



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců JUDr. Veroniky Burianové a Mgr. Lukáše Pišvejce ve věci

žalobkyně: SOT INVENT s. r. o., IČ 26408201
sídlem Klest 22, 350 02 Cheb,
zastoupené Ing. Romanem Landgráfem, daňovým poradcem
sídlem Ke Kačí louži 3, 326 00 Plzeň

proti
žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, IČ 70280043
sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 10. 2018 č.j. 46022/18/5200-11433-712433

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobkyně se žalobou podanou dne 27. 12. 2018 domáhala zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým byla zamítnuta její odvolání proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „*správce daně*“) čj. 1022986/17/2403-50521-403530 ze dne 3. 1. 2018, čj. 1023002/17/2403-50521-403530 ze dne 3. 1. 2018 a čj. 37027/18/2403-50521-403530 ze dne 22. 1. 2018 (dále jen „*prvoinstanční rozhodnutí*“) a prvoinstanční rozhodnutí byla potvrzena. Prvoinstančními rozhodnutími byla žalobkyni doměřena penále a daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2013, 2014 a 2015 (dále jen „*daň*“).

II.

Žaloba

2. První okruh žalobních námitek směřoval k tomu, že žalovaný neshledal nezákonnost v tom, že správce daně neuplatnil postup dle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb. (dále jen „*daňový řád*“). Správce daně totiž již před zahájením daňových kontrol disponoval informacemi, které byly podle obsahu zpráv o daňových kontrolách dostatečnými pro důvodnost předpokladu, že daň bude doměřena. Proto měl správce daně postupovat podle § 145 odst. 2 daňového řádu, tj. vyzvat před zahájením daňové kontroly žalobkyni k podání dodatečného přiznání k dani. Tuto nezákonnost postupu správce daně měl žalovaný konstatovat v napadeném rozhodnutí, aniž tak učinil, proto jednal nezákonně i žalovaný.
3. Předmětem druhého okruhu žalobních námitek bylo tvrzení, že daňové orgány přes námitku žalobkyně vznesenou v daňovém řízení neprokázaly, že se jedná o osoby spojené jinak dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona č. 586/1992 Sb. (dále jen „*ZDP*“), tj. že v momentu uzavření smlouvy s dodavatelem existovaly takové okolnosti, které jsou způsobilé s dostatečnou mírou důkazů (s dostatečnou přesvědčivostí, s dostatečnou pravděpodobností) osvědčit, že žalobkyně a předmětný dodavatel vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Odůvodnění tohoto faktu ve zprávě o daňové kontrole (*„zjištěné skutečnosti svědčí o tom, že daňový subjekt byl v daném případě jako koncový článek zapojen v řetězci právnických osob, jehož prvním článkem byla Česká televize, to znamená, že se v souladu s ustanovením § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů jedná o jinak spojené osoby“*) je pro nesrozumitelnost nepřezkoumatelné. Z odůvodnění rozhodnutí daňových orgánů je zřejmé, že závěr o spojených osobách je opřen výlučně o cenu služeb, již měly daňové orgány za cenu převyšující cenu obvyklou. Východisko, že každý, kdo pořídí službu příliš drazé, vytvořil s dodavatelem právní vztah převážně za účelem snížení základu daně, není správné. I kdyby totiž kupující pořídil službu drazé, pak se tím zvýšil daňový základ dodavatele. Proto poznatek o předražené službě sám k závěru o spojených osobách nestačí, pokud k němu nepřistoupí nějaká další okolnost, např. že odběrateli je známo, že dodavatel přijatou platbu řádně nezdaní. To však daňové orgány ani netvrdily, ani neprokázaly. Podle § 23 odst. 7 ZDP se test obvyklosti ceny provádí jen u určitých vybraných (spojených) osob, nikoli u všech osob. Jinými slovy, test není přípustný u osob nespojených, u nichž daňové orgány

nemají právo vyžadovat vysvětlení rozdílu s následkem doměření daně. Klíčové tvrzení správce daně (např. ve zprávě o daňové kontrole za rok 2015 na str. 62), že „*Za spojené osoby lze považovat i subjekty personálně nepropojené, které nemají žádné racionální vysvětlení pro uplatnění ceny zjevně odchylné od ceny tržní. Uplatní se zde totiž předpoklad, že tyto personálně nepropojené osoby vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Tím tak dojde k naplnění definice jinak spojené osoby dle ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.*“, je nepřezkoumatelné a je v rozporu s § 23 odst. 7 ZDP. Tato úvaha představuje nepřípustný extenzivní výklad § 23 odst. 7 ZDP, neboť jde nad rámec zákonné normy a je v neprospěch daňového subjektu, jde tudíž o nezákonný postup podle § 5 daňového řádu. Tutéž výhradu vnesla žalobkyně k tvrzení správce daně ve zprávách o daňových kontrolách (např. ve zprávě o daňové kontrole za rok 2015 na str. 62): „*když v případě jednotlivých obchodních transakcí souvisejících s obstaráním reklamy při příležitosti televizních pořadů vysílaných na televizní stanici ČT1 či ČT SPORT určil osoby, které se do řetězce obchodních firem zapojily, a když dále prokázal, že cena sjednaná mezi daňovým subjektem a obchodní korporací (...) je několikanásobně vyšší než cena, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. (...) Právě cena zaplacená daňovým subjektem na základě smluv o obstarání reklamy při TV pořadu, která mnohonásobně převýšila cenu, za níž poskytovatel služeb (Česká televize) televizní vysílání poskytl, zařazuje daňový subjekt a obchodní korporaci (...) mezi jinak spojené osoby ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, které vytvořily obchodní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.*“

4. Třetí žalobní námitka spočívala v tom, že daňové orgány neprokázaly s dostatečnou mírou spolehlivosti důkazu výši ceny obvyklé. Správce daně odkázal pouze na písemné vyjádření jednoho z účastníků řetězce (konkrétně České televize), včetně jím zaslané podklady (objednávka, faktura), které jako dostatečně přesvědčivý důkaz nemohou obstát, když jde o pouhá tvrzení či pouhé soukromé listiny, a nikoliv důkazní prostředky silnější, jako například svědecké výpovědi. A to přestože žalobkyně v průběhu daňového řízení navrhla výslech osob z České televize, jejichž vyjádření bere správce daně za základ stanovení obvyklé ceny. Při svědecké výpovědi mohlo být upřesněno, jak konkrétně v daném období vypadal trh s reklamou a s reklamními časy v České televizi, zda se jednalo o zcela volný trh, kdy bylo možno v jakémkoliv okamžiku si v relativně krátké době pořídit reklamu, nebo zda třeba na trhu neexistovaly subjekty, které měly od České televize vykoupeny významné reklamní časy na dlouhá období dopředu, čímž samozřejmě se staly významnými hráči majícími možnost významně dosahovat násobně vyšší cenu od ceny, kterou správce daně považuje ve zprávě o daňové kontrole za referenční (obvyklou) cenu. Svědecké výpovědi mohly potvrdit či vyvrátit, zda skutečně bylo možné pro daňový subjekt si přímo od České televize objednat předmětné reklamní služby pro stejné vysílací časy a ve stejné dodací lhůtě. Správce daně přitom určil obvyklou cenu pouze na základě ceníků určitých subjektů (v případě České televize se jedná navíc jednoho z účastníků řetězce), tedy pouze na základě soukromých listin.

Prokázání ceny obvyklé bylo důkazní povinností správce daně, a proto je irelevantní jeho argumentace, že žalobkyně nenavrhla konkrétní svědky, kdy jejich jména byla správci daně známá, protože byla uvedena na jejich písemných odpovědích. Daňové orgány nesly důkazní břemeno, proto byla i jejich starostí kvalita důkazních prostředků a iniciativa v jejich navrhování a provádění.

5. Podstatou čtvrté žalobní námitky bylo, že žalovaný nepřipustně smísl dvě linie

právního sporu, protože v napadeném rozhodnutí argumentuje fakty (např. propojenost dodavatelských společností, jejich nekontaktnost, sídlo na virtuálních adresách, neúspěšnost místních šetření či zahájení daňových kontrol) bez relevance k § 23 odst. 7 ZDP. Evidentně jde o zjištění při vedení sporu cestou tzv. podvodných řetězců, což je zcela jiná linie právní argumentace, které po obou stranách požaduje zcela odlišnou argumentační taktiku a strategii, když zejména platí, že je to finanční úřad, kdo je povinen prokázat naplnění podmínek tzv. Axel Kittel testu, a zde zejména prokázat, že došlo k daňové ztrátě v důsledku podvodu a že daňový subjekt o tomto svém napojení na podvod věděl nebo vědět mohl (tzv. znalostní test). Toto prokazování daňové orgány však nevedly. Nepřípustným mícháním dvou zcela odlišných argumentačních linií došlo k porušení zásady férového procesu v materiálně demokratickém státě, což potvrdila již i četná judikatura, i přímo v oblasti daní.

6. Pátá žalobní námitka spočívala v tom, že napadené rozhodnutí porušilo princip proporcionality. Rizika daňových podvodů by měla být proporcionálně rozložena mezi stát a daňové subjekty. Je na místě si položit otázku, jak v posuzované věci mohl předmětné daňové ztrátě zabránit stát a jak jí mohla zabránit žalobkyně. Jelikož stát jen nečinně přihlížel, porušil princip proporcionality. Přestože dotčené subjekty nesídlily ve svém sídle, byly nekontaktní, nezakládaly závěrky do sbírky listin, nevykonávaly žádnou činnost, stát za celé dlouhé roky neprovedl jediný krok k nápravě. Jde tedy o trestuhodné zanedbání základních povinností státních orgánů (včetně zejména finančních úřadů) při své správní a dozorové činnosti, přičemž pokud by stát plnil část svých povinností, pak by subjekty nemohly legálně fungovat na trhu a omezila by se jejich možnost chovat se podvodně. Nelze proto klást k tíži žalobkyni, že nedokázala rozeznat během jediného velmi časově omezeného obchodního případu, že jedná s daňovými podvodníky, které stát vědomě nechal bez povšimnutí dlouhé roky.
7. Žalobkyně žádala, aby soud zrušil napadené i prvoinstanční rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

8. Žalovaný ve vyjádření k žalobě s odkazem na odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl k jednotlivým žalobním bodům následující.
9. K prvnímu okruhu námitek uvedl, že před zahájením kontrol nebyly známy skutečnosti nasvědčující tomu, že žalobkyni bude doměřena daň. Toto prokazuje i fakt, že se správce daně nejprve zabýval fakticitou posuzovaného plnění, kdy následně dospěl k závěru, že jde o daňově uznatelné výdaje, a teprve poté se začal věnovat otázce obvyklé ceny. Teprve poté, co byla v rámci daňových kontrol prokázána daňová účinnost výdajů a neobvyklost ceny, bylo možno předpokládat doměření daně, nebude-li schopna žalobkyně neobvyklost ceny doložit, což vylučovalo postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu před zahájením kontroly.
10. K druhému okruhu žalobních námitek žalovaný s odkazem na body 81 až 91 napadeného rozhodnutí a na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 47/2013-30 ze dne 13. 6. 2013 uvedl, že závěr o spojených osobách nebyl opřen pouze o neobvyklou cenu, ale i další skutkové okolnosti, které ve svém souhrnu nasvědčují účelovosti plnění.

11. Žalovaný ve vztahu k třetímu okruhu žalobních námitek s odkazem na body 63 až 73 a 92 až 103 napadeného rozhodnutí a rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 Afs 129/2018 ze dne 18. 7. 2018 uvedl, že žalobkyně mohla na základě veřejně dostupného ceníku České televize pořídit plnění přímo od České televize nebo firmy Media master s. r. o. Subjekty stojící v řetězci mezi žalobkyní a Českou televizí nevytvářely žádnou přidanou hodnotu plnění a správce daně přičetl náklady na výrobu sponzorského vzkazu.
12. Ke čtvrtému a pátému okruhu žalobních námitek žalovaný uvedl, že v bodě 88 napadeného rozhodnutí jen reagoval na odvolací námitku žalobkyně a uvedl demonstrativní výčet skutečností, které zakládají pochybnosti o ceně a účelu transakcí. Napadené rozhodnutí není odůvodněno podvodem na dani.
13. Žalovaný navrhoval, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV.

Vyjádření účastníků při jednání

14. Při jednání účastníci setrvali na svých dosavadních procesních stanoviscích.

V.

Posouzení věci soudem

15. V souladu s § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

VI.

Rozhodnutí soudu

16. Žaloba je nedůvodná.
17. První okruh žalobních námitek nebyl důvodný.
18. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu platí, že pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.
19. V usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, rozšířený senát k citovanému zákonnému ustanovení uvedl, že *„zákonodárce vytvořil za účelem dosažení pokud možno správného stanovení daně jistou hierarchii postupů správce daně. Její základní logikou je postupné posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabování její ‚dialogické‘ či kooperativní stránky. Jinak řečeno, daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde k tíži fisku, sám. Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nejkomplexnějšího kontrolního postupu, jež má k dispozici, zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě.“* Z toho dovodil, že správce daně má nejprve vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud se jinak než na základě daňové kontroly dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být

určitá daň doměřena. Z tohoto pravidla připustil rozšířený senát výjimku, když uvedl, že „[j]en výjimečně, pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřipustně zakrývajících skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně.“ Za těchto okolností lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. Zároveň rozšířený senát dodal, že povinnost postupovat nejprve podle § 145 odst. 2 daňového řádu se neuplatní také tehdy, zahajuje-li správce daně daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztažených ke kontrolovanému daňovému subjektu.

20. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2016, čj. 6 Afs 79/2015-39, č. 3398/2016 Sb. NSS, soud aproboval názor autorů odborné literatury, když uvedl, že „[v]ýzvu k podání dodatečného daňového přiznání však správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří (srov. též KRATOCHVÍL, J., Vyměření a doměření daně. Daně a právo v praxi. Wolters Kluwer ČR, a.s. 2012 č. 11).“ V rozsudku ze dne 19. 1. 2017, čj. 9 Afs 46/2016-33, pak Nejvyšší správní soud k výše uvedenému dodal, že „otázka věcné správnosti následně doměřené daně není pro posouzení zákonnosti postupu, který k doměření daně povede, rozhodná. Volba mezi daňovou kontrolou a výzvou k předložení dodatečného daňového přiznání se odvíjí od množství a kvality informací, které správce daně potřebuje, aby dle svého právního posouzení mohl daň doměřit. Důvodný předpoklad, že daň bude doměřena, proto nezahrnuje posouzení věcné správnosti názoru správce daně.“ V rozsudku ze dne 16. 8. 2018, čj. 7 Afs 229/2018-29, Nejvyšší správní soud konstatoval, že „pro vydání výzvy podle § 145 odst. 2 totiž není nutné, aby měl správce daně naprostou jistotu, že daň bude doměřena, nebo dokonce věděl, v jaké výši se tak stane; postačuje, pokud lze doměření takto předpokládat. Neobstojí ani stěžovatelův argument, že výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu musí dostatečně odůvodnit, protože daňový subjekt je podle § 141 odst. 5 daňového řádu povinen v dodatečném daňovém tvrzení uvést rozdíl oproti poslední známé dani. Daňový subjekt totiž na výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu může reagovat, pokud by měl za to, že rozdíl oproti předchozí tvrzené dani neeviduje, také podáním dodatečného daňového přiznání na nulovou daň.“ (shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 22/2017-46 ze dne 10. 1. 2019).
21. Soud tedy shrnuje, že podle platné právní úpravy a relevantní judikatury správních soudů musí správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení za podmínky, že lze důvodně předpokládat doměření daně. Aby mohl správce daně takto postupovat, musí disponovat natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o tom, že správná daň je ve skutečnosti vyšší poslední známá daň. Pouhé indicie, které neimplikují dostatečně spolehlivý závěr o nesprávné výši daně, nejsou důvodem pro výzvu. Má-li správce daně takové množství a kvalitu informací, které umožňují závěr o doměření daně, musí daňový subjekt vyzvat. Správce daně

nemusí mít naprostou jistotu, že daň bude doměřena nebo o jakou výši doměrku půjde – výzvu musí užít, pokud lze doměření i jen předpokládat.

22. V posuzované věci je vzhledem k žalobní námitce žalobkyně sporné, zda byly naplněny podmínky pro aplikaci § 145 odst. 2 daňového řádu, tedy zda před zahájením daňových kontrol ve dnech 9. 5. a 31. 10. 2016 bylo možno důvodně předpokládat doměření daně.
23. Soud konstatuje, že žalobkyně tuto námitku neuplatnila ve svém odvolání proti prvoinstančním rozhodnutím.
24. Podle žalovaného nebyly před zahájením kontrol známy skutečnosti nasvědčující tomu, že žalobkyni bude doměřena daň. Správce daně se nejprve zabýval fakticitou posuzovaného plnění, kdy následně dospěl k závěru, že jde o daňově uznatelné výdaje, a teprve poté se začal věnovat otázce obvyklé ceny. Předpoklad doměření daně vznikl až v důsledku prokázání daňové účinnosti výdajů a neobvyklosti ceny v průběhu daňových kontrol. Proto nemohlo dojít k výzvě podle § 145 odst. 2 daňového řádu před zahájením kontrol. Jinými slovy, správce daně v době zahájení daňových kontrol nemohl vzhledem k informacím, kterými tehdy disponoval, důvodně předpokládat doměření daně.
25. Z protokolů o zahájení daňové kontroly ze dne 31. 10. 2016 a 9. 5. 2016 vyplývá, že rozsahem daňových kontrol byly obchodní transakce uskutečněné žalobkyní s dodavateli Praha Production Servis, s. r. o., Program Media, s. r. o. a Ambrerouge s. r. o. v souvislosti s obstaráním televizní reklamy. Podle protokolů měl správce daně v době zahájení kontroly k dispozici soupis reklam a faktur, faktury, smlouvy o obstarání reklamy, výpisy z účtu, záznamy reklam a vyjádření žalobkyně k způsobu spolupráce při zadávání reklam s popsánými dodavateli.
26. Po zahájení daňových kontrol správce daně vyzval žalobkyni (výzva ze dne 1. 7. 2016 a 22. 7. 2016), aby prokázala, že reklamy objektivně sloužily k dosažení či zvýšení jejich příjmů dle § 24 odst. 1 ZDP, když poskytnutí plnění měl za prokázané. Žalobkyně na to reagovala a tvrzení doplnila. Současně správce daně u České televize a firmy Media Master, s. r. o. ověřoval obvyklou cenu reklam. Následně sdělil správce daně (výzva ze dne 8. 2. 2017 a 4. 7. 2017) žalobkyni, že považuje výdaje žalobkyně na reklamy za daňově uznatelné a vyzval ji k doložení rozdílu mezi správcem daně zjištěnou obvyklou cenou reklam a žalobkyní sjednanou cenou reklam.
27. Z popsáných úkonů správce daně vyplývá, že správce daně v době zahájení daňových kontrol disponoval doklady zajištěnými v rámci daňové kontroly na daň z přidané hodnoty, tj. doklady o úhradě reklamy, fakturami za reklamy, smlouvami o reklamách, záznamy reklam a smlouvami mezi Českou televizí a objednateli reklam. Správce daně měl tedy informace o tom, jaké plnění měla žalobkyně od dodavatelů podle smluv dostat, jaké dostala a co poskytla za protiplnění. Správce daně za tohoto stavu nemohl důvodně předpokládat, že poslední známá daň je nižší než správná daň. Správce daně neměl informace o tom, zda šlo o výdaje daňově účinné, ani zda byla ujednaná cena plnění adekvátní. V této situaci správce daně nemohl důvodně předpokládat doměření daně a nevznikla mu proto povinnost vyzvat žalobkyni k podání dodatečného daňového tvrzení. Průběh daňových kontrol prokazuje, že důvodný předpoklad doměření daně na jejich počátku nebyl, protože správce daně teprve v rámci daňových kontrol mohl prověřovat daňovou uznatelnost výdajů na reklamu, resp. obvyklost cen za reklamy. Předpoklad doměření daně vznikl až v důsledku prokázání daňové účinnosti výdajů a neobvyklosti ceny v průběhu daňových kontrol. Případně předchozí

podezření správce daně a absence potřebných zjištění nutných k závěru o předpokladu doměření daně vylučuje povinnost podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Proto nemohlo dojít k výzvě podle § 145 odst. 2 daňového řádu před zahájením kontrol. Jinými slovy, správce daně v době zahájení daňových kontrol nemohl vzhledem k informacím, kterými tehdy disponoval a kterými disponovat mohl, usuzovat na doměření daně. Soud dodává, že žalobkyně v žalobě ani neuvedla, jakými konkrétními informacemi měl správce daně podle žalobkyně disponovat, z nichž objektivně měl vyplynout předpoklad doměření daně. Taková míra konkrétnosti žalobní námitky předurčila i míru vypořádání této námitky soudem.

28. Soud dodává, že z podstaty věci se první námitka žalobkyně mohla dotýkat jen penále stanoveného daňovými orgány, kdy však žalobkyně netvrdila, že by v případě postupu podle § 145 odst. 2 daňového řádu dodatečné daňové přiznání podala a ostatně i v průběhu soudního řízení správního vyměřenou daň popírala. Tím, že žalobkyně nebyla vyzvána k podání dodatečného daňového přiznání, tedy nemohla být zkrácena na svých právech.
29. Ani druhý okruh žalobních námitek nebyl důvodný.
30. Podle § 24 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP ve znění od 31. 12. 2013 do 31. 12. 2015 platilo, že liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými (nespojenými) osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen (doložitelný), upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu upravujícího oceňování majetku. Spojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí jinak spojené osoby, kterými jsou osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.
31. Zákonné podmínky umožňující správci daně úpravu základu daně poplatníka postupem podle § 23 odst. 7 ZDP jsou splněny pouze při zjištění odlišnosti cen sjednaných oproti cenám na trhu obvyklým a při neuspokojivém doložení tohoto rozdílu daňovým subjektem. Existenci skutečností vyvracejících věrohodnost a správnost zaúčtování sjednané ceny vzhledem k objektivně existujícím cenám na trhu prokazuje správce daně (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 1. 12. 2003, čj. 30 Ca 93/2001-79, publikovaný pod č. 587/2005 Sb. NSS).
32. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, čj. 7 Afs 47/2013-30, vyplývá, že díkce § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP nedopadá jen na osoby, které skutečně a bezprostředně vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, ale i na všechny další osoby v řetězci, které se takového vztahu, ať již přímo nebo nepřímo, účastnily a profitovaly z něj (snížením základu daně nebo zvýšením daňové ztráty). Je výlučně na daňovém subjektu, jako koncovém účastníku řetězce, aby k výzvě správce daně uspokojivě doložil a prokázal relevantními důkazy, že zde existovaly racionální důvody pro nákup zboží či služeb za ceny, které přesahují ceny v běžných obchodních vztazích mezi nezávislými osobami. Otázka prokázání zavinění daňového subjektu je v tomto směru irelevantní skutečností.
33. K tomuto rozsudku se Nejvyšší správní soud výslovně přihlásil i ve svém nedávném rozsudku čj. 10 Afs 217/2018 - 43 ze dne 7. 4. 2020, kde uvedl, že není rozhodné, zda daňový subjekt věděl, že je součástí předmětného řetězce právních vztahů, či nikoliv. Zde Nejvyšší správní soud dodal, že *„Proto nebylo zapotřebí prokazovat nic dalšího k tomu, aby správce daně mohl stěžovatelku a další subjekty, které si vzájemně přeprodávaly*

strojní technologie a uzavíraly smlouvy o dílo, týkající se těchto technologií, označit za jinak spojené osoby podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů.“

34. V rozsudku ze dne 13. 6. 2013, čj. 7 Afs 48/2013-31, Nejvyšší správní soud též výslovně uvedl, že ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP nedopadá jen na osoby, které skutečně a bezprostředně vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. *„Takovému významu neodpovídá použitá dikce zákona - slovo „převážně“. Nejde tedy jen o uvedené důvody, ale i o důvody jiné (např. u reklamní služby zvýšení povědomí o existenci a činnosti stěžovatelky). Dopadá však na všechny osoby, které se takového vztahu, ať již přímo nebo nepřímo účastnily a profitovali z něj.“* Ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP nelze vykládat tak, že za jinak spojené osoby jsou považovány pouze osoby nemající z transakce (mnohonásobného navýšení běžného nákladu - ceny reklamní služby) z hlediska daně z příjmů téměř žádný ekonomický profit. *„Nejvyšší správní soud konstatuje, že osobou podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, je každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jejímž důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty (zde 22 násobné navýšení daňové účinného výdaje). Na tom nic nemění ani domněnka stěžovatelky, že finanční ředitelství je povinno prokázat jí subjektivní stránku takového nekalého jednání, resp. vědomost o takovém jednání (úmysl), tj. že smluvní vztah uzavřela s vědomím možného snížení svého základu daně. Otázka zavinění má své opodstatnění v právu trestním, ale nikoliv v nalézacím řízení při správě daní (právu daňovém). (...) Stěžovatelka se proto mylí, pokud dovozuje, že bylo povinností správních orgánů prokázat a doložit důkazy, že stěžovatelka byla vědomě zapojena do řetězce jinak spojených osob ve smyslu ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. V tomto směru postačí, pokud správní orgány doloží a prokáží, byť i pouze nepřímými důkazy, že zde je řetězec dodavatelů, že je v něm stěžovatelka zapojena, průběh toku finančních prostředků souvisejících s dodávkou pro stěžovatelku a zároveň prokáží odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami.“*
35. Z popsaného textu zákona a popsané judikatury je zřejmé, že třemi kumulativními podmínkami pro úpravu základu daně je splnění první podmínky, že cena sjednaná se liší od obvyklé ceny, dále druhé podmínky, že tento rozdíl nebyl uspokojivě doložen, a konečně třetí podmínky, že cena byla sjednána mezi osobami, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Důkazní břemeno ohledně rozdílu od obvyklé ceny a účasti daňového subjektu na řetězci právních vztahů vytvořeném převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty leží na správci daně. Naproti tomu na daňovém subjektu leží důkazní břemeno ve vztahu k uspokojivému doložení rozdílu cen. Jinými slovy, prokáže-li správce daně neobvyklost ceny a účast daňového subjektu na řetězci právních vztahů vytvořeném převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty a daňový subjekt neprokáže uspokojivý důvod rozdílu cen, je doměření daně na místě. Daňové orgány nejsou povinny prokazovat, že daňový subjekt byl zapojen do řetězce jinak spojených osob vědomě – postačí, když daňové orgány prokážou, byť i pouze nepřímými důkazy, že zde je řetězec dodavatelů, v němž byl daňový subjekt zapojen, průběh toku finančních prostředků souvisejících s dodávkou pro daňový subjekt a neobvyklost ceny.
36. Jádrem druhého okruhu žalobních námitek bylo tvrzení, že daňové orgány neprokázaly, že žalobkyně a předmětný dodavatel vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.
37. V projednávané věci daňové orgány vyloučily z daňově uznatelných nákladů tu část

nákladů, která odpovídala rozdílu mezi zaúčtovanou výší nákladů za dodanou reklamu od dodavatelů Program Media, s. r. o. a Praha Production Servis, s. r. o. (tři reklamní spoty v roce 2013 za celkem 4,5 mil. Kč), od dodavatele Praha Production Servis, s. r. o. (tři reklamní spoty v roce 2014 za celkem 3 mil. Kč) a dodavatelů Praha Production Servis s. r. o. a Ambrerouge, s. r. o. (tři reklamní spoty v roce 2015 za celkem 3,5 mil. Kč) a výší nákladů, které odpovídaly ceně obvyklé za tyto služby mezi jinak nespojenými osobami.

38. Svůj závěr, že se žalobkyně popsanými transakcemi podílela na řetězci právních vztahů vytvořeném převážně za účelem snížení základu daně a byla jejich koncovým článkem, když prvním článkem byla Česká televize, žalovaný opřel o tyto důkazy:
- a) Dodavatel Program Media, s. r. o. nezveřejňuje své účetní závěrky, v roce 2016 byla pro daňové orgány nekontaktní, ve své sídle nebyla dosažitelná, svou činnost nijak veřejně neprezentovala. Dispoziční oprávnění k účtu měl M. J. Jednatelka a společnice B. N. byla členkou představenstva Production Invest a. s. (viz body 48 a 49 napadeného rozhodnutí).
 - b) Dodavatel Praha Production Servis s. r. o. je od února 2018 v likvidaci, nezveřejňuje své účetní závěrky, pro daňové orgány byla nekontaktní, svou činnost veřejně neprezentovala, ve svém sídle nebyla dosažitelná, zastupoval ji a dispoziční oprávnění k účtu měl M. J. Společníkem byla firma Production Invest a.s. Dalším společníkem byla firma ITALIAN SKI s. r. o., která byl personálně propojena s dodavatelem Ambrerouge, s. r. o. osobou V. Z., jednatele Italian Stav Brno s. r. o., která byla spolu s ITALIAN SKI s. r. o. dceřinou společností ITALIAN GRADEN s. r. o. (viz body 50 až 52 napadeného rozhodnutí).
 - c) Dodavatel Ambrerouge s. r. o. neměla skutečné sídlo (jen virtuální), jednatelem byl V. Z., mateřská britská firma nevykonává žádnou činnost, svou činnost veřejně neprezentovala, dispoziční oprávnění k účtu měl M. J. (viz body 53 a 54 napadeného rozhodnutí).
 - d) Dva reklamní spoty žalobkyně byly v roce 2013 odvysílány Českou televizí na základě uzavřené smlouvy s Light Promotion s. r. o., která prohlásila, že má s žalobkyní uzavřenou písemnou smlouvu. Jednatel této společnosti byl J. K., který byl předsedou představenstva, resp. členem správní rady v Production Invest, a. s. Společnost nezveřejňuje účetní závěrky. Dispoziční oprávnění k účtu měl M. J. Společnost nemá sídlo na adrese zveřejněné v obchodním rejstříku, pro daňové orgány je nekontaktní - viz body 55 až 57 a 63 napadeného rozhodnutí (řetězec Česká televize – Light Promotion s. r. o. - ??? – Program Media, s. r. o. – žalobkyně.)
 - e) Pět reklamních spotů žalobkyně byly v roce 2013, 2014 a 2015 odvysílány Českou televizí na základě uzavřené smlouvy s Praha Production Servis s. r. o. - viz body 55 a 63 napadeného rozhodnutí (řetězec Česká televize – Praha Production Servis s. r. o. – žalobkyně.)
 - f) Dva reklamní spoty žalobkyně byly v roce 2015 odvysílány Českou televizí na základě uzavřené smlouvy s MEDIA DATA a. s. - viz body 55, 60 a 63 napadeného rozhodnutí (řetězec Česká televize – MEDIA DATA a. s. – Praha Production Servis s. r. o. – ??? - Ambrerouge s. r. o.) – žalobkyně.)
 - g) Žalobkyně akceptovala výši ceny, aniž by provedla ověření nabídky trhu, a to ani u jemu známého poskytovatele služeb (u České televize), když za ověření nelze považovat kontrolu žalobkyně provedenou ve veřejných rejstřících (viz body 76, 80 a 88 c) napadeného rozhodnutí).

- h) Žalobkyní byla sjednána cena několikanásobně, vyšší než kolik činila cena České televize (bod 88 a) napadeného rozhodnutí).
 - i) Struktura rozložení mediální kampaně žalobkyně byla nelogická (bod 88 b) napadeného rozhodnutí).
 - j) Dodavatelé žalobkyně a společnost Light Promotion s. r. o. byli nepřímě propojeni přes osobu M. J. a výběr dodavatelů byl nestandardní (body 88 d) a e) napadeného rozhodnutí).
 - k) Zvýšením výdajů za reklamní spoty oproti ceně obvyklé si žalobkyně snížila základ daně a její transakce v rámci řetězce byly neobvyklé, nelogické a nevýhodné (bod 89 a 90 napadeného rozhodnutí).
39. Soud konstatuje, že zjištěné skutečnosti popsané v předchozím bodě tohoto rozsudku tak, jak je popsal žalovaný v napadeném rozhodnutí, vedou k jednoznačnému závěru, že žalobkyně spolu s tam uvedenými subjekty tvořily řetězec právních vztahů nejméně převážně s účelem snížení základu daně. Soud má závěr o popsaném řetězci za správný, protože je přesvědčivě a logicky odůvodněn souhrnem popsaných nepřímých důkazů. Žalobkyně ostatně ani k jednotlivým nepřímým důkazům, které v souhrnu popsaný řetězec dokazují, ničeho konkrétního nenamítla.
40. Jak je výše uvedeno, pro splnění důkazního břemene daňových orgánů postačovalo, když doložily, že žalobkyně se účastnila na řetězci právních vztahů vytvořeném převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, a to i jen nepřímými důkazy, aniž by musely prokazovat vědomost žalobkyně o účasti na takovém řetězci. Pokud žalobkyně při jednání soudu odkazovala na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 420/2018 – 37 ze dne 20. 2. 2020, pak z něj vyplývá, že ze samotného nezveřejňování účetních závěrek ve sbírce listin nelze usuzovat účast v podvodu na DPH, nicméně v posuzované věci nebylo nezveřejňování závěrek jediným a rozhodně ani stěžejním důvodem pro závěr žalovaného, že se žalobkyně popsanými transakcemi podílela na řetězci právních vztahů vytvořeném převážně za účelem snížení základu daně (souhrn důvodů viz bod 38 odůvodnění tohoto rozsudku). Odkazovala-li žalobkyně při jednání soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 129/2006-42 ze dne 27. července 2007, jde o odkaz nepřiléhavý, protože, jak výstižně uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 10 Afs 255/2018 – 39 ze dne 26. března 2020, *„Ve věci 5 Afs 129/2006 se ale řešila situace v podstatných rysech jiná, než je situace nynější žalobkyně. Spor byl o to, zda daňový subjekt (který se živil prováděním stavebních prací) přijal plnění (pomocné stavební práce) od subdodavatelů. NSS tehdy zdůraznil, že sám daňový subjekt nemohl jen se svými zaměstnanci výstavbu zvládnout, krom toho mnozí jeho subdodavatelé potvrdili, že práce provedli a peníze přijali. Nelze tedy upírat daňovému subjektu právo uplatnit výdaje jen kvůli formálním nesrovnalostem v předložených listinách a kvůli tomu, že někteří subdodavatelé pak nesplnili své daňové povinnosti (nepřiznali příjmy).“* Ani z rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 23/2018-67 ze dne 29. 8. 2008, citovaného žalobkyní při jednání soudu, nelze učinit závěr, že by daňové orgány byly povinny prokazovat, že daňový subjekt byl zapojen do řetězce jinak spojených osob vědomě.
41. Soud zdůrazňuje, že celý právní řád vychází z racionálního vzorce chování právních subjektů, který zahrnuje při koupi zboží či objednání služeb běžnou prověrku obvyklé ceny i smluvního partnera. Subjekt práva, který uzavřel předražený či podezřelý obchod a chce se dovolávat právní účinnosti svého jednání, musí být schopen odůvodnit (případně zdánlivě) iracionální důvod svého chování. V poměrech daňového práva jde typicky o případy podvodu na DPH (test Axel Kittel) a násobně

předraženého zboží či služeb u daně z příjmů. Pokud správce daně prokáže, že „v hospodaření poplatníka se vyskytují obchodní operace, které se navenek svými konkrétními objektivně identifikovanými rysy na základě racionální úvahy jeví, že neodpovídají ekonomickým principům běžných obchodních vztahů, je na poplatníkovi, aby prokázal, jaké důvody, jež ekonomickým principům běžných obchodních vztahu odpovídají, jej vedly k tomu, že tyto obchodní operace uskutečnil“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 95/2012-47, ze dne 25. 6. 2014). Přesně takový postup přitom v projednávané věci zvolily daňové orgány – identifikovaly neobvyklou výši sjednaného plnění na základě věrohodných důkazních prostředků. Bylo naopak na žalobkyni, pokud měla za to, že daň jí nemá být za této situace doměřena, aby „aby prokázala, jaké důvody, jež ekonomickým principům běžných obchodních vztahu odpovídají, ji vedly k tomu, že tyto obchodní operace uskutečnila“, nic takového však žalobkyně přes výzvu neučinila, pochybnosti správce daně racionálně nevyvrátila, proto není možné než aprobovat závěr žalovaného, že cílem jednání žalobkyně bylo snížení základu daně (viz též rozsudky zdejšího soudu čj. 57 Af 29/2018-49 ze dne 28. 11. 2019 nebo čj. 57 Af 28/2018-62 ze dne 24. 10. 2019). Odpovídá to i dalšímu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 40/2013 – 30, kde tento soud uzavřel, že „je výlučně na daňovém subjektu, jako koncovém účastníku řetězce, aby správci daně - k jeho výzvě - uspokojivě doložil a prokázal relevantními důkazy, že zde existovaly racionální důvody pro nákup zboží či služeb za ceny, které přesahují (zde cca 20x) ceny v běžných obchodních vztazích (mezi nezávislými osobami). Otázka prokázání zavinění daňového subjektu při správě daní (oproti řízení trestnímu) je v tomto směru irelevantní skutečností.“ (viz též rozsudky zdejšího soudu čj. 57 Af 29/2018-49 ze dne 28. 11. 2019 nebo čj. 57 Af 28/2018-62 ze dne 24. 10. 2019).

42. Namítá-li žalobkyně, že existence řetězce odůvodněná ve zprávě o daňové kontrole („zjištěné skutečnosti svědčí o tom, že daňový subjekt byl v daném případě jako koncový článek zapojen v řetězci právnických osob, jehož prvním článkem byla Česká televize, to znamená, že se v souladu s ustanovením § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů jedná o jinak spojené osoby“) je pro nesrozumitelnost nepřezkoumatelné, jde o námitku neopodstatněnou. Jak je výše vyloženo, závěr o existenci řetězce je logicky a srozumitelně, tudíž přezkoumatelně, odůvodněn v bodech 48 až 90 napadeného rozhodnutí, proti nimž žalobkyně svou žalobou nebrojí. Jinými slovy, i kdyby byl sporný závěr ve zprávě o daňové kontrole odůvodněn nesrozumitelně, ale v napadeném rozhodnutí toto bylo napraveno, nemohou vady zprávy o daňové kontrole vést k nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Pokud žalobkyně při jednání soudu namítla, že jedna z jejích námitek míří do porušení zásady dvojinstančnosti, pak jde o námitku opožděnou ve smyslu § 71 odst. 2 in fine s. ř. s.
43. Dále žalobkyně namítla, že závěr o spojených osobách je opřen výlučně o neobvyklou cenu a že výlučně z předražené ceny nelze existenci spojených osob dovozovat. Tato námitka nemůže obstát, protože z napadeného rozhodnutí vyplývá, že závěr o spojených osobách nebyl dán pouze a jediné předraženou cenou, ale velkým množstvím dalších nepřímých důkazů prokazujících iracionalitu jednání žalobkyně – viz bod 38 odůvodnění tohoto rozsudku. Soud zdůrazňuje, že žalobkyně v daňovém řízení nepřišla se svou skutkovou verzí reality, která by iracionalitu jejího jednání popsala v bodě 38 odůvodnění tohoto rozsudku vyvrátila, nic takového netvrdila a omezila se pouze na polemiku s tím, co prokázaly daňové orgány. V této situaci se jeví závěr daňových orgánů, že se žalobkyně podílela na řetězci právních vztahů vytvořeném převážně za účelem snížení základu daně, jako zcela správný. Žalobkyni sporované

východisko, že každý, kdo pořídí službu příliš drazé, vytvořil s dodavatelem právní vztah převážně za účelem snížení základu daně, daňové orgány při posouzení případu žalobkyně nepoužily, jak vyplývá z odůvodnění napadeného rozhodnutí, proto je námitka mimoběžná.

44. Namítala-li žalobkyně, že pro závěr o spojených osobách je podmíněn zjištěním, že daňový subjekt věděl o tom, že další článek řetězce přijatou platbu řádně nezdaní, je v rozporu s výše popsanou judikaturou. Vědomost žalobkyně o dalších člancích řetězce pro závěr o spojených osobách nutná není. Východisko žalobkyně, že zjišťování obvyklosti ceny plnění není přípustné u osob nespojených, nemá vztah k posuzované věci, protože zde daňové orgány prokázaly účast daňového subjektu na řetězci právních vztahů vytvořeném převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty a současně neobvyklost ceny. Proto bylo na žalobkyni, chtěla-li se vyhnout doměření daně, aby prokázala uspokojivý důvod rozdílu cen.
45. Námitka, že východisko správce daně, že *„Za spojené osoby lze považovat i subjekty personálně nepropojené, které nemají žádné racionální vysvětlení pro uplatnění ceny zjevně odchylné od ceny tržní. Uplatní se zde totiž předpoklad, že tyto personálně nepropojené osoby vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Tím tak dojde k naplnění definice jinak spojené osoby dle ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.“*, je nepřezkoumatelné a jde k tíži daňového subjektu nad rámec § 23 odst. 7 ZDP, není též důvodná. Jde jen o přeformulovaný právní závěr Nejvyššího správního soudu ve výše citovaném rozsudku ze dne 13. 6. 2013, čj. 7 Afs 48/2013-31, že *„[...] postačí, pokud správní orgány doloží a prokáží, byť i pouze nepřímými důkazy, že zde je řetězec dodavatelů, že je v něm stěžovatelka zapojena, průběh toku finančních prostředků souvisejících s dodávkou pro stěžovatelku a zároveň prokáží odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami.“* To stejné soud uvádí k obdobné žalobní námitce k tvrzení správce daně ve zprávě o daňových kontrolách *„když v případě jednotlivých obchodních transakcí souvisejících s obstaráním reklamy při příležitosti televizních pořadů vysílaných na televizní stanici ČT1 či ČT SPORT určil osoby, které se do řetězce obchodních firem zapojily, a když dále prokázal, že cena sjednaná mezi daňovým subjektem a obchodní korporací (...) je několikanásobně vyšší než cena, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. (...) Právě cena zaplacená daňovým subjektem na základě smluv o obstarání reklamy při TV pořadu, která mnohonásobně převýšila cenu, za níž poskytovatel služeb (Česká televize) televizní vysílání poskytl, zařazuje daňový subjekt a obchodní korporaci (...) mezi jinak spojené osoby ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, které vytvořily obchodní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.“*
46. Soud s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 48/2013 - 31 ze dne 13. 6. 2013 dodává, že dikce ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP dopadá, vzhledem k použitému slovu „převážně“ v tomto zákonném ustanovení, nejen na osoby, které skutečně a bezprostředně vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, nýbrž i na právní vztahy vytvořené z důvodů jiných (slovy Nejvyššího správního soudu *„např. u reklamní služby zvýšení povědomí o existenci a činnosti stěžovatelky“*), to však za podmínky, že se subjekty osoby takového vztahu přímo nebo nepřímo účastnily a profitovali z něj. Pokud daňový subjekt, který by za pořízení totožné služby (pokud by ji nepořídila od zvoleného dodavatele, ale v běžném obchodním styku) vynaložil několika desítek násobně nižší částku, než částku, kterou si původně záúčtoval do daňové účinných nákladů, snížil tak svůj základ daně a je povinen doměřenou daň uhradit, nepředestře-li racionální důvod svého jednání.

47. Důvodný nebyl ani třetí okruh žalobních námitek spočívající v tvrzení, že daňové orgány neprokázaly s dostatečnou mírou spolehlivosti důkazu výši ceny obvyklé.
48. V bodech 55, 56, 58 až 60, 63 až 73 a 93 až 102 napadeného rozhodnutí žalovaný logicky a přesvědčivě odůvodnil, jak obvyklé ceny reklamních spotů žalobkyně zjistil.
49. Zde uvedl, že z objednávek, smluv o sponzorování pořadu a faktur předložených Českou televizí, týkajících se reklamních spotů žalobkyně, Česká televize svým smluvním partnerům předcházejícím žalobkyni v popsanych řetězcích vyúčtovala bez DPH 90 000 Kč, 112 500 Kč, 105 000 Kč, 136 800 Kč, resp. 32 200 Kč. Podle sdělení České televize byl inzertní prostor České televize v relevantním období obchodován společností Media Master, s.r.o. na základě smlouvy o zajištění prodeje reklamy, avšak nikoli výlučně - Česká televize uzavírala smlouvy týkající se obchodních sdělení s inzerenty i sama. V obou případech byly pro určení ceny rozhodující ceníky zveřejňované společností Media Master na jejích webových stránkách. Z těchto ceníků daňové orgány zjistily ceny za sponzorování konkrétních pořadů vysílaných v České televizi, když tyto ceny byly cenami za odvysílání sponzorského vzkazu a nezahrnovaly náklady na výrobu a dodání spotu (cena činila v roce 2013 pro ČT1 částku 210 000 Kč bez DPH, v letech 2014 a 2015 pro ČT1 částku 190 000 Kč bez DPH a pro ČT sport pro rok 2015 16 000 Kč bez DPH). Z ceníku společnosti SAWAGO s.r.o., výrobce spotů, daňové orgány zjistily cenu za výrobu spotu v částce 12 000 Kč bez DPH. Z těchto podkladů daňové orgány dovodily obvyklou cenu za výrobu a odvysílání sponzorského odkazu při sobotním zábavném pořadu vysílaném od 20:00 h na ČT1 určil správce daně částku 222 000 Kč (tj. 210 000 Kč + 12 000 Kč), kdy tato cena vychází z ceníkových cen sponzoringu v České televizi a ceny výroby sponzorského odkazu. Jelikož žalobkyně za obstarání reklamy při příležitosti pořadů „Zpívá celá rodina“ dne 25. 5. 2013 ve 20:00 h, „Manež Bolka Polívky“ dne 22. 6. 2013 ve 20:00 h a „Galashow s latinou“ dne 12. 10. 2013 ve 20:00 h sjednala úplatu ve výši 1 500 000 Kč bez DPH, byly tyto ceny oproti ceně obvyklé zjištěné správcem daně zvýšeny 6,8 krát (1 500 000 Kč/ 222 000 Kč). Dále daňové orgány z popsanych podkladů dovodily obvyklou cenu za výrobu a odvysílání sponzorského odkazu při sobotním zábavném pořadu vysílaném od 20:00 h na ČT1 v roce 2014 a 2015 částku 202 000 Kč (tj. 190 000 Kč + 12 000 Kč). Jelikož žalobkyně za obstarání reklamy při příležitosti pořadů „Karel Gott v Lucerně“ dne 5. 7. 2014 ve 20:00 h, „Zázraky přírody“ dne 16. 8. 2014, 1. 11. 2014 a 7. 2. 2015 ve 20:00 h sjednala úplatu ve výši 1 000 000 Kč bez DPH, byly tyto ceny oproti ceně obvyklé zjištěné správcem daně zvýšeny 5 krát (1 000 000 Kč/ 202 000 Kč). Dále daňové orgány z popsanych podkladů dovodily obvyklou cenu za výrobu a odvysílání sponzorského odkazu při pořadu vysílaném mezi 16:00 a 24:00 h ve čtvrtek 24. 12. 2015 na ČT sport částku 28 000 Kč (tj. 16 000 + 12 000 Kč). Jelikož žalobkyně za obstarání reklamy při příležitosti pořadů „RED BULL AIR RACE 2015, nebeský rock'n'roll v rytmu Martina Šonky“ (odvysíláno dne 24. 12. 2015 od 23:05 h) sjednala cenu ve výši 1 000 000 Kč bez DPH, byla tato cena oproti ceně obvyklé zjištěné správcem daně zvýšena 35,7 krát (1 000 000 Kč/ 28 000 Kč), přičemž u pořadu „Sport 2015 – Motorismus“ (odvysíláno dne 24. 12. 2015 od 19:25 h) byla žalobkyní sjednána cena 1 500 000 Kč bez DPH, která byla oproti ceně obvyklé zjištěné správcem daně zvýšena 53,57 krát (1 500 000 Kč/ 28 000 Kč).
50. Dále žalovaný uvedl, že žalobkyně se podle svého vlastního vyjádření vůbec na Českou televizi neobrátila a možnost obstarání u jiných dodavatelů nezjišťovala. Žalobkyně, ač usilovala o vysílání svých reklamních spotů v České televizi, cenu a podmínky, za nichž by plnění obdržela od České televize, nezjišťovala a bez dalšího akceptovala ceny

svých dodavatelů. Argumentace, že zprostředkovatel často dokáže nabídnout v rámci svého nakoupeného balíku služeb či zboží nižší cenu než přímo dodavatel jednorázovému klientovi, nemůže obstát, když žalobkyně na ani ne 4 minutovou prezentaci svého loga v rámci prezentace dalších inzerentů v rámci sponzorského videa vynaložila za tři roky celkově 11 milionů Kč. Přitom smluvní partneři České televize předcházející v řetězci žalobkyni uhradili za toto plnění České televizi jen 886 900 Kč, tj. jen 8 % cen sjednaných žalobkyní. Žalovaný doplnil, že ve prospěch žalobkyně nevycházel z cen sjednaných Českou televizí s partnery předcházejícími žalobkyni v řetězci, jelikož na základě obchodních vyjednávání byly tyto ceny nižší než ceníkové ceny České televize. Ve prospěch žalobkyně žalovaný vyšel z ceny vyšší, a to z ceníkových cen sponzoringu v České televizi a ceny výroby sponzorského odkazu. Takto postupoval žalovaný i proto, že ceníkové ceny byly veřejně dostupné. Žalovaný dodal, že se přes výzvu správce daně k cenovému rozdílu nijak nevyjádřila. Žalobkyně se tím, že neprovéřovala možnost odvysílání sponzorského vzkazu nezprostředkovaně přímo od České televize, připravila o možnost zjistit, že inzertní prostor byl v daném období obchodován Českou televizí a možnost jako jediný sponzor odvysílat reklamu za několikanásobně nižší cenu.

51. Popsané úvahy žalovaného vedoucí k závěru o jednotlivých obvyklých cenách sporných reklamních spotů žalobkyně jsou logické a soud je má za spolehlivě prokázané. Žalobkyně žádnou z výchozích položek stanovení obvyklé ceny ani nezpochybňovala a přes výzvu rozdíl mezi sjednanou obvyklou cenou nijak nevysvětlila ani nedoložila. Námitku má proto soud za nedůvodnou.
52. Žalobkyně dále namítla, že výši obvyklé ceny dovodil správce daně jen z dokladů předložených Českou televizí (objednávka, faktura), což jsou soukromé listiny, které na rozdíl od svědeckých výpovědí nejsou dostatečně přesvědčivým důkazem, a že daňové orgány přes její důkazní návrh nevyslechly svědky z České televize, kterými mohlo být prokázáno, jak konkrétně v daném období vypadal trh s reklamou a s reklamními časy v České televizi, zda se jednalo o zcela volný trh, kdy bylo možno v jakémkoliv okamžiku si v relativně krátké době pořídit reklamu, nebo zda třeba na trhu neexistovaly subjekty, které měly od České televize, jako jednoho z účastníků tvrzeného řetězce, vykoupeny významné reklamní časy na dlouhá období dopředu, čímž samozřejmě se staly významnými hráči majícími možnost významně dosahovat násobně vyšší cenu od ceny, kterou správce daně považuje ve zprávě o daňové kontrole za obvyklou. Svědecké výpovědi mohly prokázat, zda si mohla žalobkyně sporné plnění zajistit přímo od České televize. Prokázání ceny obvyklé bylo důkazní povinností správce daně, a proto je irelevantní jeho argumentace, že žalobkyně nenavrhla konkrétní svědky, kdy jejich jména byla správci daně, protože byla uvedena na jejich písemných odpovědích. Tyto námitky též nejsou důvodné.
53. Tyto (odvolací) námitku řádně žalovaný vypořádal v bodech 98 až 102 napadeného rozhodnutí, kdy soud se s posouzením žalovaného plně ztotožňuje.
54. Žalovaný uvedl, že žalobkyně ve svém důkazním návrhu neoznačila svědky, které požaduje vyslechnout. Avšak současně žalovaný uvedl (bod 100 napadeného rozhodnutí), že svědecké výpovědi nebylo zapotřebí provádět, protože by bylo bezpředmětné zjišťovat situaci na trhu, když žalobkyně akceptovala cenu nabízené služby, aniž by si sama v době sjednávání reklamy ověřila cenu poskytované služby přímo u poskytovatele této služby, tedy České televize náhledem na její internetové stránky, či se pokusila sama zajistit tuto službu přímo u České televize, či jiného dodavatele. Ze všech výše popsanych podkladů nebyla zjištěna pochybnost, že by

sporné služby byly pro žalobkyni touto cestou nedostupné – navíc společnosti Light Promotion s. r. o., Praha Production Servis, s. r. o. a MEDIA DATA a. s. takto postupovaly a za spoty zaplatily ceny dokonce nižší než zjištěné ceníkové. Podklady zajištěné od České televize není důvodu považovat za nedůvěryhodné, kdy její ceníky byly transparentně zveřejňovány, nebylo tedy nutné ověřovat jejich obsah svědeckými výpověďmi.

55. Soud dodává, že z rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 10 Afs 217/2018 - 43 ze dne 7. 4. 2020 vyplývá, že u obchodů, které nelze považovat za běžné, smí správce daně pro stanovení obvyklé ceny použít cenu, za kterou plnění pořídil první přeprodávce posuzovaného od prvotního dodavatele, tj. „*vycházel z údajů o skutečně dosažené ceně shodné komodity mezi existujícími nezávislými subjekty*“ (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2011, čj. 7 Afs 74/2010-81, č. 2548/2012 Sb. NSS). Pokud mezi prvotním dodavatelem a prvním přeprodávce není žádná vazba, jde o nezávislé osoby a cenu sjednanou mezi nimi lze považovat za cenu referenční (obvyklou).
56. Soud je proto přesvědčen, že správce daně při dokazování nijak nepochybil a nebylo jeho povinností vyslýchat svědky z obsahu listin předložených Českou televizí. Správce daně hodnotil veškeré informace a důkazy v jejich vzájemné souvislosti a dospěl ke správnému závěru, že žalobkyně nezpochybnila závěry o ceně obvyklé. Postup daňových orgánů při zjišťování obvyklých cen vedl ke spolehlivému a objektivnímu závěru. Daňové orgány správně určily obvyklé ceny a námitky žalobkyně nebyly způsobitelné takto určené ceny vyvrátit.
57. Daňový řád (§ 8) nepředepisuje postup a ani neurčuje váhu jednotlivých důkazů tím, že by některým důkazům přiznávaly vyšší pravdivostní hodnotu nebo naopak určitým důkazním prostředkům důkazní sílu zcela nebo zčásti odpíraly. Přisuzování hodnoty pravdivosti jednotlivým důkazům se děje jejich vyhodnocením jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti. Myšlenkové závěry o pravdivosti či nepravdivosti důkazů, k nimž žalovaný dospěl, proto nepředstavují akt jeho libovůle a nejsou ani věcí pouhého osobního dojmu či obecné úvahy. Ačkoli to ze zásady volného hodnocení důkazů neplyne, platí v daňovém řízení, i s ohledem na soudní judikaturu, privilegování některých důkazních prostředků, a to zejména veřejných listin a znaleckých posudků. Veřejné listiny obvykle prokazují, že jde o akt toho, kdo listinu vydal, a není-li prokázán opak, i pravdivost toho, co je v nich zapsáno. Znalecké posudky pak požívají statut vyššího důkazu proto, že zpravidla osvědčují vysoce odborné otázky, k jejichž zodpovězení nemá rozhodující orgán (správce daně, či správní soud) tak vysokou erudici jako právě znalec, či znalecký ústav z toho kterého oboru. Daňové orgány proto mohly vycházet z naprosto dostatečných dokladů předložených Českou televizí, které neměly z podstaty nižší důkazní hodnotu než svědecké výpovědi. Žalobkyně pravost dokladů nijak nezpochybňovala, tudíž nebylo zapotřebí je jakkoli svědeckými výpověďmi dublovat. Žalobkyně ostatně netvrdila skutečnosti vyvracející obsah podkladů zajištěných od České televize, pouze se dožadovala toho, aby svědci byli vyslechnuti k tomu, co bylo obsahem těchto (nesporovaných) podkladů. Pokud jde o to, že důkazní návrh na svědky byl odmítnut z důvodu neoznačení osob svědků, pak jde o námitku mimoběžnou, protože v bodech 100 až 102 napadeného rozhodnutí žalovaný zřetelně uvedl, že to nebylo rozhodujícím důvodem pro neprovedení svědeckých výpovědí.
58. Čtvrtá žalobní námitka není důvodná.
59. Námitka se mívá důvody napadeného rozhodnutí. Žalovaný podle odůvodnění napadeného rozhodnutí žádné „dvě linie právního sporu“ nesmísl. Jak je výše

s odkazem na relevantní judikaturu vysvětleno, propojenost dodavatelských společností, jejich nekontaktnost, sídlo na virtuálních adresách, neúspěšnost místních šetření či zahájení daňových kontrol jsou skutečnosti relevantní pro posouzení naplnění podmínek stanovených v § 23 odst. 7 ZDP. Žalovaný napadené rozhodnutí neodůvodnil podvodem na dani a předmětem řízení nebylo provádění Axel Kittel testu. Proto nemohlo z tohoto důvodu namítaného žalobkyní dojít k namítanému porušení zásady férového procesu.

60. Poslední, pátá, žalobní námitka, kterou žalobkyně v daňovém řízení nikdy neuplatnila, též nebyla důvodná.
61. Tato námitka byla odůvodněna tím, že rizika daňových podvodů by měla být proporcionálně rozložena mezi stát a daňové subjekty, když žalobkyně nemohla daňové ztráty na rozdíl od státu zabránit (měl zasáhnout, když dotčené subjekty nesídlily ve svém sídle, byly nekontaktní, nezakládaly závěrky do sbírky listin, nevykonávaly žádnou činnost). Námitka nemůže být opodstatněná již z toho důvodu, že se opět opírá o podvod na dani, který nebyl důvodem napadeného rozhodnutí. Dále nemůže být námitka důvodná proto, že vychází z předpokladu, že žalobkyně nemohla rozeznat, že jedná s daňovými podvodníky – byla to totiž žalobkyně, kdo sjednal předmětné transakce, aniž by si ověřila u České televize, od níž reklamu chtěla, za kolik je možno reklamu obdržet. Nezajímala-li se žalobkyně o cenu několikamilionové reklamy, stěží se může dovolávat aktivity státu. Stát nemůže hlídat každý daňový subjekt a jím uzavřené kontrakty a plnění povinnosti. Bylo na žalobkyni, aby si své obchodní partnery prověřila, a tuto povinnost nelze přenášet na stát. *„Je vyloučeno, aby se žalobce v rámci plnění daňové povinnosti dovolával své nedbalosti při výběru obchodního partnera či určení výše ceny za plnění, takové jednání nemá v profesionálních obchodních vztazích žádné místo, naopak platí, že všechno to, co zjistil správce daně stran výše běžné ceny za reklamu, měl zjistit sám žalobce, než daný kontrakt uzavřel, což by jistě průměrný podnikatel učinil“* (viz rozsudek zdejšího soudu čj. 57 Af 17/2018-59 ze dne 20. 9. 2019).
62. Soud neshledal žádný z žalobkyní uplatněných žalobních bodů důvodným, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

VII.

Náklady řízení

63. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, který měl ve věci plný úspěch. Jelikož se žalovaný práva na náhradu nákladů řízení při jednání soudu výslovně vzdal, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 29. června 2020

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu