



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D., a soudců

Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a Mgr. Filipa Skřivana v právní věci

žalobce: **Anita B s.r.o.**
sídlem Průmyslová 7, Boskovice
zastoupený Ing. Igorem Pantůčkem, daňovým poradcem
sídlem Řípská 11d, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18.7.2019, č.j. 29618/19/5200-11432-807689,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

1. Žalobce napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 18.7.2019, č.j. 29618/19/5200-11432-807689, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a byl potvrzen dodatečný platební výměr

Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 29.5.2018, č.j. 2922288/18/3007-50524-702850, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2013 do 31.12.2013 ve výši 227 050 Kč, a současně vznikla žalobci povinnost uradit penále z doměřené daně ve výši 45 410 Kč.

I. Shrnutí žalobní argumentace

2. Žalobce namítá, že žalovaný nesprávně posoudil otázku dobré víry žalobce v jeho zapojení do řetězce přeprodávajícího reklamu; žalobce znal pouze svého dodavatele ELAPROMO s.r.o. a neměl jak zjistit veškeré další okolnosti související s provázaností firem, zjištěné správcem daně. Žalobce znal výsledek činnosti dodavatele, který si průběžně ověřoval přímo na sportovištích; dodavatel žalobci poskytl plnění v souladu s uzavřenou smlouvou.
3. Správce daně a žalovaný neprokázali, že by žalobce správcem daně zjištěné skutečnosti mohl či dokonce měl vědět. Žalobce má rovněž za to, že některé argumenty správních orgánů svědčí o neznalosti standardního způsobu fungování dodavatelsko-odběratelských vztahů, neboť dodavatel by nikdy neprozradil žalobci svého subdodavatele. Rovněž nezohlednili, že poslední článek řetězce může představovat jediný subjekt, přes který je možné ve výsledku poskytování reklamních služeb sjednat. Není to přitom žalobce, který byl povinen prokázat, že neměl možnost zjistit, jak a z jakých subjektů byl sestaven řetězec společností.
4. Žalobce s odkazem judikaturu Nejvyššího správního soudu dále podrobnou argumentací dovozuje, že žalovaný neprokázal svá tvrzení ohledně referenční ceny za reklamu na sportovních zápasech, a to zejména z toho důvodu, že nezohlednil, že jediným přímým odběratelem reklamních plochy byla společnost TOP Reklama s.r.o., která tak byla v postavení výhradního dodavatele reklamy na stadionech, a ceny tak mohly být nepřiměřeně nízké. Podle žalobce monopolní postavení tohoto dodavatele způsobilo, že cenu, kterou vzal v úvahu správce daně a žalovaný, nelze označit za cenu obvyklou; postavením výhradního dodavatele a okolností, zda měl žalobce možnost nakoupit reklamu přímo od sportovního klubu, se správní orgány zabývaly nedostatečně. Správce daně a žalovaný rovněž pochybili, pokud nezjišťovali, v jaké cenové hladině se pohybují reklamní plnění poskytovaná na jiných sportovištích, a neprovedli důkazy navrhované žalobcem k této otázce. Důvody odmítnutí důkazních návrhů se opírají o nesprávný názor a jsou chybné, neboť se mýlí s tím, co chtěl žalobce prokázat; žalobcem navržené výsledky svědků měly odpovědět na to, zda by sportovní kluby uzavřely obdobnou smlouvu o reklamě (pronájem reklamní plochy) přímo se žalobcem a zda by cena odpovídala ceně, kterou správce daně považoval za referenční. Po žalobci, který se zabývá obchodem s šicími stroji, nelze požadovat, aby byl schopen odborně posoudit přiměřenost cen v oblasti poskytování reklam.
5. Žalobce rovněž nesouhlasí s výtkou správních orgánů, že se více nezabýval vlivem reklamy na obrat. Podle žalobce není v reálu možné očistit výsledný obrat o externí vlivy a přesně zdokumentovat vliv reklamy. Nelze však pochybovat o tom, že reklamní plnění v podobě, kterou žalobce využil, mohlo objektivně sloužit (či alespoň se žalobce mohl rozumně domnívat, že bude sloužit) ke zvýšení příjmů z jeho podnikání. Předmětná reklama byla zaměřena právě na podnikatele – osoby samostatně výdělečně činné (dále jen „OSVČ“) a

koncové odběratele. Na ostatní odběratele z řad velkých společností se žalobce zaměřuje prostřednictvím účasti na veletrzích.

6. Žalobce má dále za to, že vyjádření správce daně k ekonomičnosti pořízené reklamy je postupem zcela účelovým, a pokud se správní orgány nevyjádřily k ekonomickým důvodům pořízené reklamy, které uvedl žalobce ve svých vyjádřeních, tak zatížily svá rozhodnutí nepřezkoumatelností. Žalovaný se v bodu 79 napadeného rozhodnutí snaží tendenčně docílit dojmu, že reklama ve sportovním prostředí nemohla mít na zvýšení obrátu vůbec žádný vliv.
7. Z úvah správce daně a žalovaného plyne, že v podstatě jediným důvodem, pro který žalobci nebyly uznány náklady v plné výši, byla nekontaktnost dodavatele žalobce; tímto postupem však došlo k přenesení daňové povinnosti jiného subjektu na žalobce. Nadto bývalý statutární orgán dodavatele je pro správce daně kontaktní, o čemž svědčí jeho výsledky v pozici svědka.
8. Podle žalobce se dále žalovaný pouze okrajově vyjádřil k jeho stěžejnímu argumentu obsaženému v bodě 8 vyjádření žalobce k výsledkům kontrolního zjištění. Nikde žalovaný neuvedl, proč považuje výdaje žalobce za výdaje ve značné výši. Z ničeho neplyne, že by se v posuzovaném případě jednalo o přemrštěné výdaje ve vztahu k hospodaření žalobce.
9. Žalobce navrhl, aby zdejší soud jak napadené, tak prvostupňové rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním stanovisku žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

10. Žalovaný nesouhlasí se žalobou, napadené rozhodnutí považuje za správné a odůvodněné. Věcně setrvává na závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí.
11. Žalovaný navrhuje, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl, a na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

III. Posouzení věci

12. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
13. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a bez jednání za splnění podmínek podle § 51 odst. 1 s.ř.s. dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
14. Mezi účastníky řízení je sporu o to, zda byl vysvětlen a doložen rozdíl mezi cenami, jaké žalobce sjednal se svým dodavatelem, a cenami, jaké by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek ve smyslu § 23 odst. 7 bodu 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“); v souvislosti s tím žalobce argumentuje rovněž svojí dobrou vírou a ekonomičností objednaných reklamních služeb.

15. Žalobce v roce 2013 uplatnil jako daňově účinný výdaj mimo jiné částku ve výši 1 200 000 Kč za nájem reklamních tabulí na stadionu FC ZBROJOVKA BRNO, a.s. a v prostorách Sportovního klubu Královo Pole, z.s. Vodova Brno (dále jen „SK Vodova Brno“) od dodavatele ELAPROMO s.r.o., s nímž žalobce uzavřel dne 1.2.2013 smlouvu o nájmu na umístění 1 reklamního otočného panelu 6 x 1 metr při obvodu hrací plochy a 2 reklamních panelů 2 x 1 metr uvnitř haly SK Vodova Brno. Výdaje žalobce uplatnil na základě 8 faktur za nájem reklamních tabulí od února do září měsíčně ve výši 150 000 Kč. Žalobce se zabývá výrobou a vývojem průmyslových a programovatelných šicích strojů GARUDAN a distribucí průmyslových šicích strojů; předmět jeho podnikání je vymezen jako výroba, instalace a opravy elektrických strojů a přístrojů (s čistým obratem v roce 2013 ve výši 74 mil. Kč).
16. Podle správních orgánů žalobce rozdíl mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou (referenční), kterou správce daně stanovil ve výši 29 068 Kč, nevysvětlil a neprokázal oprávněnost uplatnění tohoto výdaje.
17. Tvrdí-li správce daně a žalovaný, že se žalobce účastnil transakcí, na něž je třeba nahlížet jako na transakce osob jinak spojených podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP, tak v tomto případě je to správce daně, který k tomu nese břemeno důkazní. Podle citovaného ustanovení liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu.
18. V nyní posuzované věci správce daně zjistil, že plnění bylo přes ELAPROMO s.r.o. pouze přefakturováno žalobci za mnohonásobně navýšenou cenu (41 krát); to ostatně žalobce ani nevyvrací.
19. Namítal-li žalobce, že správce daně neprokázal, že by žalobce nebyl v dobré víře a že o svém zapojení v řetězci osob jinak spojených nemohl vědět, tak prvním krokem v rámci aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP je prokázání toho, že žalobce byl součástí řetězce osob jinak spojených, tedy takových osob, kterými se pro účely ZDP rozumí osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Tyto osoby si zpravidla účtují ve vzájemných transakcích ceny nižší, popř. vyšší, než odpovídá cenám používaným mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. V tomto kroku musí správce daně prokázat přítomnost nezvyklých okolností, které vedou k závěru, že účelem právního vztahu je získání daňového zvýhodnění.
20. Podle zdejšího soudu správce daně a žalovaný své důkazní břemeno v tomto kroku unesli. Pokud jde o dodavatele žalobce společnost ELAPROMO s.r.o., správce daně zjistil, že tato společnost sídlila od roku 2011 na virtuální adrese, nepodala řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob ze rok 2013 a v roce 2013 neměla žádné zaměstnance. Její bývalý jednatel neměl k dispozici žádné písemnosti, nevěděl nic o detailech výroby. V rámci své svědecké výpovědi uvedl, že reklamu pouze zprostředkoval od subdodavatele TOP Reklama s.r.o. prostřednictvím jednatele Jana Sedláka (svědecká výpověď J. Č. ze dne 9.8.2017, č.j. 3679283/17/3007-60562-711575). Od prosince roku 2013 ELAPROMO s.r.o. vlastnila zahraniční společnost se sídlem na Karibských ostrovech zastoupená JUDr. R. N.,

v rámci likvidace této společnosti nebyl zjištěn žádný majetek. Pokud jde o platby od žalobce, tak 96% plateb ELAPROMO s.r.o. obratem přeposílala společnosti TOP Reklama s.r.o., RENALCOM s.r.o. a SIC-partners s.r.o., která byla v roce 2013 majetkově propojená se společností ROXTA MORAVA s.r.o., u níž zjistil správce daně zapojení do uměle vytvořeného fakturačního řetězce ve stejné věci v roce 2014. Pokud jde o RENALCOM s.r.o., správce daně zjistil, že tato společnost je nekontaktní, sídlí na virtuální adrese, od ledna 2013 ji vlastní zahraniční společnost se sídlem na Karibských ostrovech zastoupená JUDr. R. N. Subdodavatel TOP Reklama s.r.o., která měla dle výpovědi svědka J. Č. zajišťovat fotodokumentaci reklamy, nepodal řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 a pro správce daně byl nekontaktní. Od prosince roku 2013 byla tato společnost bez jednatele, jediným jejím vlastníkem byla od října 2013 zahraniční společnost se sídlem na Karibských ostrovech zastoupená JUDr. R. N. Úhrady od ELAPROMO s.r.o. byly obratem vybírány v hotovosti anebo přeposílány na další účty společnosti, odkud byly vybírány v hotovosti, přičemž dispoziční práva k bankovním účtům měl J. S. a další dvě fyzické osoby (bývalý jednatel RENALCOM s.r.o. J. V. a P. V.). V rámci likvidace TOP Reklama s.r.o. nebyl zjištěn žádný majetek. Správci daně se rovněž nepodařilo zjistit, jakým způsobem bylo do navýšených cen promítnuta např. provize či náklady na výrobu (u SK Brno Královo Pole) anebo fotodokumentace reklamy, ani který z uvedených subjektů v řetězci takové náklady vynaložil, na základě čeho a jakým způsobem je kalkuloval. I tato okolnost svědčí o tom, že totožné plnění bylo přes TOP Reklama s.r.o. k ELAPROMO s.r.o. a k žalobci přefakturováno.

21. Z judikatury správních soudů plyne, že „*Za běžné obchodní vztahy je pak nutno považovat takové, které se tvarují v podmínkách nedeformované hospodářské soutěže. Z běžných obchodních vztahů vzniká obvyklá cena na trhu. Jde o cenu, která neplyne ze zneužití postavení prodávajícího nebo kupujícího k získání nepřiměřeného hospodářského prospěchu. V obchodním i občanském právu je obvyklá cen chápána jako cena přiměřená, sjednaná v daném místě a čase za prodej zboží nebo služby, srovnatelná v době uzavření smlouvy za obdobných podmínek s podobnými cenami. Lze tedy konstatovat, 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.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.3.2013, č.j. 5 Afs 34/2012-65). V rozsudku ze dne 13.6.2013, č.j. 7 Afs 47/2013-30, Nejvyšší správní soud uvedl, že „*osobami spojenými ve smyslu ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů se rozumí nejen osoby, které bezprostředně vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, ale „veškeré osoby“, které se na řetězci obchodních transakcí směřujících ve svém důsledku k snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty podílely. (...) Dikce ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů nedopadá „jen a pouze“ na osoby, které skutečně a bezprostředně (...) vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. (...) Dopadá na všechny osoby, které se takového vztahu, ať již přímo nebo nepřímo účastnily a profitovaly z něj.*“ (zvýrazněno zdejším soudem). Okolností, ze které vyplývá vytvoření vztahu za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, je ekonomická iracionalita takového jednání, resp. absence jiného než daň zkracujícího motivu pro obchodní vztah (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22.3.2013, č.j. 5 Afs 34/2012-65, ze dne 25.9.2014, č.j. 7 Afs 39/2014-48, či ze dne 18.7.2018, č.j. 6 Afs 129/2018-29).

22. Závěry správce daně a žalovaného, že se v rámci popsaného řetězce jednalo o transakce výše uvedeného charakteru, tedy o transakce, v nichž docházelo k pouhé přefakturaci plnění s mnohonásobným navýšením ceny bez jakéhokoli racionálního důvodu, je s ohledem na zjištěné okolnosti a propojení jednotlivých subjektů v řetězci správný a dostatečně skutkově podložený; ostatně v tomto ohledu ani žalobce konkrétní skutková zjištění a závěry z nich dovozené nerozporuje. Nesouhlasí-li žalobce se závěrem správce daně ohledně nekontaktnosti ELAPROMO s.r.o., tak výslech jejího bývalého jednatele skutková zjištění ohledně této společnosti nikterak nevyvrací; naopak obsah svědecké výpovědi, který ke konkrétní ekonomické činnosti tohoto subjektu nepřinesl jiný poznatek, než že plnění bylo za mnohonásobně zvýšenou cenu od TOP Reklama s.r.o. žalobci přefakturováno, závěrům správce daně a žalovaného odpovídá.
23. Pokud obrana žalobce stojí na argumentaci, že uvedené okolnosti nemohl zjistit a byl v dobré víře v „ekonomickou racionalitu“ uzavřené transakce, tak předně je třeba zdůraznit, že žalobce nebyl povinen prokázat, jak a z jakých subjektů byl sestaven uvedený řetězec společností. Byl-li žalobce do takového řetězce zapojen tím, že nabídku reklamy za uvedenou cenu akceptoval, tak z hlediska daně z příjmů, resp. oprávněnosti takto uplatněných výdajů, byl povinen spolehlivě vysvětlit, proč vynaložil výdaje právě v takové výši, jak bude rozvedeno níže.
24. Je-li prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP, jako tomu bylo v posuzovaném případě, je na správci daně, aby prokázal, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Na daňovém subjektu pak je zjištěný rozdíl uspokojivě vysvětlit. Neučiní-li tak, teprve poté může správce daně provést úpravu základu daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.1.2013, č.j. 1 Afs 101/2012-31). Co se týká rozdílnosti ceny sjednané v nyní posuzované věci od cen, které by byly sjednány mezi osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, i zde leží důkazní břemeno na správci daně.
25. Pokud jde o ceny sjednané mezi jednotlivými články řetězců, tak správce daně se svého důkazního břemena zhostil tak, že vyšel z reálných cen, za něž byla reklama fotbalovými kluby prodána odběrateli TOP reklama s.r.o. Z takto zjištěné ceny pak správce daně vycházel coby z ceny sjednané nezávislými osobami za stejných nebo obdobných podmínek, tedy ceny obvyklé. Vycházel přitom ze sdělení jednotlivých fotbalových klubů FC Zbrojovka Brno a SK Vodova Brno, shrnutými na str. 57 až 59 a str. 76 zprávy o daňové kontrole. Z nich plyne, že SK Vodova Brno plochy k reklamním účelům pronajímala TOP Reklama s.r.o. na období od 1.7.2013 do 31.12.2013, přičemž nezajišťovala tisk ani grafické řešení panelů či fotodokumentaci reklamy. Pronájem se fakturoval pouze jednou za rok (faktura však doložena nebyla), a to na částku 175 000 Kč za plnění, které zahrnovalo pronájem 35 reklamních ploch (každá 1 x 2 metry), tedy 5 000 Kč za jednu reklamní plochu. Pokud jde o FC Zbrojovka Brno, ta uzavřela s TOP Reklama s.r.o. smlouvy o reklamě (ve znění dodatku) na využití 19 kusů elektronicky pravidelně se otáčejících panelů o rozměru 6 x 1 metr na dobu od 1.1.2013 do 30.6.2013 za celkovou částku 240 000 Kč. Na dobu od 1.7.2013 do 31.12.2013 pronajala společnosti TOP Reklama s.r.o. 10 otáčivých panelů za celkovou částku 270 900 Kč. Přílohou smluvní dokumentace byl plán s umístěním reklamních panelů 15 firem, mezi nimi i firmy žalobce. Pokud jde o provedení reklamy, to byla povinná zajistit FC Zbrojovka Brno, na

náklady objednatele TOP Reklama s.r.o., přičemž výroba reklamního panelu s reklamou pro žalobce byla realizována a fakturována před rokem 2013. Fotodokumentaci měla zajišťovat TOP Reklama s.r.o.

26. Z důkazů shromážděných od SK Vodova Brno a FC Zbrojovka Brno správce daně určil cenu tržně obvyklou, která činí 2 150 Kč za jeden panel na jeden měsíc na stadionu FC Zbrojovka Brno v období od 1.1.2013 do 30.6.2013 a 4 515 Kč za období od 1.7.2013 do 31.12.2013. Cena tržně obvyklá za umístění jednoho panelu na jeden měsíc v prostoru haly SK Vodova Brno pak činila od 1.7.2013 do 31.12.2013 částku 833 Kč. Uvedenému postupu nemá zdejší soud co vytknout, a to i z toho důvodu, že z vyjádření sportovních klubů vyplynulo, že rozdílné ceny pro individuální a hromadný odběr nepoužívaly, tj. fakturovaly vždy jen výše uvedenou cenu.
27. Proto zdejší soud souhlasí i s důvody, pro které správní orgány odmítly důkazní návrhy na výslechy svědků z jiných podnikatelských subjektů, které měly rovněž umístěnu reklamu na stadionu FC Zbrojovka Brno a v hale SK Vodova Brno. Stejně tak bylo nadbytečné, aby blíže neidentifikovaná osoba ze sportovních klubů vysvětlovala základní skutečnosti týkající se činnosti sportovních klubů v oblasti reklamy. Podstatné podle zdejšího soudu je, že správce daně zjistil, za jaké ceny byly pronajímány reklamní panely pro všechny subjekty v uvedených prostorech v roce 2013. Takový postup správce daně je v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, podle níž ve vztahu ke zjišťování ceny obvyklé platí, že *„Pro zjišťování „obvyklosti“ ceny musí být správce schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ve vztahu ke všem rozhodným aspektům. 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... 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.“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.1.2013, č.j. 1 Afs 101/2012-31, zvýrazněno zdejším soudem).
28. Ve vztahu k nyní posuzované věci jsou rovněž příléhavé závěry Nejvyššího správního soudu vyslovené v rozsudku ze dne 25.11.2020, č.j. 4 Afs 125/2020-61, že *„...správní orgány cenu reklamy sjednanou mezi žalobcem a jeho dodavatelem porovnávaly v případě reklamy BARUM a reklamy RALLYSHOW vůči dvěma různým cenám za reklamu sjednanou mezi odlišnými subjekty. Správní orgány takto porovnávaly cenu reklamy na stejném závodě (tj. ve stejném časovém okamžiku), stejném vozidle se stejnou posádkou. Porovnávaly tedy cenu reklamy na základě objektivních kritérií na obdobných případech uskutečněných mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. Takovýto postup při stanovení obvyklé ceny považuje Nejvyšší správní soud za správný a v souladu s § 23 odst. 7 ZDP i s judikaturou správních soudů. ... Nejvyšší správní soud připouští, že vzorek dvou cen reklamy vskutku není příliš obsáhlý či reprezentativní, na rozdíl od krajského soudu má však za to, že tento vzorek je v posuzované věci postačující pro určení referenční ceny reklamy na výše uvedených závodech. K tomuto závěru vede Nejvyšší správní skutečnost, že správní orgány referenční ceny reklamy zjistily na totožných případech reklamy, jako byly reklamy BARUM a RALLYSHOW. S ohledem na tuto skutečnost má Nejvyšší správní soud za to, že již nebylo nutné zjišťovat ceny reklamy na větším vzorku (na jiných obdobných či srovnatelných automobilových závodech).*

Nejvyšší správní soud proto přisvědčil stěžovateli, že je-li dána velká srovnatelnost nezávislých transakcí s transakcí závislou, postačí pro určení ceny obvyklé méně transakcí. ...V případě reklamy WALAŠSKÁ správní orgány stanovily referenční cenu na základě smluv uzavřených na „mistrovství ČR regionálních show“ za období od 15. 10. 2012 do 31. 12. 2012. Jako referenční cenu reklamy tedy použily cenu za určité období, nikoli cenu týkající se přímo závodu WALAŠSKÁ RALLYŠOU evo 9. Ačkoli tedy správní orgány v případě reklamy WALAŠSKÁ nevycházely při stanovení referenční ceny reklamy z téměř totožných objektivních kritérií, jako v předchozích dvou případech, neboť v případě reklamy WALAŠSKÁ vycházely z ceny reklamy za výše uvedené období, které zahrnovalo více závodů, a nikoli pouze za jeden závod, nemá to za následek nedostatečné zjištění referenční ceny reklamy.“. V právě citovaném případě tedy Nejvyšší správní soud akceptoval postup správce daně, který vycházel při určení ceny obvyklé z ceny reklamy pro jiný subjekt na stejném závodě (tj. ve stejném časovém okamžiku), na stejném vozidle se stejnou posádkou. Není tedy v tomto směru rozdílu, pokud správce daně v nyní posuzované věci vycházel z ceny reklamy za jeden reklamní panel na jeden měsíc v hale SK Vodova Brno a na stadionu FC Zbrojovka Brno. Správce daně a žalovaný tedy postupovali v souladu s judikaturou správních soudů a rovněž nepochybili, pokud nezjišťovali ceny za reklamu na jiných sportovištích, jak namítá žalobce, přičemž svůj postup řádně zdůvodnili. Pokud žalobce navrhoval výsledky svědků k tomu, zda by sportovní kluby uzavřely obdobnou smlouvu o reklamě (pronájem reklamní plochy) přímo se žalobcem, tak dokazování slouží pouze k zodpovězení otázek skutkových a nikoli ke zjištění názoru svědků, zda by hypoteticky v roce 2013 uzavřeli smlouvu přímo se žalobcem. Zdejší soud k této námitce uzavírá, že správní orgán není vždy automaticky povinen vyhovět všem důkazním návrhům účastníků řízení, musí však přezkoumatelným způsobem vysvětlit, proč takovéto důkazy nebudou provedeny. V posuzované věci tomuto požadavku správní orgány dostály.

29. Poukazuje-li dále žalobce na „roli“ společnosti TOP Reklama s.r.o., která mnohonásobně navýšila cenu a fakturovala ji takto navýšenou ELAPROMO s.r.o., a požaduje-li žalobce zohlednit „monopolní postavení“ TOP Reklama s.r.o., tak zdejší soud této části žalobní argumentace rozumí tak, že TOP Reklama s.r.o. „využila“ svého smluvního postavení vůči sportovním klubům a mohla tak požadovat po svých odběratelích mnohonásobně vyšší částky, než za jaké reklamní panely do pronájmu získala. To však nijak nevysvětluje, proč uvedenou reklamu žalobce zakoupil, což je podstatou věci, když zcela jistě reklamní trh nabízí řadu možností jak oslovit koncové zákazníky a menší OSVČ, na které žalobce dle své argumentace s uvedenou reklamou cílil. Argumentu žalobce ohledně jeho dobré víry rovněž nesvědčí zjištění správních orgánů ohledně obsahu smlouvy, kterou žalobce na plnění v částce přesahující jeden milion Kč (1 200 000 Kč) uzavřel. Smlouva nebyla kalkulována pokud jde o jednotlivé aspekty plnění (umístění, rozměry, počty reklamních panelů, doba nájmu). Žalobce rovněž dle smlouvy platil za umístění tří panelů na dobu 11 měsíců, přitom měl od února do června roku 2013 k dispozici pouze jeden panel; na všech fakturách však byla uvedena stejná cena 150 000 Kč, kterou žalobce akceptoval. Uvedené nesvědčí o péči řádného hospodáře, který by byl v dobré víře v racionalitu uvedené obchodní transakce. Žalobce nadto svůj argument dobrou vírou ani blíže nekonkretizuje žádnými postupy, které eventuálně realizoval, aby ověřil přiměřenost ceny 1 200 000 Kč za uvedenou reklamu a její efektivitu. Zdejší soud má rovněž za to, že nesrovnalost v předmětu plnění dle smlouvy za 1 200 000 Kč a jeho skutečné realizaci (umístění jednoho

panelu s reklamou žalobce namísto tří po podstatnou dobu plnění smlouvy) by stěží žalobce mohl akceptovat, pokud by si cenu reklamy před uzavřením smlouvy prověřoval coby řádný hospodář. Takové chování by bylo ekonomicky neracionální, neodpovídající tomu, že je žalobce zkušeným podnikatelem ve svém oboru. I z tohoto důvodu zdejší soud nemůže přisvědčit argumentu, že „odvětví reklamy“ žalobce nerozumí; tím spíše měl coby zkušený podnikatelský subjekt, který si je vědom, že je povinen svá daňová tvrzení prokazovat, a u něhož nelze očekávat „ekonomickou naivitu“ nováčka vstupujícího na trh, zvolit obezřetný postup a nikoli akceptovat nabídku ELAPROMO s.r.o. bez řádného prověření cen obdobných reklam kupř. v rámci města Brna (pakliže, jak žalobce tvrdí, nebyla skutečným smyslem transakce daňová optimalizace). Pokud jde o argument, že žalobci byla přičtena k tíži pouze nekontaktnost jeho dodavatele, tak tomu, s ohledem na výše uvedené, nebylo.

30. Podle zdejšího soudu správce daně dostatečně zjistil rozdíl cen sjednaných mezi spojenými osobami podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP od cen reálně tržních, přičemž žalobce uvedený rozdíl v ceně reklamy spolehlivě nevysvětlil. S jeho argumenty dovolávajícími se „ekonomičnosti“ takto zakoupené reklamy jako vysvětlení rozdílu cen zdejší soud nemůže souhlasit, nadto zůstaly pouze v obecné rovině. Argument, že žalobce předpokládal, že reklama osloví koncové odběratele a OSVČ, kteří chodí na sportovní zápasy (nikoli tedy velké podnikatelské subjekty, které žalobce oslovuje na veletrzích), je jistě obecně pravdivý, ovšem nikterak nevysvětluje enormní výši částky 1 200 000 Kč, kterou žalobce za reklamní panel na uvedených sportovištích vynaložil, a neprokázal, že se jednalo o výdaj tržně přiměřený kupř. s ohledem na specifické zvláštní okolnosti, zvláštní efektivitu takové reklamy apod. (kupř. žalobce by doložil zvýšení obrátu, zvýšení zájmu menších podnikatelských subjektů o jeho produkty a další). Žalobce nic takového správci daně nepředložil.
31. Namítá-li žalobce nepřezkoumatelnost a účelovost napadeného rozhodnutí, tak rozhodnutí žalovaného dává dostatečnou odpověď na odvolací námitky žalobce a závěry žalovaného se rovněž opírají o dostatečné skutkové důvody. V závěrech žalovaného, který poukázal na to, že zjištěné okolnosti vzbuzují pochybnosti o fakticitě deklarované účinnosti reklamy a jejím vlivu na obchodní činnost zadavatele, zdejší soud žádnou účelovost nespatřuje; pokud žalobce vytýká správním orgánům, že nezohlednily jeho stěžejní argument obsažený v bodě 8 vyjádření žalobce k výsledkům kontrolního zjištění, který žalobce cituje i v žalobě, tak v tomto bodu žalobce uvedl, že „*„Obdobně, nesprávně, se „vypořádal“ správce daně s námitkou směřující k nelogickému snížení zisku, když uvedl, že tento argument není relevantní k doložení rozdílu, o který se liší ceny sjednané za reklamu od cen, které by byly sjednány za totéž plnění mezi nespojenými osobami. Stejně postupoval i u argumentace ohledně smyslu reklamy, významnosti nákladů spojených s reklamou atd. Uvedená argumentace směřovala k vysvětlení, že společnost pořídila předmětnou reklamu výlučně za účelem podpory své podnikatelské činnosti a nikoliv, jak správce daně dovozuje, s cílem převážně snížit základ daně a svoji daňovou povinnost. Neměla dokládat žádný rozdíl cen. Žádáme tedy správce daně, aby uvedenou argumentaci posoudil s ohledem na jeho aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a vysvětlil, jaký ekonomický či jiný cíl sledovala společnost, když podle jeho názoru vynaložila na reklamu cca 1, 171 tis. Kč, které uhradila poskytovateli reklamy, a snížila si výslednou daňovou povinnost o 222 tis. Kč. Jinak řečeno, aby vysvětlila, proč by společnost vydala cca 5x více finančních prostředků, než ušetřila na výsledné dani“*. Zdejší soud

v uvedených argumentech nespatřuje nic, co by vyvracelo závěry správce daně a žalovaného s ohledem na rozložení důkazního břemena mezi žalobce a správce daně; rozhodnutí žalovaného tak není zatíženo nepřezkoumatelností z toho důvodu, že nereaguje na citovanou argumentaci. Byl to žalobce, koho za daného stavu skutkových zjištění tížila důkazní povinnost, pokud jde o spolehlivé vysvětlení rozdílu cen, a v tomto směru správní orgány postupovaly zcela v souladu se zákonem a nebyly v rámci svého důkazního břemena povinny vysvětlovat, jaký ekonomický či jiný cíl žalobce sledoval, pokud vynaložil na reklamu přes 1 milion Kč a následně si snížil daň o 222 000 Kč. Zdejší soud tak nemohl žádné ze žalobních námitek přisvědčit.

32. Zdejší soud s ohledem na výše uvedené neshledal žalobu důvodnou a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

V. Náklady řízení

33. O nákladech řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení; to by náleželo procesně úspěšnému účastníkovi, kterým byl žalovaný. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 26. října 2021

David Raus v.r.
předseda senátu

