



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyň JUDr. Naděždy Treschlové a JUDr. Hany Kadaňové, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **AUFEER DESIGN s.r.o.**, IČ 26159031
sídlem Podvinný mlýn 2178/6, Praha 9
zastoupená advokátkou JUDr. Janou Fuksovou, LL.M.
sídlem Pobřežní 648/1a, Praha 8

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 5. 2023, č. j.: 16158/23/5200-11433-713223

takto:

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

Odůvodnění

[1] Žalobkyně napadla shora uvedené správní (daňové) rozhodnutí, kterým byly změněny dva dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 a od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016, oba ze dne 26. 4. 2022, vydané Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále také jen „*finanční úřad*“, případně obecně „*správce daně*“, přičemž tento termín je používán i pro žalovaného, pokud rozlišení jednotlivých vykonavatelů veřejné správy nemá vliv na srozumitelnost textu). Předmětem sporu je posouzení, zda reklamní služby poskytnuté společnostmi Agentura HERA, s.r.o. (dále jen „*HERA*“), a RAHO media s.r.o. (dále jen „*RAHO*“), byly vynaloženy v souladu s ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmů, ve znění pozdějších

předpisů (dále také jen „ZDP nebo zákon o daních z příjmů“), a zda u části reklamních služeb přijatých od společnosti HERA cena přijatého plnění odpovídala ceně obvyklé, a zda se v případě této společnosti jedná o spojenou osobu podle ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP.

[2] V daňovém řízení byla provedena daňová kontrola. Žalobkyně je společnost nabízející služby zejména pro automobilový průmysl (design a konstrukce). Po ukončení daňové kontroly na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období mj. leden až prosinec 2015 a leden až prosinec 2016, byla u žalobkyně prověřena okolnost, zda právní vztah uzavřený se společností HERA (který byl v rámci daně z přidané hodnoty vyhodnocen jako plnění, které bylo zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty) nebyl uzavřen za účelem snížení základu daně ve smyslu ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP. Poté byla žalobkyně seznámena s výsledky daňové kontroly, a ta byla ukončena, kdy byl zvýšen základ daně za předmětná období ve výši uvedené v dodatečných platebních výměrech.

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí v celém rozsahu a domáhala se jeho zrušení, včetně zrušení dodatečných platebních výměrů, a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. V žalobě uplatnila tyto žalobní body. V první části žaloby popisuje skutkové a procesní shrnutí řízení. V další části uvádí, že považuje rozhodnutí za nepřezkoumatelné a nesouhlasí s důvody pro rozhodnutí. Část ohledně nepřezkoumatelnosti je velmi obecná a spíše se jedná o námitku nezákonnosti rozhodnutí. K plnění od dodavatele HERA uvádí, že s ním nebyla nijak personálně ani kapitálově propojená, což není sporné. Namítá, že aplikace ust. § 23 odst. 7 ZDP probíhá ve 3 krocích (spojené osoby, cena, poté přechází důkazní břemeno na daňový subjekt, který rozdíl v cenách může vysvětlit). První dvě podmínky musí být splněny současně, není přípustné omezit se pouze na cenu. Z judikatury, na kterou žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí odkazuje, neplyne závěr, že by správce daně byl absolutně zproštěn povinnosti prokázat, že osoby, které vytvořily právní vztah vedoucí ke snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, jej vytvořily za tímto účelem; správce daně je podle názoru žalobce povinen prokázat, že žalobkyně profitovala z takového účelově vytvořeného právního vztahu. Dále uvádí, že žalovaný svůj závěr o propojenosti staví na existenci podvodného řetězce obchodních korporací s reklamními službami, jehož součástí byla společnost HERA, žalobkyně měla být koncovým odběratelem reklamních služeb. Znovu opakuje, že i z prokázání podvodného jednání na dani z přidané hodnoty, nelze dovozovat, že žalobkyně a společnost HERA jsou spojené osoby. Tvrdí, že nevědomky přijala plnění zasažené podvodem na dani z přidané hodnoty. Argumentaci v žalobě neustále opakuje, a namítá, že je nutné prokázat, jaký je převažující účel vztahu mezi těmito subjekty; úmyslem žalobce bylo vynaložení finančních prostředků na reklamní prezentaci, která nebyla provedena. Opakuje, že zapojení do podvodného řetězce musí být vědomé vytvoření právního vztahu mezi osobami, nesouhlasí s tím, že příslušné právní ustanovení nevyžaduje aktivní jednání. Argumentace shora uvedená se v žalobě neustále opakuje.

[4] Žalobkyně dále namítá, že plněním od společnosti HERA nedosáhl žádné daňové výhody, kterou by bylo možné považovat za hlavní účel transakce, reklamní služby byly žalobkyni poskytnuty a ta za ně zaplatila, bylo by pro ní nesmyslné vynakládat větší množství finančních prostředků, aby takový výdaj mohla uplatnit jako položku snižující základ daně, neboť podle jejího názoru by na takový výdaj uplatnila 100

% výdajů, aby dosáhla úspory 19 %, což by pro ní bylo ekonomicky nevýhodné, neboť by na reklamu musela vynaložit více prostředků, než kolik by činila úspora na dani. Namítá, že se žalovaný nedostatečně vypořádal s judikaturou (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. září 2021, čj. 1 Afs 110/2021-78), a to i s otázkou, že ne všechny osoby mající mezi sebou vztah je možné považovat za jinak spojené osoby. Uvádí, že se daní zisk, namítá, že logikou žalovaného by všechny náklady spadaly pod ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP. Uvádí, že ceny reklamy jí nepřipadaly nepřiměřené, nepřekročily stanovený rozpočet na reklamu, znovu opakuje, že mezi osobami není žádné personální ani kapitálové propojení. U společnosti HERA se jednalo o renomovaného experta v reklamním oboru.

[5] K otázce ceny a jejího jediného posouzení jako důvodnosti pro postup podle ust. § 23 ZDP namítá, že byl nesprávně aplikován právní názor z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. prosince 2021, čj. 2 Afs 132/2020-56, a poukázala na to, že ve věci bude rozhodovat rozšířený senát. Uvádí, že obor reklamních služeb spadá mimo obor jejího podnikatelského zaměření, tato činnost je nezbytná pro její ekonomické fungování, nemá vlastní marketingové oddělení, zajištění reklamních služeb outsourcuje na jiné subjekty, poukazuje na to, že není jeho povinností vyhledávat cenově nejvýhodnější nabídku na trhu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. srpna 2021, čj. 1 Afs 108/2021-87). Proto podle jejího názoru jí nelze klást k tíži, že se ceny sjednané se společností HERA lišily od případů, kdy si reklamní služby zajišťovala sama. Dále namítá, že náklady vynaložené na reklamu poskytnutou společností HERA jsou nižší, než by byl provoz interního marketingového oddělení. Dohodnutá cena se neodvíjela od velikosti pořádané akce, kdy byl s touto společností dohodnut určitý balíček služeb (odst. 214 napadeného rozhodnutí). Žalobkyně nechala vypracovat znaleckým ústavem APOGEO Esteem a.s. znalecký posudek, který podle jejího názoru prokazuje zhodnocení ochranné známky v závislosti na reklamní prezentaci. Informace, které uvádí žalovaný (např. zpětná vazby od zaměstnanců) považuje žalobkyně spíše za nadbytečné. Poukazuje na to, že zákon nestanoví v tomto ohledu žádnou konkrétní povinnost.

[6] Žalobkyně dále napadá postup v případě stanovení ceny obvyklé. Žalovaný využil postup podle metody srovnatelné nezávislé ceny, poukazuje na to, že při použití této metody je nutné srovnávat produkt s ohledem k druhu a typu služby, lokalitě a času. Odmítá srovnání této ceny mezi jinými subjekty a pořadatelem akcí, kdy podle názoru žalobkyně není zohledněn element srovnatelnosti. Poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2022, čj. 10 Afs 453/2021-66. Žalovaný odmítl jako důkaz připustit znalecké posudky, které si nechal žalobce zpracovat. Metodou, kterou žalovaný zvolil, podle názoru žalobkyně nedostal požadavkům Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy a Pokynu D-34. Konkrétněji namítá, že správce daně při stanovení ceny nesprávně stanovil referenční vzorek a nerespektoval skutečnost, že právní vztah uzavřený mezi pořadatelem akcí a jinými subjekty je odlišný od vztahu žalobkyně se společností HERA (ta vystupuje z pozice zajišťovatele, kdy nakoupila vstupy u pořadatele a dodala službu spojenou se zajištěním a realizací reklamy). Poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. srpna 2021, čj. 1 Afs 109/2021-67. Výpočet správce daně, ač připočítává průměrnou marži, nezohledňuje provozní náklady, které se vztahují k zajištění reklamy (náklady na zaměstnance realizující reklamní prezentaci, její zhotovení a umístění). Za nesprávné dále považuje, že správce daně

v některých případech stanovuje cenu obvyklou, kdy vychází z ceny, která byla sjednaná mezi pořadatelem akce a odběratelem v případě prezentace více subjektů, kdy se mohou projevovat jiné faktory (množstevní sleva).

[7] Žalobkyně poukazuje na další znalecký posudek, který nechala žalobkyně pro stanovení ceny vypracovat (ze dne 29. prosince 2020), a nesouhlasí s tím, že z něj správce daně nevycházel. Znalecký posudek je podle jejího názoru úplný a konkrétní. Uvádí, že správce daně musí nejprve důkazní prostředek provést, a až potom jej může hodnotit; znalecké posudky jsou pak v daňovém řízení přípustné (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. července 2015, čj. 9 As 206/2014-48). Podle názoru žalobkyně měl správce daně předvolat znalce k výslechu a v případě pochybností požádat jiného znalce.

[8] Ohledně reklamních nákladů společností HERA a RAHO, kde nebyla prokázána jejich realizace, nejprve obecně uvádí citaci právních předpisů a běžné judikatury k daňové uznatelnosti a prokazování této skutečnosti. K nákladům od společnosti RAHO uvádí nejprve velice obecně, že podle jejího názoru jejich rozsah prokázala. Sporným je plnění na LED obrazovkách, v daňovém řízení předložila žalobkyně fotografie LED obrazovek v letech 2015 a 2016, předložila přehledy s počtem odvysílaných spotů a fotografie prokazující, že spoty byly odvysílány. Nemůže po ní být požadováno, aby prokázala provedení každého jednotlivého plnění, a to i s ohledem na časový odstup (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. prosince 2011, čj. 7 Afs 55/2011-84). Namítá, že nebyl řádně vyhodnocen důkaz svědeckou výpovědí svědků xxxx, když ty s ohledem na časový odstup nemohli konkrétně potvrdit celý předmět plnění. Dále namítá, že žalovaný přehledům od společnosti AWEA přisuzuje větší důkazní sílu, než přehledům, které předkládala žalobkyně. Nebylo zdůvodněno, proč tuto společnost považuje za třetí nezávislou osobu (odkazuje na odst. 99 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Dále považuje hodnocení důkazů za libovůli, opakuje argumentaci o zvýhodnění jednoho důkazního prostředku, poukazuje na nález Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13).

[9] K nákladům na reklamu od společnosti HERA obecně uvádí, že podle jejího názoru prokázala plnění na akcích Happy Golf, The Best Box a Tennis Open, a to výslechem svědkyně P. Ohledně akce Tennis Open uvádí, že došlo k předložení nesprávné fotodokumentace, odpovídající fotodokumentaci není schopna dohledat, ostatní důkazní prostředky by však podle jejího přesvědčení měly dostačovat. Ohledně akce Simply The Best Box uvedla, že se jedná o jediné plnění z celkem šesti proběhlých reklamních prezentací, po finanční stránce o nejmenší plnění a od uskutečnění uběhlo již 7 let, proto ji má za prokázanou (předloženou smlouvou a daňovým dokladem). K akci Happy Golf uvádí, že správce daně odmítl akceptovat fotodokumentaci, aniž by to odůvodnil, resp. důkazně podpořil. Ohledně akce Tábořské okruhy uvádí, že zjevné administrativní pochybení společnosti HERA není způsobilé založit pochybnost o tom, že byla žalobkyně na akci prezentována. Ohledně akce cyklokrosových a silničních závodů namítá, že správce daně tíží důkazní povinnost, pokud odmítl fotodokumentaci z této akce jako nedostatečnou.

[10] Žalovaný s podanou žalobou nesouhlasil a navrhol ji zamítnout jako nedůvodnou, přičemž odkazoval i na odůvodnění napadeného rozhodnutí a proběhlé daňové řízení. Žalobkyně figurovala v obchodním řetězci korporací, které si mezi sebou přeprodávaly reklamní služby, které byly umístěny na kulturních, sportovních a společenských akcích, služby si objednávala u společnosti HERA, ta je však nesjednávala přímo s organizátory akcí, ale většinou přes dalšího prostředníka (s výjimkou akcí, které pořádala přímo společnost HERA). Vztah byl prokázán nedostatečnou smluvní dokumentací, nízkou efektivitou poskytnutých reklamních služeb, neprovedením průzkumu trhu a neúměrnou výší cen za přijaté reklamní služby. Ohledně zapojení do řetězce poukázal na to, že žalobkyně si musela být vědoma minimálně rozdílnosti v cenách, ale i obsahu poskytovaných reklamních služeb, neboť si sama některé zajišťovala. Ohledně určení ceny obvyklé poukazuje na specifičnost akcí, takže se s jinými nedávají srovnávat (umístění banneru o rozměrech 2 x 1 metru, možnost umístění propagačních materiálů a zpracování fotodokumentace z akce). Nebylo prokázáno, že by jednotlivé články řetězce přidávaly k přeprodávané službě jakoukoliv přidanou hodnotu, navíc se u většiny akcí nejednalo o žádný balíček služeb, ale o jednotlivé akce. Proto je správné zjištění prvotní ceny u pořadatele akce. Ve prospěch žalobce pak byla cena stanovena na horní hranici zjištěného intervalu. Ohledně znaleckého posudku nesouhlasí s jeho důkazní hodnotou ve vztahu k předmětu sporu, neboť zhodnocení ochranné známky v letech 2015 – 2016 způsobil růst v celém automobilovém průmyslu, v posudku chybí klíčové ukazatele výkonnosti v oblasti zákazníků či personálních zdrojů, žalobkyně nepředložila dokumentaci, že by přínos reklamní činnosti jakkoliv vyhodnocovala. Posudky nebyly odmítnuty, ale nebyly využity ve skutkovém zjištění, když neprokázaly skutečnosti v řízení podstatné.

