



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Milana Podhrázkého, Ph.D., a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a Mgr. Jitky Zavřelové ve věci

žalobce: **J. V., IČ ...**
sídlem A. 543, Š.
zastoupen advokátem JUDr. Jiřím Vlasákem
sídlem Jankovcova 1518/2, 170 00 Praha 7

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

o **žalobách proti rozhodnutím** žalovaného ze dne 2. 5. 2016, č. j. 18014/16/5200-10421-702407, č. j. 18015/16/5200-10421-702407 a č. j. 18016/16/5200-10421-702407, a ze dne 2. 2. 2017, č. j. 3191/17/5200-10423-708571, č. j. 3206/17/5200-10423-708571 a č. j. 3223/17/5200-10423-708571,

takto:

- I. **Žaloby se zamítají.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se dvěma samostatnými žalobami podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), odeslanými ve dnech 24. 6. 2016 a 17. 2. 2017, domáhá zrušení tří v záhlaví označených rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 5. 2016, týkajících se daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2007, 2008 a 2009, a tří v záhlaví označených rozhodnutí žalovaného

Shodu s prvopisem potvrzuje A. S.

ze dne 2. 2. 2017, týkajících se povinnosti uhradit úroky z prodlení vzniklé v důsledku prodlení žalobce se zaplacením daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2007, 2008 a 2009. Krajský soud v Praze nejprve usnesením ze dne 9. 3. 2017, č. j. 48 Af 6/2017-58, řízení o žalobách spojil ke společnému projednání pod sp. zn. 48 Af 22/2016.

2. Rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 5. 2016, č. j. 18014/16/5200-10421-702407, bylo na základě výsledku přezkumného řízení provedeného ze strany Generálního finančního ředitelství změněno rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 4. 2015, č. j. 10502/15/5200-10421-702407, a to tak, že rozhodnutí Finančního úřadu v Brandýse nad Labem – Staré Boleslavi [jeho působnost přešla s účinností zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky (dále jen „zákon č. 456/2011 Sb.“), na Finanční úřad Středočeského kraje (oba finanční úřady budou dále označovány jako „správce daně“)] – dodatečný platební výměr ze dne 29. 8. 2011, č. j. 226767/11/057911205650, se mění tak, že se žalobci nově doměřuje za zdaňovací období roku 2007 daň z příjmů fyzických osob ve výši 940 512 Kč, výše ztráty byla ponechána na částce 1 416 953 Kč. Penále z doměřené daně bylo nově stanoveno na částku 188 102 Kč a penále z doměřené ztráty sníženo na 14 169 Kč. Zároveň žalovaný změnil splatnost částek, jejichž povinnost zaplacení napadené rozhodnutí stanovilo, a uvedl detaily bankovního spojení pro platbu těchto částek.
3. Rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 5. 2016, č. j. 18015/16/5200-10421-702407, bylo na základě výsledku přezkumného řízení provedeného ze strany Generálního finančního ředitelství změněno rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 4. 2015, č. j. 10503/15/5200-10421-702407, a to tak, že rozhodnutí správce daně – dodatečný platební výměr ze dne 29. 8. 2011, č. j. 226698/11/057911205650, se mění tak, že se žalobci nově doměřuje za zdaňovací období roku 2008 daň z příjmů fyzických osob ve výši 294 000 Kč a penále z doměřené daně bylo nově stanoveno ve výši 58 800 Kč. Zároveň žalovaný změnil splatnost částek, jejichž povinnost zaplacení napadené rozhodnutí stanovilo, a uvedl detaily bankovního spojení pro platbu těchto částek.
4. Rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 5. 2016, č. j. 18016/16/5200-10421-702407, bylo na základě odvolání změněno rozhodnutí správce daně – dodatečný platební výměr ze dne 29. 8. 2011, č. j. 226264/11/057911205650, tak, že žalobci byla nově doměřena za zdaňovací období roku 2009 daň z příjmů fyzických osob ve výši 54 450 Kč a penále z doměřené daně bylo nově stanoveno ve výši 10 890 Kč. Zároveň žalovaný změnil splatnost částek, jejichž povinnost zaplacení napadené rozhodnutí stanovilo, a uvedl detaily bankovního spojení pro platbu těchto částek.
5. Žalobou napadená rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 5. 2016 byla ve věci vydána poté, co Krajský soud v Praze rozsudkem ze dne 23. 9. 2014, č. j. 45 Af 20/2012-65 (dostupným stejně jako ostatní meritorní rozhodnutí správních soudů na www.nssoud.cz), zrušil původní tři rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 19. 6. 2012, jimiž byly dodatečné platební výměry správce daně ze dne 29. 8. 2011 potvrzeny, a věc vrátil žalovanému (na něhož s účinností zákona č. 456/2011 Sb. přešla působnost Finančního ředitelství v Praze) k dalšímu řízení. Krajský soud v Praze tedy v této věci v části týkající se daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2007, 2008 a 2009 (potažmo daňové ztráty a penále) rozhoduje již podruhé.
6. Zbývajících třemi napadenými rozhodnutími ze dne 2. 2. 2017, č. j. 3191/17/5200-10423-708571, č. j. 3206/17/5200-10423-708571 a č. j. 3223/17/5200-10423-708571, žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí správce daně – platební výměry ze dne 21. 6.

2016:

- č. j. 3194587/16/2101-50521-205650, jímž byl žalobci předepsán úrok z prodlení úhrady daňových povinností na dani z příjmů fyzických osob podávajících přiznání za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007 ve výši 723 736 Kč;
- č. j. 3194588/16/2101-50521-205650, jímž byl žalobci vyměřen úrok z prodlení úhrady daňových povinností na dani z příjmů fyzických osob podávajících přiznání za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 ve výši 216 584 Kč; a
- č. j. 3194589/16/2101-50521-205650, jímž byl žalobci vyměřen úrok z prodlení úhrady daňových povinností na dani z příjmů fyzických osob podávajících přiznání za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 ve výši 39 288 Kč.

II. Obsah podání účastníků řízení

7. Jádrem sporu spočívá dle žalobce v posouzení otázky, zda za jednotlivá zdaňovací období uplatnil v souladu s právní úpravou výdaje na dosažení, udržení a zajištění daně z příjmů. Tyto výdaje souvisely se službami poskytnutými dodavateli žalobce, společností Property Praha s. r. o. a v jednom případě TOP ZONEVIEW CZ s. r. o. Jednalo se o reklamní služby spočívající podle mínění žalobce zejména ve výrobě a odvysílání reklamních spotů v televizním vysílání. Služby byly žalobci poskytnuty a jím řádně uhrazeny. Správce daně však na základě daňové kontroly dospěl k závěru, že se nejednalo o výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a tak žalobci dodatečně doměřil daň.
8. Žalobce rekapituluje, že žalovaný ve věci rozhodoval poté, co krajský soud zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 19. 6. 2012 s odůvodněním, že skutkový základ neměl oporu ve správním spise, že případná ekonomická nevýhodnost uskutečnění zdanitelného plnění nemůže mít automaticky za následek odepření uznání výdaje a že správce daně je povinen prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, správnost a úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Na základě doplněného dokazování dospěl žalovaný k závěru, že žalobce se společnostmi, které se podílely na výrobě a odvysílání reklamních spotů, vytvořil právní vztah převážně za účelem snížení základu daně, a jednalo se tedy o osoby jinak spojené ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 5. 2016 (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Žalobce přitom měl se společností Property Praha ujednat nepřiměřeně vysokou cenu za služby bez toho, aby to pro něj bylo z ekonomického pohledu racionální, přičemž žalobce důvody, pro které vynaložil vyšší náklady, nevysvětlil.
9. Žalobce se shora uvedeným závěrem žalovaného nesouhlasí. Za podstatné považuje to, že neměl a ani nemohl mít povědomí o existenci řetězce společností, s nimiž měl vytvořit právní vztah převážně za účelem snížení základu daně, a nesdílí názor žalovaného, že vědomost o existenci řetězce společností není v souzené věci podstatná. Žalobce zdůrazňuje, že jednal pouze s jednatelem společnosti Property Praha (panem Č.) a dále s panem V., o kterém se důvodně domníval, že je zaměstnancem společnosti Property Praha. O zapojení subdodavatelů do řetězce nevěděl a vědět nemohl.
10. Cenu sjednanou a zaplacenou za poskytnutou službu žalovaný nepokládal za cenu obvyklou za odvysílání reklamy. Žalobce tvrdí, že cena, kterou zaplatil společnosti Property Praha, nebyla jen cenou za odvysílání reklamy, neboť předmětem služby bylo i odborné poradenství, konzultace, stanoviska a další nutná součinnost při realizaci

Shodu s prvopisem potvrzuje A. S.

reklamního spotu. Přestože to nebylo ve smlouvě výslovně uvedeno, společnost Property Praha zajišťovala i samotnou výrobu reklamního spotu (která pod pojem „realizace“ spadala), což bylo v daňovém řízení prokázáno. Žalobce od počátku chápal sjednávanou službu tak, že zahrnuje obstarání výroby reklamního spotu, jakož i zajištění jeho vysílání veřejnosti. Cenu sjednával za tuto komplexní službu, přičemž je nepodstatné, že společnost Property Praha bez vědomí žalobce jednala s dalšími subdodavateli. Pokud žalovaný vychází z ceny odvysílání jednoho spotu v televizní stanici a tu srovnává s cenou jednoho spotu fakturovanou společností Property Praha, srovnává nesrovnatelné. Žalobce je přesvědčen o tom, že v daňovém řízení uspokojivě vysvětlil důvody, pro které sjednal cenu převyšující cenu zjištěnou žalovaným. Žalovaný však toto vysvětlení odmítl, neboť smlouvu mezi žalobcem a společností Property Praha vyložil (bez náležité opory v provedených důkazech) tak, že jejím předmětem bylo pouze zajištění odvysílání reklamního spotu. Přitom i ze svědeckých výpovědí vyplynulo, že reklamní spot byl vyroben v rámci stejného smluvního vztahu mezi žalobcem a společností Property Praha. Žalobce tudíž z provedených důkazů dovedl nesprávné závěry. Referenční cena, kterou žalovaný stanovil na 8 000 Kč za reklamní spot, nemůže obstát, když vychází jen ze zjištěných cen za odvysílání reklamního spotu, nikoli z cen za celkovou realizaci reklamního spotu (včetně výroby a dalších činností).

11. Protože závěry žalovaného nemají oporu ve spise a vychází z nesprávných skutkových a právních úvah, byla žalobci za zdaňovací období let 2007, 2008 a 2009 dle jeho názoru nezákonně vyměřena daň z příjmů. Za nezákonná pak označuje také rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 2. 2017, jimiž byla žalobci stanovena povinnost zaplatit úrok z prodlení, neboť z neoprávněně vyměřeného hlavního závazku nelze požadovat příslušenství.
12. Žalovaný ve vyjádřeních k žalobám uvádí, že napadená rozhodnutí ze dne 2. 5. 2016 nebyla a nemohla být založena na tom, že poskytnutí reklamních služeb bylo stiženo podvodem nebo že žalobce věděl či měl vědět o existenci řetězce společností, neboť takovou argumentaci lze uplatňovat pouze v případech týkajících se daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Těžiště odůvodnění napadených rozhodnutí spočívá v tom, že žalobce a jeho dodavatelé vytvořili právní vztah převážně za účelem snížení základu daně, a jedná se tedy o osoby jinak spojené, přičemž žalobce nepředložil žádný důkazní prostředek, kterým by zdůvodnil rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou. Indicie, na jejichž základě žalovaný tento závěr přijal, byly shrnuty na straně 7 napadených rozhodnutí ze dne 2. 5. 2016. Pro srovnání žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 39/2014-48, týkající se obdobného obchodního případu. S argumentací žalobce, že jím uhrazená cena byla také cenou za výrobu reklamního spotu, žalovaný nesouhlasí, neboť ze smlouvy, jíž žalobce prokazoval oprávněnost daňového výdaje, plyne opak. K zákonnosti napadených rozhodnutí ze dne 2. 2. 2017 žalovaný konstatuje, že pro uplatnění úroku z prodlení je rozhodná existence pravomocného rozhodnutí o daňové povinnosti, jehož správnost se presumuje i po dobu soudního řízení. Nebyla-li daňová povinnost včas uhrazena, vzniká ze zákona právo na úrok z prodlení, který je automaticky předepisován na osobní daňový účet daňového subjektu. Při přezkumu platebních výměrů správce daně tak žalovaný pouze zjišťuje, zda bylo vydáno rozhodnutí o daňové povinnosti, zda byla daňová povinnost ve lhůtě splněna a zda byl úrok z prodlení správně vypočítán. V daném případě žalovaný zjistil, že platební výměry ze dne 21. 6. 2016 byly vydány po právu.

13. V replikách žalobce zpochybňuje indicie, na jejichž základě žalovaný usoudil, že existuje spojení žalobce s dodavatelem ve smyslu zákona o daních z příjmů. Žalobce má za to, že neúplnost svědeckých výpovědí byla způsobena časovým odstupem od realizace zakázky pro žalobce, jakož i množstvím zakázek pro další osoby. Dále žalobce trvá na tom, že reklamní spot musel být vyroben a lze stěží předpokládat, že by to někdo dělal zadarmo. Opakuje, že je z důkazního materiálu patrné, že výroba reklamního spotu byla součástí zakázky, což se odrazilo v zaplacené ceně. Dodává, že případem údajného krácení daně se zabývala Policie České republiky, která věc odložila. Postup žalovaného označuje žalobce za snahu o suplování funkcí orgánů činných v trestním řízení a podotýká, že vůči státu nikdy neměl daňové či jiné nedoplatky. Žalobce dále uvádí, že žalobám byl přiznán odkladný účinek a stejně tak byl přiznán odkladný účinek žalobě v související věci sp. zn. 48 Af 18/2016, ale ještě před tím správce daně exekvoval z bankovního účtu žalobce cca 3 miliony korun, které žalobci navzdory usnesením o přiznání odkladného účinku odmítá vrátit. Žalobce považuje přístup žalovaného za rozporný s podstatou, smyslem a účelem institutu odkladného účinku, označuje jednání žalovaného za šikanózní a doufá, že soud vezme při svém rozhodování i tuto okolnost v potaz. Co se týče napadených rozhodnutí ze dne 2. 2. 2017, žalobce upozorňuje na to, že v nich žalovaný podotkl, že budou-li ve správním soudnictví zrušena napadená rozhodnutí ze dne 2. 5. 2016, zruší správce daně i související rozhodnutí o úroku z prodlení. Žalobce pak v postupu daňových orgánů postrádá logiku. Vědí-li o probíhajícím soudním řízení proti rozhodnutím o daňové povinnosti a vyměřují-li navzdory tomu úroky z prodlení, jedná se o šikanózní jednání s existenčními dopady do sféry žalobce. Takový postup by dle mínění žalobce neměl být právem aprobován. Žalobce rovněž podotýká, že pokud soud prohlásí napadená rozhodnutí ze dne 2. 5. 2016 za nezákonná, budou navazující napadená rozhodnutí ze dne 2. 2. 2017 nicotná.
14. V podání ze dne 20. 2. 2018 žalobce osvětluje svůj zájem na tom, aby soud ve věci co nejdříve rozhodl. Uvádí, že správce daně činí šikanózní kroky, jež žalobci působí nevratnou újmu a které jsou v rozporu s principem dobré správy a odkladným účinkem, který byl žalobám proti rozhodnutím soudu přiznán. Správce daně totiž vydal v únoru 2018 celkem 4 rozhodnutí o zřízení zástavního práva k nemovitým věcem žalobce, jimiž zajistil neuhrazenou daň a příslušenství bez toho, aby tyto nedoplatky blíže specifikoval. Současně správce daně vydal exekuční příkaz na přikázání pohledávky z účtu žalobce, aniž blíže konkretizoval vymáhané příslušenství daně. Žalobce se domnívá, že exekučním příkazem je vymáháno příslušenství pohledávky, které se odvíjí od stanovené DPH, jež je předmětem souvisejícího soudního řízení sp. zn. 48 Af 18/2016. Vymáhání příslušenství míří hrubě proti smyslu a účelu přiznaného odkladného účinku. Žalobce dodává, že se proti postupu správce daně bude adekvátně bránit, a žádá soud o brzké rozhodnutí věci.

III. Obsah správních spisů

15. Správce daně zahájil protokolem ze dne 3. 6. 2009 u žalobce daňovou kontrolu na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2007 a 2008 a na DPH za všechna zdaňovací období let 2007 a 2008. Protokolem ze dne 9. 3. 2011 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolou na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009, přičemž rozsah této daňové kontroly byl omezen pouze na kontrolu faktury č. FV291208-8, vystavené společností TOP ZONEVIEW CZ s. r. o. a znějící na celkovou částku 527 170 Kč (splatnou v lednu 2009). O výsledku obou daňových kontrol byly sepsány zprávy, které byly projednány dne 23. 8. 2011. Ve vztahu k dani z příjmů správce

daně zjistil, že žalobce uplatnil za jednotlivá zdaňovací období výdaje na dosažení, udržení a zajištění příjmů spočívající v úhradě ceny za služby dle faktur vystavených společností BP Property s. r. o., dnes Property Praha s. r. o., v likvidaci (dále jen „Property Praha“) a společností TOP ZONEVIEW. Služba měla spočívat v zajištění a realizaci reklamní kampaně.

16. Na poskytnutí služby se dle zjištění správce daně podílel řetězec společností, konkrétně společnost ARBO Media s. r. o. zajišťující odvysílání reklamy v televizi na základě objednávky pana B. V., který byl výrobcem reklamního spotu, a dále společnosti Symbiosa Group s. r. o., Gabreta Bohemia s. r. o. a Euro Index s. r. o., které byly subdodavateli společnosti Property Praha a u nichž byla navýšena cena za službu. V prosinci 2008 poskytovala žalobci službu společnost TOP ZONEVIEW, která podle oznámení ze dne 2. 12. 2008 převzala závazek společnosti Property Praha. Konečným článkem v řetězci byl žalobce jakožto příjemce služeb. Zatímco cena jednoho reklamního spotu fakturovaného společností ARBO Media B. V. činila přibližně 1 500 až 2 500 Kč, B. V. fakturoval subdodatelům za jeden reklamní spot cenu ve výši cca 1 800 až 2 900 Kč, cena fakturovaná subdodavateli konečným dodavatelům přesáhla 40 000 Kč. Žalobce jako příjemce služby nakonec za jeden reklamní spot zaplatil 44 300 Kč. Cena jednoho reklamního spotu se tak v řetězci zvýšila v některých případech až na dvacetidevítinásobek původní fakturované ceny. Cena, která byla žalobci fakturována za odvysílání reklamních spotů, byla podle správce daně podstatně vyšší než maximální ceny za odvysílání reklamních spotů na televizních stanicích s nejvyšší sledovaností a celorepublikovým vysíláním (tj. TV Nova a TV Prima).
17. Správce daně prověřil subdodavatele a dodavatele služby, přičemž zjistil, že jednatelem byli (buď od počátku či od pozdějšího data) ve většině případů občané s bydlištěm v Maďarské republice a že společnosti jsou nekontaktní. Správce daně nezpochybnil faktické odvysílání reklamních spotů, neměl však za prokázané, že žalobce přijal deklarovaná plnění právě od společností Property Praha a TOP ZONEVIEW. Nadto správce daně zjistil další nestandardní okolnosti podnikání společností v řetězci, které budily pochybnosti ohledně věrohodnosti obchodních transakcí. Správce daně poznamenal, že uplatňované výdaje by nemohly být daňově uznatelné ani v případě, že by žalobce prokázal přijetí služeb od deklarovaných dodavatelů, neboť účel řetězce transakcí nebyl ekonomické povahy, nýbrž byl motivován snahou snížit vykázaný základ daně z příjmů. Jednání žalobce i dalších zúčastněných subjektů označil správce daně ve zprávě o daňové kontrole za zneužití práva. Následně správce daně vydal tři dodatečné platební výměry ze dne 29. 8. 2011, jimiž žalobci doměřil za zdaňovací období let 2007, 2008 a 2009 daň z příjmů fyzických osob v celkové výši 1 668 162 Kč a penále z doměřené daně v celkové výši 333 632 Kč, přičemž za zdaňovací období roku 2007 navíc doměřil daňovou ztrátu ve výši – 1 416 953 Kč a penále z doměřené ztráty ve výši 70 847 Kč.
18. Finanční ředitelství v Praze rozhodnutími ze dne 19. 6. 2012, č. j. 2851/12-1100-203537, 2853/12-1100-203537 a 2854/12-1100-203537, zamítlo odvolání žalobce a všechny dodatečné platební výměry potvrdilo. Odvolací orgán se ztotožnil s názorem správce daně, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, neboť neprokázal, že reklamní služby přijal od deklarovaných dodavatelů, a že mu tedy dodavatelé poskytli za zaplacenou částku protiplnění sloužící k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Cena, kterou žalobce zaplatil za služby, mimoto nebyla přiměřená.
19. Ve věci následně rozhodoval Krajský soud v Praze, který na základě (v pořadí první)

žaloby žalobce rozsudkem ze dne 23. 9. 2014, č. j. 45 Af 20/2012-65, zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 19. 6. 2012 pro nezákonnost a vady řízení a věc vrátil k dalšímu řízení žalovanému. Soud nesouhlasil s názorem odvolacího orgánu o zjevně formálním působení společnosti Property Praha v obchodním řetězci, neboť to z provedených důkazů neplynulo. Proto naznal, že správce daně dostatečným způsobem nevyvrátil věrohodnost důkazů, které žalobce předložil k prokázání daňově uznatelného výdaje. Na straně druhé soud přisvědčil daňovým orgánům v tom, že věc provází pochybné navýšení ceny v řetězci obchodů mezi B. V. a subdodavatelem a pochyby jsou umocněny okolnostmi týkajícími se existence těchto subdodavatelských společností. Zároveň soud poznamenal, že tyto skutečnosti mohou být dávány k tíži žalobce, jen pokud správce daně relevantně vyvrátí, že sporná reklama byla v konečném důsledku poskytnuta žalobci společností Property Praha. Dále konstatoval, že z provedených důkazů je zřejmé, že stěžejní činnost provedla společnost ARBO Media, která zajistila vysílání reklamních spotů, a pan B. V., který zajistil natočení reklamních spotů, zatímco společnost Property Praha a její subdodavatelé působili v podstatě jako „obchodníci“ s reklamní službou, v důsledku čehož byla služba žalobci poskytnuta s obchodní přírážkou. Pouhá ekonomická nevýhodnost uskutečněného zdanitelného plnění však dle soudu nemůže mít automaticky za následek odeprání nároku na uznání výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

20. Žalovaný se v dalším řízení nejprve z úřední povinnosti zabýval otázkou běhu prekluzivní lhůty k vyměření daně, přičemž shledal, že tato lhůta skončí počátkem května 2015. Rozhodnutími ze dne 8. 4. 2015, č. j. 10502/15/5200-10421-702407 a č. j. 10503/15/5200-10421-702407, proto zrušil dodatečné platební výměry správce daně týkající se zdaňovacích období roku 2007 a 2008 a řízení zastavil. Protože žalovaný později zjistil, že běh prekluzivní lhůty posoudil špatně a že tato lhůta uběhne až dne 2. 5. 2016, podal podnět k zahájení přezkumného řízení k nadřízenému orgánu, načež Generální finanční ředitelství vydalo ve dnech 15. a 16. 9. 2015 rozhodnutí, jimiž nařídilo přezkum obou rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 4. 2015 s odůvodněním, že prekluzivní lhůta neuplynula.
21. Poté, co žalovaný doplnil prostřednictvím správce daně dokazování, seznámil žalobce výzvou ze dne 4. 4. 2016 v rámci přezkumného řízení týkajícího se rozhodnutí ze dne 8. 4. 2015 ohledně zdaňovacích období let 2007 a 2008, jakož i v rámci odvolacího řízení ohledně zdaňovacího období roku 2009, se zjištěnými skutečnostmi. Žalovaný přitom upozornil žalobce na to, že podle (doplněných) zjištění správce daně (s nimiž se žalovaný ztotožnil) vytvořil žalobce s ostatními společnostmi v řetězci právní vztah převážně za účelem snížení základu daně, a jednalo se tedy o osoby jinak spojené ve smyslu § 23 odst. 7 bodu 5 zákona o daních z příjmů, a že měl již k výzvě správce daně ze dne 24. 8. 2015 uvést racionální důvody, pro které byly ceny mezi spojenými osobami sjednány ve výši zcela odlišné od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za podobných podmínek (jako tzv. referenční cenu stanovil správce daně částku 8 000 Kč). Dřívější reakci žalobce na výzvu správce daně přitom žalovaný nepovažoval za dostatečnou, neboť nebyl uspokojivě vysvětlen rozdíl mezi cenami. Výzvou ze dne 4. 4. 2016 žalovaný současně žalobce vyzval k vyjádření se ke zjištěným skutečnostem. Na to žalobce reagoval argumentací, spočívající zejména v tom, že správce daně neprokázal, že žalobce věděl nebo měl vědět o své účasti v podvodném řetězci společností. K rozdílu mezi cenami žalobce poznamenal, že nabídka společnosti Property Praha byla ve srovnání s jinými nabídkami vyhodnocena jako výhodná, neboť umožňovala komplexní zajištění služeb (včetně výroby reklamního spotu) bez dalších případných

vícenákladů, přičemž upozornil na to, že cenu zaplacenou žalobcem nelze srovnávat s cenou, za kterou se reklamní spoty vysílají na televizních stanicích, neboť ceny za vysílání nejsou srovnatelné s cenami za komplexní zajištění reklamních služeb.

22. Následně žalovaný vydal žalobou napadená rozhodnutí ze dne 2. 5. 2016 (rozhodnutí týkající se zdaňovacích období let 2007 a 2008 byla vydána v přezkumném řízení a rozhodnutí ohledně zdaňovacího období roku 2009 v řízení odvolacím). Žalovaný těmito rozhodnutími změnil dodatečné platební výměry správce daně ze dne 29. 8. 2011 co do výše doměřené daně z příjmů fyzických osob a penále z doměřené daně za jednotlivá zdaňovací období a v případě zdaňovacího období roku 2007 změnil také výši penále z doměřené ztráty (zároveň stanovil splatnost nově doměřených částek a detaily bankovního spojení). Žalovaný na věc aplikoval § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Vycházel přitom z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 39/2014-48, z něhož má plynout, že pod vztahy mezi spojenými osobami ve smyslu výše uvedeného ustanovení lze podřadit takové obchodní vztahy, v nichž neexistovaly, resp. nebyly daňovým subjektem uspokojivě doloženy racionální důvody pro vynaložení značně navýšených částek za poskytnuté služby. Zatímco žalobce zaplatil za jeden reklamní spot částku 44 300 Kč, správce daně zjistil, že cena za reklamní spot mezi nezávislými subjekty na trhu se pohybuje v rozmezí 4 500 Kč až 8 000 Kč. Žalobce, ač k tomu byl vyzván, nedoložil racionální důvody pro takto razantní navýšení ceny za službu a setrval pouze v rovině tvrzení. Sdělení žalobce, podle něhož lze rozdíl mezi cenou obvyklou a cenou zaplacenou žalobcem zdůvodnit tím, že společnost Property Praha (následně TOP ZONEVIEW) zajišťovala také výrobu reklamního spotu, žalovaný oponoval obsahem smlouvy, kterou žalobce se jmenovanou společností uzavřel. Ze smlouvy totiž plyne, že dodavatel měl zajišťovat jen odvysílání reklamního spotu, nikoli jeho výrobu. Protože žalobce neunesl své důkazní břemeno stran prokázání racionálních důvodů pro koupi služby za mnohonásobně vyšší cenu, než je cena obvyklá mezi nezávislými subjekty na trhu, porovnal žalovaný žalobcem uplatněnou hodnotu výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů s obvyklou cenou za odvysílání jednoho reklamního spotu ve výši 8 000 Kč (tj. cena pro žalobce nejvýhodnější) a přepočítal výši daňově uznatelných výdajů.
23. Třemi platebními výměry ze dne 21. 6. 2016 správce daně vyrozuměl žalobce o úroku z prodlení úhrady daňových povinností na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2007, 2008 a 2009 v celkové výši 979 608 Kč. Proti těmto platebním výměrům podal žalobce samostatná odvolání, v nichž tvrdil, že napadená rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 5. 2016 jsou přezkoumávána v soudním řízení a jejich zákonnost je pro stanovení úroků z prodlení klíčová. Postup správce daně, který vyměřil úroky z prodlení, se žalobci nejevil jako hospodárný, a tak navrhl, aby žalovaný platební výměry zrušil. Žalovaný naproti tomu třemi napadenými rozhodnutími ze dne 2. 2. 2017 odvolání žalobce zamítl s odůvodněním, že úrok z prodlení vzniká přímo ze zákona za každý den, po který daňový subjekt nesplnil svou daňovou povinnost. Zákon nedává správci daně prostor pro správní uvážení ohledně vyměření úroků z prodlení a jeho platební výměry jsou rozhodnutími deklaratorní povahy. Rozhodující je proto právní moc rozhodnutí o existenci daňové povinnosti, přičemž toto rozhodnutí zůstává pravomocným i po dobu řízení o žalobě proti němu, vyvolává všechny zamýšlené účinky a pro správce daně i daňový subjekt je závazné. Dojde-li ke zrušení rozhodnutí o daňové povinnosti, zruší správce daně i související úrok z prodlení. Samotné podání žaloby proti rozhodnutí o daňové povinnosti však není důvodem pro zrušení platebních výměrů o úrocích z prodlení.

IV. Jednání před krajským soudem

24. V průběhu jednání žalobce opět připomenul, že po celou dobu svého podnikání neměl žádné daňové nedoplatky a řádně podával daňová přiznání a neměl důvod činit jinak ani v dané věci. Žalobci je kladeno za vinu, že vytvořil skupinu společností za účelem snížení daňové povinnosti, avšak žalovaný neprokázal, že by jednání žalobce bylo záměrné. Žalobce se v oblasti reklamních služeb nepohyboval, a nemohl tedy zmiňovaný subdodavatelský řetězec odhalit. Jednal vždy jen s jednou společností a ta mu v rámci standardního obchodního vztahu zajistila poskytnutí komplexních služeb včetně odvysílání reklamního spotu. Tato reklama přitom byla odvysílána a měla přitom i požadovaný účinek. Žalovaný tak podle žalobce neprokázal to, co tvrdil.
25. Žalovaný oproti tomu uváděl, že otázka plnění daňových povinností žalobcem v minulosti je v nyní projednávané věci bezpředmětná. Předmětem tohoto řízení bylo posouzení důvodnosti úhrady nepřiměřeně vysoké ceny a v tomto ohledu bylo důkazní břemeno na žalobci, který však jím tvrzené skutečnosti neprokázal. Otázka vědomí o existenci řetězce společností je předmětem zjišťování v případě DPH, předmětem tohoto řízení je však daň z příjmů. Žalovaný proto navrhoval zamítnutí žaloby s tím, že náhradu nákladů řízení nepožaduje.

V. Posouzení žalob krajským soudem

26. Poté, co soud ověřil, že žaloba byla podána včas (napadená rozhodnutí ze dne 2. 5. 2016 byla žalobci doručena dne 3. 5. 2016, k doručení napadených rozhodnutí ze dne 2. 2. 2017 došlo v den jejich vydání) a že splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené, přistoupil k přezkumu napadených rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání napadených rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Dospěl přitom k závěru, že žaloby nejsou důvodné.
27. Soud na úvod konstatuje, že zatímco Finanční ředitelství v Praze vystavělo svá rozhodnutí ze dne 19. 6. 2012 na tom, že žalobce neprokázal přijetí služby reklamní kampaně od deklarovaných dodavatelů, žalovaný v návaznosti na doplněná zjištění správce daně v tomto právním názoru nesetřval a aplikoval na věc § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. O změně právního názoru žalobce informoval a poskytl mu možnost vyjádřit se. Závazný právní názor, který zdejší soud vyslovil v rozsudku č. j. 45 Af 20/2012-65, jímž zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze, tudíž má v tomto soudním řízení pouze omezený význam.
28. Pro souzenou věc je rozhodné znění § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, podle něhož platí, že „[l]iší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. (...) Spojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí [mj. i] jinak spojené osoby, kterými jsou osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.“
29. V daňovém řízení se uplatňuje obecné pravidlo, že břemeno tvrzení i břemeno důkazní nese v průběhu dokazování daňový subjekt. Citované ustanovení zákona o daních z příjmů je však případem, kdy se toto pravidlo neaplikuje a břemeno tvrzení i důkazní nese naopak správce daně. Je tedy na něm, aby předně prokázal, že se v konkrétním případě jednalo o spojení osob ve smyslu zákona o daních z příjmů, a následně prokázal také to, že se liší

ceny sjednané mezi těmito spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31, nebo ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, publikovaný pod č. 2548/2012 Sb. NSS).

30. Co se spojení osob týče, daňové orgány zjistily, že si žalobce objednal službu realizace obchodní kampaně formou odvysílání televizní reklamy u společnosti Property Praha (jejíž závazek v prosinci 2008 převzala společnost TOP ZONEVIEW). Ta službu nezajišťovala sama, nýbrž prostřednictvím svých subdodavatelů, společností Symbiosa Group, Gabreta Bohemia a Euro Index, jimž službu zajistil B. V., který objednával odvysílání reklamního spotu u společnosti ARBO Media. Zatímco B. V. platil společnosti ARBO Media za odvysílání jednoho reklamního spotu částky v rozmezí cca 1 500 až 2 500 Kč, společnost Property Praha (resp. TOP ZONEVIEW) fakturovala žalobci za jeden reklamní spot 44 300 Kč. Tato zjištění žalobce nikterak nezpochybňuje a existenci obchodního řetězce *B. V. – Symbiosa Group, Gabreta Bohemia, popř. Euro Index – Property Praha (TOP ZONEVIEW)*, jehož byl konečným článkem, nerozporuje.
31. Žalobce namítá, že o svém zapojení do obchodního řetězce nevěděl a vědět nemohl, neboť jednal pouze s jednatelem společnosti Property Praha, popř. s B. V., o němž se domníval, že je zaměstnancem této společnosti. Tato námitka však nemůže být důvodná, neboť ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů nevyžaduje prokázání aktivního jednání všech subjektů a jednotící úmysl. Názor žalobce, že správce daně musí prokázat subjektivní stránku jeho jednání, je nesprávný (srov. žalovaným zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 39/2014-48).
32. Žalobce se zjevně snaží přenést do posuzování oprávněnosti výše daňově uznatelných výdajů podle zákona o daních z příjmů pravidla uplatňovaná v případech odepření nároku daňového subjektu na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu. To však není možné, neboť principy a právní úprava daně z příjmů a DPH i související judikatura se liší. Třebaže tedy zdejší soud ve svém nedávném rozsudku ze dne 28. 2. 2018, č. j. 48 Af 18/2016-98, týkajícím se nároku žalobce na odpočet DPH na vstupu ze stejných plnění od společností Property Praha a TOP ZONEVIEW, jež jsou předmětem tohoto soudního řízení, zdůraznil, že žalovaný musí vedle existence daňového podvodu prokázat také subjektivní stránku věci (tj. povědomí žalobce o daňovém podvodu), nelze stejný důkazní standard přenášet do oblasti daně z příjmů, která se řídí vlastními pravidly.
33. V nynější věci je tak třeba vycházet z toho, že § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů nedopadá jen a pouze na osoby, které skutečně a bezprostředně vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně či zvýšení daňové ztráty, ale také na všechny další osoby, které se takového vztahu přímo či nepřímo účastnily a měly z něj prospěch. Postačuje tedy, pokud daňové orgány doloží a prokáží, byť i pouze nepřímými důkazy, že zde je řetězec dodavatelů, že je v něm daňový subjekt zapojen, prokáží průběh toku finančních prostředků souvisejících s dodávkou pro daňový subjekt a zároveň i odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami (srov. zejména rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30, a dále rozsudky téhož soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 39/2014-48, a ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013-27, které se týkaly stejného řetězce společností zajišťujícího reklamní kampaně s jiným koncovým článkem – odběratelem služby). Daňové orgány prokázaly existenci dodavatelského řetězce, v rámci něhož docházelo k fakturaci cen za reklamní kampaně a k

toku peněz a do něhož byl žalobce zapojen tím, že s konečnými dodavateli sjednal poskytnutí služby a službu také odebíral a hradil za ni v jednotlivých zdaňovacích obdobích částky mnohokrát zvýšené oproti původní ceně služby. Zapojení do obchodního řetězce žalobci přinášelo výhodu, neboť si podstatným zvýšením výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů snížil základ daně. První předpoklad pro aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů tedy lze mít za naplněný.

34. Pokud jde o druhý předpoklad, správce daně musí zjistit jednak cenu sjednanou mezi spojenými osobami a jednak cenu referenční, aby mohl provést srovnání. Referenční cenu může správce daně zjistit porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Referenční cena je v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy. Zjišťování referenční ceny na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty zpravidla povede ke zjištění určitého intervalu takto dosažených konkrétních cen. Správce daně musí pro účely určení rozdílu mezi cenami vyjít z té ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu, která je pro daňový subjekt nejvýhodnější (viz již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 74/2010-81).
35. Správce daně tyto požadavky ve vztahu k odvysílání reklamy splnil, neboť zjistil, že žalobce platil na základě faktur vystavených společnostmi Property Praha (a v jednom případě společností TOP ZONEVIEW) za odvysílání jednoho reklamního spotu v délce 30 vteřin na televizních kanálech Spektrum, ČT 4 Sport, Sport1 a TV Public částku 44 300 Kč bez DPH. Tuto cenu pak správce daně srovnával s cenami různých mediálních agentur pro roky 2007 a 2008 za odvysílání třicetivteřinového reklamního spotu na totožných nebo srovnatelných televizních stanicích, jako jsou ty, na nichž byly odvysílány reklamní spoty pro žalobce. Cenu pro rok 2009 správce daně nezjišťoval, neboť v tomto roce nebyly reklamní spoty pro žalobce vysílány ani fakturovány, pouze v něm došlo k úhradě ceny za reklamní spoty odvysílané koncem roku 2008. Interval zjištěných cen za odvysílání reklamního spotu za shodných či obdobných podmínek, jako byly ty, za nichž službu sjednával žalobce, se pohyboval v rozmezí 4 500 Kč až 8 000 Kč. Správce daně určil jako referenční cenu částku 8 000 Kč, neboť ta byla pro žalobce nejvýhodnější. Potud lze závěry žalovaného plně akceptovat. Přesto však lze žalobci přisvědčit, že zde existuje určitá pochybnost o tom, zda rozdíl mezi cenou sjednanou (uhrazenou) a cenou referenční byl v řízení řádně prokázán a zda bylo možné konstatovat také naplnění druhého požadavku pro aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů.
36. Má-li dojít k řádnému srovnání sjednané ceny s cenou referenční, musí cena referenční odpovídat ceně shodné či obdobné komodity, tj. oceňované plnění by mělo být pokud možno shodné. Tento úkol žalovaný bezezbytku splnil ve vztahu k plnění spočívajícímu v samotném zadání reklamního spotu k odvysílání. Žalovaný však bez přesvědčivého vysvětlení pominul ještě související část rozhodného plnění, jímž byla výroba reklamního spotu a poskytnutí doprovodných služeb se zajištěním odvysílání spotů. Soud nicméně po podrobném rozboru důkazního materiálu v předloženém správním spise dospěl k závěru, že toto pochybení žalovaného nemá ve výsledku dopad na zákonnost napadeného rozhodnutí.
37. Soud v první řadě nepovažuje za nezbytné referenční cenu v tomto konkrétním případě navyšovat i o cenu za poskytnutí doprovodných služeb souvisejících s odvysíláním

reklamních spotů, jež v podstatě zahrnovaly pouze výběr příslušného času odvysílání reklamy a komunikaci s žalobcem a příslušnými provozovateli televizního vysílání. Z výsledku svědka B. V. v průběhu daňového řízení totiž soud má za prokázané, že tyto služby (komunikaci se žalobcem zde nahrazovala komunikace s odběratelem svědka – subdodavatelem žalobce) pan V. jako subdodavatel poskytoval v rámci fakturovaných cen za odvysílání reklamy, jež samy o sobě byly mnohem nižší, než ceníkové ceny samotných televizních společností (s ohledem na agenturní slevu, na kterou svědek patrně s ohledem na množství zadávané reklamy dosáhl; konkrétně např. odvysílání 5 spotů na ČT4 a 5 spotů na TV Spektrum v měsíci červenci 2007 odpovídala celková ceníková cena 65 000 Kč bez DPH; pan V. však byl schopen podle faktur a vysílacích plánů založených ve správním spise schopen toto odvysílání pořídit za 14 563 Kč bez DPH a dále je fakturoval včetně souvisejících služeb subdodavatel Symbiosa Group za 19 500 Kč bez DPH; žalovaný přitom odvysílání 10 spotů započel pomocí referenční ceny částkou 80 000 Kč bez DPH). Hodnota těchto doprovodných služeb je tak bezpečně zahrnuta v referenční ceně vycházející z maximálních ceníkových cen za odvysílání spotu. Pro úplnost soud dodává, že nesdílí závěr žalovaného, že by obsah výpovědi svědka V. byl nedůvěryhodný a že by tato výpověď odporovala ostatním důkazům. Naopak výpověď tohoto svědka soud hodnotí jako (s přihlédnutím k časovému odstupu a zjevně širšímu rozsahu činnosti svědka) obsahově dostatečně přesnou a nezavádající pochybnosti o důvěryhodnosti svědka. Samotná vytýkaná skutečnost, že svědkovi nic neříkalo jméno marketingového ředitele žalobce, Ing. T., jeho výpověď nezpochybňuje, neboť s ohledem na časový odstup a zařazení dotazu na toto jméno bez bližšího kontextu hned za dotazy na osoby pravděpodobných „bílých koní“ působících ve společnostech tvořících mezičlánky dodavatelského řetězce, které svědek neznal, se nelze divit, že ze setrvačnosti svědek popřel znalost osoby daného jména. Okolnosti vzájemného setkání však jak svědek, tak i obchodní ředitel žalobce popisovali obdobně, zde žádný významný rozpor nebyl.

38. To, že cena hrazená dodavatelům zahrnovala vedle odvysílání reklamních spotů a zprostředkování komunikace také další činnosti (odborné poradenství, konzultace, stanoviska a další nutnou součinnost při realizaci reklamního spotu), žalobce v daňovém řízení pouze tvrdil, ale nijak nedoložil ani neodkázal na konkrétní dokumenty, které by jeho argumentaci měly podporovat. Soud si je vědom toho, že rámcové smlouvy sice umožňovaly, aby společnost Property Praha poskytovala žalobci i jím vyjmenované doplňkové služby, žalobce však daňovým orgánům neprokázal, že takové služby poskytovány byly. Pokud referenční cena za odvysílání třicetivteřinového spotu činila 8 000 Kč a žalobce naproti tomu platil za jedno vysílání 44 300 Kč, musely by doplňkové služby svým rozsahem v každém jednotlivém měsíci, v němž byly služby fakturovány, významně přesahovat rozsah „hlavní“ služby spočívající v odvysílání reklamy. Aby byl rozdíl ve fakturované a referenční ceně uspokojivě vysvětlen, musel by žalobce tvrdit podstatně více, než že nabídka společnosti Property Praha byla výhodná, neboť „*umožňovala komplexní zajištění služeb bez případných vícenákladů na danou propagaci*“, a své tvrzení by navíc musel prokázat.
39. Ze zjištění daňových orgánů přitom neplyne, že by společnost Property Praha zajišťovala více, než zprostředkování odvysílání reklamních spotů na televizních stanicích. Spolupráci se společností Property Praha popsal ve své výpovědi ze dne 5. 11. 2010 Ing. T., který byl dle sdělení žalobce transakcí pověřen a znal její details, tak, že s žalobcem autorizovali natočený reklamní spot a odsouhlasili četnost vysílání v jednotlivých kalendářních měsících, zatímco společnost Property Praha zajistila odvysílání reklamních spotů

v televizi, a to v rozsahu, který určila smlouva. Žalobce jedenkrát měsíčně obdržel s předstihem vysílací plán, který Ing. T. zkontroloval, potvrdil a odeslal zpět (odvysílání reklamních spotů namátkově kontroloval on nebo žalobce). Rozsah odvysílaných spotů, a tedy i cenu, určovaly smlouvy a dodatky. Podkladem pro fakturovanou cenu byl dle Ing. T. také vysílací plán. Že by společnost Property Praha zajišťovala více než shora popsané činnosti (zajištění výroby reklamního spotu soud do svých úvah z již vysvětlených důvodů nezahrnuje), přitom nevyplývalo ani z dalších podkladů (výpověď žalobce, jednatele společnosti Property Praha či B. V. nevyjímaje).

40. Ani žalobní argumentace přitom soud nevede k opačnému závěru. Žalobce tvrdí, že mu společnost Property Praha poskytovala konzultační a další součinnosti při samotné realizaci reklamního spotu, o čemž má svědčit to, že mezi žalobcem a společností Property Praha probíhala komunikace týkající se reklamního spotu a jeho vysílání na jednotlivých televizních stanicích, což se dle žalobce pochopitelně muselo promítnout do konečné ceny za reklamu. Dále žalobce uvádí, že mezi ním a jmenovanou společností probíhala komunikace „např. *ohledně odsouhlasování vysílacích plánů apod.*“. Tato blíže nekonkretizovaná a nepodložená tvrzení svědčí dle soudu podobně jako výpověď Ing. T. pouze o tom, že mezi oběma smluvními partnery docházelo k odsouhlasení vysílacího plánu, popř. konkrétního reklamního spotu, který bude na té které televizní stanici v určitý čas vysílán. Žalobce nikterak nezdůvodňuje, proč by taková komunikace mezi stranami, která svou povahou téměř neodmyslitelně patří k poskytování služby vysílání reklamních spotů, měla odůvodňovat několikanásobný rozdíl mezi zjištěnou referenční cenou a cenou hrazenou žalobcem.
41. Použitou referenční cenu nezpochybňuje ani cena za výrobu reklamního spotu, která představuje další argument žalobce. V tomto směru soud konstatuje, že z výpovědi svědka V., která je ve shodě s výpovědí Ing. T., vyplývá, že výroba reklamního spotu byla součástí poskytnutých služeb, byť samotné rámcové smlouvy uzavřené se společností Property Praha s tímto plněním nepočítaly. Podle rámcových smluv o zabezpečení reklamní kampaně č. 2007/I a č. 2008/IX uzavřených mezi žalobcem a společností Property Praha se totiž smluvní strany v čl. I dohodly na realizaci reklamní kampaně formou odvysílání televizní reklamy s tím, že „*[r]ealizací reklamní kampaně obě smluvní strany rozumějí zejm. zařazení reklamního spotu do programu televizního vysílání a jeho následné odvysílání a s tím související činnosti Agentury*“. Společnost Property Praha se přitom dle smluv zavázala poskytnout žalobci zejména „*potřebné odborné poradenství, konzultace, stanoviska a další nutnou součinnost při prezentaci jeho obchodní značky. Dále při tvorbě reklamního spotu; ne však výrobu reklamního spotu; při výběru vhodného televizního vysílání (televizního média), při návrhu četnosti, rozsahu a časového umístění reklamní kampaně a další služby vyžádané Klientem v přímé souvislosti s realizací reklamní kampaně*“ (důraz přidán soudem). Celková odměna společnosti Property Praha za veškeré činnosti poskytnuté dle smluv měla být vyjádřena v ceně za odvysílání reklamních spotů. Podle přiložených dodatků k oběma smlouvám se smluvní strany dohodly na ceně za odvysílání jednoho reklamního spotu ve výši 44 300 Kč a za odvysílání deseti reklamních spotů ve výši 443 000 Kč bez DPH (527 170 Kč s DPH). Faktury vystavované společností Property Praha žalobci pak s odkazem na rámcové smlouvy a dodatky uváděly, že je jimi fakturována cena za vysílané televizní spoty. Z obsahu smluv a faktur vydaných na jejich základě tedy vyplývá, že cena za odvysílání reklamního spotu v sobě neměla zahrnovat také cenu za jeho výrobu, neboť výroba reklamního spotu byla z rozsahu poskytované služby výslovně vyloučena. To však přesto nevylučuje možnost, že se smluvní strany nemusely chovat plně v souladu

s uzavřenými smlouvami a že si i přesto reklamní spot v rámci fakturované ceny dodaly. Faktický stav přitom má v daňovém řízení přednost před stavem formálním, který se podává z listinných dokladů.

42. Z výpovědi svědka V., která je ve shodě s výpovědí Ing. T., vyplývá, že výroba reklamního spotu byla součástí poskytnutých služeb, byť samotné rámcové smlouvy uzavřené se společností Property Praha s tímto plněním nepočítaly. Podle rámcových smluv o zabezpečení reklamní kampaně č. 2007/I a č. 2008/IX uzavřených mezi žalobcem a společností Property Praha se totiž smluvní strany v čl. I dohodly na realizaci reklamní kampaně formou odvysílání televizní reklamy s tím, že „[r]ealizací reklamní kampaně obě smluvní strany rozumějí zejm. zařazení reklamního spotu do programu televizního vysílání a jeho následné odvysílání a s tím související činnosti Agentury“. Společnost Property Praha se přitom dle smluv zavázala poskytnout žalobci zejména „*potřebné odborné poradenství, konzultace, stanoviska a další nutnou součinnost při prezentaci jeho obchodní značky. Dále při tvorbě reklamního spotu; ne však výrobu reklamního spotu; při výběru vhodného televizního vysílání (televizního média), při návrhu četnosti, rozsahu a časového umístění reklamní kampaně a další služby vyžádané Klientem v přímé souvislosti s realizací reklamní kampaně*“ (důraz přidán soudem). Celková odměna společnosti Property Praha za veškeré činnosti poskytnuté dle smluv měla být vyjádřena v ceně za odvysílání reklamních spotů. Podle přiložených dodatků k oběma smlouvám se smluvní strany dohodly na ceně za odvysílání jednoho reklamního spotu ve výši 44 300 Kč a za odvysílání deseti reklamních spotů ve výši 443 000 Kč bez DPH (527 170 Kč s DPH). Faktury vystavované společností Property Praha žalobci pak s odkazem na rámcové smlouvy a dodatky uváděly, že je jimi fakturována cena za vysílané televizní spoty. Z obsahu smluv a faktur vydaných na jejich základě tedy vyplývá, že cena za odvysílání reklamního spotu v sobě neměla zahrnovat také cenu za jeho výrobu, neboť výroba reklamního spotu byla z rozsahu poskytované služby výslovně vyloučena. To však nevylučuje možnost, že se smluvní strany nechovaly plně v souladu s uzavřenými smlouvami a že i přesto si reklamní spot v rámci fakturované ceny nedodaly. Faktický stav přitom má v daňovém řízení přednost před stavem formálním, který se podává z listinných dokladů.
43. Pokud se v tomto směru z prohlášení P. Č. (který byl v rozhodnou dobu jednatelem společnosti Property Praha) ze dne 5. 10. 2011, jež žalobce doložil ke svým odvoláním proti dodatečným platebním výměrům ze dne 29. 8. 2011, podává, že „[z]ajištění natočení a následné výroby podkladů (TV spotů) zajišťovala pro daňový subjekt naše společnost bez nároku na samostatnou odměnu – tedy zdarma jako součást služeb v rámci reklamní kampaně“, soud nepovažuje tento důkaz za věrohodný. Vychází jednak z toho, že tato osoba byla vyslechnuta i správcem daně, přičemž v rámci své výpovědi se opakovaně odvolávala (být nepřesnou formulací) na právo nevypovídat s ohledem na hrozící (v daném případě dokonce probíhající) trestní stíhání své osoby a veškeré informace podávala velmi obecnou formou doplňovanou neustále slovy „asi“, „snad“ apod., popř. setrvale uváděla, že neví, a jednak z toho, že na rozdíl od protokolu o výsledku v tomto případě tato osoba nebyla vázána procesní povinností uvádět pravdu. Průběh výsledku P. Č. v daňovém řízení, který nebyl (na rozdíl od toho, co namítal žalobce) nijak viditelně negativně dotčen jeho vedením ze strany správce daně, tuto osobu významným způsobem diskredituje a jejím pozdějším písemným prohlášením (být krytým úředně ověřeným podpisem) nelze podle soudu bezmezně důvěřovat či přikládat významnou váhu. I kdyby tomu tak ovšem bylo a vyrobené spoty byly poskytnuty tzv. zdarma, z ekonomické povahy takto spojených plnění je zřejmé, že náklady na výrobu tohoto spotu by musely být součástí

nákladů tvořících ceny placené žalobcem za odvysílání spotů.

44. K tomu je však třeba dodat, že faktura vystavená panem V. subdodavatelí žalobce za výrobu reklamního spotu pochází již z dubna roku 2006. Byť soud nemá pochyb o tom, že žalobce musel nést náklady na výrobu reklamního spotu, neboť poskytnutí marketingové služby odvysílání televizní reklamy se bez samotné výroby reklamního spotu skutečně nemohlo odehrát, to samé již nelze říci o otázce, zda tyto náklady žalobce nesl až v prověřovaném období let 2007-2009. Naopak se jeví být vysoce pravděpodobným, že tyto náklady žalobci musely být fakturovány již v roce 2006. Bylo přitom na žalobci, aby prokázal i skutečnost, že náklad na výrobu reklamního spotu nesl v prověřovaných zdaňovacích obdobích. K tomu však nedošlo, a proto otázka nákladů vynaložených na výrobu reklamního spotu není významná z hlediska dopadu na zákonnost napadeného rozhodnutí. Obdobný závěr o nevýznamnosti těchto nákladů však lze učinit i pro eventualitu, že by úhrada za tento spot byla skutečně rozložena v ceně za odvysílání spotů, tj. i ve výdajích za roky 2007 až 2009.
45. Významné v tomto směru je, že výrobu reklamního spotu svědek V. podle obsahu správního spisu fakturoval subdodavatelí žalobce, společnosti Czech Geomarketing s.r.o., samostatně fakturou č. 0132006 s datem uskutečnění zdanitelného plnění ke dni 30. 4. 2006 a částkou 30 000 Kč bez DPH. Svědek současně potvrdil, že v průběhu času došlo ještě k úpravám reklamního spotu změnou loga žalobce a vypuštěním některé řady matrací a konce spotu (cena tohoto plnění není ve správním spise zadokumentována, logicky však nelze předpokládat, že by přesáhla cenu samotné výroby spotu). Lze přihlédnout i k tomu, že žalobce sám v rámci protokolu ze dne 23. 8. 2011 o projednání zprávy o daňové kontrole tvrdil, že si při rozhodování o zadání reklamy zjišťoval ceny reklamních spotů, a na důkaz toho dokládal 2 listy (nedatované a bez jakéhokoli údaje o jejich tvůrci), v nichž se hned na první straně uvádí, že do ceny televizní reklamy je nutno ještě počítat výrobu televizního spotu, „což je cca 50.000 Kč (v našem případě to bylo součástí smluvní ceny)“. Žalovaný žalobci uznal jako výdaj referenční cenu za odvysílání 180 reklamních spotů v letech 2007 a 2008, což v zásadě odpovídá i fakturaci jednotlivých reklamních agentur B. V. a schváleným vysílacím plánům založeným ve správním spise. Náklady za výrobu spotu a za jeho pozdější úpravu, i kdyby byly zohledněny ve výši dvojnásobku ceny uváděné žalobcem, tj. v ceně 100 000 Kč, tak představují částku pouhých 556 Kč na jeden spot (navíc byl spot vysílán i v roce 2006, tudíž jednotkové náklady by byly ještě nižší). S ohledem na žalovaným započtenou referenční cenu 8 000 Kč na jeden spot v situaci, kdy ceníkové ceny byly prokazatelně ve většině případů nižší (v případě TV Sport 1 šlo vždy o 4 500 Kč, v případě TV Spektrum vždy o 6 000 Kč a pouze na ČT4 Sport ceny oscillovaly s tím, že průměrnou cenu lze odhadovat kolem cca 7 000 Kč), lze konstatovat, že náklady na výrobu spotu jsou taktéž pokryty použitím referenční ceny dostatečně vstřícné vůči žalobci. I přes žalobcem správně vystižený nedostatek referenční ceny tedy má soud za to, že i druhý požadavek pro aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů byl naplněn.
46. I když má správce daně za prokázané, že smluvními stranami posuzovaného právního jednání jsou spojené osoby a že tyto sjednaly cenu lišící se od ceny referenční, tj. unese-li břemeno tvrzení i břemeno důkazní ke všem těmto rozhodným skutečnostem, neznamená to, že může bez dalšího provést úpravu základu daně. Ten, komu má být základ daně upraven, totiž ještě musí dostat prostor, aby mohl zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě vysvětlit. Břemeno tvrzení i břemeno důkazní, na rozdíl od ostatních podmínek pro

úpravu základu daně podle § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů, nese daňový subjekt. Ten musí tvrdit a prokázat zvláštní a obvyklým poměrům na trhu se vymykající, a přitom ekonomicky racionální, důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny referenční. Unese-li daňový subjekt toto břemeno, úprava základu daně nepřipadá v úvahu (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 74/2010-81).

47. Žalobce reagoval na výzvu správce daně k prokázání a doložení rozdílu mezi uhrazenou a referenční cenou především tím, že poukazoval na neprokázání vědomé účasti žalobce v obchodním řetězci. Tato argumentace však byla z důvodů vysvětlených výše v tomto rozsudku lichá. Pokud jde o jeho tvrzení (uplatňované v daňovém i soudním řízení), že dodavatelům platil nejen za vysílání reklamního spotu, ale i za jeho výrobu a další související činnosti spojené s realizací reklamní kampaně, soud se jeho relevancí zabýval již shora v rámci posouzení odpovídající výše referenční ceny. Byť na rozdíl od žalovaného má soud za to, že žalobci se podařilo prokázat, že v souvislosti s propagací výrobků žalobce byl natočen a upravován reklamní spot a poskytnuty určité základní doprovodné služby, je třeba konstatovat, že žalobcem uváděné náklady, jež na tato plnění měly být vynaloženy, jsou nedostatečné s ohledem na bezpečně nadsazenou referenční cenu, z níž žalovaný v napadeném rozhodnutí vycházel, resp. se patrně zcela (nebo alespoň zčásti) nevztahují k prověřovaným zdaňovacím obdobím.
48. Lze tak uzavřít, že správce daně prokázal existenci řetězce jinak spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů i rozdíl mezi cenami sjednanými a cenami obvyklými. Žalobce naproti tomu neusnesl své břemeno tvrzení a důkazní břemeno, neboť neprokázal racionální důvody pro vynaložení výdajů vyšších, než byla cena obvyklá mezi osobami v běžných, nedeformovaných obchodních vztazích. Žalovaný proto nepochybil, když žalobci upravil napadenými rozhodnutími ze dne 2. 5. 2016 základ daně z příjmů fyzických osob pro zdaňovací období let 2007, 2008 a 2009 o zjištěný rozdíl.
49. Důvod pro zrušení napadených rozhodnutí ze dne 2. 2. 2017, jimiž byl vyrozuměn o předpisu úroků z prodlení, spatřuje žalobce pouze v tom, že stanovení úroků vychází z nezákonných napadených rozhodnutí ze dne 2. 5. 2016. Soud je uplatněnými žalobní body vázán, a tak mu v situaci, kdy neshledal důvodnou žalobu proti napadeným rozhodnutím ze dne 2. 5. 2016, nezbyvá nic jiného, než zamítnout také žalobu směřující proti navazujícím napadeným rozhodnutím ze dne 2. 2. 2017.
50. Závěrem soud (shodně jako v související věci sp. zn. 48 Af 18/2016) podotýká, že předmětem tohoto soudního řízení je přezkum zákonnosti napadených rozhodnutí, potažmo daňových řízení, v nichž byla tato rozhodnutí vydána. Soud není oprávněn vykročit mimo rámec soudního řízení, a proto nemůže reagovat na ty výtky žalobce, jež směřují proti postupu správce daně, který žalobci odmítl vrátit finanční prostředky vymožené na základě exekučního příkazu vydaného před rozhodnutím soudu o odkladném účinku žaloby. Ze stejného důvodu soudu nepřísluší v tomto řízení posuzovat, zda rozhodnutí správce daně o zřízení zástavního práva k nemovitým věcem ze dne 1. 2. 2018 či exekuční příkaz na přikázání pohledávky z účtu z téhož dne byly vydány v souladu se zákonem. Pokud se žalobce domnívá, že správce daně podniká kroky, k nimž není oprávněn, je třeba, aby k ochraně svých práv zvolil adekvátní cestu (což žalobce soudě dle jeho posledního vyjádření také činí).

VI. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

51. S ohledem na shora uvedené soud žaloby zamítl pro nedůvodnost (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

52. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Úspěšný žalovaný vznik nákladů řízení o žalobě netvrdil a ani ze soudního spisu neplyne, že by mu nějaké náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti vznikly. Proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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 23. března 2018

JUDr. Milan Podhrázký, Ph.D. v. r.
předseda senátu