



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyň Mgr. Jany Jurečkové a Mgr. Andrey Veselé ve věci

žalobce

Whiteberry production s.r.o., IČ: 271 88 191,
se sídlem Jeremenkova 1171/102, Praha 4 – Podolí,
zastoupeného advokátem Mgr. Robertem Vladykou,
se sídlem Praha 1, Revoluční 1,

proti

žalovanému

Odvolací finanční ředitelství
se sídlem Masarykova 427/31, Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 12. 2015, č. j. 44819/15/5200-11431-711360,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

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

Odůvodnění:

I.

Základ sporu

1. Dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 ze dne 17. 12. 2013, č. j. 6015418/13/2004-24906-100305, (dále jen „dodatečný platební výměr“) vyměřil žalobci Finanční úřad pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 4 (dále jen „správce daně“) podle zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů (dále jen „zákon č. 586/1992 Sb.“ nebo „zákon o daních z příjmů“) a podle § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) daň z příjmu právnických osob vyšší o částku 318 800 Kč a penále ve výši 63 760 Kč.
2. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání. Rozhodnutím ze dne 3. 12. 2014, č. j. 6784847/14/2000-11430-105150, správce daně postupem podle § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu podanému odvolání částečně vyhověl a dodatečný platební výměr změnil tak, že daň z příjmů byla vyměřena na částku 252 200 Kč a penále na částku 50 440 Kč.
3. Žalobce podal proti rozhodnutí správce daně odvolání, následně doplněné, o němž zamítavě rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím.

II.

Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

4. Žalobce vytýká napadenému rozhodnutí nesprávné právní posouzení věci s tím, že žalovaný založil zamítavé rozhodnutí o odvolání žalobce na tom, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně oprávněnosti nároku na odečtení ze základu daně za plnění týkající se reklamního zviditelnění žalobce a měl být účastníkem daňového podvodu s cílem získat neoprávněné odečtení ze základu daně a zkrácení daně z příjmu právnických osob.
5. Žalobce zdůraznil, že žalovaný nezpochybil reklamní propagaci tedy odvysílání reklamních spotů, ceny služeb včetně daně z přidané hodnoty žalobce uhradil, zdanitelná plnění nezatajoval a ve vztahu ke správci daně vyvinul maximální možnou součinnost. Ohledně tvrzeného podvodného jednání probíhala trestní řízení a ve vztahu k žalobci nebyla vyvozena žádná trestněprávní ani jiná forma odpovědnosti. Žalobce připomněl, že skutečnosti, na nichž žalovaný staví odůvodnění svého rozhodnutí, zejména výše ceny za poskytnuté služby, jejich reálná úspěšnost ohledně získání zákazníků nebo následná nekontaktnost společností, které předmětné služby poskytovaly, jsou mimo dispozici žalobce, který je neměl možnost jakkoliv předvídat nebo ovlivnit, přičemž v samotném daňovém řízení nebyl proveden jediný důkaz, který by prokazoval povědomí žalobce ohledně údajného podvodného jednání dalších osob. Žalobce trvá na tom, že prokázal oprávněnost odpočtů ze základu daně ve smyslu § 24 a následujícího zákona o daních z

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

příjmů a opačný názor žalovaného i správce daně je nutno považovat za nesprávné právní posouzení, respektive nezákonný postup správního orgánu.

6. Druhou žalobní námitkou žalobce vytýká řízení, které předcházelo vydání rozhodnutí, vady spočívající v jeho nepřezkoumatelnosti. Žalobce namítl, že žalovaný dostatečně neodůvodnil, jakým způsobem dospěl ke svým závěrům a rozhodnutí postrádá úvahy žalovaného při hodnocení důkazů a je ve značné části založeno pouze na domněnkách žalovaného, nikoliv na zjištěných relevantních skutečnostech. Žalobce trval na tom, že rozhodnutí nesplňuje náležitosti stanovené § 102 daňového řádu pro odůvodnění rozhodnutí a je na ně třeba nahlížet jako na rozhodnutí nepřezkoumatelné.
7. Žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí s tím, že v rámci daňového řízení a rovněž ze skutečností zjištěných Policí České republiky v rámci trestního řízení bylo zjištěno, že obchodní společnost MEDIA IMPEX s.r.o. zaujala místo po obchodní společnosti Property Praha s.r.o. a společnosti TOP ZONEVIEW CZ a spolu s dalšími obchodními společnostmi a subjekty vytvořili řetězec, jehož cílem bylo neoprávněné snížení základu daně z příjmů díky umělému navýšení hodnoty reklamních služeb; tím byly vytvořeny podmínky pro krácení daňové povinnosti koncovými subjekty mezi nimi i žalobce.
8. Žalovaný s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu ve vztahu k § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů konstatoval, že uvedené ustanovení nevyžaduje prokázání aktivního jednání všech subjektů a jednotící úmysl, jeho účelem je zabránit nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů mezi jednotlivými poplatníky daně z příjmů a sankcionovat zneužití cenové spekulace v obchodních vztazích.
9. K namítanému nedostatečnému odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný, konstatoval, že se se všemi důkazními prostředky zabýval, řádně je zhodnotil a posoudil, zda obstarané důkazy mají dostatečnou kvalitu a byl řádně prokázán skutkový stav. Závěry, k nimž došel, pokládá za plně odůvodněné s tím, že provedeným důkazům nemá povinnost přisoudit právě tu vypovídací hodnotu, kterou jim přikládá žalobce.

III.

Posouzení žaloby

10. Městský soud v Praze posoudil žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů, jsa vázán skutkovým a právním vztahem v době vydání napadeného rozhodnutí a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Městský soud předesílá, že daňové povinnosti žalobce byly předmětem soudního přezkumu i v dalších skutkově souvisejících věcech. Konkrétně městský soud zamítl rozsudkem ze dne 27. 8. 2019, sp. zn. 8Af 17/2015, žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 1. 2015, č. j. 2362/15/5200-20446-701728, ve věci uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2008 až prosinec 2009 a rozsudkem ze dne 20. 2. 2020 žalobu vedenou pod sp. zn. 8Af 22/2016, ve věci daně z příjmů za rok 2008.
11. Pokud jde o námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, uvážil o ní Městský soud takto:
12. Dle soudní praxe je rozhodnutí správního orgánu nepřezkoumatelné, pokud z něj soud nemůže zjistit, o čem bylo rozhodnuto, jak bylo rozhodnuto, nebo proč tak bylo

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

rozhodnuto. Z odůvodnění musí plynout vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Pokud by tomu tak nebylo, rozhodnutí by bylo nepřezkoumatelným, neboť by nedávalo dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle (srov. např. rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003 - 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 24. 9. 2003, čj. 7 A 547/2002 - 24 a ze dne 21. 12. 2006, čj. 2 As 37/2006 - 63, publ. pod č. 1112/2007 Sb. NSS). Zároveň judikatura dovodila, že nedostatečné odůvodnění správního rozhodnutí není důvodem pro zrušení tohoto rozhodnutí, pokud jsou skutkové údaje, z nichž správní orgán vycházel, obsahem správního spisu, a skutkové a právní úvahy správního orgánu, které vedly k vydání rozhodnutí, jsou ze spisu alespoň v základních rysech bez pochyb rekonstruovatelné. Účelem soudního přezkumu správních rozhodnutí totiž není lpění na formální dokonalosti správních rozhodnutí, ale účinná ochrana veřejných subjektivních práv adresátů veřejné správy. Klíčové tedy je, že soud může učinit úvahu o tom, zda je rozhodnutí správního orgánu po právní i skutkové stránce v souladu se zákonem (rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2007, čj. 6 Ads 87/2006 - 36).

13. Podle § 102 daňového řádu, *rozhodnutí obsahuje*

- a) označení správce daně, který rozhodnutí vydal,*
- b) číslo jednací, popřípadě číslo platebního výměru,*
- c) označení příjemce rozhodnutí,*
- d) výrok s uvedením právního předpisu, podle něhož bylo rozhodováno, a jde-li o platební povinnost, také částku a číslo účtu příslušného poskytovatele platebních služeb, na který má být částka uhrazena,*
- e) lhůtu k plnění, je-li nutné ji stanovit,*
- f) poučení, zda je možné proti rozhodnutí podat odvolání, v jaké lhůtě je tak možno učinit, u kterého správce daně se odvolání podává, spolu s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku,*
- g) podpis úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení a otisk úředního razítka; tuto náležitost lze nahradit kvalifikovaným elektronickým podpisem úřední osoby,*
- h) datum, kdy bylo rozhodnutí podepsáno.*

(2) Rozhodnutí obsahuje odůvodnění, nestanoví-li zákon jinak.

(3) V odůvodnění správce daně uvede důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí.

(4) V odůvodnění rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dokazování, správce daně dále uvede, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce.

14. Podle § 114 odst. 2 daňového řádu, *odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Odvolací orgán však není návrhy odvolatele vázán, a to ani v případě, že v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*

15. Podle § 116 odst. 2 daňového řádu *v odůvodnění rozhodnutí o odvolání musí být vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí.*

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

16. Napadené rozhodnutí namítanou vadou netrpí.
17. Jak se podává ze správního spisu, žalobce podal proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání, o němž rozhodl správce daně postupem podle § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu rozhodnutím ze dne 3. 12. 2014, č. j. 6784847/14/2000-11430-105150, tak, že dodatečný platební výměr změnil a žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 252 200 Kč a penále ve výši 50 440 Kč. Správce daně vyšel ze zjištění, že žalobce zahrnul do daňově uznatelných nákladů částky na základě faktur přijatých od společnosti MEDIA IMPEX s.r.o., s předmětem plnění podle smlouvy o reklamní a propagační činnosti č. 12/2009/I ze dne 1. 4. 2009. Konkrétně se jednalo o fakturu č. 4200910 ze dne 30. 4. 2009 na částku 1 017 750 Kč (bez DPH), fakturu č. 5200904 ze dne 29. 5. 2009 na částku 1 017 750 Kč (bez DPH) a fakturu č. 6200909 ze dne 30. 6. 2009, na částku 1 017 750 Kč (bez DPH). Žalobce sjednal se společností MEDIA IMPEX cenu ve výši 44 250 Kč za odvysílání jednoho televizního reklamního spotu v délce 30 sekund na televizních stanicích TV Spektrum a TV Sport 1. Celkem se jednalo o částku 3 053 250 Kč.
18. Dále správce daně zjistil, že společnost MEDIA IMPEX je pro svého správce daně nekontaktní, na adrese sídla se nezdržuje. Finanční prostředky uhrazené z účtu žalobce byly ihned převedeny na účet GMK Media CZ s.r.o., odtud byly vybírány v hotovosti, přičemž společnost GMK Media je pro svého správce daně rovněž nekontaktní.
19. Podle ceníku společnosti Altmedia platného v roce 2009 byla cena za odvysílání jednoho 30sekundového spotu na TV Spektrum v Prime time 4 500 Kč a na TV Sport 4 000 Kč v měsících dubnu a květnu byly ceny zvýšeny o index sezonality ve výši 1,2 a činily 5 400 a 4 800 Kč. Na základě uvedeného zjištění dospěl správce daně k závěru, že cena za odvysílání TV spotů v běžných obchodních vztazích by činila 333 200 Kč. Správce daně proto částečně vyhověl podanému odvolání a upravil základ daně o rozdíl mezi cenou sjednanou žalobcem a cenou v běžných obchodních vztazích mezi nespojenými osobami.
20. V podaném odvolání ve znění jeho doplnění žalobce namítl, že se správce daně nevypořádal s právní i věcnou argumentací žalobce, trval na tom, že doložil a prokázal, že se o daňově uznatelné náklady jedná.
21. Žalobce konstatoval, že správce daně nezpochybnil odvysílání TV spotů ani platbu za ně. Zjistil pouze, že podle jeho subjektivního názoru jsou ceny vyšší, než u jiných dodavatelů. Zákon o správě daní a poplatků však žalobci neukládá, aby si vybíral takové služby, které správce daně považuje za cenově adekvátní, rovněž žalobci nelze klást k tíži nekontaktnost jiných daňových subjektů. Žalobce trval na tom, že postupoval s péčí řádného hospodáře, měl v úmyslu rozšířit portfolio zákazníků a zvýšit tím zisk společnosti, na objednané služby měl finanční prostředky. Závěr správce daně označil za iracionální a nedostatečně odůvodněný.
22. Žalovaný dále vytkl správci daně porušení povinnosti vyplývající z § 105 daňového řádu s tím, že v odůvodnění rozhodnutí pouze fabuluje nad irrelevantními skutečnostmi, které neopírá o provedené dokazování a neposuzuje po právní stránce.
23. Nekontaktnost jiného daňového subjektu ani skutečnost, že s finančními prostředky naložil dle svého uvážení, nemůže být důkazem o porušení zákonných povinností ze strany žalobce. Žalobce trval na tom, že služby řádně objednal, uzavřel smlouvy, převzal díla, řádně a včas za ně zaplatil, jeho obrat a zisk každým rokem roste. Byl proto oprávněn zařadit je do účetní rozvahy na snížení základu daně. Správce daně rozhodl o změně

základu daně tím, že si u jiného poskytovatele zjistil cenu obdobných služeb a na základě toho původní základ daně zvýšil a žalobci doměřil daň. Žalobce trval na tom, že správce daně cenové zjištění neoznačil a neuvedl důvody rozhodnutí, napadené rozhodnutí je proto nezákonné.

24. V napadeném rozhodnutí žalovaný podrobně vylíčil skutková zjištění správce daně a k odvolacím námitkám uvedl následující:
25. Žalovaný nezpochybnil, že žalobce objednal TV spoty a za jejich výrobu a odvysílání zaplatil deklarovanou částku 44 250 Kč za každý spot. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1Afs 101/2012-31, podal výklad § 23 odst. 7 zákona o dani z příjmu s tím, že správce daně nese důkazní břemeno existence rozdílu mezi cenou sjednanou mezi spojenými osobami a cenou obvyklou. Šetřením Policie ČR bylo zjištěno, že žalobce byl v roce 2008 koncovým článkem řetězce vytvořeného za účelem neoprávněného snížení základu daně a také neoprávněného uplatňování odpočtu DPH. Existencí řetězce se zbýval i Nejvyšší správní soud, který potvrdil závěry daňových orgánů (viz rozsudky ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7Afs 47/2013-30, a ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7Afs 48/2013-31, potvrzené usnesením Ústavního soudu ze dne 12. 8. 2014, sp. zn. II ÚS 2764/13 a sp. zn. III ÚS 2765/13 a rovněž rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9Afs 92/2013-27, ze dne 26. 8. 2014 č. j. 6Afs 60/2014, ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7Afs 39/2014-48, potvrzené usneseními Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2015, sp. zn. II ÚS 3565/2014 a ze dne 11. 8. 2015, sp. zn. I ÚS 3566/2014).
26. Žalovaný konstatoval, že společnost GMK Media vytvořila spolu se společností MEDIA IMPEX řetězec osob, jejichž cílem bylo navození stavu deklarovaného ve smlouvě o reklamní a propagační činnosti, ve které společnost MEDIA IMPEX vystupuje jako agentura zajišťující pro klienta odvysílání televizního reklamního spotu za stejnou cenu bez ohledu na televizní stanici a vysílací čas, ačkoli takovou službu ve skutečnosti nezajišťovala.
27. K námitce žalobce, že nekontaktnost daňových subjektů nemůže posloužit jako důkaz odůvodňující rozhodnutí správce daně o doměření daně z příjmů, žalovaný konstatoval, že žalobce sice prokázal úhradu přijatých faktur, avšak v daňovém řízení bylo prokázáno, že finanční prostředky byly nestandardním způsobem ihned převáděny na další nekontaktní společnost a pak vybírány v hotovosti. Tyto skutečnosti byly indiciemi, které vedly správce daně k prověření transakcí z pohledu možného zapojení žalobce do řetězce osob tvořících právní vztahy za účelem snížení základu daně. Nekomaktnost daňových subjektů nemůže být přičítána k tíži správci daně.
28. K námitce, že žalobce součástí žádného řetězce nebyl, neutlumil svou činnost a jeho činnost byla motivována čistě obchodním zájmem, konstatoval žalovaný s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu k § 23 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmu, že žalobce za odvysílání reklamního spotu vynakládal sedmi až desetinásobně vyšší cenu. Bylo na žalobci, aby správci daně doložil a prokázal relevantními důkazy, že měl racionální důvody, pro nákup služeb za ceny mnohonásobně převyšující ceny v běžných obchodních vztazích. Žalobce jako subjekt podnikající v oblasti reklamy, měl podle žalovaného mít povědomost o cenách za jednotlivé druhy reklam. Ceníky TV Spektrum a TV Sport 1 pro rok 2009 si žalobce mohl zjistit na stránkách www.altmedia.cz.
29. K námitce žalobce, že je na uvážení daňového subjektu a jeho ekonomické strategie, u jakého poskytovatele a za jakou cenu bude reklamu vysílat, konstatoval žalovaný, že to nepochybně platí v rovině soukromoprávní. Zúčtováním částek do daňově účinných

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

nákladů žalobce vstupuje do roviny práva veřejného, správce daně je oprávněn posoudit, zda deklarovaný výdaj nepřesahuje kritérium tržní přiměřenosti (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2013, č. j. 7Afs 47/2013-30).

30. K námitce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správce daně žalovaný uvedl, že žalobce slučuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí s nesouhlasem se závěry vyplývajícími z jeho odůvodnění. Konstatoval, že správce daně se vypořádal se všemi rozhodnými skutečnostmi a vydané rozhodnutí řádně odůvodnil.
31. Městský soud v Praze konstatuje, že žalovaný se podrobně a důsledně vypořádal se všemi odvolacími námitkami, napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se shora citovanými ustanoveními daňového řádu a netrpí vytýkanými nedostatky. Žalobcem namítaná nepřezkoumatelnost rozhodnutí správce daně i napadeného rozhodnutí není důvodná.
32. Co se týče první žalobní námitky nesprávného právního posouzení věci, městský soud v první řadě předesílá, že žaloba neobsahuje konkrétní argumenty, které by vznesenou námitku odůvodňovaly.
33. Podle rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008 – 78, „*smyslem uvedení žalobních bodů (§ 71 odst. 1 písm. d) s.ř.s.) je jednoznačné ustavení rámce požadovaného soudního přezkumu ve lhůtě zákonem stanovené k podání žaloby. Zákonný požadavek je proto naplněn i jen zcela obecným a stručným - nicméně srozumitelným a jednoznačným - vymezením skutkových i právních důvodů tvrzené nezákonnosti nebo procesních vad správního aktu tak, aby bylo zřejmé, v jaké části a z jakých hledisek se má soud věcí zabývat.*“
34. Žalobce v obecné rovině trvá na tom, že unesl důkazní břemeno a oprávněnost odpočtu ze základu daně prokázal.
35. Podle § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmu ve znění účinném do 31. 12. 2010, *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.*
36. Judikatura Nejvyššího správního soudu k citovanému ustanovení zákona o daních z příjmů tradičně zdůrazňuje, že ne každý výdaj (náklad) může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Daňový subjekt, který výdaj zanechal do svého účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, který deklaroval na příslušném účetním dokladu. (viz např. rozsudky ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 81, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, a ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008 – 82).
37. Stejně tak judikatura Nejvyššího správního soudu již konstantně trvá na tom, že existence daňových dokladů, i když formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje faktické uskutečnění výdaje (viz např. rozsudky ze dne 18. 1. 2012, čj. 1 Afs 75/2011-62, či ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008-68). V první fázi daňového řízení tíží důkazní břemeno daňový subjekt, který prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

daňového řádu). Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119), nicméně jeho důkazní povinnost se vztahuje i na faktickou stránku plnění ovlivňujícího základ daně, tedy na prokázání jeho skutečné realizace (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. dubna 2008, č. j. 7 Afs 18/2008 - 48). Daňový subjekt je povinen prokázat nejen, že příslušné výdaje skutečně vynaložil, ale též to, že je vynaložil za účelem dosažení, zajištění či udržení svých zdanitelných příjmů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. května 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73).

38. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem,*
39. Správce daně nemá „povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno, a tedy zpochybní předložené formálně bezvadné daňové doklady, musí daňový subjekt prokázat své tvrzení o provedení výdaje jinými důkazními prostředky.
40. Otázkou výkladu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se Nejvyšší správní soud zabýval v řadě svých rozhodnutí, např. již ve svém rozsudku ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003-73, č. 264/2004 Sb. NSS, uvedl, že „z ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. skutečně nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah jakési přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené.“ Obdobný závěr vyplývá též z rozsudku ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008-82, v němž Nejvyšší správní soud dále konstatoval: „podstatné je, že mezi výdaji (náklady) a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah (nutně však již nikoliv přímá úměra), v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů. Zmíněná bezprostřední souvislost znamená, že bez vynaložení uvedených nákladů by podnikatel očekávané příjmy vůbec nezískal či ani neměl možnost získat. Nutno je tedy vždy vážit, zda faktický výdaj buď přinese příjem (zisk), nebo jej do budoucna zajistí a nebo alespoň napomůže již dosažené příjmy dřívější činností daňovému subjektu udržet. Veškeré tyto ekonomické aktivity odpovídají smyslu a cíli zákona o daních z příjmů; faktické výdaje k jejich dosažení směřující jsou proto s to ovlivnit základ daně.“ V usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006-64), se uvádí: „podmínkou daňové uznatelnosti takových výdajů však stále zůstává, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů, byť očekávaných; a jedná se tedy o výdaje, které bezprostředně souvisejí s podnikatelskou činností, jsou přiměřené, mezi nimi a očekávanými příjmy existuje přímý vztah a daňový subjekt již prokazatelně započal s uskutečňováním podnikatelského záměru. Splnění těchto podmínek prokazuje daňový subjekt.“
41. Jak městský soud vyložil za pomoci shora citované judikatury Nejvyššího správního soudu, důkazní povinnost žalobce se vztahuje i na faktickou stránku plnění ovlivňujícího základ daně, žalobce byl povinen prokázat nejen, že příslušné výdaje skutečně vynaložil, ale též to, že je vynaložil za účelem dosažení, zajištění či udržení svých zdanitelných příjmů.

42. Podle § 23 odst. 7 zákona o dani z příjmu ve znění účinném do 31. 12. 2010, *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; 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.*
43. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, čj. 7 Afs 95/2012-47, „podle § 35a odst. 2 písm. d) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, se zásadně má za to, že poplatník nezvýšil základ pro výpočet slevy na dani obchodními operacemi ve vztazích s osobami uvedenými v § 23 odst. 7 stejného zákona způsobem, který neodpovídá ekonomickým principům běžných obchodních vztahů. Pokud však správce daně prokáže, že v hospodaření poplatníka se vyskytují obchodní operace s osobami uvedenými v citovaném ustanovení, které se navenek jeví tak, že neodpovídají ekonomickým principům běžných obchodních vztahů, je na poplatníkovi, aby unesl své důkazní břemeno ohledně toho, že uvedené obchodní operace ve skutečnosti takový charakter neměly a že naopak jejich povaha principům běžných obchodních vztahů odpovídá, jakkoli nemusela být navenek patrná.“
44. V daňovém řízení ani v podané žalobě žalobce neuvedl žádné věrohodné okolnosti, které by odůvodnily, proč za odvysílání reklamních spotů zaplatil vyfakturované částky, ačkoli obvyklá cena reklamních spotů byla nesrovnatelně nižší. Městský soud v Praze se ztotožňuje se závěrem žalovaného, že žalobce, jako subjekt zabývající se reklamou, musel být obeznámen s tím, že TV Sport 1 a TV Spektrum se specializují na užší okruh diváků, sjednané a žalobcem zaplacené ceny spotů neodpovídají běžné obchodní operaci a žalobce nepředložil žádné rozumné vysvětlení pro její zaplacení. Neupřesnil a ani nedoložil, jakým způsobem se mělo odvysílání reklamních spotů pozitivně projevit na jeho ekonomické situaci.
45. Na tomto závěru ničeho nemění ani skutečnost, že ve vztahu k žalobci nebyla vyvozena trestněprávní odpovědnost, ačkoli trestní řízení ve věci probíhalo. Trestní řízení je totiž ovládáno jinými zásadami, než řízení daňové. Především jde o zásadu presumpce nevinu zakotvenou v § 2 odst. 2 zákona č. 141/1961 Sb., trestní řád. Obviněnému je nezbytné vinu prokázat, jinak řečeno obviněný není povinen prokazovat svoji nevinu. Nelze po něm požadovat, aby aktivně spolupracoval s orgány činnými v trestním řízení, aby vypovídal k tomu, co je mu kladeno za vinu, nebo aby se aktivně hájil.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

46. Městský soud v Praze dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, napadené rozhodnutí je správné po formální i věcné stránce, je v souladu se skutkovými zjištěními správce daně a podaná žaloba neobsahuje žádnou konkrétní námitku, která by opravňovala závěr, že rozhodnutí žalovaného je nezákonné nebo nepřezkoumatelné, městský soud proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl jako nedůvodnou.
47. O nákladech řízení rozhodl městský soud v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. ve věci plně úspěšnému žalovanému nevznikly nad rámec jeho činnosti náklady řízení a soud proto jejich náhradu nepřiznal žádnému z účastníků řízení.

Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

Praha 26. února 2020

JUDr. Slavomír Novák v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.