi zprostředkovatele (reklamní agentury) zjištěnou znalcem, ve výši 20%. Vzhledem k tomu, že žalobce nedoložil uspokojivě rozdíl mezi cenami za poskytnuté reklamní služby dosažené mezi ním a dodavateli, jako jinak spojenými osobami, a cenami, které jsou dosahovány mezi osobami nespojenými, byl správcem daně adekvátně zvýšen základ daně. Správce daně žalobce seznámil s výsledky

kontrolních zjištění, žalobce k tomuto podal vyjádření, které však nevedlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, a proto správce daně sepsal zprávy o daňové kontrole za rok 2012 a 2013 a žalobci doměřil daň dodatečnými platebními výměry dne 20. 9. 2018 za rok 2012 a dne 10. 10. 2019 za rok 2013.

20. Proti dodatečným platebním výměrům žalobci daň doměřující žalobce podal odvolání. Žalovaný doplnil dokazování výsledkem navržených svědků a následně poté, co seznámil žalobce se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení, rozhodl napadeným rozhodnutím.

K námitce prekluze práva stanovit daň za zdaňovací období roku 2012:

21. Mezi účastníky je spor o vliv ustanovení § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů na lhůtu pro stanovení daně. Pro posouzení je relevantní věta první před středníkem tohoto ustanovení, podle kterého *bylo-li možné uplatnit daňovou ztrátu nebo její část jako položku odčitatelnou od základu daně ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, za která byla stanovena, lhůta pro stanovení daně za období, za které byla daňová ztráta stanovena, a za všechna následující zdaňovací období, ve kterých bylo možné tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, ve kterém bylo možné daňovou ztrátu nebo její část uplatnit*. Podle § 34 odst. 1, věty první, zákona o daních z příjmů: *Od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje* (podtržení provedl krajský soud).
22. Lhůtu pro stanovení daně upravuje v § 148 daňový řád, podle jehož odstavce 1 první věty je zásadně tříletá.
23. Výkladem § 148 daňového řádu ve vztahu k § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů se judikatura správních soudů opakovaně zabývala a shledala, že úprava lhůty pro stanovení daně v případě možnosti uplatnění daňové ztráty podle § 38r odst. 2 zákona o daních je *lex specialis* k obecné právní úpravě prekluzivní lhůty pro stanovení daně (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003 - 69, ze dne 24. 2. 2012, č. j. 5 Afs 66/2011 - 109, ze dne 9. 9. 2019, č. j. 7 Afs 134/2019 - 20 či ze dne 17. 7. 2020 č. j. 4 Afs 101/2020 - 41). Z hlediska počítání lhůty pro doměření daně za zdaňovací období, ve kterém byla vyměřena daňová ztráta, není rozhodné, zda daňový subjekt daňovou ztrátu zcela nebo zčásti v následujících zdaňovacích obdobích skutečně uplatní, nýbrž to, že tak podle zákona učinit mohl (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2016, č. j. 4 Afs 251/2015 - 74).
24. Judikatura správních soudů se dále shoduje na tom, že ustanovení § 38r zákona o daních z příjmů je zvláštním doplněním § 148 daňového řádu, nikoliv jeho úplným popřením, která ob stojí vedle sebe (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 81/2020-40 ze dne 2. 7. 2020, č. j. 4 Afs 101/2020 - 41 ze dne 17. 7. 2020, č. j. 5 Afs 28/2003-69 ze dne 31. 8. 2004 nebo č. j. 7 Afs 134/2019-20 ze dne 9. 9. 2019).
25. Východiska shora uvedená, aplikovaná na posuzovanou věc, vedou k následujícím závěrům. Vzhledem k vyměření daňové ztráty v roce 2008, posledním zdaňovacím

obdobím, kdy mohl žalobce daňovou ztrátu vzniklou v roce 2008 uplatnit, je rok 2013 (§ 34 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů). Lhůta pro stanovení daně z příjmů za zdaňovací období roku 2012 začala běžet dne 1. 7. 2013 (podle § 148 odst. 1 daňového řádu, jde o datum mezi účastníky nesporné), končila až současně s lhůtou pro vyměření za zdaňovací období roku 2013, tedy 1. 7. 2017; jde tedy o lhůtu čtyřletou, která začala běžet podle § 148 odst. 1 věty druhé daňového řádu a její konec upravuje právě § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. K tomu je vhodné pro názornost dodat, tak jak vysvětlil Nejvyšší správní soud ve shora citovaných rozsudcích č. j. 9 Afs 81/2020 – 40 a č. j. 4 Afs 101/2020 – 41, že prekluzivní lhůty pro vyměření daně za zdaňovací období, ve kterých mohla být ztráta uplatněna se ve smyslu § 38r odst. 1 zákona o daních z příjmů, se postupně zkracují, takže za poslední zdaňovací období roku 2013 se konec lhůty opět řídí § 148 odst. 1 daňového řádu a tato lhůta je tedy tříletá.

26. Ke změně této lhůty může dojít v situacích podle § 148 odst. 2 – 4 daňového řádu, které upravují její prodloužení v odstavci 2, přerušení v odstavci 3 a stavění odstavci 4. Důsledky změny běhu lhůty jsou limitovány objektivní desetiletou lhůtou podle § 148 odst. 5 daňového řádu (v nyní posuzovaném případě dnem 1. 7. 2023).
27. Zahájení daňové kontroly vede podle § 148 odst. 3 daňového řádu k přerušení běhu lhůty. V posuzované věci byla za zdaňovací období roku 2012 zahájena daňová kontrola dne 21. 10. 2015 (žalobce vyšel z chybného údaje 22. 10. 2015). Prekluzivní lhůta ve smyslu § 148 odst. 1 a § 38r zákona o daních z příjmů (tedy čtyřletá lhůta) počala tímto dnem běžet znovu a měla skončit 21. 10. 2019.
28. Oznámení rozhodnutí o stanovení daně, došlo – li k němu v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně, vede k prodloužení lhůty o jeden rok. Dodatečný platební výměr za zdaňovací období roku 2012 byl vydán 30. 9. 2018 a neměl proto důsledek prodloužení lhůty, neboť v této 12 měsíční lhůtě učiněn nebyl.
29. Jak dovodil Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku č. j. 9 Afs 81/2020-40, úkony podle § 148 odst. 2 – 4 daňového řádu vyvolávají účinky pouze ve vztahu k tomu období, k němuž se vztahují, nikoli ke všem obdobím provázaným vykázaním daňové ztráty. Smyslem úkonů podle § 148 odst. 2 a odst. 3, i situace podle odst. 4 daňového řádu je totiž umožnit dokončit řízení ve vztahu k tomu zdaňovacímu období, jehož se týkají, nikoliv ve vztahu ke všem obdobím, s nimiž je toto období provázáno na základě možnosti uplatnit daňovou zprávu. Opačný výklad by fakticky vedl k řetězení, které Nejvyšší správní soud odmítl v rozsudku č. j. 8 Afs 58/2019-48. Pokud by tedy např. v roce 2016 byla zahájena daňová kontrola vztahující se pouze k roku 2013, který je posledním rokem pro uplatnění daňové ztráty vykázané v roce 2008, vedlo by to podle § 148 odst. 3 daňového řádu pouze k přerušení tříleté lhůty ve vztahu k roku 2013, nikoliv také dalších lhůt vztahujících se ke zdaňovacím obdobím roku 2008 až 2013.
30. Výklad přijatý žalovaným vychází z toho, že jsou zde dvě prekluzivní lhůty běžící vedle sebe, podle § 148 daňového řádu a podle § 38r zákona o daních z příjmů. Tento výklad sice přijal Městský soud v Praze v rozsudku č. j. 11 Afs 51/2019-37 ze dne 16. 3. 2020, byl ale odmítnut Nejvyšším správním soudem v citovaném rozsudku č. j. 9 Afs 81/2020-40 a stejně tak byl odmítnut i v rozsudku č. j. 4 Afs 101/2020 – 41. Krajský soud tedy přisvědčil

žalobci, že i při zohlednění ustanovení § 38r odst. 2 zákona o dani z příjmů uplynula lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012 dne 22. 10. 2019, tj. před vydáním napadeného rozhodnutí dne 29. 1. 2020. Námitka prekluze práva stanovit daň vztahující se ke zdaňovacímu období roku 2012 je tak důvodná.

Námitky k zdaňovacímu období roku 2013

Neprokázání existence spojených osob

31. Krajský soud se dále zabýval žalobními námitkami vztahujícími se ke zdaňovacímu období roku 2013.
32. Žalobce předně namítal, že nebyly splněny podmínky pro aplikaci § 23 odst. 7 věta první o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení *liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl*. Pojem spojených osob je definován v písmenu b) bod 5. téhož ustanovení tak, že *spojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí jinak spojené osoby, kterými jsou osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo snížení daňové ztráty*.
33. Žalobce zprvu namítá, že pro závěr o spojených osobách nepostačí zjištění, že dosažená cena se liší od ceny obvyklé, protože jinak by byla otázky tzv. jinak spojených osob nadbytečná. Současně musí být prokázáno povědomí žalobce o tomto nepřiměřeném navýšení. Namítl též neexistenci profitu na straně žalobce, když částky na reklamu skutečně vynaložil a ušetření ve formě sníženého základu daně je vůči vynaloženým nákladům mnohem nižší.
34. Tuto námitku krajský soud neshledal důvodnou, když námitky žalobce již byly judikaturou správních soudů zodpovězeny a krajský soud v posuzované věci neshledal ani skutkové ani právní argumenty, které by odůvodňovaly se od přijatých závěrů odklonit.
35. Jak uzavřel Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 7 Afs 47/2013 - 30 z 13. 6. 2013, „*dikce ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů nedopadá jen a pouze na osoby, které skutečně a bezprostředně vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Takovému závěru neodpovídá dikce zákona slovo „převážně“. Dopadá na všechny osoby, které se takového vztahu ať již přímo či nepřímo účastnily a profitovaly z něj. Otázka zavinění, tedy vědomostní složka takové osoby je pro závěr o spojených osobách irelevantní*“ (podtržení provedl krajský soud).
36. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 9 Afs 92/2013 - 27 z 20. 11. 2014 pak dospěl k závěru, že „*ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5. zákona o daních z příjmů nevyžaduje prokázání aktivního jednání všech subjektů a jednotící 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)*“.
37. V témže rozsudku Nejvyšší správní soud vysvětlil, že užitek ze zapojení do řetězce spojených osob spočívá v samotném snížení základu daně „*podstatným zvýšením výdajů*“.

vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů si snížila základ daně, což je výhoda, kterou výslovně předvídá právě § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů“ (podtržení provedl krajský soud).

38. V posuzované věci správce daně poté, co pojal pochybnosti o uplatněných nákladech, když zjistil, že celkové náklady dodavatelů žalobce PRESSTEX a PAMBROKE vynaložené na reklamní a propagační služby za rok 2013 pro žalobce činily celkem 56 104 Kč, přičemž žalobce zaúčtoval náklady ve výši 6 000 000 Kč, což představuje 107 násobek ceny dodatelem PRESSTEX a PAMBROKE, se zabýval se otázkou, jaká je cena obvyklá a zda se posuzované ceny od ceny obvyklé liší. K tomu zjišťoval tzv. referenční ceny, když vyšel ze skutečně zjištěných cen mezi nespojenými osobami za srovnatelné jím definované plnění (v podrobnostech k referenčním cenám viz níže). Postupoval zcela v souladu s konstantní judikaturou k otázce tržní přiměřenosti cen dosažených mezi spojenými osobami. Je – li prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, je totiž 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. Neuplatní se tedy zásada, že v daňovém řízení je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, nebo ze dne 19. 9. 2019, č. j. 5 Afs 341/2017-47). Správce daně proto musí provést srovnání, při kterém musí zjistit jednak cenu sjednanou mezi spojenými osobami a jednak cenu obvyklou (srovnanou s průměrem cen, tzv. cenu referenční), za kterou se srovnatelnou komoditou obchodují osoby nezávislé, a přesně tak v posuzované věci správce daně postupoval. Správně se nezabýval vědomostí žalobce o nepřiměřeném navýšení cen, ani tím, že byl do řetězce zapojen vědomě a zda zde byl „jednotící úmysl“, a stejně tak se správně nezabýval tím, zda žalobce zapojení do řetězce ekonomicky profitoval jinak, než snížením základu daně, neboť toto jsou otázky, které nejsou podle shora citované judikatury pro závěr o existenci spojených osob relevantní; žalobní námitky neexistence vědomosti žalobce o výši ceny obvyklé a neexistence profitu tak nejsou důvodné.
39. Podstatné je, zda žalobce rozdíl ve zjištěných cenách uspokojivě vysvětlil: „*sama okolnost, že daňový subjekt zaplatil za poskytnuté plnění vysokou cenu, ještě nezakládá správci daně oprávnění neuznat stěžovateli nárok na odpočet. Takový postup byl na místě až poté, co daňový subjekt k výzvě finančních orgánů uspokojivě nedoložil a neprokázal, že pro vynaložení tak značné částky existovaly racionální důvody. Pokud daňový subjekt zaplatil za televizní reklamu více než dvacetkrát vyšší částku, než jaká vyplývala z ceníků zvolené televizní stanice, aniž by měl pro tento postup přiléhavé ekonomické vysvětlení, lze oprávněně uvažovat, že cílem takového jednání nebyla propagace formou televizní reklamy, ale jiné důvody“ (cit. rozsudek č. j. 9 Afs 92/2013 – 27)“. Jinými slovy, pokud daňový subjekt uplatní jako daňově uznatelný náklad cenu plnění, která se liší od ceny obvyklé, správcem daně zjištěné z cen referenčních, je daňový subjekt se svým dodatelem tzv. *jinak spojenou osobou*, ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, neboť snížení základu daně je vždy tou výhodou, jak předpokládá toto ustanovení, bez ohledu na to, zda o rozdíl mezi jím dosaženou cenou a cenou obvyklou věděl a bez ohledu na zavinění, ledaže rozdíl uspokojivě vysvětlil a doložil. K tomu mu musí dát správce daně prostor (časový i věcný). V této následné fázi nese břemeno důkazní a břemeno tvrzení opět daňový subjekt, který*

musí tvrdit a prokázat zvláštní a obvyklým poměrům na trhu se vymykající, a přitom ekonomicky racionální, důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny referenční. Unese-li daňový subjekt toto břemeno, úprava základu daně správcem daně nepřípadá v úvahu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, čj. 7 Afs 74/2010-81, nebo citovaný rozsudek č. j. 5 Afs 341/2017 – 47).

40. Otázka racionality reklamy a její ceny je další žalobní námitkou tohoto okruhu. Žalobce namítal, že správce daně a žalovaný rezignovali na posouzení racionality reklamy a její ceny, když žalobce prokázal, že přijaté plnění bylo pro něj ekonomicky racionální a také že cena byla výsledkem racionální vnitropodnikové úvahy; poukázal na to, že náklady, které vynaložil v roce 2012 a 2013 na reklamu, představovaly cca 3%, resp. 4,7% dosažených tržeb, nárůst obrátu žalobce (5 milionů Kč v roce 2013 a téměř 44 milionů Kč v roce 2014) byl vyšší, než činily náklady na reklamu (v roce 2012 3,9 milionů Kč a v roce 2013 6 milionů Kč), přičemž ekonomická a marketingová efektivnost reklamy byla prokázána i znaleckým posudkem.
41. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že se žalovaný v otázce efektivity racionality reklamy souhlasil s posouzením správce daně, podle kterého nárůst obrátu nebyl způsoben získáním nových odběratelů, ale především zvýšením fakturace stávajících zákazníků.
42. Ze zprávy o daňové kontrole za rok 2013 pak vyplývá, že správce daně zjistil nárůst obrátu, jak žalobce tvrdil, nicméně nesouhlasil s žalobcem, že tento svědčí o efektivitě reklamy, naopak tvrdil, že je nutno přihlídnout i k dalším faktorům, které nárůst obrátu způsobují (provozní výsledek hospodaření, čistý zisk po zdanění, výkony, výkonová spotřeba atd.). Porovnáním fakturace zjistil, že se na něm zásadně podílí zvýšená fakturace stávajícím zákazníků. Vliv reklamy dále zpochybnil poukazem na to, že žalobce obchoduje se strojírenskou kovovýrobou a konečnou úpravou vlastních a dodaných kovových výrobků, kdy prodává své výrobky úzké skupině odběratelů, nikoliv běžným spotřebitelům tj. divákům na sportovních akcích, čímž je vysoká účinnost reklamy rovněž zpochybněna. Z téhož důvodu nesouhlasil ani závěry znaleckého posudku, které považoval za rozporné, když znalec dále tvrdil, že efektivnost reklamy nelze změřit a dále konstatoval, že efektivita reklamy byla prokázána nárůstem objemu obrátu, s čím správce daně nesouhlasil z výše uvedených důvodů. Žalobce neprováděl žádnou analýzu a spokojil se s údajem o meziročním zvýšením obrát a zisku.
43. Ze shora uvedeného vyplývá, že není důvodná námitka rezignace správce daně a žalovaného na posouzení racionality (efektivity) reklamy. Jak bylo vysvětleno výše, k prokázání důvodnosti rozdílu v cenách a tedy racionality reklamy a ceny, má důkazní povinnost žalobce. Správce daně vysvětlil, proč úvahu žalobce o souvislosti nárůstu obrátu a realizované reklamy považuje za lichou a tedy důvodnost reklamy za neprokázanou, námitkami žalobce k otázce důvodnosti cen reklamy se tak zabýval, a jeho závěr jsou logické, bez vnitřních rozporů; žalovaný se s nimi ztotožnil. Žalobce v žalobě nepředstřel žádnou protichůdnou argumentaci vůči argumentům správce daně, nevysvětlil, v čem se správce daně mýlí, když má za to, že nelze efektivitu reklamy posoudit nárůstem obrátu, je – li tento způsobem zvýšenou fakturací stávajícím zákazníkům a nikoliv fakturací novým zákazníkům, nevyvrátil úvahu o struktuře svých odběratelů a ani se nijak nevyjádřil

k posouzení znaleckých závěrů. Krajský soud proto považuje námitku žalobce za nedůvodnou.

44. Žalobce dále nesouhlasí s posouzením „nestandardních okolností“, které mu žalovaný přičítá k tíži při činění závěru o jinak spojených osobách.
45. Jak dovodila konstantní judikatura (např. v rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012 - 31) 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?
46. Správce daně za nestandardní okolnost považoval zejména výši ceny, lišící se od cen obvyklých, což je skutečnost, která je pro závěr o tom, zda jde o *jinak spojené osoby* ve smyslu citovaného § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, zcela stěžejní (viz výše). Ostatní nestandardnosti se váží k možnosti žalobce zjistit, zda jde o nepřiměřeného navýšení ceny, což ovšem naopak pro posouzení otázky, zda jde o *jinak spojené osoby* relevantní, není, jak bylo rovněž vysvětleno výše. Zjištění subjektivní stránky se podle konstantní judikatury nevyžaduje a závěry správce daně a žalovaného v tomto směru nemohou mít na posouzení věci žádný vliv, ani v pozitivním, ani negativním smyslu. Krajský osud se proto námitkami žalobce v tomto směru dále nezabýval, když ani případné zjištěné pochybení nemůže mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
47. Žalobce konečně namítl odlišnost posuzované věci od věci č. j. 22 Af 142/2017 – 69, odlišné rozhodování v těchto případech a vnitřní rozpornost a nesrozumitelnost rozhodnutí žalovaného, uznávajícího splnění hmotněprávních podmínek pro uznání uplatněného nákladu a současně tvrdícího, že *„se nepotvrdilo, že by předmětné transakce proběhly v cenách, které byly odvolatelem předestřeny“*.
48. Krajský soud ani tuto žalobní námitku nepovažuje za důvodnou, neboť mezi posuzovanou věcí a věcí č. j. 22 Af 142/2017 – 69 je sice spojitost v dodavateli sporných reklamních služeb, jinak jde však o dvě samostatné věci o svébytných skutkových okolnostech, přičemž pro závěr napadeného rozhodnutí není věc pod č. j. 22 Af 142/2017 – 69 stěžejní. Stejně tak nepovažuje za důvodnou námitku vnitřní rozpornosti napadeného rozhodnutí, neboť je vystavěno jednoznačně na závěru o nedůvodném rozdílu mezi uplatněnými náklady a cenou obvyklou za tytéž služby, nikoliv na neprokázání výše nákladů.

Námitka nesprávných referenčních cen a ceny obvyklé

49. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2011 č. j. 7 Afs 74/2010 – 81, *„k prokázání, že 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 cen provést mezi nimi srovnání. Důkazní břemeno ke všem skutečnostem, které jsou pro to rozhodné, nese správce daně (...) Pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity, mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, musí pečlivě*

zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby a pokud se tyto podmínky liší, provést patřičnou korekci“.

50. V posuzované věci správce daně vyšel z údajů o skutečně dosažených cenách, přičemž porovnával vždy ceny uzavřené mezi klubem a zájemcem o reklamu, nikoliv mezi reklamní agenturou a zájemcem o reklamu, s tím, že takto dosaženou cenu navýšil o běžnou provizi zjištěnou ze znaleckého posudku.
51. V posuzované věci však vyšlo najevo, že fotbalové kluby byly sice schopny poskytovat svým přímým zákazníkům reklamu, nicméně cena byla individuální (svědek Mgr. R., člen představenstva SK Sigma Olomouc uvedl, že cena na Andrově stadionu v Olomouci o velikosti 6m² mohla být 20 000 Kč, ale též 1 000 000 Kč, záleželo na osobním jednání). Současně vyšlo z výpovědi téhož svědka najevo, že možnost uzavření reklamy přímo s SK Sigma Olomouc byla omezena lidskými kapacitami, a proto např. vznikla agentura STES, která zajišťovala reklamní služby jednotlivým partnerům fotbalového klubu, popř. byli tito zájemci odkazováni na reklamní agentury, což byl obvyklý postup. Ačkoliv tedy svědek výslovně nevyločil možnost sjednání reklamy a služeb spojených s reklamou přímo s klubem, východisko správce daně a žalovaného, že takovému postupu nic nebránilo, je nesprávné, neboť mu bránily právě možnosti klubu, když naopak Mgr. R. jako obvyklý postup označil využití reklamní agentury. Toto nesprávné východisko, které nemá oporu v daňovém spise, pak zcela zásadně ovlivnilo výběr referenčních cen, zjištěný interval a konečně závěr o ceně obvyklé.
52. Vycházel-li žalovaný při stanovení referenčních ceny pouze z cen, které byly sjednány přímo s kluby, nebyly referenční ceny stanoveny správně, neboť neodpovídají shora uvedeným požadavkům na jejich stanovení, neboť neodpovídají stejným nebo obdobným podmínkám, za nichž cenu sjednávají spojené osoby, když se liší osoby, které jich dosáhly, od osob jinak spojených, když činnost reklamní agentury je jak v rozsahu poskytovaných služeb, tak v jejich flexibilitě a konečně tak i ve snaze o zisk, odlišná od činnosti sportovního klubu. Referenční ceny tak nebyla stanoveny objektivně, nebyla proto objektivně stanovena obvyklá cena a tudíž ani rozdíl mezi ní a cenou dosaženou a jako náklad uplatněnou žalobcem. Za této situace soudu nezbylo, než aby napadené rozhodnutí zrušil pro vady řízení podle § 78 odst. 1 s. ř. s.
53. V dalším řízení se žalovaný buď zjistí referenční ceny z cen, uzavřených mezi reklamní agenturou a zájemcem, za stejné nebo obdobné plnění a za stejných nebo obdobných podmínek, nebo, nebude –li tento postup možný, přistoupí k hypotetickému odhadu referenční ceny učiněnému přezkoumatelným způsobem. Neopomene se vypořádat s žalobcem předloženým znaleckým posudkem a jeho doplněním, které žalobce soudu předložil, a rovněž s předloženými smlouvami o reklamě.
54. Pro úplnost se krajský soud stručně vyjádří ke zbývajícím námitkám této skupiny, je – li to při konstatování nedostatečně zjištěných cen referenčních možné.
55. Nejvyššího správního soudu ve shora citovaném rozsudku č. j. 7 Af 74/2010-81 připustil možnost hypotetického odhadu obvyklé ceny, opřené o logickou a racionální úvahu, což je v posuzované věci úvaha správce daně o navýšení zjištěné ceny o provizi ve výši 20

%. Takový postup je však možný jen v případě, není-li možné zjistit cenu dosaženou mezi reálnými subjekty, což však zde vyloučeno není, když žalobce smlouvy mezi reklamní agenturou a zájemcem o reklamu předložil. Tato námitka žalobce tak je důvodná.

56. Nedůvodnou považuje soud námitku, že správce daně porovnával ceny uplatněné s cenou na počátku řetězce, tedy uzavřené s klubem, aniž by prokázal, že tato byla nepřiměřeně nízká. Jak bylo vysvětleno shora, při zjišťování referenční ceny se vychází z fakticky dosažené ceny mezi nezávislými subjekty. Zda cena mezi nezávislými subjekty není nepřiměřeně nízká, přesahuje důkazní povinnost správce daně. Stejně tak je nedůvodná námitka žalobce, že správce daně rozšířil počet smluv, ze kterých vytvořil rozpětí referenčních cen, až na základě námitky žalobce, ačkoliv smlouvy již musel mít k dispozici a možná existují další smlouvy, o kterých žalobce neví a žalovaný je před ním ukrývá. Taková námitka je čistě spekulativní. Pokud žalobce má k dispozici smlouvy mezi nezávislými subjekty, pak mu nic nebrání tyto k důkazu předložit.

Procesní pochybení

57. Na závěr krajský soud doplňuje, že neshledává důvodnou námitku nepřipojení trestního spisu a pochybení ve věci vedení daňového spisu. Žalovaný se s důkazním návrhem na připojení trestního spisu sp. zn. 34 T 4/2018, vedeného Krajským soudem v Ostravě, náležitě vypořádal, a postupoval tak v souladu s ustanovením § 92 daňového řádu. Co se týče pochybení při vedení daňového spisu, žalobce svou námitku koncipoval toliko obecně, že daňový spis nebyl veden zcela v souladu s daňovým řádem. Na tuto obecnou námitku lze pouze odpovědět, že krajský soud neshledal žádné pochybení ve vedení daňového spisu a rozporu s daňovým řádem, které by vedlo k nezákonnosti napadeného rozhodnutí.

e. Závěr a náklady řízení

58. Ze shora uvedených důvodů krajský soud napadené rozhodnutí zrušil podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Současně žalovaného zavázal právním názorem shora vysloveným, k prekluzi práva stanovit daň za zdaňovací období roku 2012 a nesprávně stanoveným referenčním cenám (§78 odst. 4, 5 s. ř. s.). Žalobce navrhl zrušení dodatečného platebního výměru správce daně za rok 2012, což je postup předvídaný ust. § 78 odst. 3 s. ř. s. Krajský soud však pro tento postup neshledal důvod; o návrhu nerozhodl, neboť domáhat se zrušení rozhodnutí správní orgán nižšího stupně, které předcházelo napadenému rozhodnutí, není procesním právem žalobce (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007 č.j. 1 As 60/2006-106).
59. Vzhledem k tomu, že v řízení byl plně procesně úspěšný žalobce, vzniklo mu v souladu s ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, k jejíž náhradě soud žalovaného zavázal. Náklady řízení žalobce představuje zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč, náklady zastoupení advokátem spočívající v odměně advokáta za zastupování v řízení ve výši 3 100 Kč za úkon právní služby, při těchto úkonech právní služby: převzetí a příprava věci, sepsání žaloby a replika, podle § 7 odst. 2, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhl. č. 177/1996 Sb. Dále paušální náhrada hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč při úkonech právní pomoci uvedených výše podle § 13 odst. 4 téže vyhlášky a dále DPH z těchto částek s výjimkou zaplaceného soudního poplatku. Všechny tyto náklady řízení podle obsahu spisu žalobci prokazatelně vznikly a jedná se o náklady nezbytně nutné

k uplatnění jeho práv. Soud proto žalovaného k jejich zaplacení zavázal, a to k rukám zástupce žalobce podle § 149 odst. 1 zák. č. 99/1963 Sb., o. s. ř. ve spojení s ust. § 64 s. ř. s. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ust. § 160 odst. 1 o. s. ř., neboť tato lhůta je přiměřená možnostem žalovaného.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 17. prosince 2020

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu