



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudkyň Mgr. Ing. Silvie Svobodové a JUDr. Naděždy Řehákové ve věci

žalobkyně: **PRO-DOMA, SE**
sídlem Budčická 1479, 190 16 Praha 9
proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 11. 2017, č. j. 49789/17/5200-11431-711360,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Stručné vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou podanou dne 25. 1. 2018 u Krajského soudu v Brně a následně postoupenou Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“) domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 11. 2017, č. j. 49789/17/5200-11431-711360 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“), a to
- dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 č. j. 329879/16/4223-21792-403123 ze dne 22. 12. 2016 (dále také

„DPV za 2011“), jímž byla žalobkyni doměřena podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) z moci úřední daň z příjmů právnických osob ve výši 364 230 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 72 846 Kč,

- dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 č. j. 329945/16/4223-21792-403123 ze dne 22. 12. 2016 (dále také „DPV za 2012“), jímž byla žalobkyni doměřena podle ZDP a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu z moci úřední daň z příjmů právnických osob ve výši 399 000 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 79 800 Kč,

- dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 č. j. 330013/16/4223-21792-403123 ze dne 22. 12. 2016 (dále také „DPV za 2013“), jímž byla žalobkyni doměřena podle ZDP a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu z moci úřední daň z příjmů právnických osob ve výši 478 800 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 95 760 Kč,

(dále jen „prvostupňová rozhodnutí“).

II. Obsah žaloby

2. Žalobkyně v úvodu žaloby obecně namítla, že žalovaný i správce daně nesprávně posoudil skutková zjištění obsažená ve zprávě o daňové kontrole č. j. 1834210/16/3107-60561-800273 zpracované Finančním úřadem pro Olomoucký kraj, pracovištěm v Přerově a nesprávně aplikoval § 23 odst. 7 ZDP.
3. V navazující ústřední části žaloby žalobkyně doslovně převzala podstatnou část argumentace uvedené ve svých odvoláních podaných proti prvostupňovým rozhodnutím (text zvýrazněný zesíleným písmem na straně 2 až 10 žaloby - *pozn. soudu*). Žalobkyně brojila primárně proti závěrům správce daně a žalovaného, že je na daný případ nutno aplikovat § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP. Žalobkyně má naopak za to, že citované ustanovení na projednávaný případ nedopadá. Žalobkyně se domnívá, že závěr správce daně o zapojení žalobkyně do řetězců společností za účelem navýšení ceny reklamních služeb a s tím souvisejícího daňového zvýhodnění nemá oporu ve spisovém materiálu. Žalobkyně je přesvědčena, že se nikdy nestala součástí správcem daně detekovaného řetězce ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP, když tento řetězec byl zjevně vytvořen společnostmi, které reklamní služby poskytovaly, přičemž žalobkyně byla pouze jedním z klientů poskytovatele reklamních služeb. Žalobkyně se neztotožňuje se správcem daně ani v otázce posouzení ceny za poskytnuté reklamní služby, neboť cena, kterou za jednotlivé reklamní služby hradila, je pro ni cena obvyklá a odpovídající. Vzhledem k tomu, že žádná jiná nabídka reklamních služeb na trhu nebyla, nemůže být sjednaná cena vyhodnocena jako nepřiměřená. Způsob zjištění obvyklé ceny ze strany správce daně považuje žalobkyně za nesouladný se zákonnými požadavky, když se správce daně omezil pouze na konstatování, že pro zjištění obvyklé ceny použil porovnávací metodu, aniž by své úvahy odůvodnil. Žalobkyně se neztotožnila ani s hodnocením výpovědí pana Ing. J. F. a pana Ing. M. K. ze strany správce daně. Žalobce dále uvedla, že dne 11. 4. 2016 využila svého

práva nahlížet do spisu, přičemž v části spisu, která byla žalobkyni zpřístupněna, nebyly obsaženy žádné důkazy, ze kterých by bylo zjevné, zda tvrzení žalobkyně jsou vyvrácena či zpochybněna. V době doručení výzvy k odstranění pochybností tak nebylo ze strany správce daně přeneseno důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Za absurdní žalobkyně považovala důvody zahájení daňové kontroly, kdy tímto důvodem měl být pokles obratu žalobkyně za rok 2012 oproti obratu za rok 2011.

4. V závěrečné části žaloby žalobkyně formulovala v podstatě jediný žalobní bod odnášející se k přezkumu napadeného rozhodnutí. Namítla, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí nikterak nevypořádal s odvolacími námitkami žalobkyně a setrval pouze na tvrzeních převzatých ze spisové dokumentace zpracované Finančním úřadem pro Olomoucký kraj, pracovištěm v Přerově. Žalovaný podle názoru žalobkyně setrval především na mylném závěru, že na jednání žalobkyně dopadá § 23 odst. 7 ZDP. Žalovaný ani správce daně podle přesvědčení žalobkyně nikdy jednoznačně neprokázali, že ceny reklamy se lišily od cen obvyklých; ze spisového materiálu nelze ani dovodit, že účastníci právních vztahů vytvořili řetězec převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty a že žalobkyně byla účastníkem tohoto řetězce. Pro aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP tak zcela absentují dva znaky, a to účelovost a převážnost.
5. Žalobkyně závěrem navrhla, aby soud žalobou napadené rozhodnutí, jakož i prvostupňová rozhodnutí, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě rekapituloval průběh správního řízení, setrval na napadeném rozhodnutí a odkázal na jeho odůvodnění.
7. Žalovaný zdůraznil, že komparací textu žaloby a textu odvolání, uplatněných žalobkyní u správce daně dne 25. 1. 2017, zjistil, že žalobní námitky jsou doslovně zkopírovány z podaných odvolání žalobkyně, tzn. že žalobní námitky jsou identické s námitkami odvolacími. S poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 55/2005 - 74 ze dne 22. 1. 2007, podle něž uvedení konkrétních žalobních námitek nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání, žalovaný konstatoval, že v žalobě de facto reálně absentují námitky (s výjimkou námitek stran nedostatečného vypořádání odvolacích námitek), jež by směřovaly primárně proti rozhodnutí, které je žalobou napadeno.
8. K námitkám totožným s námitkami odvolacími žalovaný stručně rekapituloval důvody, na základě kterých dospěl k závěru, že žalobkyně, její dodavatelé reklamních služeb a další společnosti zúčastněné v řetězci jsou navzájem spojenými osobami, neboť existuje mezi těmito obchodními společnostmi právní vztah zjevně vytvořený primárně za účelem snížení základu daně, přičemž sjednané ceny za poskytnutí reklamních služeb mezi těmito spojenými osobami se liší od cen, které by byly běžně sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za obdobných podmínek. K námitce žalobkyně, že tato nemohla být účastníkem řetězce, když vystupovala pouze v pozici zákazníka, tj. objednatele reklamních služeb, žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Afs 47/2013-30 ze dne 13. 6. 2013. Žalovaný má za jednoznačně prokázané, že mnohanásobným navýšením ceny v rámci řetězce došlo k výraznému nadhodnocení ceny služby, přičemž toto nadhodnocení nebylo nikterak racionálně odůvodněno. Správce daně vyhledávací činnosti

konkrétně zjistil, že v roce 2011 se ceny mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek pohybovaly v rozmezí od 10 000 Kč do 33 334 Kč za jeden závod, v roce 2012 v rozmezí od 2 500 Kč do 40 000 Kč za jeden závod a v roce 2013 v rozmezí od 2 479 Kč do 40 000 Kč za jeden závod. Žalobkyně však do svých nákladů zaúčtovala faktury, v nichž byla fakturována cena 200 000 Kč a 250 000 Kč za jeden závod. Ze svědeckých výpovědí Ing. F. a Ing. K., vyplynulo, že žalobkyně nikterak nezjišťovala běžné ceny za požadované reklamní služby, neprováděla žádné srovnání a bez jakýkoliv výhrad přistoupila na cenové podmínky svých dodavatelů. Žalovaný stojí na svém závěru, že nespokojenost žalobkyně

s výpověďmi Ing. F. a Ing. K. a nespokojenost s hodnocením těchto výpovědí správcem daně, není důvodem k provedení opakovaných výsledků. Žalovaný nerozporoval tvrzení žalobkyně, že tato využila dne 11. 4. 2016 svého práva nahlížet do spisu. K tomu dále uvedl, že před seznámením žalobkyně s výsledkem kontrolního zjištění správce daně v souladu s § 65 odst. 2 písm. a) daňového řádu přeřadil některé písemnosti z vyhledávací části do části veřejné, přičemž o tomto kroku uvědomil žalobkyni prostřednictvím písemnosti č. j. 1137826/16/3107-60561-800273 s tím, že žalobkyni poučil, že má právo do takto přeřazených písemností nahlížet. Žalobkyně však svého práva nahlížet do spisu již nevyužila. V souvislosti s namítanými absurdními důvody zahájení daňové kontroly žalovaný s poukazem na stanovisko pléna Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 33/11 ze dne 8. 11. 2011 konstatoval, že daňový řád neobsahuje žádné ustanovení, které by omezovalo správce daně v tom, že zahájit daňovou kontrolu je možno pouze tehdy, když správce daně disponuje konkrétními pochybnostmi o správnosti tvrzené výše daně, či dokonce po předchozí správní úvaze správce daně, jež by byla následně seznatelná pro daňový subjekt nahlédnutím do správního spisu.

9. K námitce ohledně nedostatečného vypořádání odvolacích námitek v napadeném rozhodnutí žalovaný s poukazem na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 52 Af 54/2014 - 78 ze dne 14. 9. 2015 konstatoval, že se ke všem podstatným námitkám obsaženým v podaných odvoláních dostatečně vyjádřil a svůj postoj v napadeném rozhodnutí podrobně zdůvodnil.
10. Žalovaný rovněž upozornil, že žalobní petit, jímž žalobkyně navrhuje zrušení rozhodnutí žalovaného, jakož i zrušení rozhodnutí správce daně prvního stupně (dodatečných platebních výměrů) a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení, je ve smyslu rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 1 Aps 2/2008 ze dne 24. 11. 2009 a rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 5 Afs 74/2009 ze dne 1. 3. 2010, nevykonatelný.
11. Žalovaný závěrem navrhl, aby soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.

IV. Posouzení věci Městským soudem v Praze

12. Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (srov. § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů - dále jen „s. ř. s.“), včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání tohoto rozhodnutí městský soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (srov. § 75 odst. 1 s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlídnout z moci úřední, soud neshledal.

13. Městský soud o věci rozhodl bez jednání, neboť žalovaný s projednáním věci bez jednání souhlasil, souhlas žalobkyně soud presumoval (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
14. V posuzované věci soud důvodnost žaloby neshledal.
15. Ze správního spisu vyplývají následující rozhodné skutečnosti:
16. Dne 4. 9. 2014 byla protokolem o ústním jednání č. j. 1554703/14/3107-05401-800273 u daňového subjektu PD Přerov s.r.o. zahájena daňová kontrola na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2011, 2012 a 2013 (v kontrolovaných zdaňovacích obdobích byla obchodní firma tohoto daňového subjektu FKK spol. s r.o.). Převažující činností společnosti FKK spol. s r.o. v kontrolovaných zdaňovacích obdobích byl obchod se dřevem, stavebními materiály a sanitárním vybavením a maloobchod, kromě motorových vozidel. Na základě fúze sloučením byla ke dni 31. 12. 2014 vymazána z obchodního rejstříku obchodní společnost PD Přerov s. r. o., přičemž nástupnickou společností se stala obchodní společnost PRO-DOMA Bond, SE (ode dne 2. 1. 2015 s obchodní firmou PRO-DOMA, SE), na níž přešlo k rozhodnému dni fúze 1. 1. 2014 veškeré jmění včetně práv a povinností z pracovněprávních vztahů.
17. Správce daně se v rámci zahájené daňové kontroly zaměřil zejména na prověřování obchodních případů nákupu reklamních služeb od obchodních společností K.I.T. RACING CS, s. r. o., a DG Advantage s. r. o., kdy žalobkyně v roce 2011 zaúčtovala do daňově účinných nákladů v souvislosti s fakturovaným nákupem reklam částku 2 250 000 Kč, v roce 2012 částku 2 500 000 Kč a v roce 2013 částku 3 000 000 Kč.
18. Kontrolní zjištění týkající se reklamních služeb od uvedených dodavatelů byla správcem daně sepsána v úředním záznamu č. j. 1291138/16/3107-60561-800273 ze dne 22. 6. 2016. Žalobkyně se ve lhůtě stanovené ve výzvě č. j. 1307001/16/3107-60561-800273 k výsledkům kontrolního zjištění vyjádřila podáním doručeným správci daně dne 25. 7. 2016, v němž uplatnila námitky shodné s námitkami odvolacími a současně navrhla výpověď Ing. J. F. a Ing. M. K. (bývalých jednatelů společnosti PD Přerov s. r. o.) a dále pak svědecké výpovědi D. Š. (jednatele společnosti K.I.T. RACING CS, s. r. o.) a Ing. R. L. (jednatele společnosti DG Advantage s. r. o.).
19. Výslech svědka D. Š. byl v rámci daňové kontroly již proveden, kdy svědkovi byly položeny otázky týkající se zajištění reklamy i stanovení ceny a správce daně z uvedeného důvodu opakovanou svědeckou výpověď odmítl. Výpovědi navržených svědků Ing. M. K. a Ing. J. F. byly uskutečněny 3. 10. 2016 a byly zaznamenány do protokolů č. j. 1779789/16/3107-60561-800273 a č. j. 1779790/16/3107-60561-800273. Oba svědkové odpovídali na dotazy správce daně i zástupkyně žalobkyně, která se jednání zúčastnila. Výpověď navrženého svědka Ing. R. L. se uskutečnila dne 5. 10. 2016 na Finančním úřadu pro Zlínský kraj, Územním pracovišti ve Zlíně na základě dožádání č. j. 1686683/16/3107-60561-800273 a byla zaznamenána do protokolu č. j. 1704628/16/3301-61561-711638. Zástupkyně žalobkyně byla o termínu konání svědecké výpovědi vyrozuměna, k jednání se však nedostavila a žalobkyně tak svého práva být přítomna výslechu svědka nevyužila.
20. O zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly byla vyhotovena zpráva o daňové kontrole č. j. 1834210/16/3107-690561-800273, která byla s žalobkyní projednána dne 10. 11. 2016. V rámci daňové kontroly dospěl správce daně k závěru, že je nutno v souladu s §

23 odst. 7 ZDP upravit základ daně o zjištěný rozdíl v cenách. Na základě výsledků daňové kontroly vydal správce daně dodatečné platební výměry č. j. 329879/16/4223-21792-403123, č. j. 329945/16/4223-21792-403123 a č. j. 330013/16/4223-21792-403123 ze dne 22. 12. 2016, kterými byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob a současně vznikla žalobkyni povinnost uhradit penále z částek doměřené daně.

21. Proti výše uvedeným dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně dne 25. 1. 2017 tři samostatná odvolání, o kterých bylo rozhodnuto v souladu se zásadou hospodárnosti jediným rozhodnutím žalovaného č. j. 49789/17/5200-11431-711360, jímž byla v souladu s § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu odvolání zamítnuta a dodatečné platební výměry potvrzeny.
22. Předmětem sporu v nyní projednávané věci je výklad § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP, tj. jednak zodpovězení otázky, zda žalobkyně a poskytovatelé reklamních služeb byli v rozhodném období jinak spojenými osobami ve smyslu citovaného ustanovení, a dále, zda se mezi nimi sjednaná cena za reklamní služby lišila od cen, které by byly v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek sjednány mezi nespojenými osobami.
23. Podle § 23 odst. 7 ZDP platí, že *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.*
24. Podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP *se spojenými osobami pro účely tohoto zákona rozumí jinak spojené osoby, kterými jsou osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.*
25. Městský soud předesílá, že identické námitky obsažené nyní v žalobě (s výjimkou námitek týkající se nevypořádání odvolacích námitek v napadeném rozhodnutí) již byly žalobkyní uplatněny v odvolacím řízení, přičemž žalovaný se s těmito námitkami řádně, precizně a komplexně zabýval v odůvodnění napadeného rozhodnutí.
26. V souvislosti s doslovným převzetím odvolacích námitek jako námitek žalobních městský soud shodně s žalovaným poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 55/2005 - 74 ze dne 22. 1. 2007, v němž je uvedeno *„Nejvyšší správní soud proto ke své dosavadní argumentaci doplňuje, že uvedení konkrétních žalobních námitek nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání, či snad pouhým odkazem na takové podání (jak do značné míry učinil stěžovatel) již proto, že odvolací námitky směřovaly proti jinému rozhodnutí (proti rozhodnutí správce daně), než které bylo předmětem přezkumu krajským soudem (rozhodnutí žalovaného).“* (obdobně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006 - 58, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2008, č. j. 8 Afs 39/2007 - 119 nebo rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích ze dne 4. 11. 2014, č. j. 52 Af 23/2014 - 30).
27. Z citované judikatury vyplývá, že žalobkyně je povinna v žalobě explicitně uvést jí spatřované důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí a vymezit tak rozsah přezkumu napadeného rozhodnutí městským soudem. Uvedení konkrétních žalobních námitek přitom nelze nahradit zopakováním či parafrází námitek uplatněných v odvolání, neboť odvolací námitky směřovaly proti jinému rozhodnutí (v daném případě proti dodatečným platebním výměrům), než které je předmětem přezkumu městského soudu.

28. Městský soud nepřehlédl, že žaloba na straně 10 obsahuje výtku, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí nevypořádal s odvolacími námitkami žalobkyně a setrval pouze na tvrzeních převzatých ze spisové dokumentace, a v tomto rozsahu se žalobou také zabýval.
29. Především je třeba uvést, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí se všemi odvolacími námitkami vypořádal velmi podrobně a přiléhavě. Na stranách 6 až 18 napadeného rozhodnutí žalovaný detailně rozepsal všechna zjištění o dodavatelích reklamních služeb žalobkyně (obchodní společnosti K.I.T. RACING CS, s. r. o. a DG Advantage s. r. o.) a další společnostech zúčastněných v řetězci (subdodavatelé) a o povaze právních vztahů mezi těmito společnostmi, která ve svém souhrnu prokazují, že existence odběratelsko-dodavatelských vztahů, v rámci kterých došlo k přeprodávání reklamních služeb (pronájmu reklamních ploch na závodních automobilech), byla zapříčiněna snahou o účelové snížení základu daně. Tomuto závěru nasvědčuje nejen mnohonásobně navýšená cena za poskytnuté reklamní služby v rámci řetězce, ale rovněž nestandardní průběh toku finančních prostředků související s danými plněními, např. skutečnost, že peněžní prostředky byly z účtů společností vybírány v hotovosti. Možnost výběru hotovosti z bankovních účtů zůstala zachována původním jednatelům společností, i když došlo ke změně v osobě jednatelů. Společnosti v řetězci byly na adrese zapsaných sídel nekontaktní, ve sbírce listin absentovaly účetní závěrky společností. Správce daně v průběhu daňové kontroly z vybraného vzorku poskytovatelů reklamních služeb za pronájem reklamních ploch a zajištění reklamy na závodních automobilech při automobilových soutěžích MMČR v rally nebo MČR ve sprintrally zjistil, že ceny se mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek pohybovaly v rozmezí od 10 000 Kč do 33 334 Kč za jeden závod v roce 2011, od 2 500 Kč do 40 000 Kč za jeden závod v roce 2012, od 2 479 Kč do 40 000 Kč za jeden závod v roce 2013, avšak žalobkyně do nákladů zaúčtovala faktury za poskytnuté služby ve výši 5 x 200 000 Kč + 5 x 250 000 Kč za jeden závod v roce 2011, 10 x 250 000 Kč za jeden závod v roce 2012 a 12 x 250 000 Kč za jeden závod v roce 2013.
30. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013 - 30, vyslovil, 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.“ (srov. rozsudky NSS 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, ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013 - 27, či ze dne 29. 5. 2019, č. j. 2 Afs 131/2018 - 59). 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 ten který vztah (srov. rozsudky NSS ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013 - 30, ze dne 22. 3. 2013, č. j. 5 Afs 34/2012 - 65, ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 39/2014 - 48, ze dne 18. 7. 2018, č. j. 6 Afs 129/2018 - 29). Povinnost prokázat naplnění podmínek pro aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů má daňový orgán. Tuto svou povinnost splní, pokud prokáže existenci obchodního řetězce, do kterého byl daňový subjekt zapojen, tedy že se přímo účastnil na

právním vztahu osob jinak spojených, a měl z něj prospěch (srov. rozsudek NSS z 29. 5. 2019, č. j. 2 Afs 131/2018 – 59). Ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP přitom nevyžaduje prokázání aktivního jednání všech subjektů a jednotící úmysl; jeho účelem je zabránit nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů mezi jednotlivými poplatníky daně z příjmů a sankcionovat zneužití cenové spekulace v obchodních vztazích (srov. rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2013, č. j. 5 Afs 34/2012 – 65). Dle rozsudku NSS ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013 – 27, je „osobou podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 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. Není důvodná námitka stěžovatelky, podle níž neměla ze zapojení do řetězce žádný užitek. Podstatným zvýšením výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů si snížila základ daně, což je výhoda, kterou výslovně předvídá právě § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů.“ (srov. též rozsudky NSS 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, ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013 – 27, či ze dne 29. 5. 2018, č. j. 2 Afs 131/2018 – 59). Je přitom logické, že půjde o výdaje „umělé“, které fakticky slouží tomu, aby část příjmů unikla zdanění. V daném případě nelze odhlédnout od faktu, že to byla právě žalobkyně coby koncový článek řetězce, která si v důsledku vyfakturovaných plnění fakticky snižovala základ daně z příjmů právnických osob o částky vynaložené na dané reklamní služby. Samotnou existenci řetězce ostatně žalobkyně v žalobě připustila, když uvedla, že „S ohledem na výše uvedené je kontrolovaný subjekt přesvědčen, že se nikdy nestal ani nemohl stát součástí řetězce ve smyslu § 23 odst. 7, písm. b) bod 5 ZODP, který vytvořily společnosti za účelem získání daňového zvýhodnění, když tento řetězec dle obsahu spisu vytvořily společnosti, které reklamu poskytovaly a kontrolovaný subjekt byl pouze klientem poskytovatele reklamních služeb ...“

31. V rozsudku ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 – 81, Nejvyšší správní soud judikoval: „V případě, že je prokázáno, že se jedná o spojené osoby, je na správci daně, aby prokázal, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od ceny, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Znamená to tedy, že správce daně musí zjistit jednak cenu sjednanou mezi spojenými osobami a jednak cenu referenční, aby mohl provést srovnání. Nutnou (nikoli dostačující) podmínkou úpravy základu daně je, že rozdíl mezi cenami existuje. Správce daně tedy ve vztahu k tomuto rozdílu nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní. Zjištění ceny skutečné zpravidla nebude činit obtíže, jelikož se jedná o skutečnost rozhodnou pro určení základu daně a uvedenou obvykle v účetnictví nebo jiné povinné evidenci daňového subjektu. Pro zjišťování ceny referenční musí být správce schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazního ve vztahu ke všem rozhodným aspektům. Referenční 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 cena je v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy. Pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, musí pečlivě zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby, a pokud se tyto podmínky liší, provést patřičnou korekci referenční ceny. Důkazní břemeno správce daně se také týká zjištění situace, za které sjednávaly cenu spojené osoby.“ (srov. rozsudky NSS ze dne 31. 3.

2009, č. j. 8 Afs 80/2007 – 105, publ. pod č. 1852/2009 Sb. NSS, dále ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 39/2014 - 48, ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 – 105, ze dne 22. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013 – 27).

32. Napadené rozhodnutí obsahuje přehledné tabulky, v nichž jsou zpracovány údaje o fakturaci za poskytnuté reklamní služby. Z tabulky č. 2, umístěné na straně 9 napadeného rozhodnutí, je například zřejmé, že žalobkyně přijala reklamní služby spočívající v pronájmu reklamní plochy na vozidle Mitsubishi Lancer EVO, RZ: X, a to na závodech AZ pneu Rally Jeseníku v termínu 7. - 8. 10. 2011. Provozovatelem tohoto závodního vozidla, který reklamní plochu pro účely propagace na závodech rally pronajímal, byla v rozhodné době obchodní společnost K.I.T. RACING CS, s. r. o., přičemž prvotní cena za pronájem reklamní plochy subdodavateli žalobkyně, obchodní společnosti SUNTASUN s.r.o., byla 6 000 Kč. Dodavatel však žalobkyni za stejnou službu účtoval cenu 250 000 Kč, tj. téměř 42x vyšší než provozovatel vozidla subdodavateli žalobkyně. Žalobkyně přitom mohla s minimálním úsilím na internetových stránkách např. venaracing.cz, motorteam.cz atd. získat přehled o cenových relacích za předmětná plnění. Žalovaný na straně 18 napadeného rozhodnutí potvrdil postup správce daně, který při stanovení ceny obvyklé použil metodu srovnatelné nezávislé ceny a cenu obvyklou stanovil na úrovni horní hranice zjištěného cenového rozpětí, tj. 33 334 Kč za jeden podnik v roce 2011, 40 000 Kč za jeden podnik v roce 2012 a 40 000 Kč za jeden podnik v roce 2013.
33. Na straně 6 až 28 napadeného rozhodnutí se žalovaný precizně vypořádal se všemi odvolacími námitkami žalobkyně, shrnutými výše v bodě 3 tohoto rozsudku. Jelikož městský soud považuje vypořádání odvolacích námitek za věcně správné, zákonné a vyčerpávající, plně odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, neboť smyslem soudního přezkumu není stále dokola podrobně opakovat již jednou vyčtené (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č.j. 8 Afs 75/2005-130, publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, ze dne 29. 3. 2013, č.j. 2 Afs 37/2012-47, a ze dne 30. 6. 2014, č.j. 8 Azs 71/2014-49). Tuto praxi aproboval i Evropský soud pro lidská práva ve věci Helle proti Finsku (rozhodnutí ze dne 19. 12. 1997, č. 20772/92, odst. 59 - 60), jakož i Ústavní soud (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 27. 7. 2011, sp.zn. II. ÚS 752/10, a usnesení téhož soudu ze dne 6. 6. 2013, sp.zn. II. ÚS 2454/12, usnesení ze dne 4. 7. 2012, sp.zn. III. ÚS 1972/12, usnesení ze dne 14. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 2266/12, ze dne 15. 10. 2013, sp.zn. IV. ÚS 3391/12 atd.).
34. Městský soud uzavírá, že žalovaný zjistil skutkový stav velmi podrobně a přiléhavě, v souladu s obsahem správního spisu a s předmětnou věcí se vyčerpávajícím způsobem vypořádal, a to jak po stránce skutkové, tak právní. Prokázána byla existence spojených osob (řetězce společností), které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Žalobkyně byla koncovým článkem fakturačního řetězce a vytvořila právní vztah ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP. Správce daně použil objektivní kritéria a postupoval metodou srovnatelné nezávislé ceny, když získal podklady od jiných subjektů v oblasti pronájmu reklamních ploch a realizace reklam na závodních vozidlech pro závodní sezónu 2011 až 2013. Žalobkyní sjednaná cena měla netržní charakter a žalobkyně ani na výzvu neobjasnila správcem daně zjištěný rozdíl cen. Podmínky pro aplikaci § 23 odst. 7 ZDP tak byly naplněny.
35. S ohledem na shora uvedené městský soud žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

36. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci procesní úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Procesně úspěšnému žalovanému městský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť neshledal, že by mu vznikly náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

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). Připadne-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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 30. listopadu 2021

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.
předsedkyně senátu