



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 **PH pipes s. r. o.**

sídlem Skřivánčí 236/149, 747 21 Kravaře – Kouty,

zastoupen Mgr. Markem Urbišem, advokátem

sídlem Partyzánská 18, 747 05 Opava

proti

žalovanému **Odvolací finanční ředitelství**

sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 10. 2019 č. j. 44337/19/5200-11431-712136, ve věci daně z příjmů,

takto:

Shodu s prvopisem potvrzuje

- I. Řízení o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 10. 2019, č. j. 44339/19/5200-11431-712136, vedené u Krajského soudu v Ostravě pod sp. zn. 25 Af 87/2019, a řízení o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 10. 2019, č. j. 44337/19/5200-11431-712136, vedené pod sp. zn. 25 Af 86/2019, **se spojují** ke společnému projednání a budou dále vedena pod sp. zn. 25 Af 86/2019.
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 30. 10. 2019, č. j. 44339/19/5200-11431-712136, a č. j. 44337/19/5200-11431-712136 **se zrušují** a věci se **vracejí** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 22 456 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Mgr. Marka Urbiše, advokáta, sídlem Partyzánská 18, 747 05 Opava.

Odůvodnění:

Žalobní námitky a stanovisko žalovaného:

1. Žalobce se dne 30. 12. 2019 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 10. 2019, č. j. 44339/19/5200-11431-712136 (dále jen „napadené rozhodnutí Presstex“) a č. j. 44337/19/5200-11431-712136 (dále jen „napadené rozhodnutí TONDINO – NEXT“); obě dále jen „napadená rozhodnutí“. Žaloby byly vedeny u Krajského soudu v Ostravě pod sp. zn. 25 Af 87/2019 a sp. zn. 25 Af 86/2019. Vzhledem k tomu, že spolu skutkově souvisejí, soud je postupem podle § 39 odst. 1 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) spojil ke společnému projednání (výrok I. tohoto rozsudku).
2. Napadenými rozhodnutími bylo zamítnuto odvolání žalobce a byly potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) z 20. 7. 2018 a 23. 7. 2018, doměřující žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 a 2014 a ukládající mu uhradit penále, a byl částečně změněn dodatečný platební výměr z 19. 7. 2018 na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 z částky 87 780 Kč na 85 880 Kč, tomu odpovídajíc bylo nově vyměřeno penále. Důvod pro doměření daně spočíval v neuznání uplatněných nákladů jako daňově účinných v plné výši, které žalobce vynaložil na reklamu a propagaci na základě daňových dokladů přijatých od společností TONDINO SE, PRESSTEX MEDIA SE a NEXT Fitness s. r. o., neboť je žalobce sice uhradil a jedná se o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992, o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), žalobce však byl koncovým článkem fakturačních řetězců a s dodavateli vytvořil právní vztah podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. ZDP převážně za účelem snížení základu daně.
3. Žalobce namítl závěr správce daně o tom, že transakce jsou zatíženy podvodem na dani, aniž tento prokázal, když je to správce daně, kdo má důkazní povinnost. Podvod nebyl popsán a orgány činné v trestním řízení neučinily žádné úkony k zahájení trestního stíhání žalobce. Namítl rovněž „manipulaci se spisem“.

4. U plnění poskytnutých společností NEXT Fitness s. r. o. správce daně netvrdil žádný řetězec, přesto dovedl propojení osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP. U plnění poskytnutých společností TONDINO SE žalobce ostatní společnosti v identifikovaném řetězci vůbec nezná. Zástupci SK Sigma Olomouc (svědkové R., H.) potvrdili realizaci reklamy na Andrově stadionu prostřednictvím reklamních společností a zmínili i společnosti TONDINO SE. V době poskytnutí reklamních plnění reklamní společnosti řádně existovaly, měly v předmětu plnění popsánu reklamní činnost, nebyly vedeny jako nespolehlivý plátce. Není povinností žalobce zjišťovat, zda sídlo jeho obchodních partnerů není virtuální, což nadto není zakázáno, a není rovněž zakázáno, aby člen statutárního orgánu byl činný ve více společnostech. Podle žalobce není pravdou, že by společnost TONDINO SE zakládala účetní závěrky do sbírky listin se zpožděním.
5. K neuznání daňových dokladů od společnosti TONDINO SE žalobce dále namítl, že poskytnuté plnění bylo prokázáno rozsáhlou fotodokumentací. Není podle něj pravdou, že SK Sigma Olomouc dodávala reklamu na klíč společnosti TONDINO SE, taková skutečnost nevyplynula z žádného svědeckého výsledku. Není ani pravdou, že by SK Sigma Olomouc zajišťovala reklamní plnění, zhotovení reklamních panelů a tyto udržovala.
6. K výši „ceny obvyklé“ žalobce předně nesouhlasil s neprovedením navrženého důkazu všemi smlouvami společnosti TONDINO SE za roky 2013 a 2014 k porovnání cen a obsahu plnění, s tím, že na návrhu trvá. Zejména požadoval provést k důkazu smlouvy mezi SK Sigma Olomouc a PAMBROKE Media s.r.o. a výsledk svědků J. L. a S. B., a to k prokázání tvrzení, že SK Sigma Olomouc uzavírala smlouvy s reklamními společnostmi (též se společností PAMBROKE Media s.r.o.), které reklamní plnění prodávaly dále, a dotaz na žalobcem uvedené reklamní agentury, za jakých podmínek byly schopné požadované reklamní plnění poskytnout, což žalobce po žalovaném rovněž marně požadoval. Žalobce vytkl žalovanému dále neprovedení výsledku svědka RNDr. M. K., zpracovatelky zprávy, která je v příkrém rozporu s výpovědí svědka R. a H. Cena reklamního plnění nebyla objektivizována, přesto nebyl ustanoven znalec, a nebylo zjištěno cenové rozpětí pro ceny sjednané mezi nezávislými osobami, jak je požadováno judikaturou (žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 80/2007-105).
7. Dále žalobce namítl, že svědek B. vysvětlil daňový orgánům reklamní politiku žalobce, přičemž tržby narostly, firma se zviditelnila a reklama tak splnila svůj účel. K výhradě žalovaného ohledně obeznámenosti svědka B. s obvyklostí cen reklamy ve sportovním prostředí žalobce uvedl, že svědek nikdy nehrál na nejvyšší úrovni, posledních 20 let hraje jen na rekreační úrovni a není tak obeznámen s cenami reklamy než právě na nejnižší úrovni (reklama v podobě „guláše a piva“).
8. Další námitky žalobce vznesl ke konkrétním údajům v napadených rozhodnutích. Nesouhlasil se zjištěným navýšení ceny reklamy mezi SK Sigma Olomouc a TONDINO SE a TONDINO SE a žalobcem (body 50 a 51 napadeného rozhodnutí TONDINO-NEXT). Obsah a cena poskytnutého plnění odpovídala smluvně požadovaným kritériím. Závěr, uvedený v bodě 53 napadeného rozhodnutí TONDINO-NEXT o neprovedení reklamy v souladu se smlouvou, považuje žalobce za rozporný se závěrem v bodě 4 tohoto rozhodnutí o faktickém poskytnutí plnění. Není pravdou, že by žalobce nevyhodnocoval

efekty reklamy, činil tak, což potvrdil svědek B. (body 55, 56 napadeného rozhodnutí TONDINO-NEXT).

9. Ohledně vyloučených uplatněných nákladů výdajů na základě daňových dokladů od společnosti NEXT Fitness s. r. o. žalobce poukázal na to, že jde o významnou společnost pořádající GRAND PRIX PEPA OPAVA po víc než 40 let. Žalovanému vytkl, že nevyslechl jednatele této společnosti pana P., který by rozptýlil pochybnosti správce daně, upřesnil rozsah reklamního plnění, a vysvětlil výši ceny, která podle žalobce odpovídala tomu, co dostal. Žalobce namítl, že není v jeho možnostech, aby ovlivnil celkový hospodářský výsledek této společnosti.
10. Ani v případě plnění od společnosti NEXT Fitness s. r. o. nebyla navzdory návrhu, který žalobce vznesl, zjištěna cena obvyklá porovnáním srovnatelných subjektů, a zopakoval návrh na posouzení ceny znalcem.
11. U napadeného rozhodnutí TONDINO-NEXT žalobce s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 364/2018 – 76 z 10. 4. 2019 namítl nezákonnost daňové kontroly a tedy nemožnost doměřit žalobci penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu. U žalobce proběhlo dne 5. 10. 2015 místní šetření, v rámci kterého žalobce k posuzovanému reklamnímu plnění předal správci daně veškeré smlouvy. Správce daně přesto nevyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu a zahájil daňovou kontrolu. Právo stanovit daně tak prekludovalo, což měl správce daně zohlednit tím, že daňovou kontrolu měl ukončit bez dodatečného platebního výměru.
12. K neuznaným výdajům vůči společnosti PRESSTEX MEDIA s. r. o. (dále též „PRESSTEX“) žalobce poukázal na to, že reklamní plnění bylo doloženo fotodokumentací a DVD disky. Jak uvedl svědek B., efektivita reklamy se projevila zvýšením tržeb žalobce, rovněž ve vztahu k tomuto reklamnímu plnění vysvětlil reklamní strategii firmy, přičemž žalobce trvá na tom, že sportovní kariéra tohoto svědka jinak neovlivňuje povědomí žalobce o výši ceny za reklamní plnění v tomto prostředí. Žalobce nesouhlasil s výtkou, že nevyhodnocoval vliv reklamy na své podnikání.
13. I v případě neuznaných výdajů vůči PRESSTEX žalobce namítl chybný vzorek pro stanovení „ceny obvyklé“. Není rozhodné, za jakou cenu PRESSTEX reklamní plnění obdržel od svého dodavatele Golf Arena Ostrava, posuzované smlouvy jsou odlišné, protože předmětem plnění vůči žalobci je „reklama na klíč“. Nebyl vyslyšen návrh na porovnání s jinými subjekty, uzavírajícími smlouvy s Golf Arenou Ostrava a Handball KP Brno. V rozporu s konstantní judikaturou správních soudů nebyl stanoven interval ceny obvyklé.
14. I v případě napadeného rozhodnutí PRESSTEX žalobce namítl rozpor mezi závěrem o nedodržení smluvních ujednání a závěrem o faktickém plnění. Dále vznesl totožné procesní námitky jako u napadeného rozhodnutí TONDINO-NEXT, absenci výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu po místním šetření, a prekluzi práva stanovit daň.

Stanovisko žalovaného:

15. Žalovaný k procesním pochybením uvedl, že spis byl veden řádně. Pro výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu nebyly splněny podmínky, protože u správce daně na základě listin, získaných při místním šetření, nevznikl důvodný předpoklad doměření daně, k tomu došlo až na základě zjištění při daňové kontrole. K prekluzi uvedl, že daňová kontrola byla zahájena 24. 11 2015, čímž došlo podle § 148 odst. 3 daňového řádu k běhu nové lhůty; dodatečné platební výměry byly vydány 12 měsíců před jejím koncem, tedy došlo k prodloužení lhůty a prekluze nenastala.
16. Žalobci nebyla daň doměřena z důvodu účasti na daňovém podvodu. Co se týče existence „řetězce“, ten byl vystaven na základě zjištěných nestandardních okolností, které v případě společnosti TONDINO SE spočívaly v neověřování výhodnosti ceny, nedodržování ustanovení smluv, když sjednané reklamní plnění u Golf Aréna nebyla plněna, znalosti prostředí a informací z obchodního rejstříku, neověřování efektu reklamy, růstu tržeb nepocházejícího z reklamy, ale od jednoho stálého odběratele. U plnění od společnosti NEXT Fitness s. r. o. v navýšení ceny o 565% oproti ceníku, nedostatečné specifikace plnění, nestandardní výši úroku z prodlení. Stejně je mnohonásobné navýšení ceny při předprodeji, aniž by byla přidána jakákoliv pořádaná hodnota, když to samo o sobě stačí pro závěr o jinak spojených osobách. Referenční ceny byly zjištěny správně, a to nejprve intervalem cen. Ve zbytku odkázal na napadená rozhodnutí.

Posouzení krajským soudem:

Podmínky řízení

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 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 není důvodná; ve věci rozhodl bez jednání v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s tímto postupem oba účastníci souhlasili.

Zjištění z daňového spisu

18. Z daňového spisu krajský soud zjistil, že u žalobce dne 5. 10. 2015 proběhlo místní šetření, jehož předmětem byly „výdaje na reklamu v letech 2012, 2013 a 2014“. Žalobce při něm předložil k uplatněným výdajům kompletní smluvní dokumentaci, včetně přijatých faktur, a dokumentaci k realizaci reklamního plnění, též dokumentaci vztahující se k plnění od nyní posuzovaných dodavatelů TONDINO SE, PRESSTEX a NEXT Fitness s.r.o.
19. Dne 24. 11. 2015 byla u žalobce zahájena daňová kontrola na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roků 2012, 2013 a 2014 v rozsahu uplatněných nákladů souvisejících s reklamou a propagací. Ve zdaňovacím období roku 2012 šlo o náklady vynaložené vůči společnosti PRESSTEX MEDIA SE na základě smlouvy o reklamě a propagaci 56/2012 pro období 1. 11. 2012 až 31. 12. 2012, sjednaná cena činil 200 000 Kč za poskytnutí prostoru v Golf Arena Ostrava, Výstaviště Černá louka, dále na základě smlouvy o reklamě a propagaci 55/2012 na období 16. 11. 2012 až 31. 12. 2012, sjednaná

cena činil 300 000 Kč za umístění loga žalobce v rozsahu reklamního panelu 6x1m ve sportovní hale Handball KP Brno.

20. Ve zdaňovacím období roku 2013 šlo o náklady vynaložené vůči společnosti TONDINO SE na základě smlouvy o reklamě a propagaci 01-2013 na období 1. 1. 2013 až 30. 6. 2013, sjednaná cena činil 1 500 000 Kč za umístění reklamy o rozměru 2x3m při utkáních Gambrinus Ligy a Českého poháru klubu SK Sigma Olomouc v areálu Androva stadionu v Olomouci a poskytnutí reklamního prostoru v prostoru Golf Arény Ostrava, dále smlouvy o reklamě a propagaci 04-2013 na období 1. 7. 2013 až 31. 12. 2013, sjednaná cena činila 1 100 000 Kč za umístění reklamy žalobce tamtéž.
21. V roce 2014 šlo o náklady vynaložené rovněž vůči společnosti TONDINO SE na základě smlouvy o reklamě a propagaci 01-2014 na období 1. 1. 2014 až 31. 12. 2014, sjednaná cena činil 2 650 000 Kč za umístění reklamy o rozměru 2x3m při utkáních Gambrinus Ligy a Českého poháru klubu SK Sigma Olomouc v areálu Androva stadionu v Olomouci a poskytnutí reklamního prostoru v prostoru Golf Arény Ostrava. Dále o náklady vynaložené vůči společnosti NEXT Fitness s. r. o. na základě smlouvy o reklamě a propagaci, sjednaná cena činil 1 500 000 Kč za provedení reklamy a propagace umístěním obchodního jména a loga žalobce prostřednictvím reklamních ploch v rámci akce 36. ročníku GRAND PRIX PEPA OPAVA 2014 (mezinárodní soutěž ve všech kategoriích kulturistiky a fitness) konané dne 25. 10. 2014 ve Slezském divadle Opava, bez dohodnuté ceny s tím, že na ceně se smluvní strany dohodnou; žalobce uplatnil celkem 1 130 000 Kč bez DPH.
22. Správce daně ve všech případech na základě „nestandardních okolností“, zejména pak mnohonásobného navýšení ceny, uzavřel, že se jedná o transakce uskutečněné převážně za účelem snížení základu daně ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP, vyzval žalobce k doložení rozdílu mezi jím zaúčtovanou cenou za reklamu a propagaci a cenou, která by byla jinak dosažena mezi nespojenými osobami za stejných nebo obdobných podmínek, což žalobce nedoložil, a správce daně proto žalobci uplatněné náklady upraví takto:
 - vůči společnosti PRESSTEX MEDIA SE za rok 2012 uznal jako daňově uznatelný pouze náklad ve výši 37 740 Kč, zbývající náklad ve výši 462 260 Kč považoval ze uplatněný neoprávněně, a proto jej nelze odečíst od základu daně,
 - vůči společnosti TONDINO SE za rok 2013 uznal jako daňově uznatelný pouze náklad ve výši 156 000 Kč, zbývající náklad ve výši 2 444 000 Kč považoval ze uplatněný neoprávněně a proto jej nelze odečíst od základu daně,
 - vůči společnosti TONDINO SE za rok 2014 uznal jako daňově uznatelný pouze náklad ve výši 100 000 Kč, zbývající náklad ve výši 2 550 000 Kč považoval ze uplatněný neoprávněně a proto jej nelze odečíst od základu daně,
 - vůči společnosti Next fitness s. r. o. za rok 2014 uznal jako daňově uznatelný pouze náklad ve výši 200 000 Kč, zbývající náklad ve výši 930 000 Kč považoval ze uplatněný neoprávněně a proto jej nelze odečíst od základu daně.
23. Poté, co správce daně seznámil žalobce s výsledky kontrolních zjištění a zprávou o daňové kontrole, rozhodl prvostupňovými dodatečnými platebními výměry.
24. Žalovaný k odvolání žalobce doplnil dokazování o výsledky navržených svědků M. R. (bývalý manažer klubu SK Sigma Olomouc) a D. H. (manažer klubu SK Sigma Olomouc),

a poté, co žalobce seznámil se zjištěnými skutečностями v odvolacím řízení, rozhodl napadenými rozhodnutími, přičemž v případě dodavatele PRESSTEX opravil početní chybu správce daně při dodání reklamního plnění u Golf Areny Ostrava, ve zbytku prvostupňová rozhodnutí potvrdil.

Námítky pochybení při zahájení daňové kontroly, prekluze; manipulace se spisem

25. Žalobce namítl nezákonnost zahájení daňové kontroly z důvodu postupu správce daně v rozporu s § 145 odst. 2 daňového řádu. Z toho žalobce dovozuje jednak nemožnost stanovit žalobci penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu a dále uplynutí prekluzivní lhůty.
26. Krajský soud se touto námitkou zabýval jako první v pořadí. Pokud by totiž skutečně byla žalobci daň doměřena po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, bylo by zbytečné se zabývat dalšími žalobními námitkami.
27. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu, *pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.*
28. Již ze samotného textu zákona vyplývá první předpoklad pro to, aby správce daně podle tohoto ustanovení postupoval a žalobce k doměření daně vyzval, a to je „*důvodný předpoklad doměření daně*“. Judikatura intenzitu tohoto předpokladu dále upřesnila tak, že se musí jednat o předpoklad založený na „*natolik silných poznatcích, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně*“. Nepostačí pouhé „*jisté indicie*“, které naopak vedou k povinnosti zahájit daňovou kontrolu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu z 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015 – 39). Nemusí se však jednat o „*naprostou jistotu, že daň bude doměřena*“, postačí pouhý předpoklad (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu z 16. 8. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015 – 39).
29. K výkladu závaznosti postupu podle § 145 odst. 2 daňového řádu pro správce daně při existence „*důvodného předpokladu, že daň bude doměřena*“ ve významu výše vyloženém, se vyjádřil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2016 č. j. 1 Afs 183/2014-55, v němž se přiklonil k závěru, že zákonodárce stanovil hierarchii postupů vedoucí ke správnému stanovení daně, od „*dialogické formy*“, reprezentované výzvou, po formu vrchnostenskou, reprezentovanou daňovou kontrolou či postupem stanovení daně podle pomůcek. Tuto hierarchii je správce daně povinen dodržet. Výslovně rozšířený senát uvedl, že „*[d]ozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení*“. Tento závěr pak doplnil devátý senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 10. 4. 2019, č. j. 9 Afs 364/2018-76 tak, že porušení této povinnosti samo o sobě nezpůsobuje nezákonnost daňové kontroly.

30. Jak krajský soud ověřil, při místním šetření dne 5. 10. 2015 předal žalobce správci daně mj. smlouvy o reklamně a propagaci č. 55/2012 a 56/2012, uzavřené se společností PRESSTEX MEDIA SE, smlouvy o reklamně a propagaci č. 01-2013 a 04-2013, uzavřené se společností TONDINO SE, a smlouvu o spolupráci se společností NEXT Fitness s.r.o. ze dne 16. 4. 2014, včetně příloh, fotodokumentace reklamního plnění a faktur. Kromě těchto smluv, jež jsou nyní předmětem přezkumu, převzal správce daně několik dalších smluv o reklamně a propagaci, např. se společností SELECT MEDIA s. r. o., dodavatelem V. M. JVM MOTORSPORT, smlouvy uzavřené s TJ Kravaře, a to včetně dokladů o poskytnutí reklamního plnění a faktur.
31. Podle žalovaného zjištění, která správce daně z těchto podkladů učinil, nenaplní podmínku existence „*důvodného předpokladu doměření daně*“. Krajský soud tento názor žalovaného nesdílí. Jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, tak i z napadeného rozhodnutí, základní „*nestandardní okolnost*“, kterou oba daňové orgány zjistily a vedly je k závěru o zapojení žalobce do jinak spojených osob, je zjevně přemrštěná cena reklamy, a to natolik, že o tom žalobce měl vědět už jen pro výši ceny samotné a proto, že sjednával reklamu i s jinými subjekty. Byla – li cena reklamního plnění takto vysoká „na první pohled“, že to mělo žalobce varovat a aktivovat k jejímu ověření, totéž platí o správci daně, který se navíc může opřít o rozsáhlé zkušenosti ohledně cen za reklamní plnění dosahovaných mezi nezávislými osobami, a též o znalost subjektů, kteří se na reklamním trhu pohybují, a cen, které požadují. Za této situace nelze zjištění o rozsahu plnění a výši dohodnuté ceny za toto plnění, vyplývající z předložených smluv, považovat za pouhé „indicie“, byť samy o sobě samozřejmě neumožňovaly správci daně daň doměřit (což však není předpoklad pro postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu), ale představují „*důvodný předpoklad doměření daně*“, o čemž měl správce daně žalobce zpravit a dát mu možnost adekvátně reagovat, když žádné důvody, které by znemožňovaly tento postup, v posuzované věci nejsou dány (žalovaný je ani netvrdí). Pominul-li správce daně možnost úpravy daňové povinnosti samotným žalobcem a přeskočil tak „*dialogickou formu*“ stanovení daně, což by měl být zásadně prioritní postup, a přistoupil k zahájení daňové kontroly, aniž by zde byly důvody, které by ohrožovaly doměření daně dialogickou formou, postupoval v rozporu s § 145 odst. 2 daňového řádu a žalobní námitka je tak důvodná.
32. Jak vyplývá z uvedené judikatury, toto pochybení samo o sobě nemá za následek nezákonnost daňové kontroly a nemá za následek vyloučení účinku § 148 odst. 3 daňového řádu, tedy vyloučení nového běhu lhůty pro stanovení daně. Tento důsledek by mělo pouze takové zahájení daňové kontroly, které by bylo toliko formální a jehož jediným důvodem by bylo prodloužení lhůty pro stanovení daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017 – 29), což však žalobce netvrdí. Zahájení daňové kontroly dne 24. 11. 2015 tak vedlo k novému běhu tříleté lhůty pro stanovení daně, která by skončila 24. 11. 2018, prodloužena však byla o 12 měsíců dodatečnými platebními výměry z 19. 7. 2018, 23. 7. 2018 a 23. 7. 2018 podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu a napadená rozhodnutí tak byla vydána před jejím uplynutím.
33. Námitka nezákonnosti zahájení daňové kontroly a prekluze práva stanovit daň tak není důvodná.

34. Ačkoliv pochybení správce daně spočívající v nevydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu nemělo vliv na samotnou doměřovanou daň, mohlo mít vliv na sankční následek spojený s doměřením daně z moci úřední, kterým je vznik povinnosti platit penále (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 – 57). Podle § 251 odst. 4 daňového řádu totiž platí, že *(p)okud je doměřována daň podle dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, povinnost uhradit penále z částky, která je v něm uvedena, nevzniká. A contrario tedy platí, že nejedná-li se o v citovaném ustanovení vyjmenované případy, povinnost platit penále, jak je v ostatních odstavcích § 251 daňového řádu stanoveno, vzniká. V projednávané věci je proto zřejmé, že nevydáním výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu došlo k zásahu do žalobcových procesních práv, které navíc ovlivnilo vyměření penále, jež by v případě vydání výzvy a podání dodatečného daňového přiznání nemuselo být vůbec předsáno. Napadená rozhodnutí žalovaného ohledně stanovené povinnosti hradit penále proto neobstojí z tohoto důvodu a krajský soud proto napadená rozhodnutí zrušil. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem, soudu o tom, že správce daně byl povinen před zahájením daňové kontroly vyzvat žalobce podle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového přiznání, a neučinil – li tak, nevzniká žalobci povinnost uhradit penále.*
35. Zrušení napadených rozhodnutí pro nesprávně stanovenou povinnost hradit penále však nebrání přezkumu ostatních žalobních námitek, vztahujících se k samotné doměřené dani.
36. Co se procesních žalobních námitek týká, žalobce namítal „manipulaci se spisem“, aniž by blíže uvedl, co touto námitkou myslí. Krajský soud ověřil, že spis je veden v souladu s § 64 a následujících daňového řádu a žádnou manipulaci se spisem nezjistil.

Námitka neprokázání podvodu

37. Žalobce namítá ve vztahu ke všem třem svým dodavatelům, že správce daně považoval transakce za zasažené podvodem, aniž by tento prokázal.
38. Žalovaný s námitkou nesouhlasil. Uplatněné výdaje nebyly uznány nikoliv z důvodu zasažení transakcí podvodem, ale proto, že oba daňové orgány považují ceny takto sjednané za odlišné od cen, které by byly dosaženy mezi nespojenými osobami.
39. Krajský soud se se stanoviskem žalovaného ztotožňuje. Jak vyplývá z napadených rozhodnutí, otázka podvodu nebyla pro žalovaného ani správce daně relevantní; žalovaný ve shodě se správcem daně dovodil, že v tří a čtyřčlankových řetězcích, tvořených žalobcem, jeho dodavatelem (PRESSTEX, TONDINO SE) a dodavatelem dodavatele žalobce (Golf Aréna Ostrava, Handball KP Brno, SK Sigma Olomouc, Edeco), a dvoučlankovém řetězci mezi žalobcem a Next Fitness s. r. o. je vztah osob „jinak spojených“ ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP, přičemž účelem a důsledkem posuzovaných transakcí bylo převážně snížení základu daně.
40. Podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP platí, že *lži-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. Nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek,*

použije se cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku. (...) Spojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí (...) jinak spojené osoby, (...) které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.“

41. Žalovaný existenci „jinak spojených osob“ v řetězcích konkrétně dovodil z nadhodnocené ceny reklamy, neověřování výhodnosti ceny reklamy, způsobu stanovení ceny reklamy, znalosti sportovního prostředí, nedodržování jednotlivých smluvních ustanovení, okolností vyplývajících z obchodního rejstříku dodavatele žalobce a nevyhodnocování efektivity reklamy pro žalobce. Každou z těchto okolností žalovaný ve svém rozhodnutí podrobně odůvodnil. Důvodem neuznání uplatněných výdajů tak není podvodné jednání žalobce či jeho dodavatelů a námitka žalobce nesplnění důkazní povinnosti daňových orgánů k prokázání podvodu není důvodná.
42. Krajský soud pro úplnost doplňuje, že správce daně může přistoupit k úpravě základu daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, pokud prokáže, že se ve věci jedná o „jinak spojené osoby“ ve smyslu citovaného ustanovení. Druhou podmínkou pro úpravu základu daně je zjištění, že se ceny sjednané mezi těmito osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (zjištění tzv. referenčních cen). Ve vztahu k oběma těmto skutečnostem nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní správce daně. Má-li za prokázané, že smluvními stranami příslušného právního jednání jsou „jinak spojené osoby“, a že si sjednaly ceny odlišné od cen mezi osobami nespojenými, nemůže však ještě bez dalšího základ daně upravit. Subjektu, jemuž má být základ daně upraven, musí totiž poskytnout prostor, aby zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě vysvětlil. V této fázi nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní, na rozdíl od ostatních (tj. předchozích) podmínek pro úpravu základu daně, daňový subjekt. Je na něm, aby tvrdil a prokázal zvláštní a obvyklým poměrům trhu se vymykající, a přitom ekonomicky racionální důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny obvyklé. Jestliže rozdíl uspokojivě nedoloží, bude mu o něj základ daně upraven (viz například rozsudky tohoto soudu ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31, či ze dne 26. 11. 2020, č. j. 4 Afs 343/2018-61). V nyní posuzované věci správce daně postupoval uvedeným způsobem, kdy nejprve zjistil skutečnosti, které podle něj prokazují spojení žalobce s dodavateli, resp. jejich dodavateli, ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. ZDP, poté zjistil ceny mezi osobami nespojenými a rozdíl požadoval po žalobci racionálně odůvodnit, což podle závěru obou daňových orgánů žalobce nesplnil.
43. Žalobce dále vznesl námitky k jednotlivým skutečnostem, ze kterých žalovaný dovodil, že mezi žalobcem a jeho dodavateli a dále jejich dodavateli je vztah „jinak spojených osob“ ve smyslu shora citovaného § 23 odst. 7 bod b) písm. 5 ZDP.
44. Krajský soud nepovažuje vznesené námitky za důvodné. Zákon v § 23 odst. 7 bod b) písm. 5 ZDP nevyžaduje vícečlenné „řetězce“, ani „řetězce osob“ vůbec; konstruuje vztah „jinak spojených osob“, jejichž převážným důvodem spojení je snížení základu daně. Judikatura dovodila, že právě cena odlišná od cen dosahovaných mezi nespojenými osobami je základním objektivním znakem tohoto „jiného spojení“, přičemž subjektivní stránka se vyžaduje (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2013, č. j. 7 Afs 48/2013-31, č. j. 7 Afs 47/2013 - 30 z 13. 6. 2013, č. j. 9 Afs 92/2013 - 27 z 20. 11. 2014 a ze dne 13.

2. 2020, č. j. 7 Afs 176/2019-26). Ke „*spojení jinak*“ postačí dva subjekty, jak tomu bylo u společnosti NEXT Fitness s. r. o. a žalobce, a vědomost o dalších člancích řetězce se rovněž nevyžaduje, když závěr o „*spojení jinak*“ vychází z objektivně existující odlišné ceny, bez zkoumání subjektivní stránky. Stejně tak jsou bez zásadního vlivu na existenci „*spojení jinak*“ statutové otázky dodavatelských společností, které pouze dokreslují celkový obraz. Jak dovodila konstantní judikatura správních soudů (citována výše), spojenou osobou podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP, je každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jehož důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Právě touto osobou je v nynější věci žalobce, konečný příjemce reklamních služeb, který si náklady na ně vynaložené podle § 24 odst. 1 ZDP uplatnil za účelem výpočtu základů daně za příslušná zdaňovací období. Ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je „*konstruováno objektivně tak, že rozhodující je odlišnost sjednaných cen mezi spojenými osobami od cen mezi nezávislými subjekty za stejných nebo obdobných podmínek, bez uspokojivého doložení tohoto důvodu, a [...] neposkytuje prostor pro hodnocení subjektivní stránky jednání spojených osob*“ (viz rozsudek ze dne 23. 4. 2020, č. j. 4 Afs 468/2019 – 37). Jinými slovy, není povinností daňových orgánů prokázat, že daňový subjekt byl do řetězce jinak spojených osob zapojen vědomě. Postačí, pokud daňové orgány doloží, že zde je řetězec dodavatelů, že je v něm zapojen daňový subjekt, že došlo k toku finančních prostředků souvisejících s dodávkou pro daňový subjekt a zároveň že prokazatelně existuje odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami (viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30, a č. j. 7 Afs 48/2013-31, či ze dne 29. 5. 2018, č. j. 2 Afs 131/2018-59). Prokázal-li správce daně, že je zde zásadní mnohonásobné navýšení ceny reklamy, pro které žalobce neuvedl žádný racionální důvod, pak tato skutečnost je pro závěr o „*spojení jinak*“ ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. ZDP určující, a i kdyby žalobce neměl žádnou vědomost o statutových záležitostech svých dodavatelů (virtuální sídlo, zapojení statutárního orgánu ve více společnostech), ani o dodavatelích svých dodavatelů, nemá to na závěr o „*jinak spojených osobách*“ žádný vliv.

Plnění od společnosti TONDINO SE

45. Ke zjištění a závěrům, týkajícím se plnění od společnosti TONDINO SE, žalobce vznesl řadu dílčích námitek.
46. Uvedl, že poskytnutí plnění je prokázáno rozsáhlou fotodokumentací. Tato skutečnost však není sporná; z napadeného rozhodnutí vyplývá, že o poskytnutí reklamního plnění neměl správce daně ani žalovaný pochybnost (byť jednotlivá ustanovení smluv neměla být podle nich dodržena). Konečně, postup podle § 23 odst. 7 ZDP je možný jen u daňově účinných nákladů (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016 č. j. 10 Afs 147/2016-45).
47. Dále žalobce nesouhlasil se závěrem, že SK Sigma Olomouc společnosti TONDINO SE dodávala reklamní plnění „na klíč“ a že zajišťovala zhotovení reklamy, uvedla reklamní panely do provozu a hradila výrobu. S touto námitkou souvisí nesouhlas žalobce se závěrem o nedůvodném mnohonásobném navýšení ceny reklamy. Závěr o rozsahu přeprodaného reklamního plnění je v napadeném rozhodnutí obsažen a žalovaný z něj dovozuje nedůvodnost navýšení ceny reklamního plnění, když podle žalovaného to byl klub SK Sigma Olomouc, kdo reklamní službu poskytl. Tento závěr žalovaný učinil na

základě zjištění správce daně vyplývající z obsahu smluv mezi klubem SK Sigma Olomouc a společností TONDINO SE, jejímž předmětem není poskytnutí reklamní plochy, ale umístění reklamy se všemi souvisejícím i službami (reklamu podle smlouvy nechal vyrobit klub SK Sigma Olomouc, tyto umístil na pozici dynamického systému na Andrově stadionu, reklamu udržoval v provozu a platil výrobní náklady). Žalobce žádné důkazy, ze kterých by vyplývalo něco jiného, nenavrl. Žalovaný dále vyšel ze zjištění, že za shodné plnění zaplatil žalobce společnosti TONDINO SE o 5200% více, než zaplatila TONDINO SE fotbalovému klubu SK Sigma Olomouc (v roce 2013), o 5 300% v roce 2014 a v roce 2014 to bylo o 8 833% třetímu z dodavatelů, společnosti EDECO. Žalobce přitom žádný důvod pro takové razantní navýšení neuvedl; podle názoru soudu si těžko lze nějaký racionální důvod představit. Krajský soud zdůrazňuje, že je sice pouze věcí žalobce, za jakou cenu koupí reklamní plnění, nemůže však žádat, aby takto vysoké ceny byly uznány jako daňové účinné, když pro akceptování jejich výše neuvedl žádný důvod a ani nijak nevysvětlil, proč se nepokusil totéž reklamní plnění získat mnohem levněji přímo od fotbalového klubu. Námitka není důvodná.

48. Další žalobní námitka spočívá v tom, že žalovaný podle žalobce nedůvodně odepřel jeho důkazní návrh smlouvami o reklamě u jiných reklamních agentur za účelem zjištění, za jakých podmínek by u nich zájemce o reklamu u klubu SK Sigma Olomouc mohl získat, a dále smlouvou, uzavřenou mezi SK Sigma Olomouc a společností PAMBROKE Media SE, včetně výsledků svědka J. L. a S. B. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný uvedené důkazní návrhy vskutku odmítl s poukazem na to, že ke zjištění srovnávací ceny mají sloužit ceny zjištěné za shodné nebo obdobné plnění mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, což správce daně učinil a další zjišťování považuje za nadbytečné.
49. Krajský soud se s tímto posouzením ztotožňuje. Postup správce daně při dokazování a jeho povinnosti upravuje především ustanovení § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), podle kterého *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů*. Pokud jsou důkazní návrhy předloženy, musí se jimi zabývat; procesnímu právu daňového subjektu navrhopat důkazy odpovídá povinnost daňových orgánů nejen o vznesených návrzích včetně návrhů důkazních rozhodnout, ale také, pokud jim nevyhoví, ve svém rozhodnutí vyložit, z jakých důvodů tak činí. V nálezu ze dne 8. 12. 2009 sp. zn. I ÚS 118/09 Ústavní soud konstatoval, že neakceptování důkazního návrhu účastníka řízení lze založit pouze třemi důvody. Prvním je argument, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislosti s předmětem řízení. Dalším je argument, podle kterého důkaz není s to ani ověřit ani vyvrátit tvrzení nebo skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potencí. Konečně třetím je pak nadbytečnost důkazů, tj. argument, podle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno (viz usnesení Ústavního soudu ze dne 23. 9. 2005 sp. zn. III. ÚS 359/05; srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 10 Afs 5/2014-32 z 29. 5. 2014).
50. Žalovaný důkazy neprovedl z třetího důvodu, tedy jeho nadbytečnosti pro zjištění výše ceny mezi nezávislými subjekty bez důvodných pochybností.

51. Ke způsobu zjišťování referenční ceny se opakovaně vyjádřila soudní judikatura. Lze zde např. citovat rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 – 81, podle jehož právní věty: „[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 (...). Referenční cenu může správce daně určit porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty nebo (zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách) jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Referenční cena je v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy. 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 (§ 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů)“.
52. Pro určení ceny obvyklé je tedy v zásadě možné vyjít z existujících cen sjednaných mezi jinými subjekty tak, jak to činí v napadeném rozhodnutí žalovaný, ale řečený postup skýtá, krom nepopiratelných výhod, i některá úskalí, která je třeba reflektovat. Ta jsou spojená předně s tím, že uvedené ceny vznikly za určitých okolností, sjednali je určité subjekty v určitém čase, s určitými vztahy mezi sebou a za určitých objektivních podmínek majících vliv na cenu. Pokud žalovaný chce využít reálně sjednaných cen jiných společností k určení obvyklé ceny, kterou by sjednal žalobce, kdyby nebyl se svým dodavatelem spojenou osobou, pak je třeba znát jak podmínky, za kterých byly sjednány reálné ceny mezi jinými společnostmi, tak i ty, za kterých své ceny sjednával žalobce. Jedině pak je možné provést onu korekci, o které mluví v citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud. Jelikož jde pak o skutečnosti nutné k prokázání odlišnosti ceny sjednané žalobcem od ceny sjednané mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, tíží důkazní břemeno o nich žalovaného.
53. V posuzované věci žalovaný shodnost plnění dovodil především ze sjednaného rozsahu, přičemž postavení smluvní stran (zde jde o klub nebo reklamní agenturu) nepovažoval za významné, a proto považoval plnění za shodné nebo obdobné. Krajský soud se s tímto názorem žalovaného ztotožňuje, neboť odpovídá požadavkům shora uvedeným. Je-li totiž plnění co do rozsahu prakticky shodné, probíhá ve stejné době na tomtéž sportovním stadionu a týchž nebo podobných sportovních utkáních, pak je otázka, zda poskytovatelem je klub nebo reklamní agentura, vskutku marginální, pokud bylo totéž plnění dostupné od obou subjektu. Trvat na tom, aby za referenční byly považovány smlouvy s reklamní agenturou, by za této situace bylo pouhým formalismem bez obsahového významu. Žalobce ani v odvolání, ani v žalobě neuvedl žádnou konkrétní odlišnost v rozsahu plnění, které poskytoval na zvolených referenčních smlouvách sám klub a které žalobci poskytovala, resp. v jím požadovaných referenčních smlouvách měla poskytovat reklamní agentura. Neuvedl ani žádnou okolnost, která by na cenu měla vliv. Totéž platí i o navržených svědcích. I v případě dokazování v daňovém řízení však platí zásada, že důkazy jsou prováděny k prokázání konkrétního tvrzení. Byť samozřejmě žalobce nemohl přesný obsah smluv mezi třetími osobami znát, zjistil – li správce daně referenční ceny a považoval – li takto zjištěnou cenu z důvodu absence rozdílů v jejich

obsahu smluv za prakticky jistou, bylo na žalobci, aby vysvětlil, v čem se správce daně resp. žalovaný mylí, a aby toto své tvrzení prokázal, a nespokojil se pouze s návrhem dalšího dokazování, aniž by uvedl, co konkrétně jím má být prokázáno. Takový postup by totiž vedl k dokazování prakticky bezbřehému. Ani tuto žalobní námitka tak soud nepovažuje za důvodnou.

54. Žalobce poukázal na to, že svědek B. vysvětlil reklamní politiku žalobce, přičemž tržby narostly a firma se zviditelnila. Svědek B. nikdy nehrál na nejvyšší úrovni a posledních 20 let hraje jen na rekreační úrovni a není tak obeznámen s cenami reklamy. Svědek B. rovněž potvrdil vyhodnocování efektivity reklamy.
55. Žalovaný zjištění z výpovědi svědka B. (zaměstnanec žalobce odpovídající za reklamu) považoval za relevantní v závěru o „jinak spojených osobách“, když tento vystavěl nejen na neúměrně navýšených cenách reklamy, ale i na dalších okolnostech, které o důvodech transakcí, nespočívajících pouze ve snaze získat reklamní plnění, svědčí, mezi nimi je znalost žalobce sportovního prostředí a tudíž i cen za reklamu zde požadovaných, a dále nevyhodnocení efektivity reklamy. O svědku B. žalovaný netvrdil, že zná nejvyšší soutěže, ale poukázal na to, že sportovní prostředí zná, což žalobce nepopírá. Žalovaný v bodě 52 napadeného rozhodnutí TONDINO-NEXT znalost sportovního prostředí dovozuje nejen ze zkušeností pana B., ale i z toho, že žalobce sám pořídil v letech 2012 – 2013 reklamy v dalších sportovních areálech, a proto by měl být schopen odhadnout přiměřenou cenu. Co se týče efektivity reklamy, pak tržby narostly pouze u stávajícího odběratele MONTSVAR (žalobce netvrdí nic jiného) a žalovaný tak nehledal žádný její přínos. Úvahy žalované krajský soud považuje za zcela logické a ztotožňuje se s nimi. Žalovaný své námitky vznesl v obecné rovině, jako polemiku s argumentací žalovanému, bez nových skutečností či pohledů. Závěr žalovaného tak není podle názoru krajského soudu nijak zpochybněn, proto ani tyto námitky nejsou důvodné.
56. Žalobce považuje za vzájemně neslučitelný závěr, obsažený v bodě 53 napadeného rozhodnutí TONDINO-NEXT o neprovedení reklamy v souladu se smlouvou, s bodem 4, o nespornosti poskytnutého plnění. Krajský soud však v uvedeném žádný rozpor neshledal. Žalovaný žalobci vytýká, že součástí smluvního ujednání byla i reklama v Golf Aréně Ostrava, která však nebyla poskytnuta, což žalobce nepopírá, ani to, že její nerealizování nijak neřešil, neboť měla být uvedena omylem. Žalovaný nepovažuje tuto skutečnost samu o sobě za prokazující závěr o jinak spojených osobách, nicméně jej obecně uvádí pro dokreslení celkového obrazu, že pro žalobce okolnosti poskytnutí reklamy nebyly důležité. S tímto závěrem se krajský soud ztotožňuje, když s ohledem na velmi vysokou cen u reklamního plnění, lze předpokládat zvýšenou pozornost jak smluvnímu zabezpečení takového plnění, tak jejímu poskytnutí, což se se smluvním ujednáním „omylem“ neslučuje. Rovněž tak soud nepovažuje uvedené závěry za vzájemně se vylučující, když v odstavci 4 je obecný závěr o poskytnutí plnění ze strany TONDINO SE a v odstavci 53 pak upozornění na vadnost poskytnutého plnění a absenci adekvátní reakce ze strany žalobce. Námitka není důvodná.
57. Další námitkou týkající se nesprávnosti závěru o neprovedení důkazu je nesouhlas s neprovedením výslechu svědka RNDr. M. K., zpracovatelky zprávy, jejíž závěry jsou podle žalobce „v příkrém rozporu“ s výpovědí svědka R. a H. (v čemž tento příkrý rozpor spočívá, žalobce neuvedl). Neprovedení navrženého výslechu žalovaný odůvodnil v bodě

76 napadeného rozhodnutí TONDINO-NEXT tým, že neshledal žádný rozpor s výpovědí RNDr. K, daňové poradkyně společnosti SK Sigma Olomouc, když rovněž RNDr. K. nevykloučila existenci smluv mezi SK Sigma Olomouc a reklamními agenturami, jak žalobce v odvolání tvrdil. Krajský soud již v odstavci 49 tohoto rozsudku vysvětlil povinnosti správce daně při dokazování, jak mu vyplývají z daňového řádu, a žalovaný se porušení těchto povinností při odmítnutí navrženého výsledku nedopustil, když na důkazní návrh řádně reagoval a svůj nesouhlas s jeho provedením odůvodnil jeho nadbytečností. Vzhledem k tomu, že žalobce ani v žalobě nepřináší žádné nové tvrzení, které by mělo být uvedeným výsledkem prokázáno, či co by z něj mělo být zjištěno, a pouze opakuje svou výtku „o příkrém rozporu“, aniž by uvedl, v čem spočívá, krajský soud odkazuje na odůvodnění žalovaného s tím, že žádný rozpor mezi výpověďmi svědků a závěry RNDr. K. není, když se všichni shodně vyjadřovali k možnostem poskytnutí reklamního plnění přímo s klubem SK Sigma Olomouc, jeho ceně i toho, že ceny v ceníku nejsou fixní. Žalovaný proto nepochybil, když důkaznímu návrhu pro nadbytečnost nevyhověl a námitka rovněž není důvodná.

58. Poslední námitka týkající se plnění od TONDINO SE se týká cena reklamního plnění, která podle žalobce nebyla objektivizována, a přesto nebyl ustanoven znalec, a dále, že pro referenční ceny nebylo zjištěno cenové rozpětí, jak je požadováno judikaturou.
59. Ani tato námitka není důvodná. Předně se žalobce mylí, když tvrdí, že referenční cena nebyla stanovena rozpětím, opak je pravdou, jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, kde správce daně zjistil cenové rozpětí pro každý jednotlivý případ a jednotlivé časové období zvlášť. Podle názoru soudu mají závěry daňových orgánů plnou oporu ve správním spisu, a co se volby referenčních cen týká, odkazuje soud na shora řečené (odstavec 53 tohoto rozsudku). Přisvědčit nelze ani názoru žalobce, že daňové orgány měly při určení referenční ceny přizvat znalce, neboť cenu sjednanou mezi nezávislými osobami bylo možné určit bez znaleckého zkoumání právě pomocí vyhledání cen za reklamní služby v stejném nebo obdobném rozsahu poskytované jiným společností. Žalobce ani neuvádí důvody, pro které by snad nemělo být možné takto referenční cenu určit. Krajský soud nesdílí názor žalobce, že by snad správce daně nedisponoval ve věci určení referenčních cen takovými znalostmi, že by bylo nutno ustanovit za tímto účelem znalce. Správce daně zcela v souladu s dikcí zákona a související judikaturou vyhledal subjekty, kterým byla v daném čase a na daných místech poskytována taktéž reklama. Následně referenční cenu určil jako nejvyšší částku ze zjištěného rozpětí. Pro tento postup nejsou nutné žádné odborné znalosti mimo rámec těch, kterými úřední osoby správce daně běžně disponují (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 176/2019-26 z 13. 2. 2020, bod 36 odůvodnění). Ani tato námitka není důvodná.

Plnění od společnosti NEXT Fitness s. r. o.

60. Žalobce předně poukázal na to, že společnost NEXT Fitness s. r. o. je významnou společností, pořádající GRAND PRIX PEPA OPAVA po víc než 40 let. Tato skutečnost však nebyla ani jedním z daňových orgánů nijak zpochybněna.
61. Žalobce nesouhlasí s nevyhověním svému návrhu na výslech jednatele společnosti NEXT Fitness, s. r. o., pan P.

62. V napadeném rozhodnutí TONDINO-NEXT k odůvodnění zamítnutí návrhu na výslech pana S. P. (bod 103) žalovaný uvedl, že o rozsahu fakticky přijatého reklamního plnění nebyly žádné pochybnosti a sám žalobce zjištěný rozsah poskytnutého plnění nijak nerozporoval. Žalovaný považoval za významné, že smlouva byla uzavřena bez ujednání o ceně, která měla být dohodnuta ústně, a současně zaplacená cena vůbec neodpovídá ceníku společnosti NEXT Fitness s. r. o., podle kterého měl žalobce za přijaté zaplatit 200 000 Kč; zaplatil přitom 1 130 000 Kč, což podle žalovaného znamená razantní a nepodložené navýšení. Navržený výslech žalovaný proto hodnotil jako nadbytečný. Krajský soud se s tímto názorem žalovaného ztotožňuje. Jak bylo vysvětleno výše (viz odstavec 49 tohoto rozsudku), povinností žalovaného bylo na důkazní návrh žalobce adekvátně procesně reagovat, což učinil. Důvod, pro který výslech nebyl proveden, je jeho nadbytečnost, neboť skutečnosti, které mají být prokázány (rozsah plnění, způsob stanovení ceny) byl zjištěn jinak, a konečně ani není sporný, když žalobce ani v žalobě ohledně rozsahu plnění a způsobu stanovení ceny nic nenamítá. Krajský soud se tedy s posouzením navrženého výsledku jako nadbytečného ztotožňuje a námitka tak není důvodná.
63. Žalobce dále nesouhlasil se zamítnutím svého dalšího důkazního návrhu, a to zjištění referenční ceny porovnáním srovnatelných subjektů.
64. Jak vyplývá z napadeného rozhodnutí TONDINO-NEXT (bod 98), žalovaný vskutku zamítl žalobcův návrh na určení referenční cen od žalobcem náhodně vybraných reklamních agentur jako nadbytečný a nezpůsobilý prokázat skutečnosti, které jimi mají být prokázány, protože žalovaný vyšel z ceníku dodavatele žalobce a ve zjišťování jiných cen neviděl „žádný rozumný smysl“. Krajský soud se s tímto názorem žalovaného ztotožňuje. Judikatura správních soudů sice definovala jasný algoritmus pro případ určení „jinak spojených osob“, který zahrnuje zjištění rozpětí tzv. referenčních cen a úpravu uplatněného výdeje podle tohoto rozpětí. Nicméně, tento algoritmus nelze použít slepě na všechny případy. Posuzovaná situace je odlišná v tom, že zde je dodavatelův ceník reklamního plnění, který ani daňové orgány, ani žalobce nezpochybňují ve vztahu k cenám dosahovaným mezi nezávislými subjekty, a není proto vskutku žádný rozumný důvod, pro který by jej jako cenu referenční nebylo možno použít, když všechny znaky referenční ceny naplňuje (shodný rozsah, shodné podmínky sjednání, shodné subjekty). Pokud by cena tomuto ceníku odpovídala, nebyla by správce daně zpochybněna a k její úpravě podle § 23 odst. 7 ZDP by nedošlo. Žalobce neuvedl ve svém odvolání a ani v žalobě nic, z čeho by vyplývalo, že cena podle ceníku není cenou, kterou by dosáhly nezávislé subjekty. Za této situace nelze podle názoru soudu žalovanému vytknout, že se nezabýval cenami jiných reklamních agentur. Co se samotného zamítnutí důkazního návrhu týče, i zde žalovaný postupoval podle svých povinností a o návrhu rozhodl, přičemž zamítnutí návrhu řádně odůvodnil dostupným důvodem, tedy nadbytečností. Žalobní námitka není důvodná.
65. Poslední žalobní námitka spočívá v návrhu na přizvání znalce pro posouzení dosažené ceny a stanovení ceny referenční. K otázce nutnosti přizvání znalce krajský soud odhazuje na již řečené shora v odstavci 59 tohoto rozsudku, když přizvání znalce není nutné jednak pro dostatečné odborné znalosti samotných daňových orgánů a v tomto konkrétním případě specifikem spočívajícím v existenci ceníku dodavatele žalobce, obsahující ceny odpovídající cenám, kterých by dosáhly nezávislé osoby. Ani tato námitka tak důvodná není.

Plnění od společnosti PRESSTEX MEDIA SE

66. Žalobce namítl, že reklamní plnění od společnosti PRESSTEX MEDIA SE bylo doloženo fotodokumentací a DVD disky. Tato žalobní námitka se mýjí s napadeným rozhodnutí PRESSTEX, neboť důvodem pro úpravu uplatněných nákladů vynaložených vůči PRESSTEX nebylo neprokázání přijetí plnění od této společnosti. Naopak, správce daně i žalovaný neměli pochyb o tom, že byly splněny předpoklady pro to, aby uplatněné výdaje byly podle § 24 ZDP daňově účinné. K jejich úpravě žalovaný a správce daně přistoupil z důvodu, že mezi žalobcem, jeho dodavatelem PRESSTEX a dodavatelem této společnosti (Golf Arena Ostrava a Handball KP Brno) byl vztah osob „jinak spojených“ podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP, přičemž účelem posuzovaných transakcí bylo převážně snížení základu daně.
67. Žalobce nesouhlasil s názorem žalovaného, že neověřoval efektivitu reklamy. I v tomto případě poukázal na výslech svědka B., který jednak vysvětlil reklamní strategii firmy, jednak objasnil, že došlo k navýšení tržeb a tedy cíl reklamy byl dosažen. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí PRESSTEX vyjádřil shodně jako v napadeném rozhodnutí TONDINO-NEXT, tedy že k nárůstu tržeb došlo pouze navýšením odběrů jediného odběratele MONTSVAR, který byl žalobcův klient již od r. 2011, a po odečtení tržeb od tohoto klienta tržby žalobce klesaly. Vzhledem k tomu, že žalobce v žalobě žádnou polemiku s tímto závěrem nepřednáší, lze ve shodě s žalovaným konstatovat, že měl – li být cílem reklamy nárůst tržeb, pak splnění vskutku nebyl, neboť nárůst tržeb od jediného a stávajícího zákazníka nelze z logiky věci dávat do souvislosti s reklamou. Vyhodnocoval – li tedy žalobce efektivitu reklamy, pak z vyhodnocení žádný racionální závěr neučinil. Ve zbývajícím lze k tomuto žalobnímu bodu odkázat na odstavec 55 tohoto rozsudku, věnující se totožné žalobní námitce ve vztahu k napadenému rozhodnutí TONDINO-NEXT.
68. Následující žalobní námitka se rovněž shoduje s námitkou vůči napadenému rozhodnutí TONDINO-NEXT, kdy žalobce nesouhlasí se jednak závěrem žalovaného, že kvůli sportovní kariéře zaměstnance žalobce B., odpovědného za reklamu, si měl být daňový subjekt vědom předražení reklamy, jednak závěrem o nevyhodnocování reklamy.
69. V napadeném rozhodnutí PRESSTEX žalobce tento závěr vskutku vyslovil, a to v bodě 50 a 53. Nicméně, stejně jako v napadeném rozhodnutí TONDINO-NEXT, znalost reklamního prostředí na sportovních zápasech a z toho vyplývající povědomí o výši ceny reklamy, které mělo žalobce varovat před požadovanou cenou a inspirovat k zjištění, zda by totéž reklamní plnění nebylo možno získat přímo od sportovního klubu levněji, žalovaný nedovodil pouze z osoby P. B., ale ze zkušenosti žalobce s reklamou v letech 2012 a 2013. Co se týká vyhodnocování účinnosti reklamy, pokud k němu žalobce přistoupil, pak neefektivně, neboť reklama, jak bylo vysvětleno výše, neměla pro žalobce žádný přínos, když k navýšení tržeb došlo pouze u jednoho stávajícího zákazníka. Ani tato žalobní námitka není důvodná.
70. Dále žalobce rozporoval daňovými orgány vybraný vzorek smluv o reklamě pro stanovení referenční ceny. Podle žalobce nelze vyjít z ceny, za kterou PRESSTEX reklamu

sjednal od Golf Areny Ostrava, protože se liší v předmětu, když žalobce sjednal „reklamu na klíč“. Nebyl vyslyšen návrh na porovnání s jinými subjekty, uzavírajícími smlouvy s Golf Arenou Ostrava a Handball KP Brno. Namítl rovněž chybné výpočty v bodech 58 a 59 napadeného rozhodnutí PRESSTEX. Při zjišťování referenční ceny je nutno podle judikatury Nejvyššího správního soudu stanovit vždy interval, což žalovaný neučinil.

71. Jak bylo vysvětleno výše, daňové orgány neuznaly žalobcem uplatněné výdaje v uplatněné výši, neboť řetězce, které identifikovaly, považovaly za jinak spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. ZDP. Algoritmus, který judikatura pro postup podle tohoto ustanovení vytvořila, předpokládá jako další krok zjištění, jaká by byla cena za stejné nebo obdobné plnění dosažená mezi nezávislými osobami, tzv. referenční cena. V tomto kroku má důkazní povinnost správce daně, přičemž, jak žalobce správně uvádí, u referenčních cen se zjišťuje jejich rozpětí, nikoliv cena jediná. Krajský soud ověřil, že i v tomto případě správce daně a žalovaný podle uvedeného algoritmu postupovali a dodrželi všechny požadavky, které judikatura definovala proto, aby bylo možno smlouvy a na základě nich poskytnuté plnění považovat za shodné nebo podobné. Předně, žalobce s dodavatelem PRESSTEX nesjednal „reklamu na klíč“, ale pouze reklamní prostor (bod 66 napadeného rozhodnutí PRESSTEX, s čímž žalobce nijak nepolemizuje). Žalovaný proto při stanovení referenčních cen vyšel ze smluv, které uzavřeli dodavatelé PRESSTEXu (Golf Arena Ostrava, Handball Brno) s jinými subjekty na totéž plnění ve stejné době a tím určil cenové rozpětí; žalobní námitka neexistence zjištěného intervalu cen tak není důvodná. Tento postup zvolil jednak proto, že předmět plnění v těchto smlouvách odpovídal předmětu plnění mezi žalobcem a PRESSTEX, a dále proto, že kdokoliv mohl s kluby smlouvu o reklamně uzavřít přímo, bez prostředníka. Krajský soud se s touto úvahou ztotožňuje a shledává ji logickou. Jiná situace by byla, kdyby PRESSTEX přidal k nakoupenému plnění od svých dodavatelů nějakou další hodnotu tak, aby pro využití prostředníka byl racionální důvod, pak by bylo vskutku na místě mezi referenční ceny zařadit i smlouvy s jinými subjekty. Nic takového však nenastalo a žalobce ani neuvedl nic, čím by se smlouvy mezi jím navrhovanými subjekty lišily od smluv zvolených správcem daně a naopak čím by se připodobňovaly posuzovaným smlouvám s žalobcovým dodavatelem PRESSTEX. Na okraj soud dodává, že si s ohledem na navýšení ceny (o 1 304%, resp. 5 043%) lze jen stěží představit přidanou hodnotu ze strany PRESSTEX, která by navýšení odpovídala. Co se vytýkaných výpočtů týká, pochybení správce daně opravil žalovaný v napadeném rozhodnutí.
72. Krajský soud výše vysvětlil, jaké procesní povinnosti vyplývají správci daně za situace, kdy daňový subjekt vznesl důkazní návrh (viz zejména odstavec 49 tohoto rozsudku). I v tomto případě žalovaný postupoval v souladu se svými povinnostmi, o důkazním návrhu řádně rozhodl a jeho neprovedení odůvodnil nezpůsobilostí prokázat tvrzení, protože rozsah smluv, ze kterých žalobce navrhoval stanovit cenu referenční, neodpovídá požadavku shodnosti nebo podobnosti (bod 67 napadeného rozhodnutí PRESSTEX). Referenční cenu přitom bez pochybností stanovil z již provedených důkazů. Podle názoru krajského soudu žalovaný nepochybil ani ve svém postupu, ani v úvaze o nezpůsobilosti důkazu, a proto žalobní námitka není důvodná.
73. Žalobce konečně namítl rozpor mezi závěrem žalovaného o nedodržování smluvních ujednání (bod 51 napadeného rozhodnutí PRESSTEX) a prokázáním poskytnutých plnění (bod 3 napadeného rozhodnutí PRESSTEX); jde o stejnou námitku jako vůči napadenému

rozhodnutí TONDINO – NEXT. I v tomto případě žalobce pomíjí kontext obou závěrů. Žalovaný poukázal na neprovedení sjednané reklamy ve formě inzerce v bulletinu, na což žalobce nijak nereagoval, což žalovaný považuje za další indicii o tom, že žalobce považoval splnění dohodnutého závazku svého dodavatele za formální záležitost a nepřikládal mu zásadní význam, protože převážným důvodem transakcí bylo získání daňové výhody. V bodě 3 napadeného rozhodnutí PRESSTEX přitom žalovaný pouze uzavírá, že dodavatel PRESSTEX reklamu provedl a žalobce za ni zaplatil; zda bylo poskytnuto bezvadné plnění či plnění s vadami blíže nerozebírá. Žalobní námitka vzájemného logického rozporu tak není důvodná, když oba závěry se navzájem doplňují.

Závěr a náhrada nákladů řízení

74. Co se hmotněprávních námitek úpravy uplatněných výdajů postupem podle § 23 odst. 7 ZDP, krajský soud žádnou žalobní námitku neshledal důvodnou. Žalovaný však pochybil ohledně rozhodnutí o vyměření penále, jak je uvedeno výše, a z tohoto důvodu krajský soud napadené rozhodnutí zrušil podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, přičemž vysloveným právním názorem ohledně penále (viz bod 34 tohoto rozsudku) je žalovaný vázán.
75. Vzhledem k tomu, že v řízení byl plně procesně úspěšný žalobce, vzniklo mu v souladu s ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, k jejichž náhradě soud žalovaného zavázal. Náklady řízení žalobce představují zaplacený soudní poplatek za podání dvou žalob ve výši 2x 3.000,- Kč, dále odměna ze zastoupení advokátem podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve výši 3.100,- Kč, podle § 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., a to za dvakrát dva úkony právní služby, příprava převzetí zastoupení a seps žaloby podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky, režijní paušály ve výši 300,- Kč za každý z těchto úkonů právní služby podle § 13 odst. 3 vyhlášky, a dále DPH z těchto částek s výjimkou zaplaceného soudního poplatku podle § 57 odst. 2 s. ř. s. Všechny tyto náklady řízení podle obsahu spisu žalobci prokazatelně vznikly a jedná se o náklady nezbytně nutné k uplatnění jeho práva. Soud proto žalovaného k jejich zaplacení žalobce zavázal, a to k rukám zástupce žalobce podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. občanského soudního řádu ve spojení s ustanovení § 64 s. ř. s. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ustanovení § 160 odst. 1 občanského soudního řádu, neboť tato lhůta je přiměřená možnostem žalovaného.

Poučení:

Proti výroku I. tohoto rozsudku **nejdou** opravné prostředky přípustné.

Proti výrokům II. a III. tohoto rozsudku je **možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

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

[Zadejte text.]

Ostrava 24. března 2021

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje