ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Michala Jantoše a soudce Mgr. Bc. Vojtěcha Dědka a soudkyně JUDr. Markéty Fialové ve věci

žalobkyně: **S. C., s. r. o,** IČO X
sídlem P. 9, X T.
zastoupená advokátem Mgr. Bc. Petrem Dostálem
sídlem Za Poštou 2, 779 00 Olomouc

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 6. 2024, č. j. 16268/24/5200-11432-709204, ve věci daně z příjmů právnických osob,

takto:

I. Žaloba **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalovaný rozhodnutím ze dne 20. 6. 2024, č. j. 16268/24/5200-11432-709204 zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečný platební výměr ze dne 3. 5. 2022, č. j. 922887/22/3108-52522-802060, kterým správce daně žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2017 ve výši 1 174 010 Kč, zrušil daňovou ztrátu v částce 186 308 Kč a současně stanovil penále ve výši 236 665 Kč, a dále dodatečný platební výměr, kterým správce daně žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2018 ve výši 1 236 900 Kč a současně stanovil penále ve výši 246 280 Kč.
2. Žalovaný ve shodě se správcem daně dospěl k závěru, že žalobkyně ve zdaňovacím období 2017 a 2018 uzavřela právní vztah s dodavatelem R. R. s.r.o. (dále jen „R. R.“) převážně za

účelem snížení základu daně a jedná se tak o jinak spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, přičemž cena sjednaná za umístění reklamy mezi takto účelově spojenými osobami se liší od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Vzhledem k tomu, že rozdíl ceny za poskytnuté reklamní služby od jinak spojené osoby a ceny obvyklé nebyl žalobkyní uspokojivě doložen, byl správcem daně o tento rozdíl dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů zvýšen základ daně.

II. Obsah žaloby

3. Žalobkyně se domáhala zrušení napadeného rozhodnutí a namítla, že žalovaný neunesl důkazní břemeno ohledně toho, že žalobkyně a poskytovatel reklamy společnost R. R. jsou osobami jinak spojenými. Spojitost osob je odůvodněná samotnou cenou, což není dostatečné. Žalobkyně naopak tvrdí, že skutečná cena reklamy byla opodstatněná a cílená, pokud je to právě žalobkyně, která se v prostředí motoristické reklamy pohybuje. Reklama byla cílená na specifický segment motoristických soutěží, společně tedy nejednali profesionálové v oboru reklamy, ale spíše fanoušci motoristického sportu.
4. Žalobkyně dále namítla, že žalovaný při posuzování ceny předmětné reklamy chyboval, pokud nevzal v úvahu možné odlišnosti u motoristického odvětví, prestiž jednotlivých klubů a další odlišnosti oproti např. fotbalu. Každé odvětví je velmi specifické a posouzení reklamy ve fotbale je rozdílné od reklamy používané v motoristických sportech. Závodníci v motoristických sportech mají na sobě často několik reklamních log a jsou veskrze chodící reklamní plochou, a to i v období zimní přípravy. Kdekoliv se daný tým objeví, tak loga poutají pozornost. Nicméně fotbalisté by měli být pro hru snadno odlišitelní, a proto je pro jejich oblečení primární spíše barva než samotná loga. Tyto sporty nejsou porovnatelné a kritéria pro provedení reklamy tedy nelze bez dalšího aplikovat.
5. Podle žalobkyně není možné porovnávat reklamu u různých týmů v motoristickém sportu. Prestiž, kontinuita či věhlas jednotlivých týmů činí jednotlivé týmy natolik odlišné, že nejsou vzájemně porovnatelné. Pokud jeden tým má několik separátních smluv na propagaci a jiný tým má pouze jedinou smlouvu, tak lze očekávat, že exkluzivita prezentování jediného reklamního loga bude nepoměrně cenově nákladnější. Žalovaný tedy nevzal v úvahu, že porovnávaný motoristický tým se mohl kromě prestiže a věhlasu také lišit právě v počtu sjednaných reklamních smluv, byť třeba velikost prezentovaného loga byla obdobná.
6. Žalobkyně přesvědčivě prokázala, že reklama byla účelná, opodstatněná, a hlavně v kompetenci autonomie vůle podnikatele. Má za to, že napadeným rozhodnutím bylo zasaženo do jejího práva na podnikání.

III. Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl zamítnutí žaloby a předně uvedl, že o existenci právního vztahu mezi žalobkyní a dodavatelem R. R. není pochyb. V průběhu daňové kontroly však vznikly správci daně důvodné pochybnosti, zda obchodní transakce mezi nimi odpovídají ekonomickým principům běžných obchodních vztahů.
8. Žalovaný v napadeném rozhodnutí shrnul veškeré nestandardní okolnosti posuzovaných reklamních služeb, mezi které patřilo nejen výrazné nadhodnocení ceny reklamy, ale i další konkrétní skutečnosti. Z nich dovodil, že převažujícím účelem transakce nebylo samotné

poskytnutí reklamních služeb, nýbrž snížení daňové povinnosti žalobkyně. Žalovaný tedy nerozporoval průběh transakce jako takové, nýbrž její nestandardní okolnosti a elementární hospodářskou racionalitu.

9. Ke způsobu stanovení ceny obvyklé žalovaný uvedl, že využil srovnávací metodu, na základě které stanovil interval referenčních cen a cenu obvyklou stanovil na horní hranici tohoto intervalu. Při stanovení referenční ceny správce daně porovnával tým R. R. s motokrosovými a automobilovými týmy, které měly stejné nebo obdobné podmínky (kritéria) pro závody (motokros, rallye) a účastnily se stejných závodů. Srovnatelné týmy měly podobnou techniku a zázemí (doprovodná vozidla, motorky atd.), počty jezdců v týmu byly přibližně stejné nebo vyšší, jezdci týmu byly materiálně podporováni (motorky, náhradní díly, ostatní vybavení jezdců atd.), reklama (logo) byla prezentována na doprovodných vozidlech, motocyklech nebo závodních vozech, dresech jezdců, bannerech apod. V rámci vyhledávací činnosti vyzval správce daně celkem sedm motokrosových týmů a šest automobilových týmů. Na základě jejich odpovědí byly zjištěny ceny, sestaveno rozpětí cen a stanovena cena obvyklá na horní hranici zjištěného cenového rozpětí.

10. Důkazní břemeno bylo efektivně přeneseno na žalobkyni a na ní bylo, aby zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě vysvětlila a doložila. Této povinnosti však žalobkyně nedostála, pokud v průběhu celého daňového řízení netvrdila ani neprokázala racionální důvody pro vynaložení nákladů vyšších, než byla cena obvyklá mezi osobami v běžných obchodních vztazích

IV. Ústní jednání

11. Při ústním jednání konaném dne 29. 4. 2025 žalobkyně odkázala na písemné vyhotovení žaloby a dodala, že správce daně si vytvořil na počátku řízení závěr o zkrácení daně žalobkyní, až následně k tomuto závěru vytvářel důkazy. Od počátku správce daně kladl k tíži žalobkyně trestní stíhání dodavatele služeb, k odsouzení však došlo až následně. Správce daně svými kroky zasahoval do svobody podnikání žalobkyně, na její činnost je však nutné nahlížet optikou doby, kdy potřebovala propagovat svoji činnost a navýšit počet zákazníků.

12. Žalovaný nad rámec vyjádření k žalobě uvedl, že správce daně postupoval od počátku zákonným způsobem, nikterak nevytvářel prostředí k doměření daně, správce daně nezpochybnil samotné plnění, avšak dospěl k závěru o neunesení důkazního břemena žalobkyně. Trestní stíhání dodavatele bylo známo již v průběhu daňového řízení.

V. Posouzení věci krajským soudem

13. Soud přezkoumal rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů. Ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (*ex offo*), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného.

14. Dospěl k závěru, že **žaloba není důvodná.**

Zjištění z daňového spisu

15. Z daňového spisu krajský soud zjistil, že u žalobkyně byla dne 26. 7. 2019 zahájena daňová kontrola týkající se daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2017 a 2018 v rozsahu prověření oprávněnosti uplatněných nákladů na reklamní a propagační služby

přijatých od dodavatele R. R. Žalobkyně k předmětu své činnosti v prověřovaných obdobích uvedla, že je personální agenturou, která má své zaměstnance a ty poskytuje ostatním společnostem na základě smluv. V rámci daňové kontroly správce daně zjistil, že žalobkyně zaúčtovala na vrub nákladového účtu za provedení reklamních služeb od dodavatele R. R. částku 7 300 000 Kč ve zdaňovacím období 2017 a částku 8 400 000 Kč ve zdaňovacím období 2018.

16. Žalobkyně předložila Smlouvy o zajištění reklamy na rok 2017 a 2018 (obě uzavřené s dodavatelem R. R.), Zápisy o přínosu reklamy, Zprávy o reklamní činnosti dodavatele R. R. za roky 2017 a 2018, faktury vystavené dodavatelem R. R. za roky 2017 a 2018 včetně seznamu přijatých faktur za reklamu, výdajové pokladní doklady daňového subjektu z let 2017 a 2018, příjmové pokladní doklady dodavatele R. R. z let 2017 a 2018 a mikinu od dodavatele R. R., kde je mj. umístěno i logo žalobkyně.

17. Žalobkyně byla následně u jednotlivých daňových nákladů za provedení reklamních služeb vyzvána k prokázání, jak byly tyto náklady vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně konstatoval, že nemá pochybnosti o uskutečnění reklamy, ale o tom, že náklady vynaložené na předmětnou reklamu byly neúměrně nadhodnoceny.

18. Správce daně na základě provedeného dokazování dospěl k závěru, že žalobkyně uzavřela právní vztah s dodavatelem R. R. převážně za účelem snížení základu daně a jedná se tak o jinak spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů, přičemž dále zjistil, že cena sjednaná za umístění reklamy mezi takto účelově spojenými osobami se liší od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Vzhledem k tomu, že žalobkyní nebyl uspokojivě doložen rozdíl ceny za poskytnuté reklamní služby od jinak spojené osoby a ceny obvyklé, byl správcem daně o tento rozdíl dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů zvýšen základ daně. Na podkladě zprávy o daňové kontrole vydal správce daně dva dodatečné platební výměry, jak je uvedeno výše. Proti nim žalobkyně podala odvolání, které žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl.

Právní východiska

19. Žalobkyně v projednávané věci namítla, že se žalovanému nepodařilo prokázat, že by žalobkyně a poskytovatel reklamy R. R. byli osobami jinak spojenými ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, pokud spojitost osob dle žalovaného je odůvodněná samotnou cenou, což není podle názoru žalobkyně dostatečné. Žalobkyně naopak tvrdí, že skutečná cena reklamy byla opodstatněná a cílená, když je to právě žalobkyně, která se v prostředí motoristické reklamy pohybuje.

20. Námitka žalobkyně cílí jednak na to, že rozhodnutí žalovaného o spojitosti osob postaveno pouze na závěru o nadhodnocené ceně plnění, a jednak na tom, že ani nejde o cenu nepřiměřenou, ale naopak opodstatněnou a cílenou. Krajský soud se proto dále zabýval tím, zda 1) správní orgány dostály povinnosti prokázat spojení žalobkyně a společnosti R. R. a 2) zda se cena za reklamu mezi nimi sjednaná lišila od cen, které by byly v běžných obchodních vztazích za stejných či obdobných podmínek sjednány mezi „nespojenými osobami“.

21. Podle § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů platí, že liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných

obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl.

22. Spojenými osobami se podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů rozumí také jinak spojené osoby, kterými jsou i osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

23. Podstatou úpravy obsažené v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je zabránit daňovým únikům při takových smluvních vztazích, při nichž jedna smluvní strana záměrně činí úkony pro ni finančně či jinak nevýhodné, aby druhé straně naopak vznikla daňová výhoda, která spočívá ve snížení daňového základu. Jejich motivem není snaha o získání majetkového či jiného prospěchu, jako je tomu v běžných obchodních vztazích za podmínek fungující soutěže. Ačkoliv je s ohledem na zásadu smluvní volnosti takovýto způsob jednání v občanskoprávních nebo obchodněprávních vztazích možný, z hlediska daňového práva je tento způsob ve výsledku stižen úpravou základu daně o zjištěný rozdíl. Zákon o daních z příjmů po obchodujících osobách blízkých požaduje větší opatrnost a obezřetnost při stanovení smluvní ceny, než je tomu u osob nezávislých (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105, č. 1852/2009 Sb. NSS, či ze dne 10. 11. 2022, č. j. 9 Afs 37/2022-37, bod 13). Smyslem tohoto ustanovení je tedy určit a upravit pro daňové účely postup při stanovení tzv. převodních (transferových) cen u transakcí mezi spojenými osobami tak, aby v případě těchto transakcí byl zachován tzv. princip tržního odstupu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 398/2019-49, bod 20).

24. K tomu, aby správce daně mohl přistoupit k úpravě základu daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, musí podle ustálené judikatury v prvé řadě prokázat, že stranami posuzovaného smluvního vztahu jsou spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů (viz recentní rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2025, č. j. 6 Afs 52/2024-49). Druhou podmínkou pro uvedený postup je zjištění, že se ceny sjednané mezi nimi liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Ve vztahu k oběma těmto skutečnostem tíží správce daně břemeno tvrzení i břemeno důkazní. Následně je na správci daně, aby daňový subjekt se zjištěným rozdílem seznámil a poskytl mu dostatečný časový i věcný prostor k vyjádření a prokázání důvodnosti zjištěného rozdílu mezi převodní a referenční cenou, tedy k unesení důkazního břemene, které v dané fázi řízení leží na žalobkyni (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31, ze dne 19. 9. 2019, č. j. 5 Afs 341/2017-47, či ze dne 26. 11. 2020, č. j. 4 Afs 343/2018-61).

25. V posuzované věci dospěly daňové orgány k závěru, že sporné transakce byly realizovány mezi jinak spojenými osobami (žalobkyní a smluvním partnerem R. R.) podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Judikatura správních soudů se výkladem pojmu jinak spojené osoby pro účely daně z příjmu opakovaně zabývala a shledala, že stěžejním pojmem je neobvyklost posuzované transakce. Musí proto existovat skutečnosti, které svědčí o neobvyklosti transakce, tj. spojení osob za jiným účelem, než je účel běžně ekonomický (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 5. 2024, č. j. 7 Afs 121/2023-44, bod 33).

26. V rozsudku ze dne 24. 1. 2024, č. j. 7 Afs 207/2020-53, Nejvyšší správní soud zdůraznil, že zatímco v případech uvedených v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů písm. a) a b) bodech 1 až 4 budou o existenci spojených osob svědčit objektivně doložitelné skutečnosti mimo

sféru konkrétních obchodních vztahů (existence příslušného podílu na kapitálu nebo hlasovacích právech, personálního propojení či rozhodujícího vlivu), v případě písmene § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 citovaného zákona je situace jiná a může být v praxi složitější prokázat zákonem definovaný účel tohoto vztahu. Má-li přitom účel vztahu převážně spočívat ve snížení základu daně, je zřejmé že zákonodárce v tomto případě definici spojených osob skutečně materiálně provázal s cenou plnění. Ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů cílí na situace, kdy je základ daně takto „optimalizován" v podstatě umělými položkami (zbožím či službami), které z hlediska poplatníka nemají (resp. převážně nemají) ekonomickou hodnotu primárně pro rozvíjení jeho podnikání, nýbrž pro snížení jeho daňové zátěže. Tímto způsobem tedy vstupuje do definice jinak spojených osob nutně také cena plnění. Funguje zde proto určitá prostupnost mezi oběma podmínkami, které správce daně prokazuje – existenci spojených osob a odlišnost sjednaných cen. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku výslovně uzavřel, že v těchto případech nelze prokazování obou těchto podmínek oddělit do té míry, že by každou z nich prokazovaly rozdílné skutečnosti (bod 26). Stále však platí, že k naplnění definice jinak spojených osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů nepostačuje jen zjištění ceny plnění a její (byť významné) odchylky od ceny běžné, nýbrž zjištění neobvykle vysoké (přemrštěné) ceny v konkrétním právním vztahu je nutné provázat s dalšími okolnostmi konkrétní věci. Aby mohl být učiněn spolehlivý závěr o tom, zda jednáním poplatníka byla z objektivního hlediska převážně plněna konkrétní hospodářská potřeba, nebo naopak převážně sledována optimalizace základu daně, je nezbytné kromě samotné ceny plnění zkoumat také okolnosti, za jakých k transakci došlo a co je jejím výsledkem. Zjištění o pořízení zboží za zcela zjevně přemrštěnou cenu tak bude nutné doplnit např. zjištěním, že běžná cena daného zboží je všeobecně známá (či lehce zjistitelná) a že bylo zboží v rozhodné době za tuto cenu obecně běžně dostupné, pročež na první pohled absentuje racionální vysvětlení pro jeho nakoupení za natolik předraženou cenu (viz také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 5. 2024, č. j. 7 Afs 121/2023-44, bod 34).

27. Platí tedy, že k naplnění definice jinak spojených osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů nepostačuje jen zjištění ceny plnění a její (byť významné) odchylky od ceny běžné. Zjištění neobvykle vysoké (přemrštěné) ceny v konkrétním právním vztahu je proto nutné provázat s dalšími okolnostmi konkrétní věci, v jejichž souhrnu teprve bude možné spolehlivě usuzovat na to, že převažujícím účelem transakce objektivně viděno nebylo samotné pořízení plnění ve smyslu uspokojení určité hospodářské potřeby (strategie) daného poplatníka, nýbrž že samotné plnění bylo pouze doprovodným (nutným, vedlejším) účelem transakce, neboť jejím převažujícím účelem bylo právě snížit prostřednictvím daného nákupu daňovou zátěž.

Referenční ceny a ceny obvyklé

28. Správce daně v projednávané věci v rámci posouzení podmínek pro podřazení obchodního vztahu pod § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů uvedl, že o existenci právního vztahu mezi žalobkyní a jejím dodavatelem není pochyb. Daňové orgány za nestandardní okolnost považovaly předně výši ceny, která se zásadně lišila od cen obvyklých.

29. Správce daně při stanovení referenčních cen vycházel z následující charakteristiky týmu R. R.:

- V roce 2017 měl tým 6 jezdců (z toho 3 veterány), v roce 2018 měl 5 jezdců (z toho 3 veterány) a deklaroval 12 motocyklů (Suzuki, Yamaha).
- Tým se účastnil závodů T. A. C., S. M. M., M. (2018), nejvíce závodů a jezdců – P. M., M. C.
- Při vyhledávací činnosti nebyly správcem daně nalezeny žádné konečné výsledky jednotlivých závodů tohoto seriálu v roce 2017 a 2018. V roce 2018 došlo k poklesu účasti týmu na motokrosových závodech, ale člen závodního týmu pan M. V. se účastnil 7 automobilových závodů v rallye, Kategorie – MX1, MX2, Hobby Open, veterán, 125 2T.
- Umístění reklamy 2017 – dle Smlouvy o zajištění reklamy se logo žalobkyně nacházelo na doprovodných vozidlech, podle Zprávy o reklamní činnosti za rok 2017 bylo logo na obytných a dodávkových automobilech (doprovodná vozidla), týmovém oblečení. V rámci daňové kontroly byly doloženy fotografie obytného vozu (s logem žalobkyně na vnitřní straně dveří 50x25 cm, nejedná se o dodávkové vozidlo), fotografie banneru umístěného na markýze obytného vozu (logo vpravo dole 30x10 cm, nejedná se o dodávkové vozidlo) a fyzicky mikina, kde je mj. i malé logo žalobkyně.
- Umístění reklamy 2018 – dle Smlouvy o zajištění reklamy mělo být logo žalobkyně na doprovodných vozidlech, motocyklech, dresech jezdců, týmovém oblečení a žalobkyně mohla být propagována i v médiích. Podle Zprávy o reklamní činnosti za rok 2018 byla loga žalobkyně umístěna na obytných vozech, dodávkových automobilech, motocyklech, týmovém oblečení, bannerech, závodním voze (zapůjčeném vždy na závod) – rallye. V rámci daňové kontroly byly doloženy fotografie obytného automobilu (s logem žalobkyně na vnitřní straně dveří 50x25 cm), fotografie týmového oblečení (mikina a bunda, logo žalobkyně 10x7 cm), fotografie blatníku motocyklu (logo žalobkyně 10x7 cm), fotografie malých přenosných bannerů na stojanech (2 ks – logo žalobkyně 20x20 cm), fotografie banneru (logo žalobkyně 12x12 cm), fotografie banneru umístěného na cvičném okruhu u Opavy (logo žalobkyně 70x50 cm) a fotografie závodního vozu (logo na zadní části blatníku).
- Závodní tým trénuje na cvičném okruhu u Opavy, závody celá ČR.

30. V roce 2018 se tým R. R. účastnil motokrosových závodů a současně i automobilových závodů v rallye se zapůjčeným vozem vždy na jeden závod: závodní vůz: 1 vozidlo - Peugeot 208 R2 nebo Mitsubishi Lancer Evo, počet závodů: 7, MČR, Rallyesprint, ČMPR, jeden jezdec a jeden navigátor (spolujezdec), v ceně pronájmu vozidla je zahrnuto: zázemí zapůjčovatele, PHM, servis, R. R. závodil pod K. R. C., s.r.o., (zapůjčovatel závodního vozidla), umístění loga žalobkyně: zadní nárazník nebo zadní blatníky.

31. Z databáze evidence vozidel správce daně zjistil, že tým R. R. nevlastnil od 2. 6.2017 doprovodné vozidlo M-ATEGO (obytný vůz) ani VW Crafter (dodávka) a nikdy nevlastnil doprovodné vozidlo Ford Rimor. V kontrolovaném období R. R. vlastnil Fiat DUCATO (dodávka). Co se týká závodních motorek, tak ve zprávách o reklamní činnosti je uveden počet 12. Svědek, pan V., vypověděl, že během roku dojde k obměně 10-15 motorek. Členská základna v roce 2017 byla v počtu 6 stálých jezdců a v roce 2018 v počtu 4 stálých jezdců.

32. Jelikož žalobkyně cenu reklamy odůvodňovala prestižností a velikostí závodního týmu R. R. správce daně porovnával tým R. R. s motokrosovými a automobilovými týmy, které měly stejné nebo obdobné podmínky (kritéria) pro závody (motokros, rallye) a účastnily se stejných závodů jako tým R. R. Srovnatelné týmy měly podobnou techniku a zázemí

(doprovodná vozidla, motorky atd.), počty jezdců v týmu byly přibližně stejné nebo vyšší, jezdci týmu byly materiálně podporováni (motorky, náhradní díly, ostatní vybavení jezdců atd.), reklama (logo) byla prezentována na doprovodných vozidlech, motocyklech nebo závodních vozech, dresech jezdců, bannerech apod.

33. V rámci vyhledávací činnosti vyzval správce daně celkem sedm motokrosových týmů a šest automobilových týmů. Na základě porovnání jejich parametrů s týmem R. R. vybral správce daně srovnatelný motokrosový a automobilový tým. Srovnatelný motokrosový tým měl v roce 2017 6 jezdců (z toho 3 veteráni), v roce 2018 7 jezdců (z toho 3 veteráni); 10 až 11 motorek (Suzuki, Yamaha, Honda); účastnil se závodů MMČR, SMS Přebor Moravy, TOP AMATER CUP; v kategoriích junioři 85, 125, Hobby Open, veterán A a B, MX1, MX2; umístění reklamy bylo konkrétně: logo na dresech, motorkách, bannerech, doprovodných vozidlech. Na výzvu správci daně srovnatelný subjekt poskytl za rok 2017 sedm smluv uzavřených se svými odběrateli reklamy a za rok 2018 devět smluv. Srovnatelný automobilový tým měl v roce 2018 1 jezdce (1 posádka); 1 závodní vozidlo (Peugeot 208 R2 02R 0090 nebo Opel Adam DDZ 02408) – závody rallye; závody (10) – MČR, rallyesprint. Na výzvu správci daně srovnatelný subjekt poskytl za rok 2018 deset smluv uzavřených se svými odběrateli reklamy.

34. Při stanovení referenční ceny byly správcem daně využity skutečně dosažené ceny obdobné reklamní služby obdobného rozsahu, tj. označení logem žalobkyně doprovodných vozidel (v roce 2017) a označení logem žalobkyně doprovodných vozidel, motocyklů, dresů jezdců, týmového oblečení (v roce 2018) při motokrosových podnicích Mistrovství ČR, Mistrovství Evropy a Mistrovství světa (srovnatelný předmět plnění), s délkou trvání smlouvy 12 po sobě jdoucích měsíců, tj. od ledna do prosince (srovnatelná doba platnosti smlouvy), ve stejném období, tj. v letech 2017 resp. 2018 (srovnatelný čas), poskytnutí služby proběhlo na stejných závodech či na závodech obdobného významu (srovnatelnost místa plnění z hlediska polohy a významnosti motokrosového podniku), a smlouva byla uzavřena přímo s dodavatelem, realizátorem reklamního plnění (srovnatelnou závodní stájí z hlediska počtu jezdců, motorek, apod.).

35. Na základě zadaných kritérií byly správcem daně zjištěny ceny, sestaveno rozpětí referenčních cen v roce 2017 v rozmezí od 100 000 Kč do 934 000 Kč a v roce 2018 v rozmezí od 150 000 Kč do 2 000 000 Kč. Horní hranice zjištěného intervalu cenového rozpětí byla pro rok 2017 ve výši 934 000 Kč a rozdíl mezi cenou sjednanou ve výši 7 300 000 Kč a cenou obvyklou tedy pro zdaňovací období 2017 činil 6 366 000 Kč. Horní hranice zjištěného intervalu cenového rozpětí byla pro rok 2018 ve výši 2 000 000 Kč a rozdíl mezi cenou sjednanou ve výši 8 400 000 Kč a cenou obvyklou tedy pro zdaňovací období 2018 činil 6 400 000 Kč.

36. Z výše předestřeného mechanismu výpočtu referenční ceny má soud za to, že žalovaný, resp. správce daně nepochybil a postupoval v souladu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Krajský soud se ztotožňuje s názorem žalovaného v tom, že kritéria, které daňové orgány zvolily, jsou přiléhavá, spravedlivá, přezkoumatelná a ekonomicky racionální a vedou ke zjištění ceny mezi nespojenými osobami za co nejpodobnějších podmínek plnění. Z výše uvedeného nevyvstává dle zdejšího soudu pochybnost o tom, že ceny sjednané mezi žalobkyní a dodavatelem reklamy R. R. se významně, několikanásobně, liší od cen obvyklých, jak zjistil správce daně.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

37. Správce daně s výsledky svého zjištění seznámil žalobkyni písemností dne 17. 2. 2022. Žalobkyně reagovala tím, že nesouhlasí s charakteristikou závodního týmu R. R., jak ji provedl správce daně. Dle ní se jedná o profesionální tým, působící v motorsportu několik let, patří mezi elitu a účastní se i mezinárodních závodů. Další argumentace spočívala v tom, že se správce daně nezabýval podrobně charakteristikou jednotlivých závodních týmů, porovnával neporovnatelné. K tomu žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že žalobkyně nenavrhla žádné důkazní prostředky vyvracející kritéria výběru srovnatelných závodních týmů ani nenavrhla, s jakými konkrétními týmy měl být tým R. R. porovnáván. Při výběru srovnatelných subjektů dle určitých kritérií vznikne dle žalovaného vždy určitá míra odchýlení se od charakteristik srovnávaného subjektu, neboť plně srovnatelné jsou pouze zcela identické subjekty.

38. K odlišnosti sjednaných cen od cen obvyklých žalobkyně v projednávané žalobě obecně uvedla, že skutečná cena reklamy byla opodstatněná a cílená, neboť je to právě žalobkyně, která se pohybuje v motoristickém prostředí. Podle žalobkyně není možné porovnávat reklamu u různých týmů v motoristickém sportu, neboť prestiž, kontinuita či věhlas jednotlivých týmů činí jednotlivé týmy natolik odlišné, že nejsou vzájemně porovnatelné. Žalobkyně však nikterak nekonkretizovala, v čem tedy spočívala unikátnost jí vybraného týmu R. R., kterému svěřila skoro polovinu ročních nákladů, v čem byl tento tým unikátní svou prestiží, věhlasem či např. výsledky jezdců tohoto týmu. Navíc, pokud žalovaný správně uvedl, že ve sledovaném období roku 2017 a 2018 se tým R. R. účastnil stejných závodů jako vybrané srovnatelné závodní týmy, přičemž tyto týmy dosahovaly mnohdy lepších výsledků než závodní tým poskytovatele reklamy. Jezdci týmu R. R. na prestižních závodech MMČR v roce 2017 vůbec nestartovali a v roce 2018 nestartovali ani pod jménem týmu R. R., což o unikátnosti moc nesvědčí. Rovněž žalobkyně nikterak nekonkretizovala, že by snad měla být jediným (unikátním) reklamním partnerem vybraného týmu, což by mohlo odůvodnit násobně vyšší cenu za reklamu. Jinými slovy nekonkretizovala, v čem byl tento jezdecký tým natolik unikátní a exkluzivní, že by jeho postavení odůvodňovalo takto neobvyklé vysoké ceny za reklamu. Soud se plně ztotožňuje s odůvodněním žalovaného, že tvrzení žalobkyně, že závodní tým poskytovatele reklamy, tj. společnost R. R., má dlouholetou tradici a jisté jméno, přičemž tato kvalifikace u ostatních srovnávaných subjektů dle žalobkyně absentuje, nebylo ničím doloženo a prokázáno. Žalobkyně nepředložila žádné porovnání úrovně této kvalifikace u závodního týmu R. R. oproti jakýmkoliv dalším závodním týmům.

39. Je-li podle žalobkyně podstatné i zjištění, kolik obchodních partnerů jaký tým má, tedy zda má jednoho reklamního partnera, či zda má navázanou spolupráci s menším počtem partnerů, což se projevuje v počtu sjednaných smluv a log partnerů, k tomu soud uvádí, nejen že tato námitka je veskrze obecná a hypotetická, ale doložené fotografie založení ve správním spise prokazují, že logo žalobkyně umístěné na vozidle (obytném voze), na banneru umístěného před vozem, oblečení či motocyklu, se nikterak výrazně neodlišuje od ostatních log partnerů týmu R. R., kterých je zde velké množství. Reklama žalobkyně proto není mezi jinými ve výsadním postavení, není exkluzivní natož jediná, což by mohlo odůvodnit rozdílnost ve sjednané ceně za umístnění loga. Námitka nesprávně stanovené obvyklé ceny proto důvodná není.

Další nestandardní okolnosti zjištěné správcem daně

40. Pochybnosti správce daně vzbudily kromě zjištěných vysokých cen i další „nestandardní okolnosti“ uvedené ve Zprávě o daňové kontrole na str. 28 a násl., a kterými jsou:

- Neověřování výhodnosti/adekvátnosti ceny reklamy: Žalobkyně neuvedla a nedoložila, že by za účelem zajištění reklamy oslovila nebo kontaktovala jiného dodavatele reklamních služeb či přímo jiné závodní týmy, neověřovala výhodnost navrhované/fakturované ceny reklamy, nečinila žádné kroky k revizi smluvených cen za reklamu a propagaci, neověřovala, kolik platí za stejné nebo obdobné plnění jiné firmy.
- Způsob stanovení ceny reklamy: Žalobkyně neuvedla žádné konkrétní informace o tom, jakým způsobem byla stanovena cena za poskytnutí reklamy. Pouze uvedla, že celková cena byla určena na základě velikosti a prestižnosti dodavatele a je úměrná využívaným formám reklamy a uzavřeným reklamním smlouvám a dodala, že cena za jakoukoliv službu je vždy na základě nabídky a poptávky.
- Neurčitost reklamních smluv: Dle předložených smluv o zajištění reklamy se dodavatel reklamy R. R. zavázal označit logem žalobkyně doprovodná vozidla (ve smlouvě pro rok 2018 navíc motocykly, dresy jezdců a týmové oblečení) a propagovat tak činnost žalobkyně při motokrosových podnicích Mistrovství ČR, Mistrovství Evropy a Mistrovství světa. Smlouvy neobsahují konkrétní počet ani místa závodů, na kterých by měla být žalobkyně propagována. Předložené smlouvy dále neobsahují ujednání o velikosti loga, o jeho barevném provedení, o počtu umístění loga a jeho konkrétním umístění, o případných dalších souvisejících službách apod. Z uvedeného plyne, že žalobkyně se zavázala hradit několikamilionové částky za reklamy, aniž by měl garantován určitý minimální rozsah reklamy a smlouva by byla naplněna již např. při umístění reklamy na jednom závodě.
- Znalost sportovního prostředí: Jak vyplývá z předložené fotodokumentace a z předloženého Zápisu z jednání o přínosu reklamy ze dne 19. 11. 2018, jednatel žalobkyně se zúčastňoval motokrosových závodů, tzn. pohyboval se ve sportovním prostředí a mohl tak sám zjistit/ověřit cenu obdobné reklamy, a tak posoudit neadekvátnost ceny požadované dodavatelem.
- Neověřování přínosu reklamy: Žalobkyni byly předloženy „Zápisy z jednání o přínosu reklamy pro firmu S. C., s.r.o.“ ze dnů 25. 1. 2017, 28. 6. 2017, 22. 1. 2018, 23. 7. 2018 a 19. 11. 2018, které však neosahují žádný sofistikovanější rozbor přínosu reklamy pro žalobkyni. Závěr předložených zápisů je jenom ten, že vzrostl počet nově přijatých zaměstnanců, a že současně část z nich již pracovní poměr ukončila. Žádnou analýzu např. ve smyslu zvýšení výnosů v poměru k vynaloženým prostředkům na reklamu žalobkyně nedoložila.
- Platby v hotovosti a mínusový stav poklady: Faktury za reklamu byly žalobkyní hrazeny v hotovosti v několika splátkách. Na jednotlivých daňových dokladech vystavených dodavatelem R. R. za zajištění reklamy je přitom uvedeno číslo bankovního účtu a forma úhrady PP. Z předložené pokladní knihy vyplývá, že v obou letech 2017 a 2018 vykazovala pokladna ve většině dnů při úhradě částek mínusové stavy. Navíc příjmové pokladní doklady dodavatele R. R. za jednotlivé splátky k danému daňovému dokladu (faktuře) mají stejné číslo, a to číslo daňového dokladu.
- Vysoký podíl reklamních nákladů na celkových nákladech, záporný hospodářský výsledek: Cena za zajištění reklamy za rok 2017 představuje 44,5 % z celkových nákladů žalobkyně a cena za zajištění reklamy za rok 2018 představuje 40,7 % z celkových nákladů žalobkyně toho roku. Částky vynaložené za předmětnou reklamu znamenaly pro žalobkyni značnou finanční zátěž, která v obou prověřovaných letech vyústila v záporný výsledek hospodaření. Výše uvedené jednání odporuje smyslu podnikání, jehož cílem je

generování zisku. Pozitivní efekt vynaložených prostředků na podnikání žalobkyně v dalších letech nebyl rovněž doložen (žalobkyně byla ve ztrátě i v roce 2020). Fakturovaná cena je zjevně nepřiměřená a z pohledu stavu a vývoje oběžných aktiv neodpovídá finančním poměrům žalobkyně, což vyplývá z předloženého účetnictví, kdy žalobkyně vykazuje záporné stavy pokladny a za prověřované roky 2017 a 2018 účetní ztrátu. Rozložení a zejména návratnost investic do reklamy je možné a zároveň nutné průběžně a detailně vyhodnocovat a upravovat dle situace, což se v případě žalobkyně nedělo.

41. Daňové orgány tedy nedovozovaly existenci spojených osob pouze z navýšení ceny plnění v řetězci, jak namítla žalobkyně, ale zohlednily také další nestandardní okolnosti případu svědčící o „jiném spojení“ žalobkyně a dodavatele reklamy R. R. Mezi ně však nezařadily, jak se domnívá žalobkyně, skutečnost, že poskytovatel reklamy R. R. byl dne 12. 5. 2023 uznán vinným ze spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, načež následně došlo ke zrušení právnické osoby. Tyto události nastaly až po realizaci předmětné reklamy, jak správně uvedla žalobkyně, a žalovaný tuto skutečnost uvedl pouze nad rámec pro dokreslení problematičnosti samotného dodavatele R. R.

42. Okolnosti, které daňové orgány považují za svědčící o neobvyklosti transakce včetně nestandardně vysokých cen, jak byly uvedeny výše, odpovídají charakteristice „jinak spojených osob“. V jednotlivostech se může jednat o podnikatelské selhání či lehkomyslnost, ve vzájemné souvislosti však již takto vysvětlitelné jsou jen stěží. Jak správně uvedl žalovaný, žalobkyně v projednávané žalobě sice obecně brojí proti stanovení referenční ceny, nicméně již konkrétně nereaguje na obsah napadeného rozhodnutí a zejména pak na výpočty správce daně, popř. žalovaného. Žalobkyně obecně tvrdí, že motoristické prostředí, ve kterém se pohybuje, je specifické. Již však dále nevysvětluje, z jakého důvodu hradila za reklamu násobně větší částky než u srovnatelných týmů, ani proč za rok 2017 na reklamu vynakládala 44,5 % celkových nákladů a za rok 2018 na reklamu vynakládala 40,7 % z celkových nákladů. Soud nikterak nezpochybňuje právo žalobkyně na svobodné podnikání či právo vložit do reklamy libovolné množství prostředků. Namítla-li však, že reklamou u společnosti R. R. zvýšila obrat ve svém podnikání, nelze tomuto přisvědčit. V řízení nebyl prokázán žádný pozitivní přínos reklamy. Navíc jak uvedl správce daně, žalobkyně byla ve ztrátě i v roce 2020, tedy i dva roky poté, co investovala do reklamy v letech 2017 a 2018 skoro polovinu z celkových nákladů. Žalobkyně má jistě právo činit obchodní rozhodnutí dle své libosti, a dokonce se rozhodovat nesprávně, což ji může přinést nikoliv zisk, ale ztrátu. S tím lze částečně souhlasit; zjištěné skutečnosti však ve svém souhrnu vypovídají zejména o neobezřetném, či nestandardním jednání žalobkyně, které by dle názoru soudu racionálně smýšlející podnikatel nepodstoupil, přičemž žalobkyně jej nedokázala uspokojivě vysvětlit, což je ovšem pro závěr o spojených osobách stěžejní. Rovněž tvrzení žalobkyně, že cena reklamy byla opodstatněná a cílená ponechala žalobkyně pouze v rovině obecného tvrzení.

43. Soud se neztotožňuje s námitkou žalobkyně, že napadené rozhodnutí obsahuje vnitřní rozpory, pokud má dle žalobkyně na jednom místě potvrzovat, že reklama byla uskutečněna ve zjištěné výši (bod 131 rozhodnutí) a na jiném místě naopak rozporovat celou transakci a její průběh, který se podle žalovaného nepodařilo žalobkyní přesvědčivě osvětlit (bod 130 rozhodnutí). Jak je uvedeno výše, žalovaný nikterak nerozporoval uskutečnění zdanitelného plnění. Konkrétně v bodě 131. rozhodnutí, na který žalobkyně odkázala, žalovaný uvedl, že *„[p]rvostupňový správce daně ani odvolací orgán nemá pochybnosti o uskutečnění předmětné reklamy, ale o tom, zda cena za reklamu nebyla neúměrně nadhodnocena (...).“* V bodě 130. napadeného rozhodnutí poté žalovaný pouze uvedl, že *„nebyly zcela odstraněny pochybnosti*

ohledně místa úhrad faktur za předmětnou reklamu vyplývající z rozdílu mezi svědeckou výpovědí a sdělením odvolatele. Na základě výše uvedených nesrovnalostí má odvolací orgán pochybnosti o tom, zda skutečně došlo k částečným úhradám faktur za zajištění reklamy." V těchto závěrech žalovaného nelze spatřovat vnitřní rozpor, žalovaný pouze nastínil pochybnost o úhradách faktur, nikoliv pochybnost o uskutečnění předmětné reklamy.

44. Žalobkyně se rovněž mýlí v tom, že jí snad žalovaný dával k tíži, že si neověřovala plnění ze smlouvy o reklamě. Z výše uvedeného výčtu nestandardních okolností se nepodává, že by bylo žalobkyni kladeno k tíži, že by si neověřovala samotné plnění reklamy, ale to, že si neověřovala přínos reklamy. S tím krajský soud plně souhlasí, protože žádný rozumný podnikatel by neinvestoval tak enormní množství prostředků do reklamy, aniž by si řádně vyhodnotil (vyhodnocoval), zda se mu tak extrémní investice vyplácí.

45. Soukromoprávní jednání žalobkyně není v daňovém řízení postihováno a je ponecháno zcela na vůli žalobkyně, s jakým obchodním partnerem se rozhodne realizovat své podnikatelské záměry. Jednání žalobkyně však zasahuje do práva veřejného, konkrétně do daňových povinností. Zákonodárce v ustanovení § 23 odst. 7 reflektuje jednu z nosných myšlenek zákona o daních z příjmů, tedy že jakkoliv je volbou poplatníka, jaké částky a za co vynakládá, stát automaticky neuznává jako daňový náklad jakýkoliv uskutečněný výdaj, ale reguluje, co a případně kolik je možné zahrnout do základu daně, zde konkrétně kritériem elementární hospodářské racionality vynaloženého výdaje.

46. Žalovaný doměřením daně tedy nesankcionuje žalobkyni za to, že učinila nesprávné obchodní rozhodnutí, jak žalobkyně namítla v projednávané žalobě. Daňové orgány pouze postupovaly tak, aby zabránily daňovým únikům při takových smluvních vztazích, při nichž jedna smluvní strana činí úkony pro ni finančně či jinak nevýhodné, aby druhé straně naopak vznikla daňová výhoda, která spočívá ve snížení daňového základu. Daňové orgány žalobkyni nikterak nevytkly, že pro svou propagaci využila formu reklamy u motoristického týmu R. R., dospěly však k důvodnému závěru, že cena vynaložená žalobkyní za tuto reklamní propagaci se významně lišila od obvyklé ceny, a proto vztah žalobkyně a jejího smluvního partnera považovaly za vztah „jinak spojených osob". V řízení nebylo zpochybňováno, že náklady na reklamu nebyly vynaloženy v souvislosti s podnikatelskou činností, provedené dokazování ovšem prokázalo, že jejich (převažujícím) účelem bylo snížit základ daně nebo zvýšit daňovou ztrátu. Jestliže daňový subjekt zaplatí za reklamu násobně vyšší částku, než je cena obvyklá, aniž by měl pro tento postup přiléhavé ekonomické vysvětlení, lze oprávněně dovozovat, že cílem takového jednání nebyla pouze propagace formou reklamy, ale rovněž jiné důvody. Žádný nepřijatelný zásah do práva na podnikání krajský soud neshledal.

VI. Závěr a náhrada nákladů řízení

47. Soud tak na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

48. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Olomouc 29. dubna 2025

JUDr. Michal Jantoš v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.