



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **MARPO s. r. o.**
sídlem 28. října 66/201, 709 00 Ostrava
zastoupený advokátem JUDr. Alfrédem Šrámkem
sídlem Českobratrská 1403/2, 702 00 Ostrava

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 9. 2019, č. j. 36436/19/5200-11431-712433,
ve věci daně z příjmů

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání výše uvedeného rozhodnutí žalovaného, jímž bylo zamítnuto žalobcovo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 15. 11. 2018 č. j. 3740841/18/3203-50524-809835 – dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013.
2. Žalobce v žalobě namítl, že on a jeho dodavatel PAMBROKE Media s.r.o. (dále jen „Pambroke“) nejsou osobami jinak spojenými ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Žalobce nevěděl a ani nemohl vědět, za jakou částku pronajímal provozovatel tenisových kurtů L. K. prostor pro reklamu společnosti Pambroke. Žalobce navíc měl již v roce 2010 uzavřenou smlouvu o reklamě s panem K., a to za stejných 600 000 Kč ročně, jako později v roce 2013 s Pambroke. Žalobce si nemohl objednat reklamní plnění opět od pana K., protože prostor byl již pronajat společnosti Pambroke, žalobce získal kontakt na Pambroke od pana K. (k tomu žalobce navrhl výslech L. K. soudem). Reklama v roce 2013 se významně podílela na žalobcově ekonomickém růstu – k tomu žalobce uvedl v žalobě číselný a grafický přehled, z něhož je podle něj patrné, že v období 2010 – 2018 koreluje výše tržeb s množstvím finančních prostředků vynaložených na reklamu. Žalobce k tomu navrhl jako důkaz výkaz zisků a ztrát k 31. 12. 2014. Smlouva o reklamě nebyla nekonkrétní – obsahovala veškeré povinné náležitosti, cena byla splatná až po provedení plnění, žalobcův jednatel nejprve zkontroloval, zda je reklama umístěna na vhodném místě a teprve pak zaplatil. Realizace reklamy přes prostředníka je běžnou praxí, k tomu žalobce odkázal na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 16. 7. 2019, sp. zn. 29 Af 41/2017. Žalobce neměl možnost výběru dodavatele, plocha pro reklamu byla již pronajata společnosti Pambroke. Žalobce trvá na tom, že je ve věci podstatné, že nevěděl o případném zapojení do podvodného řetězce, a na tom, že musí být prokázáno, že čerpal neoprávněnou výhodu, profitoval z účasti v řetězci. Žalobce uzavřel, že nižší cena vynaložená za reklamu by pro něj byla ekonomicky výhodnější, z čehož vyplývá, že z účasti v řetězci nemohl profitovat.
3. Dále žalobce namítl, že referenční cena byla správními orgány stanovena nesprávně, neboť vycházely z cen mezi majiteli tenisových areálů a přímými čerpateli reklamních plnění, místo toho, aby vycházely z cen mezi reklamními agenturami a čerpateli plnění. Správní orgány svůj postup neodůvodnily a také nevzaly v úvahu vliv umístění reklamního banneru na cenu plnění (např. dobře dostupné a viditelné místo bude mít vyšší hodnotu). Žalobce navrhl, nechť si soud vyžádá od České sportovní a.s. smlouvy na období roku 2013 o poskytnutí reklamních služeb v jakémkoli tenisovém areálu, neboť je vysoce pravděpodobné, že poskytla nezávislé osobě plnění shodné nebo minimálně obdobné s posuzovaným plněním od Pambroke.
4. Žalovaný ve vyjádření zopakoval stěžejní body odůvodnění napadeného rozhodnutí, žalobcem citovaný rozsudek považoval za nepřipadný, a navrhl zamítnutí žaloby.
5. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů - dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době

rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Rozhodoval v souladu s § 51 s. ř. s. bez nařízení jednání.

6. Z obsahu správních spisů soud zjistil, že u žalobce proběhla daňová kontrola, mj. na daň z příjmů právnických osob za rok 2013. Žalobce uplatnil náklady celkem 600 000 Kč za reklamu od Pambroke na základě smlouvy ze dne 5. 1. 2013, s předmětem plnění „umístění loga objednatele v tenisovém areálu TK K. Ostrava formou reklamních panelů“. Podle žalobcova vyjádření měl reklamní panel rozměry 4 m². Po výsledku majitele areálu L. K. a zjištění informací ohledně reklam v jiných tenisových areálech vyzval správce daně žalobce výzvami k uspokojivému doložení rozdílu mezi cenou sjednanou s Pambroke oproti ceně, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích, když podle správce daně se cena v běžných vztazích pohybovala v rozmezí 20 až 100 000 Kč ročně. Žalobce na to reagoval převážně procesními námitkami, co do věci argumentoval tím, že plnění proběhlo, cílem bylo zviditelnit firmu, plnění bylo namátkově kontrolováno žalobcovým jednatelem. Správce daně stanovil cenu obvyklou v rozpětí 167 až 5000 Kč za m²/měsíc, vycházel poté z horní hranice takto stanovené ceny a zvýšil žalobci základ daně o rozdíl mezi žalobcem uplatněnou cenou 600 000 Kč a správcem daně zjištěnou obvyklou cenou 240 000 Kč. O žalobcově odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím.
7. Předně považuje soud za nutné uvést, že žalobní námitku ohledně smlouvy s L. K. z roku 2010 na 600 000 Kč považuje za ryze účelovou. Žalobce to v průběhu celého správního řízení netvrdil ani nedoložil, ačkoli byl opakovaně vyzýván, ať se vyjádří k cenám reklamy – cena plnění představuje samotný základ tohoto případu, zároveň jde o otázku skutkovou, k jejímuž zodpovězení nebylo potřeba žádných speciálních znalostí. Ze správního spisu ani z žaloby přitom nevyplývá, že by žalobci cokoli bránilo uplatnit nyní tvrzenou smlouvu již při daňové kontrole či v odvolacím řízení. Žalobce pouze obecně uváděl, že měl reklamu v tenisovém areálu TK K. Ostrava dlouhodobě. Soud s odkazem na ustálenou judikaturu správních soudů připomíná, že řízení před soudem nemůže a ani nemá nahrazovat řízení před správním orgánem a daňový subjekt nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním. V opačném případě by totiž byla zpochybňována samotná koncepce správního soudnictví, založená na přezkumu správních rozhodnutí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009 č. j. 2 Afs 35/2009-91, zejména body 36 až 44). Krajský soud neprovedl navržený důkaz kopií tvrzené smlouvy z roku 2010, neboť jde podle jeho názoru o důkaz zjevně nevěrohodný.
8. K žalobním námitkám, týkajícím se žalobcovy (ne)vědomosti o ceně reklamy mezi majitelem areálu a Pambroke a k údajné nemožnosti výběru dodavatele soud uvádí, že z obsahu správních spisů vyplývá, že v rámci Ostravy existovalo více tenisových areálů se srovnatelnými parametry (poloha, počet kurtů atd.), které poskytovaly prostor pro reklamu, žalobce se mohl zajímat o umístění reklamy a její cenu i jinde. Žalobce neuvedl v průběhu správního řízení ani v žalobě, proč trval na umístění reklamy právě a jen v areálu TK K., zda to bylo pouze pro tvrzenou dlouhodobost spolupráce s L. K. či ze zcela jiných důvodů. L. K. byl vyslechnut správcem daně, žalobce byl předem informován, avšak neúčastnil se. Soud má za to, že opětovný výsledek L. K. by byl nadbytečný, skutková zjištění ve správním řízení jsou dostatečná, ostatně žalobcovu tvrzení, že získal kontakt na Pambroke od pana K., nebylo nijak rozporováno. Soud dále obecně nezpochybňuje, že reklama umístěná v tenisovém areálu může mít význam a být přínosná pro žalobcův ekonomický růst. Podstata případu však spočívá v něčem jiném – totiž v tom, zda ob stojí

výše žalobcem uplatněných výdajů. Soud proto neprováděl důkaz navrženým výkazem zisku a ztrát k 31. 12. 2014, protože to považuje za nadbytečné. Pokud jde o smlouvu o reklamě, soud ji spolu se správními orgány považuje za nedostatečně konkretizovanou. Chybí ujednání o tom, jak má vypadat logo (velikost, barevné provedení), chybí velikost a počet reklamních panelů, chybí údaj o konkrétním umístění panelů v rámci areálu, smlouva nemá žádná ujednání o kontrole plnění či údržbě panelů, přitom byla uzavřena na období 1 roku. Soud obecně nezpochybňuje ani možnost realizace reklamy přes prostředníka, avšak vždy je nutno zabývat se konkrétními okolnostmi, tak, jak to podrobně učinil žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí, včetně odkazů na příslušnou judikaturu. Žalobcem zmíněný rozsudek Krajského soudu v Brně nepovažuje soud za případný, neboť výtky soudu tam směřovaly ke stanovení ceny obvyklé (byl zvolen pouze jeden srovnávací subjekt, takže nebylo možno stanovit rozpětí cen). Pokud jde o otázku vědomého zapojení daňového subjektu do řetězce jinak spojených osob, k tomu soud odkazuje na judikaturu, např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2014, č. j. 9 Afs 87/2012 - 50, v němž objasnil, že *„účelem daného ustanovení je zabránit nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů mezi jednotlivými poplatníky daně z příjmů a umožnit sankcionovat zneužití cenové spekulace v obchodních vztazích. Jedná se i o tzv. „přelévání zisků“ mezi osobami s rozdílným daňovým zatížením, k němuž dochází většinou tím, že si tyto osoby účtují ve vzájemných transakcích ceny nižší, resp. vyšší, než odpovídá cenám používaným mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, a výsledkem takových transakcí je zvýšení nákladů nebo snížení tržeb u společnosti s vyšším daňovým zatížením a odčerpání části zisku do společnosti, u níž se aplikuje nižší, případně nulová sazba daně z příjmů.“* Dále pak shrnul, že *„podstatný rozdíl od obvyklých cen nastává tehdy, prodává-li se příliš levně nebo nakupuje-li se příliš draze; v takovém případě musí být takový rozdíl vždy uspokojivě doložen.“* Odkázat pak lze dále i na rozsudek ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013 - 30, ve kterém se Nejvyšší správní soud zabýval výkladem ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) odst. 5 ZDP: *„Nejvyšší správní soud konstatuje, že osobou podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, je každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jejímž důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty (zde 22 násobné navýšení daňově účinného výdaje). Na tom nic nemění ani domněnka stěžovatelky, že finanční ředitelství je povinno prokázat jí subjektivní stránku takového nekalého jednání, resp. vědomost o takovém jednání (úmysl), tj. že smluvní vztah uzavřela s vědomím možného snížení svého základu daně. Otázka zavinění má své opodstatnění v právu trestním, ale nikoliv v nalézacím řízení při správě daní (právu daňovém). [...] Stěžovatelka se proto mýlí, pokud dovozuje, že bylo povinností správních orgánů prokázat a doložit důkazy, že stěžovatelka byla vědomě zapojena do řetězce jinak spojených osob ve smyslu ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. V tomto směru 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.“* Uvedené závěry pak Nejvyšší správní soud zopakoval v rozsudku ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 48/2013 - 31, který obstál i v řízení o následně podané Ústavní stížnosti. Ústavní soud v usnesení ze dne 12. 8. 2014, II. ÚS 2764/13 aproboval postup Nejvyššího správního soudu, který *„konstatoval, že postačuje, že je správcem daně v daňovém řízení prokázáno a doloženo, že zde je řetězec dodavatelů, že je v něm stěžovatelka zapojena, průběh toku finančních prostředků souvisejících s dodávkou pro stěžovatelku a zároveň prokázána odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami. Otázka zavinění zde proto neměla*

své opodstatnění.“ Krajský soud tedy souhlasí se závěry žalovaného, uvedenými v odůvodnění napadeného rozhodnutí, a nepovažuje dané žalobní námitky za důvodné. Pouze na okraj dodává k žalobcovu příkladu porovnání vyšších a nižších cen za reklamu, že žalobce vytrhává jen jednu součást z konstrukce výpočtu daňové povinnosti a opomíjí tak, že kromě částek za výdaje je třeba počítat i s částkami na straně příjmů, teprve rozdíl mezi nimi je základem daně.

9. Postup při stanovení ceny obvyklé popsal žalovaný v bodech 76 až 78 odůvodnění napadeného rozhodnutí a uvedené skutečnosti plně odpovídají obsahu správních spisů. Je pravdou, že správní orgány vycházely ze smluv sjednaných přímo s provozovateli tenisových areálů, ovšem podle názoru soudu je tento postup v posuzovaném případě oprávněný, když ve správním řízení nebylo prokázáno, že by dodavatel Pambroke činil cokoli nad rámec prostého umístění panelu v areálu. Jinými slovy, nevyšla najevo žádná přidaná hodnota, která by odlišila toto plnění od plnění, zjištěných správními orgány pro účely ceny obvyklé. Správní orgány přitom pečlivě dbaly na srovnatelnost předmětu plnění, doby platnosti smluv, času a místa plnění, jak je popsáno v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Konkrétní umístění žalobcova panelu v areálu přitom nebylo sjednáno ve smlouvě ani jinak prokázáno ve správním řízení, takže taková okolnost logicky nebyla zahrnuta do parametrů při zjišťování podkladů pro stanovení obecné ceny. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného je jasné seznatelné, proč zvolil tento postup (viz také body 150 až 159 rozhodnutí). Vzhledem k tomu, že soud považuje postup správních orgánů při zjišťování ceny obvyklé za správný a dostačující, neprováděl žalobcem navržený důkaz (smlouvy od České sportovní a.s.).
10. Soud neshledal žádnou z žalobních námitek důvodnou, proto žalobu zamítl v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s.
11. Procesně úspěšnému žalovanému (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) nevznikly v řízení žádné náklady převyšující jeho běžnou činnost, soud proto rozhodl o náhradě nákladů řízení tak, jak je uvedeno ve II. výroku.

Poučení:

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

Ostrava 27. května 2021

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu