



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: **3E PROJEKT, a. s.**
sídlem Mjr. Nováka 1490/14, 700 30 Ostrava - Hrabůvka,
zastoupen Ernst&Young, s. r. o., daňovým poradcem,
sídlem Na Florenci 2116/15, 110 00 Praha 1,

proti

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 5. 2020, č. j. 16699/20/5200-11431-712433,
ve věci daně z příjmů právnických osob,

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 6. 5. 2020, č. j. 16699/20/5200-11431-712433 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení 11 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Ernst&Young, s. r. o., sídlem Na Florenci 2116/15, 110 00 Praha 1.

Odůvodnění:

1. Žalobou došlou soudu dne 7. 7. 2020 brojí žalobce proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 5. 2020, č. j. 16699/20/5200-11431-712433, (dále jen „napadené rozhodnutí“) kterým byl změněn dodatečný platební výměr ze dne 13. 5. 2019, č. j. 87546/19/4230-23792-706426, (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“) tak, že byla snížena doměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014. Přes toto snížení však byla žalobci doměřena daň ve výši, se kterou žalobce nesouhlasil, protože se proti napadenému rozhodnutí bránil včasnou správní žalobou.
2. V roce 2014 žalobce pořídil od reklamní agentury Praha Production Servis s. r. o. (dále jen „PPS“) reklamní služby, jejichž předmětem bylo vytvoření dvou desetivteřinových reklamních spotů propagujících síť restaurací Šatlava a zajištění jejich odvysílání v pořadech ČT sport a ČT2, jakož i dodání dokladů o proběhlém plnění. Celková cena popsanych služeb byla 12 000 000 Kč. Z této částky nebylo 1 200 000 Kč osvědčeno jako daňově uznatelný náklad podle ustanovení § 24 odst. 1 z. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „z. d. p.“), neboť reklamní spoty, s jejichž pořízením se řečená částka pojila, nebyly vůbec odvysílány. U nákladů spojených se spoty, jejichž odvysílání bylo prokázáno (šlo o částku v celkové výši 10 800 000 Kč), vyhodnotil správce daně tyto jako daňově účinné a dále se pak zabýval tím, zda zde byl vytvořen právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty a pokud ano, zda se sjednaná cena liší od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Po proběhlé kontrole pak správce daně doměřil daň, neboť seznal značný rozpor mezi cenou obvyklou a cenou, za kterou žalobkyně reklamní služby pořídila.

Žalobní body

3. Žalobce napadenému rozhodnutí v první řadě vyčetl, že nebyl jinak spojenou osobou a aplikace ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. z. d. p. byla tedy nezákonná. Uvedl, že nikoli vždy, kdy je vysoká cena, se jedná o podvod a o podvod se nejednalo ani v jeho případě. Na základě informací, které měl k dispozici, se mu cena za komplexní reklamní služby jevila přiměřená, reklamní agentura solidní a reklama rovněž přinesla žádaný efekt, neboť došlo k rozšíření jeho franchizingové sítě restaurací, což bylo cílem, který reklamou sledoval.
4. Druhý uplatněný žalobní bod pak shledával nezákonnost napadeného rozhodnutí v neprokázání odlišnosti ceny sjednané mezi žalobcem a PPS od ceny sjednané za srovnatelných podmínek mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích. To

z tohoto důvodu, že v případě žalobce se jednalo o komplexní reklamní služby tzv. na klíč, což nebylo daňovými orgány zohledněno při určení referenční ceny.

Vyjádření žalovaného

5. K první uvedené žalobní námitce žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvedl, že došlo k naplnění všech tří podmínek aplikace ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 z. d. p., kdy byla prokázána existence smluvního vztahu mezi jinak spojenými osobami, cena mezi nimi sjednaná je rozdílná od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek a tento rozdíl nebyl poplatníkem uspokojivě doložen. Spojení osob pak měl žalovaný za prokázané s ohledem na několikanásobné neodůvodněné navýšení ceny za přijatá reklamní plnění, nestandardní okolnosti spočívající v absenci zápisu jednatele PPS v obchodním rejstříku v době sjednávání první reklamní smlouvy, nezjištění si ceny vysílání reklamních spotů z veřejně přístupného ceníku České televize, splatnost faktur před skutečným odvysíláním reklamy, uhrazení reklamních služeb i v rozsahu televizních spotů, které vůbec nebyly odvysílány a nedostatečné vyhodnocení efektivnosti reklamy.
6. K druhé žalobní námitce žalovaný uvedl, že žalobce nedoložil poskytnutí dalších služeb společností PPS nad rámec vysílacího času a výroby dvou spotů a případných souvisejících běžných administrativních úkonů. Lze tak uzavřít, že požadavek žalobce na zohlednění ceny dalších služeb v rámci poskytnutí komplexních reklamních služeb společností PPS je s ohledem na výše uvedené nedůvodný.

Posouzení věci soudem

7. Krajský soud poté co zjistil, že žalobní návrh je věcně projednatelný, přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), v mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době rozhodování žalovaného, tedy ke dni 6. 5. 2020 (ust. § 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání, protože s tímto postupem oba účastníci souhlasili.

K prvnímu žalobnímu bodu

8. Podle ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 z. d. p.: *„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. Jinak spojené osoby, jsou osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.“*
9. K problematice prokazování existence jinak spojených osob se recentně vyjádřil (při shrnutí své dosavadní judikatury) Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021 – 67, když uvedl, že: *„[e]xistence právního vztahu je tedy toliko jednou (nikoliv však jednou) z podmínek, které musí být splněny, aby bylo možné hovořit o jinak spojených osobách. Daňové orgány však musí prokázat rovněž přítomnost nezvyklých okolností, které vedou k závěru, že zastíraným účelem právního vztahu je získat neoprávněné daňové zvýhodnění. (...) žalovaný již v minulosti (v jiných řízeních) dovozoval znak propojenosti ze zjištění o nadhodnocené ceně reklamy (...) za situace, kdy navýšení bylo zcela*

očividné na první pohled (např. více než 200násobné navýšení ceny) a současně k tomu přistoupily i další podezřelé okolnosti (nestandardní obsah smluv, zanedbatelný přínos reklamy pro činnost daňového subjektu a další).“ Zdejší soud k tomu dodává, že tento postup Nejvyšší správní soud akceptoval např. ve svém rozsudku ze dne 13. 2. 2020, č. j. 7 Afs 176/2019 – 26, kde mimo jiné citoval svůj předešlý závěr (obsažený v rozsudku ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013 – 27), že „lze dovodit, že dvacetinásobné zvýšení ceny za odvysílání reklamních spotů je zvýšení značné a výsledná cena natolik vysoká, že musela být i pro podnikatele neznalého poměrů na reklamním trhu zarážející“.

10. Jak zdejší soud v napadeném rozhodnutí zjistil, správce daně identifikoval řadu skutečností, které ve svém souhrnu svědčí pro závěr, že žalobce se společností PPS vytvořil právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Žalovaný doslovně uvedl (je citováno toliko v rozsahu podezřelých okolností, které žalobce nečiní spornými – pozn. soudu): *[v] době podpisu první smlouvy o reklamě nebyl v obchodním rejstříku PPS zapsán jednatel (...) daňový subjekt tak nemohl z obchodního rejstříku zjistit, kdo je skutečně oprávněn za PPS jednat. (...) Daňový subjekt jednal pouze s paní Snášelovou, která vystupovala jako produkční a své oprávnění jednat za PPS prokázala pouze vizitkou. (...) Splatnost faktur byla nastavena před skutečným datem odvysílání reklamy (...) kontrola skutečného plnění nebyla ze strany daňového subjektu prováděna důsledně, daňový subjekt uhradil i spoty, které nebyly odvysílány. (...) Daňový subjekt si nezjišťoval cenu vysílání reklamních spotů přímo u České televize ani neoslovil jiné možné dodavatele (...). Ceníkovou cenu za vysílání reklamních spotů přitom mohl daňový subjekt ověřit jak nahlédnutím na webové stránky České televize, tak dotazem u České televize. (...) Náklady na předmětnou reklamu tvořily téměř 19 % z (...) výnosů (z hostinské činnosti žalobce – pozn. soudu).*
11. S ohledem na výše citované závěry Nejvyššího správního soudu zdejší soud přikládá váhu zejména tomu, že cena za spot byla přibližně třináctkrát vyšší než dle ceníku České televize, který je (a i v předmětné době byl) veřejně přístupnou informací, dohledatelnou bez nutnosti odborných znalostí na webových stránkách České televize. Jakkoli navýšená cena nemůže být z logiky věci vnímána jako znak svědčící o existenci jinak spojených osob, protože čas na její zkoumání přichází právě až po prokázání, že zde spojené osoby jsou, sám přístup žalobce ke sjednávání právního vztahu pro existenci jinak spojených osob svědčit může. Tento přístup se pak může mj. projevit právě v tom, že nevyužije jemu volně dostupných možností k ověření racionality ceny, kterou má platit ve vztahu k reklamnímu plnění, které má obdržet. To obzvláště za situace, kdy se tato vyznačuje tak zásadním navýšením, že i u laika je s to vyvolat pochyby o její přiměřenosti. Jak citováno výše, k právě uvedenému přistupuje celá řada dalších mezi stranami nesporných podezřelých okolností. Nahlížeje na všechny popsane skutečnosti v jejich vzájemné souvislosti dospěl soud k závěru, že žalobce a společnost PPS byli ve vztahu osob jinak spojených ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 z. d. p. a první žalobní bod je proto nedůvodný.

K druhému žalobnímu bodu

12. Stran druhého žalobního bodu je třeba předesílit, že určení ceny, která by byla sjednána za srovnatelných podmínek nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích, musí být výsledkem logické úvahy správce daně opřené o zjištění relevantních ekonomických reálií. Žalovaný, jak zdejší soud v napadeném rozhodnutí zjistil, se podrobně zabýval cenou výroby a odvysílání reklamního spotu a stran jeho závěrů o

referenční ceně těchto dvou položek mu není čeho vytknout. Jeho úvaha o referenční ceně se však stává nelogickou okamžikem, kdy se rozhodl nezohlednit další úkony společnosti PPS, jejichž uskutečnění není mezi stranami sporné, a to zejména jednání s Českou televizí a další související administrativní úkony, tedy samotné zprostředkování reklamy.

13. Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svrchu již citovaném rozsudku ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021 – 67: „*V této souvislosti nicméně Nejvyšší správní soud uvádí, že onu přidanou hodnotu může představovat samotné zprostředkování reklamy, spočívající v tom, že odběratel není nucen sám aktivně komunikovat s poskytovatelem reklamních ploch, či kupříkladu dohlížet na výrobu reklamy a její umístění. (...) Důraz na řádné stanovení referenčního vzorku, tj. na zahrnutí cen od zprostředkovatelů (nikoliv konečných poskytovatelů), případně na odpovídající úpravu zjištěné ceny s přihlédnutím k odlišnosti od obchodní transakce mezi společnostmi D. D. D. SERVIS a PAMBROKE je přitom o to silnější, že zjištěný rozdíl cen nebyl v posuzované věci příliš výrazný (335 % ceny obvyklé). (...) Nejvyšší správní soud shledal tedy důvodnou i námitkou stěžovatele stran nesprávného stanovení referenčního vzorku pro účely srovnání cen.*“
14. Ve shodě s citovanou pasáží nezbyvá zdejšímu soudu než uzavřít, že nezohlednění faktu, že žalobci byla poskytnuta reklamní služba spočívající mj. i ve zprostředkování reklamy, vede k nesprávnému stanovení referenční ceny a druhý žalobní bod je tedy důvodný. Jelikož pak zákonnost napadeného rozhodnutí je nerozlučně spojena se správným stanovením referenční ceny, kdy toto se přímo dotýká výše doměřované daňové povinnosti žalobce, je napadené rozhodnutí nezákonné. Žaloba je tedy důvodná a soud napadené rozhodnutí proto v souladu s ustanovením § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil. Podle ustanovení § 78 odst. 4 s. ř. s. „*[z]ruší-li soud rozhodnutí, vysloví současně, že věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.*“ Soud tak tedy výrokem I. tohoto rozsudku učinil. V dalším řízení je žalovaný v souladu s § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán závěrem zdejšího soudu, že při stanovení referenční ceny je nutno zohlednit též sjednanou a poskytnutou službu zprostředkování reklamy.

Náklady řízení

15. Vzhledem k tomu, že v řízení byl procesně úspěšný žalobce, vzniklo mu v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, k jejichž náhradě soud žalovaného zavázal. Náklady řízení žalobce představují zaplacený soudní poplatek ve výši 3000 Kč, náklady právního zastoupení daňovým poradcem skládající se z 6 200 Kč za dva úkony právní služby (příprava a převzetí věci a sepsí žaloby, podle § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhl. č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „a. t.“), kdy hodnota odměny advokáta je 3 100 Kč / úkon (podle ustanovení § 7 bod 5 a § 9 odst. 4 písm. d) a. t.) a paušální náhrady hotových výdajů advokáta v celkové výši 600 Kč (podle § 13 odst. 4 a. t.) tedy celkem 6 800 Kč. Jelikož je pak zástupce žalobce plátcem DPH, jak soud ověřil v systému ARES, náleží žalobci rovněž náhrada DPH z výše uvedených částek (s výjimkou soudního poplatku) ve výši 1 428 Kč. Celková částka nákladů řízení tedy činí 11 228 Kč.
16. Všechny tyto náklady řízení podle obsahu spisu žalobci prokazatelně vznikly a jedná se o náklady nezbytně nutné k uplatnění jeho práv. Soud proto žalovaného k jejich zaplacení zavázal, a to k rukám zástupce žalobce podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb.,

[Zadejte text.]

občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“) ve spojení s ustanovením § 64 s. ř. s. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ustanovení § 160 odst. 1 občanského soudního řádu, neboť tato lhůta je přiměřená možností žalovaného.

Poučení:

Proti tomuto 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.

Ostrava 13. října 2021

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu