



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D., ve věci

žalobce: **L. Ž.**
zastoupený daňovým poradcem Mgr. Ing. Drahomírem Foltanem
sídlem Ostrožná 40, 746 01 Opava

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 7. 2019 č. j. 30040/19/5200-10424-711138,
ve věci daně z příjmů fyzických osob

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 7. 2019 č. j. 30040/19/5200-10424-711138, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 6. 2. 2019 č. j.

313311/19/3216-50524/809821, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 a také penále z doměřené daně.

2. V podané žalobě žalobce vymezil tyto žalobní body:

- 1) Žalovaný nesprávně interpretoval ust. § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „ZDP“), z něhož plyne, že lišit se mají ceny mezi osobami spojenými. Proto je podle žalobce nutno nejdříve stanovit podmínky, jak jsou osoby spojeny a pak doložit existenci tohoto spojení. Správce daně a žalovaný cílí na spojení osob, které je vymezeno v § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. ZDP tak, že jinak spojenými osobami jsou osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Podle žalobce je pro aplikaci tohoto ustanovení nezbytné, aby správce daně nejprve pevně a nepochybnitelně vymezil, jak dospěl k závěru, že se jedná o osoby, které vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně. V posuzované věci byl v průběhu celé daňové kontroly i odvolacího řízení tento vztah pouze tvrzen a správce daně si pomáhal tím, že z rozdílů cen dovozoval ekonomické propojení. Zákonná úprava však vyžaduje, aby bylo nejprve doloženo ekonomické propojení a následně se zkoumal rozdíl cen. Žalobce v této souvislosti poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) sp. zn. 1 Afs 60/2006, sp. zn. 8 Afs 100/2014 a sp. zn. 2 Afs 380/2017. Podle žalobce měl tedy správce daně primárně prokázat existenci smluvního vztahu mezi ekonomicky nebo personálně nebo jinak propojenými osobami, protože teprve za této podmínky může přejít na podmínku druhou, a to, že ceny sjednané musí být rozdílné od cen, které byly sjednány mezi nezávislými osobami. Pokud tento vztah není prokázán, nelze přejít na zkoumání obvyklých cen. Správce daně nikdy samostatně nedoložil a neprokázal propojenost žalobce se společností PAMBROKE Media s. r. o. (dále jen „PAMBROKE“) a tento vztah dovozoval z cen, o kterých se domníval, že nejsou obvyklé. Postupoval tedy v opačném pořadí, než požaduje zákon. Správce daně v průběhu celého daňového řízení včetně řízení odvolacího samostatně podmínku existence právního vztahu podle ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. ZDP neprokázal.
- 2) Žalobce poukázal na rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 34/2012, kde je tvrzeno, že v případě aplikace ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP se jedná o tzv. „přelévání zisku“ mezi osobami s rozdílným daňovým zatížením. U žalobce nejde o osoby s rozdílným daňovým zatížením. Smluvními stranami jsou fyzická osoba na straně odběratele a právnická osoba na straně dodavatele, neboť žalobce jako odběratel je společníkem veřejné obchodní společnosti. Sazba daně z příjmů u fyzické osoby byla v danou chvíli 15 % a sazba z daně z příjmů právnické osoby byla 19 %. Tento argument proto žalovaný nemůže použít, protože pohled touto optikou říká, že daňové zatížení si poplatník transakcí ještě zvýšil.
- 3) Žalobce je toho názoru, že jeho případ je kontaminován veřejnou publicitou některých soudních rozhodnutí v případě poskytování reklam společností PAMBROKE a tato atmosféra vyvolává bez ohledu na důkazy ve správci dojem, že

všechny právní vztahy, jejichž účastníkem je tato společnost, lze podřadit pod ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. ZDP.

- 4) Žalobce v době, kdy porovnával smlouvy, které s obdobnými subjekty uzavíraly subjekty, které byly založeny územně správními celky, nabyl přesvědčení, že tyto smlouvy uzavírané víceméně veřejnoprávními subjekty jsou obvyklé, a proto i smlouvy žalobce jsou naprosto obvyklé. Navíc v dále uvedených smlouvách se jednalo o platby dopředu, což v případě žalobce nenastalo, protože ten platil vždy až po realizaci služby. Žalobce provedl výčet smluv, na něž v této souvislosti poukazoval již v daňovém řízení, a to:
- smlouva se společností Ostravské komunikace a. s. (založena Statutárním městem Ostrava) s FC Baník o reklamě a propagaci za cenu 900 000 Kč, kdy předmětem plnění je obdobné plnění jak u žalobce,
 - smlouva společnosti Ostravské komunikace a. s. a FC Baník za smluvní cenu 1 000 000 Kč,
 - smlouva ZOO Olomouc, příspěvkové organizace s SK Sigma Olomouc a. s. o reklamě za cenu 600 000 Kč,
 - smlouva mezi Moravským divadlem Olomouc, příspěvková organizace a SK Sigma Olomouc a. s. za cenu 600 000 Kč,
 - smlouvy o dílo o poskytování služeb v oblasti propagace a marketingu mezi Knihovnou města Olomouce, příspěvkovou organizací a SK Sigma Olomouc za cenu 420 000 Kč.
- 5) Ne ke všem těmto smlouvám zaujal správce daně stanovisko a nezaujal stanovisko ani k výši částek, které byly zaplacený. Žalobce byl veden prostou úvahou, že to, co činí subjekty veřejného práva, je natolik v pořádku, že stejné jednání nemůže být vytýkáno ani subjektům práva soukromého. Dočkal se však dvojího posouzení a obvinění z toho, že se vědomě účastnil podvodného řetězce. Žalobce rovněž považoval poskytnutou službu za celek, který reklamní agentura zkompletuje a následně zveřejňuje na médiu. Správce daně však trval na své úvaze o vytvoření řetězce, která nemá logiku, zvláště když řetězec tvoří pouze tři subjekty, z nichž prvním je dodavatel nájemních ploch a třetí je odběratelem zkompletované služby. Žalobce má za to, že myšlenku řetězce nelze v jeho případě použít a jedná se ze strany správce daně o účelovou konstrukci. Správce daně chybným výkladem ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. ZDP učinil z žalobce osobu, která je propojena s reklamní agenturou. Žalobce rovněž zdůraznil, že reklama pro něj měla nemalý přínos, neboť je třeba jejím prostřednictvím udržovat povědomí zákazníků. Žalobce odkazem na uvedené smlouvy veřejnoprávních subjektů obhajoval skutečnost, která je zmiňována v rozhodnutích Evropského soudního dvora, a to povědomost o snad nějakém podvodném jednání, které se správce daně po celou dobu řízení snažil implementovat do všech textů, které vytvářel. Správce daně vycházel zřejmě ze zvyklosti, že většina subjektů nedokázala doložit v případě společnosti PAMBROKE důkazy, o které opírala svoji domněnku o obvyklosti cen a také nedokázala doložit, proč na tomto lokálním trhu, jakým je Ostravsko a

Olomoucko, ve svém oboru působí. U žalobce však byla situace jiná. Žalobce je společníkem společnosti D. D. D. SERVIS OPAVA, v. o. s. a účastníkem daňové kontroly a navazujícího řízení je proto, že v případě v. o. s. jsou společníci nositeli daňové povinnosti daně z příjmů. To, že společnost PAMBROKE ze své činnosti nezaplatila daně, je pro případ žalobce irelevantní, když tuto skutečnost neměl žalobce nikdy ve své moci a není odpovědný za plnění povinností tímto subjektem. Přesto tato skutečnost byla motivem k provedení kontrol u všech zákazníků této společnosti. Na základě rozhodnutí žalovaného ve věcech jiných daňových subjektů a také na základě některých soudních rozhodnutí týkajících se této společnosti dodávající reklamy se však nelze ztotožnit s tím, že všechny subjekty, které u tohoto dodavatele službu objednaly, byly s ním propojeny. Správce daně v rámci kontrolní činnosti vytvořil pro všechny kontrolované subjekty jednotný model a postup, který aplikoval bez ohledu na okolnosti jednotlivých případů. Tímto způsobem každou daňovou kontrolu u daňového subjektu, který byl zákazníkem této reklamní agentury, podřídil jednotnému úhlu pohledu. Žalobce sice mohl v případě reklamy možná zaplatit méně, ale jak opakovaně zdůrazňoval, využil služeb reklamní agentury, která mu zajistila všechny služby najednou jako celek. Přesto žalobce upadl v podezření, že vztah vytvořil účelově, aby snížil základ daně či zvýšil daňovou ztrátu, což však není pravda. Jeho motivem byla skutečnost, že se zhoršuje konkurenční prostředí v oboru, jímž se žalobce zabývá.

3. Žalovaný ve vyjádření uvedl, že s žalobními námitkami nesouhlasí a ke skutkovému stavu a právnímu posouzení odkazuje primárně na odůvodnění napadeného rozhodnutí. K prvnímu žalobnímu bodu se žalovaný ke shodné odvolací námitce podrobně vyjádřil v bodech 35 – 41 napadeného rozhodnutí, stejně jako k žalobou v této souvislosti zmiňovaným rozsudkům NSS. Pokud jde o podřazení posuzovaného smluvního vztahu pod režim ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. ZDP, odkázal žalovaný na svou argumentaci v bodě 40 napadeného rozhodnutí. Krok jedna a dvě pro aplikaci ust. § 23 odst. 7 ZDP se mohou spojovat do jednoho, jak vyplývá z rozsudků NSS sp. zn. 9 Afs 92/2013 a sp. zn. 7 Afs 47/2013, kdy v obou těchto případech postačoval k podřazení smluvního vztahu pod režim ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. ZDP závěr o mnohonásobně navýšené ceně, aniž by takovému navýšení odpovídala adekvátní přidaná hodnota. Žalovaný zdůraznil, že žalobce se na výzvu k prokázání skutečností ze dne 16. 11. 2017 vyjádřil pouze k jednotlivým cenám. Správce daně tedy zjistil cenu obvyklou vlastním šetřením. Způsob zjištění a stanovení ceny obvyklé je podrobně popsán ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 16. 11. 2017 a také ve zprávě o daňové kontrole (dále jen „ZDK“). Žalovaný rovněž v této souvislosti odkázal na bod 44 napadeného rozhodnutí.
4. K žalobcově námitce, že o daném řetězci obchodních společností nevěděl, poukázal žalovaný na rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 47/2013, podle kterého je z pohledu aplikace ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. ZDP vědomost daňového subjektu o účasti v řetězci nerozhodná, jelikož postačí, pokud je prokázáno, že daňový subjekt byl součástí daného řetězce a ze své účasti v něm profitoval. Profit žalobce z účasti v popsaném řetězci spočívá v tom, že pokud žalobce uplatňoval náklady za platby za zboží, které přesahovaly cenu obvyklou, snížil tím svůj základ daně oproti tomu, kdyby uplatňoval náklady za platby ve výši ceny obvyklé. Žalovaný proto setrval na své závěru, že v případě popsaného obchodního řetězce se jednalo o osoby jinak spojené ve smyslu ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP.

5. Pokud jde o otázku obvyklosti uzavíraných smluv, žalovaný odkázal na body 53 – 59 napadeného rozhodnutí, kde se vypořádal s totožnou odvolací námitkou.
6. K uzavírání obdobných smluv územně správními celky žalovaný uvedl, že správce daně tyto smlouvy neosvědčil jako důkaz, protože nesplňovaly podmínku stejných nebo obdobných podmínek, za kterých lze srovnávat obvyklost ceny. V podrobnostech odkázal na str. 49 – 51 ZDK a body 55 – 57 napadeného rozhodnutí. V případě smluv uzavřených mezi společnostmi Ostravské komunikace a. s. a FC Baník Ostrava není v prvním případě dána srovnatelnost rozsahu poskytnutého plnění a v druhém případě existuje velký časový odstup od prověřovaného plnění. Nelze použít ani smlouvy mezi příspěvkovými organizacemi (Zoologická zahrada Olomouc, Moravské divadlo Olomouc, Knihovna města Olomouc) a společnostmi SK Sigma Olomouc a. s., jelikož není dána srovnatelnost rozsahu poskytnutého plnění a nejedná se ani z časového hlediska o srovnatelné subjekty. Skutečnost, že žalobce vždy zaplatil dodavatelům až po realizaci služby, je v této souvislosti irelevantní. K tvrzení žalobce, že žalovaný nezaujal stanovisko ke všem smlouvám, příp. se nevyjádřil k cenám služeb, žalovaný odkázal na ZDK (str. 49 – 51) a má za to, že tato námitka není důvodná.
7. Ohledně stanovení ceny obvyklé žalovaný odkázal na bod 44 napadeného rozhodnutí, na předchozí text svého vyjádření, dále na výzvu k prokázání skutečností ze dne 16. 11. 2017 a rovněž ZDK, kde je podrobně rozvedeno, jaké skutečnosti ho vedly ke stanovení ceny obvyklé, jak jednotlivé ceny zjistil, jak je hodnotí a proč některé nepoužil. Z obsahu správních spisů plyne, že správce daně této své povinnosti dostál, neboť zjišťoval, do jaké míry byly jím zjištěné ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek. Kalkulací ceny obvyklé tak žalovaný unesl břemeno tvrzení i břemeno důkazní v otázce prokázání cen mezi spojenými osobami a cenami, které byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Žalobce na výzvu k prokázání skutečností ze dne 16. 11. 2017 pouze uvedl, že správce daně porovnává neporovnatelné, nedoložil tedy rozdíl mezi cenami sjednanými v rámci obchodních transakcí se společností PAMBROKE, a cenami, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, čímž neunesl své důkazní břemeno přenesené na něj správcem daně.
8. Pokud jde o námitku, že žalobce objednával službu jako celek a reklamní agentura ji zkompletovala a následně zveřejnila na médiu, odkazuje žalovaný na body 46 – 59 napadeného rozhodnutí, kde se s totožnou námitkou vypořádal. Současně odkázal na rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 48/2013, podle kterého 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 a že je v něm daňový subjekt zapojen, jaký je průběh toku finančních prostředků souvisejících s dodávkou a zároveň dokáží odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami. Správce daně je povinen prokázat, že v hospodaření daňového subjektu se vyskytují obchodní operace se spojenými osobami ve smyslu ust. § 23 odst. 7 ZDP, které se navenek jeví tak, že neodpovídají ekonomickým principům v běžných obchodních vztazích. Pokud správce daně toto důkazní břemeno unese, je následně na daňovém subjektu, aby prokázal, že dané obchodní operace takový charakter

neměly a že naopak jejich povaha principům běžných obchodních vztahů odpovídá, jakkoliv nemusela být navenek patrná. Žalovaný má za prokázané (body 35 a násl. napadeného rozhodnutí), že správce daně své důkazní břemeno unesl.

9. K námitce žalobce, že nebyl s dodavatelem reklamy propojen a vyšší částky za reklamy nehradil s úmyslem snížení základu daně či zvýšení daňové ztráty, považuje žalovaný z logiky věci za nepravdivé. Žalobce si v konečném důsledku snížil tímto způsobem základ daně za služby, jejichž cena mnohonásobně převyšuje cenu hrazenou za tyto služby v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, tj. mezi nespojenými osobami. Žalovaný odkázal na bod 46 napadeného rozhodnutí a konstatoval, že žalobci byl doměřen rozdíl mezi cenou obvyklou a cenou uhrazenou za poskytnuté reklamní služby z důvodu, že žalobce neunesl důkazní břemeno, nikoliv proto, že by se jednalo o řetězec obchodních vztahů. Předmětná námitka je nedůvodná.
10. Pokud jde o odkaz žalobce na rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 34/2012, žalovaný se ohradil proti účelové citaci pouze částečného závěru tohoto rozsudku, který žalobce použil a poukázal na jeho vytržení z kontextu. K tomu uvedl, že má za prokázané, že žalobce vytvořil právní vztah za účelem snížení základu daně a jeho žalobní tvrzení je nedůvodné.
11. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i správní řízení, které jeho vydání předcházelo (ust. § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí (ust. § 75 odst. 2 s. ř. s.).
12. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že správce daně zahájil u žalobce dne 22. 2. 2016 daňovou kontrolu na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 v omezeném rozsahu se zaměřením na ověření přijatých daňových dokladů týkajících se reklamy a propagace. Vzhledem k tomu, že žalobce byl v roce 2014 společníkem ve společnosti D. D. D. Servise Opava, v. o. s. a v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za toto zdaňovací období vykázal pouze příjmy z činnosti této společnosti, byla daňová kontrola prováděna formou kontroly účetnictví této společnosti. Společnost zahrnuje do nákladů ve smyslu ust. § 24 ZDP faktury vystavené společností PAMBROKE v celkové výši 720 000 Kč a faktury vystavené společností CERS performance s. r. o. (dále jen „CERS“) v celkové výši 240 000 Kč. K fakturám vystaveným společností PAMBROKE žalobce v průběhu daňové kontroly předložil smlouvu o reklamě a propagaci 06/2014 ze dne 30. 12. 2013 na období od 1. 1. 2014 do 30. 6. 2014. Předmětem plnění bylo umístění reklamy o rozměru 1 x 6 m při utkáních Gambrinus ligy a Českého poháru klubu SK Sigma Olomouc v areálu Androva stadionu v Olomouci, poskytnutí prostor pro umístění reklamní plochy v prostoru Golf Arény Ostrava za cenu 720 000 Kč (6 x 120 000 Kč). Dále k těmto fakturám předložil odkaz na vysílání ČT Sport fotografie z webu Olomoucká televize a ČT Sport, fotodokumentaci reklamy, reklamní plnění, logo společnosti a komplexní zprávu k realizované reklamě. K fakturám společnosti CERS žalobce v průběhu daňové kontroly předložil smlouvu o pronájmu reklamní plochy ze dne 3. 11. 2014 na období od 3. 11. 2014 do 31. 12. 2014 – pronájem reklamní plochy na videodokumentu „Team CERS a Ondřej Bisaha“ sezóna 2014 za cenu 240 000 Kč (2 x 120 000 Kč), dále obal reklamního DVD, seznam vysílacích časů v roce 2015 Bulletin Sezóna 2014, email ze dne 19. 12. 2014, odkazy na zveřejnění videa, DVD Team CERS, Film 2014, Logo společnosti

včetně potvrzení o předání loga. Správce daně dne 8. 12. 2016 vydal výzvu k prokázání skutečností, kterou vyzval žalobce k doložení a prokázání oprávněnosti zaúčtovaných nákladů podle ust. § 24 odst. 1 ZDP. Daňový subjekt dne 27. 1. 2017 reagoval písemností „prokázání skutečností na základě výzvy správně daně“, kde vyjádřil svůj nesouhlas s tím, že mohl opatřit reklamu levněji. Správce daně vydal dne 16. 11. 2017 další výzvu podle ust. § 92 odst. 4 daňového řádu, jíž žalobce vyzval k uspokojivému doložení rozdílů mezi cenami sjednanými a cenami, které byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích. Daňový subjekt reagoval písemností ze 13. 12. 2017, v níž vyjádřil nesouhlas se závěrem správce daně, že je součástí řetězce vytvořeného za účelem snížení základu daně a k jednotlivým cenám se vyjádřil tak, že doložil smlouvy, z nichž vyplývá, že státní instituce nakupují reklamu za stejné ceny jako žalobce. Správce daně následně ve zprávě o daňové kontrole dospěl k závěru, že žalobce tímto postupem neunesl důkazní břemeno dle ust. § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu, neboť uspokojivě nedoložil rozdíl mezi cenami sjednanými v rámci obchodních transakcí se společností PAMBROKE a cenami, které byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích. O zjištěný rozdíl pak správce daně upravil základ daně. S těmito závěry byl žalobce seznámen v protokolu ze dne 7. 8. 2018 o výsledku kontrolního zjištění, k němuž se vyjádřil písemně dne 10. 9. 2018, kdy odkázal na veškerá dříve učiněná podání. Dne 17. 9. 2018 byl žalobce seznámen se stanoviskem správce daně k tomuto vyjádření. Současně byla projednána a podepsána zpráva o daňové kontrole. Následně vydal správce daně dne 18. 9. 2018 pod č. j. 3282419/18/3216-50524-809821 platební výměr, proti němuž se žalobce odvolal. Dne 6. 2. 2019 vydal správce daně rozhodnutí, kterým odvolání žalobce částečně vyhověl, když faktury vystavené společností CERS ponechal v daňově uznatelných nákladech. Žalobce podal proti tomuto rozhodnutí odvolání, o němž bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím žalovaného.

13. Podle ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP 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 zvýšení daňové ztráty.
14. V prvním žalobním bodě žalobce namítl nesprávnou interpretaci ust. §23 odst. 7 písm. b) bod 5. ZDP správními orgány obou stupňů. Žalobcova argumentace je postavena na judikatuře NSS konkretizované v tomto žalobním bodě, která však dopadá na případy osob propojených personálně nebo kapitálově, což není případ žalobce. U jinak spojených osob ve smyslu ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. ZDP je rozhodující existence právního vztahu mezi těmito osobami, pro jehož prokázání je dostačující uzavřená smlouva nebo jinak prokázaný právní vztah. Obsahem správního spisu má soud za prokázané, že žalobce měl s dodavatelskou společností řádně uzavřenou smlouvu o poskytnutí reklamy, což ostatně nebylo žádným způsobem zpochybněno. Pro správce daně tedy byla zcela dostačující prostá existence smluvního vztahu a žádné další propojení dodavatele a odběratele nebylo zapotřebí zkoumat. Správce daně se proto v řízení zcela správně zaměřil na otázku ceny, za kterou byly reklamní služby poskytnuty. Žalobce se mylí, má-li za to, že správce daně měl prokazovat existenci smluvního vztahu mezi ekonomicky nebo personálně či jinak propojenými osobami. Ust. § 23 odst. 7 písm. b) ZDP sice skutečně vymezuje pojem „jinak spojené osoby“ jako pojem, pod nějž lze podřadit osoby ekonomicky propojené, osoby personálně propojené, dále osoby blízké a pak také osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové

ztráty. Žalobce si nesprávně vykládá, že by osoby, jež vytvořily právní vztah ve smyslu bodu 5. označeného zákonného ustanovení, měly být současně ekonomicky nebo personálně propojené. K takovému závěru ust. § 23 odst. 7 písm. b) nedává prostor. Jedná se proto o zcela nedůvodné žalobní tvrzení.

15. Krajský soud považuje v této souvislosti za příléhavé poukázat na judikaturu NSS, a to rozsudek ze dne 13. 6. 2013 č. j. 7 Afs 47/2013 – 30, v němž NSS 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 NSS dodal, že *„Předně je nutno konstatovat, že dikce ust. § 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, zúčastnily a profitovaly z něj. Takovou osobou je pak i stěžovatelka.“*
16. Citovaný judikát NSS nejenže výstižně doplňuje argumentaci soudu k prvnímu žalobnímu bodu, ale dává odpověď také na další žalobní tvrzení, v němž žalobce namítl, že v jeho případě se nejedná o případ tzv. „přelévání zisku“, což dovozuje z toho, že zatímco dodavatel reklamy byl povinen z poskytnutého plnění odvést daň z přidané hodnoty, žalobci svědčila povinnost daně z příjmů fyzické osoby a žalobce tvrdí, že si daňové zatížení transakcí zvýšil. Jak plyne z citované judikatury NSS, žalobce byl tak jako tak tím subjektem, který si v konečném kroku snižoval základ daně částkami za služby, které mnohonásobně převyšují částky za tyto služby v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Nepochybně proto profitoval z uzavřeného právního vztahu a to, že žalobce konkrétně byl povinen odvést daň z příjmů a nikoliv daň z přidané hodnoty, je v kontextu uvedeného skutečností bez právního významu. Proto ani druhé žalobní tvrzení krajský soud důvodným neshledal.
17. Za zcela nepřipadný považuje krajský soud žalobní bod 3, v němž žalobce tvrdí, že orgány finanční správy byly při posuzování jeho věci ovlivněny veřejnou publicitou některých soudních rozhodnutí v případě poskytování reklam společností PAMBROKE. Jedná se o spekulativní tvrzení nepodložené žádnými konkrétními okolnostmi. Z povahy věci je každé daňové řízení specifické konkrétním daňovým subjektem, prověřovanými případy zdanitelných plnění a jedinečnými skutkovými okolnostmi. Orgány finanční správy jsou povinny postupovat podle daňového řádu s maximální objektivitou, na základě náležitě zjištěného skutkového stavu a podle individuálních okolností každého daného případu. Žalobcem vznesené zpochybnění objektivity přezkoumávaného daňového řízení se nese ve zcela obecné rovině hypotetického tvrzení. Krajský soud proto nemá, co by k tomu více uvedl.

18. Poslední žalobní tvrzení (žalobní bod 4) pak zpochybňuje vyhodnocení žalobcem předložených smluv uzavřených příspěvkovými organizacemi samosprávných územních celků, jimiž žalobce prokazoval opodstatněnost smluvních cen v jeho případě.
19. Obsahem napadeného rozhodnutí má krajský soud za prokázané, že se žalovaný se shodnou odvolací námitkou vypořádal v bodech 53 až 57 napadeného rozhodnutí. Žalovaný žalobcem označené smlouvy vyloučil jako důkazní prostředky s ohledem na to, že jsou podle něj nesrovnatelné s podmínkami na straně žalobce, pokud jde o rozsah poskytnutého plnění (v případech smluv mezi Ostravskými komunikacemi a. s. a FC Baník Ostrava a. s.). U smluv mezi příspěvkovými organizacemi a SK Sigma Olomouc a. s. pak konstatoval, že smlouvy nejsou srovnatelné z časového hlediska, když byly uzavřeny na období roku 2016, příp. 2017 a navíc ani rozsah plnění není srovnatelný. Žalobce v podané žalobě tyto závěry žalovaného nijak nerozporoval, pouze namítal, že nebyly vyhodnoceny všechny smlouvy a že se žalovaný nezabýval otázkou ceny. Porovnáním výčtu smluv ze str. 5-6 žaloby s obsahem napadeného rozhodnutí (str. 9 rozhodnutí) dospěl krajský soud k závěru, že se žalovaný vyjádřil ke všem smlouvám. Jestliže žalovaný dospěl k názoru, že smlouvy jsou neporovnatelné s případem žalobce z pohledu rozsahu poskytnutého plnění, eventuálně pro velký časový odstup, pak z logiky věci vyplývá nadbytečnost porovnávání smluvních cen. Ani tento žalobní bod proto nebyl shledán důvodným.
20. V souvislosti s tímto žalobním tvrzením krajský soud pro úplnost doplňuje, že nesdílí názor žalobce, že závěr správce daně o vytvoření řetězce nemá logiku a jde o účelovou konstrukci správce daně. Jak již bylo výše uvedeno v rámci argumentace soudu k žalobnímu bodu 1, správce daně vyložil ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. ZDP správným způsobem a obsahem správního spisu lze mít za prokázané, že žalobce byl subjektem, který si snižoval základ daně částkami za služby, které mnohonásobně převyšují částky za tyto služby v běžných obchodních vztazích. Jak dovodila judikatura (srov. již citovaný rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 47/2013), dílce citovaného ustanovení ZDP dopadá na všechny osoby, které se takového vztahu účastnily a profitovaly z něj.
21. Na základě shora uvedeného krajský soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji v souladu s ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl. Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání v souladu s ust. § 51 odst. 1 s. ř. s.
22. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalovanému nevznikly podle obsahu soudního spisu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 28. 1. 2021

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu