



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: **3B INVEST a. s.**
sídlem Dlouhá třída 1228/44c, Podlesí, 736 01 Havířov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 9. 2019, č. j.: 39985/19/5200-11432-709409, ve věci daně z příjmů,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou doručenou soudu dne 9. 12. 2019 domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 9. 2019, č. j.: 39985/19/5200-11432-709409, kterým byl k odvolání žalobce potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj č. j. 3121991/18/3207-51523-809664 ze dne 23. 8. 2018. Uvedeným dodatečným platebním výměrem byla doměřena dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) a podle § 147, § 143 odst. 1 a odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 ve výši 129 960 Kč a současně byla žalobci uložena povinnost uhradit penále dle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20% z částky doměřené daně, tj. 25 992 Kč. Předmětem rozhodnutí byly žalobcem uplatněné náklady na reklamu a propagaci Hotelu Petr Bezruč provozovaného žalobcem, a to z obchodních transakcí uzavřených se společností PRESSTEX MEDIA SE (dále jen „PRESSTEX“). Správce daně vyhodnotil, že u části nákladů na reklamu ve výši 100 000 Kč nebylo prokázáno a potvrzeno, že reklama byla uskutečněna a tyto náklady tak nelze uznat jako daňově účinné ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Správce daně dále dospěl k závěru, že ze strany žalobce nebyl uspokojivě doložen rozdíl ceny za poskytnuté reklamní služby od společnosti PRESSTEX a ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými subjekty, ve výši 583 750,- Kč. Žalobce dle správce daně vytvořil obchodní vztah s dalšími subjekty jako „*osobami jinak spojenými*“ popsány v řetězci převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Žalobce se nejprve vymezuje, že nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že žalobce byl koncovým článkem fakturačního řetězce a vytvořil právní vztah ve smyslu ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP za účelem snížení základu daně, a dále namítá, že nebylo prokázáno, že by cena, za kterou si objednal reklamu u společnosti PRESSTEX, byla nadhodnocená. Žalobce nepovažuje skutečnosti, na jejichž základě správce daně učinil své závěry, za dostatečně a jednoznačně prokazující účast žalobce ve fakturačním řetězci, a to ještě za účelem snížení základu daně, neboť se jedná o relativně samostatné okolnosti, které mohou poukazovat maximálně na neprofesionální postup žalobce, ale nepředstavují na sebe navazující sled skutečností, které by mohly tvořit komplexní obraz o určitém protiprávním jednání. Žalobce namítá, že nemá povinnost oslovovat více potencionálních dodavatelů či snad dokonce vybírat dodavatele na základě veřejné zakázky. Nejnižší cena dle žalobce není jediným kritériem při výběru obchodního partnera na trhu. Rozhodují např. i kvalita, rychlost, reference či udržování dobrých obchodních vztahů. Žalobce poukazuje na skutečnost, že společnost PRESSTEX měla exkluzivitu pro zajišťování reklamy na daných sportovních akcích. K vytýkaným nedostatkům smluvní dokumentace žalobce uvádí, že žalovaný opomíjí, že pro smlouvu o reklamní činnosti není předepsaná písemná forma a už tedy jen ze skutečnosti, že žalobce si obchodní vztah se společností PRESSTEX stvrdil smlouvou v písemné formě, svědčí o tom, že žalobce přistupoval k celému obchodu obezřetně. Žalobce dále namítá, že informace o tom, jakou částku platí jeho dodavatel společnosti PAPILO-advertising v rámci zajištění sjednaných reklamních služeb, v okamžiku uzavření smluvního vztahu neměl a ani nebyl povinen je zjišťovat, a stejně tak nebyl povinen sjednat cenu za reklamní činnost položkově. Žalobce dále uvádí,

že má cenu za komplexní zajištění reklamních služeb společností PRESSTEX za přiměřenou, a má za to, že správce daně neprovedl vhodný výběr subjektů, které sloužily jako referenční vzorek pro výpočet ceny obvyklé, a nezohlednil důležité skutečnosti jako např. obsah a rozsah sjednaného plnění, významnost akce, v rámci které bude reklamní činnost uskutečňována, či fakt, že žalobce neuzavřel smlouvu přímo se sportovním klubem, nýbrž se zprostředkující reklamní agenturou, která měla exkluzivitu pro zajišťování reklamy v rámci této sportovní akce. Žalobce dále namítá, že přiměřenost ceny měla být v daném případě vyhodnocena znaleckým posudkem. Žalobce má za to, že žalovaný své důkazní břemeno ohledně nepřiměřené výše ceny neunesl, neboť provedl nedostatečné srovnání, a v důsledku toho dospěl k nesprávným závěrům ohledně ceny obvyklé. Žalobce rovněž namítá, že po něm nelze požadovat, aby přínos reklamy zvlášť vyhodnocoval a v případě absence takového vyhodnocování, aby z tohoto byla vyvozována jeho účast v právním vztahu ve smyslu ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP, a odkazuje na rozhodnutí NSS ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005 – 60, a ze dne 11.7.2008, č. j. 8 Afs 72/2007-65. Pro danou věc je dle žalobce rozhodující, že reklama objektivně mohla pomoci žalobci dosahovat zdanitelných příjmů, přičemž žalobce se mohl na podkladě zjištěných ekonomických údajů o svém podnikání oprávněně domnívat, že náklady na reklamu nebyly vynaloženy neúčelně, když požadovaný efekt byl dosažen. Není přitom zřejmé, jakým jiným způsobem měl žalobce reklamu vyhodnotit. Dle žalobce bylo nezbytné vyhodnotit, jakým způsobem žalobce běžně realizoval obdobná plnění nebo, jakým způsobem obdobné transakce běžně realizují subjekty srovnatelné se žalobcem podnikající ve stejném odvětví. Teprve porovnáním těchto zjištění se zjištěními učiněnými ohledně předmětných plnění by bylo možné dle žalobce dospět k závěru, zda se předmětná plnění žalobce oproti jiným vymykala a v čem, čemuž odkázal na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 8.11.2016, č. j. 57Af 17/2015-112. Přitom důkazní břemeno dle názoru žalobce plně tíží žalovaného, který si obvyklost nemůže vymýšlet, ale musí ji prokazatelně doložit. Dále dle žalobce žalovaný nijak neprokázal, že ceny sjednané mezi žalobcem a společností PRESSTEX se liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Žádný zákon nestanoví jaký druh reklamy a za jakou cenu si má podnikatelský subjekt zvolit. Sjednaná reklama byla řádně realizována a realizace reklamy v průběhu roku 2012 byla žalobcem řádně kontrolována a zdokladována. Žalobce tak má s ohledem na vše výše uvedené za to, že závěr o účasti žalobce v právním vztahu ve smyslu ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP, není v napadeném rozhodnutí dostatečně zdůvodněn, a že napadené rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné. Žalobce jako důkaz navrhuje spis správce daně vedeným v této věci, znalecký posudek ke stanovení ceny obvyklé za uskutečňovanou reklamní činnost.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

3. Žalovaný se k žalobě vyjádřil tak, že obsah žalobních námitek se ve své podstatě shoduje s obsahem námitek v odvolání žalobce. Podstatou ustanovení § 23 odst. 7 ZDP je zabránit daňovým únikům při takových smluvních vztazích, při nichž jedna smluvní strana záměrně činí úkony pro ni finančně nevýhodné, aby druhé straně naopak vznikla daňová výhoda spočívající ve snížení daňového základu. Daňový subjekt musí prokázat, že odchýlení se od ceny obvyklé má opodstatněný, reálný a objektivní důvod, který je jiný než krácení daně. Žalovaný zde odkazuje na rozsudek NSS ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30, jehož podstatou je, že za osoby spojené dle § 23 odst. 7 ZDP jsou považovány veškeré osoby, které se na řetězci obchodních transakcí směřujících ve svém důsledku k

snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty podílely. Žalovaný dále odkazuje na rozsudek NSS ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 48/2013-31. Žalovaný má za to, že pro posouzení, zda je žalobce ve vztahu ke společnosti PRESSTEX osobou spojenou nemusel správce daně ani žalovaný zkoumat vnitřní, volní záměr žalobce. Správcem daně bylo postaveno na jisto, že se ceny předmětných reklamních služeb značně lišily od cen obvyklých, čímž došlo ke snížení základu daně; důkazní břemeno bylo tak přeneseno na žalobce, který měl prokázat, zda existovaly racionální důvody, pro které došlo k tak zásadní odchylce od obvyklých cen. Žalovaný má za to, že žalobce důkazní břemeno neunesl, proto došlo k doměření daně s přihlédnutím k podmínkám pro obdobné transakce obvyklým. Žalovaný dále uvádí, že žádné tvrzení žalobce vztahující se k smlouvě uzavřené se společností PRESSTEX nesměruje k objasnění dramatického odchýlení ceny za předmětné reklamní služby od ceny obvyklé. Požadavek žalobce na vyhodnocení jeho obvyklého způsobu běžné realizace obdobných plnění a subjektů srovnatelných se žalobcem podnikajících ve stejném odvětví považuje žalovaný za nepřiměřený, a má za to, že by takové srovnání nepřineslo pro věci žádná relevantní zjištění, neboť zde není podstatné, zda vybočují či nevybočují ze zavedené obchodní praxe žalobce. Nadto žalovaný při zjišťování referenčních cen popsal svá podrobná zjištění k otázce, za jakých podmínek realizují obdobné transakce jiné daňové subjekty. Žalovaný dále odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 4. 3. 2019, č. j. 22 Af 142/2017-69, jímž bylo rozhodováno v obdobné věci, kde mezi dodavateli rovněž figurovala společnost PRESSTEX. Co se týče prokázání nadhodnocení reklamních služeb, žalovaný odkazuje na str. 6 až 16 zprávy o daňové kontrole, kde jsou obsažena zjištění k referenční ceně u obdobných reklamních služeb na obdobných sportovních akcích a souhrn těchto zjištění v bodě 82 napadeného rozhodnutí. K námitce nevypracování znaleckého posudku žalovaný uvádí, že se k ní již vyjádřil v bodě 99 až 104 napadeného rozhodnutí, má za to, že správce daně v rámci volného hodnocení důkazů konkrétně posuzoval, zda způsob stanovení ceny obvyklé odpovídá podmínkám § 23 odst. 7 ZDP, k čemuž bezesporu odbornými znalostmi disponuje, když stanovení ceny obvyklé správcem daně je tímto zákonem předvídáno. Žalovaný k tomu odkazuje na rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-114 a podotýká, že dle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně nestíhá absolutní povinnost zjistit skutečný skutkový stav, nýbrž je povinen vyvinout co nejvyšší úsilí, aby se zjištění skutkového stavu přiblížil. Správce daně není povinen zjišťovat za daňový subjekt skutečný skutkový stav ani vyhledávat důkazní prostředky svědčící daňovému subjektu. Správa daní není ovládána zásadou vyšetřovací, a proto je primárně odpovědný za unesení důkazního břemene vždy daňový subjekt, který následně nese odpovědnost za neúplně zjištěný skutkový stav. Žalovaný dále uvádí, že tvrzení žalobce k ekonomickému přínosu reklamy nejsou pro věc relevantní, když až na jednu výjimku faktická realizace reklamních plnění nebyla zpochybněna; v dané věci se jedná o žalobcem deklarovanou cenu za toto plnění, která neodpovídá ceně obvyklé.

IV. Posouzení věci soudem

4. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že správce daně dne 28. 12. 2015 zahájil u žalobce daňovou kontrolu na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012, která byla zaměřena na prověření základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012 uvedeného v řádném daňovém přiznání ze dne 8. 4. 2013 č. j. 1269856/13, o němž bylo rozhodnuto platebním výměrem č. j. 1704213/13.

5. V rámci daňové kontroly správce daně zjistil, že žalobce realizoval obchodní případy se společností PRESSTEX MEDIA SE, Revoluční 1082/8, Praha 1, DIČ: CZ24149918, v celkové hodnotě 1 000 000 Kč, a to:

- na základě Smlouvy o zajištění reklamy na Světovém poháru v gymnastice ze dne 29. 10. 2012 (dále též „Smlouva SP v gymnastice“), jejímž předmětem bylo umístění loga daňového subjektu na billboardech v Ostravě a okolí, na reklamních stojanech (2 x 1 m), na plakátech formátu A1, na rolleru v hotelu, letáky v tramvaji A4, velký a malý banner v ČEZ Aréně, prezentace při vyhlásování výsledků a zpracování dokumentace, a to za úplatu ve výši 300 000 Kč, a

- na základě Smlouvy o zajištění reklamy na OSTRAVICE OPEN SERIES 2012 a golfovém hřišti Ostravice číslo S – 22/03/2012 ze dne 22. 3. 2012 (dále též „Smlouva OSTRAVICE OPEN“), jejímž předmětem byly reklamní panely na hřišti a na tréninkových plochách, reklama na odpalovacích podložkách, billboard s logem, prezentace na www stránkách, prezentace na propagačních materiálech, prezentace na roll-up umístěném za věcnými cenami, věcné ceny pro hráče a výroba, instalace a deinstalace reklamy na jednotlivých turnajích, a to za úplatu ve výši 700 000 Kč.

6. Žalobce v rámci dokazování předložil přijaté faktury, jednotlivé smlouvy, fotodokumentaci reklam, DVD s televizními záznamy světového poháru v gymnastice.
7. Správce daně na základě zjištěných skutečností doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012 v celkové výši 129 960 Kč, na základě kontrolních zjištění o:

a) žalobcem neoprávněně uplatněných nákladech z výše uvedených obchodních transakcí se společností PRESSTEX ve výši 100 000 Kč ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP

Žalobce dle závěrů správce daně neprokázal, že náklad zaúčtovaný na základě přijaté faktury č. 121035 ze dne 24. 9. 2012 ve výši 100 000 Kč sloužil k dosažení, zajištění a udržení příjmů, a nelze jej tedy uznat § 24 odst. 1 ZDP. V důsledku neprokázání zaúčtovaného nákladu došlo k neoprávněnému snížení základu daně dle § 20 odst. 1 a § 23 odst. 1 a 3 písm. a) bod 2 ZDP za rok 2012 o částku 100 000 Kč.

b) žalobcem uspokojivě nedoloženém rozdílu v ceně sjednané za reklamní služby se společností PRESSTEX a cenami obvyklými ve výši 583 750 Kč dle ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP.

Správce daně dospěl k závěru, že v přezkoumávaných případech se jedná o řetězové obchodní transakce uskutečněné za účelem získání neoprávněného zvýhodnění, kdy účelem bylo navýšení ceny za zajištění reklamy. Správce daně ke svým zjištěním uvedl, že se jedná o jinak spojené osoby, kterými jsou osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP. Nestandardnost zkoumaných transakcí a ceny poskytnutých plnění dle správce daně vyplývají zejména z:

- mnohonásobně navýšené ceny reklamy, která dle zjištění správce daně byla za zajištění reklamy na OSTRAVICE OPEN SERIES 2012 navýšena 30x a za zajištění reklamy na Světovém poháru v gymnastice byla navýšena 26x, v porovnání s cenami, za které tuto reklamu provedla společnost PAPILIO-advertising (dále jen „PAPILIO“) disponujícími s reklamními právy, aniž by toto navýšení bylo odůvodněno nějakou přidanou hodnotou,

- žalobcem neověřované výhodnosti ceny reklamy, když dle zjištění správce daně žalobce jednal zcela v rozporu se zásadou opatrnosti a jiné dodavatele za účelem zajištění reklamy nekontaktoval, výhodnost ceny fakturované reklamy neověřoval, a souhlasil s cenou navrženou,

- nevýhodnosti uzavřené smlouvy S-29/10/12, kterou správce daně shledává ve skutečnosti, že ve smlouvě není blíže specifikován rozsah reklamy, možnost objednatele kontrolovat včasné a řádné provedení reklamy, odpovědnost poskytovatele za vady, smluvní pokuta za porušení povinností dodavatelem, a chybí rozpis fakturovaných částek za jednotlivá plnění,

- neověřování dodavatelů žalobcem. Společnost PRESSTEX je dle správce daně nekontaktní daňový subjekt, který sídlí na tzv. virtuální adrese spolu s dalšími 93 ekonomickými subjekty, a od 29. 7. 2013 nemá v obchodním rejstříku zapsán žádný statutární orgán, a o této společnosti nejsou dostupné žádné reference, z nichž by bylo zřejmé, jako činnost přesně nabízí nebo jaké má odborné zkušenosti. K dotazu správce daně, jak byla navázána obchodní spolupráce mezi žalobcem a touto společností, žalobce sdělil, že J. T. (bývalého jednatele společnosti PRESSTEX) zná od roku 1995, ale kdo koho oslovil, si již nepamatuje. Dle zjištění správce daně byl J. T. také jednatelem společnosti PRESSTEX PRINT s.r.o., kdy z obchodního rejstříku byl jako jednatel vymazán 6. 2. 2012; tato společnost již nemá žádný statutární orgán a jediným společníkem je společnost IMAX TRADING LLC se sídlem ve Spojených státech amerických. Žalobce si dle správce daně mohl při dodržení minimální míry opatrnosti tyto skutečnosti ověřit ve veřejně dostupném obchodním rejstříku, kde mohl rovněž zjistit, že si tento daňový subjekt ani neplní své daňové povinnosti a od roku 2005 nezveřejňuje účetní závěrky. Dle správce daně mělo být ukončení a založení nových společností J. T. další indicií, která měla v žalobci vzbudit podezření, a měl proto klást větší důraz na prověření dodavatele.

- rentabilnosti a reálného účinku navýšené reklamy. Žalobce měl možnost si ověřit, v jaké výši se ceny za reklamní plochu na Ostravsku za billboardy pohybují, přičemž pouhé nahlédnutí na internetové stránky v kombinaci s cenou, která je zjevně nepřiměřená sjednanému protiplnění, mělo žalobce přimět k maximální obezřetnosti při uzavírání smlouvy. Dle zjištění správce daně z předložené fotodokumentace je navíc reklama na Hotel Petr Bezruč pouze součástí desítky dalších reklamních log firem, kdy 90 % plochy tvoří reklama na OSTRAVICE OPEN SERIES 2012.

- vyhodnocení efektu reklamy ze strany žalobce. Správce daně z doložených tržeb žalobce za roky 2007 – 2014 zjistil, že nelze konstatovat zvýšení výnosů, které by byly dosaženy v souvislosti s náklady vynaloženými za předmětné reklamní služby, neboť tržby žalobce naopak klesaly. Dle správce daně tak nebyla prokázána souvislosti mezi přijatými zdanitelnými plněními za poskytnuté reklamní služby a získáním nových klientů, ani souvislost mezi těmito přijatými zdanitelnými plněními a zvýšením tržeb.

- určení cen obvyklých. Dle zjištění správce daně se cena za shodná reklamní plnění pro OSTRAVICE OPEN SERIES 2012 v běžných obchodních vztazích pohybovala v intervalu 3 333 Kč až 19 375 Kč za jeden turnaj. Správce daně při zohlednění horní hranice tohoto intervalu dospěl k závěru, že rozdíl v základu daně činí 483 750 Kč (žalovaným byla tato částka následně opravena na 583 750 Kč z důvodu nesprávného výpočtu). Cena za shodná reklamní plnění pro Světový pohár v gymnastice se v běžných obchodních vztazích pohybovala v intervalu 11 600 Kč až 200 000 Kč za jeden turnaj. Správce daně při

zohlednění horní hranice tohoto intervalu dospěl k závěru, že rozdíl v základu daně činí 100 000 Kč.

8. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání racionálních důvodů pro navýšenou cenu za zajištění reklamy. Za zdaňovací období roku 2012 proto ve smyslu § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 ZDP byl snížen základ daně o 683 750 Kč.
9. Žalovaný k odvolání žalobce rozhodnutí správce daně potvrdil a žalobcovo odvolání svým rozhodnutím ze dne 27. 9. 2019, č. j. 39985/19/5200-11432-709409, zamítl.
10. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) napadené rozhodnutí, přičemž dle § 75 odst. 1 s. ř. s. vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného.
11. Podle § 65 s. ř. s. se může ten, kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, (dále jen „rozhodnutí“), žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti.
12. Podle § 72 odst. 1 s. ř. s. lze žalobu podle § 65 podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou. Krajský soud konstatuje, že žaloba byla podána řádně a včas a splňuje všechny zákonem předepsané náležitosti.
13. Dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. ZDP, 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. 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. Ustanovení věty první a druhé se nepoužije v případě uzavření smlouvy o výprose nebo o výpůjčce a v případě, kdy sjednaná výše úroků z úvěrového finančního nástroje mezi spojenými osobami je nižší, než by byla cena sjednaná mezi nespojenými osobami, a věřitelem je daňový nerezident nebo člen obchodní korporace, který je daňovým rezidentem České republiky, nebo poplatník daně z příjmů fyzických osob. Spojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí b) jinak spojené osoby, kterými jsou osoby, 5. které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.
14. Dle § 24 odst. 1 ZDP výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.
15. Žalobce nejprve namítá, že nepovažuje skutečnosti, na jejichž základě správce daně učinil své závěry, za dostatečně a jednoznačně prokazující jeho účast ve fakturačním řetězci,

neboť se jedná o relativně samostatné okolnosti, které mohou dle žalobce poukazovat maximálně na jeho neprofesionální postup, ale nepředstavují na sebe navazující sled skutečností, které by mohly tvořit komplexní obraz o určitém protiprávním jednání. K této námitce krajský soud předně uvádí, že „osobou spojenou ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jehož důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Názor stěžovatelky, že musí být správcem daně prokázána subjektivní stránka takového nekalého jednání, je nesprávný“ (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30, ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 48/2013-31, ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 39/2014-48 či ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013-27). Pro posouzení, zda jde o osobu spojenou, tedy není podstatné a nutné prokázat povědomí žalobce o své účasti v řetězci. Dle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Dle odst. 2 téhož ustanovení správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Z této právní úpravy je zřejmé, že správce daně při dokazování v daňovém řízení je povinen vyhodnotit každý důkaz samostatně, následně všechny důkazy komplexně v jejich vzájemné souvislosti, a toto své hodnocení pak přesvědčivě a přezkoumatelným způsobem ve svém rozhodnutí odůvodnit. Správce daně dospěl k závěru, že došlo k naplnění podmínek ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. ZDP na základě prokázání existence obchodního řetězce, do něhož byl žalobce jako osoba spojená zapojen, a dále zejména z prokázaného nadhodnocení ceny reklamního plnění, kdy žalobce neprokázal odůvodněnost tohoto nadhodnocení oproti cenám obvyklým. Tato kritéria jsou pro posouzení naplnění podmínek § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. ZDP i dle judikatury NSS zásadní (viz např. rozsudek NSS ze dne 26. 3. 2013, č. j. 9 Afs 87/2012-50). Správce daně dále přihlížel k neověření výhodnosti ceny reklamy ze strany žalobce, nevýhodnosti uzavřené smlouvy, neověření dodavatelů, okolností vyplývajících z obchodního rejstříku dodavatele žalobce a nevyhodnocování efektivity reklamy pro žalobce; tyto okolnosti však byly podpůrnými skutečnostmi. Každou z těchto okolností žalovaný ve svém rozhodnutí podrobně odůvodnil a následně z nich učinil svůj závěr. Žalovaný své závěry logicky a komplexně zdůvodnil. Krajský soud má za to, že skutečnosti, na jejichž základě správce daně dospěl k závěru o naplnění podmínek § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. ZDP jsou zcela dostačující a námitka žalobce je tedy nedůvodná.

16. Žalobce dále namítá, že nemá povinnost oslovovat více potencionálních dodavatelů či snad vybírat dodavatele na základě veřejné zakázky. Nejnižší cena dle žalobce není jediným kritériem při výběru obchodního partnera na trhu. Rozhodují např. i kvalita, rychlost, reference či udržování dobrých obchodních vztahů. Krajský soud k této námitce uvádí, že žalobce sice nemá zákonnou povinnost oslovovat více dodavatelů, avšak pokud žalobce nevyvinul jakoukoliv snahu o průzkum trhu s totožným plněním, a zároveň není schopen správcí daně osvětlit zásadní nadhodnocení oproti obvyklé ceně takového plnění, taková skutečnost minimálně poukazuje na to, že žalobce nejednal dostatečně obezřetně a s péčí řádného hospodáře. Rovněž dle rozsudku NSS ze dne 30. 5. 2012, č. j. 1 Afs 26/2012-34, bod 22, lze na neopatrnost podnikatele usuzovat právě i skrze neprovedení průzkumu trhu, tj. neobeznámení se s fungováním trhu a jeho principy a charakteristikami před samotným započatím obchodování. Žalobci lze sice přisvědčit, že cena plnění mnohdy není jediným kritériem při výběru dodavatele, žalobce však již nijak nekonkretizuje jak se tato jiná kritéria (než cena) projevila právě při výběru dodavatele společnosti PRESSTEX. Námitku žalobce tak považuje soud za nedůvodnou.

17. K vytýkaným nedostatkům smluvní dokumentace žalobce uvádí, že žalovaný opomíjí, že pro smlouvu o reklamní činnosti není předepsaná písemná forma, ani náležitosti, a už tedy jen ze skutečnosti, že žalobce si obchodní vztah se společností PRESSTEX stvrdil smlouvou v písemné formě, svědčí o tom, že žalobce přistupoval k celému obchodu obezřetně. Krajský soud má za to, že skutečnost, že žalobce o reklamním plnění uzavřel smlouvu, nesvědčí bez dalšího o obezřetném chování žalobce a nijak nevyvrací naplnění podmínek ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. ZDP. Námitka tedy není důvodná.
18. Žalobce dále namítá, že informace o tom, jakou částku platí jeho dodavatel společnosti PAPILO v rámci zajištění sjednaných reklamních služeb, v okamžiku uzavření smluvního vztahu neměl a ani nebyl povinen zjišťovat, a stejně tak nebyl povinen sjednat cenu za reklamní činnost položkově. K této námitce krajský soud uvádí, že správce daně i žalovaný ve svém rozhodnutí uvedli, že nepřičítají k tíži daňového subjektu skutečnost, že neměl informace o tom, jakou částku platí společnost PRESSTEX společnosti PAPILO v okamžiku uzavření smluvního vztahu, ale tu skutečnost, že neučinil žádná opatření ve vztahu k prověření realizovaných transakcí, nevyvinul žádnou aktivitu směřující k bližšímu ověření výhodnosti nabídky ze strany společnosti PRESSTEX a ani neověřoval cenu obvyklou pro daný tržní segment ve vztahu k ekonomické ziskovosti vynaložených nákladů. A co se týče námítky žalobce, že nebyl povinen sjednat cenu za reklamní činnost položkově, k tomu krajský soud uvádí, že správce daně nedovodil, že by žalobce měl takovou povinnost, avšak cena za reklamní plnění smluvená souhrnně za více dílčích plnění bez vymezení ceny těchto dílčích plnění znemožňuje bližší zjištění skladby smluvené ceny, a proto je toto další ze skutečností, která přispěla k důvodným pochybnostem správce daně o okolnostech uzavření předmětné smlouvy. Krajský soud i tyto námitky žalobce považuje za nedůvodné.
19. Žalobce dále uvádí, že cenu za komplexní zajištění reklamních služeb společností PRESSTEX považuje za přiměřenou, a má za to, že správce daně neprovedl vhodný výběr subjektů, které sloužily jako referenční vzorek pro výpočet ceny obvyklé, a nezohlednil důležité skutečnosti jako např. obsah a rozsah sjednaného plnění, významnost akce, v rámci které bude reklamní činnost uskutečňována, či fakt, že žalobce neuzavřel smlouvu přímo se sportovním klubem, nýbrž se zprostředkující reklamní agenturou, která měla exkluzivitu pro zajišťování reklamy v rámci této sportovní akce. Co se týče tvrzení žalobce, že cenu smluvního plnění považuje za přiměřenou, žalobce toto své tvrzení nijak blíže neobjasňuje a neuvádí skutečnosti, z nichž své přesvědčení dovozuje, a proto soud považuje tuto námitku za bezobsažnou. Výběr subjektů a způsob určení referenční ceny pak dostatečně objasnil jak správce daně, tak i žalovaný. Dle rozsudku NSS ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31: *„Obvyklou cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Jak již uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 1. 2011, čj. 7 Afs 74/2010-81 - referenční (obvyklá) 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. Správce daně při srovnání hodnotil tři kritéria, a to komoditu - reklamní služby, období - rok 2012, místo - golfové hřiště, sportovní hala apod., přičemž tato kritéria ve svém rozhodnutí podrobně rozepsal, a krajský soud nadto zdůrazňuje, že posuzované subjekty měly zajištěnu reklamu v rámci*

totožných sportovních akcí jako žalobce. Ke zjištění referenční ceny užil správce daně objektivní kritéria a porovnávací metodu, která spočívala ve výběru vhodného vzorku cen stejné nebo obdobné služby poskytované za stejných nebo obdobných podmínek a ve stejném čase. Krajský soud zde odkazuje na rozsudek NSS ze dne 11. 2. 2004, č. j. 7 A 72/2001-53, a ze dne 24. 3. 2014, č. j. 9 Afs 87/2012-56, dle nichž: *„není-li právní normou určen mechanismus určení ceny obvyklé, a k jejímu určení je povolán správní orgán, je třeba k určení ceny obvyklé přistupovat se zvláštním zřetelem a její výši určovat na základě objektivních kritérií a tak, aby závěry správního orgánu vedly ke spolehlivému úsudku a bylo možno způsob jejího určení a samotnou výši ceny obvyklé přezkoumat. [...] Zasahovat do výběru kritérií, či určovat, ke kterému z kritérií má správní orgán pro určení ceny obvyklé přihlížet, Nejvyššímu správnímu soudu nepřislouší a nechává výběr kritérií na správním orgánu [...]“*. Krajský soud má za to, že správní úvaha správce daně ve vztahu ke zjištění referenční ceny odpovídá uvedeným pravidlům, a proto ji soud respektuje a nenahrazuje ji svojí úvahou. Správce daně se dále při posouzení nadhodnocené ceny zabýval vztahem mezi společnostmi PRESSTEX a společností PAPILIO, která fakticky reklamní služby pro žalobce realizovala, a která společnosti PRESSTEX fakturovala za reklamní služby pro akci OSTRAVICE OPEN SERIES 2012 částku 20 000 Kč + DPH (cca 3 333 Kč + DPH za 1 turnaj), přičemž společnost PRESSTEX následně fakturovala za 7 turnajů žalobci 700 000 Kč + DPH (tedy 100 000 Kč + DPH za 1 turnaj), pro akci Světový pohár v gymnastice si společnost PAPILIO fakturovala za reklamní služby částku 11 600 Kč + DPH, přičemž společnost PRESSTEX následně fakturovala žalobci 300 000 Kč + DPH; přitom správce daně nezjistil a ani žalobce neprokázal žádné skutečnosti, které by nasvědčovaly tomu, že by společnost PRESSTEX dodala žalobci služby, které by byly nad rámec reklamních služeb poskytnutých ze strany společnosti PAPILIO. Nadhodnocení ceny za reklamní plnění tak bylo zcela nepochybně a dostatečně prokázáno. Skutečnost, že žalobce uzavřel smlouvu na reklamní služby s reklamní agenturou, pak nemá význam, když žalobce mohl uzavřít smlouvu přímo se společností PAPILIO, která byla rovněž reklamní agenturou, za mnohonásobně nižší ceny. S ohledem na uvedené považuje krajský soud námitku žalobce za nedůvodnou.

20. Žalobce dále namítá, že přiměřenost ceny měla být v daném případě vyhodnocena znaleckým posudkem. Žalobce má za to, že žalovaný své důkazní břemeno ohledně nepřiměřené výše ceny neunesl, neboť provedl nedostatečné srovnání, a v důsledku toho dospěl k nesprávným závěrům ohledně ceny obvyklé. Krajský soud námitce žalobce ohledně unesení důkazního břemene žalovaným uvádí, že správce daně může přistoupit k úpravě základu daně podle § 23 odst. 7 ZDP, pokud prokáže, že se ve věci jedná o „jinak spojené osoby“ ve smyslu citovaného ustanovení. Při splnění této podmínky je pak správce daně povinen zjišťovat, zda 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; zjišťuje tzv. referenční ceny. Ve vztahu k oběma těmito 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 odlišně 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, že smluvními stranami příslušného právního jednání jsou „jinak spojené osoby“ 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. Důkazní břemeno tedy přešlo na žalobce, jenž jej neunesl, a proto je jeho námitka nedůvodná. Co se týče důkazu znaleckým posudkem za účelem zjištění referenční ceny, krajský soud uvádí, že dle § 92 odst. 2 daňového řádu 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. Krajský soud má za to, že správce daně nemá ze zákona za účelem zjištění referenčních cen povinnost zajistit si znalecký posudek, a to zejména tehdy, pokud měl k dispozici dostatečné množství důkazů ke zjištění rozhodných skutečností, a za situace, kdy rozdíl mezi smluvenou cenou reklamního plnění a zjištěnou cenou obvyklou byl tak zásadní, že k jeho zjištění žádné zvláštní odborné znalosti potřebné nejsou, a lze naopak souhlasit s žalovaným, že znalecký posudek si mohl zajistit žalobce, jehož tížilo důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodů, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny obvyklé. Námitka žalobce je tedy nedůvodná.

21. Žalobce rovněž namítá, že po něm nelze požadovat, aby přínos reklamy zvlášť vyhodnocoval a v případě absence takového vyhodnocování, aby z tohoto byla vyvozována jeho účast v právním vztahu ve smyslu ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP, a odkazuje na rozhodnutí NSS ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005-60, a ze dne 11. 7. 2008, č. j. 8 Afs 72/2007-65. Pro danou věc je dle žalobce rozhodující, že reklama objektivně mohla pomoci žalobci dosahovat zdanitelných příjmů, přičemž žalobce se mohl na podkladě zjištěných ekonomických údajů o svém podnikání oprávněně domnívat, že náklady na reklamu nebyly vynaloženy neúčelně, když požadovaný efekt byl dosažen. Není přitom zřejmé, jakým jiným způsobem měl žalobce reklamu vyhodnotit. Krajský soud opětovně uvádí, že nevyhodnocení přínosu reklamy ze strany žalobce správce daně zohlednil jako jednu z podpůrných skutečností pro posouzení naplnění podmínek § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. ZDP, závěr však správce daně učinil ze všech komplexně výše vymezených a vyhodnocených skutečností. Krajský soud zde odkazuje na konstantní judikaturu NSS, dle níž *„...postačí, pokud správní orgány doloží a prokáží, byť i pouze nepřímými důkazy, že zde je řetězec dodavatelů, že je v něm stěžovatelka zapojena, průběh toku finančních prostředků souvisejících s dodávkou pro stěžovatelku a zároveň prokáží odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami.* (rozsudek NSS ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30). Vyhodnocení efektu reklamy tedy není považováno za jedno ze zásadních a nezbytných kritérií pro zjištění naplnění podmínek ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP. Krajský soud podotýká, že z tvrzení žalobce není zjevné, z jakých skutečností dovozuje, že požadovaný efekt reklamy byl dosažen, ani pro svá tvrzení nepředkládá žádné důkazy. Námitka proto není důvodná.
22. Dle žalobce bylo nezbytné vyhodnotit, jakým způsobem žalobce běžně realizoval obdobná plnění nebo, jakým způsobem obdobné transakce běžně realizují subjekty srovnatelné se žalobcem podnikající ve stejném odvětví. Teprve porovnáním těchto zjištění se zjištěními učiněnými ohledně předmětných plnění by bylo možné dle žalobce dospět k závěru, zda se předmětná plnění žalobce oproti jiným a v čem vymykala. Přitom důkazní břemeno dle názoru žalobce plně tíží žalovaného, který si obvyklost nemůže vymýšlet, ale musí ji

prokazatelně doložit. Krajský soud k této námitce žalobce uvádí, že zde souhlasí s žalovaným, že by zkoumání běžné praxe žalobce již nepřineslo žádná relevantní zjištění, když pro toto řízení není ve vztahu k posuzovaným reklamním plněním podstatné, zda vybočují či nevybočují ze zavedené obchodní praxe žalobce. A co se týče zjišťování praxe jiných obdobných podnikatelských subjektů, krajský soud má za to, že tyto skutečnosti již byly zjištěny správcem daně i žalovaným v rámci určování referenčních cen. K důkaznímu břemenu žalovaného pak krajský soud odkazuje na bod 20. tohoto rozhodnutí, kde se již k němu vyjádřil. Námitka žalobce tak není důvodná.

23. Dále žalobce konstatuje, že žalovaný nijak neprokázal, že ceny sjednané mezi žalobcem a společností PRESSTEX se liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Žádný zákon nestanoví jaký druh reklamy a za jakou cenu si má podnikatelský subjekt zvolit. Sjednaná reklama byla řádně realizována a realizace reklamy v průběhu roku 2012 byla žalobcem řádně kontrolována a zdokladována. Žalobce tak má s ohledem na vše výše uvedené za to, že závěr o účasti žalobce v právním vztahu ve smyslu ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, není v napadeném rozhodnutí dostatečně zdůvodněn. Žalobce má tak za to, že napadené rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné. Krajský soud, co se týče prokázání nepřiměřeného nadhodnocení ceny za reklamní plnění oproti cenám obvyklým, odkazuje na bod 19. a 20. tohoto rozhodnutí, kde se již této problematice věnoval. K tvrzením žalobce o tom, že reklama byla řádně realizována, krajský soud uvádí, že správce daně ani žalovaný nezpochybňuje, že reklamní plnění realizováno bylo a jednalo se tak o daňově účinné výdaje v souladu s § 24 odst. 1 ZDP. Toto bylo zpochybněno pouze u výše vymezeného výdaje uplatněného žalobcem ve výši 100 000 Kč, jehož realizace nebyla žalobcem řádně prokázána. Krajský soud má z kontextu této námítky žalobce však za to, že se tohoto neprokázaného plnění netýká. Námitka je tedy nedůvodná. Co se týče namítané nepřezkoumatelnosti, krajský soud v souladu s judikaturou NSS podotýká, že: *„Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat.“* (viz rozsudek NSS ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38). Krajský soud v napadeném rozhodnutí, které je zcela dostatečně odůvodněno a je srozumitelné, žádné důvody nepřezkoumatelnosti neshledal. Námitka žalobce je tedy nedůvodná.
24. Žalobce jako důkaz navrhl znalecký posudek ke stanovení ceny obvyklé za uskutečněnou reklamní činnost. Vzhledem k tomu, že krajský soud má cenu obvyklou za dostatečně zjištěnou správními orgány (jak výše rozvedeno), považuje důkaz znaleckým posudkem na nadbytečný, a proto jej neprovedl.

V. Závěr a náklady řízení

25. Na základě shora uvedeného krajský soud dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
26. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce v řízení úspěšný nebyl a žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly. Soud tedy výrokem II. tohoto rozsudku žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

[Zadejte text.]

Poučení:

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

Ostrava 13. 5. 2021

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu