



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jana Šmakala ve věci

žalobce: **BAU-STAV a.s.**, IČ 14705877, Loketská 344/12, 360 06 Karlovy Vary,  
zastoupeného JUDr. Pavlem Tomkem, advokátem, Polská 61/4,  
360 01 Karlovy Vary,

Proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043, Masarykova 427/31,  
602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 10. 2018, č.j. 48752/18/5200-11435-711926,

takto:

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

Odůvodnění:

**[I] Předmět řízení**

1. Žalobou ze dne 28. 12. 2018, Krajskému soudu v Plzni doručenu dne 30. 12. 2018, se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 10. 2018, č.j. 48752/18/5200-11435-711926 (dále jen „napadené rozhodnutí“), a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Napadeným rozhodnutím bylo dle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „finanční úřad“ nebo „správce daně“), ze dne 23. 10. 2017, č.j. 892127/17/2401-50523-405002 (dále jen „dodatečný platební výměr I“) a č.j. 892291/17/2401-50523-405002 (dále jen „dodatečný platební výměr II“). Dodatečným platebním výměrem I byla žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“ či „ZDP“), a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu doměřena z moci úřední daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 vyšší o částku 839 800 Kč a stanovena povinnost uhradit penále dle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tedy částka ve výši 167 960 Kč. Dodatečným platebním výměrem II byla podle zákona o daních z příjmů a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu žalobci doměřena z moci úřední daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 vyšší o částku 358 340 Kč a stanovena povinnost uhradit penále dle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tedy částka ve výši 71 668 Kč. Žalobce navrhl případně též zrušení dodatečných platebních výměrů.

2. Daň z příjmu právnických osob byla v rozhodném období upravena zákonem o daních z příjmů. Postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní, upravuje daňový řád.

### [II] Žaloba

3. Žaloba čítá 33 stran a je rozdělena do 7 částí. Vzhledem k obsáhlosti žaloby a tomu, že její obsah je znám oběma účastníkům, soud zde parafrázuje toliko ty její části, které považuje za podstatné.
4. (část II. žaloby) Žalobce nesouhlasil se skutkovým hodnocením a s právními závěry, k nimž dospěl žalovaný, neboť měl za to, že napadené rozhodnutí je založeno na nesprávné a nezákonné aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o dani z příjmů, jakož i na nezákonném a nesprávném procesním postupu správce daně, který předcházel vydání platebních výměrů.
5. (část III. žaloby) **Nesprávně a nezákonně aplikované normy**
6. V dané věci bylo podle žalobcova názoru stěžejní vypořádat se pro konkrétní skutkové okolnosti s výkladem a aplikací § 24 odst. 1 ZDP, § 23 odst. 7 písm. b) ZDP a § 92 odst. 3 až odst. 5, ve spojení s § 86 odst. 3 daňového řádu.
7. Žalobce měl za to, že správní orgány vykládaly a aplikovaly shora uvedená ustanovení hmotných a procesních předpisů způsobem, který je věcně nesprávný a nezákonný.
8. Platební výměry ve spojení s napadeným rozhodnutím ukládají žalobci povinnost v daňovém řízení (ve fázi dokazování), pro kterou nebyla dána opora v daňovém řádu, zejména pak nevyplývá z těch ustanovení daňového řádu, na která správce daně odkazoval ve svých níže označených výzvách, tj. na § 92 odst. 3 a 4, ve spojení s § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu. Mimo jiné tak již i z tohoto důvodu žalobce považoval výzvy správce daně, včetně jimi ukládaných procesních povinností, za nezákonné.
9. Nezákonnost postupu správce daně nelze zhojit účelovou konstrukcí skutkových okolností, o nichž žalobce neměl a ani nemohl mít žádného povědomí. Žalobci byly skutkové okolnosti zpřístupněny, byť ve velmi omezené a obecné podobě, v průběhu výzev, které od správce daně obdržel v souvislosti s touto či souvisejícími a souběžně probíhajícími daňovými kontrolami, na základě níž se má k dosažení záměru správce daně

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

„zařadit“ do struktury jakýchsi spojených osob; a navíc ještě spojených k dosažení účelu spočívajícím snad ve snížení daňového základu či ve zvýšení daňové ztráty.

10. Správce daně přistoupil k ukládání dané procesní povinnosti poté, kdy nezákonně aplikoval § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, aniž by disponoval takovými skutkovými závěry (skutkovými zjištěními), na nichž by osvědčil splnění zákonem stanovených předpokladů pro použití tohoto ustanovení.
11. Lze si jen obtížně představit, že by se žalobce „spojil“ s osobami, o nichž nemá ani povědomí, že existují či že jejich prostřednictvím bude korporace KV Production plnit své závazky při obstarání reklamy přijaté uzavřením smlouvy se žalobcem. Je logické, pokud byla uzavřena smlouva, že „spojení“ (přesněji právní vztah) je mezi žalobcem a osobou, s níž smlouvu uzavřel, tedy s korporací KV Production. Je také logické, že pokud bylo předmětem smlouvy obstarání televizní reklamy v pořadech vysílaných Českou televizí, že plnění dle smlouvy o obstarání reklamy bude nutné realizovat prostřednictvím tohoto subjektu. Toto je jediné logické „spojení“, které lze objektivně a prokazatelně doložit a které také žalobce v průběhu daňové kontroly, stejně jako ve svých daňových tvrzeních, prokazuje a také prokázal. Další osoby, pokud je vůbec správce daně označil v odůvodnění výzvy, jsou osobami, s nimiž se žalobce nespojil, neměl a nemá žádné povědomí, pomineme-li informace zpřístupněné žalobci přímo správcem daně až ve výzvách či ve Zprávě o daňové kontrole. Nelze logicky po dokazování před správcem daně učinit závěr, že by účelem obstarání reklamy (navíc je nutné dle zákona, aby se jednalo o účel převážný) bylo (neoprávněné a nezákonné) snížení daňového základu nebo zvýšení daňové ztráty.
12. Veškeré právní vztahy (nákup či prodej zboží, provedení díla, poskytnutí či přijetí služby, atd.) mezi podnikateli mají zpravidla za následek, že na straně jedné vzniká příjem (zdanění podléhající výnos) a na straně druhé dochází naopak ke vzniku výdaje (nákladu, který snižuje daňový základ, pokud se jedná o náklad vynaložený za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů podléhajícímu zdanění). O takový právní vztah se jedná též v daném případě mezi žalobcem a korporací KV Production, což ostatně potvrdil sám správce daně po vyhodnocení dosavadního stavu dokazování v průběhu prováděné daňové kontroly (viz například str. 3 shora výzvy správce daně ze dne 23. 1. 2017). Správce daně zde dospěl k jednoznačnému závěru, že žalobce prokázal nejen přijetí plnění v podobě obstarané reklamy a výdaj (náklad) s tím spojený, ale též to, že takto vynaložený výdaj (náklad) vznikl za účelem dosažení, zajištění a udržení svých zdanitelných příjmů, tzn., že se jedná o náklad ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů.
13. Jiný účel nebyl v tomto právním vztahu sledován. Sledována byla jen snaha zajistit zakázky pro firmu v době, kdy situace ve stavebnictví je více než kritická a je nutné, když ne zcela zastavit, tak alespoň výrazně snížit pokles tržeb dosahovaných ze získaných stavebních zakázek.
14. Pouze tehdy, kdy jsou prokazatelně (nejen účelovou konstrukcí nemající oporu ve skutkovém stavu věci) dány oba uvedené předpoklady (tj. spojení osob a vytvoření spojení za účelem snížení daňového základu nebo zvýšení daňové ztráty), je na místě, aby byla zjišťována odpověď na to, zda ceny sjednané mezi žalobcem a korporací KV Production se liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Jelikož však takové předpoklady pro aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů v tomto případě splněny nejsou, nebylo legitimní, věcně správné a zákonné, aby se správce daně zabýval tím, zda jsou ceny shodné, obdobné či zda se liší, protože § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP se na

právní vztahy mezi žalobcem a korporací KV Production neaplikuje. O to více v situaci, kdy správce daně nereflektoval ani věcně správné postupy k tomu, aby zjistil objektivní cenu obvyklou, tedy cenu v daném místě (region Karlovarského kraje) a v daném čase (relevantní období roku 2012 a 2013), mimo jiné s přihlédnutím k podmínkám, za nichž byly služby obdobného nebo stejného charakteru poskytovány korporací KV Production řadě dalších subjektů; to vše při zohlednění objektivních principů tržní přiměřenosti.

15. V souvislosti s výše uvedeným tedy žalobci nemohla být v souladu se zákonem ukládána povinnost, tedy povinnost „*k uspokojivému doložení rozdílu mezi cenou sjednanou a cenou zjištěnou správcem daně, která byla sjednána mezi nespojenými osobami*“, jelikož k takové procesní povinnosti lze vyzvat žalobce tehdy, lze-li transakci mezi žalobcem a korporací KV Production na základě relevantních a skutkovému stavu korespondujících skutečností považovat za transakci „*ve spojení převážně s účelem snížení daňového základu či zvýšení daňové ztráty*“. Uvedená problematika byla projednávána již v řadě soudních rozhodnutí, mimo jiné např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č.j. 5 Afs 60/2017-60.
16. (část IV. žaloby) **Nezákonnost procesního postupu**  
**Výzva správce daně ze dne 13. 10. 2016**
17. Poté, kdy žalobce v průběhu vedené daňové kontroly doložil správci daně veškeré podklady a skutečnosti, aby doložil správnost jím podaných daňových tvrzení za roky 2012 a 2013, učinil správce daně výzvu ze dne 13. 10. 2016, č.j. 855843/16/2401-60563-401066, a to s odkazem na § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu ke splnění povinností dle § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu.
18. Správce daně vyzval žalobce, aby ve vazbě na (zřejmě správcem daně) zjištěné (a jím v odůvodnění uváděné a konstruované) nestandardní okolnosti obchodního případu prokázal a důkazními prostředky doložil přijetí kontrolních mechanismů a relevantních opatření zabraňujících vzniku pochybností, (a) že žalobce v případě odhalení podvodného jednání se zřetelem ke všem okolnostem vědět měl a mohl o podvodu na dani z přidané hodnoty v případě nároku na odpočet daně uplatněného z přijatých zdanitelných plnění na základě daňových dokladů v této výzvě označených (*vztažmo k souběžně probíhající kontrole na daň z přidané hodnoty, která byla uzavřena s tímž následky pro žalobce jako kontrola na daň z příjmů*), (b) o výši sjednaných cen poskytnutých služeb a o účelu těchto obchodních transakcí realizovaných mezi žalobcem a korporací KV Production (*vztažmo ke kontrole na daň z příjmů*).
19. Žalobce na shora uvedenou výzvu správce daně reagoval svým vyjádřením ze dne 1. 11. 2016, na které pro účely tohoto řízení odkázal.
20. Žalobce v souvislosti s prováděním daňové kontroly daně z příjmů a rovněž se souběžně prováděnou kontrolou daně z přidané hodnoty předložil správci daně v reakci na jeho předchozí výzvy svá písemná vyjádření, včetně relevantních důkazních prostředků. Žalobce je přesvědčen, že v průběhu prováděné daňové kontroly, tedy v období do vydání uvedené výzvy správce daně, z hlediska dokazování splnil své procesní povinnosti, tedy (i) povinnost prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, a dále též (ii) povinnosti v rozsahu vyplývajícím z § 92 odst. 4 daňového řádu v jeho zákonné aplikaci.
21. Výzva správce daně ze dne 13. 10. 2016 však ukládala žalobci takové povinnosti v daňovém řízení (ve fázi dokazování), pro které není dána opora v daňovém řádu, tedy ani v § 92

odst. 3 a 4, ve spojení s ustanovením § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu. Žalobce v reakci na výzvu zejména uvedl, že skutečnosti uváděné správcem daně v odůvodnění výzvy, zejména ty, které se týkají jiných daňových subjektů, jsou pro žalobce novými skutečnostmi, které žalobci nebyly a ani nemohly být zřejmé (ani známé) v době, kdy realizoval předmětné zdanitelné plnění a kdy sestavil a podával řádné daňové tvrzení. Správcem daně uváděné skutečnosti, které zjistil z vlastního šetření, v rámci něhož využil zákonem mu svěřená oprávnění k následnému získání dokumentů a informací, nemohou v žádném ohledu svědčit tomu, že by žalobce věděl či vědět měl, vyjma práv a povinností upravených příslušnými smlouvami o obstarání reklamy, jakým způsobem a případně na základě jakých smluvních vztahů (a podmínek) bude žalobci poskytnuto plnění korporací KV Production. Žalobce nebyl obeznámen, tedy nevěděl a ani si takovou podmínku výslovně nevymínil (jak ostatně nečiní v řadě jiných obchodních transakcí), zda jeho smluvní partner ke splnění sjednaného závazku použije jiný subjekt (či více subjektů) nebo zda plnění provede samostatně, a rovněž nebyl schopen (na rozdíl od Správce daně poté, kdy Správci daně byly zpřístupněny smluvní vztahy třetích osob a podmínky z nich vyplývající) posuzovat náklady a marži, které budou jeho smluvním partnerem při plnění výše uvedených smluv realizovány. – Pokud tedy správce daně předestíral v odůvodnění výzvy skutečnosti, které nebyly žalobci zpřístupněny (ani v době realizace obstarání reklamy, tak ani následně), nelze než setrvat na tom, že takové informace a skutečnosti jsou irelevantní pro prováděnou daňovou kontrolu, a nelze jakkoli klást k tíži žalobce, že mu nebyly zpřístupněny smluvní vztahy, které uzavřel jeho dodavatel s dalším subjektem, popřípadě vztahy navazující, a tedy že z nich žalobce nevycházel při plnění svých závazků, které přijal uzavřením smluv na obstarání reklamy s korporací KV Production, a ani při sestavení a podání daných daňových tvrzení.

22. Žalobce se ohradil vůči přístupu správce daně a způsobu, kterým posuzuje následně získané skutečnosti, a to vše se zjevnou snahou podsouvat žalobci, že by měl snad uzavírat předmětné smlouvy o obstarání reklamy iracionálně (za pro něho „nevýhodných podmínek“) a/nebo že by žalobce vědomě vstupoval do smluvního vztahu (a poskytoval a přijímal plnění z tohoto vztahu) se subjektem „podezřelým“ z nelegální činnosti či snad dokonce s vědomím účasti v „řetězci“, který by měl sledovat získání prospěchu z neodvedení daně z přidané hodnoty. Žalobce též výslovně deklaroval a v rámci své důkazní povinnosti doložil účel daných transakcí, který je prokazatelně jiný, než účelové „krácení daně“.
23. Žalobce zdůraznil, že na základě zkušeností z obchodních vztahů neměl jakékoliv pochybnosti o tom, že jeho obchodní partner, na kterého se opakovaně obrátil za účelem obstarání reklamy a s nímž uzavřel zmíněné smlouvy, by nebyl spolehlivým, když veškerá plnění, která tento měl vůči žalobci poskytovat, poskytl, a tak plnil a splnil to, co podle smlouvy byl povinen plnit a splnit, a to vždy řádně a včas, jak již ostatně bylo doloženo též v rámci této prováděné daňové kontroly. Žalobci nelze klást k tíži a nelze po něm žádat doložení interních kontrolních mechanismů a „relevantních“ opatření, která by snad měla žalobci umožnit zjistit ty skutečnosti, které uvádí ve vztahu k plnění daňových povinností korporace KV Production.
24. Žalobce neměl a nemůže mít, na rozdíl od správce daně, oprávnění získat informace o stavu osobního daňového účtu, zda jsou daňová tvrzení správná a úplná či neadekvátně vykazují výši daňové povinnosti, kdo má podpisová práva k účtu v bance apod. Ve všech shora uvedených případech se jedná o informace, které nejsou veřejně známé a ani přístupné z informačních systémů veřejné správy. Žalobce, jak již uvedl ve svém vyjádření

ze dne 13. 5. 2016, aplikoval standardní kontrolní mechanismy vycházející z informací veřejně známých a veřejně dostupných z informačních systémů veřejné správy (posuzováno dle stavu, který zde byl v době předmětného plnění, tedy v období druhého pololetí roku 2012), ostatně stejně jak činí Generální finanční ředitelství při zadávání svých komerčních zakázek. Shora uvedené informace, které správce daně ve výzvě předestírá, nebyly v rozhodném období veřejně známé a ani nebyly přístupné z informačních systémů veřejné správy.

25. Žalobce stran společnosti Action Racing Mania, s.r.o. (od 6. 2. 2015 pod názvem PORTAPROLESS s.r.o.) uvedl, že s ním nebyla v žádném obchodním vztahu, a proto nebyla a ani nemohla být žalobcem posuzována otázka, zda daný subjekt je či není registrovaným plátcem daně z přidané hodnoty, a taktéž bylo zcela bezpředmětné, aby byla posuzována či věnována jakákoli pozornost sbírce listin vedené příslušným rejstříkovým soudem pro tuto společnost. Tvrdí-li správce daně, že ona společnost uzavřela smlouvu s ČT, v níž prohlašuje, že má uzavřenou smlouvu „se sponzory“, kdy mimo jiné má v tomto výčtu uvádět žalobce, pak i takovou skutečnost musel žalobce považovat za zcela irelevantní pro daňovou kontrolu a navíc za skutečnost, která je v příkrém rozporu se skutečným stavem věci. Toho si je jistě správce daně vědom (jinak by takovou smlouvu označil a v důkazním řízení prezentoval). Nelze klást k tíži žalobce, že třetí osoba, s níž neměl a nemá žádný vztah, činí prohlášení ve vztazích s dalšími osobami, které nemají oporu ve skutkovém stavu věci, a to vše navíc v situaci, kdy žalobce ani neměl (až do doručení výzvy ze dne 13. 10. 2016) možnost takovou informaci zjistit a proti takové informaci (či skutečnosti) se adekvátně ohradit.
26. Tvrdí-li správce daně, že nahlédnutím do sbírky listin pro společnost Action Racing Mania, s. r. o. zjistil, že tato společnost v rozporu s § 21a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění, nezveřejnila účetní závěrku za rok 2012, pak se jedná o skutečnost pro daňovou kontrolu zcela irelevantní (nejen proto, že k založení účetní závěrky za rok 2012 do sbírky listin by došlo nejdříve v první polovině roku 2013, ale taktéž proto, že žalobce neměl žádné povědomí o existenci a spolupráci tohoto subjektu s korporací KV Produccion). Uvedené však svědčí o tom, že správce daně (dle věcné a místní příslušnosti) nepřijal v mezích zákonem mu svěřené působnosti a pravomoci žádné interní kontrolní mechanismy a relevantní opatření (a rozhodnutí), aby si splnění této zákonné povinnosti sám vynutil a zajistil tak pro veřejnost přístup k informacím, které lze seznat z účetních závěrek k tomuto účelu ukládaných do sbírky listin vedené příslušným rejstříkovým soudem.
27. Již z výše uvedeného je patrné, jaký nestandardní, věcně nesprávný a nezákonný přístup zvolil správce daně a jaké povinnosti byly v průběhu daňové kontroly žalobci ukládány, ostatně se jedná o povinnosti, které nebylo reálné jakkoliv ze strany žalobce splnit, čehož si musel být správce daně dozajista zcela vědom.
28. Je-li žalobce konfrontován výzvami správce daně, mj. například výzvou ze dne 13. 10. 2016, a jimi ukládanými povinnostmi prokázat a důkazními prostředky doložit přijetí interních kontrolních mechanismů a relevantních opatření zabráňujících vzniku „jakýchsi“ pochybností, které správce daně účelově konstruuje (navíc na základě informací nikoli veřejně známých či dostupných z informačních systémů veřejné správy, ale získaných v rozsahu zákonem dané pravomoci při výkonu veřejné moci), pak se proti tomuto postupu žalobce ohrazuje a konstatuje, že je mu ukládána v rámci dokazování taková povinnost, která mu dle zákona ukládána být nemůže a postup správce daně v tomto ohledu vybočuje z mezí daných zákonem. Proto bylo daňové řízení již v této fázi

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

zatíženo podstatnou vadou, která měla ve svém důsledku za následek nesprávné a nezákonné rozhodnutí ve věci.

29. Navíc, ani není zřejmé, jak si správce daně ve své výzvě představoval povahu kontrolních mechanismů, jimiž má být posuzována řada skutečností, které nejsou a z podstaty věci ani nemohou být vůbec pro takové kontrolní mechanismy dostupné (navíc vůči subjektu, který vždy vůči žalobci své smluvní závazky řádně a včas plnil a splnil), a/nebo které se týkají subjektu, s nímž žalobce nikdy nebyl v obchodním vztahu a ani neměl žádné povědomí o tom, že se podílí a/nebo má podílet na plnění, které je vůči němu povinen poskytnout jeho obchodní partner (v daném případě korporace KV Production). Krom toho, pokud jde o kontrolu na daň z příjmů, žalobce doložil účel výdajů (nákladů) na obstarání televizních reklam, jakož i to, co je povinen dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů doložit, tedy to, že účelem těchto nákladů bylo dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Takto žalobcem doložený účel transakce vzal i správce daně za prokázaný.
30. Ustanovení § 92 odst. 4 daňového řádu tak dle žalobce nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí daňový subjekt sám (srov. nálezy Ústavního soudu ČR ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, resp. ze dne 5. 6. 2013, č.j. 2 Afs 57/2012). Daňový subjekt tedy není povinen prokazovat skutečnosti, jež není povinen uvádět ve svém daňovém tvrzení či jiném podání. Aby správce daně mohl daňový subjekt k prokázání čehokoli vyzvat, musí být nejdříve zákonem založená povinnost daňového subjektu něco uvádět. Z podstaty věci je též vyloučeno, aby daňový subjekt dokazoval, že neuzavřel smlouvu se společností Action Racing Mania s. r. o. (viz negativní teorie důkazní), nebo že tato společnost učinila nepravdivé a skutkovému stavu odporující prohlášení ve smlouvě, kterou uzavřela s ČT.

#### **Výzva správce daně ze dne 23. 1. 2017**

31. Přesto, že správce daně nemohl po právu dospět k závěru, že by žalobce prokazatelně věděl nebo vědět měl a mohl, že je „jinak spojenou osobou“ ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, adresoval mu výzvu ze dne 23. 1. 2017, č.j. 25035/17/2401-60562-402039, k prokázání skutečností, ve které vyzývá žalobce k odstranění „pochybností“ v tom smyslu, zda sjednané ceny nepřesahují kritérium tržní přiměřenosti, a pochybnosti o účelu takto realizovaných obchodních vztahů. Předmětná výzva byla rovněž činěna s odkazem na § 92 odst. 3 a odst. 4 daňového řádu, která nejsou přílehlavá k povinnosti, kterou správce daně žalobci touto výzvou ukládal.
32. Správce daně následně ve výrokové části upřesňuje, že vyzývá žalobce, aby ve vazbě na správcem daně předestřenou konstrukci účelově uspořádaných, zjevně však zcela samostatných a vzájemně nepropojených skutkových dějů, která mají utvářet podobu nestandardních okolností ve správcem daně vybraných obchodních transakcích s korporací KV Production, „uspokojivě“ doložil rozdíl mezi cenou sjednanou mezi žalobcem a korporací KV Production v souvislosti s obstaráním reklamy a cenou, o které je Správcem daně tvrzeno, že se jedná o cenu, která by snad byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.
33. Žalobce odmítl nepodloženou účelovou konstrukci správce daně o tom, že by předmětné vztahy mezi žalobcem a korporací KV Production byly sjednávány „převážně“ za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Ostatně sám správce daně uzavírá (viz např. strana 3 výzvy), že po dosud provedeném dokazování ve vztahu ke skutečnostem,

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

kteřé byl žalobce povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení (§ 92 daňového řádu), dospěl k závěru, že žalobce prokázal, že mu předmětná reklamní služba byla v kontrolovaném období skutečně poskytnuta a že tento žalobcem vynaložený náklad související s touto službou je nákladem vynaloženým žalobcem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů.

34. Primárním a pro žalobce jediným cílem a účelem sjednání vybraných smluv o obstarání reklamy bylo dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a tohoto účelu bylo prokazatelně dosaženo, jak ostatně potvrzuje i správce daně na základě dosavadního stavu dokazování.
35. Žalobce tak při plnění svých daňových povinností, k nimž se též vztahuje daňová kontrola, vycházel a měl skutečně za to, že požadoval poskytnutí reklamní služby za účelem zajištění, udržení a zvýšení zisku ze své podnikatelské činnosti a že požadovaná reklamní služba mu také řádně, včas a prokazatelně poskytnuta byla. Z těchto předpokladů, které potvrzuje v průběhu daňové kontroly rovněž správce daně, pak žalobce vycházel při sestavení daňových tvrzení a plnění daňových povinností.
36. Z průběhu celé daňové kontroly je patrné, že správce daně veškerou svoji argumentaci staví na existenci skupiny firem „*kteřé vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty*“ [citace § 23, odst. 7 písm. b), bod 5 zákona o dani z příjmů], a to s tím, že její součástí má být dle skutkové konstrukce prováděné správcem daně též žalobce. Takto postupuje správce daně dokonce za situace, kdy sám dospěl k závěru, že se mu „*nepodařilo zajistit jakékoli důkazní prostředky, na základě kterých by bylo možné prověřit okolnosti vztahující se k odvysílání předmětného sponzorského vzkazu, zejména kým a za jakou cenu byl sponzorský vzkaz společností KV Production vyúčtován, a nebyl ani zjištěn rozsah a výše dalšího eventuálního plnění (přidané hodnoty) vyúčtovaného společností KV Production nebo dodaného touto společností a vyúčtovaného Daňovému subjektu.*“ (citace z výzvy). Pokud to nezjistil správce daně ani při pravomocích svěřených mu k tomu zákonem, pak nemůže být jakkoliv reálné, aby uvedené zajistil žalobce.
37. Žalobce zdůrazňuje, že skutečnosti předestřené správcem daně v odůvodnění výzvy, zejména ty skutečnosti, které se týkají jiných daňových subjektů, byly pro žalobcem novými skutečnostmi, které žalobci nebyly a ani nemohly být zřejmé (ani známé) v době, kdy realizoval předmětné plnění a kdy sestavil a podával řádné daňové tvrzení. Mimo to ani správce daně nesměřuje výzvu na žalobce s tím, aby se vyjádřil ke skutkovým zjištěním a k případné pochybnosti správce daně o tom, že by snad žalobce měl či mohl být součástí určitého „spojení“, na které by bylo možné pohlížet v režimu ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o dani z příjmů. Toto zřejmě Správce daně bere jako fakt, a proto směřuje výzvu pouze a jen k tomu, aby žalobce „uspokojivě“ doložil nastíněné cenové rozdíly.
38. Správcem daně uváděné skutečnosti, které zjistil z vlastního šetření, nemohou v žádném ohledu svědčit tomu, že by žalobce věděl či vědět měl, že „*je součástí spojení vícero subjektů*“, a to dokonce spojení motivovaného ke snížení daňového základu či ke zvýšení daňové ztráty. Ostatně, ani správce daně ve Zprávě o daňové kontrole nekonstatuje, že by z provedeného dokazování zjistil skutečnosti, z nichž by vyplývalo, že žalobce vynaložil náklady na obstarání televizních reklam za účelem „krácení“ své daňové povinnosti, ale naopak měl za prokázané, že účelem transakce bylo zajištění, udržení a dosažení zdanitelných příjmů.
39. Je logické, že žádný soukromoprávní subjekt nemůže být schopen při své obchodní činnosti mít přístup k řadě veřejně nedostupných informací, a proto každý

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

soukromoprávní subjekt využívá v obchodním styku a při své běžné činnosti standardní kontrolní mechanismy využívající veřejně dostupné databáze dat a informací, což ostatně potvrzuje též Generální finanční ředitelství.

40. Žalobce se současně ve své odpovědi na danou výzvu ohradil vůči přístupu správce daně a způsobu, kterým tento posuzuje následně získané informace (byť jak sám uvádí, nikoliv úplně a adekvátní v souvislosti k závěrům, které následně cíleně dotváří), a to vše se zjevnou snahou podsouvat žalobci to, že by tento snad měl uzavírat předmětné smlouvy o obstarání reklamy iracionálně (za pro něho „nevýhodných podmínek“) a/nebo že by žalobce vědomě vstupoval do smluvního vztahu (a poskytoval a přijímal plnění z tohoto vztahu) se subjektem „podezřelým“ z nelegální činnosti či snad dokonce s vědomím účasti v „řetězci“, který by měl sledovat získání prospěchu z neodvedení daní.
41. Žalobce na základě zkušeností z obchodních vztahů neměl jakékoliv pochybnosti o tom, že jeho obchodní partner, na kterého se opakovaně obrátil za účelem obstarání reklamy a s nímž uzavřel zmíněné smlouvy, by nebyl spolehlivým, když veškerá plnění, která tento měl vůči žalobci poskytovat, poskytl, a tak plnil a splnil to, co podle smlouvy byl povinen plnit a splnit, a to vždy řádně a včas, jak již ostatně bylo doloženo též v rámci této prováděné daňové kontroly.
42. Přestože žalobce v reakci na obě shora uvedené výzvy předložil řadu relevantních argumentů, na nichž lze dospět k závěru, že správcem daně ukládá procesní povinnost „uspokojivě doložit rozdíly v cenách“ nemá zákonnou oporu, tedy že obě označené procesní výzvy jsou výsledkem nezákonného postupu správce daně, považoval žalobce v reakci na výzvy ze dne 23. 1. 2017, resp. 2. 1. 2017, za vhodné alespoň ve stručnosti uvést, že ani závěry správce daně o „rozdílech v cenách“ nejsou věcně a právně správné. Vzhledem k tomu, že sám žalovaný věnoval v rozhodnutí podstatnou část cenové oblasti, pak žalobce věnoval této problematice samostatnou část žaloby (= část VI. žaloby).

### Shrnutí

43. Shrnutě, žalovaný se pokusil reagovat na námitky žalobce uvedené v odvolacím řízení a týkající se nesprávného a nezákonného procesního postupu správce daně po body (12) až (18) napadeného rozhodnutí, avšak zcela obecným a na konkrétní skutkový stav nepřiléhavým a nepřezkoumatelným způsobem, přestože sama finanční správa zastává názor, že je nutné posuzovat konkrétní skutkové okolnosti, zda daňový subjekt nevěděl o své účasti ve struktuře „spojených osob“ ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o dani z příjmů, nebo naopak věděl či věděl měl a mohl.
44. V daném rozsahu týkajícím se procesních vad řízení, které předcházelo vydání DPV 2012 a DPV 2013 tedy žalobce namítal věcnou a právní nesprávnost a nezákonnost napadeného rozhodnutí. Žalovaným odkazovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou zcela nepřiléhavá na konkrétní skutkové okolnosti a žalovaného argumentace jejich prostřednictvím podtrhuje žalobcův názor, že průběh daňového řízení je zatížen takovými podstatnými procesními pochybeními a vadami, pro které nemohou být rozhodnutí z takového řízení vzešlá věcně správná a vydaná v souladu se zákonem.
45. Žalobce, pokud v této části věnuje svoji pozornost procesním podmínkám, za nichž probíhalo daňové řízení, které vyústilo ve vydání DPV 2012 a DPV 2013, pak zcela jistě nelze přehlédnout neúměrné prodlevy v daňovém řízení.
46. Přes velmi skutkově zúžený rozsah daňové kontroly za zdaňovací období roku 2012 a 2013 (z hlediska četnosti obchodních transakcí, na které byla kontrola zaměřena) je na místě se

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

předně pozastavit nad zcela neúměrně a nepřiměřeně dlouhou dobou, po kterou byla prováděna daňová kontrola. Tento postup správce daně, včetně přehlížení relevantních námitek vznášených žalobcem, je na místě kvalifikovat jako postup rozporný s § 5 daňového řádu a rovněž v rozporu s principy právního státu (srov. např. náleží Ústavního soudu ze dne 18. 2. 2010, sp. zn. I. ÚS 1849/08).

47. Postup správce daně v rámci daňové kontroly, která předcházela vydání DPV 2012 a DPV 2013, byl též v rozporu s § 7 odst. 1 daňového řádu, když dobu a způsob provádění daňové kontroly nelze z pohledu žalobce považovat za postup „bez zbytečných průtahů“. Dané námítky, které žalobce uplatnil u správce daně a následně též v odvolání proti DPV 2012 a DPV 2013, zůstaly ze strany žalovaného objektivně a ve své podstatě neřešeny a žalovaný se s nimi v napadeném rozhodnutí způsobem stanoveným zákonem nevypořádal. V tomto případě své rozhodnutí zatížil minimálně vadou nepřezkoumatelnosti.
48. (Část V. žaloby) **Nesprávná a nezákonná aplikace předpisů hmotného práva**
49. Žalobce již v reakci na výzvu správce daně ze dne 23. 1. 2017, resp. ze dne 1. 2. 2017, velmi zevrubně a věcně reagoval na názor a stanovisko správce daně o oprávněnosti aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o dani z příjmů a postupu, který přichází v úvahu právě jedině v případě, kdy jsou dány předpoklady k aplikaci citovaného ustanovení zákona o dani z příjmů.
50. Správce daně se s žalobcovou argumentací, jak je patrné z přílohy k protokolu o seznámení zástupce daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 27. 7. 2017 (dále jen „příloha k protokolu“), vypořádal s tím, že (a) v případě aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů musí být správcem daně v návaznosti na § 92 odst. 5 daňového řádu prokázáno, že se jedná o „spojené osoby“ ve smyslu citovaného ustanovení; (b) musí správce daně prokázat, že ceny sjednané mezi těmito osobami se liší od cen, které byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.
51. Z odlišného právního názoru učinil správce daně závěry, z nichž vycházel při vydání rozhodnutí. Rovněž žalovaný má na aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o dani z příjmů odlišný právní názor, který uvedl zejména pod bodem [70] napadeného rozhodnutí.
52. Měl-li správce daně za to, že své povinnosti splnil, když (a) určil osoby, které se do „řetězce“ obchodních firem zapojily, a (b) prokázal, že cena sjednaná mezi žalobcem a korporací KV Production je vyšší než cena, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, nemohl takový závěr obstát, neboť žalobce v žádném ohledu nebyl součástí žádného „řetězce“ a již vůbec se neúčastnil obchodní transakce (obchodních transakcí) s korporací KV Production s tím, že by v takové transakci sledoval účel snížení daňového základu způsobem, který by měl za následek absenci zdanitelného příjmu na straně druhého z účastníků příslušné transakce a/nebo který by měl za následek to, že daný výdej nebude v daném zdaňovacím období či ve zdaňovacích obdobích následujících prokazatelně spojen s dosažením, udržením anebo zvýšením zdanitelných příjmů žalobce.
53. V tomto ohledu žalobce v průběhu daňové kontroly poukazoval na to, že dle jeho názoru musela korporace KV Production příjem realizovaný z transakcí se žalobcem (snížení o prokazatelně vynaložené náklady spojené s poskytovaným plněním) učinit předmětem zdanění v rámci daní z příjmů právnických osob. Tuto jednoduchou a logickou úvahu bylo možné zcela jistě podrobit příslušnému testu a žalobci není zřejmé, proč tak správce daně

neučinil, resp. s výsledky svých úvah neseznámil žalobce, ať již v příloze k protokolu, tak následně ve Zprávě o daňové kontrole.

54. Pokud korporace KV Production, což však žalobce není schopen ověřit (potvrdit, vyvrátit či jakkoliv se k tomu vyjádřit), zahrnula příjmy od žalobce do svých výnosů a zohlednila je ve svém daňovém tvrzení za příslušná účetní období (rok 2012 a rok 2013), pak postrádá logiku a zákonnou oporu závěr, by žalobce byť i nevědomě měl být součástí „spojených osob“ ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o dani z příjmů, jelikož zcela evidentně chybí podstatný skutkový předpoklad pro aplikaci daného ustanovení, tj. účel spojení.
55. Jak správce daně připustil a považuje v průběhu daňové kontroly za prokázané, pak účelem účasti žalobce v transakci (transakcích) s korporací KV Production v žádném ohledu nebylo a ani nemohlo být snížení daňového základu, ale naopak zvýšení daňového základu co by následku, který byl očekáván a který se též prokazatelně, jak již bylo doloženo, na straně žalobce dostavil.
56. Žalobce doložil, že reklamní kampaň, kterou zaměřil na rozšíření trhu mimo region Karlovarska a v rámci níž usiloval o získání zakázek na co nejširším území České republiky, měla své výsledky (být v době rozhodnutí o zahájení reklamní kampaně nesl riziko, zda vynaložené náklady v budoucnu přinesou odpovídající výnosy) a žalobce ze získání zakázek v období následujícím po reklamní kampani těží doposud, a to v podobě dosahování zdanitelných příjmů, z nichž odvedl a nadále odvádí správci daně příslušné daně.
57. Tuto skutečnost správce daně vůbec nebere v potaz a opomíná ji zohlednit ve svých závěrech a úvahách, ať již při hodnocení důkazních prostředků, tak i při hodnocení jiných skutečností, a to přesto, že předpokladem pro aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů je přinejmenším vyžadován projev vůle žalobce směřující k (i) zapojení se do určité struktury daňových subjektů (tzv. spojené osoby), a (ii) sledující účel takového zapojení se do struktury daňových subjektů, který spočívá převážně ve snížení daňového základu nebo zvýšení daňové ztráty.
58. Žalobce již v průběhu daňového řízení odmítal právní názor prezentovaný správcem daně (není pochyb, že se jedná o metodický názor prosazovaný obecně Finanční správou, včetně žalovaného), podle kterého
  - (a) se osobou ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod zákona o dani z příjmů rozumí každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jejímž důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty; a
  - (b) Správce daně není povinen prokazovat subjektivní stránku takového nekalého jednání, resp. vědomost o takovém jednání (úmysl), tzn., že smluvní vztah byl uzavřen s vědomím možného snížení svého základu daně, když dle názoru správce daně má otázka zavinění své opodstatnění v právu trestním, ale nikoliv v nalézacím řízení při správě daní.
59. Takové právní názory nemohou obstát a nejsou v souladu s příslušnou právní úpravou, což ostatně lze dovodit již z vlastního jazykového, teologického a gramatického výkladu ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů. Dle žalobcovy názoru, nelze pomíjet a ignorovat volní stránku té které osoby. Má-li se jednat o spojenou osobu, pak musí být spolehlivě a jednoznačně prokázáno, že taková osoba se účastnila utvoření právního vztahu, o němž věděla nebo přinejmenším měla a mohla vědět, že jeho účelem je především snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Není možné, aby správce daně

rezignoval na povinnost prokázat subjektivní stránku a odpovídající úroveň projevu vůle (vědomí) příslušné osoby, která je účastníkem právního vztahu.

60. Bylo by mimo základní zásady právního řádu, aby byla osoba označena za „spojenou osobu“, když do vztahu vstupuje v dobré víře a respektujíc všechny zásady poctivosti v zájmu získat plnění, které souvisí s podnikatelskou činností, a nemá povědomí o tom, že druhý účastník (nebo dokonce v tomto případě účastník, o němž žalobce neměl prokazatelně ani povědomí, že se na plnění jakkoliv podílí) v tomto vztahu má nekalé úmysly, resp. je ve spojení s dalšími osobami, a tak účasten na vztazích, které jsou primárně zaměřeny na snížení daňového základu a/nebo na jiné cíle.
61. Žalobce měl za to, že správce daně, aby mohl postupovat podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, nemůže rezignovat na povinnost prokázat též subjektivní stránku, tedy povinnost prokázat vědomou účast na právním vztahu s účelem snížit daňový základ nebo zvýšit daňovou ztrátu. V daném případě je však z vyjádřených právních názorů a argumentů (viz citované závěry z přílohy k protokolu) patrné, že správce daně neprokázal a ani nemá zájem žalobci prokazovat, že vstupoval do transakcí s korporací KV Production s vědomím účasti v „řetězci“ osob, jejichž primárním účelem je snížení daňového základu nebo zvýšení daňové ztráty.
62. Z koncepce přílohy k protokolu je zcela evidentní, že správce daně, a to při vědomí interních (nikoli obecně závazných) předpisů účinných pro zaměstnance správce daně a při vědomí judikovaných právních závěrů k aplikaci příslušných ustanovení daňových předpisů, interpretuje ve prospěch sledovaného cíle jím uváděné skutečnosti, které měl zjistit v průběhu daňové kontroly, aniž by vzal v potaz a vypořádal se s argumenty, vyjádřeními a/nebo důkazy žalobce. Správce daně rezignoval i na povinnost, která mu vyplývá z § 8 odst. 1 daňového řádu. Má-li správce daně svěřeno právo při dokazování hodnotit důkazy dle své úvahy, pak obsahem tohoto práva není a nemůže být libovůle, zejména to, aby si správce daně „zvolil“ pro své závěry jen vybrané důkazy a ostatní, bez dalšího (a bez řádného zdůvodnění) ani nezmínil při formulaci svých skutkových a z nich následně dovozovaných právních závěrů.
63. Správce daně totiž celou aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP dovozuje z toho, že existuje nějaký řetězec více či méně kontaktních osob a z toho, že cena, která byla vůči žalobci uplatněna, je zjevně nepřiměřená. Správce daně se tak ale vůbec nezabýval racionalitou takového jednání žalobce, ze kterého „dovozuje“ pochybnosti.
64. Z ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. daňového řádu jednoznačně vyplývá, že vůle subjektů při vytvoření právního vztahu musí být vedena účelem, kterým je snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. V žádném případě nelze akceptovat protiprávní aplikaci a interpretaci daného ustanovení, jak je prováděna správcem daně (viz příloha k protokolu a Zpráva o daňové kontrole), kdy správce daně považuje dané ustanovení za aplikovatelné na jakýkoli právní vztah více osob, aniž by musel být prokázán „účel vytvoření vztahu“.
65. Správce daně nutil žalobce prokazovat, že něco, co žalobce prokázat nemohl, a následně z toho, že žalobce neprokázal „neexistenci právního vztahu ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o dani z příjmů“, správce daně dovozuje své oprávnění posuzovat cenu služby v režimu, jako by šlo o cenu mezi spojenými osobami, aniž by zda fakticky a právně spojené osoby ve smyslu tohoto ustanovení byly. Správce daně prezentací svého názoru, v němž jej podporuje rovněž žalovaný, ve své podstatě tvrdí, že smyslem a cílem žalobce bylo utratit peníze (získat náklady), aby získal zpět výhodu ve vyšší sazby daně z

příjmů právnických osob, tj. 19 %. Konstrukce jakéhosi účelového spojení je proto naprosto nesmyslná a nemá žádnou oporu ve skutkovém stavu věci.

66. Žalovaný, který byl shora uvedenou racionální argumentací žalobce konfrontován, reaguje v napadeném rozhodnutí takto: *„Dle odvolacího orgánu je právě snižování základu daně současně dobrým motivem, ze kterého odvolatel může výrazně profitovat, jelikož i přes faktickou a prokazatelnou úhradu faktury chybí záruka, že peníze nebyly vráceny dodavateli obratem zpět, tím spíš, když byly tyto s odkazem na bod (50) ihned po připsání na účet dodavatele vybrány v hotovosti.“* Takový závěr nemá ani oporu ve skutkovém stavu věci, ani ve výsledcích dokazování vedeného správcem daně. Takové spekulativní závěry jsou v rámci principů dobré správy jednoznačně správním orgánům zapovězeny a jsou v rozporu s Listinou základních práv a svobod, jež je součástí ústavního pořádku České republiky, o to více je zarážející, že se s tímto závěrem lze setkat v rozhodnutí odvolacího orgánu. Uvedené jednání žalovaného tak podtrhuje relevanci a hodnověrnost napadeného rozhodnutí a v podstatě absenci apelace v daňové správě, což je dáno jednotnou metodikou a komunikací v rámci Finanční správy.
67. Správce daně zakládá jím vydaná rozhodnutí (DPV 2012 a DPV 2013) na jediném skutku, kterým je tvrzení, že žalobce uspokojivě nedoložil rozdíl mezi cenami uplatňovanými v daňově účinných nákladech a cenou zjištěnou správcem daně, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (viz Příloha k protokolu a Zpráva o daňové kontrole). Pak postupoval s ohledem na skutkový stav vyplývající z daňové kontroly nezákonně, jelikož nebyl oprávněn a ani nemohl pro neexistenci zákonných předpokladů dané ustanovení aplikovat. Žalovaný tento právní názor podporuje a s námitkami žalobce, a to včetně argumentace rozhodovací praxí soudů v oblasti daně z přidané hodnoty (= rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2012, č.j. 1 Afs 37/2012-50), se vypořádává tak, že argumentace žalobce opírající se o prokazování subjektivní stránky neobstojí v oblasti daně z příjmů, neboť daná právní úprava a judikatura se dotýká toliko oblasti daně z přidané hodnoty (viz bod [77] napadeného rozhodnutí).
68. Žalobce s tímto názorem nesouhlasil a měl za to, že daňová oblast musí spočívat na stejných principech a stejných zásadách, a proto při aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o dani z příjmů není jakéhokoli racionálního důvodu k tomu, aby nebylo přihlíženo k obdobným případům týkajícím se daně z přidané hodnoty; v opačném případě dochází k protiústavnímu postihu daňového subjektu za chování, které není nezákonné a které ani nenaplnuje z pohledu subjektivní stránky alespoň znaky určitého stupně vědomosti (věděl, nebo vědět měl a mohl).
69. Žalobce nesouhlasil ani s názorem žalovaného uvedeným pod bodem [70] napadeného rozhodnutí, pokud jde o vymezené pořadí, v němž se má dle názoru žalovaného postupovat při aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, jelikož je to v příkrém rozporu s jazykovým (gramatickým), systematickým a teologickým výkladem této normy.
70. Aby správce daně mohl provádět šetření s cílem zjistit, zda ceny sjednané odpovídají cenám, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, musí nejdříve prokázat (a mít bez pochybností za prokazané), že v šetřených obchodních případech se jednalo o „spojené osoby“, a v této daňové kontrole konkrétně, o „jinak spojené osoby“ definované v § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů. Mimo jiné tedy musí být osvědčena „vědomost“ o spojení a

dále musí být prokazatelně osvědčeno, že „spojení“ je motivováno především snížením daňového základu nebo zvýšením daňové ztráty, což bezpochyby znamená, že zde musí být též dána subjektivní (volní) stránka chování „spojených osob“.

71. Správce daně v několika svých vyjádřeních během daňové kontroly (např. poslední odstavec na str. 16 přílohy k protokolu) tvrdí, že svoji povinnost k prokázání spojených osob zdůvodnil tím, že v případě jednotlivých obchodních transakcí (i) určil osoby, které se do obchodního řetězce obchodních firem zapojily; a (ii) prokázal, že cena sjednaná mezi žalobcem a korporací KV Production je několikanásobně vyšší než cena, která by byla (navíc posuzována dle subjektivního názoru Správce daně, a to s odstupem řady let od transakcí a z informací, které soustředil Správce daně díky svému postavení zřejmě z jiných daňových řízení, aniž by byly k dispozici žalobce v době uzavírání transakcí) sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích.
72. Dle žalobceva názoru, toto nepostačuje k prokázání skutkového stavu, ze kterého lze odvodit, že se v šetřeném případě jedná o řetězec firem, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.
73. Žalovaný je toho názoru, že není podstatné, zda zapojení žalobce do identifikovaných obchodních řetězců bylo vědomé či ne, protože správce daně není povinen prokazovat subjektivní stránku takového jednání (viz bod [74] napadeného rozhodnutí). Podle názoru žalovaného je podstatné, že zvýšením nákladů v podobě vyšších výdajů za nákup služby za ceny vyšší, než za které šlo služby koupit, si žalobce snížil základ daně, což je výhoda, která má výslovně předvídat § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů. Dle žalobce je právní názor žalovaného nesprávný a je v rozporu se zákonem o daních z příjmů, potažmo s ústavním pořádkem České republiky.
74. Žalobce měl za to, že ve všech vzájemných souvislostech odůvodnil, že aplikace a interpretace ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů provedená správcem daně, a následně žalovaným, je v rozporu s daným ustanovením a daňové orgány ve svých rozhodnutích zaujaly věcně nesprávný a nezákonný závěr.
75. (část VI. žaloby) **Nesprávné zjištění obvyklé ceny**
76. Pod bodem [82] napadeného rozhodnutí žalovaný konstatuje, že správce daně svůj díl důkazního břemene unesl, když zjistil cenu obvyklou a identifikoval značný rozdíl mezi touto cenou a cenou zjištěnou, tj. tou, která byla žalobci fakturována. Žalobce s tímto závěrem nesouhlasil, stejně tak ani s názorem vysloveným v bodě [88] napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný odůvodňuje stanovení obvyklé ceny, a to jednou částkou v případech, kdy je hodnocena konkrétně vymezená věc nebo služba. Navíc, je v příkrém rozporu určit cenu obvyklou jako cenu „prvního článku v řetězci“, a to v situaci, kdy bylo více než zřejmé, že na plnění pro žalobce se účastnila kromě České televize další osoba, korporace KV Production (tedy článek, o které žalobce věděl a s nímž si takové poskytnutí služby sjednal).
77. Přestože žalobce předložil řadu relevantních argumentů, na nichž lze dospět k závěru, že správcem daně ukládaná procesní povinnost „uspokojivě doložit rozdíly v cenách“ nemá zákonnou oporu, tedy že výzva ze dne 27. 1. 2017, resp. ze dne 1. 2. 2017, je výsledkem nezákonného postupu správce daně, považoval za vhodné alespoň ve stručnosti uvést, že ani závěry správce daně o „rozdílech v cenách“ nejsou věcně a právně správné.
78. Mezi žalobcem a korporací KV Production neexistuje jiný než obchodní vztah, tedy nejedná se ani o „spojené osoby“ a vztah mezi nimi se řídí tržními principy, tedy nabídkou

a poptávkou. V roce 2010, kdy se žalobce rozhodl začít marketingovou kampaň s cílem rozšíření trhu pro své činnosti mimo region Karlovy Vary, neměl jako stavební firma vůbec žádné právní ani obchodní povědomí v oblasti marketingu. Na základě doporučení a referencí oslovil žalobce jako vhodného obchodního partnera právě korporaci KV Production, v níž si v průběhu následující spolupráce získal spolehlivého obchodního partnera.

79. Žalobce s péčí řádného hospodáře posuzoval plánovanou výši nákladů na marketingovou kampaň jako celek a toto porovnával s očekávanými přínosy. To žalobce popsal a vysvětlil ve svém vyjádření k výzvě správce daně č.j. 445756/16/2401-60562-402039. Nadto, získával též informace o tom, za jakých podmínek jsou obdobné marketingové činnosti zajišťovány v daném místě a čase, tzn., že žalobce neměl žádné indicie o tom, že předmět plnění, který získává od korporace KV Production, nekorespondoval s obvyklými podmínkami na daném trhu či že je dokonce několikanásobně předražen.
80. Žalobce považoval za prokázané v průběhu daňové kontroly, že veškerá plnění, která jím byla poskytována jako protiplnění za služby, výkony a činnosti poskytované korporací KV Production, nebyla pro žalobce nevýhodná a nevybočovala ani z podmínek na daném trhu (v místě a v čase). Nelze akceptovat závěr o tom, že by snad cena obvyklá v místě a čase byla shodná s tzv. nákladovou cenou, která nemá v praxi žádnou vypovídací schopnost a nelze ji v žádném ohledu ani ztotožnit s principy tržní přiměřenosti. Žalobce odmítal názor správce daně, že by měl v obchodních transakcích vždy analyzovat nabízené podmínky, a to tak, že se bude obracet na konečného výrobce či na konečného poskytovatele služby. Takto trh a hospodářská soutěž nefungují. Názor správce daně je protisoutěžní a vylučuje či omezuje možnost volné účasti v hospodářské soutěži pro řadu dalších subjektů, které provozují určité podnikatelské činnosti (maloobchod, velkoobchod, zprostředkování, ale též kompletují zboží či služby).
81. Pokud měl správce daně za to, že žalobce měl zjišťovat objektivní reálnou cenu na českém trhu, ale na druhou stranu za takovou cenu považuje cenu fakturovanou Českou televizí a náklad na výrobu odvysílaného reklamního sporu, pak takový závěr opět nemůže v daném případě obstát. Vždyť ani sám správce daně:
- nevzal ve prospěch žalobce v potaz, že Česká televize v období, kdy byla realizována předmětná zdanitelná plnění, k nimž se daňová kontrola vztahuje, neměla k dispozici žádné ceníky, ale tyto vedla třetí osoba (o které žalobce, stejně jako správce daně v roce 2016, kdy odesílal výzvu České televizi, neměl žádné povědomí); a
  - nevzal v potaz, a zřejmě tedy ani nevedl šetření, k získání informací a důkazů o tom, jaká byla reálná objektivní cena, za kterou v místě čase (Karlovarsko, roky 2012 a 2013) zajišťovala korporace KV Production reklamní činnosti obdobného či stejného charakteru pro třetí osoby, popřípadě jiná třetí osoba působící na daném trhu v daném čase; a
  - nepřihlédl k tomu, že se pro žalobce v letech 2012 a 2013 jednalo o jediné televizní reklamy, které do tohoto období kdy realizoval, a neměl tak, ani nemohl mít, dostatečné zkušenosti a zdroje informací, vyjma těch, které znal z místního trhu a které se týkaly služeb nabízených v tomto ohledu korporací KV Production.
82. Úvaha správce daně je nelogická a iracionální. I pokud bychom připustili (a nelze tak ani potvrdit, a ani v tomto okamžiku vyvrátit informace čerpané z ceníku či z faktury firmy SAWAGO), že korporace KV Production měla uhradit České televizi za sponzorský odkaz (ze sdělení správce daně není zřejmé, zda jde o odkaz jeden či více v průběhu či v souvislosti s jedním pořadem) a že měla uhradit výrobu příslušného reklamního odkazu, Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

pak bychom dospěli v kontextu postupu správce daně k závěru, že žalobce měl korporaci KV Production zaplatit za obstarání reklamy částku 222 000 Kč, ale současně by korporace KV Production vynaložila na obstarání reklamy pro žalobce částku 222 000 Kč, tzn., výnosy se kryjí s takto omezenou strukturou nákladů. Správce daně, zřejmě kromě řady jiných nákladů, které korporaci KV Production vznikly, musel (a nelze mít za to, že je to nevědomky) pomíjet řadu dalších skutečností (v žalobě vyjmenovaných).

83. Podle názoru správce daně tedy korporace KV Producion měla reklamu pro žalobce provést se ztrátou, tedy nést řadu dalších nákladů ke své tíži, a snižovat tak hodnotu svého majetku. Takto si snad správce daně představuje cenu za plnění, která má být cenou, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných či obdobných podmínek? Nebyl by to pak zase správce daně, kdo by napadal „řetězec“ firem vzniklý za účelem snížení daňového základu nebo zvýšení daňové ztráty u korporace KV Production?
84. V průběhu šetření správce daně s cílem zjistit cenu, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (dále jen cena obvyklá) oslovil Českou televizi, která předmětné reklamní služby poskytovala, a to výzvou č.j. 685980/16/2401-60562-402039 učiněnou dne 20. 7. 2016. Tato výzva však byla směřována pouze k poskytnutí ceníků za poskytnuté reklamní služby listopad 2011 až prosinec 2015. Již tímto krokem, který lze bez dalšího označit za manipulativní, rezignoval správce daně na to, aby byla objektivně zjištěná cena obvyklá. Pokud by správce daně chtěl zjistit cenu obvyklou, musel by vyzvat Českou televizi k poskytnutí takových dokladů, které prokazují skutečně dosažené ceny za poskytnutí reklamních služeb u konkrétních programů. To však správce daně neučinil.
85. Česká televize na základě této výzvy podala informace (doklad č. 35 ve vyhledávací části spisu a č. 71 v kontrolní části spisu) o tom, že až do léta 2013 (později upřesněno do července 2013) neměla k dispozici žádné ceníky a inzertní prostor České televize byl obchodován společností Media Master, s. r. o. (chybně uvedeno Media Mater a.s.). Poté, a to až na opakovanou výzvu správce daně, Česká televize svoji informaci doplnila tím, že uzavírala kontrakty na reklamu s tím, že ceníky Media Master, s. r. o. byly pouhým vodítkem a výsledná cena byla výsledkem kontraktačního procesu. Vyjádření České televize se jeví jako značně zmatečné, když jednou tvrdí, že neuzavírala žádné kontrakty na TV reklamy a že neměla žádné ceníky a jako doplnění této informace vše popírá, a tvrdí, že uzavírala kontrakty a nějakým nedefinovaným způsobem vycházela z ceníků Media Master, s. r. o.
86. Z odpovědi České televize nelze v žádném případě odvodit, že by se za ceníkové ceny reklamy nabízely. Za této situace lze důvodně pochybovat o tom, že Česká televize oficiálně nabízela na trhu s reklamami své služby, tedy zda vůbec byla účastníkem trhu s reklamními službami a její informace jsou značně nevěrohodné. K těmto pochybám musel dospět i správce daně, který přesto žalobci klade za vinu, že si sám (laik, který navíc nemá kompetence správce daně) neprověřil možnost odvysílání TV reklamy přímo s Českou televizí, viz Zpráva o daňové kontrole např. na str. 18 a 20.
87. Správce daně dále při zjišťování ceny obvyklé za poskytnuté reklamy oslovil společnost Media Master, s. r. o. výzvou č.j. 821926/16/2401-60562-402039, v níž opět požaduje zapůjčení pouze ceníků za poskytnutí předmětných reklam. Jako odpověď na výzvu společnost Media Master, s. r. o. zaslala dokument s názvem „Pravidelně se opakující pořady“ a jakési reklamní plakáty s cenovou nabídkou na sponzoring některých vánočních

pořadů. V této odpovědi není ani zmínka o tom, za jaké ceny svým klientům reklamy zprostředkovává, tedy jaké jsou skutečné kontraktační ceny. Ani v jednom z těchto dokumentů není nabídka na reklamy, které jsou předmětem této daňové kontroly.

88. Na to správce daně pouze odhadem provedl rozhodnutí, do jaké kategorie v ceníku šetřené programy zařadit, a to bez jakéhokoliv návodu či vysvětlení ze strany Media master, s. r. o.
89. Přesto, že správci daně muselo být shora uvedené zjevné, v šetření s Media Master, s. r. o. nepokračoval, a proto mimo jiné dochází ke zcela nesprávnému a věcně neobhajitelnému závěru, že ceny uvedené v ceníku Media Master, s. r. o. jsou cenami, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Správce daně rezignoval ve své podstatě na zjištění obvyklé ceny [dle názoru žalovaného správce daně nese důkazní břemene v otázce zjištění „ceny obvyklé“ ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o dani z příjmů, například bod 82 Rozhodnutí OFŘ], když pracoval pouze s ceníkovými cenami České televize a společnosti Media Master, s. r. o. Správce daně totiž vůbec nezjišťoval, jaký objem reklamy se obchoduje napřímo mezi koncovým zákazníkem a těmito subjekty.
90. Žalobce měl za to, že Česká televize nebo ve své době společnost Media Master, s. r. o. mohly utvářet obvyklou cenu, jen pokud převážná většina reklamních zakázek byla obchodována bez jakýchkoliv prostředníků napřímo. Žalobce byl však přesvědčen, že většina takovýchto reklamních plnění probíhá přes reklamní agentury, a nikoliv napřímo s Českou televizí. Tuto skutečnost správce daně vůbec neprověřoval a nevzal v úvahu. Tím porušil daňový řád a založil pochybnosti o tom, že cena, kterou uvedl ve svých zjištěních, je skutečně cena obvyklá.
91. Žalobce s tímto postupem nesouhlasil a považoval ho za další zásadní procesní vadu, která se promítá a má spojitost s nezákonností vydaných rozhodnutí. Žalobce se domníval, že pokračováním v šetření se společností Media Master, s. r. o. a s Českou televizí, zejména při stavu naprosté netransparentnosti uzavírání smluv na reklamy s Českou televizí, by mohly vyjít najevo skutečnosti ohledně opravdu realizovaných cen (tedy cen obvyklých), které by mohly vyznít ve prospěch žalobce.
92. Získáním nových stavebních zakázek v jiných regionech ČR, které měly vyčísitelný dopad do výnosů žalobce (a byla i prokázána souvislost reklamní kampaně se získáním nových zakázek) se prokázala oprávněnost těchto vynaložených nákladů, tedy i nákladů na televizní reklamy, včetně jejich přiměřené výše k ekonomickému přínosu (z pohledu zdanitelných budoucích příjmů). To je vše dostatečným důkazem, že si žalobce počínal zcela racionálně a ve svém ekonomicky obhajitelném zájmu. Velikost míry nákladů na reklamní kampaň, a tedy i nákladů na reklamy, jsou náklady vynaložené jako náklad k zajištění, udržení a dosažení výnosů z ekonomické činnosti daňového subjektu zcela v souladu s § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů.
93. Tyto skutečnosti nevzal v potaz ani žalovaný v rámci odvolacího řízení, ale, jak lze dovodit z bodu [82] napadeného rozhodnutí, žalovaný považuje jednání žalobce v daném ohledu za krácení daně.
94. Správce daně ve svém postupu zcela ignoroval podstatu a povahu „ceny obvyklé“, jak je vykládána též v rámci rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu ČR (srov. rozhodnutí pod sp.zn. 8 Afs 80/2007). Žalobce předeslal, že cenu obvyklou nelze absolutizovat jedním číslem, ale intervalem nejčastěji realizovaných cen. V daném ohledu nemůže obstát ani shora zmíněný právní názor žalovaného uvedený pod bodem [88]

napadeného rozhodnutí, což je kromě rozhodovací praxe soudů patrné též z logické argumentace žalobce uvedené v předchozích částech této žaloby.

95. Pokud jde tedy o stanovenou „cenu obvyklou“, nebo-li cenu, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, kterou následně v napadeném rozhodnutí žalovaný jako věcně správnou a právním předpisům odpovídající potvrdil, pak žalobce měl za to, že správcem daně zjištěná a žalovaným potvrzená „cena obvyklá“ není cenou, která by byla v souladu s právními předpisy upravujícími oceňování majetku a která by tak korespondovala s požadavky ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů.
96. Jestliže správce daně a též žalovaný zcela rezignovali např. na zjištění, v čem spatřuje skutečnost, že řetězec firem byl vytvořen převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, pak zatížil výsledky daňové kontroly, závěry a samotná rozhodnutí neodstranitelnou vadou, která má za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí, včetně DPV 2012 a DPV 2013.

(část VII. žaloby) **Shrnutí a závěr**

97. Na základě podrobného odůvodnění měl žalobce za to, že nesprávným a nezákonným napadeným rozhodnutím, jakož i předchozími rozhodnutími správce daně (DPV 2012 a DPV 2013) byl zkrácen na svých právech a byly mu v rozporu s právními předpisy a v rozporu s ústavním pořádkem České republiky uloženy další povinnosti, a to zejména

(a) v důsledku nesprávné aplikace a interpretace § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů (viz zejména část V této žaloby); a

(b) v důsledku nesprávné aplikace daňového řádu, zejména nesprávnou aplikací § 92 odst. 3 a odst. 4 daňového řádu, kdy bylo na žalobce přenášeno důkazní břemeno k prokázání skutečností, k nimž nese důkazní břemeno správce daně, a kdy bylo žalobci ukládáno splnění takových procesních povinností, které po právu žalobci ani ukládány být správcem daně nemohly a/nebo které nebylo reálně možné ani ze strany žalobce plnit (viz zejména část IV této žaloby); a

(c) v důsledku nesprávného postupu správce daně při zjišťování tzv. „ceny obvyklé“, tedy ceny sjednávané mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (viz zejména část VI této žaloby), když navíc je postup správce daně, potažmo pak i právní závěry přijaté v rozhodování o odvolání žalovaným, v rozporu s právními předpisy a v rozporu (nerespektujíc) s aplikovatelnou rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu, například

- rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 74/2010, z něhož vyplývá, že důkazní břemeno ke všem skutečnostem, které jsou rozhodné k prokázání, že se liší ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (referenční ceny), nese správce daně;

- rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 80/2007, z něhož vyplývá povinnost správního orgánu přistupovat k určení ceny obvyklé se zvláštním zřetelem a její výši určovat na základě objektivních kritérií a tak, aby závěry správního orgánu vedly ke spolehlivému úsudku a bylo možno způsob jejího určení a samotnou výši ceny obvyklé přezkoumat.

- rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 74/2010, z něhož mimo jiné, nikoli však jen, vyplývá zejména povinnost pečlivě zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby, a pokud se tyto podmínky liší, provést patřičnou korekci!

98. Žalobce měl za to, že napadené rozhodnutí, stejně jako předcházející platební výměry jsou věcně nesprávnými a nezákonnými, a tak nemohou v rámci přezkumu jejich zákonnosti v tomto řízení obstát.

### [III] Vyjádření žalovaného k žalobě

99. Žalovaný se k věci vyjádřil v podání ze dne 20. 2. 2019, v němž nejprve stručně popsal dosavadní průběh řízení, vymezil předmět sporu a shrnul žalobní námitky. K jednotlivým námitkám uvedl následující.
100. Stran namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, kterou žalobce spatřuje v tom, že se žalovaný nevypořádal s jeho námitkami, zejména s těmi, podle nichž nebyly dány skutkové ani právní předpoklady pro aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. ZDP a z tohoto důvodu zatížil rozhodnutí podstatnou vadou, žalovaný uvedl, že o nepřezkoumatelnosti lze hovořit pouze tehdy, jedná-li se o takovou vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. O vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí a mohla by tak krátit žalobce na jeho právech se ale nejedná, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, že by k vadě řízení vůbec nedošlo (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č.j. 8 Afs 46/2009-46). Ke zrušení rozhodnutí pro uvedenou vadu proto nepostačuje, že žalovaný nereagoval podrobně na každou námitku žalobce [zejména týkající se aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. ZDP]. Orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy (minimálně implicitně) vypořádá. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: *„Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“* (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod [68]; obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č.j. 8 Afs 41/2012-50, bod [21]; nebo ze dne 6. 6. 2013, č.j. 1 Afs 44/2013-30, bod 41; popř. ze dne 3. 7. 2013, č.j. 1 As 17/2013-50, bod [17]). Ostatně, i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod [24] nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08). K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny odvolací námitky neznamená, že je správní orgán povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem argumentace odvolatele (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č.j. 7 As 126/2013-19). Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen žalobcův argument v odůvodnění napadeného rozhodnutí způsobuje nezákonnost či dokonce jeho nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Takový přístup by mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání (jako v případě žalobce) až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán vypořádal se všemi základními argumenty účastníka řízení (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č.j. 9 Afs 70/2008-13).

