ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Milana Taubera, soudkyně Pavly Klusáčkové a soudce Vadima Hlavatého ve věci

žalobce: **Food & Friends s.r.o.,** IČO: 24725609
se sídlem Praha 8, Nad Okrouhlíkem 2351/8
zastoupený advokátkou JUDr. Annou Bordoni
se sídlem Praha 1, Václavské nám. 807/64

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 2. 2023, č. j. 5245/23/5200-11432-709409,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Základ sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání a zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a byly potvrzeny dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) za zdaňovací období roku 2015 a 2016 v celkové výši 1 355 916 Kč včetně penále.

II. Obsah žaloby

2. Žalobce v prvním žalobním bodě tvrdil, že v průběhu daňové kontroly prokázal, že předmětná plnění, tj. reklama na sportovních a kulturních akcí, byla sjednána mezi Agenturou Hera, s.r.o., IČO: 25703731, (dále jen „Agentura Hera“) a žalobcem za podmínek, které odpovídaly podmínkám běžných obchodních vztahů, a z tohoto důvodu je oprávněně zahrnul jako náklad snižující základ DPPO. K tomu žalobce konkrétně odkázal na:
   - znalecký posudek č. 1854-161/2020 zpracovaný znaleckým ústavem APOGEO Esteem, a.s. pro společnost ALBIXON a.s. (dále jen „znalecký posudek“). Z tohoto posudku vyplývá, že hodnota srovnatelného reklamního plnění se může značně lišit, od 20 tisíc Kč až do milionu Kč, a tedy ani statisícové částky nejsou neobvyklé.
   - doklady k jednotlivým sportovním akcím. Tyto doklady dle žalobce prokazují plnění, kdy kromě umístění loga na reklamní plachtě byl na některých akcích žalobce prezentován jako partner akce i na dalších propagačních materiálech (plakáty akce, informační letáky apod.).
   - smlouvy uzavírané se společností Kolektory Praha a.s. Správce daně ignoroval gramatický výklad předložených listin a doklady ke skutečnému rozsahu poskytnutých reklamních služeb, jak je společnost Kolektory Praha, a.s. předložila, z nichž je patrný srovnatelný rozsah reklamních služeb, a odmítl jejich relevanci z důvodu, že smlouvy byly uzavírány s neziskovými subjekty, aniž by se zabýval povahou poskytovaného plnění.
3. Namítal, že správce daně cíleně ignoroval zjištění vzešlá ze svědeckých výpovědi (L. W., M. H.), že Agentura Hera nebyla žádným virtuálním poskytovatelem reklamy, ale že zajišťovala kromě samotného zprostředkování možnosti reklamní prezentace i umístění loga na propagačních materiálech včetně výroby a montáže banneru s logem na akci a fotodokumentaci.
4. Tvrdil, že nadměrně anonymizované protokoly o výslechu svědků z trestního řízení, ze kterých nevyplývá nic relevantního, nemohou bez dalšího obstát jako důkaz o zapojení žalobce nebo Agentury Hera do účelového řetězce společností. Argumentace, že společnosti měly sídla na adresách, kde sídlilo více subjektů, není dle žalobce vypovídající. Stejně tak není relevantní chování subjektů po provedení obchodní spolupráce. Dle žalobce je fabulací správce daně, že je relevantní skutečnost, že jednatel jednoho z dodavatelů Agentury Hera měl vybírat ze společnosti hotovost v milionových částkách. Veškeré platby byly ze strany Agentury Hera jejím dodavatelům reklamních služeb (např. HEPYSTAV s.r.o. nebo Weberberger Auto s.r.o.) hrazeny na bankovní účet, nikoliv v hotovosti. K samotným platbám v hotovosti a jejich používání žalobce zopakoval, že jako velkoobchod potravinami primárně zaměřený na hotely a restaurace získával značné množství peněz v hotovosti, protože část provozů není schopna za dodané zboží řádně hradit své faktury. Proto je závoz zboží spojený s úhradou v hotovosti.
5. Dle žalobce správce daně rezignoval na odstraňování nejasností a vzájemných rozporů, jež vyplývají z listin, které jsou založeny v daňovém spise, a slepě převzal tvrzení z řízení o DPH. Vyžádané listiny pak nekriticky hodnotil v neprospěch žalobce.
6. Rovněž namítal, že přestože Agentura Hera měla 2 jednatele, M. H. a M. R., správce daně pozici M. R. ignoroval, přestože žalobce v odvolání namítal, že některé akce (např. Galavečer boxu a K1 Lucerna 30. 12. 2015) byly realizovány přímo M. R., jakožto jednatelem Agentury Hera. Správce daně M. R. nevyslýchal ani k okolnostem nákupu reklamních služeb od

dodavatelů Agentury Hera s odůvodněním, že byla prokázána kapitálová propojenost žalobce a Agentury Hera. Správce daně tak vystupoval vůči M. H. předpojatě, aniž by úplně zjistil skutkový stav, za jakých okolností Agentura Hera fungovala.

7. Uzavřel, že daňové orgány rozhodly o nepřiznání úplné daňové uznatelnosti v rozporu s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2007, č. j. 1 Afs 60/2006-97, když neprokázaly splnění druhé (cenovou neobvyklost) a třetí podmínky (neodůvodnění cenové neobvyklosti), resp. nebyly schopny vyvrátit důkazy svědčící o nesplnění těchto podmínek.

8. Ve druhém žalobním bodě žalobce namítal vady řízení. Předně uvedl, že obsahem daňového spisu jsou anonymizované listiny, u kterých není patrné, kdo je jejich autorem, resp. kdo je vyhotovil, a obsahují útržkovité informace. Žalobci tak bylo znemožněno vyjádřit se. Toto se týká primárně zjištění správce daně ohledně úmyslného zapojení Agentury Hera do řetězce společností konstruovaného za účelem krácení daňové povinnosti u DPH.

9. Dále tvrdil, že žalovaný odmítl provést výslechy svědků (M., H., Mgr. S., V., Š., R.) bez racionálního zdůvodnění, přičemž neprovedením výslechu Mgr. S. žalovaný neodstranil rozpory, které existovaly mezi provedenými důkazy, a preferoval jen zjištění, které učinil sám. K tomu žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119.

10. Ve třetím žalobním bodě žalobce namítal nezákonnost zahájení daňové kontroly a nemožnost uložení penále. Tvrdil, že při doměření DPPO nelze vycházet ze zjištění vzešlých z daňové kontroly na DPH, a to z důvodu nezákonnosti jejího zahájení. Daňová kontrola na DPH byla vůči daňovému subjektu zahájena dne 23. 5. 2017 v 19:03, v prostorách NCOZ. Zahájení daňové kontroly proběhlo v době, kdy P. K. byl již více než 13 hodin zadržen, přestože po celou dobu s policií spolupracoval. Správce daně tak zasahoval do úkonů trestního řízení, kterých se již neúčastnila policie ani státní zástupce. Tvrdil, že takové úkony ze strany správce daně jsou projevem libovůle. Pracoviště NCOZ nelze dle § 85 odst. 2 daňového řádu hodnotit jako jakkoliv vhodné místo k provádění daňové kontroly, když jednatel daňového subjektu po celém dnu v poutech bude velmi obtížně reagovat na dotazy a poskytovat vysvětlení popř. dokumenty k prokázání svých tvrzení. Přestože žalobce na místě podal proti postupu správce daně stížnost, ten svůj postup nehodnotí jako vadný.

11. Žalobce tvrdil, že před zahájením daňové kontroly nebyl vyzván k podání daňového tvrzení. Nejsou tak splněny zákonné požadavky pro uložení penále.

12. Ve čtvrtém žalobním bodě žalobce namítal rozporuplnost zjištění správce daně v jiných řízeních. Uvedl, že správce daně vydal exekuční příkazy, kterými přikázal žalobci, aby neuhrazené závazky z poskytnuté reklamní prezentace v celkové hodnotě 6 711 749 Kč hradil namísto Agentury Hera správci daně na úhradu daňového nedoplatku Agentury Hera. Hodnotu faktur, které byly podkladem pro vydání exekučních příkazů, přitom správce daně rozporuje v rámci daňové kontroly na DPPO. Dle žalobce tedy není přípustné, aby správce daně pro potřeby exekučního řízení tvrdil, že hodnota protiplnění odpovídá smluvní ceně sjednané mezi žalobcem a Agenturou Hera, když v jiném řízení – doměřovacím řízení na DPH a DPPO konstatoval, že smluvní cena neodpovídala skutečné hodnotě plnění.

III. Vyjádření žalovaného k podané žalobě

13. Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě uvedl, že se žalobní námitky kryjí s odvolacími námitkami, se kterými se vypořádal v napadeném rozhodnutí. Z uvedeného důvodu žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí a navrhl, aby soud žalobu zamítl.

14. K prvnímu žalobnímu bodu uvedl, že rozhodující v předmětné věci je prokázání, že se jedná o spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP"), a že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních (pracovních) vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl.

15. V dané věci není sporu o tom, že se v případě žalobce a jeho dodavatele, Agentury Hera, jedná o osoby kapitálově spojené ve smyslu § 23 odst. 7 písm. a) bod 2 ZDP. Správce daně, poté co zjistil, že se v daném případě jedná o osoby spojené, počal zjišťovat cenu obvyklou, kdy vyzval třetí osoby, tj. pořadatele akcí, osoby mající reklamní práva na akcích apod., ke sdělení informací o cenách, na základě nichž následně stanovil interval cen, a po rozdělení do jednotlivých skupin akcí stanovil cenu obvyklou ve výši ceny na horní hranici intervalu. Správce daně vzal v potaz též to, že reklama byla žalobci zprostředkována reklamní agenturou, pročež k ceně připočetl marži. Celkový rozdíl mezi cenou sjednanou mezi spojenými osobami, tj. žalobcem a společností Agentura Hera, a cenou obvyklou, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, pak činil pro rok 2015 celkem 1 905 681 Kč a pro rok 2016 celkem 4 041 229 Kč.

16. Správce daně v rámci několika výzev k prokázání skutečností sdělil žalobci svá zjištění ohledně ceny obvyklé a dal mu prostor pro předložení důkazních prostředků ke zpochybněné ceně a především k uspokojivému vysvětlení zjištěného rozdílu mezi fakturovanou cenou a zjištěnou cenou obvyklou. Důkazní břemeno tudíž přešlo na žalobce, který se však, byť na výzvy reagoval, omezil toliko na vyjádření nesouhlasu se závěry správce daně, aniž by stran rozdílu v cenách a jeho odůvodněnosti přispěl relevantním tvrzením a důkazy.

17. Ve věci žalobcem odkazovaných smluv uzavřených společností Kolektory Praha a.s. žalovaný uvedl, že ze všech zjištění vyplynulo, že rozsah reklamních plnění na kulturních a společenských akcích byl u společnosti Kolektory Praha a.s. vždy ve větším rozsahu, než měl sjednán žalobce s Agenturou Hera, nadto se jednalo o podporu na nekomerčních akcích a projektech týkajících se sportu, kultury, vzdělání, kdy obchodní společnost Kolektory Praha a.s. finančními prostředky podpořila přímo organizátora dané akce a tedy jeho činnost (obecně prospěšnou společnost, zájmové sdružení, nadaci, atd.). Reklamní plnění je tedy nesrovnatelné s tím, které měl sjednáno žalobce.

18. Ve vztahu ke znaleckému posudku poukázal žalovaný na to, že správce daně oslovil pořadatele akcí a zjistil ceny na shodných kulturních akcích, na jakých se prezentoval žalobce, ve shodném místě a shodném čase, přičemž ze zjištění správce daně nevyplývá, že by reklamní prezentace na daných akcích v daném čase a daném rozsahu byly sjednávány v takovém intervalu, jaký uvádí znalec.

19. K druhému žalobnímu bodu žalobce uvedl, že anonymizované protokoly, které byly žalobci předloženy, se týkaly svědeckých výpovědí M. V., R. Š. a E. R. Žalovaný ověřil, že skutečnosti, které M. V., R. Š. a E. R. uvedli v protokolech sepsaných s Policií ČR, jsou dostatečně podrobně popsány ve zprávě o daňové kontrole, přičemž protokoly byly žalobci předloženy v anonymizované podobě z důvodu, že část údajů neměla přímou souvislost s daňovou povinností žalobce. Jedná se o legitimní postup dle daňového řádu (viz § 9 odst. 1

a § 52 odst. 1 daňového řádu). Skutečnosti plynoucí z protokolů o výsleších dotčených svědků byly v případě daňové kontroly na DPPO uvedeny nad rámec.

20. K navrhovaným výslechům svědků (M., Mgr. S.) žalovaný připomenul, že není povinen provádět všechny navržené důkazy, nýbrž každý návrh je třeba zvážit a rozhodnout, zda je jeho provedení na místě, nebo ne. Dospěje-li správní orgán k závěru, že důkaz nemůže tvrzení subjektu daně prokázat, důkaz neprovede. Pokud jde o výslech pana M., pak se výtky žalobce týkají primárně jeho zapojení do podvodného řetězce, tedy zjištění, která souvisejí s kontrolou na DPH. V případě daňové kontroly na DPPO byly tyto skutečnosti uvedeny nad rámec.

21. Pokud jde o výslech Mgr. S., žalovaný uvedl, že navyšování ceny v rámci zjištěného fakturačního řetězce vyplývá z množství listinných důkazů obsažených ve spisovém materiálu, opatřených správcem daně u třetích osob, a rozdíly v cenách jsou jednoznačně dány a důkazně podloženy. Zjištění u společnosti ČS SPORT tedy není jediným důkazem pro prokázání navýšení ceny.

22. Ohledně výslechu pana H. žalovaný uvedl, že byl proveden za účasti zástupce žalobce. S hodnocením této svědecké výpovědi žalovaný žalobce seznámil. Svědek H. popsal, jakým způsobem probíhala činnost Agentury Hera v souvislosti s dalšími společnostmi, avšak tyto skutečnosti nebyly v daňové kontrole sporné. Závěry správce daně osvědčily, že reklama byla dodavatelem Agentura Hera žalobci poskytnuta, což bylo v daňové kontrole také ověřeno. Sporné obecně není ani její „přeprodávání“ v rámci řetězce, když takový postup by byl zcela legitimní, pokud by jednotlivé články reklamního řetězce vnesly do obchodní transakce, resp. přidaly k reklamní prezentaci, další přidanou hodnotu. Toto však v nyní šetřeném případě prokázáno nebylo a tato skutečnost nebyla osvětlena ani provedenou svědeckou výpovědí M. H.

23. Ke třetímu žalobnímu bodu žalovaný konstatoval, že v souladu s § 11 daňového řádu správce daně rozhoduje, zda bude daňová kontrola zahájena, a určuje i místo jejího zahájení. V dané věci správce daně postupoval v součinnosti s Policií ČR, která v daný den, tj. 23. 5. 2017, zahajovala vlastní úkony v rámci trestního řízení, přičemž zvolené místo zahájení daňové kontroly, tj. sídlo Policie ČR, bylo s ohledem na okolnosti to nejvhodnější možné, tak aby nebyl mařen výkon policejního šetření v místě provozovny žalobce, a zároveň také tak, aby byl co nejméně zatížen i samotný žalobce, který byl v daný moment přítomen, stejně jako správce daně. Ustanovení § 85 odst. 2 daňového řádu hovoří o provádění daňové kontroly, nikoliv o jejím zahájení; pro tento úkon, zákon pravidla ve vztahu k místu či přesnému způsobu zahájení nestanoví.

24. Dále žalovaný zopakoval, že z chronologie úkonů vyplývající ze spisového materiálu plyne, že daňová kontrola na DPPO byla zahájena v průběhu kontroly na DPH, tzn. v době, kdy správce daně ještě nedisponoval definitivními závěry v daňové kontrole na DPH. Teprve v rámci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění na DPH, které proběhlo až téměř 9 měsíců po zahájení daňové kontroly na DPPO, bylo postaveno najisto, že žalobce byl zapojen do řetězce zasaženého podvodem na DPH. Správce daně před zahájením daňové kontroly na DPPO nedisponoval jednoznačnými indiciemi, které by bylo možno bez pochyb vyhodnotit tak, že směřují k doměření daně, tzn. neexistoval zde důvodný předpoklad, že daň bude doměřena, a nemohl být tudíž využit postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu.

25. Konečně k čtvrtému žalobnímu bodu žalovaný sdělil, že se jedná o různá a samostatná řízení dle daňového řádu, která mohou být vedena souběžně, ale která zároveň nelze směšovat. V rámci daňové kontroly na DPPO u žalobce bylo prokázáno, že žalobce a Agentura Hera jsou kapitálově spojené osoby, přičemž daň byla doměřena v důsledku neprokázání opodstatněnosti rozdílu mezi cenou sjednanou se spojenou osobou a cenou obvyklou, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. V tomto případě se tedy jedná o řízení dle hlavy IV daňového řádu – nalézací řízení.

26. Odlišným druhem dílčího daňového řízení je řízení exekuční. Řízení při placení daní přichází na řadu typicky až po ukončení nalézacího řízení, neboť jeho účelem je právě vybrání již stanovené daně, resp. zabezpečení její úhrady. V dané věci je žalobce v pozici poddlužníka dlužníka Agentury Hera, s ohledem na což vystavil správce daně exekuční příkazy, kterými žalobci zakázal po dobu trvání daňové exekuce vyplatit dlužníkovi pohledávku dle konkrétních faktur nebo pohledávku započíst či s ní jinak nakládat. Žalobce pak své závazky vůči Agentuře Hera nehradí této obchodní korporaci, ale správci daně na základě exekučního titulu. Zde se tedy jedná o řízení dle hlavy V daňového řádu – placení daní.

27. Žalovaný doplnil, že uskutečnění reklamních služeb nebylo rozporováno. Smluvní ujednání a z nich plynoucí sjednané částky, které byly následně žalobci fakturovány, patří čistě do roviny soukromoprávních vztahů, do níž správce daně nezasahuje; pro účely exekuce tedy správce daně vycházel z částek uvedených na konkrétních fakturách. Pokud však následně zaúčtováním částek dle dodavatelských faktur do daňově účinných nákladů vstoupil žalobce do roviny práva veřejného, byl v rámci daňové kontroly za účelem správného stanovení daně povinen dle § 92 daňového řádu ve spojení s § 24 odst. 1 ZDP prokázat oprávněnost zahrnutí nákladů do nákladů daňově účinných.

IV. Posouzení žaloby Městským soudem v Praze

28. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

29. Soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť žádný z účastníků řízení s takovým postupem nevyjádřil nesouhlas.

30. Soud při posouzení věci vyšel z následující právní úpravy:

- Podle § 23 odst. 7 písm. a) bod 2 ZDP liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku. Ustanovení věty první a druhé se nepoužije v případě uzavření smlouvy o výprose nebo o výpůjčce a v případě, kdy sjednaná výše úroků z úvěrového finančního nástroje mezi spojenými osobami je nižší, než by byla cena sjednaná mezi nespojenými osobami, a věřitelem je daňový nerezident nebo člen obchodní korporace, který je daňovým rezidentem České republiky, nebo poplatník

daně z příjmů fyzických osob. Spojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí kapitálově spojené osoby, přitom jestliže se jedna osoba nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami kapitálově spojenými.

31. Soud o podané žalobě uvážil následovně:

32. Podstata sporu mezi účastníky řízení spočívá v posouzení, zda v projednávaném případě byly splněny podmínky pro aplikaci § 23 odst. 7 písm. a) bod 2 ZDP, či nikoliv.

33. Podle § 23 odst. 7 ZDP je správce daně povinen upravit základ daně z příjmů, pokud (i) se jedná o transakci mezi spojenými osobami (tj. řízenou transakci), (ii) jejíž sjednaná cena se liší od srovnávací ceny, a (iii) tento rozdíl nebyl daňovým subjektem uspokojivě doložen.

34. Z četné judikatury Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2022, č. j. 2 Afs 298/2019-57, ze dne 29. 1. 2020, č. j. 9 Afs 232/2018-63, ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81) vyplývá, že ve vztahu k prvním dvěma podmínkám nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní správce daně. Má-li správce daně za prokázané, že smluvními stranami příslušného právního jednání jsou spojené osoby a že si sjednaly ceny odlišně od cen obvyklých, musí daňovému subjektu poskytnout prostor, aby zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě vysvětlil. V této fázi nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní, na rozdíl od předchozích dvou podmínek pro úpravu základu daně, daňový subjekt.

35. Mezi účastníky řízení není sporu o tom, že žalobce a Agentura Hera jsou spojené osoby. Sporné je toliko to, zda realizované ceny za předmětná plnění odpovídaly cenám, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, či nikoliv, a případně zda žalobce uspokojivě doložil, že sjednaná cena za předmětné služby je cenou obvyklou.

36. Soud úvodem sděluje, že žalobce v podané žalobě toliko opakuje námitky uplatněné v řízení před správcem daně a v podaném odvolání, a to aniž by jakýmkoliv způsobem zareagoval na argumentaci daňových orgánů uvedenou v příslušných rozhodnutích. Námitky žalobce tak již vypořádával správce daně a následně žalovaný ve svých rozhodnutích. Za této situace žalobce, který vůči vypořádání svých námitek ze strany daňových orgánů neuplatnil konkrétní a usouvztažněné pochyby, argumentaci daňových orgánů konkrétně nevyvrací, s jednotlivými úvahami přímo nepolemizuje, ale jen znovu opakuje to, na co už bylo reagováno, neotvírá soudu možnost, aby působil jako arbitr mezi konkurujícími argumenty. Role soudu proto zůstává v tom, aby přezkoumal, zda úvahy daňových orgánů jsou racionální a logicky soudržné, přičemž v tomto ohledu v napadeném rozhodnutí soud neshledal žádný deficit, který by měl vliv na zákonnost rozhodnutí. Soud proto u jednotlivých námitek vycházel z podstaty vypořádání námitek ze strany daňových orgánů s tím, že v podrobnostech odkazuje na napadené rozhodnutí.

37. Správce daně vyšel při stanovení obvyklé ceny za předmětná zdanitelná plnění ze sdělení třetích osob, zejména pořadatelů akcí a osob majících reklamní práva na akce. Na základě těchto sdělení správce daně rozdělil předmětná plnění do skupin dle shodnosti nebo obdobnosti akcí a stanovil pro jednotlivé skupiny interval cen. Výchozí cenou u jednotlivých skupin akcí se stala horní hranice příslušného cenového intervalu. Následně správce daně přihlédl ke skutečnosti, že reklama byla zprostředkována reklamní agenturou, a k zjištěné

ceně připočetl marži, čímž dostal cenu obvyklou (blíže viz body [78] a [92] napadeného rozhodnutí). Rozdíl mezi cenami sjednanými mezi žalobcem a Agenturou Hera a správcem daně stanovenou obvykle cenou činil pro rok 2015 částku cca 1 906 000 Kč pro rok 2016 částku cca 4 041 000 Kč.

38. Na základě shora uvedeného dospěl soud k závěru, že správce daně unesl své důkazní břemeno k prokázání, že dotčené obchodní operace mezi spojenými osobami, tj. žalobcem a Agenturou Hera, neodpovídají vzhledem k mnohonásobnému navýšení ceny jednotlivých reklamních akcí ekonomickým principům běžných obchodních vztahů. Za uvedené situace přešlo důkazní břemeno ve vztahu k doložení důvodnosti zjištěných cenových rozdílů na žalobce.

39. V souladu s výše uvedeným správce daně opakovaně vyzval žalobce k vysvětlení rozdílu mezi fakturovanou cenou a cenou obvyklou, respektive zjištěnou správcem daně (viz výzva 1798300/19/2712-60050-606356, č. j. 1537833/20/2712-60050-606356, č. j. 1312065/21/2712-60562-606356).

40. Soud nepřisvědčil tvrzení žalobce, že prokázal obvyklost ceny reklamních služeb znaleckým posudkem. K uvedenému tvrzení soud odkazuje na stranu 122 až 126 zprávy o daňové kontrole, ve které se správce daně podrobně zabýval předmětným znaleckým posudkem a žalobci sdělil, na základě jakých skutečností má za to, že uvedený znalecký posudek neprokazuje jeho tvrzení o obvyklost ceny reklamních služeb. Bylo tomu tak zejména proto, že znalcem oslovení zástupci obchodních korporací nijak nespecifikovali rozsah reklamních prezentací, které měly být sjednány v částkách od 20 tisíc do milionů Kč. Žalobcem pak byla v převážné míře sjednána reklamní prezentace v rozsahu umístění reklamního baneru o rozměru 2 m x 1 m, přičemž si lze jen stěží představit, že by taková reklamní prezentace byla sjednána v řádu tisíc Kč. Navíc ne vždy byla reklamní prezentace umístěna na lukrativních místech. Naproti tomu správce daně provedl vyhledávací činnost u pořadatelů akcí a případně osob majících reklamní práva na daných akcí a zjistil ceny u shodných kulturních akcí, na jakých se prezentoval žalobce, ve shodném místě a shodném čase. Zjištění správce daně neskýtala oporu pro závěr, že by reklamní prezentace na předmětných akcích v daném čase a daném rozsahu byly sjednány v intervalu uváděném znalcem. Soud se s úvahou správce daně ztotožňuje. Za situace, kdy ve znaleckém posudku nebyl specifikován rozsah reklamních prezentací, nelze dospět k závěru, že by znalecký posudek byl způsobilý doložit důvodnost zjištěných cenových rozdílů. Uvedené platí tím spíš za situace, kdy vyhledávací činnost správce daně byla zaměřena na shodné akce, na které se prezentoval žalobce, a to ve shodném místě a čase.

41. K námitce žalobce, že doklady k jednotlivým sportovním akcím prokazují, že kromě umístění loga na reklamní plachtě byl na některých akcích žalobce prezentován jako partner akce i na dalších propagačních materiálech, soud uvádí, že námitka žalobce se omezuje na obecné konstatování, aniž by žalobce sdělil, k jakým konkrétním sportovním akcím a jakým konkrétním dokladům se tato námitka váže, případně takové doklady předložil. Soud ze správního spisu zjistil, že předmětem smluv vážících se ke sportovním akcím byla v převážné většině případů reklamní prezentace sjednaná v rozsahu umístění loga na reklamní plachtě a v některých případech rovněž v umístění propagačních materiálů. K obdobnému závěru dospěl rovněž správce daně ve zprávě o daňové kontrole (viz strany 46 až 69). Tvrzením žalobce, že na některých akcích byl žalobce prezentován jako partner, aniž by bylo toto tvrzení jakkoliv blíže konkretizováno a doloženo, nevytváří soudu prostor, aby se tvrzením

žalobce mohl blíže zabývat. Za uvedené situace soudu nezbylo než námitku žalobce odmítnout.

42. Obvyklost ceny reklamních služeb dle soudu nevyplývá ze smluv uzavíraných se společností Kolektory Praha a.s. Rovněž smlouvami se společností Kolektory Praha a.s. se správce daně zabýval ve zprávě o daňové kontrole (viz strana 112 až 114). Z provedeného hodnocení vyplývá, že rozsah reklamních plnění na kulturních a společenských akcí ze strany společnosti Kolektory Praha a.s. byl vždy ve větším rozsahu, než měl sjednaný žalobce s Agenturou Hera. K tomu správce daně poukázal na skutečnost, že zatímco reklamní prezentace žalobce byla sjednána v převážné míře pouze v rozsahu baneru 2 m x 1 m a možnosti umístění propagačních materiálů, v případě smluv uzavřených se společností Kolektory Praha a.s. byl obvykle vyvěšen jeden nebo několik banerů, společnost byla uváděna v publikacích k dané akci, při zahájení akce byly pozitivně zmíněny aktivity této společnosti a někdy byl na akci umístěn stánek s propagací. Navíc smlouvy o propagaci uzavřené společností Kolektory Praha a.s. byly uzavírány s obecně prospěšnými společnostmi, nadacemi a zájmovými sdruženími, kdy ze strany společnosti Kolektory Praha a.s. došlo k podpoře organizátora dané akce a jeho činnosti. V případě žalobce nebyla podpora mířena na pořadatele, ale finanční prostředky směřovaly k Agentuře Hera. Z výše uvedeného vyplývá, že argumentace správce daně je založena na dvou skutečnostech, a to 1. že rozsah reklamních plnění na kulturních a společenských akcích byl u společnosti Kolektory Praha a.s. vždy ve větším rozsahu, než měl sjednaný žalobce s Agenturou Hera, a 2. že se v případě smluv uzavřených společností Kolektory Praha a.s. jednalo o podporu nekomerčních akcí, kdy tato společnost podpořila přímo organizátora akce a jeho činnost. Ve výše popsané úvaze správce daně soud neshledal žádné nedostatky. Žalobce v podané žalobě vůči hodnocení správce daně uplatnil toliko obecné námitky, které nadto závěry správce daně zkreslují (např. uvádí, že smlouvy uzavřené společností Kolektory Praha a.s. byly správcem daně odmítnutu jen z důvodu, že byly uzavírány s neziskovými organizacemi). Toliko obecné tvrzení žalobce není způsobilé zpochybnit posouzení správce daně, jež je založeno na zcela konkrétních skutečnostech a má podklady v předloženém spisovém materiálu.

43. S ohledem na shora uvedené soud dospěl k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve vztahu k doložení důvodnosti zjištěných cenových rozdílů. Daňové orgány proto postupovaly v souladu s § 23 odst. 7 ZDP, když odpovídajícím způsobem zvýšily základy daně a v důsledku toho přistoupily k doměření daně z příjmů právnických osob a stanovení penále.

44. K námitce žalobce, že Agentura Hera nebyla virtuálním poskytovatelem reklamy, že není pravdou, že byla jen dalším článkem při navyšování ceny služeb za účelem krácení daně, a k navazujícím tvrzením [tvrzení o virtuálních sídlech společností, o irelevantnosti chování společností po provedení obchodní spolupráce, o hotovostních platbách, o zapojení Agentury Hera do řetězce společností za účelem krácení DPH apod. (viz bod 17. a následující žaloby)], soud uvádí, že se míjí s podstatou projednávané věci. Jak soud uvedl výše, pro projednávaný případ je rozhodné pouze, zda se jednalo o transakci mezi spojenými osobami, zda se sjednaná cena liší od srovnávací (obvyklé) ceny a zda tento rozdíl byl žalobcem uspokojivě doložen. Protože se tvrzení žalobce k podstatě věci neváží, nemohou závěry daňových orgánů zpochybnit. Uvedená tvrzení jsou tak v projednávané věci irelevantní. Pro úplnost soud uvádí, že pokud žalovaný v napadeném rozhodnutí odkázal na řízení o DPH,

činil tak nad rámec projednávané věci, což výslovně v tomto rozhodnutí uvedl. Tato tvrzení tak na posouzení věci daňovými orgány neměla vliv.

45. Daňové orgány nepochybily, pokud neprovedly výslech M. M. a Mgr. S. Pokud jde o výslech M. M., daňové orgány žalobci opakovaně sdělily, že jeho výslech považují za nadbytečný, neboť byl žalobcem primárně navrhován k otázce zapojení žalobce do podvodného řetězce. Vzhledem k tomu, že otázka zapojení žalobce do podvodného řetězce souvisí s kontrolou na DPH, nikoliv s projednávaným případem, tj. kontrolou na DPPO, nemohl by výslech uvedené osoby přinést žádné nové skutečnosti. Skutečnost, že M. M. měl být vyslechnut za účelem zapojení žalobce do podvodného řetězce, žalobce v podané žalobě nikterak nerozporoval. Protože žalobce závěry daňových orgánů, pro které neprovedly výslech M. M., nerozporoval a soud úvahu, na základě které daňové orgány výslech uvedené osoby neprovedly, považuje za logickou, nezbylo mu než námitku žalobce zamítnout.

46. K výslechu Mgr. S. žalovaný poukázal na skutečnost, že navýšení ceny mezi spojenými osobami dle § 23 odst. 7 písm. a) bod 2 ZDP vyplývá z množství listinných důkazů založených ve správním spise, když správce daně podrobně pro každou skupinu kulturních a sportovních akcí zjišťoval ceny u pořadatelů akcí, případně osob majících reklamní práva na daných akcí, přičemž rozdíly v cenách byly zjištěny jednoznačně. Zjištění u společnosti CS SPORT tak není jediným důkazním prostředkem pro prokázání navýšení ceny. Z uvedených důvodů žalovaný shledal provedení tohoto důkazu nadbytečným. Soud se s důvody, pro které žalovaný neprovedl výslech Mgr. S. ztotožňuje. Nemůže-li totiž výslech Mgr. S. vzhledem k množství dalších důkazů jakkoliv zpochybnit zjištění správce daně, není dán žádný důvod pro jeho provedení. Nadto žalobce v podané žalobě ani neuvedl žádný důvod, pro který by měl soud shledat postup žalovaného vadným. Pro úplnost soud uvádí, že rozpornost tvrzení Mgr. S. nebyla žalovaným shledána (viz bod [180] napadeného rozhodnutí).

47. Tvrzení žalobce, že nebyl proveden výslech M. H., nemá oporu v napadeném rozhodnutí a předloženém spisovém materiálu. Žalovaný v průběhu odvolacího řízení provedl výslech M. H., a to za účasti žalobce. Následně žalovaný seznámil žalobce s hodnocením tohoto důkazu.

48. Pokud jde o výslech M. V., R. Š. a E. R. soud ve shodě s žalovaným uvádí (viz bod [169] napadeného rozhodnutí), že skutečnosti plynoucí z protokolů o výsleších uvedených svědků byly primárně využity v rámci kontroly na DPH. V případě kontroly na DPPO se jednalo o skutečnosti uvedené nad rámec, které na závěru daňových orgánů o splnění podmínek pro aplikaci § 23 odst. 7 písm. a) bod 2 ZDP nemohly nic změnit. Za situace, kdy provedení svědeckých výpovědí uvedených osob nemohlo mít vliv na závěr daňových orgánů, je provedení těchto výpovědí nadbytečné. Na uvedeném závěru nemůže nic změnit skutečnost, že protokoly o výsleších uvedených osob byly v souladu s § 9 odst. 1 a § 52 odst. 1 daňového řádu anonymizované.

49. Soud neshledal oprávněným tvrzení žalobce o nezákonnosti zahájení daňové kontroly na DPH. Uvedenou námitkou se žalovaný obšírně zabýval v napadeném rozhodnutí (viz body [152] až [160)]). Žalobce v podané žalobě neuvedl žádné skutečnosti, kterými by tvrzení žalovaného jakkoliv rozporoval. Soud za rozhodnou považoval zejména skutečnost, že zahájení daňové kontroly na DPH není pro projednávaný případ podstatné. Rozhodná pro projednávaný případ je daňová kontrola ve věci kontroly DPPO za rok 2015 až 2016, která byla správcem daně řádně zahájena dne 27. 2. 2019 pod č. j. 328116/19/2712-60050-606356. Proti zahájení této kontroly žalobce žádné námitky nevznesl. Pro úplnost soud uvádí, že je

na správci daně, kde zahájí daňovou kontrolu, přičemž ve smyslu § 85 odst. 2 daňového řádu se musí jednat o místo, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Místo, které správce daně zvolil, tj. sídlo Policie ČR, pak lze s ohledem na skutečnost, že správce daně postupoval v součinnosti s Policií ČR, která v uvedený den konala vůči žalobci úkony v rámci trestního řízení, považovat za nejvhodnější podle § 85 odst. 2 daňového řádu. Ve zbytku pak soud odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí.

50. Důvodné není rovněž tvrzení, podle kterého měl být žalobce vyzván k podání dodatečného daňového tvrzení. I touto námitkou se žalovaný zabýval v napadeném rozhodnutí (viz body [162] až [169]). Soud tedy opakuje, že správce daně před zahájením daňové kontroly nedisponoval indiciemi, na základě kterých by bylo možno dospět k závěru, že bude daň doměřena. Za uvedeného stavu věci pak nebyl podle § 145 odst. 2 daňového řádu povinen vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání. Žalobce v podané žalobě se závěrem žalovaného nikterak nepolemizuje, tedy netvrdí, že by správce daně jakýmikoliv indiciemi disponoval. Existence indicií směřující k doměření daně nevyplývá ani ze spisového materiálu předloženého žalovaným. Vzhledem k uvedenému pak soud nemá žádný důvod se od posouzení žalovaného odchýlit.

51. Nelze přisvědčit tvrzení žalobce o rozpornosti zjištění správce daně v jiných řízeních. K uvedené námitce soud odkazuje na napadené rozhodnutí (viz body [130] až [137]), ve kterém se žalovaný podrobně zabýval zcela totožnou námitkou žalobce. Rovněž v tomto případě žalobce závěry správce nikterak nerozporuje. Soud tedy ve stručnosti shrnuje, že „nalézací vyměřovací“ a „nalézací doměřovací“ řízení jsou dvě různá a na sobě nezávislá samostatná řízení, která nelze jakkoliv zaměňovat nebo směšovat. Žalobcem vytýkaného jednání se správce daně a rovněž ani žalovaný nedopustil. Ve zbytku soud dokazuje na napadené rozhodnutí.

V. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

52. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

53. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému správnímu orgánu žádné náklady v řízení nevznikly.

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 nejblíže 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 dne 28. listopadu 2023

Milan Tauber
předseda senátu