[11] V odůvodnění napadeného rozhodnutí je ve vztahu k žalobním bodům uvedeno následující. Je zmíněno ukončení daňové kontroly na daň z přidané hodnoty, kdy byl zjištěn podvod na dani (řetězec společností HERA, HEPYSTAV, W AUTO, CAV, DAVIMIPE, KLEVARYS, 7 Systém a STONE). Jednatelé některých těchto společností působili současně v dalších společnostech, některé společnosti vstoupily do likvidace či již byly zrušeny, většina z nich neplnila povinnosti ke správci daně, shodné jednání bylo zjištěno téměř u všech účastníků řetězce (např. reklamní prezentace na volejbalových zápasech sjednaná s xxxx byla bez finančního plnění, žalobkyně za ni zaplatila měsíčně xxxx, na soutěži PARTNERS CUP 2016 proběhla prezentace 17 společností za finanční plnění ve výši xxxx, cena za jednoho tak činila xxxx, žalobkyně za ni zaplatila xxx, na závodě finále mistrovství světa na dlouhé ploché dráze byla prvním článkem řetězce zajištěna reklamní prezentace bezúplatně, žalobkyně za ni zaplatila xxx, reklamní prezentace na závodech Zlatá Přilba Pardubice zajištěna bezúplatně, žalobkyně platila xxx, reklamní prezentace na bookletu CD Někoho mít zajištěna u produkce bezúplatně, žalobkyně platila xxxx, reklamní prezentace INTERNATIONAL TATTO CONVENTION PRAGUE 2016 zajištěna bezúplatně, žalobkyně zaplatila xxxx). V odůvodnění je odkázáno na znění ust. § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP, které nevyžaduje prokázání aktivního jednání všech subjektů a jednotlivců úmysl, ale dopadá na všechny osoby, které se takového vztah, přímo či nepřímo, účastnily a profitovaly z něj (účelem je zabránit přesunu části základu daně z příjmů mezi jednotlivými poplatníky a sankcionovat daňovou spekulaci). Žalobkyně vynaložila za reklamní prezentace částky, které neodpovídaly běžně obchodovaným cenám, aniž by zvýšení bylo odůvodněno

přidanou hodnotou. Zapojením do řetězce získala žalobkyně daňový užitek, neboť podstatným zvýšením výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů si snížila základ daně a zároveň realizovala své marketingové aktivity, kdy měla v úmyslu tyto příjmy tak jako tak vydat. Žalobkyně si musela být vědoma rozdílnosti v cenách, i v obsahu poskytovaných reklamních služeb, neboť některé tyto služby si zajišťovala sama (xxxx). Ze svědeckých výpovědí vyplynulo, že jednatelé jsou velmi aktivní, částky nad xxx chtějí zdůvodnit, což je v rozporu s nestandardními okolnostmi, které provázely obchodní vztah se společností HERA (smlouvy uzavřené nestandardně s plněním od xxx do xxxx Kč, rozsah reklamních služeb sjednán např. v rozsahu 2 x 1 metru reklamního banneru – u smluv chybí specifikace umístění a sjednání doby trvání reklamní prezentace, před umístěním banneru si žalobkyně nemohla učinit obrázek o tom, v jak atraktivní lokaci bude banner umístěn, ač tyto skutečnosti měl uvedeny ve smlouvách, které si sjednával sám s jednotlivými pořadateli akcí, reklamní akce byly umístěny na místech, které nepatří k místům, od nichž žalobkyně čerpá případnou další spolupráci, u golfových turnajů bylo zjištěno, že se jich účastní stále titíž hráči, znalecký posudek předložený za prokázání zhodnocení ochranné známky nehodnotí souvislost mezi reklamními prezentacemi a přínosem reklamy, který zajistí růst tržeb, způsobených konjunkturou v automobilovém průmyslu, žalobkyně nepředložila žádnou dokumentaci, že by tyto reklamní akce nějak vyhodnocovala).

[12] Ke stanovení obvyklé ceny je v odůvodnění uvedeno, že akce, kde byla reklamní prezentace žalobkyně prezentována, byly natolik specifické, že se nedají srovnat s jinými akcemi co do místa, času s účastí, proto správce daně oslovil jednotlivé pořadatele akcí (první článek řetězce), aby získal hodnotu reklamní prezentace (banner o rozměrech 2 x 1 metr, možnost umístění propagačních materiálů a zpracování fotodokumentace), služba od společnosti HERA neobsahuje jakoukoliv přidanou hodnotu. V mnoha případech se nejednalo o balíček služeb, ale o jednotlivé akce. Tuto cenu použil správce daně jako cenu výchozí, nikoliv konečnou, při stanovení referenční ceny pak zohlednil faktor zprostředkování reklamní služby, kdy výchozí cenu navýšil o odpovídající marži (jak náklady, tak zisk zprostředkovatelské agentury) stanovenou na horní hranici intervalu ve prospěch žalobkyně (obvyklá marže jiných agentur ve výši xxx % za rok 2015 a xxx % za rok 2016, přičemž společnost HERA v předmětných obdobích dosahovala marže ve výši xxx % a o rok později xxxx %).

[13] K reklamním plněním od dodavatele RAHO je uvedeno, že správce daně se pokoušel ověřit mezinárodní výměnou informací skutečnosti, tvrzené žalobkyní, kdy bylo zjištěno, že akce se týkala dvou uzavřených golfových turnajů pouze pro zvané hráče, a tyto náklady byly akceptovány jako daňově uznatelné. Ohledně plněním od společnosti HERA je uvedeno, že byly provedeny svědecké výpovědi, jeden svědek odmítl vypovídat z důvodu probíhajícího trestního jednání, druhá svědkyně vypovídala. K akci TENNIS OPEN bylo zjištěno, že fotodokumentace, kterou předložila žalobkyně, neodpovídá této akci, následně správce daně zaslal žalobkyni výzvu, aby prokázala náklady učiněné na této akci, žalobkyně odpověděla, že s ohledem na časový odstup nemůže fotodokumentaci dohledat. Žalobkyně tak předložila pouze smlouvu a fakturu, jinak náklady neprokázala (smlouva pouze vymezuje rámec budoucího plnění, není důkazem, že k plnění došlo, jeden svědek nevypovídal, druhá svědkyně se jí neúčastnila). Ohledně akce Simply the best BOX – Top Hotel Praha, na fotografiích není vidět banner žalobce, svědkyně vypovídala velmi

obecně. Ohledně akce HAPPY GOLF TOUR jsou předložené fotografie rozmazané, pořadatel této akce vyloučil na dotaz správce daně, že by na turnajích vykonával pro žalobce nějaké služby, svědci se konkrétně nevyjádřili. Ohledně cyklistických závodů se ty v době, kdy byly předloženy doklady k těmto akcím, nekonaly, svědecké výpovědi nebyly konkrétní. Na dalších závodech byly předloženy fotografie, podle nich byl banner mimo hlavní části trati, akcí se účastnili většinou pouze závodníci a jejich týmy, svědecké výpovědi byly nekonkrétní, pořadatelé akcí nepotvrdili tvrzení žalobkyně.

[14] Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, jež jeho vydání předcházelo, v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán, vycházející přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí správního orgánu (ust. § 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.ř.s.“), a o důvodnosti podané žaloby uvážil takto.

[15] Podle ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 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 ... (b) jinak spojené osoby, kterými jsou osoby ... 5. které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.“.

[16] Podle ust. § 24 odst. 1 ZDP: „Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.“.

[17] Před samotným rozbořením žalobních bodů soud uvádí, že úkolem soudu ve správním soudnictví není reagovat na každou dílčí žalobní námitku, případně neustále opakovat již řečené, pokud argumentace žalovaného (a posléze soudu) sama o sobě dává ucelenou odpověď na výklad předmětu sporu. Dále je nutné uvést, že žalobní argumentace musí reagovat na konkrétní odůvodnění napadeného správního rozhodnutí, samo řízení o žalobě je ovládáno zásadou dispoziční. Pokud tak nečiní, soud může odkázat v té míře obecnosti, v jaké je žalobní argumentace vedena, na konkrétní část odůvodnění napadeného rozhodnutí. Jinými slovy řečeno, pokud jsou v rozhodnutí uvedeny konkrétní okolnosti, které jsou v odůvodnění hodnoceny (a které jsou podrobně popsány zejména ve zprávě o daňové kontrole), a z nichž dospívá žalovaný k nějakému závěru, k jejich

dostatečnému zpochybnění nestačí pouze obecně uvedená argumentace, že se žalobkyně domnívá, že je tomu jinak, případně to, že důkazní prostředky žalobkyně hodnotí jinak, aniž by však nabídla svoji konkrétní myšlenkovou úvahu, proč tomu tak má být. V takovém případě soud odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, neboť proti němu nestojí konkrétní žalobní bod.

[18] Dále soud uvádí, že je mu známo, že žaloba proti dvěma rozhodnutím žalovaného ze dne 27. 10. 2021, čj. 40861/21/5300-22441-711776 a čj. 40860/21/5300-22441-711776, byla zamítnuta rozsudkem zdejšího soudu ze dne 9. února 2023, čj. 10 Af 27/2021-117, tento rozsudek nabyl právní moci. Předmět sporu se týkal daně z přidané hodnoty ve zdaňovacích obdobích ledna až prosince 2015 a ledna až prosince 2016. Ač se zákonné podmínky zdanění poněkud liší, předmětem posouzení správcem daně v obou případech byly obdobné skutkové okolnosti, které byly zjištěny a hodnoceny i v tomto sporu (řetězec společností, nadhodnocení ceny).

[19] V první velmi obecné části žaloby žalobkyně namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, kterou dále nijak konkrétněji nerozvádí. Soud obecně odkazuje na podrobné a konkrétní odůvodnění napadeného rozhodnutí, na něž reaguje žalobkyně v různé míře konkrétnosti v dalších částech žaloby. Nejedná se tak o rozhodnutí nepřezkoumatelné.

[20] K hodnocení plnění od společnosti HERA a posuzování žalobkyně a této společnosti jako spojených osob soud uvádí, že tento závěr byl v odůvodnění dostatečně konkrétně vymezen. Pokud žalobkyně namítá, že správce daně neprokázal skutečnost, že osoby právní vztah vytvořily za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, pak tato skutečnost plyne z toho, že žalobkyně vykazovala nižší daň z příjmů, a podpůrně pak z toho, že jí nebyl uznán odpočet na dani z přidané hodnoty z těchto plnění, neboť byla účastníkem podvodného řetězce. V odůvodnění napadeného rozhodnutí je několikrát uvedeno, o kolik takové snížení daně představovalo konkrétní sumu, konkrétní rozpis je pak uveden v předchozích procesních aktivitách správce daně (zpráva o daňové kontrole). Pokud tak žalobkyně přiznala daň z příjmů nižší, než kolik měla být, a snížení této daně odpovídá jejím transakcím se společností HERA, pak smyslem právního vztahu s touto společností ve vztahu k daňové povinnosti bylo snížení daně, a tím naplnění podmínek pro postup podle příslušného zákonného ustanovení. Z žalobkyní namítaných rozsudků nikde přímo neplyne, že by tato okolnost měla být sama o sobě předmětem dokazování správce daně, a vyplývá tak z povahy věci i zjištění shromážděných v rámci daňové kontroly.

[21] V další části žalobního bodu žalobkyně zpochybňuje svou vědomost o zapojení do řetězce společností a uvádí, že se tak stalo nevědomě. Podle názoru soudu žalovaný správně posoudil zapojení žalobkyně do tohoto vztahu v souladu se shora uvedeným zákonným ustanovením, když tento závěr učinil z důvodů nedostatečné smluvní dokumentace, která nemůže být standardem u tak rozsáhlých prací, které žalobkyně objednávala, objemu finančních prostředků, které se zavázala (bez dostatečně konkrétního vymezení) na ně třetí osobě poskytnout, nízkou efektivitou poskytnutých služeb (zde je rovněž nutné poukázat na to, že objednané práce v takovém rozsahu by měly být zdůvodněny ekonomickou výhodou pro daňový subjekt, což nijak konkrétně nebylo ani tvrzeno v žalobě, včetně řádné kontroly poskytnutých reklamních služeb, což

žalobkyně rovněž nijak nedokládala ani netvrdila a což je pro běžné podnikání naprosto nutnou kontrolní činností), neprovedením průzkumu trhu (tedy proč se žalobkyně rozhodla pro tak vysoké náklady na tyto služby a proč se tak stalo právě na jí vybraných akcích, když na jiných tyto služby zajišťovala sama), včetně neúměrně vysoké ceny za tyto reklamní služby, která výrazně nekoresponduje s dosahem reklamy a jejího zaměření na zákazníky žalobkyně s ohledem na předmět její činnosti. Všechny tyto indicie jednoznačně směřují k závěru, že smyslem těchto transakcí nebylo zvýšení či udržení zdanitelných příjmů, ale snížení základu daně o položky, které nejsou daňově uznatelné. Není tak důvodné tvrzení žalobkyně, že by tento vztah byl správcem daně zjištěn pouze proto, že by tento vztah byl zjištěn v rámci kontroly daně z přidané hodnoty, a že by se jednalo pouze o hodnocení výše ceny. Nic takového z odůvodnění napadeného rozhodnutí neplyne - závěr byl založen na více zjištěních, které žalobkyně nijak věrohodně nevysvětlila ani v podané žalobě. Závěr týkající se daně z přidané hodnoty je pak podpůrný, který byl využit v prvotní části zjišťování skutkových okolností a který vedl k dalšímu zjištění zákonných podmínek pro daň z příjmů. Všechna tato zjištění pak podporují závěr, že jednání žalobkyně bylo úmyslné, tedy že věděla o následcích, které toto zapojení a tím vztah na výši základu daně má.

[22] Žalobkyně znovu opakuje, že nezískala žádnou daňovou výhodu, tuto část žalobního bodu již soud vypořádal shora, proto na ni odkazuje. Pokud uvádí, že pro získání daňové výhody by měla uplatnit 100 % nákladů, aby získala 19 % výhodu v daňovém přiznání, pak se jedná o spekulaci žalobkyně, která nijak nevysvětluje její aktivní jednání při zařazení těchto výdajů do svého základu daně; s předmětem daně ani rozhodovacími důvody tato hypotetická úvaha nijak nesouvisí (i pokud by úmyslem žalobkyně bylo snížit základ daně minimální částkou, stále se jedná o snížení základu daně). Pokud se žalobkyně dovolává rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. září 2021, čj. 1 Afs 110/2021-78, pak právní názor z tohoto rozsudku v této konkrétní věci nelze použít, neboť skutkově byla situace řešená Nejvyšším správním soudem nesrovnatelná (zde bylo navýšení ceny mimořádně vysoké, navíc zjištění správce daně se neomezilo pouze na zjištění tohoto zvýšení ceny, ale na okolnosti další, shora uvedené). Pokud žalobkyně neustále opakuje, že náklady zahrnula oprávněně do základu daně, soud tuto obecnou námitku vypořádává tak, že tomu tak nebylo, k čemuž správce daně zjistil shora uvedené okolnosti, které oprávněnost takového postupu vylučují.

[23] Žalobkyně v žalobě dále vytrhává některé okolnosti ze souvislosti a dovozuje závěry, proti nimž namítá svou verzi, které ale v kontextu všech důvodů z odůvodnění nevyplývají. Pokud uvádí, že jí ceny od společnosti HERA nepřipadaly nepřiměřené a že neexistuje žádné kapitálové ani personální propojení s ní a touto společností, pak je nutné uvést, že žádné takové spojení nebylo předmětem řízení ani zjišťování, neboť to není pro posouzení daného vztahu podle ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 podstatné. Nikde v odůvodnění není řečeno, že by žalobkyně nemohla pro reklamní služby využít prostředníka (reklamní agenturu) a že by tyto služby musela obstarávat sama, čímž pochopitelně logicky musí dojít k nějakému zvýšení ceny za tyto služby. V odůvodnění je poukázáno na to, že všechny okolnosti, včetně mimořádně zvýšené ceny za reklamní služby (několikrát zvýšené), svědčí tomu, že tyto náklady nebyly vynaloženy v souladu se zákonem o daních z příjmů. Tomu nasvědčuje rovněž to, že správce daně porovnával tyto náklady s náklady, které by žalobkyně měla, kdyby sama přímo oslovila

provozovatele akcí, na nichž byly reklamní služby poskytovány, a k tomu je ještě připočtena běžná míra marže pro zprostředkovatele, která byla zjištěna. Ani tak se však nelze dostat ani přibližně na ceny, které vynakládala žalobkyně za tyto reklamní služby. To jsou okolnosti, za nichž bylo rozhodováno, nikoliv to, že by žalobkyně nemohla využít službu reklamní agentury jako běžnou součást své podnikatelské činnosti; taková součást jejího jednání byla zohledněna a to se promítlo i do výpočtu výdajů na tyto činnosti, jak je provedl správce daně, a jejichž výše je u jednotlivých výdajů konkrétně uvedena ve zprávě o daňové kontrole (např. strana 131 a další zprávy o daňové kontrole).

[24] Okolnost, že žalobkyně za poskytnutou reklamu zaplatila na bankovní účet společnosti HERA, není pro posouzení věci podstatná. I v případě, kdy je prokázáno plnění na účet jiné společnosti, musí daňový subjekt prokázat, že takto poskytnuté finanční plnění představovalo výdaj vynaložený důvodně na udržení zdanitelných příjmů. Předmětem zjišťování v tomto řízení není zaplacení finanční částky mezi dvěma subjekty, ale tzv. daňová uznatelnost výdaje, tedy to, zda tento výdaj byl použit na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. I když zaplacení dohodnuté ceny z hlediska obecného prokazování může svědčit uzavření nějakého smluvního vztahu, k prokázání daňové oprávněnosti zahrnutí takového výdaje do daňově uznatelných nákladů musí přistoupit i další okolnosti, které prokážou, že se jedná o výdaj vynaložený důvodně na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pouze takový výdaj je možné zahrnout do základu daně, a to je předmětem dokazování v daňovém řízení.

[25] V další části žaloby žalobkyně stále svou argumentaci opakuje. Pokud uvádí, že správce daně neprokázal naplnění zákonné podmínky ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP, pak soud uvádí, že shora bylo konkrétně uvedeno, že naplnění zákonných podmínek zjištěno bylo. Tato část žalobního bodu znovu obecně opakuje názor žalobkyně, který nezohledňuje odůvodnění napadeného rozhodnutí i předcházející daňové řízení. Pokud poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. prosince 2021, čj. 2 Afs 132/2020-56, pak je známou skutečností, že judikatorně lze vyčíst 2 linie posuzování nákladů u daně z příjmů, což konstatuje jak tento rozsudek, tak i usnesení, které věc předkládá rozšířenému senátu. Rozšířený senát věc vrátil druhému senátu usnesením ze dne 31. října 2023, Nejvyšší správní soud pak rozhodl rozsudkem ze dne 13. 12. 2023, čj. 2 Afs 132/2020-72, kdy byl rozsudek krajského soudu zrušen a věc vrácena k dalšímu řízení. Předmětem tohoto řízení (které bylo předloženo rozšířenému senátu) sice je posouzení podmínek ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP, ale v případě, kdy závěr o existenci vztahu byl učiněn zejména na základě ceny, byť výrazně zvýšené. Ve zde posuzovaném případě byla existence vztahu učiněna na základě shora uvedených zjištěných skutečnostech, v nichž výše ceny byla jednou z dalších zjištění (další byla nedostatečná smluvní dokumentace, nízká efektivita služeb a její neověřování, neprovedení průzkumu trhu, identifikace chybějící daně z přidané hodnoty v řetězci společností – již zmíněné daňové řízení týkající se daně z přidané hodnoty za téže zdaňovací období, kdy soud vychází z toho, že zapojení žalobkyně do tohoto řetězce bylo pravomocně i v soudním řízení správním shledáno, porovnání sjednání reklamní prezentace přímo u provozovatelů akcí, které bylo ve všech případech mimořádně nižší či poskytováno bezúplatně). Podle názoru soudu je tak situace u žalobkyně se situací, kterou posuzoval Nejvyšší správní soud, nesrovnatelná, neboť množství dalších okolností, které v souvislosti s posuzováním příslušného vztahu podle ZDP bylo mnohem větší; celá věc nestojí primárně pouze na

zjištění neúměrně vysoké ceny. Proto v tomto sporu není právní názor, který uvedl Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku, aplikovatelný pro nesrovnatelnost dalších okolností, které v souzené věci byly předmětem zjištění správce daně.

[26] Pokud žalobkyně znovu poukazuje na to, že nedisponuje interním marketingovým oddělením, a proto využívala služby reklamní agentury, pak soud znovu odkazuje na již uvedené – žalobkyni není vytýkáno, že reklamní služby zadala reklamní agentuře, z toho mj. vychází i napadené rozhodnutí, když tuto cenu za tyto služby počítá ve prospěch žalobkyně včetně běžné marže reklamní agentuře, ale okolnosti další, které celý postup znevěrohodňují – výrazné zvýšení ceny, vágnost smluvní dokumentace, nedostatečná kontrola efektivity vynaložených nákladů, žádná poskytnutá dokumentace o tom, jak byly tyto výdaje vyhodnocovány. Jinými slovy řečeno – okolnost, že pro zajištění reklamních služeb žalobkyně využila třetí subjekt – reklamní agenturu – což vysvětluje tím, že sama nemá marketingové oddělení a vysvětluje, že by to pro ni bylo ekonomicky nevhodné, jí nebylo kladeno k tíži a právě tuto okolnost správce daně při hodnocení výdajů zohledňuje. Jako nedůvodné však bylo vyhodnoceno to, v jakém rozsahu, za jakou cenu a v jakých konkrétních případech žalobkyně tyto prostředky vynaložila, a to s ohledem na její předmět činnosti a efektivitu vynaložení takových výdajů na její ekonomickou činnost. Jediným smyslem uplatnění výdajů žalobkyně se tak po proběhlém řízení jeví její zapojení do řetězce jako snížení základu daně o výdaje, které k tomu nejsou způsobilé.

[27] Žalobkyně namítá, že si nechala vypracovat znalecký posudek ze dne 29. prosince 2020 (žalobkyně pro něj používá v žalobě i svých procesních úkonech v daňovém řízení označení „znalecký posudek 1“), který efektivitu nákladů z hlediska ZDP podle jejího názoru potvrzuje. Soud se shoduje s žalovaným, že tento znalecký posudek pro svou obecnost nemůže prokázat to, že právě zadáním reklamním prezentací společnosti HERA bylo podstatným důvodem pro zvýšení ekonomického zisku žalobkyně. Tato skutečnost plyne z obecného podnikatelského prostředí v těchto letech, kdy obecně došlo ke zvýšení ekonomického růstu. Znalecký posudek tak pouze obecně konstatoval obecnou okolnost patrnou i u jiných ekonomických subjektů v tomto sektoru činnosti, které však neporovnával s konkrétním působením reklamních akcí, na které žalobkyně vynakládala prostředky, a dále s tím, zda na konkrétních akcích byl vliv na zvýšení výkonnosti žalobkyně, včetně přijetí nových pracovníků, takový, aby takové výdaje ekonomicky zdůvodňoval. Za tohoto stavu se tak podle názoru soudu nejedná o důkaz, který by oprávněnost zahrnutí těchto výdajů z hlediska jejich daňové uznatelnosti prokazoval. Pokud se tedy mělo jednat o služby jiné obsažené v nějakém balíčku, žalobkyně vůbec ani netvrdila, o jaké služby se mělo jednat a kdy tuto skutečnost správci daně konkrétně sdělila (včetně mj. toho, jaké konkrétní služby v takovém jí zmíněném balíčku měly být obsaženy). Za této situace má soud tuto část žalobního bodu za natolik obecnou, že k ní nelze zaujmout další konkrétnější stanovisko, a závěr správce daně tak má soud za plně odůvodněný.

[28] V dalším okruhu žalobních bodů žalobkyně napadá postup stanovení ceny obvyklé. V této části žaloby opakuje některé argumenty, které již uplatňovala v předchozím žalobním bodu. Namítá, že správce daně rezignoval na element srovnatelnosti cen, když porovnal ceny přímých primárních dodavatelů od cen reklamních prezentací na

míru. Takový závěr nikde v odůvodnění napadeného rozhodnutí uveden není. Akce, na nichž byly reklamní služby, byly velmi specifické, což žalobkyně ve své argumentaci pomíjí (jedná se o sportovní a kulturní akce, umístění reklamního banneru o rozměrech 2 x 1 metr, přičemž ekonomická činnost žalobkyně se dosti liší od případné možnosti oslovit reklamou účastníky těchto akcí a tím získat pro žalobkyni ekonomickou výhodu, např. v přijetí nových zaměstnanců). Proto je odůvodněné, že správce daně při zjištění ceny vyšel přímo z cen, které zjistil u pořadatelů akcí. Žalobkyně ani v žalobě neuvádí jediný konkrétnější důvod, proč by k porovnání měly být použity ceny jiné a hlavně jaké. Při poměrné omezenosti návštěvníků akcí i samotné reklamní prezentace tak zjišťování jiné ceny je při srovnání podle názoru soudu téměř nemožné. Proto pokud správce daně vyšel z primární ceny pořadatele akcí a k ní připočetl běžnou marži reklamní agentury, jedná se podle názoru soudu při zjišťování ceny obvyklé o postup, který respektuje okolnost, o jaké akce se jednalo, o jak účinný reklamní prostředek se jednalo, přičemž ve prospěch žalobkyně připočítává příslušnou běžnou marži. Takový postup respektuje konkrétní okolnosti vynaložení výdaje s ohledem všechny shora uvedené okolnosti. Pokud žalobkyně opakuje, že se jednalo o balíček služeb, nikde v žalobě neuvádí, o jaké další služby se v souvislosti s reklamními službami (kromě těch v tomto odstavce uvedených) mělo jednat, když správce daně vychází z toho, že většina uzavřených smluv se týká pouze zajištění reklamního banneru a vyhotovení několika fotografií. Odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2022, čj. 10 Afs 453/2021-66, soud nepovažuje za případný, neboť podmínky, které soud v tomto rozsudku uváděl, správce daně s ohledem na specifika konkrétních výdajů u žalobkyně splnil. Pokud žalobkyně poukazuje na směrnici OECD, pak podle názoru soudu postup správce daně postupoval v souladu s touto směrnicí z důvodů shora uvedených. Žalobkyně v této souvislosti v žalobě neuvádí jedinou konkrétní skutečnost, kterou by konkrétně i s ohledem na tuto směrnici postup správce daně měl relativizovat.

[29] Další část žalobního bodu je podle názoru soudu naprosto nejasná a úplně se míjí s rozhodovacím důvodem správce daně. Pokud žalobkyně uvádí, že správce daně měl pro účely stanovení ceny vycházet z ceny obvyklé, které by byly v běžných obchodních vztazích sjednány mezi odběratelem reklamy a zprostředkovatelem reklamy, pak právě na tomto závěru je správcem daně stanovená cena vypočtena (tedy včetně marže za zprostředkování). Pokud žalobkyně uvádí, že i takto stanovená cena nezohledňuje jiné náklady vztahující se k zajištění reklamy (uvádí náklady na zaměstnance zajišťující zhotovení reklamní prezentaci a její umístění), pak podle názoru soudu tyto náklady jsou natolik běžné, že je zahrnuje správcem daně zjištěná marže ve výši přes 40 % ceny za samotnou reklamní prezentaci. Jiné dodatečné náklady žalobkyně v žalobě netvrdí, a při značné jednoduchosti reklamní prezentace společností HERA nejsou ani zjevně patrné.

[30] Žalobkyně dále v žalobě opakuje svoji odvolací argumentaci a poukazuje na znalecký posudek ze dne 29. prosince 2020 (žalobkyně jej označuje za „znalecký posudek 2“). Soud souhlasí s žalovaným, že tento znalecký posudek pro svou obecnost nelze při prokázání výše ceny obvyklé použít. Ze znaleckého posudku není patrné, jaká by byla cena za reklamní banner o velikosti 2 x 1 metr na sportovních a kulturních akcích, zvolená znalecká metoda (tedy dotaz na cenu u různých osob) je velmi obecná a zpětně téměř nekontrolovatelná, přičemž není zachycena odpověď těchto osob, jaká cena by byla obvyklá u shora uvedeného reklamního banneru, znalecký posudek porovnává

nesrovnatelné sportovní akce (u žalobkyně sportovní akce lokálního významu s významnou sportovní akcí s vysokou návštěvností), cena uvedená ve znaleckém posudku ve výši 20 000 – 1 000 000 Kč je natolik široce vymezena, že odůvodní v podstatě cokoliv. Soud tak souhlasí s žalovaným, že tento znalecký posudek ke stanovení ceny obvyklé použít nelze, neboť z něj cena obvyklá za akce, na něž žalobkyně vynaložila své náklady, neplyne.

[31] Dále není důvodná část žalobního bodu, že by znalecké posudky byly z dokazování bez dalšího vyloučeny a nebyly provedeny. Soud odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, z něhož je zcela zjevně patrné, že jako důkazy tyto důkazní prostředky provedeny byly, nebyly z nich však zjištěny skutečnosti potřebné pro posouzení věci. Žalobkyní namítaná judikatura se tak s rozhodovacím důvodem správce daně míjí, přičemž v žalobě je uvedena pouze obecně, bez vztahu ke konkrétní části odůvodnění.

[32] V posledním žalobním bodě žalobkyně zaměřuje svůj nesouhlas k posouzení nákladů na jednotlivé akce, které zajišťovaly společnosti HERA a RAHO. Nejprve obecně uvádí nesporné okolnosti týkající se prokazování způsobilých výdajů podle ust. § 24 ZDP. Pokud ke společnosti RAHO obecně namítá, že své důkazní břemeno splnila, pak se jedná o obecný názor žalobkyně, který nenapadá konkrétní zjištění správce daně. Žalobkyně uvádí, že předložila fotografie LED obrazovek, kde byly spoty promítány, čestné prohlášení xxx a dokumentaci nazvanou reklamní plnění 2015 a 2016, a že navrhovala výslechy svých zaměstnanců xxx. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí plyne, že předložená fotodokumentace byla hodnocena u každé akce, kterou žalobkyně dokumentovala, že žalovaný vycházel i z ostatních předložených listin. Vzhledem k tomu, že odůvodnění napadeného rozhodnutí i zpráva o daňové kontrole vždy konkrétně rozebírá jednotlivé akce, je reakce soudu na tak obecné žalobní tvrzení, které činí žalobkyně v podané žalobě, velmi složitá a musí se omezit na odkaz na konkrétní zdůvodnění správce daně. Soud tak uvádí, že obecně odkazuje na odůvodnění jednotlivých akcí, jak je provedeno v odůvodnění napadeného rozhodnutí, a že je patrné, že všechny žalobkyní předložené důkazní prostředky hodnoceny byly (např. u akce TENNIS OPEN žalobkyně předkládala fotodokumentaci z jiné akce, soudu tak není dost dobře jasné, co by tato dokumentace tak měla vlastně prokazovat, žalobkyně v tomto směru v žalobě nic v této obecné části neuvádí). Hodnocení případných svědeckých výpovědí navržených svědků xxx je konkrétně hodnoceno ve vztahu k důkazní situaci, která byla v době ukončení daňové kontroly (např. strana 196 – 197 zprávy o daňové kontrole), a soud s ním souhlasí, žalobkyně žádnou konkrétní námitku proti tomuto hodnocení v žalobě neuplatňuje (svědci mohou prokázat odvysílání spotů na LED obrazovkách, z čehož správce daně dále vychází, ale nemohou prokázat frekvenci a počet odvysílaných reklamních spotů). Pokud žalobkyně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2011, čj. 7 Afs 55/2011-84, a to v tom směru, že nemůže být vyzvána k prokázání všech jednotlivých plnění, pak takový obecný závěr ve vztahu k napadenému rozhodnutí nemá žádnou argumentační hodnotu. Žalovaný u jednotlivých akcí vždy uváděl, co žalobkyně předložila a co tím prokázala, proto takové hodnocení může být přezkoumáno u těchto jednotlivých akcí. Obecný poukaz žalobkyně na tento rozsudek tak nemá žádný význam, neboť v odůvodnění není nikde uvedeno, že by jej správce daně nerespektoval, resp. odůvodnění jako celek tomu nijak nenasvědčuje.

[33] Poněkud konkrétnější je pak další část žaloby. Ohledně spotů vysílaných prostřednictvím společnosti AWEA s.r.o. (u žalobkyně výdaj společnosti RAHO) namítá, že správce daně přehledům od společnosti AWEA přisuzuje vyšší důkazní sílu, než důkazům, které v daňovém řízení předkládala žalobkyně, a to z toho důvodu, že jsou s jejími důkazy v rozporu a že se jedná o třetí osobu. Rozhodovací důvod však tomuto názoru žalobkyně neodpovídá a je jiný (je jím hodnocení dokazování, nikoliv libovůle při přisouzení vyšší důkazní síly) – správce daně vyšel ze zjištění, kolik měla společnost Vodafone pronajatých LED obrazovek (6), od ní měla reklamní prostor pronajatý společnost AWEA, a ta měla přehled o všech reklamních spotech, které odvysílala, což předložila v přehledu, nemohly tak být odvysílány spoty žalobkyně na 7 a 9 LED obrazovkách, jak bylo fakturováno společností RAHO. Takové hodnocení je logické a odpovídá hodnocení dokazování v případech, kdy jednotlivé důkazy jsou ve vzájemném rozporu. Vzhledem k závěru správce daně, že společnost AWEA, která dále pronajímala prostor společnosti RAHO, nemohla odvysílat reklamní spoty na více LED obrazovkách, než kolik jich fyzicky měla od společnosti Vodafone k dispozici, a proto přehledy předložené žalobkyní nemohou být věrohodné, se jedná o logické hodnocení. Nedošlo tak k přisouzení vyšší důkazní hodnoty libovolně jednotlivému důkazu od třetí osoby, jak uvádí žalobkyně v žalobě, ale o hodnocení dokazování z hlediska reálných možností reklamní spoty odvysílat, tedy o hodnocení jednotlivých důkazních prostředků a toho, co skutečně prokazují a mohou prokázat. Odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2011, čj. 7 Afs 55/2011-84, je tak nepřijatelný, neboť zde v tomto souzeném případě měl správce daně k dispozici přehled odvysílaných spotů, které mohly být skutečně odvysílány, a z toho vycházel. Ze shora uvedeného je tak podle názoru soudu možný jediný závěr – přehledy, které předložila žalobkyně, nemohou být věrohodné, neboť to, co prokazují, není fyzicky proveditelné. Za tohoto stavu tak správce daně v tomto směru správně vyhodnotil dokazování a k žádné libovůli nedošlo. Pokud žalobkyně namítá, že náklady prokázala svojí evidencí, fotografiemi a výslechy svědků, pak soud odkazuje na konkrétní část odůvodnění napadeného rozhodnutí, které konkrétně uvádí, proč tomu i přes tyto důkazy není.

[34] K výdajům společnosti HERA žalobkyně uvádí, že předložila množství dokladů k prokázání oprávněnosti zahrnutí nákladů do základu daně. Tato část žaloby je tak obecná, že soud odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí a zprávu o daňové kontrole, kde jsou jednotlivé výdaje včetně rozboru dokazování provedeny. Konkrétněji uvádí jednotlivé akce, kde nesouhlasí s posouzením těchto svých důkazů, které předložila správci daně. Pokud obecně poukazuje na hodnocení svědeckých výpovědí, kdy zároveň uvádí, že prokázala řádné uplatnění výdajů, tak soud uvádí, že není předmětem sporu, že by se akce nekonaly (jak žalobkyně rozporuje v tom smyslu, že poukazuje na výpověď svědkyně), ale o tom, jaké výdaje na ně žalobkyně vynaložila.

[35] Ohledně akce TENIS OPEN žalobkyně v žalobě uvádí, že v průběhu daňového řízení předložila fotodokumentaci z jiné akce, z čehož vychází i žalovaný. Toto tvrzení tak soud nemá za žalobní bod. Dále uvedla, že již není schopna fotodokumentaci dohledat, že je však přesvědčena, že k prokázání postačí formálně bezvadný účetní doklad. Soud v hodnocení této části žaloby uvádí, že žalovaný dostatečně konkrétně uvedl, proč předložení formálních dokladů nedostačuje a na toto odůvodnění odkazuje, argumentace

žalobkyně v tomto směru je vyloženě neprávni a jedná se o její názor. Není možné aplikovat judikaturu, kterou žalobkyně uváděla, neboť zde vůbec konkrétní výdaj neprokázala, a není tak pravda, že by unesla své primární důkazní břemeno. Žalobkyně byla v průběhu daňového řízení vyzvána, aby tento výdaj prokázala, což nesplnila. Proto své důkazní břemeno nesplnila.

[36] Ohledně akce SIMPLY THE BEST BOX nesouhlasí s tím, že správce daně nepovažuje za prokázané výdaje na akci v Top Hotelu Praha dne 15. dubna 2016, když ostatní akce považuje za prokázané, a tato akce je jediná neprokázaná, po finanční stránce se jedná o reklamní plnění nejmenšího rozsahu a od uskutečnění uběhlo 7 let, na základě čehož by tyto výdaje měl správce daně považovat za prokázané. Soud k tomuto žalobnímu bodu uvádí totéž, co shora – jedná se o názor žalobkyně, který se neopírá o žádné zákonné ustanovení. K prokázání oprávněnosti těchto výdajů pak soud odkazuje na konkrétní zdůvodnění správce daně, proč tyto výdaje prokázány nebyly.

[37] K akci HAPPY GOLF žalobkyně namítá, že správce daně odmítl jí předloženou fotodokumentaci z akce, aniž by to důkazně podložil. V odůvodnění napadeného rozhodnutí je uvedeno, že fotografie jsou rozmazané, pořadatel této akce vyloučil na dotaz správce daně, že by na turnajích vykonával pro žalobkyni nějaké služby, svědci se konkrétně nevyjádřili. Za tohoto stavu má soud za to, že důkazní břemeno po provedení dalších důkazních prostředků přešlo na žalobkyni, která tyto konkrétní pochybnosti měla možnost vyvrátit. Pokud tak neučinila, nemůže se dovolávat toho, že by výdaj prokázala. Žalobkyně nikde v žalobě konkrétně neuvádí, co ze shora uvedeného závěru správce daně nemá za prokázané a proč. Tento žalobní bod je tak nekonkrétní ve vztahu k odůvodnění napadeného rozhodnutí, že soud dále nemůže k němu zaujmout konkrétnější stanovisko.

[38] K akci Táborské okruhy žalobkyně uvádí, že správce daně odmítá fotodokumentaci přiznat důkazní hodnotu, neboť není patrné datum pořízení snímků a to, že společnost HERA uvedla na vystavených daňových dokladech nesprávné uskutečnění zdanitelného plnění. V odůvodnění napadeného rozhodnutí je uvedeno, že v obdobích, která jsou uvedena na fakturách, se akce nekonaly, není patrné, kdy byla fotodokumentace pořízena, jedná se o fotografie z jednoho typu závodu, některé tak byly použity pro neexistující závod, někde z nich není ani patrné, jaké akce se týkaly. Podle názoru soudu bylo dostatečně konkrétně vymezeno, jaké skutečnosti jsou sporné a co má žalobkyně dále prokázat. Pokud předložená fotodokumentace je natolik nekvalitní, že z ní nelze seznat, čeho se vlastně týkala, pak podle názoru soudu nemůže prokázat oprávněnost daňového výdaje na konkrétní akci, která se týkala reklamní činnosti, to vše navíc zvýrazněno ještě tím, že nesouhlasí ani data na fakturách od společnosti HERA. Žalobkyně tak mohla tuto skutečnost dostatečně prokázat jinak (byla k tomu správcem daně vyzvána), to však neučinila. Není jí tedy k tíži kladeno to, že nesprávné datum uváděla společnost HERA, ale to, že přes shora uvedené důvodné pochybnosti výdaje na konkrétních akcích hodnověrným způsobem neprokázala. Okolnost, že správce daně neoznačil konkrétní fotografie, je pak v tomto směru již nepodstatná – fotodokumentace jako celek s ohledem na shora uvedené další výrazné pochybnosti není věrohodná a dostatečná, aby výdaj jako daňově uznatelný mohla prokázat, proto žalobkyně měla svojí aktivitou tento nedostatek

důkazně napravit. Vzhledem k tomu, že tak neučinila, správce daně důvodně jí tento výdaj neuznal.

[39] K akci cyklokrosové a silniční závody je možné do značné míry uvést totéž. Podstata zjištění správce v odůvodnění napadeného rozhodnutí je taková, že byly předloženy fotografie, podle nichž byl banner mimo hlavní části trati, akcí se účastnili většinou pouze závodníci a jejich týmy, svědecké výpovědi byly nekonkrétní, pořadatelé akcí nepotvrdili tvrzení žalobkyně. Za takového stavu nelze hovořit o tom, že by žalobkyně oprávněnost uznání výdaje jako daňového prokázala, čestné prohlášení xxxx je pak v rozporu s tímto zjištěním ohledně četnosti a umístění reklamních bannerů, proto jeho věrohodnost je velmi malá. Z ničeho neplyne, že by důkazní břemeno mělo přejít na správce daně, jak velice obecně uvádí žalobkyně v žalobě. Ani tento žalobní bod tak není důvodný.

[40] Pro úplnost soud uvádí, že napadené rozhodnutí hodnotí množství dalších výdajů, které v předmětných zdaňovacích obdobích nebyly žalobkyni uznány, ty však nejsou napadeny žalobou.

[41] V dané věci tak soud uzavírá, že podanou žalobu nepovažuje za důvodnou a proto ji zamítl (ust. § 78 odst. 7 s.ř.s.).

[42] Ve věci soud rozhodl rozsudkem bez nařízení jednání, neboť účastníci proti takovému postupu neměli ve stanovené lhůtě námitek a jednání k projednání žaloby nebylo nutné, když soud neprováděl další dokazování (ust. § 51 odst. 1 s.ř.s.).

[43] Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., podle kterého má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Vzhledem k tomu, že žalovanému státu – vykonavateli veřejné správy - tyto nevznikly nad míru obvyklou jeho běžné činnosti, soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou (2) 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.

Podle ust. § 104 odst. 3 písm. a) s.ř.s. v případě, kdy městský soud rozhodoval po zrušení rozhodnutí Nejvyšším správním soudem, je kasační stížnost nepřipustná, mimo

situaci, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

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 7. března 2024

JUDr. Ladislav Hejtmánek, v.r.
předseda senátu