101. Dále platí, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (viz např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11), a to ani automaticky tehdy, kdy žalobce vystavěl zevrubnou skutkovou a právní argumentaci.
102. Je tedy možné učinit závěr, že nebylo nutné, aby žalovaný výslovně reagoval na každou dílčí žalobcovu námitku, neboť oproti nim vystavěl vlastní ucelený argumentační systém, kterým logicky a po právu vyložil, že podpora správnosti jeho závěrů je sama o sobě dostatečná (viz náleží Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08). Žalovaný proto na základě výše uvedeného nesouhlasil s žalobcovým názorem, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť z jeho odůvodnění je zcela zřejmé, jaké důkazy byly provedeny a jaké skutečnosti posouzeny, dále jak jsou hodnoceny z hlediska věrohodnosti a relevance, jaká zjištění z nich žalovaný vyvodil, jak provedené důkazy ve vzájemném kontextu vyhodnotil, tedy jaký skutkový vztah vzal za prokázaný.
103. Stran tvrzené nezákonnosti procesního postupu žalovaný vysvětlil, že správce daně výzvou ze dne 21. 4. 2016, č.j. 445756/16/2401-60562-402039 (dále jen „výzva 1“) vyzval žalobce k prokázání toho, že náklady související s reklamou od dodavatele KV Production Servis byly vynaloženy ve zdaňovacím období 2012 a 2013 v souladu s § 24 odst. 1 ZDP na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. V návaznosti na shromážděné důkazní prostředky v průběhu daňové kontroly a na vyjádření žalobce k Výzvě 1 dospěl správce daně k závěru, že žalobce prokázal, že mu reklama byla v kontrolovaných zdaňovacích obdobích 2012 a 2013 skutečně poskytnuta a že náklady na reklamu byly vynaloženy v souladu s § 24 odst. 1 ZDP. V této části není mezi žalobcem a žalovaným sporu.
104. Avšak v návaznosti na další shromážděné důkazní prostředky získané správcem daně v průběhu daňové kontroly bez součinnosti s žalobcem či získané v rámci jiných daňových řízení byly zjištěny skutečnosti, na základě kterých správci daně vznikly pochybnosti o účelu obchodních transakcí týkajících se odvysílání sponzorského odkazu v ČT a o tom, zda ceny poskytnutých služeb vyúčtovaných žalobci dodavatelem KV Production Servis splňují kritéria § 23 odst. 7 ZDP, když ceny fakturované žalobci oproti cenám fakturovaným ČT byly několikanásobně navýšeny. Z tohoto důvodu správce daně vydal výzvu ze dne 23. 1. 2017, č.j. 25035/17/2401-60562-402039, a ze dne 1. 2. 2017, č.j. 60405/17/2401-60562-402039 (dále jen „výzvy 2“), ve kterých vyzval žalobce k uspokojivému doložení rozdílu mezi cenami sjednanými žalobcem se společností KV Production Servis a cenou obvyklou zjištěnou správcem daně v celkové výši 4 420 000 Kč (zdaňovací období 2012) a 1 886 000 Kč (zdaňovací období 2013). Ve výzvách podrobně popsal, co v průběhu daňového řízení zjistil, v čem spočívaly jeho pochybnosti a jakým způsobem je má žalobce osvětlit.
105. Žalovaný v dané věci nepochybil, když se nespokojil s tvrzením žalobce. Jeho (= žalobcova) tvrzení vyvolaly u správce daně oprávněné a důvodné pochybnosti. Správce daně proto své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu unesl a své pochybnosti sdělil žalobci v předmětných výzvách zcela v souladu se zákonem, čímž přenesl důkazní břemeno v souladu s § 92 odst. 4 daňového řádu zpět na žalobce. Jestliže tedy správce daně přesvědčivě zpochybnil tvrzení žalobce a prokázal existenci vážných a důvodných pochyb, bylo na žalobci, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost důkazních prostředků.

106. Vydáním „výzev 2“ žalobce dostal dostatečný časový prostor k tomu, aby mohl zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě vysvětlit a doložit, a tím prokázat, jaká byla konkrétní skladba ceny za deklarovanou službu a v čem spočívala jistá „přidaná hodnota“ reklamních služeb souvisejících s odvysíláním sponzorského vzkazu v rámci řetězce firem oproti ceně fakturované ČT. Pokud tedy žalobce skutečně nakoupil reklamní služby za cenu mnohonásobně vyšší, než je cena obvyklá, měl tak v odpovědi na výzvy 2 tuto tvrzenou skutečnost doložit a prokázat. Jelikož žalobce ohledně této skutečnosti neunesl břemeno důkazní a výše dané ceny u prověřovaných obchodních případů zůstala pouze v rovině tvrzení, nezbylo správci daně než uzavřít, že rozdíly mezi cenami nebyly uspokojivě doloženy a přistoupit k navýšení základu daně. Je na daňovém subjektu, aby správci daně uspokojivě doložil a prokázal relevantními důkazy, že zde existovaly racionální důvody pro nákup služeb za ceny, které přesahují ceny v běžných obchodních vztazích.
107. Žalovaný dále uvedl, že není zřejmé, z čeho žalobce vychází, když tvrdí, že ho správce daně nutil prokazovat něco, co prokázat nemohl, ani toho nebyl schopen a že neprokázal „neexistenci právního vztahu ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. ZDP“, když správce daně dovedl své oprávnění posuzovat cenu služby v režimu, jako by šlo o cenu mezi spojenými osobami. Ze spisového materiálu nevyplývá, že by správce daně požadoval po žalobci, aby prokázal existenci právního vztahu v souladu se zmiňovaným ustanovením. Tato důkazní povinnost leží na straně správce daně, který prokazuje, že se jedná o jinak spojené osoby v souladu s § 23 odst. 7 ZDP, k čemuž v dané věci došlo. Správce daně požadoval po žalobci uspokojivě doložit a prokázat cenový rozdíl, a to zcela v souladu se zákonem.
108. K námitce nesprávné a nezákonné aplikace předpisů hmotného práva [především § 24 odst. 1 ZDP a § 23 odst. 7 písm. b) ZDP, se zaměřením na bod 5] žalovaný uvedl, že ve vztahu k aplikaci § 24 odst. 1 ZDP žalobce prokázal daňovou uznatelnost předmětných nákladů ve smyslu uvedeného ustanovení. Žalobce splnil povinnost tvrzení a povinnost důkazní ve vazbě na výzvu 1, tj. ve vazbě na prokázání, že mu předmětná služba spočívající v odvysílání sponzorského vzkazu byla poskytnuta. Správce daně měl však pochybnosti o účelu předmětných obchodních transakcí a o tom, zda ceny poskytnutých služeb splňují kritéria § 23 odst. 7 ZDP. Správce daně (žalovaný) je v daňovém řízení povinen postupovat tak, že při zjištění existence transakcí mezi osobami definovanými v § 23 odst. 7 ZDP přistupuje k ověření správnosti fakturované ceny. Tento postup odpovídá konstantní judikatuře Nejvyššího správního soudu, dle které, pokud jsou nebo mohou být splněny podmínky uvedené v citovaném ustanovení ZDP, nemá správce daně možnost volby a je povinen zjišťovat cenu obvyklou (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2008, č.j. 8 Afs 72/2007-65).
109. Aplikace § 23 odst. 7 ZDP je podmíněna především splněním tří podmínek, z nichž prioritní je otázka skutečné existence smluvního vztahu mezi spojenými osobami. ZDP jako spojené osoby definuje nejen osoby spojené kapitálově, personálně či osoby blízké apod., ale také osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Právě tento vztah mezi žalobcem a jeho dodavatelem byl správcem daně identifikován v předmětném případě. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č.j. 7 Afs 94/2012-74, pokud „*správce daně prokáže, že v hospodaření poplatníka se vyskytují obchodní operace s osobami uvedenými v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, 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 vztahů odpovídají, jej vedly k tomu, že tyto obchodní operace uskutečnil.“*

110. U osob definovaných v § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5. ZDP se u skutkových zjištění, právní kvalifikaci a aplikaci § 23 odst. 7 ZDP postupuje v tomto pořadí. 1) Zjištění „cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek“ (ceny obvyklé) a ceny daňově uplatněné daňovým subjektem. 2) V případě podstatného rozdílu cen (prodává-li se příliš levně nebo nakupuje-li se příliš draze) výzva k uspokojivému doložení podstatného rozdílu (cen) za účelem zjištění, zda obchodní operace odpovídá principům běžných obchodních vztahů. 3) V případě žádného nebo nikoliv uspokojivého doložení skutečnosti, že daňovým subjektem uplatněná cena odpovídá principům běžných obchodních vztahů, identifikace osob, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. 4) Ztotožnění daňového subjektu s osobou, která je zapojená v rámci řetězce osob v právním vztahu vytvořeném převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. 5) Úprava základu daně o zjištěný rozdíl.
111. Výše popsaný postup správce daně při daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012 a 2013 plně respektoval. Veškerá konkrétní zjištění správce daně zakládající pochybnosti o ceně a účelu sjednaných obchodních transakcí jsou žalovaným shrnuta v bodech [38] až [57] žalobou napadeného rozhodnutí, a proto na ně v této souvislosti žalovaný v podrobnostech odkazuje.
112. Ze všech zjištěných skutečností plyne, že v průběhu daňového řízení bylo shromážděno dostatečné množství důkazů, které nasvědčují tomu, že obchodní vztah žalobce a společnosti KV Production Servis probíhal za podmínek v obchodní praxi krajně neobvyklých, nelogických a při deklarovaném účelu značně nevýhodných. Správce daně v daňovém řízení postupoval správně, když identifikoval žalobce a jeho dodavatele jako jinak spojené osoby dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP a přistoupil k ověření správnosti fakturované ceny.
113. Tento postup odpovídá i konstantní judikatuře Nejvyššího správního soudu. Jak je uvedeno v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č.j. 7 Afs 48/2013-31, v případě aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP v tomto směru postačí, pokud správní orgány doloží a prokáží, byť i pouze nepřímými důkazy, že zde existoval řetězec dodavatelů, že v něm byl daňový subjekt zapojen, průběh toku finančních prostředků souvisejících s dodávkou pro daňový subjekt a zároveň prokáží odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami.
114. Jak totiž vyplývá z rozsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu, ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP nevyžaduje prokázání aktivního jednání všech subjektů a jednotící úmysl. Účelem tohoto ustanovení je zabránit nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů mezi jednotlivými poplatníky daně z příjmů a sankcionovat zneužití cenové spekulace v obchodních vztazích (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 11. 2014, č.j. 9 Afs 92/2013-27).
115. Co do namítaného nesprávného zjištění obvyklé ceny žalovaný uvedl, že správce daně zjistil cenu obvyklou co nejobektivněji, a to na základě cen, které byly stanovené společností Media Master (a z nichž ČT vycházela) a které také nabízela ostatním obchodním partnerům (bez ohledu na to, zda se jednalo o reklamní agenturu či konečného spotřebitele). Faktury vystavené ČT, jimiž fakturovala sponzorské vzkazy jednotlivým subjektům a které obsahují skutečné kontrakční ceny mezi ČT a jednotlivými subjekty,

získal správce daně v rámci vyhledávací činnosti. V návaznosti na sdělení ČT o způsobu sjednávání cen sponzoringu v roce 2012 a do 18. 7. 2013, vyzval správce daně, právě za účelem zjištění a získání ceny obvyklé, společnost Media Master k zapůjčení listin týkajících se sponzorování konkrétních pořadů (jmenovitě uvedených), resp. o zapůjčení všech dříve zveřejněných ceníků sponzoringu.

116. Ceníky společnosti Media Master obsahovaly oblast či kategorii (nikoliv jednotlivé konkrétní pořady), do kterých tyto jednotlivé pořady správce daně s co největší přesností, resp. s určením typu pořadu a dne vysílání zařadil, přičemž k tomuto postupu nepotřeboval žádný návod či vysvětlení ze strany Media Master. Ceny skutečně fakturované ČT správce daně, resp. žalovaný neurčil za ceny obvyklé, jelikož se jedná o ceny, u kterých mohlo dojít na základě obchodních vyjednávání k jejich ovlivnění, např. z důvodu slev, bonusů apod., proto za cenu obvyklou určil cenu vycházející z ceníkových cen sponzoringu ČT, resp. společnosti Media Master a ceny výroby sponzorského odkazu. Správce daně tak při určení ceny obvyklé postupoval ve prospěch žalobce, když jako cenu obvyklou určil vyšší cenu vycházející z veřejných ceníků sponzoringu v ČT. Žalovaný je toho názoru, že konstrukce ceny obvyklé, tak jak ji prezentoval správce daně, je dílem postupu zcela logického a maximálně obhajitelného, jelikož jde o cenu, za kterou se služba na trhu běžně prodává.
117. Žalovaný považoval způsob určení ceny obvyklé, jenž vychází z ceníkových cen, které jsou dostupné jakémukoliv inzerentu za zcela transparentní a objektivní. Je zřejmé, že se jedná o cenu obvyklou na trhu, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích v daném místě a čase za srovnatelné služby a za stejných obchodních podmínek.
118. Žalovaný dodal, že žalobce akceptoval cenu nabízené služby, aniž by si sám v době sjednávání reklamy ověřil cenu poskytované služby přímo u poskytovatele této služby, tedy ČT, náhledem na její internetové stránky, resp. na stránky Media Master, na které ČT na svých webových stránkách odkazovala, či se pokusil sám zajistit tuto službu přímo u ČT či jiného dodavatele. Ze shromážděných písemných důkazů je zřejmé, že žalobce již od počátku věděl, že jeho reklama bude vysílána v ČT, cenu nabízených reklamních služeb akceptoval, aniž by jakkoli zjišťoval, zda je tato cena pro něj výhodná či nikoliv. Z ceníku ani jiných skutečností zjištěných správcem daně za účelem stanovení ceny obvyklé není zřejmá jakákoli nedostupnost těchto služeb, resp. že by se žalobce vůbec pokusil si tuto službu u ČT zajistit sám. V případě, že by si žalobce prověřil možnost odvysílání sponzorského vzkazu nezprostředkovaně přímo od České televize, zjistil by, že inzertní prostor byl v daném období obchodován společností Media Master a právě sám žalobce by měl možnost (i jako jediný sponzor) získat odvysílání sponzorského vzkazu v tomto případě za cenu několikanásobně nižší, než jakou ve skutečnosti zaplatil. Žalovanému se proto jako zcela nestandardní jeví neprovedení ověření dané nabídky na trhu.
119. Žalobce dále namítal, že správce daně zcela pomíjí, že cena za obstarání reklamních služeb od společnosti KV Production Servis reflektuje komplexní servis spojený s dodáním reklamní služby. K této námitce žalovaný uvedl, že pouhým tvrzením, že komplexní služba poskytovaná společností KV Production Servis zahrnovala kromě samotného vysílání také služby spočívající ve zpracování seznamu akcí a media plánů, předkládání návrhů, doporučení a koncepcí pro marketingovou činnost v příslušném kalendářním roce, účastnila se jednání se žalobcem, musela pořídit nosič pro video dokumentaci a zajistit její vyhotovení aj., žalobce svoji povinnost uloženou ve výzvách 2 nesplnil, resp. neprokázal, že by krom samotného zajištění odvysílání reklamních spotů vyvinula společnost KV

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

Production Servis další činnosti, které by představovaly přidanou hodnotu. Správce daně na základě předložených a získaných důkazních prostředků tyto další služby spojené s komplexním servisem a řízením reklamní akce, jež by mohly mít vliv na výši sjednané ceny, nedetekoval. Nadto cena výroby reklamního spotu vyúčtovaná společností SAWAGO dodavateli žalobce, tj. KV Production Servis, byla správcem daně do ceny obvyklé zahrnuta. V této souvislosti žalovaný podotýká, že v případě uspokojivého doložení rozdílu mezi cenou sjednanou žalobcem a společností KV Production Servis a cenou obvyklou zjištěnou správcem daně nese žalobce důkazní břemeno.

120. Žalovaný závěrem konstatoval, že žalobce ve své žalobě uvedl převážně shodné námitky, které již obsahovalo odvolání proti rozhodnutí správce daně, a dále polemizoval se závěry, které učinil žalovaný ve svém rozhodnutí.
121. Vzhledem k tomu, že se závěry žalovaného k dané skutečnosti nemění, žalovaný v podrobnostech odkázal na obsah spisového materiálu a na podrobné odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž uvedl relevantní právní úpravu, přehledně a srozumitelně přezkoumal její aplikaci v daném případě během celého správního řízení a reagoval přiměřeným způsobem na všechny podstatné odvolací námitky.
122. Žalovaný na podkladě výše uvedeného navrhl žalobu pro nedůvodnost zamítnout.

#### [IV] Replika

123. Žalobce se k vyjádření žalovaného ze dne 20. 2. 2019 v replice ze dne 30. 3. 2020, kde v mnohém odkázal na svoji žalobu.

#### [V] Posouzení věci soudem

124. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).
125. Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.
126. Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.
127. Ve věci bylo soudem rozhodnuto v souladu s § 51 odst. 1 věty první, neboť s tím souhlasili oba účastníci řízení.
128. Žaloba není důvodná.
129. Dodatečnými platebními výměry byla žalobci podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu doměřena z moci úřední daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 839 800 Kč (za zdaňovací období roku 2012) a o 358 340 Kč (za zdaňovací období roku 2013) a dle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu mu byla stanovena povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částek doměřené daně v celkové výši 239 628 Kč.
130. Soud se nejprve zaměřil na namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.
131. Námitka nebyla důvodná.
132. Nejvyšší správní soud stran (ne)přezkoumatelnosti soudních rozhodnutí setrvale judikuje, že nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č.j. 1 Afs 135/2004-

73, či ze dne 8. 4. 2004, č.j. 4 Azs 27/2004-74, a ze dne 4. 12. 2003, č.j. 2 Ads 58/2003-75). Obdobně je rozhodnutí soudu zatíženo nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů v případech, že se soud ztotožní se závěry správního orgánu a označí je za správné, přičemž se ale nevypořádá s věcnými či právními námitkami v žalobě uplatněnými proti takovým závěrům (srov. rozsudek tohoto soudu ze dne 23. 12. 2005, č.j. 4 As 13/2004-55), respektive pokud z odůvodnění rozhodnutí není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby (srov. rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č.j. 2 Afs 24/2005-44).

133. Byť se uvedené závěry týkají rozhodovací činnosti soudů, lze je jistě aplikovat i na rozhodovací činnost správních orgánů. Uvedeným kritériím napadené rozhodnutí vyhovělo. Žalovaný vyšel ze zjištěného skutkového stavu, prezentoval námitky a stanoviska daňového subjektu a předeštel relevantní právní závěry, kterými stěžejní odvolací argumentaci vypořádal. Ostatně, žalující strana proti výkladu podanému Odvolacím finančním ředitelstvím v žalobě obsáhle brojí a polemizuje s ním, což by v případě chybějících důvodů prakticky nebylo možné. Nesouhlas s odůvodněním napadeného rozhodnutí však bez dalšího nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost.
134. Stejně tak lze přitakat názoru žalovaného, že ke zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost nepostačuje ani to, že žalovaný nereagoval podrobně na každou námitku žalobce. Pro věc podstatné je to, zda správní orgán vyjeví vlastní pohled na věc dostatečně přesvědčivě, za použití plnohodnotné a názoru daňového subjektu konkurující argumentace. Tím oponentní námitky alespoň implicitně vypořádá. Z bohaté judikatury lze za všechny citovat, ve shodě s žalovaným, z nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (bod [68]), podle kterého „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“ Dostát povinnosti řádně vypořádat odvolací námitky neznamená, že je správní orgán povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem argumentace odvolatele, což v souzené věci žalovaný učinil.
135. Leitmotivem sporu je dle žalobce „výklad a aplikace § 24 odst. 1 ZDP, § 23 odst. 7 písm. b) ZDP a § 92 odst. 3 až odst. 5, ve spojení s § 86 odst. 3 daňového řádu“, resp. kontrolní zjištění (a závěry z nich vyvozené správci daně obou stupňů) vedoucí ke zvýšení základu daně z důvodu neprokázání a nedoložení rozdílu mezi cenami uplatněnými v daňové účinných nákladech na základě přijatých faktur vystavených dodavatelem KV Production Servis, s.r.o. (dále jen „KV Production Servis“) za obstarání reklamy (sponzorského vzkazu) v rámci jednotlivých TV pořadů vysílaných v České televizi (na straně jedné) a cenami zjištěnými správcem daně, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů (na straně druhé).
136. Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů platí: „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.“
137. Podle § 23 odst. 7 věty první a druhé zákona o daních z příjmů platí: „Liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných

*obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku.“*

138. Podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů se spojenými osobami pro účely tohoto zákona rozumí jinak spojené osoby, kterými jsou i osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.
139. Podle § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu, *„správce daně prokazuje skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti.“*
140. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu, *„daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.“*
141. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu, *„pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.“*
142. Soud připomíná, že žalobce ve zdaňovacím období roku 2012 zaúčtoval a uplatnil v daňově uznatelných nákladech přijaté faktury za poskytnutí reklamních služeb od dodavatele KV Production Servis. Konkrétně se jednalo o *a)* fakturu č. 12K0100036 ze dne 5. 3. 2012 za obstarání reklamy v rámci pořadu „Trumfy Miroslava Donutila“ vysílané dne 10. 3. 2012, a to ve výši 1 200 000 Kč bez DPH (dále též „reklama 1“), *b)* fakturu č. 12K0100113 ze dne 22. 6. 2012 za obstarání reklamy v rámci pořadu „O Šípkové Růžence“ vysílané dne 27. 7. 2012, a to ve výši 1 000 000 Kč bez DPH (dále též „reklama 2“), *c)* fakturu č. 12K0100123 ze dne 25. 7. 2012 za obstarání reklamy v rámci pořadu „Láska rohatá“ vysílané dne 24. 8. 2012, a to ve výši 1 000 000 Kč bez DPH (dále též „reklama 3“), *d)* fakturu č. 12K0100194 ze dne 5. 10. 2012 za obstarání reklamy v rámci pořadu „Trumfy Miroslava Donutila“ vysílané dne 27. 10. 2012 ve výši 1 200 000 Kč bez DPH (dále též „reklama 4“), *e)* fakturu č. 12K0100246 ze dne 23. 11. 2012 za obstarání reklamy v rámci pořadu „Komici na jedničku - Petr Nárožný“ vysílané dne 18. 12. 2012, a to ve výši 1 200 000 Kč bez DPH (dále též „reklama 5“). Žalobce doložil k uvedeným účetním případům rovněž smlouvy o obstarání reklamy v rámci televizního pořadu [ze dne 5. 3. 2012 (reklama 1), ze dne 22. 6. 2012 (reklama 2), ze dne 25. 7. 2012 (reklama 3), ze dne 5. 10. 2012 (reklama 4) a ze dne 23. 11. 2012 (reklama 5)] uzavřené s dodavatelem KV Production Servis.
143. Dále, žalobce ve zdaňovacím období roku 2013 rovněž zaúčtoval a uplatnil v daňově uznatelných nákladech přijaté faktury za poskytnutí reklamních služeb od dodavatele KV Production Servis. Konkrétně se jednalo o *a)* fakturu č. 13K0100028 ze dne 1. 3. 2013 za obstarání reklamy v rámci pořadu „Zázraky přírody“ vysílané dne 16. 3. 2013, a to ve výši 1 200 000 Kč bez DPH (dále též „reklama 6“), *b)* fakturu č. 13K0100074 ze dne 15. 5. 2013 za obstarání reklamy v rámci pořadu „Vyprávěj“ vysílané dne 14. 6. 2013 ve výši 1 200 000 Kč bez DPH (dále též „reklama 7“). Žalobce doložil k uvedeným účetním případům také smlouvy o obstarání reklamy v rámci televizního pořadu ze dne 1. 3. 2013 (reklama 6) a ze dne 15. 5. 2013 [revidovaná dodatkem ze dne 3. 6. 2013 (reklama 7)], v němž došlo ke změně pořadu a data vysílání žalobcovy sponzorského odkazu. Předmětem předložených smluv byl závazek obstarat pro objednatele (= žalobce) reklamu jeho služeb a propagaci jeho obchodního jména v rámci specifikovaných televizních pořadů vysílaných v České televizi (program ČT 1) v určeném datu. Stejně tak se dodavatel zavázal zajistit uvedení označení žalobcovy obchodní firmy a loga vycházející ze zapsaných ochranných známek a

prezentovat sjednané znění reklamy na veřejnosti konkretizovaným způsobem. Správci daně byly rovněž předloženy výpisy z bankovních účtů prokazující úhradu předmětných faktur za obstarání reklamy na bankovní účet KV Production Servis.

144. Správce daně vzniklé pochybnosti o oprávněnosti uplatnění některých výdajů (nákladů) v základu daně specifikoval ve výzvě ze dne 21. 4. 2016, kterou byl žalobce vyzván k prokázání toho, že náklady související s reklamami 1-7 od dodavatele KV Production Servis byly vynaloženy ve zdaňovacích obdobích let 2012 a 2013 v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalobce na výzvu reagoval a správci daně předložil mj. kopie DVD záznamů všech výše uvedených televizních pořadů. Správce daně na základě těchto záznamů osvědčil, že reklama daňového subjektu byla odvysílána Českou televizí na program ČT1, a to před a po uvedených televizních pořadech ve formě krátkého sponzorského odkazu (spolu s dalšími společnostmi) v celkové délce 10 vteřin, při kterém došlo k zobrazení loga odvolatele v doprovodu zvukové nahrávky. Správce daně zároveň dospěl k závěru, že žalobce prokázal, že mu byly reklamy 1-7 skutečně poskytnuty, a to ve zdaňovacích obdobích let 2012 a 2013, a dále, že náklady na ony reklamy byly vynaloženy v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
145. Nicméně, v rámci úřední činnosti bylo správcem daně ve vztahu k reklamám 1 a 2 zjištěno, že za odvysílání předmětného sponzorského vzkazu na program ČT1 byly daňovými doklady vystavenými Českou televizí (č. 4102210164 ze dne 18. 4. 2012 a č. 4102210353 ze dne 3. 8. 2012) vyúčtovány společnosti Brenta s.r.o. částka 100 000 Kč bez DPH za sponzorování pořadu „Trumfy Miroslava Donutila“ (reklama 1) a částka 90 000 Kč bez DPH za sponzorování pořadu „O Šípkové Růžence“ (reklama 2). V rámci smluv uzavřených mezi Českou televizí a společností Brenta s.r.o. [= Smlouva o sponzorování pořadu č. 1047967/252 sepsaná dne 12. 4. 2012 (reklama 1) a Smlouva o sponzorování pořadu č. 1049629/252 sepsaná dne 1. 8. 2013 (reklama 2)], jejichž předmětem je sponzorování daných pořadů prostřednictvím sponzorského vzkazu vysílaného na program ČT1, společnost Brenta s.r.o. prohlásila, že je oprávněna zastupovat sponzory, mezi kterými je označen i žalobce, a to na základě smluv uzavřených se zde uvedenými sponzory, jejichž součástí je zplnomocnění k podpisu smluv s Českou televizí, v opačném případě si je obstará později [= čl. 1 odst. 3 Smlouvy o sponzorování pořadu č. 1047967/252 (reklama 1)], resp. že má se sponzory, mezi kterými je i žalobce, uzavřenou písemnou smlouvu, na jejímž základě je oprávněna k uzavření smlouvy s Českou televizí [= čl. 1 odst. 3 Smlouvy o sponzorování pořadu č. 1049629/252 (reklama 2)].
146. Dále, v rámci úřední činnosti bylo správcem daně ve vztahu k reklamám 3-5 zjištěno, že za odvysílání předmětného sponzorského vzkazu na program ČT1 byly daňovými doklady vystavenými Českou televizí (č. 4102210442 ze dne 26. 9. 2012, č. 4102210581 ze dne 27. 11. 2012, č. 4102210699 ze dne 10. 1. 2013) vyúčtovány společnosti Action Racing Mania s.r.o. (od 6. 2. 2015 zapsána v obchodním rejstříku pod názvem PORTAPROLESS s.r.o.) částka 90 000 Kč bez DPH za sponzorování pořadu „Láska rohatá“ (reklama 3), částka 120 000 Kč bez DPH za sponzorování pořadu „Trumfy Miroslava Donutila“ (reklama 4) a částka 70 000 Kč bez DPH za sponzorování pořadu „Komici na jedničku“ (reklama 5). V rámci smluv (= čl. 1 bod 3) uzavřených mezi Českou televizí a společností Action Racing Mania s.r.o. [= Smlouva o sponzorování pořadu č. 1050132/252 ze dne 24. 9. 2012 (reklama 3), Smlouva o sponzorování č. 1051178/252 ze dne 26. 11. 2012 (reklama 4) a Smlouva o sponzorování pořadu č. 1051799/252 ze dne 2. 1. 2013 (reklama 5)], jejichž předmětem je sponzorování daných pořadů prostřednictvím sponzorského vzkazu

vysílaného na programu ČT1, společnost Action Racing Mania s.r.o. prohlásila, že má se zde uvedenými sponzory (= včetně žalobce) uzavřenou písemnou smlouvu, na jejímž základě je oprávněna k uzavření této smlouvy.

147. Dále, v rámci úřední činnosti bylo správcem daně ve vztahu k reklamám 6 a 7 zjištěno, že za odvysílání předmětného sponzorského vzkazu na programu ČT1 byly daňovými doklady vystavenými Českou televizí (č. 4102310132 ze dne 12. 4. 2013 a č. 4102310570 ze dne 14. 8. 2013) vyúčtovány společnosti Light promotion s.r.o částka 90 000 Kč bez DPH za sponzorování pořadu „Zázraky přírody“ (reklama 6) a částka 112 500 Kč bez DPH za sponzorování pořadu „Manéž Bolka Polívky“ (reklama 7). V rámci smluv (= čl. 1 bod 3) uzavřených mezi Českou televizí a společností Light promotion s.r.o [= Smlouva o sponzorování pořadu č. 1053400/252 sepsaná dne 28. 3. 2013 (reklama 6) a Smlouva o sponzorování pořadu č. 1055259/252 sepsaná dne 8. 7. 2013 (reklama 7)], jejichž předmětem je sponzorování daných pořadů prostřednictvím sponzorského vzkazu vysílaného na programu ČT1, společnost Light promotion s.r.o. prohlašuje, že má se zde uvedenými sponzory (včetně žalobce) uzavřenou písemnou smlouvu, na jejímž základě je oprávněna k uzavření této smlouvy.
148. Soud je toho názoru, že správci daně vznikly na základě výše uvedených skutečností získaných v rámci úřední činnosti oprávněné pochybnosti o účelu obchodních transakcí týkajících se odvysílání sponzorského odkazu v České televizi a o tom, zda ceny poskytnutých služeb vyúčtovaných žalobci dodavatelem KV Production Servis splňují kritéria § 23 odst. 7 ZDP, když ceny fakturované žalobci oproti cenám fakturovaným ČT byly několikanásobně navýšeny. Proto správce daně adresoval žalobci postupně výzvu ze dne 23. 1. 2017, č.j. 25035/17/2401-60562-402039, a výzvu ze dne 1. 2. 2017, č.j. 60405/17/2401-60562-402039, ve kterých vyzval žalobce k vysvětlení, resp. doložení rozdílu mezi cenami sjednanými jím se společností KV Production Servis a cenou obvyklou zjištěnou správcem daně. Žalobce byl v obou výzvách obeznámen s tím, co správce daně v průběhu daňového řízení zjistil, v čem spočívaly jeho pochybnosti a jakým způsobem je má žalobce rozptýlit.
149. Žalobcova tvrzení (ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu) vyvolaly u správce daně oprávněné a důvodné pochybnosti. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem prokazuje správce daně, přičemž stačí, když prokáže nesoulad se skutečností, resp. že tu existují vážné a důvodné pochybnosti. A v souzené věci tomu tak bylo.
150. Vzhledem k výše uvedenému měl správce daně důvodné pochybnosti o účelu obchodních transakcí týkajících se odvysílání sponzorského odkazu v České televizi a o tom, zda ceny poskytnutých služeb vyúčtovaných žalobci dodavatelem KV Production Servis splňují kritéria § 23 odst. 7 ZDP, protože ceny fakturované žalobci byly oproti cenám fakturovaným ČT několikanásobně vyšší. Správce daně tyto pochybnosti specifikoval, přesvědčivě zpochybnil žalobcova tvrzení, čímž vlastní důkazní břemeno unesl a přenesl ho v souladu s § 92 odst. 4 daňového řádu zpět na žalobce.
151. Žalobce po obdržení výzev ze dne 23. 1. 2017 a ze dne 1. 2. 2017 získal dostatečný časový prostor k tomu, aby mohl zjištěný rozdíl mezi cenami přesvědčivě vysvětlit a prokázat, jaká byla konkrétní skladba ceny za deklarovanou službu a jaké tu byly specifické

okolnosti ovlivňující jím zaplacenou cenu za reklamní služby související s odvysíláním sponzorského vzkazu oproti ceně fakturované ČT.

152. Nebylo možné odhlédnout od toho, že správce daně v souvislosti se skutkovými zjištěními prověřoval okolnosti, jež nasvědčovaly nestandardnímu navýšení konečné ceny fakturované žalobci za poskytnutí předmětných služeb společností KV Production Servis.
153. Správce daně zjistil, že společnost Brenta s.r.o. vznikla dne 9. 2. 2010, když jejím jednatelem byl ode dne 1. 3. 2010 M. J.. Jediným společníkem společnosti Brenta s.r.o. je společnost Production Invest a.s. Žalovaný rovněž poznamenal, že ze sbírky listin ve veřejném rejstříku zjistil, že minimálně v roce 2013 byl M. J. jediným akcionářem společnosti Production Invest a.s. Správce daně ze sbírky listin dále zjistil, že společnost Brenta s.r.o. nikdy nezveřejnila svou účetní závěrku. Společnost Brenta s.r.o. byla vůči správci daně nekontaktní, a tomu se tak nepodařilo zajistit jakékoliv důkazní prostředky, na základě kterých by bylo možné prověřit okolnosti vztahující se k odvysílání předmětných sponzorských vzkazů, zejména pak komu a za jakou cenu byl společností Brenta s.r.o. sponzorský vzkaz vyúčtován. Stejně tak nebyl zjištěn rozsah a výše dalšího eventuálního plnění (přidané hodnoty) dodaného společností Brenta s.r.o., které by cenu předmětného sponzorského vzkazu navýšilo.
154. Správce daně rovněž zjistil, že společnost Action Racing Mania s.r.o. vznikla dne 28. 8. 2009 a jejím jednatelem byl ode dne 28. 8. 2009 do dne 4. 12. 2015 rovněž M. J.. Ode dne 4. 12. 2015 byl jednatelem společnosti V. K. s hlášenou adresou pobytu na Magistrátu města Brna. V období ode dne 31. 12. 2010 do dne 7. 12. 2015 byla jediným společníkem společnosti Action Racing Mania s.r.o. společnost Production Invest a.s. (jako v případě společnosti Brenta s.r.o.). I tu bylo ze sbírky listin zjištěno, že společnost Action Racing Mania s.r.o. nikdy nezveřejnila účetní závěrku. A i v tomto případě byla uvedená společnost vůči správci daně nekontaktní. Správce daně dále zjistil, že společnost Action Racing Mania s.r.o. měla u Raiffeisenbank a.s. evidovány od roku 2012 do roku 2014 celkem tři bankovní účty, ke kterým měl dispoziční právo M. J.. Vzhledem k indolenci společnosti se správci daně nepodařilo zajistit důkazní prostředky, na jejichž základě by bylo možné prověřit okolnosti vztahující se k odvysílání předmětných sponzorských vzkazů, zejména komu a za jakou cenu byl společností Action Racing Mania s.r.o. vyúčtován sponzorský vzkaz, a nebyl ani zjištěn rozsah a výše dalšího eventuálního plnění (přidané hodnoty) dodaného společností Action Racing Mania s.r.o., které by cenu předmětného sponzorského vzkazu navýšilo.
155. Dále, žalovaný v napadeném rozhodnutí popsal, že společnost Light promotion s.r.o. vznikla dne 7. 12. 1998. Jednatelem společnosti byla ode dne 4. 4. 2000 do dne 3. 11.2006 V. J.. Ode dne 3. 11.2006 byl jednatelem společnosti J. K., který byl zároveň jejím jediným společníkem a který byl v letech 2010 až 2014 předseda představenstva a v letech 2014 až 2018 předseda správní rady společnosti Production Invest a.s. Ze sbírky listin vedené ve veřejném rejstříku správce daně zjistil, že společnost od roku 2005 nezveřejňuje svou účetní závěrku. Společnost Light promotion s.r.o. byla vůči správci daně nekontaktní. Společnost se na adrese sídla uvedeného ve veřejném rejstříku fyzicky nenacházela již od poloviny roku 2006, ani v provozovně evidované u místně příslušného správce daně ekonomickou činnost neprovozovala. Správce daně dále zjistil, že společnost Light promotion s.r.o. má od roku 1998 veden bankovní účet u Československé obchodní banky, a.s. s dispozičním oprávněním znějícím mj. na M. J.. Ani v případě této společnosti se správci daně nepodařilo zajistit jakékoliv důkazní prostředky, na základě kterých by bylo možné prověřit okolnosti vztahující se k odvysílání předmětných sponzorských vzkazů, zejména

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

komu a za jakou cenu byl společností Light promotion s.r.o. sponzorský vzkaz vyúčtován. Rovněž nebyl zjištěn rozsah a výše dalšího eventuálního plnění (přidané hodnoty) dodaného společností Light promotion s.r.o., které by cenu předmětného sponzorského vzkazu navýšilo.

156. Společnost KV Production Servis vznikla dne 17. 9. 2004. Jednatelkou společnosti byla ode dne 17. 9. 2004 do dne 30. 10. 2014 P. Č., která byla ve stejném období zároveň společníkem této společnosti. Od dne 21. 10. 2010 do dne 4. 8. 2015 byla společníkem společnosti KV Production Servis taktéž společnost Production Invest a.s. (podíl 51% na základním kapitálu). Od zániku funkce jednatelky P. Č. nebyl ve veřejném rejstříku evidován žádný statutární orgán společnosti. V době rozhodování žalovaného byl společníkem J. Š. s hlášeným místem pobytu na Městském úřadu Náchod. Správce daně ze sbírky listin dále zjistil, že společnost KV Production Servis nikdy nezveřejnila svou účetní závěrku a byla vůči správci daně nekontaktní. Na adrese zapsané v obchodním rejstříku neměla žádné označení, fakticky zde nesídlila, ani neprovozovala ekonomickou činnost. Správce daně zjistil, že společnost měla u Raiffeisenbank a.s. veden bankovním účet, na kterém docházelo v letech 2012 a 2013 k pohybům finančních prostředků v objemech odpovídajících jednotkám milionů korun. Prověřením těchto pohybů bylo správcem daně zjištěno, že platby hrazené bezhotovostně ve prospěch tohoto účtu byly běžně vybírány v hotovosti bezprostředně po jejich připsání. Vedení tohoto účtu bylo ukončeno ke dni 31. 10. 2014. Dispoziční oprávnění k tomuto účtu měl mj. M. J., který byl od dne 1. 4. 2011 do dne 30. 9. 2014 zaměstnancem společnosti KV Production Servis. Správce daně dále zjistil, že společnost KV Production Servis uplatnila ve zdaňovacím období leden až červenec 2013 nárok na odpočet daně z plnění přijatých od společnosti Program Media s.r.o. v celkové hodnotě desítek milionů korun. Společnost Program Media s.r.o. však uhradila v tomto období na bankovní účet částky odpovídající přibližně deseti procentům této hodnoty (poslední platba byla uskutečněna dne 8. 7. 2013). Správci daně byla předložena mj. dohoda o spolupráci uzavřená dne 7. 1. 2013 mezi společností Program Media s.r.o. (jako obstaravatel) a KV Production Servis (jako objednatel), na jejímž základě byla dohodnuta vzájemná reklama partnerů a jejich partnerů na vyjmenovaných akcích, mj. také na „TV akce 2013“ a „TV pořady na ČT“. V uvedené dohodě je dále ujednáno, že obstaravatel bude pro objednatele vykonávat mj. grafickou přípravu loga pro TV pořady. Společnost Program Media s.r.o. vyfakturovala na základě předloženého daňového dokladu č. 130100089 ze dne 21. 5. 2013 společnosti KV Production Servis za služby dle dohody částku v řádech desítek milionů korun, avšak bez bližší specifikace poskytnutých služeb a jejich rozsahu. Ani v případě společnosti KV Production Servis se správci daně nepodařilo zajistit důkazní prostředky, na základě kterých by bylo možné prověřit okolnosti vztahující se k odvysílání předmětných sponzorských vzkazů, zejména kým a za jakou cenu byl sponzorský vzkaz společnosti KV Production Servis vyúčtován, ani rozsah a výši dalšího eventuálního plnění (přidané hodnoty) vyúčtovaného společností KV Production Servis nebo dodaného touto společností a vyúčtovaného odvolateli.
157. Společnost Program Media, s.r.o. vznikla dne 13. 2. 2008 a jejím jednatelem ode dne vzniku byla Barbora Novotná (ode dne 5. 7. 2017 zapsána změna příjmení na Miller), která byla zároveň jedním ze společníků společnosti Program Media, s.r.o. a v letech 2010 až 2014 byla rovněž členkou představenstva Production Invest a.s. Ze sbírky listin správce daně zjistil, že společnost Program Media, s.r.o. nikdy nezveřejnila svou účetní závěrku a byla vůči správci daně nekontaktní. Na adrese sídla zapsané ve veřejném rejstříku žádnou ekonomickou činnost nevykonávala, reálně zde nesídlila. Správce daně dále zjistil, že společnost Program Media, s.r.o. měla u Raiffeisenbank a.s. od roku 2007 a 2009 evidovány Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

dva bankovní účty s dispozičním oprávněním znějícím mj. na M. J.. Rovněž v případě společnosti Program Media, s.r.o. se nepodařilo zajistit důkazní prostředky, na jejichž základě by bylo možné prověřit okolnosti vztahující se k předmětným sponzorským vzkazům, zejména zda vůbec, příp. kým a za jakou cenu byl společností Program Media, s.r.o. sponzorský vzkaz vyúčtován, a nebylo možné ani ověřit rozsah a zjistit výši eventuálního plnění (přidané hodnoty) dodaného společností Program Media, s.r.o., které by cenu předmětných sponzorských vzkazů navýšilo.

158. Na základě uvedených skutečností pak správce daně dospěl k závěru, že se v žalobcově případě podílely na poskytnutí reklam řetězce firem, na jejichž počátku byla Česká televize a na konci žalobce. Podobu řetězců správce daně vyjevil takto: a) Česká televize -> Brenta -> ??? -> KV Production Servis -> žalobce; b) Česká televize -> Action Racing Mania -> ??? -> KV Production Servis -> žalobce; c) Česká televize -> Light promotion -> ??? -> Program Media -> KV Production Servis -> žalobce.
159. Správce daně ve snaze o co nejobektivnější zjištění skutkového stavu dále vyzval Českou televizi (výzva ze dne 20. 7. 2016, č.j. 685980/16/2401-60562-402039) k zapůjčení ceníků sponzoringu k ověření cen za sponzorování konkrétních pořadů odvysílaných na programu ČT1. Veřejnoprávní televize odpověděla, že její inzertní prostor byl do dne 18. 7. 2013 obchodován společností Media Master, s.r.o., nikoliv však výlučně. Česká televize sama i v období do dne 18. 7. 2013 uzavírala smlouvy týkající se obchodních sdělení. Media Master, s.r.o. po dobu smluvního vztahu s Českou televizí vytvářela a zveřejňovala inzertní ceníky na vlastních webových stránkách. Podkladem pro stanovení ceny u obchodních případů, které uzavírala sama ČT, byly dle jejího vyjádření ceníky zveřejňované pro dané období společností Media Master, s.r.o. a výsledná cena byla výsledkem jednání mezi obchodním oddělením České televize a příslušné smluvní strany.
160. Správce daně se obrátil i na společnost Media Master, s.r.o. a vyzval ji (výzva ze dne 22. 9. 2016, č.j. 821926/16/2401-60562-402039) k zapůjčení všech dříve zveřejněných ceníků sponzoringu, ze kterých budou zřejmé ceny za sponzorování konkrétních pořadů vysílaných na programu ČT1. Správci daně byla následně poskytnuta listina označená jako „Sponzoring - PRAVIDELNĚ SE OPAKUJÍCÍ POŘADY“. Tam uvedené údaje byly aktualizovány dne 15. 8. 2011, dne 17. 9. 2012 a dne 8. 1. 2013. Následně bylo upřesněno, že ceny uvedené v poskytnutých cenících jsou uvedeny bez DPH, jsou kalkulovány na sponzorské vzkazy o délce 10 vteřin odvysílané bezprostředně před a po pořadu a tyto ceny jsou stanoveny pouze za „odvysílání“ předmětných pořadů, nezahrnují další náklady, např. výrobu nebo dodání sponzorského vzkazu.
161. Soud je toho názoru, že správci daně nebylo co vytknout ani v případě, kdy za účelem zjištění ceny za výrobu digitalizovaného zvukového a obrazového znění sponzorského vzkazu provedl dne 5. 4. 2016 místní šetření u jejich výrobce, společnosti SAWAGO s.r.o. Správci byla daně předložena listina označená jako „Náklady na výrobu jednoho sponzorského vzkazu“ a rovněž faktury vystavené společností SAWAGO s.r.o. společností KV Production Servis, ze kterých vyplývá částka 12 000 Kč bez DPH za výrobu sponzorského vzkazu.
162. Soud je toho názoru, že správcem daně pak byla v návaznosti na výše předložené důkazní prostředky přílehavě stanovena cena obvyklá za výrobu a odvysílání předmětných sponzorských vzkazů, když při stanovení ceny za odvysílání předmětných sponzorských vzkazů vycházel správce daně z cen uvedených v ceníku poskytnutého společností Media Master, s.r.o., a to v návaznosti na sdělení České televize o způsobu sjednávání cen

sponzoringu. Jednalo se o cenu nabízenou všem zájemcům o sponzorování konkrétních pořadů v daném vysílacím čase na programu ČT1. Příslušným výpočtem pak dospěl k závěru o navýšení ceny (v žalobcově případě) oproti ceně obvyklé v rozmezí přibližně od trojnásobku do osminásobku. Pochybnosti správce daně posílilo také tvrzení, že žalobce stran obstarání reklamy nekontaktoval případného jiného dodavatele, cenu poskytované služby jinde nezjišťoval a neověřoval si výhodnost cen nabízených mu dodavatelem KV Production Servis.

163. Pokud tedy žalobce skutečně nakoupil reklamní služby za cenu několikanásobně vyšší, než byla cena obvyklá, měl v odpovědi na výzvy ze dne 23. 1. 2017 a ze dne 1. 2. 2017 tyto správcem daně tvrzené (a získanými důkazy podepřené) skutečnosti doložit a prokázat.
164. Žalobce však této povinnosti nedostál a stran této skutečnosti neunesl důkazní břemeno, když reagoval na obě výzvy tak, že vyjádřil nesouhlas s postupem správce daně, neboť ten dle žalobce neprokázal naplnění podmínek pojmu „jinak spojené osoby“ a vytvoření právního vztahu převážně za účelem snížení základu daně mezi žalobcem a správcem daně označenými osobami.
165. Žalobce byl toho názoru, že správce daně nemá právní důvod požadovat po žalobci doložení rozdílu od ceny obvyklé. Výzvy ze dne 23. 1. 2017 a ze dne 1. 2. 2017 jsou proto z uvedených důvodů nezákonné. Stejně tak žalobce rozporoval výši stanovené obvyklé ceny.
166. Soud se s takovými odvolacemi, resp. žalobními námitkami neztotožnil.
167. Správce daně, vzhledem k závažnosti získaných informací, správně pojal pochybnosti o účelu předmětných obchodních transakcí a o tom, zda ceny poskytnutých služeb splňují kritéria § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Nemůže být pochyb o tom, že tu byly zásadní indicie, že deklarované služby byly poskytnuty nestandardně ve specifikovaných řetězcích společností. Žalovaný správně připomněl, že v takovém případě byl správce daně povinen postupovat tak, že při zjištění existence transakcí mezi osobami definovanými v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů přistupuje k ověření správnosti fakturované ceny, když je povinen uplatnit přísnější kritérium, podle kterého nemůže být stanovená cena u vzájemných transakcí zjevně tržně nepřiměřená a dokonce nesmí přesahovat cenu obvyklou vůbec.
168. Soud se neztotožnil ani s námitkami ohledně neprokázání toho, že žalobce a společnost KV Production Servis jsou osobami jinak spojenými ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů, resp. neprokázání existence spojení osob převážně za účelem snížení základu daně.
169. Žalovaný přílehlavě upozornil (s odkazem na nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 3. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 33/01), že účelem § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je zamezit nezákonnému přesunu nákladů a výnosů mezi spojenými osobami vzájemnou fakturací v cenách, které se odlišují od cen sjednaných nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a tedy umělému krácení daní v důsledku účelově vytvářených obchodních vztahů.
170. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 6. 2007, č.j. 1 Afs 60/2006-94, vymezil tři podmínky aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Kasační soud mj. uvedl toto: *„Správce daně je oprávněn dle tohoto ustanovení postupovat za situace, kdy jsou kumulativně splněny tři podmínky uvedené v jeho větě první před středníkem. Musí být především prokázána existence smluvního vztahu mezi ekonomicky nebo personálně nebo jinak spojenými osobami (podmínka první), ceny mezi nimi sjednané musí být rozdílné od cen, které by byly sjednány*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

*mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (podmínka druhá), přičemž současně tento rozdíl nebyl poplatníkem uspokojivě doložen (podmínka třetí). Zákon přitom v § 23 odst. 7, větě třetí až páté obsahuje i legální definici pojmu ‚ekonomicky nebo personálně spojené osoby‘, kdy stanoví, že ‚ekonomicky nebo personálně spojenými osobami se rozumí, jestliže se jedna osoba podílí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo jmění druhé osoby, nebo jestliže se shodné fyzické nebo právnické osoby přímo nebo nepřímo podílejí na vedení, kontrole nebo jmění obou osob anebo fyzické osoby blízké. Jinak spojenými osobami se rozumí osoby, které vytvořily obchodní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Účastí na kontrole nebo jmění se rozumí vlastnictví více než 25% podílů na základním kapitálu nebo podílů s hlasovacím právem.‘ Z textace této normy je zřejmé, že účel vytvoření obchodní vztahu (věta čtvrtá) je právně významný u těch subjektů, které nesplňují definiční znaky spojených osob dle věty třetí (věta čtvrtá je uvozena spojením ‚jinak spojenými osobami se rozumí osoby‘).“ V rozsudku ze dne 20. 11.2014, č.j. 9 Afs 92/2013-27, pak konstatoval mj. toto: „[24] Ve své rozhodovací činnosti (např. v rozsudku ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012 - 31) dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že za účelem aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je nutné kladně odpovědět na dvě otázky: 1) Šlo o spojení osob ve smyslu zákona o daních z příjmů? 2) Prokázal správce daně, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek?“*

171. Zákon o daních z příjmů jako spojené osoby definuje nejen osoby spojené kapitálově, personálně příp. osoby blízké, ale také osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Pokud správce daně prokáže, že v hospodaření poplatníka se vyskytují obchodní operace s osobami uvedenými v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, 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 vztahů odpovídají, jej vedly k tomu, že tyto obchodní operace uskutečnil (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č.j. 7 Afs 94/2012-74).
172. Soud se ztotožnil se závěrem žalovaného správního orgánu, podle kterého se u osob definovaných v § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů postupuje u skutkových zjištění, právní kvalifikaci a aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů v pořadí 1) zjištění cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (ceny obvyklé) a ceny daňově uplatněné daňovým subjektem; 2) výzva k uspokojivému doložení podstatného rozdílu za účelem zjištění, zda obchodní operace odpovídá principům běžných obchodních vztahů, a to v případě podstatného rozdílu cen uvedených v předchozím bodu [prodává se příliš levně nebo nakupuje příliš draze]; 3) identifikace osob, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, a to v případě žádného nebo nikoliv uspokojivého doložení skutečnosti, že daňovým subjektem uplatněná cena odpovídá principům běžných obchodních vztahů; 4) ztotožnění daňového subjektu s osobou, která je zapojená v rámci řetězce osob v právním vztahu vytvořeném převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty; 5) úprava základu daně o zjištěný rozdíl.
173. Správce daně nastíněnému postupu dostal. Po zjištění, jaké částky žalobce zaplatil svému dodavateli za odvyšování sponzorských odkazů, osvědčil, že reklamní náklady splňují parametry podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (reklama byla uskutečněna a

sloužila k dosažení, zjištění a udržení zdanitelných příjmů odvolatele). Na základě shromážděných dokladů však správci daně vyvstaly oprávněné pochybnosti ohledně ceny a účelu sjednaných reklamních služeb (Česká televize dle předložených faktur a smluv prodávala odvysílání sponzorského vzkazu svým přímým zákazníkům za několikanásobně nižší ceny, než jaké žalobce zaplatil dodavateli KV Production Servis). Proto přistoupil k vydání výzev ze dne 23. 1. 2017 a ze dne 1. 2. 2017, kterými žalobce vyzval k doložení rozdílu mezi cenou sjednanou s KV Production Servis a cenou obvyklou zjištěnou správcem daně. Žalobce byl upozorněn, že dosud zjištěné skutečnosti nasvědčují tomu, že žalobce byl jako koncový článek zapojen v řetězci, jehož prvním článkem byla Česká televize, tzn., že v souladu s § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů jedná o jinak spojené osoby, kterými jsou osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Cena služby uplatněná v žalobcových daňově účinných nákladech byla výrazně vyšší oproti ceně zjištěné správcem daně, kterou lze označit jako zjištěnou cenu obvyklou ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP.

174. Žalobce reagoval na výzvy tvrzeními, že předmětné televizní reklamy byly dílčí součástí širší marketingové strategie spočívající v nutnosti rozšíření nabídky služeb poskytovaných žalobcem do dalších lokalit České republiky, že přímo s ČT nejednal, když nabídka od KV Production Servis mu vyhovovala mj. proto, že obsahovala dobré vysílací časy. Žalobce zároveň uvedl, že možnost obstarání nákladné televizní reklamy si u jiných dodavatelů neověřoval, ani jiné dodavatele v této souvislosti nekontaktoval.
175. Soud ve shodě s žalovaným souhlasí s tím, že daňový subjekt má právo vynakládat prostředky dle vlastního uvážení a není povinen vždy vyhledat cenově nejvýhodnější nabídku na trhu. Stejně tak má správce daně ovšem právo věnovat zvýšenou pozornost zjištěným nestandardním okolnostem. A dlužno dodat, v žalobcově případě bylo takových nestandardních skutečností vícero (viz výše přímé či nepřímé propojení jednotlivých dodavatelských společností především skrze Martina Jansu, resp. společnost Production Invest a.s., dále virtuální sídla společností v řetězci, jejich nekontaktnost, atd.). Správce daně identifikoval žalobce a jeho dodavatele jako jinak spojené osoby dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů a přistoupil k ověření správnosti fakturované ceny.
176. Žalovaný má pravdu v tom, že není podstatné, zda bylo žalobcovo zapojení do konkretizovaných obchodních řetězců vědomé. Rozhodné je, že zvýšením nákladů v podobě vyšších výdajů za nákup služby za ceny vyšší, než za které šlo služby koupit, a to bez prokazatelného důvodu, si žalobce snížil základ daně, což je výhoda, kterou výslovně předvídá právě § 23 odst. 7 písm. b) bod. 5 zákona o daních z příjmů. Ostatně, ze snížení základu daně může daňový subjekt profitovat, jelikož i přes faktickou a prokazatelnou úhradu faktury chybí záruka, že peníze nebyly vráceny obratem zpět, tím spíše, když v souzené věci byly uhrazené finanční prostředky ihned po jejich připsání na účet dodavatele vybrány v hotovosti.
177. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 6. 2013, č.j. 7 Afs 47/2013-31, mj. uvedl následující: *„Dikce ustanovení § 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 nebo zvýšení daňové ztráty. Takovému významu neodpovídá použitá dikce zákona – slovo ‚převážně‘. (...). Dopadá však na všechny osoby, které se takového vztahu, ať již přímo nebo nepřímo účastnily a profitovaly z něj. (...) Osobou podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, je každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jehož důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty (...). Na tom*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

*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.“. Platí tedy, že nepostačí argumentovat nevědomostí o faktickém zapojení do popsání uskupení, daňový subjekt musí být schopen obhájit smluvní cenu tím spíše, když okolnosti nasvědčují vytvoření řetězce, kde docházelo k neúměrnému navýšování ceny.*

178. Správce daně nepochybil, když neposuzoval, zda žalobce věděl nebo musel vědět o takovém zapojení, jelikož zkoumal výlučně dodržení tržního odstupu ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Správci daně se podařilo získat dostatek relevantních důkazů svědčících o tom, že na poskytnutí služby se podílel řetězec firem, na jehož začátku byla Česká televize a na konci žalobce, který coby poslední článek řetězce vytvořil takový smluvní vztah, díky kterému si snížil základ daně, jelikož došlo k několikanásobnému navýšení ceny fakturované oproti ceně sjednané na počátku řetězce. Jak vyplývá z rozsáhlé judikatury kasačního soudu, ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů nevyžaduje prokázání aktivního jednání všech subjektů a jednotící úmysl. Účelem tohoto ustanovení je zabránit nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů mezi jednotlivými poplatníky daně z příjmů a sankcionovat zneužití cenové spekulace v obchodních vztazích.
179. Žalovaný v napadeném rozhodnutí správně konstatoval, že by bylo proti smyslu a účelu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, aby žalobce nebyl považován za součást skupiny tzv. jinak spojených osob (ve smyslu obsahu tohoto pojmu), když by za pořízení totožné služby, pokud by ji nepořídil od společnosti KV Production Servis, ale v běžném obchodním styku, vynaložil mnohonásobně nižší částku. Žalobce si tak v konečném důsledku snižoval základ daně za služby, jejichž cena mnohonásobně převyšuje cenu hrazenou za tyto služby v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, tj. mezi nespojenými osobami. A ano, racionální ekonomický důvod, pro který tak učinil, žalobce neuvedl.
180. Správce daně rozhodně nenutil žalobce prokazovat něco, co prokázat nemohl. Správce daně přesvědčivě zjistil cenu obvyklou a identifikoval nepoměrný rozdíl mezi touto cenou a cenou zjištěnou (= fakturovanou žalobci). Bylo proto následně na žalobci, na kterého přešlo důkazní břemeno, aby vzniklý rozdíl uspokojivým způsobem objasnil a uspokojivě prokázal, že odchýlení se od ceny obvyklé má opodstatněný, reálný a objektivní důvod, který je jiný než krácení daně. Jelikož žalobce důkazní břemeno neunesl a výše dané ceny u prověřovaných obchodních případů zůstala pouze v rovině jeho tvrzení, správce daně správně uzavřel, že rozdíly mezi cenami nebyly uspokojivě doloženy, a následně přistoupil k navýšení základu daně. Na tom nemůže nic změnit ani to, že žalobce nebyl osobou odborně způsobilou v oblasti reklamních služeb, televizního či rozhlasového vysílání ani v oblasti výroby digitálních nosičů dat. I tu žalovaný vysvětlil, že „i kdyby nastala hypotetická možnost, že se odvolatel jednoduše nechal oklamat vysokou cenou, přičemž tuto variantu

*neshledává odvolací orgán jako pravděpodobnou, musí odvolatel nést následky svého pochybení, jelikož v kontextu výše uvedeného odpovídá daňový subjekt plně za zachování tržního odstupu. Z pohledu soukromého práva sice platí, že podnikateli se při kalkulaci ceny nezakazuje stanovit takovou faktickou marži, která se bude významně vymykat běžným obchodním vztahům, nicméně v rovině daňového práva nelze tento stav mezi dvěma spojenými osobami tolerovat.“*

181. Soud je toho názoru, že správce daně se snažil zjistit cenu obvyklou objektivně, a to na základě cen, které byly stanovené společností Media Master s.r.o. (a z nichž Česká televize vycházela) a které také nabízela ostatním obchodním partnerům. Faktury vystavené veřejnoprávním médiem získal správce daně v rámci vyhledávací činnosti. V návaznosti na sdělení ČT o způsobu sjednávání cen sponzoringu v roce 2012 a do 18. 7. 2013 pak správce daně vyzval (za účelem zjištění a získání ceny obvyklé) společnost Media Master s.r.o. k zapůjčení listin týkajících se sponzorování konkrétních pořadů (jmenovitě uvedených), resp. o zapůjčení všech dříve zveřejněných ceníků sponzoringu, ze kterých budou zřejmé ceny stanovené společností Media Master s.r.o. za sponzorování správcem daně uvedených televizních pořadů vysílaných na program ČT1. Ony ceníky obsahovaly oblast či kategorii (nikoliv jednotlivé konkrétní pořady), do kterých tyto jednotlivé pořady správce daně s maximální přesností (co do typu pořadu a dne vysílání) zařadil. Správní orgány neurčily ceny fakturované ČT za ceny obvyklé, jelikož se jedná o ceny, u kterých mohlo dojít na základě obchodních vyjednávání k jejich ovlivnění, např. z důvodu slev a bonusů, proto za cenu obvyklou určil cenu vycházející z ceníkových cen sponzoringu České televize, resp. společnosti Media Master s.r.o. a ceny výroby sponzorského odkazu. Správce daně tak při určení ceny obvyklé postupoval ve prospěch žalobce, když jako cenu obvyklou určil vyšší cenu vycházející z veřejných ceníků sponzoringu v ČT. Jak uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí, *„cenou obvyklou je třeba rozumět cenu běžnou na nedeformovaném trhu služeb, tedy cenu nabízenou ostatním spotřebitelům, nezátíženou jejím dřívějším navýšením v řetězci firem či jiným účelovým jednáním dodavatele daňového subjektu.“*
182. Žalovaný rovněž příhodně uvedl, že mu není zřejmé, z čeho žalobce dovodil, že přímé sponzorování pořadu pro něj nebylo dostupné, neboť *„o možnosti pořádit si reklamní časy přímo u ČT vypovídá i skutečnost, že si je objednaly společnosti Brenta, Action Racing Mania a Light Promotion a navíc za ně zaplatily ceny nižší než ceníkové. Pouze dvě z těchto společností mají (Brenta) či měly v předmětném období (Action Racing Mania s datem zániku dne 11. 10. 2014) zapsán jako předmět podnikání reklamní činnosti či mediální zastoupení. K uvedenému odvolací orgán pouze dodává, že přestože odvolatel na televizní reklamní kampaň vynaložil za dva roky celkem 8 000 000 Kč, za které obdržel v součtu ani ne 3 minutovou prezentaci svého loga v rámci sponzorského videa před a po televizních pořadech ČT, přijal tuto cenu jako adekvátní odměnu za obdrženou protihodnotu (nadto reklamní spot obsahoval vždy prezentaci dalších inzerentů). Naproti tomu cena za vysílací čas poskytnutý ČT, kterou zaplatili její přímí odběratelé Brenta, Action Racing Mania a Light Promotion byla v součtu pouze 672 500 Kč, tedy jen 8,4 % ceny, kterou následně zaplatil odvolatel (opět je třeba zdůraznit, že v rámci sponzorských odkazů bylo více inzerentů, nikoliv pouze odvolatel).“*. Nebylo možné odhlédnout od faktu, že pokud by si žalobce prověřil možnost odvysílání sponzorského vzkazu nezprostředkovaně přímo od České televize, zjistil by, že inzertní prostor byl v daném období obchodován společností Media Master s.r.o. a žalobce by měl možnost získat odvysílání sponzorského vzkazu za cenu několikanásobně nižší, než jakou ve skutečnosti zaplatil.
183. Bez dalšího, tedy bez přesné konkretizace výše sekundárních nákladů zvyšující finální fakturovanou cenu, nemůže obstát ani žalobcovo tvrzení, že komplexní služba

poskytovaná společností KV Production Servis zahrnovala krom samotného vysílání také služby spočívající ve zpracování seznamu akcí a media plánů, předkládání návrhů, doporučení a koncepcí pro marketingovou činnost v příslušném kalendářním roce, účast na jednáních s žalobcem, atd. Nadto, cena výroby reklamního spotu vyúčtovaná společností SAWAGO s.r.o. společností KV Production Servis, byla správcem daně do ceny obvyklé zahrnuta. Správce daně vyvinul maximální úsilí ve snaze prověřit veškeré skutečnosti vztahující se k poskytnutí předmětných služeb, naopak žalobce neprokázal, že eventuální vícenáklady, tj. další služby spojené s komplexním servisem a řízením reklamní akce, které by mohly mít vliv na výši sjednané ceny, reálně vznikly.

184. Shrnutí, správci daně obou stupňů obsáhle a přesvědčivě odůvodnili svůj postup ve věci, přičemž jejich argumentace, na rozdíl od argumentace žalobcovy, představovala ucelenou a logicky vystavěnou konstrukci. Skutkový stav byl dostatečně zjištěn a správně zhodnocen. Soud nemohl postupu správních orgánů nic vytknout, a proto žalobu ve smyslu § 78 odst. 7 soudního řádu správního jako nedůvodnou zamítl.

#### [VI] Náklady řízení

185. Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobci, který ve věci úspěch neměl. Žalovanému správnímu orgánu žádné specifické náklady soudního řízení nevznikly, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

#### 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 31. 1. 2022

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.  
předseda senátu