



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a Mgr. Petra Pospíšila ve věci

žalobce: **Trade FIDES, a.s.**, IČO: 61974731
sídlem Dornych 129/57, 617 00 Brno
zastoupený advokátem JUDr. René Huškem
sídlem Smetanova 19, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 4. 2019, č. j. 15191/19/5200-11431-706481,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobci **nemají** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále také jen „správce daně“) po provedené daňové kontrole vydal platební výměr ze dne 25. 4. 2018, č. j. 2206276/18/3001-51524-712119, jímž žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a dle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011

do 31. 12. 2011 vyšší o částku 10 452 660 Kč a zároveň žalobci vznikla dle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tedy 2 090 532 Kč. Takto správce daně rozhodl z důvodu

- nedoložení a neprokázání reklamních plnění na sportovních a kulturních akcích tak, jak byly deklarovány na přijatých fakturách a neprokázání oprávněnosti účtování výše uvedených nákladů jako daňově účinných ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů [plnění od společností SNOOROCK s.r.o., AGENTURA HAYBAG s.r.o. a AGENTURA FACE s.r.o. (dále jen „SNOOROCK“, „HAYBAG“ a „FACE“)]

- nedoložení rozdílu ceny za poskytnuté reklamní služby na sportovních a kulturních akcích od spřízněné společnosti definované dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů a ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými subjekty v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (plnění od HAYBAG a FACE)

- nedoložení a neprokázání oprávněnosti uplatnění nákladu z titulu dohadné položky ročních odměn zaměstnanců jako daňově účinného nákladu

- neprokázání oprávněnosti uplatnění daňových odpisů hmotného majetku.

2. Proti uvedenému rozhodnutí správce daně ze dne 25. 4. 2018, č. j. 2206276/18/3001-51524-712119, podal žalobce odvolání. O něm rozhodl žalovaný rozhodnutím, které je nyní napadeno žalobou, tak, že částku doměřené daně z příjmů právnických osob ve výši 10 452 660 Kč změnil na částku 8 172 660 Kč; současně se změnila částka penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu z částky 2 090 532 Kč na částku 1 606 754 Kč. Žalovaný rozhodnutí správce daně změnil jednak z toho důvodu, že přisvědčil odvolání žalobce v rozsahu směřujícímu proti způsobu rozhodnutí o dohadné položce ročních odměn zaměstnanců, jednak proto, že shledal důvody pro závěr, že z částky daňových odpisů roku 2011 ve výši 731 579 Kč vyloučených jako daňově neúčinných není žalobce povinen uhradit penále vyčíslené v rozhodnutí správce daně (tj. částku penále ve výši 27 778 Kč nebyl žalobce povinen uhradit v rozsahu snížení penále z částky vyloučených odpisů).
3. Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, v níž navrhl, aby soud dané rozhodnutí zrušil. Žalobce v žalobě tvrdí, že rozhodnutí žalovaného trpí vadami, které žalobce specifikuje, protože je třeba je považovat za rozporné s právními předpisy. Jelikož žalovaný nepostupoval v souladu s právními předpisy, porušil žalobcova práva.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

4. V žalobě žalobce napadenému rozhodnutí vytýká větší množství vad, potažmo své námitky směřuje i do způsobu, jakým správce daně a žalovaný ke svým rozhodnutím dospěli, tedy vůči procesním nedostatkům. Žalobce tak uvedl, že žalovaný nesprávným způsobem vyhodnotil skutkový stav, čímž došlo k nesprávné aplikaci právního rámce a v konečném důsledku k vydání rozhodnutí v rozporu se zákonnými požadavky; zároveň měl žalovaný pochybit ve vyhodnocení odvolacích námitek.
5. Jako první námitku uplatňuje žalobce tvrzení o nezákonném zahájení daňové kontroly. Dle žalobce byly správci daně již před zahájením daňové kontroly známy skutečnosti, které nasvědčovaly nesprávnému stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011, a v takovém případě byl správce daně povinen ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání. Jelikož však správce daně dle názoru žalobce zasáhl do jeho práv nezákonným způsobem, porušil právě

§ 145 odst. 2 daňového řádu, základní zásady správy daní, zejména pak zásadu hospodárnosti dle § 7 odst. 2 daňového řádu a zásadu spolupráce dle § 5 odst. 3 daňového řádu. V této souvislosti žalobce dále namítá, že postup žalovaného – změna platebního výměru, když daň v souvislosti s odpisy doměřil, ale nevyměřil z takto doměřené daně penále – je nezákonný a žalovaný měl dodatečný platební výměr zrušit. Podle žaloby byl sice uvedený postup žalovaného do jisté míry ve prospěch žalobce, ale i tak představuje porušení § 251 odst. 1 daňového řádu, neboť zákon neumožňuje moderovat (snížit) výši penále. Z uvedeného žalobce dovozuje, že zahájení daňové kontroly trpí zásadní vadou způsobující nezákonnost celé daňové kontroly a návazně je z tohoto titulu nezákonný i doručený dodatečný platební výměr a rozhodnutí o odvolání.

6. Žalobce dále namítá zmatečnost Zprávy o výsledku daňové kontroly ze dne 24. 4. 2018, č. j. 2142897/18/3001-60563-711405 (dále jen „Zpráva“). Žalobce namítá, že Zpráva „*neobsahuje výsledek kontrolního zjištění ve znění, se kterými byl žalobce seznámen v rámci Seznámení* [Seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 21. 2. 2018, č. j. 726582/18/3001-60563-711405], *ale v přepracované podobě*“, přičemž uvádí, že výsledek kontrolního zjištění ve zprávě o kontrole musí být totožný výsledkem, se kterým byl seznámen (Seznámení). Dle žalobce měl proto správce daně povinnost seznámit jej s novým (změněným) výsledkem kontrolního zjištění a správce daně tedy postupoval nezákonně, pokud bez uvedeného přistoupil k projednání Zprávy, přičemž žalobce hovoří o nové argumentaci správce daně, resp. o zásadních změnách; dle žalobce vedl postup správce daně ke zmatečnosti Zprávy. Dle žalobce správce daně postupoval v rozporu se zákonem, ukončení daňové kontroly je nezákonné a návazně i dodatečný platební výměr, resp. napadené rozhodnutí.
7. Další žalobní námitky se týkají reklamního plnění poskytnutého společností SNOOROCK. Zde Žalobce uvádí, že nedošlo k přenesení důkazního břemene ze správce daně na žalobce. Žalobce v tomto směru specifikuje, že doložil předmětné doklady vydané společností SNOOROCK, čímž splnil svou povinnost a unesl důkazní břemeno a bylo na správci daně, aby prokázal, že má důvodné pochybnosti o jejich věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti a správnosti. Dle žalobce jej správce daně ve výzvě ze dne 24. 5. 2017 č. j. 2520952/17/3001-60563-711405 (dále jen „výzva 2“) vyzval k doložení a vysvětlení vybraných skutečností, ale dle názoru žalobce neuvedl žádné pochybnosti ve smyslu příslušné judikatury, protože se jedná o výzvu nezákonnou. Žalobce uvedl, že až prostřednictvím výzvy ze dne 26. 9. 2017, č. j. 4132178/17/3001-60563-711405 (dále jen „výzva 3“) byl seznámen s pochybnostmi, které správci daně v souvislosti s doloženými dokumenty plynou. Jak již bylo řečeno, tak dle žalobce na něj správce daně ani žalovaný nepřenesli zpět důkazní břemeno.
8. Žalobce se zároveň domnívá, že ve věci byly některé důkazy získány nezákonně. Správce daně totiž ověřoval u pořadatelů a organizátorů faktickou realizaci plnění doložených žalobcem (v mnoha případech) výzvami „*podle § 57*“ daňového řádu, přičemž žalobce tento postup označuje za nezákonný, jelikož „*správce daně uvedeným postupem fakticky provedl šetření spojené s výsledkem svědků, kterých neměl žalobce možnost se zúčastnit, jedná se tak o nezákonně získaný důkazní prostředek*.“ Žalobce uvádí, že správce daně (minimálně v jednom případě) s těmito subjekty dále komunikoval a požadoval bližší upřesnění, což je zřejmý zastřený výsledek svědka, přičemž žalobce nebyl k výsledku přizván a jedná se o nezákonně získaný důkaz. Žalobce v této souvislosti dodává, že nelze v rámci výzvy dle § 57 daňového řádu vyzvat subjekt k vydání listin či jiných důkazních prostředků, neboť

předmětem informační povinnosti dle § 57 daňového řádu jsou výlučně „údaje“, nikoliv listiny či jiné důkazní prostředky; i proto se dle žalobce jedná o nezákonně získané důkazy, které nelze v daňovém řízení užít.

9. Dále žalobce namítá nezákonné odmítnutí výsledku svědků. Žalobce totiž navrhl provedení výsledků svědků (J. Š. a P. N.), které správce daně vyhodnotil jako nadbytečné a tyto výsledky neprovedl; dle žalobce je nepřipustění výsledku svědka nezákonným úkonem správce daně.
10. Pokud jde o samotné reklamní plnění poskytnuté společností SNOOROCK, resp. o daňovou uznatelnost nákladů na plnění poskytnuté SNOOROCK, namítá žalobce, že žalovaný nesprávně vyhodnotil skutkový stav a výpovědi svědků a v důsledku odmítnutí výpovědí navržených svědků nemohl žalobce prokázat svá tvrzení. Dále žalobce uvedl, že bylo prokázáno, že faktickým dodavatelem žalobce byla společnost SNOOROCK, přičemž v rámci odvolání navrhl provedení dalších výsledků svědků (Mgr. P., jednatele ČFA, Mgr. Š., P. Z., předsedy CK L. F. B.), avšak žalovaný se s uvedenými návrhy nevypořádal a napadené rozhodnutí je tak nezákonné. Dle žalobce jsou pochybnosti žalovaného o realizovaném obchodním vztahu a plněních nedůvodné, žalobce a svědci pochybnosti odstranili a bylo prokázáno naplnění podmínek pro daňové uznání nákladů za předmětné plnění a jejich zahrnutí do základu daně je v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně dle žalobce *„postupoval v rozporu s platnými právními předpisy, dospěl k nesprávným závěrům, když zcela proti smyslu a obsahu hodnotil předložené důkazní prostředky“*. Žalobce má za to, že prokázal, že k přijetí služby došlo deklarovaným způsobem a od deklarovaného dodavatele.
11. Další žalobní námitky se týkají plnění od „agentur“ HAYBAG a FACE. Podle žalobce závěry žalovaného ohledně neprokázání části plnění neodpovídají zjištěným skutečnostem a v mnoha případech byly důkazní prostředky získány nezákonným způsobem a nelze je v daňovém řízení užít. Žalobce opět namítá nezákonnost výzvy 2 a výzvy 3 k prokazování cen, když dle žalobce správce daně neprokázal vztah spojených osob a neunesl tak své důkazní břemeno, čímž nedošlo k jeho přesunutí zpět na daňový subjekt a byly tak prokázány daňově účinné náklady v tvrzené výši. Z předloženého stanoviska znaleckého ústavu žalobce dovozoval, že ceny jsou cenami obvyklými ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a hodnocení důkazů žalovaným je proto nesprávné. Dále žalobce namítá, že určení ceny obvyklé správcem daně trpí zásadními vadami (správce daně vycházel z jiného než sjednaného vztahu, nevzal v úvahu marži a partnerskou pozici obchodního partnera) a je nesprávné. Dle žalobce mu dále bylo znemožněno klást svědkovi (Ing. Š.) otázky, proto nemohlo dojít ke zjištění všech rozhodných skutečností, došlo k porušení zásad správy daní, zejména zásady zákonnosti. Z toho žalobce dovozuje, že doměřená daň je v rozporu s právními předpisy. Ohledně faktického uskutečnění plnění pak žalobce uplatnil prakticky totožné námitky jako u společnosti SNOOROCK, namítl nezákonnost výzev, nepřenesení důkazního břemene, nezákonně získané důkazy, nezákonné odmítnutí provedení výsledku navržených svědků (pánů H. a Š. a Ing. L.), neodůvodněné nerealizování výsledku navržených svědků v odvolacím řízení a nezákonné neuznání daňového nákladu.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

12. Ve vyjádření k žalobě žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl. Jednotlivé žalobní námitky totiž nepovažoval za důvodné.

13. Pokud jde o námitku týkající se nezákonného zahájení daňové kontroly, uvedl žalovaný, že podle § 143 odst. 3 daňového řádu zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Přitom dle § 145 odst. 2 daňového řádu platí, že pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu; nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek. V tomto směru žalovaný uvedl, že u žalobce již probíhala daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010. Pokud za této situace správce daně následně zahájil kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011, aniž by předtím vydal výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového přiznání za rok 2011, nelze jen z toho faktu dovozovat nezákonnost doměřené daně na základě takové daňové kontroly. Tomu odpovídá i příslušná judikatura. Pakliže za popsání stavu žalovaný na základě žalobcova odvolání uvedl, že z částky daňových odpisů roku 2011 ve výši 731 579 Kč (vyločených jako daňově neúčinných) není žalobce povinen uhradit penále vyčíslené v dodatečném platebním výměru, tj. částku penále ve výši 27 778 Kč, nelze takové rozhodnutí považovat za nezákonné. To plyne z konkrétních okolností případu vážících se k tomu, že sám žalobce předmětné odpisy v podstatě (s ohledem na znění odvolání) vyloučil jako daňově neúčinné; zároveň žalovaný zvolil popsání postupu se zohledněním toho, že před zahájením daňové kontroly týkající se zdaňovacího období roku 2011 měl správce daně dány důvodně předpoklady pro doměření daně toliko v rozsahu daňových odpisů (nikoli dalších částek posléze vyloučených jako daňově neúčinné).
14. K námitce zmatečnosti Zprávy žalovaný uvedl, že žalobce nespecifikuje konkrétní příklady, z nichž by bylo možné dovozovat, že ve Zprávě byla užita změněná nebo nová argumentace oproti Seznámení. Zároveň pak z ničeho nevyplývá, že by textace Zprávy musela být identická s textací Seznámení, a to včetně slovosledu apod. Oba dokumenty nevykazují zásadní rozdíly ve znění či vyznění, které by mohly mít vliv na závěry uvedené ve Zprávě. Nebyly proto dány ani důvody pro opakované seznámení žalobce s výsledky kontrolního zjištění. Se všemi získanými důkazními prostředky byl žalobce nadto seznámen v rámci daňové kontroly. Žalobce přitom ani v průběhu projednání Zprávy nevzněl žádné připomínky, které by nasvědčovaly „zásadním změnám“ Zprávy či její „nové argumentaci“.
15. Co se týče námitky nepřenesení důkazního břemene ve vztahu k plněním deklarovaným od společnosti SNOOROCK, odkázal žalovaný na obecné principy daňového řízení, které se týkají rozložení břemene tvrzení a důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně. Své pochybnosti, které vedly k přenesení důkazního břemene zpět na žalobce, správce daně dostatečně vyjádřil ve výzvě 2. Jednak tedy tato výzva byla zákonná a tudíž vedla k již konstatovanému přenesení důkazního břemene, jednak žalobce předloženými důkazy neprokázal faktické dodání reklamního plnění od společnosti SNOOROCK; poskytnutí těchto služeb neprokázala ani další zjištění učiněná v rámci daňové kontroly, která jsou podrobně popsána v napadeném rozhodnutí.
16. Dle žalovaného nelze hovořit ani o nezákonně získaných důkazech. S námitkami o nezákonnosti výzev dle § 57 daňového řádu se správce daně podrobně vypořádal již ve Zprávě a následně žalovaný ve svém rozhodnutí. Obsah předmětných výzev svědčí o tom, že se jimi správce daně snažil získat předběžné informace, které by bylo možné využít

v probíhající daňovém řízení od osob, které disponovaly potřebnými informacemi. Spolu s tím správce daně požadoval také vydání souvisejících listin, které by mohly být důkazním prostředkem při správě daní a se všemi, ke kterým přihlédl při hodnocení uvedeném ve Zprávě, pak následně řádně seznámil žalobce. Předmětné výzvy také byly dostatečně specifikované odkazem na zákonné ustanovení a obracely se vůči osobám, které splňují alespoň jeden z kvalifikačních znaků taxativně vymezených v § 57 odst. 1 daňového řádu.

17. Důvodná není ani námitka nezákonného nevyslechnutí svědků Š. a N. V případě pana Š. žalobce tuto osobu nedostatečně identifikoval a neuvedl, co má být jeho výpověď zjištěno. V případě pana N. žalovaný uvedl, že bylo shledáno, že jeho svědecká výpověď nemohla přinést do šetřené transakce žádné podstatné skutečnosti.
18. V případě tvrzení o daňové uznatelnosti nákladů na plnění poskytnuté společností SNOOROCK uvedl žalovaný, že se posouzením těchto plnění se podrobně zabýval v napadeném rozhodnutí. Z žalobcem předložených dokumentů a fotografií není zřejmé, že se na předmětných reklamních plněních podílela jakýmkoli způsobem právě společnost SNOOROCK, resp. že byla nějak zapojena do šetřených reklamních plnění, že spolupracovala s žalobcem a se společností Albresa S.A., s.r.o. (dále jen „Albresa“), která měla přinejmenším část reklamních plnění zajistit, a jakým způsobem, tj. není z předložených písemností patrný jakýkoliv vliv a činnost společnosti SNOOROCK. Předložené dokumenty, písemnosti a fotografie sice obsahují logo FIDES, ovšem nedokládají poskytnutí plnění právě SNOOROCK v rozsahu sjednaném ve smlouvách, tj. nemohou být důkazem o zajištění služby touto společností; zároveň není ze všech fotografií zřejmé, kdy a kde byly pořízeny. Z předložených fotografií nelze dovodit spojitost se společností SNOOROCK, tj. že byla dodavatelem, byla „zapojena“ do předmětného plnění, nebo že provedla činnost uvedenou ve smlouvách. Předložené fotografie tedy nelze považovat za jednoznačný důkaz, že sporné smlouvy o propagaci a k nim související faktury byly naplněny a že daná reklama (logo FIDES) byla na příslušných akcích umístěna. Dle žalovaného pouhé označení „FIDES“ bez celé obchodní firmy žalobce nebo bez bližší specifikace nelze bez dalšího považovat za jednoznačný a nezpochybnitelný důkaz poskytnutého reklamního plnění pro žalobce a zapojení SNOOROCK do předmětného plnění, nemluvě o jeho možné zaměnitelnosti. Provedené svědecké výpovědi rovněž nepotvrdily poskytnutí reklamních služeb společností SNOOROCK. S návrhy na výsledky dalších svědků se pak správce daně vypořádal ve Zprávě a i dle žalovaného nemohly tyto případné výpovědi potvrdit poskytnutí reklamních plnění právě společností SNOOROCK.
19. Obdobné stanovisko zaujímá žalovaný k reklamním plněním, která měly poskytnout žalobci společnosti HAYBAG a FACE. Žalobce totiž na jednu stranu neprokázal uskutečnění části deklarovaných reklamních plnění právě těmito subjekty, na stranu druhou pak, v případě, že bylo poskytnutí reklamních služeb prokázáno, se jednalo o obchodní transakce mezi společnostmi, které bezprostředně vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Proto na ně bylo možno pohlížet jako na jinak spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů. Žalovaný tak jednak v případě neprokázání poskytnutí reklamních služeb souhlasil se správcem daně ve vztahu ke zvýšení základu daně s ohledem na nesplnění podmínek dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, jednak v případě služeb poskytnutých mezi „spojenými osobami“ aproboval závěr o zvýšení základu daně pro

zdaňovací období roku 2011 v částce rozdílu ceny poskytnuté od spřízněné osoby a ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými subjekty. Na tom nemohly nic změnit ani důkazy předložené žalobcem (odborná stanoviska). Pochybení nelze v daném směru vysledovat ani v situaci, kdy nebyli vyslechnuti svědci, jejichž výslech žalobce navrhoval: v případě svědka pana Š. žalobce nespecifikoval, jaké skutečnosti mají být takovým výslechem ověřeny a takový výslech by ani nebyl účelný, v případě svědků H. a Ing. L. se žalovaný domnívá, že ani zde žalobce dostatečně nespecifikoval, k čemu má případný výslech vést. Ohledně dalších navržených svědků odkázal žalovaný na Zprávu.

IV. Další písemná podání

20. Na vyjádření žalovaného reagoval žalobce replikou ze dne 16. 4. 2020. V ní zpochybnil odkaz žalovaného na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 6. 2017, č. j. 57 Af 4/2016-42 (všechna zde uvedená rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz), který měl svědčit o tom, že zahájení daňové kontroly bez předchozího zaslání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení nevede k tomu, že by daňová kontrola byla nezákonná nebo že by nezákonné bylo následné doměření daně. Citovaný rozsudek se totiž týkal jen specifického případu, který Krajský soud v Plni řešil a nelze jej zobecnovat. Zároveň považuje žalobce za nepřiléhavý odkaz žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2018, č. j. 1 Afs 375/2017-38, neboť ten řešil povinnost úhrady penále v případě doměření daně ve výši vyšší než tvrzené v dodatečném daňovém přiznání, nikoli možnosti snížení částky penále z doměření daně. Naopak nezákonnost postupu žalovaného jasně vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 7 Afs 229/2018-29.
21. Žalobce neakceptoval ani výklad, který podal žalovaný k problematice tvrzené zmatečnosti Zprávy. Žalobce zde poukázal na konkrétní rozdíly mezi zněním Seznámení a Zprávy. Žalobce tak uvádí, že za pasáž na s. 24 Seznámení správce daně vložil rozsáhlý text o délce pěti stran (s. 29 až 34 Zprávy) ohledně způsobu a výše stanovení ceny obvyklé pro jednotlivé případy. Tyto doplněné skutečnosti pak byly použity v rámci celkového hodnocení případu, aniž by žalobce měl možnost na ně v rámci svého vyjádření reagovat. Podobné se týká srovnání textu na s. 50 Seznámení a s. 65 až 66 Zprávy. Je zřejmé, že správce daně úmyslně a komplexně přepracoval výsledek kontrolního zjištění, které začlenil do Zprávy, což ale znamená, že měl s tímto novým zněním žalobce znovu seznámit a umožnit mu k takto změněnému textu se vyjádřit a navrhnout jeho doplnění či další důkazní prostředky, a to ve smyslu § 88 daňového řádu. Samo podepsání protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole, na které odkazuje žalovaný, nemůže na hodnocení věci nic změnit.
22. V případě (prokázání) poskytnutí příslušných reklamních plnění od žalobcových partnerů zopakoval žalobce, že výzva 2 nevedla k přenesení důkazního břemene, a že správce daně získával důkazy nezákonně a zároveň nezákonně neprovedl navržené výslechy svědků. Příslušná plnění od společnosti SNOOROCK žalobce prokázal. Podobné se týká i plnění od společností HAYBAG a FACE. Zde navíc žalovaný nesprávně aplikoval § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů, nevzal v potaz výsledek relevantního znaleckého zkoumání, které žalobce v rámci řízení prezentoval, a „ceny obvyklé“ zjistil v nesprávné výši, když vycházel toliko z „nákupních cen“ bez jakékoli přidané hodnoty, nákladů na realizaci apod.

23. Ve věci se posléze vyslovil znovu i žalovaný, a to vyjádřením ze dne 29. 7. 2020. V něm, ve vztahu k zákonnosti zahájení daňové kontroly a stanovení penále, setrval na názoru o případnosti odkazu na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 6. 2017, č. j. 57 Af 4/2016-42, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2018, č. j. 1 Afs 375/2017-38. Naopak argumentaci žalobce rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 7 Afs 229/2018-29, nepovažoval za přílehlavou.
24. Žalovaný se rovněž domnívá, že změny formulace Zprávy oproti Seznámení nevedly k novým závěrům, podstatné změně výsledku kontrolního zjištění apod. Zejména tím však žalobce nebyl nijak zkrácen na svých právech.
25. Konečně se žalovaný domnívá, že byl správný jeho závěr o irelevanci odborného stanoviska, které k otázce zjišťování cen obvyklých (v souvislosti s plněními od společností HAYBAG a FACE) prezentoval žalobce. Nebylo třeba ani zpracovávat nějaký revizní znalecký posudek. Nadto již ve vyjádření k žalobě žalovaný výslovně konstatoval, že žalobce v daném směru nedoložil a neprokázal žádnou přidanou hodnotu oproti cenám obvyklým, jak je zjistil a stanovil správce daně.

V. Ústní jednání

26. Při ústním jednání dne 30. 11. 2021 žalobce odkázal na dosavadní písemná podání. Poukázal na procesní pochybení, která vyústila i v pochybení v hmotněprávním posouzení věci. V této souvislosti žalobce zmínil, že daňový proces je vysoce formalizované řízení, což se odráží v tom, že správce daně i žalovaný mají přesně vymezená práva a povinnosti. Odchylení se od těchto pravidel obvykle způsobuje vady rozhodnutí, neboť představuje zásah do zákonem chráněných práv daňového subjektu. V posuzovaném řízení přitom bylo množství různých odchylek a procesních vad, které jsou podrobně popsány v žalobě, a které mají za důsledek nezákonné rozhodnutí. Šlo např. o nezákonné zahájení daňové kontroly, zmatečnost Zprávy, neprovedení výslechů svědků, provádění zastřených výslechů svědků bez účasti žalobce atd. Jak již bylo řečeno, měly tyto vady vliv na rozhodnutí samé, které je třeba považovat za nezákonné. Nesprávné závěry daňových orgánů se týkaly posouzení skutkového stavu, a to jak v případě uznatelnosti nákladů vynaložených na plnění od společnosti SNOOROCK, tak od společností HAYBAG a FACE. Závěry správce daně a žalovaného ohledně skutkového stavu, které jsou excesivní, nejsou v souladu s výsledkem dokazování. Smluvní vztahy žalobce realizoval: společnost SNOOROCK reklamy zajišťovala prostřednictvím subdodavatele a správce daně pominul důkazy, které žalobce předložil, a které o této skutečnosti svědčily. Podobné se týká i plnění od dalších dvou společností. Zároveň daňové orgány naprosto nepochopily význam reklamy a její podoby, když v podstatě požadovaly, aby na příslušných reklamách byly uváděny kontaktní a jiné údaje o žalobci a nepostačovalo jim např. logo. Pochybení správce daně následně žalovaný napravit jen částečně. V případě společností HAYBAG a FACE k věci přistupuje, že správce daně nepostupoval správně s ohledem na § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů: v prvním kroku totiž neprokázal a neprokazoval, že se jednalo o situaci spojených osob; až potom, v dalším kroku, přitom může správce daně stanovovat obvyklé ceny. Ostatně i stanovení cen obvyklých bylo metodicky nesprávné. O tom svědčí předložený odborný posudek.
27. Naproti tomu žalovaný uvedl, že dle jeho názoru jsou žalobcovy hmotněprávní i procesněprávní námitky nedůvodné. Vadu týkající se zahájení daňové kontroly žalovaný v odvolacím řízení zhojil. Nelze přisvědčit ani argumentu o zmatečnosti Zprávy – nadto

byla Zpráva bez výhrad projednána a podepsána. V případě společnosti SNOOROCK neunesl žalobce ve vztahu k plněním, která měla tato společnost poskytnout, důkazní břemeno. Obdobné se týká i části plnění od společností HAYBAG a FACE ohledně uznatelnosti nákladů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ve zbytku plnění od těchto společností postupoval správce daně správně, když zjistil vztah navázaný za účelem snížení daně, přičemž žalobce uspokojivě nedoložil rozdíly mezi cenami, které měl uhradit a cenami obvyklými (zjištěnými).

28. Žalobce tedy trval na důvodnosti žaloby a navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil, zatímco žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

VI. Posouzení věci soudem

29. Zdejší soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**. Soud přitom při posouzení věci vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů [§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)].
30. Jádrem nastoleného sporu je posouzení toho: a) zda byly naplněny podmínky dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tedy otázka, zda žalobce unesl své důkazní břemeno a prokázal vynaložení nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souvislosti s jím deklarovanými přijatými plněními; b) zda byly naplněny podmínky dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, tj. zda fakturaci za reklamní služby lze identifikovat jako transakce realizované spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů; c) zda v souvislosti s výše uvedeným obстоjí procesní postupy správce daně a žalovaného.

VI. 1. Zákonnost zahájení daňové kontroly a rozhodnutí o penále

31. Žalobce v první řadě namítá, že daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 od 31. 12. 2011 byla zahájena nezákonně, neboť jí ve vazbě na konkrétní okolnosti případu nepředcházela výzva dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Tato skutečnost dle žalobce poznamenala nezákonnost celé daňové kontroly, nezákonnost dodatečného vyměření daně a s ohledem na kontext věci i nezákonnost rozhodnutí žalovaného o úpravě výše penále.
32. Soud k této otázce úvodem vymezuje, že dle § 143 odst. 3 daňového řádu „[k] doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.“ Dle navazujícího § 145 odst. 2 daňového řádu pak platí, že „[p]okud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.“
33. K dané problematice se judikatura správních soudů opakovaně vyjadřovala. Pokud jde o polemiku mezi žalovaným a žalobcem o to, co z této judikatury vyplývá, a o odkazy na příslušná soudní rozhodnutí, která krajský soud přiblížil výše, pak lze říci, že recentní závěry Nejvyššího správního soudu podávají odpovědi na tento aspekt celého sporu; tyto odpovědi, i s přihlédnutím k okolnostem případu, svědčí spíše žalovanému.

34. Krajský soud tak zmiňuje především rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2019, č. j. 9 Afs 364/2018-76, publikovaný pod č. 3888/2019 Sb. NSS, dle kterého „procesní pochybení správce daně v podobě nevydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu nezpůsobuje bez dalšího nezákonnost doměření daně“ (viz bod [29] citovaného rozsudku). V daném rozhodnutí Nejvyšší správní soud podrobně shrnul judikaturu vážící se k dané problematice, přičemž v jeho bodě [28] konstatoval, že „nevydáním výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu došlo k zásahu do žalobcových procesních práv, které navíc ovlivnilo vyměření penále, jež by v případě vydání výzvy a dodání dodatečného daňového přiznání nemuselo být vůbec předepsáno. Stěžovatelovo rozhodnutí proto neobstojí z tohoto důvodu.“
35. Lze tak shrnout, že podle okolností případu nevyzval-li správce daně daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení dle § 145 odst. 2 daňového řádu, tak i) se sice jedná o procesní pochybení, ale ii) nezpůsobuje to samo o sobě nezákonnost doměření daně, a iii) se dané pochybení následně v zásadě promítá do nezákonnosti „předepsaného“ penále. Pro nyní posuzovanou věc to tak znamená, že je třeba se zabývat tím, i) zda zde byly podmínky pro vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu, ii) zda v takovém případě byly dány zvláštní podmínky, které by „jen“ z důvodu nevydání takové výzvy mohly vést k nezákonnosti doměření daně, a iii) jak se v konkrétním případě dané faktory promítají do zákonnosti penále a jeho výše.
36. V návaznosti na shora uvedené tak lze zmínit, že v rozsudku ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015-39, publikovaném pod č. 3398/2016 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud akceptoval názor autorů odborné literatury, když uvedl, že „[v]ýzvu k podání dodatečného daňového přiznání však správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří (srov. též KRATOCHVÍL, J., *Vyměření a doměření daně. Daň a právo v praxi*. Wolters Kluwer ČR, a.s. 2012 č. 11).“ V rozsudku ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016-33, pak Nejvyšší správní soud k výše uvedenému dodal, že „otázka věcné správnosti následně doměřené daně není pro posouzení zákonnosti postupu, který k doměření daně povede, rozhodná. Volba mezi daňovou kontrolou a výzvou k předložení dodatečného daňového přiznání se odvíjí od množství a kvality informací, které správce daně potřebuje, aby dle svého právního posouzení mohl daň doměřit. Důvodný předpoklad, že daň bude doměřena, proto nezahrnuje posouzení věcné správnosti názoru správce daně.“
37. Obdobně postupoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 8. 2018, č. j. 7 Afs 229/2018-29, kde konstatoval, že „pro vydání výzvy podle § 145 odst. 2 totiž není nutné, aby měl správce daně naprostou jistotu, že daň bude doměřena, nebo dokonce věděl, v jaké výši se tak stane; postačuje, pokud lze doměření toliko předpokládat. Neobstojí ani stěžovatelův argument, že výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu musí dostatečně odůvodnit, protože daňový subjekt je podle § 141 odst. 5 daňového řádu povinen v dodatečném daňovém tvrzení uvést rozdíl oproti poslední známé dani. Daňový subjekt totiž na výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu může reagovat, pokud by měl za to, že rozdíl oproti předchozí tvrzené dani neexistuje, také podáním dodatečného daňového přiznání na nulovou daň.“
38. V nyní posuzovaném případě není pochyb o tom, že u žalobce probíhala kontrola daně z příjmů právnických osoba za zdaňovací období roku 2010. Ani žalobce v tomto směru

v žalobě nerozporuje, že při zahájení daňové kontroly týkající se roku 2011 měl správce daně k dispozici informace (či důkazní prostředky), které jej vedly k závěru, že došlo k uplatnění nesprávné výše daňově účinných odpisů (i) v daňovém přiznání za rok 2011. Z ničeho pak nevyplývá, že by správce daně měl při zahájení daňové kontroly za rok 2011 k dispozici uchopitelné poznatky vztahující se k možnosti doměření daně z příjmů právnických osob v souvislosti se shora popsány reklamními plněními či obdobnými skutečnostmi. O tom svědčí jednak protokol o seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4268921/15/3001-60563-700695 (týkající se zdaňovacího období roku 2010), jakož i protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 21. 5. 2015, č. j. 2493472/15/3001-60563-700695, jímž byla předmětná daňová kontrola zahájena v neomezeném rozsahu, tj. nejenom ve vztahu k uplatněným odpisům; správnost tvrzené daňové povinnosti měl správce daně v úmyslu ověřit takto širokým zákonným postupem.

39. V tomto směru lze tedy předběžně (alespoň částečně) přisvědčit oběma stranám sporu. I ve světle rozhodnutí napadeného žalobou je zřejmé, že správce daně disponoval „*natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně*“, zároveň se však tyto poznatky týkaly jen určitého aspektu (odpisy) daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011, zatímco ve zbytku měl „*pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná*“ (srov. shora citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015-39). Minimálně zčásti tak správce daně stíhala povinnost žalobci výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu zaslat, na druhou stranu se to týkalo pouze části poznatků správce daně a z tohoto pohledu alikvotní částky penále, přičemž nezaslání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu se s ohledem na okolnosti věci mohlo promítnout pouze do hlediska penále (nikoli doměření daně jako takové).
40. K doměření daně totiž soud uvádí, že mezi žalovaným (či správcem daně) a žalobcem posléze zůstaly sporné především otázky shora popsanych reklamních plnění. Lze se ztotožnit s žalovaným, že jak v průběhu daňové kontroly, tak i v rámci odvolacího řízení žalobce zpochybňoval částky vyloučené jako daňově neúčinné – vyjma vyloučených daňových odpisů hmotného majetku (u nich došlo v rámci odvolacího řízení k úpravě penále). Lze tak dovodit, že i v případě, kdy by správce daně zaslal výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011, podal by žalobce dodatečné daňové přiznání pouze v důsledku chybně vyčíslených daňových odpisů hmotného majetku, neboť jiné částky doměrků byly stále mezi správcem daně a žalobcem sporné. Je také možné mít za to, že k zahájení daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 by tak s ohledem na spornou výši daňové povinnosti správce daně přistoupil, pročez samo nezaslání výzvy ze strany správce daně k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 by (samo o sobě) nemělo dopad na zákonnost závěrů o doměření daně (k rozdílnému dopadu nezaslání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu na hledisko doměření daně a na otázku penále viz také bod [15] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-30). Za této situace by zrušení rozhodnutí žalovaného „toliko“ s ohledem na popsané procesní pochybení vedlo jen k zopakování celého procesu dokazování – v tomto směru považuje soud případný odkaz žalovaného na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 6. 2017, č. j. 57 Af 4/2016-42.

41. Otázkou však zůstává, zda za přiblíženého stavu mělo „padnout“ celé „předsání“ penále, nebo zda byl akceptovatelný (a zákonný) postup žalovaného, který výši penále modifikoval (žalovaný v bodu [55] napadeného rozhodnutí uvedl, že z částky daňových odpisů roku 2011 ve výši 731 579 Kč vyloučených jako daňově neúčinných není žalobce povinen uhradit penále vyčíslené v dodatečném platebním výměru, tj. částku penále ve výši 27 778 Kč).
42. Z gramatického znění § 145 odst. 2 daňového řádu plyne, že správce daně může vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu, pokud lze důvodně předpokládat, že „daň“ bude doměřena; hovoří se tedy o dani jako takové (či snad jejím typu – např. daň z příjmů právnických osob, daň spotřební apod.), nikoli o určitých aspektech této daně (její výše, důvody pro doměření atd.). Přitom dle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu „[d]aňovému subjektu vzniká [ze zákona] povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši [...] 20 %, je-li daň zvyšována“, přičemž ani § 251 odst. 3 daňového řádu, a ani jiné zákonné ustanovení, správci daně (či žalovanému) výslovně neumožňuje výši penále modifikovat.
43. V této souvislosti si lze povšimnout, že žalobce důvody pro zrušení rozhodnutí žalovaného nespátřuje ani tak v tom, že žalovaný výši penále změnil, ale v tom, že za situace, kdy správce daně žalobci nezaslal výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu, měl ke zrušení předmětného platebního výměru přistoupit bez dalšího. Žalobce zde tak sice konstatuje, že postup žalovaného byl v daném aspektu modifikace výše penále nezákonný, nicméně porušení § 251 daňového řádu bylo, jak sám uvádí, „ve prospěch žalobce“.
44. Jak již bylo řečeno, dostatečné důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí (resp. pro nezákonnost doměření daně) soud neshledává „jen“ z toho důvodu, že správce daně žalobci nezaslal výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Zároveň se domnívá, že dané pochybení se mohlo promítnout toliko do roviny (výše) penále. Je tak otázkou, zda popsán způsob rozhodnutí žalovaného ohledně změny výše penále – dle žalobce nezákonný – by měl vést ke zrušení napadeného rozhodnutí, byť případně jen ve vztahu k výši penále (srov. shora např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2019, č. j. 9 Afs 364/2018-76). Přísně vzato, a soud je dle § 75 odst. 2 s. ř. s. vázán žalobními body, tento důvod nezákonnosti napadeného rozhodnutí žalobce neuvádí jako důvod pro zrušení tohoto rozhodnutí (nadto, jak již bylo řečeno, příslušný postup považuje za jsoící v jeho prospěch). I kdyby jej však soud takto pojmul, resp. by se eventuálně jednalo o možnou vadu, ke které by měl přihlídnout z úřední povinnosti, nedomnívá se soud, že by modifikace výše penále měla vést ke zrušení napadeného rozhodnutí.
45. V souladu s argumentací žalovaného lze konstatovat, že i kdyby správce daně žalobci danou výzvu zaslal, týkala by se toliko otázky daňových odpisů hmotného majetku. Pakliže by žalobce v tomto směru podal dodatečné daňové přiznání, daň by zaplatil a nebyl by povinen platit penále. V tomto rozsahu (neboť žalobce ve věci odpisů v průběhu daňového řízení přistoupil na stanovisko daňových orgánů a jejich závěry rozporoval jen ve „zbytku“), by žalobcova situace byla stejná jako ta, která v důsledku doměření daně nastala.
46. Indicii pro možnost „dělení“ režimu a výše penále v případě doměření daně, a to z hlediska důvodů vedoucích k tomuto doměření, lze nalézt v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2017, č. j. 1 Afs 250/2016-48, publikovaném pod č. 3567/2017 Sb. NSS, dle jehož bodu [54] „[p]o podání dodatečného daňového přiznání je tedy pro účely

otázky stanovení penále třeba se zabývat tím, (i) zda se liší poslední stanovená daň od daně doměřené a jestliže ano, tak (ii) zda byla daň doměřena na základě tvrzení obsaženého v dodatečném daňovém přiznání. Jestliže byla daň doměřena na základě tvrzení obsaženého v dodatečném daňovém přiznání, tak se penále neuplatní, neboť došlo k dobrovolnému podání dodatečného daňového přiznání, které vedlo ke zvýšení daně. Jestliže však dochází k doměření daně nad rámec tvrzení uplatněných v dodatečném daňovém přiznání nebo z jiných okolností, než jsou okolnosti uplatněné v dodatečném daňovém přiznání, tak i přes podání dodatečného daňového přiznání se z takto nad rámec daňových tvrzení doměřené daně penále stanoví.“ V nynější věci to znamená, že by penále nevznikalo z té části daně, u které bylo možné v přeneseném slova smyslu hovořit o dodatečném přiznání (odpisy hmotného majetku), vzniklo by ve však ve vztahu ke zbytku doměřené daňové povinnosti. Krajský soud si je však vědom také toho, že ze zde citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu na druhou stranu plyne, že povinnost uhradit penále z doměřené daně nevznikala v situaci, kdy byla daň doměřována na základě dodatečného daňového přiznání, ve kterém daňový subjekt tvrdil jak okolnosti daň zvyšující, tak okolnosti daň snižující, avšak správce daně uzná pouze okolnosti daň zvyšující (viz § 37b odst. 4 tehdy relevantního zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků; dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Tento závěr lze interpretovat spíše v neprospekch žalovaného.

47. Při vědomí skutečností vyplývajících z čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod či čl. 2 odst. 3 Ústavy (princip enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí) se však soud domnívá, že zákonem výslovně neupravený postup žalovaného, který byl ve prospěch daňového subjektu (žalobce), lze považovat za analogický postup, který aproboval Ústavní soud v nálezu ze dne 22. 2. 2019, II. ÚS 819/18 (všechna zde uvedená rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). V něm Ústavní soud uvedl (bod 35.), že „[d]aňový řád (§ 90 odst. 3 ve spojení s § 85 odst. 1) umožňuje správci daně prověřovat před vyměřením daně pouze tu část plnění, o nichž existují důvodné pochybnosti; nedává však správci daně pravomoc zadržovat nespornou část nadměrného odpočtu odvozenou od těch zdanitelných plnění, která jako nesporná nemohou být předmětem prověřování. Daňový řád sice výslovně neumožňuje nakládat s nespornou částkou odděleně od částky sporné; rovněž však daňový řád v žádném svém ustanovení neumožňuje zadržovat nespornou částku společně s částkou spornou. Jinými slovy, jestliže Nejvyšší správní soud v napadeném rozsudku uvádí, že ‚nesporná část tohoto odpočtu musí sdílet osud té části, která je dosud prověřována,‘ neplyne tento závěr z daňového řádu o nic víc než možnost vrácení nesporné částky daňovému subjektu.“ V bodě 36. citovaného nálezu na to Ústavní soud navázal tak, že „již v minulosti vymezil ústavněprávní mantinely, v nichž jsou orgány státu povinny se pohybovat, pokud jde o stanovení, zjišťování a vymáhání daňové povinnosti jednotlivce. Správce daně je především vázán ustanovením čl. 2 odst. 3 Ústavy, resp. čl. 2 odst. 2 Listiny, podle něhož lze státní moc uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon [srov. nálezy sp. zn. IV. ÚS 29/05 ze dne 1. 6. 2005 (N 113/37 SbNU 463) či výše citovaný nálezy sp. zn. II. ÚS 703/06]. Tento ústavní princip však nelze interpretovat v tom smyslu, že pokud zákon nestanoví, jakým konkrétním postupem má správce daně rozdělit nadměrný odpočet na částku spornou a nespornou, tak se tím správci daně umožňuje zadržovat celou částku nadměrného odpočtu; takový postup totiž nemá oporu v zákoně, a je proto v rozporu s čl. 11 Listiny. Chybějící zákonný základ pro zásah do práv zcela jistě nelze nahradit konstatováním orgánu veřejné moci, že zákon neposkytuje konkrétní procesní postup, jak se tohoto zásahu do práv nedopustit.“
48. Pro posuzovaný případ z toho zdejší soud uzavírá, že ani v případě penále zákon výslovně neumožňuje správci daně jeho výši modifikovat oproti hodnotě, která je předvídána

daňovým řádem, resp. je naopak dáno, že penále – včetně jeho výše – vzniká v důsledku doměření daně ze zákona. Podle názoru soudu to však nevylučuje řešení přijaté žalovaným, které jde ve prospěch daňového subjektu a je v souladu s principy rozhodování daňových orgánů, jak vyplývají z citovaného nálezu Ústavního soudu ze dne 22. 2. 2019, II. ÚS 819/18. Ostatně sám široce judikaturně přijímaný závěr o nezákonnosti penále v případě předchozího nezaslání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu explicitně ze zákona nevyplývá, ale jde o případ, kdy je minimalizován negativní dopad procesního pochybení daňového orgánu na daňový subjekt. Nelze tedy vyloučit, že v závislosti na konkrétních okolnostech případu, které nyní soud shledal, může odvolací orgán (správce daně) ve smyslu § 251 odst. 3 daňového řádu „rozhodnout“ o povinnosti uhradit penále v odlišné výši (ve prospěch daňového subjektu), než která čistě formálně plyne z textace § 251 odst. 1 daňového řádu.

49. Krajský soud v Brně tak uzavírá, že v daném bodě neshledává rozhodnutí žalovaného nezákonným.

VI. 2. „Zmatečnost“ zprávy o daňové kontrole

50. V tomto žalobním bodu žalobce tvrdí, že nezákonnost postupu správce daně spočívá v tom, že Zpráva neobsahuje výsledek kontrolního zjištění ve znění, se kterým byl žalobce seznámen v rámci Seznámení, nýbrž že Zpráva je oproti Seznámení přepracována. To mělo založit porušení § 88 daňového řádu a v tomto smyslu znemožnění žalobci, aby se k takto změněným závěrům mohl vyjádřit. Dle žalobce tak bylo ukončení daňové kontroly nezákonné, což vedlo k nezákonnosti dodatečného platebního výměru, jakož i rozhodnutí žalovaného.

51. Z hlediska žalobní argumentace je zde klíčový § 88 daňového řádu, resp. jeho odstavce 1 až 3, dle kterých:

„(1) O zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy o a) zahájení daňové kontroly podepsaný úřední osobou a daňovým subjektem, b) jednáních vedených v průběhu daňové kontroly, c) skutečnostech zjištěných správcem daně mimo jednání, d) seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění, e) vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění, f) stanovisku správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu.

(2) Správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.

(3) Na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění.“

52. Lze obecně souhlasit s žalobcem, že seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění by mělo být v takové podobě, aby dalo daňovému subjektu možnost seznat důvody, které správce daně vedou k chystanému rozhodnutí a aby se daňový subjekt měl možnost se s těmi důvody seznámit tak, aby je mohl relevantním způsobem, v rámci svého vyjádření, rozporovat a přispět tak ke změně právního názoru správce daně ve svůj prospěch. V zásadě by tedy znění seznámení s výsledkem kontrolního zjištění a

znění zprávy o daňové kontrole mělo být přinejmenším významově totožné. Pokud by totiž správce daně na základě vyjádření daňového subjektu měnil svá kontrolní zjištění, měl by daňovému subjektu dát možnost na tyto změny reagovat. Jak v této souvislosti plyne např. z bodu [21] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31, publikovaného pod č. 3720/2018 Sb. NSS, „[s]myslem takto formalizovaného postupu (zakomponovaného do § 85 až § 88 daňového řádu) tak je mj. zajistit právo daňového subjektu na seznámení se s poznatky z daňové kontroly, umožnit mu případně navrhnout výslech svědků či obstarání listin, které by prokázaly tvrzení daňového subjektu, a v neposlední řadě též zajištění dostatku relevantních informací k účinné obraně. Zmíněná právní úprava tak daňovým subjektům zajišťuje právo být účasten svému procesu“ (obdobně pak bod [28] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2020, č. j. 10 Afs 304/2019-39, publikovaného pod č. 3974/2020 Sb. NSS). Dle bodu [22] citovaného rozsudku ze dne 21. 2. 2018 pak „[p]ři projednání zprávy o daňové kontrole proto mohou být relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit v souladu s § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu.“

53. Lze žalobci také přisvědčit v tom, že z pohledu soudního přezkumu není povinností daňového subjektu namítat v rámci projednání zprávy o daňové kontrole její rozdílnost oproti znění seznámení s výsledkem kontrolního zjištění; je možné vzít v úvahu, že zejména v případě rozsáhlých zpráv o daňové kontrole nemusí být uplatnění takových připomínek při projednání zprávy o daňové kontrole snadné.
54. Na druhou stranu nelze dle názoru soudu z výše uvedeného dovozovat, že by znění seznámení s výsledkem kontrolního zjištění mělo být zcela identické se zněním zprávy o daňové kontrole. Důležité je v tomto směru jen to, zda (na základě vyjádření daňového subjektu) došlo materiálně ke změně výsledku kontrolního zjištění, tedy zda závěry zprávy o daňové kontrole vyznívají jinak než ze seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, a zda měl daňový subjekt možnost vyjádřit k takto pojatým kontrolním zjištěním.
55. V dané věci má žalobce pravdu, pokud v doplnění žaloby ze dne 16. 4. 2020 specifikuje, že za pasáží odpovídající s. 24 Seznámení následuje na s. 29 až 34 Zprávy text, který není obsažen v Seznámení. K tomu je však třeba uvést, že tento pětistránkový text představuje převzetí obsahu úředního záznamu ze dne 4. 10. 2017, č. j. 4185527/17/3001-60563-711405. Tento úřední záznam pojednával o tom, jakým způsobem správce daně stanovil cenu obvyklou u vybraných reklamních plnění. Přitom skutečnost, že dané stanovení ceny se událo dle předmětného úředního záznamu ze dne 4. 10. 2017, správce daně výslovně uvedl na s. 17 Seznámení. Ačkoli byl úřední záznam ze dne 4. 10. 2017 původně součástí vyhledávací části spisu, správce daně jej úředním záznamem ze dne 6. 10. 2017, č. j. 4206721/17/3001-60563-711405, přeřadil ve smyslu § 63 daňového řádu do veřejné části spisu, takže se s jeho obsahem, byť v anonymizované podobě, měl žalobce možnost do dne 21. 2. 2018, k němuž se datuje Seznámení, seznámit. Nelze tak nijak hovořit o nějaké pro žalobce překvapivé změně Zprávy oproti Seznámení: Zároveň ačkoli nebyl obsah zmíněného úředního záznamu ze dne 4. 10. 2017 explicitně uveden v textu Seznámení (zatímco v textu Zprávy ano), tak Seznámení na něj, jak již bylo řečeno, na s. 17 výslovně odkazuje. Dle názoru soudu tak není materiálně možné hovořit o nějaké změně Zprávy oproti Seznámení, natož o „změně“ překvapivé.

56. Obdobné pak platí o změnách v textaci Zprávy oproti Seznámení, které se mají nacházet na s. 65 až 66 Zprávy. Zde sice není možné hovořit o tom, že by Seznámení obsahovalo odkaz na dokumenty, z nichž následně čerpala Zpráva, nicméně i v tomto rozsahu Zpráva odráží obsah správního spisu, s nímž se žalobce měl možnost včas seznámit.
57. Soud ke zde pojednávanému žalobnímu bodu uzavírá, že zatímco v případě odkazu žalobce na s. 29 až 34 Zprávy nelze hovořit o relevantním dotčení žalobcových práv, tak v případě odkazu na s. 65 až 66 Zprávy by o tom bylo možno alespoň teoreticky uvažovat. I kdyby přitom soud připustil pochybení správce daně ať již k první nebo druhé zde zmíněné pasáži Zprávy, nedomnívá se, že by tento závěr mohl vést sám o sobě ke konstatování „zmatečnosti“ Zprávy, nezákonnosti dodatečného platebního výměru správce daně, potažmo rozhodnutí žalovaného. V kontextu popsanych okolností se totiž dle zdejšího soudu přiměřeně uplatní závěry, které formuloval Nejvyšší správní soud v bodě [26] rozsudku ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31: *„Stěžovatelce nebylo jakkoliv bráněno v tom, aby se po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění k němu vyjadřovala a navrhovala důkazy. Měla tedy možnost hájit v rámci daňové kontroly svá práva. Navíc jí nic nebránilo se vyjadřovat a navrhopvat případně důkazy i v navazujícím odvolacím řízení. Kromě toho lze poznamenat, že i pokud dojde k porušení procesních pravidel při projednání zprávy o daňové kontrole, nemá to zpravidla vliv na zákonnost rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, čj. 1 Afs 151/2016 – 39).“* Krajský soud v Brně se tedy domnívá, že i kdyby ve skutečnostech popsanych ve zde rozebíraném žalobním bodu spatřoval pochybení, nejednalo by se o pochybení, které by nebylo možné, při zachování práva žalobce relevantně reagovat, napravit v odvolacím řízení.

VI. 3. Reklamní plnění od společnosti SNOOROCK

58. K problematice reklamního plnění, které měl žalobce obdržet od dodavatele SNOOROCK na základě smluv o propagaci ze dne 17. 1. 2011 (dále jen „Smlouva ze dne 17. 1. 2011“) a 1. 8. 2011 (dále jen „Smlouva ze dne 1. 8. 2011“) v hodnotě 20 000 000 Kč a 8 000 000 Kč bez DPH, formuloval žalobce několik relativně samostatných okruhů námitek (žalobních bodů), které soud pojednává níže.

VI. 3. a) Důkazní břemeno

59. Předmětný žalobní bod se týká sporu mezi žalobcem a žalovaným o tom, zda na žalobce v důsledku shora specifikované výzvy 2 přešlo důkazní břemeno ve vztahu k plněním, která měl žalobce obdržet od společnosti SNOOROCK. Jde tedy od o problematiku dokazování a rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení, jak vyplývá z § 92 odst. 2 až 5 daňového řádu.
60. Východiska dané otázky byla v judikatuře Nejvyššího správního soudu (popř. i Ústavního soudu) mnohokrát traktována a v zásadě se na nich žalobce i žalovaný shodují. Rozpor mezi nimi přetrvává v tom, jak tato východiska interpretovat s ohledem na konkrétní okolnosti případu.
61. Než se soud bude nastolené problematice konkrétně věnovat, pouze v obecně rovině odkazuje, mezi mnoha jinými, na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66 (jmenovitě na jeho body [35] a [36]: *„Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Daňový subjekt podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v*

přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení. [...] Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 AfS 14/2012 – 65, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 AfS 24/2007 – 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 AfS 57/2009 – 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 AfS 39/2010 – 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. cit. rozsudek čj. 2 AfS 24/2007 – 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 AfS 30/2008 – 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS čj. 1 AfS 39/2010 – 124, či čj. 2 AfS 24/2007 – 119).“ (pozn. KS v Brně: zvýraznění původní)

62. Jak vyplývá ze shora uvedené rekapitulace stanovisek obou stran, učinil správce daně vůči žalobci několik výzev, které se týkaly ověření správnosti žalobcova řádného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2011. První v tomto směru byla výzva k prokázání skutečností dle § 86 odst. 3 a § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu ze dne 1. 7. 2016 (č. j. 3135432/16; dále jen „výzva 1“). Tou vyzval správce daně žalobce, aby prokázal mj. to, že poskytnutá reklamní plnění a propagační služby od společnosti SNOOROCK (celkem ve výši 28 000 000 Kč), HAYBAG (celkem ve výši 10 500 000 Kč) a FACE (celkem ve výši 4 660 000 Kč) jsou daňově účinné náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
63. Na výzvu 1 následovala výše zmiňovaná výzva 2, která byla svým zaměřením obdobná výzvě 1. Právě vůči výzvě 2 žalobce míří část žalobních námitek, když tvrdí, že touto výzvou nedošlo k přenesení důkazního břemene zpět ze správce daně na něj samotného. Správce daně totiž v dané výzvě neměl formulovat a označit, jak vyžaduje citovaná judikatura, „konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné“.
64. Soud se podrobně seznámil s obsahem a podobou výzvy 2, přičemž dospěl k závěru, že nelze vyloučit důvodnost žalobcovy námitky. I ve výzvě 2 se správce daně dotazoval žalobce mj. na plnění, která měl obdržet od společnosti SNOOROCK. Kromě požadavku na prokázání faktického uskutečnění deklarovaných plnění (a to s tím, že žalobce měl sdělit např. způsob navázání kontaktu s dodavatelem, jméno osoby, která za žalobce schválila výši peněžní odměny za dané plnění apod.) správce daně uvedl vlastně jen. že „[v]zhledem k tomu, že Smlouva ze dne 17.01.2011 byla uzavřena na celkovou částku 20,000.000,- Kč bez DPH, sdělte správci daně ceny za jednotlivá plnění uvedená v čl. III., bod A Smlouvy ze dne 17.01.2011. Sdělte, na základě jakých podstatných parametrů byla stanovena cena za reklamní služby právě ve výši 20,000.000,- Kč bez DPH“. Podobné formulace správce

daně použil i k otázce Smlouvy ze dne 1. 8. 2011, přičemž v obou případech dodal, že žalobce má prokázat, zda příslušné zaúčtované částky jsou nákladem dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Dle názoru soudu taková výzva neobsahuje zcela konkrétní skutečnosti, které by zpochybňovaly žalobcovo účetnictví, a které by tedy vedly k přenosu důkazního břemene zpět na žalobce; náznakem takové pochybnosti je snad poukaz na vysokou hodnotu reklamního plnění, a tedy nápadnost takto uplatněného nákladu, což však nelze považovat za dostačující.

65. V dané souvislosti soud odkazuje např. na bod [32] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32, dle kterého „[v] každém případě je však pro přechod důkazního břemene ‚zpět‘ na daňový subjekt nezbytné, aby správce daně své pochybnosti kvalifikovaně vyjádřil. Jen tak totiž daňový subjekt zjistí, z jakých důvodů nejsou jím předložené doklady pro uplatnění odpočtu DPH dostatečné, tj. na základě čeho hodnotí správce předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], a jak se proti uvedeným pochybnostem může případně bránit.“
66. Shora uvedené závěry však nelze absolutizovat či zjednodušovat. „Perfektnost“ příslušné výzvy správce daně, resp. míru její nedostatečnosti a její vliv na osud celého řízení (a v posledku na vyměření daně), je třeba posuzovat v kontextu individuálních okolností případu. Jak plyne např. z bodu [36] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2021, č. j. 2 Afs 232/2020-70: „Nejvyšší správní soud považuje za relevantní odkaz na rozsudek tohoto soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019 – 32, vymezující podmínky výzvy správce daně s přihlédnutím k okolnostem případu, přičemž za stěžejní označuje skutečnost, aby daňovému subjektu byla dána možnost reagovat a prokazovat svá tvrzení (odst. 31 - 34 cit. rozsudku).“ S tím souvisí konstatování dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2012, č. j. 8 Afs 38/2011-117, podle kterého „[v] konkrétní věci je proto třeba vždy nejen zkoumat, zda výzva správce daně byla či nebyla způsobilá informovat daňový subjekt o pochybnostech správce daně, ale i to, zda daňový subjekt byl či nebyl schopen vzhledem k jejímu obsahu adekvátně reagovat a zda tak fakticky učinil. Nepřípustně formálním shledává Nejvyšší správní soud přístup, který by vedl ve všech případech ke zrušení rozhodnutí, pokud pochybnosti správce daně nejsou popsány v maximální míře již v okamžiku zahájení vytykácího řízení, aniž by soud zohledňoval, zda a jak daňový subjekt následně reagoval a jakým způsobem se dále vyvíjelo vytykácí řízení. [...] Dopad rozhodnutí rozšířeného senátu [usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-102, publikované pod č. 1729/2008 Sb. NSS] byl nepochybně širší a je třeba skrze toto rozhodnutí poměřovat všechny výzvy, jimiž je zahajováno vytykácí řízení i ve vztahu k následným úkonům ve vytykáčím řízení. [...] smyslem požadavků kladených na obsah výzvy je to, aby daňovému subjektu byly sděleny pochybnosti způsobem umožňujícím mu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků. [...] Výzvy sice naznačovaly jisté pochybnosti správce daně o uplatněném nadměrném odpočtu za daná zdaňovací období, nebyly vzhledem na vyslovené závěry rozšířeného senátu dostatečně konkrétní. Přesto s ohledem na posuzovaný případ tato pochybení nedosáhla takové intenzity, která by představovala důvod pro vyslovení nezákonnosti výzev a zároveň na ně navazujících vytykáčích řízení. I po rozhodnutí rozšířeného senátu lze připomenout též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2007, č. j. 1 Afs 155/2005 - 70, ve kterém kasační soud konstatoval, že vadnost právního aktu (v projednávané věci obsahově nedostatečných výzev) může být zhojena v dalším průběhu řízení zejména tím, že si adresát tohoto aktu jeho obsah správně vyloží. Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že tento rozsudek má své místo i po rozhodnutí rozšířeného senátu. Zatímco totiž rozšířený senát formuloval požadavek na určitost vydané výzvy, rozhodnutí sp zn. 1 Afs

155/2005 obsahuje stanovisko pro případy, kdy výzva, i přes nedostatky v její určitosti, vyvolá adekvátní reakci ze strany daňového subjektu.“

67. V návaznosti na shora uvedené se tak Krajský soud v Brně domnívá, že i případné nedostatky výzvy 2 nemohou samy o sobě vést k závěru o nezákonnosti dodatečného platebního výměru, resp. žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného. Již výzva 2 totiž uváděla, jak může žalobce důvodnost uplatnění předmětných nákladů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů prokázat (jak již bylo naznačeno: jak byl navázán kontakt s dodavatelem, kritéria pro výběr dodavatele, dokumentace k jednotlivým plněním atp.). Zejména však dle soudu hraje roli, že i z pohledu dalšího vývoje daňové kontroly (či daňového řízení jako celku) si mohl žalobce důvody pochybností daňových orgánů správně vyložit a také si jasně vyložit způsob, jako na tyto pochybnosti reagovat. Nejpozději totiž již výzva 3 obsahovala podrobné rozepsání pochybností správce daně, které navazovaly na dosavadní průběh daňové kontroly, s nímž byl žalobce seznámen. Jde tak o případ, v němž bylo eventuální pochybení správce daně v dalším průběhu řízení zhojeno. Jak již bylo řečeno, tak námitka uvedená v tomto bodě rozsudku tudíž nevede k závěru o nezákonnosti dodatečného platebního výměru správce daně ani o nezákonnosti napadeného rozhodnutí žalovaného.
68. Soud k dané otázce pouze dodává, že vada daného typu může být zhojena dokonce ještě v rámci odvolacího řízení (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Afs 28/2016-37), popř. v rámci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění – viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32. Kupř. v bodě [42] posledně zmíněného rozhodnutí Nejvyšší správní soud uvedl, že *„krajský soud posuzoval obě výzvy k prokázání skutečností izolovaně, jak uváděl stěžovatel, neboť se zabýval pouze jejich obsahem, aniž by zohlednil všechny okolnosti případu. Opomenul tedy skutečnost, že v rámci obou provedených daňových kontrol byla žalobkyně seznámena s výsledky kontrolních zjištění, jakož i se stanoviskem správce daně k provedenému dokazování. Podstata vyjádření konkrétních pochybností ohledně předložených daňových dokladů však není v bezpodmínečném trvání na formálně bezvadné výzvě (byť lze jistě tento postup označit za vhodný), ale ve faktickém seznámení daňového subjektu se vzniklými nejasnostmi tak, aby se daňový subjekt mohl náležitě hájit a svá tvrzení prokázat jiným způsobem (viz výše).“*

VI. 3. b) Nezákonné získání důkazů

69. Jádrem dané žalobní námítky soud shrnul v bodě 8. tohoto rozsudku. V tomto ohledu přitom žalobce namítá zejména nesprávnou aplikaci § 57 daňového řádu, která mj. vedla k provedení zastřených výsledků svědků.
70. Klíčový je při posouzení této námítky § 57 odst. 1 daňového řádu, dle kterého *„[p]ovinnost poskytnout údaje na základě vyžádání správce daně mají orgány veřejné moci a osoby, které a) vedou evidenci osob nebo věcí, b) poskytují plnění, které je předmětem daně, c) provádějí řízení v případech, jejichž předmět podléhá daňové povinnosti, nebo d) získávají jiné údaje nezbytné pro správu daní.“*
71. K tomu soud v první řadě uvádí, že žalobce chápe § 57 odst. 1 daňového řádu příliš úzce, resp. jeho argumentace zde obsahuje jistý protimluv. Nelze se totiž ztotožnit s názorem, že by správce daně nebyl oprávněn po „třetích osobách“ vyžadovat kromě jejich vyjádření („údajů“) rovněž vybrané písemnosti a jiné materiály.

72. Ustanovení § 57 daňového řádu je totiž třeba interpretovat také ve vazbě na § 58 daňového řádu. Ten ve svém odstavci 1, ve znění účinném do 4. 6. 2018 (tedy do novelizace provedené zákonem č. 94/2018 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony), stanovil, že „[o]rgány veřejné moci a osoby uvedené v § 57 jsou povinny poskytnout bezúplatně na vyžádání správce daně stanovené údaje, a to v rozsahu nezbytném pro správu daní.“ Ve znění účinném od 5. 6. 2018 pak výslovně upravil i možnost vyžadování dokumentů: „Orgány veřejné moci a osoby uvedené v § 57 a § 57a jsou povinny poskytnout bezúplatně na vyžádání správce daně stanovené údaje nebo dokumenty, a to v rozsahu nezbytném pro správu daní.“ Důvodová zpráva k zákonu č. 94/2018 Sb. k této změně uvádí: „Jedná se legislativně technické změny s ohledem na vložení nového § 57a do daňového řádu.“ Lze sice uznat, že tyto „legislativně technické změny“, včetně výslovného rozšíření o možnost vyžadovat „dokumenty“, souvisí dle předmětné důvodové zprávy zejména s transpozicí směrnice Rady 2011/16/EU, o správní spolupráci v oblasti daní, resp. její čtvrtou novelizací [Směrnice Rady (EU) 2016/2258], ve vazbě na směrnici Evropského parlamentu a Rady (EU) 2015/849 ze dne 20. května 2015 o předcházení využívání finančního systému k praní peněz nebo financování terorismu, o změně nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 648/2012 a o zrušení směrnice Evropského parlamentu a Rady 2005/60/ES a směrnice Komise 2006/70/ES, resp. na zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti. Zároveň však již před uváděnou novelizací daňového řádu judikatura možnost vyžadování rovněž „dokumentů“ umožňovala – viz např. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 3. 10. 2017, č. j. 10 A 53/2015-63.
73. Zároveň nelze pustit ze zřetele ani § 93 odst. 4 daňového řádu, dle jehož věty první „[o]rgány veřejné moci a osoby, které mají listiny a další věci nezbytné pro správu daní, které mohou být důkazním prostředkem při správě daní, jsou povinny za podmínek podle § 58 na vyžádání správce daně listiny nebo jejich kopie a jiné věci vydat nebo zapůjčit k ohledání; ustanovení § 96 odst. 3 se použije obdobně.“ Toto ustanovení tedy přes § 58 navazovalo na § 57 daňového řádu. V obecné rovině je pak možné konstatovat, že daňový řád umožňoval správci daně získávat jako „údaje“, tak „dokumenty“, přičemž zmiňovaný protimluv v žalobcově argumentaci spočívá v tom, že na s. 14 žaloby v podstatě v rozporu s dřívějšími kategorickými tvrzeními uvádí, že „nezpochybňuje pravomoc správce daně vyzvat třetí subjekty k předložení listin potřebných pro stanovení daně“.
74. V posuzované věci je pak třeba vzít v potaz i to, že správce daně výzvy určené třetím osobám formuloval jak s odkazem na § 57 odst. 1, tak na § 93 odst. 4 daňového řádu (mezi jinými viz např. výzva ze dne 24. 5. 2017, č. j. 2350472/17/3001-60563-711405). Ve vazbě na výše uvedené se tak soud domnívá, že požadavky na poskytnutí údajů i listin na základě takových výzev v obecné rovině obstojí. Taktéž se soud v souladu se stanoviskem žalovaného domnívá, že taková výzva nemusí nutně obsahovat odkaz na konkrétní písmeno § 57 odst. 1 daňového řádu; důležité je to, že je oslovená osoba poučena o právech a povinnostech s takovou výzvou souvisejících, a že se jedná o některou z osob spadajících do okruhu subjektů dle § 57 odst. 1 daňového řádu (srov. bod [100] napadeného rozhodnutí). Ani sám žalobce přitom neuvádí, že by některá z oslovených osob do takto pojaté množiny subjektů nespádala.
75. Zároveň dle názoru soudu procesní použitelnost takto získaných informací a podkladů a jejich význam pro určení daně závisí také na konkrétních okolnostech věci. Současně „stanovení hranice mezi tím, zda se již jedná o výslech svědka anebo poskytování součinnosti, či

tím, zda výzva nesměřuje spíše k prokazování vlastní daňové povinnosti, je velmi tenká“ (viz komentář k § 57 daňového řádu In: Rozehnal, T. Daňový řád. Praktický komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2019). Soud přitom považuje za klíčové, zda byla v takovýchto souvislostech dostatečně chráněna procesní práva daňového subjektu (zda tedy mohl účinně tvrdit skutečnosti a uvádět důkazy ve svůj prospěch), a to v kontextu jeho důkazního břemene.

76. Soud nepopírá, že „ideálním“ postupem, který by maximálně chránil žalobcova práva, by bylo provedení výslechů všech oslovených osob v podobě svědecké výpovědi (tento postup by se však mohl ocitnout v napětí s principem ekonomie a rychlosti řízení). Výzvy, které správce daně zasílal osloveným subjektům, byly minimálně v některých případech hraničního charakteru: nad rámec požadavku na sdělení, zda byla na určených místech a časech umístěna a provedena žalobcova reklamní prezentace a za jakou cenu, požadoval správce daně kupř. sdělení, kdo konkrétně s třetí osobou v dané věci jednal, kdo, kdy a v jaké podobě dodal podklady k reklamám (viz např. již zmiňovaná výzva ze dne 24. 5. 2017, č. j. 2350472/17/3001-60563-711405, či obdobná výzva z téhož dne č. j. 2351885/17/3001-60563-711405, popř. výzva ze dne 10. 5. 2017, č. j. 2344374/17/3001-60563-711405). Zejména se to pak týká případu explicitně zmíněného žalobcem, kdy správce daně po osloveném subjektu, neboť *„odpověď daňového subjektu nekorespondovala se správcem daně požadovanými údaji“*, požadoval doplnění odpovědi na výzvu – viz úřední záznam ze dne 24. 11. 2016, č. j. 4571463/16/3001-60563-711405.
77. Dle názoru soudu se však stále nejedná o stejně intenzivní situace, jaké byly tematizovány v judikatuře uváděné žalobcem, konkrétně v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 9 Afs 95/2012-37, a ze dne 31. 10. 2017, č. j. 3 Afs 177/2016-45. V nynější věci totiž správce daně po oslovených subjektech požadoval mimo vydání kopií listin, které by mohly svědčit o realizaci reklamního plnění pro žalobce, do jisté míry obecné „údaje“ o cenách obdobných reklamních plnění, jakož i zmíněné sdělení, zda byla příslušná reklama realizována, kdo v dané věci s tímto subjektem jednal apod. Ačkoli lze uznat, že situace se zčásti podobala případům pojednávaným v rozhodnutích Nejvyššího správního soudu zmíněných v tomto odstavci, tedy že do jisté míry bylo (v intencích rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2017, č. j. 3 Afs 177/2016-45) *„pramenem důkazu vysvětlení samě“*, nikoli toliko poskytnuté listiny (správce daně taktéž z odpovědí vyzvaných subjektů dovozoval, zda došlo k realizaci reklamních plnění a za jakých podmínek), přesto zásadním zdrojem zjištění správce daně (nebo žalovaného) ohledně toho, zda byla reklama realizována, zůstaly poskytnuté písemnosti (smlouvy, fotografie) apod., popř. jejich absence [v některých případech pak správce daně získával pouze určitá „dovysvětlení“ ke konkrétním listinám (fotografiím), což akceptoval i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 9 Afs 95/2012-37 – srov. např. výzva ze dne 10. 8. 2017, č. j. 3702693/17/3001-60563-711405).
78. Zde nelze pustit ze zřetele několik dalších skutečností: Především to byl žalobce, kterého poté, co mu správce daně přednesl důvody pochybností o realizovaných plněních, tížilo důkazní břemeno. Byl to tedy on, kdo měl primárně předkládat relevantní důkazy, což však v konečném důsledku a hodnocení neučinil (podrobněji viz níže). V tomto směru soud odkazuje na bod [96] napadeného rozhodnutí: *„Odvolatel k reklamnímu plnění společnosti SNOOROCK, v námitce uvedené v odstavci [16], namítá nezákonnost získání důkazů správcem daně, neboť správce daně ověření jednotlivých reklamních plněním dle uzavřených smluv prováděl u jednotlivých pořadatelů a organizátorů akcí vyhledávací činností*

dle ust. § 57 daňového řádu a dle odvolatele se tak jedná o šetření spojené s výsledkem svědků. Odvolací orgán nejprve opakovaně uvádí, že daňový subjekt stíhá důkazní břemeno, kdy je na jeho aktivitě, aby předložil takové důkazní prostředky, které prokáží jednoznačně jeho tvrzení a skutečnosti uvedené v podaných přiznáních, hlášeních a vyúčtováních. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyšetřovací tak, jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát potažmo správce daně, nýbrž daňový subjekt. Na tomto místě je třeba připomenout, že jestliže daňový subjekt nepředloží nebo nenavrhne důkazní prostředky v dostatečném množství nebo kvalitě, není na správci daně, aby je vyhledával, viz také judikatura v odstavci [31]. Z výše uvedeného vyplývá, že právě daňový subjekt je odpovědný za to, aby jím předložené důkazní prostředky byly konkrétní, nerozporné a aby prokázaly jeho tvrzení.“

79. V souvislosti s výše uvedeným pak žalobce měl možnost se s takto shromážděným podkladem vyjádřit, přičemž žalobce neuvedl ničeho, čím by uvedená zjištění správce daně vyvrátil (podrobněji rovněž viz níže). Pakliže žalobce navrhoval výsledky svědků v podobě osob, které měly jednat za subjekty „vyzvané“ správcem daně dle § 57 odst. 1 a § 93 odst. 4 daňového řádu, pak se s těmito důkazními návrhy správce daně vypořádal ve Zprávě, když k těmto osobám uváděl, že z doposud provedeného důkazního řízení nevyplývá, že by se dané osoby podílely na realizaci šetřené věci, přičemž výsledek je nadbytečný, neboť za takové situace nemůže daný výsledek přinést nové relevantní skutečnosti a zároveň by taková výpověď bez dalšího nemohla být dostačující k prokázání skutečností tvrzených žalobcem. S tímto hodnocením správce daně soud souhlasí s tím, že dodává, že dané osoby by mohly případně potvrdit pouze realizaci reklamního plnění prostřednictvím společnosti Albresa (jak plyne z okolností případu, kterými se soud opět bude v podrobnostech zabývat níže), nikoli ze strany SNOOROCK, což je v dané věci klíčové.

80. Ani tento žalobní bod tedy soud nepovažuje za důvodný.

VI. 3. c) Odmítnutí výsledku svědků

81. Jak soud zmínil již v bodě 9. tohoto rozsudku, žalobce namítá, že správce daně a žalovaný nezákonně odmítli vyslechnout navržené svědky J. Š. a P. N. (reakce žalovaného na tuto námitku je shrnuta v bodě 17. tohoto rozsudku).
82. V případě svědka J. Š. se dle žalobce mělo jednat o manažera společnosti SNOOROCK, který měl vypovídat ohledně zajištění realizace reklamních plnění pro žalobce prostřednictvím společnosti Albresa. Žalobce v této souvislosti akcentuje, že odmítnutí výsledku této osoby odůvodnil žalovaný její nedostatečnou identifikací.
83. Krajský soud v případě pana J. Š. uvádí, že za situace, kdy by odmítnutí výsledku tohoto navrženého svědka bylo výsledkem úvahy opírající se toliko o jeho nedostatečnou identifikaci, shledal by tuto žalobní námitku důvodnou. Ze skutkových okolností věci totiž plyne, že pana Š. zmínil ve své výpovědi (ze dne 31. 1. 2018, č. j. 413791/18) svědek pan M. L., který uvedl, že spolupracoval se společností SNOOROCK – ta dle nabídek společnosti Albresa prezentovala různé společnosti, a to včetně žalobce, kdy za společnost SNOOROCK měl dle pana L. jednat právě pan J. Š., který „poptával“ plochy pro klienty (obsahem objednávky od společnosti SNOOROCK měl být „výběr nabídky“). Přitom v reakci na Seznámení žalobce v podání ze dne 16. 4. 2018 upřesnil identifikaci svědka takto: „J. Š., trvale bytem Š. 233/1, P.“. Žalovaný posléze v napadeném rozhodnutí v bodě [103] uvedl: „[S]právce daně pod označením adresy zjistil údaje pouze pana J. Š., nikoli J. Š., jak

uváděl odvolatel. Nebylo tak najisto postaveno, zda se jedná o navrženou osobu, a to i s ohledem na neuvedení data narození. Pokud daňový subjekt navrhne k prokázání svého tvrzení provedení důkazu, musí důkazní prostředek dostatečně identifikovat. Možnost správce daně vyhledat (a následně provést) důkazní prostředek navržený daňovým subjektem je limitována poskytnutými údaji. Je tedy ve vlastním zájmu každého daňového subjektu, navrhuje-li v daňovém řízení důkaz k prokázání svého tvrzení, aby jej dostatečně identifikoval. Nelze přitom přičítat k tíži správci daně, že se mu nepodařilo důkazní prostředek tj. výslech svědka navržený daňovým subjektem provést a resp. v daném případě svědka vyhledat. V této souvislosti je nutno opakovaně zdůraznit, že důkazní povinnost v daňovém řízení primárně stíhá daňový subjekt.“

84. Jak již soud uvedl, čistě takovéto stanovisko daňových orgánů by považoval za vadné. Dle jeho názoru by se jednalo o situaci analogickou s případem, který řešil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 11. 2020, č. j. 3 Afs 42/2019-52: Pokud by se žalobce o takovémto důvodu odmítnutí provedení svědecké výpovědi dozvěděl až z napadeného rozhodnutí, porušil by tím žalovaný požadavek dovoditelný ze zákona a z judikatury, dle níž by měl žalobce vyzvat k (dalšímu) upřesnění identifikace svědka (srov. body [49] a [50] zmiňovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu). Eventuálně by dle názoru soudu přicházelo v úvahu oslovit na dané adrese či předvolat pana J. Š. (popř. i J. Š.) a zjistit, zda se jedná o „manažera společnosti SNOOROCK“ či osobu, která je s ohledem na podobnost jména schopna podat informace o svém eventuálním příbuzném či obdobné osobě, která by mohla odpovídat charakteristikám, které jí přisuzuje žalobce. Lze totiž souhlasit s žalobcem, že nelze na daňový subjekt, jakožto soukromou osobu, vznášet nepřiměřené nároky na identifikaci jiné soukromé osoby (a vytýkat jí některé nepřesnosti), když možnosti bližšího šetření má zejména orgán veřejné moci (např. správce daně). V dané věci hrají roli i konkrétní skutkové okolnosti: pana Š. nezmínila osoba přímo spojená se společností SNOOROCK, nýbrž jednatel obchodního partnera, který se, což je představitelné, mohl s ohledem na podobnost jmen (a na časový odstup) mýlit, zda se jednalo o „J.“ či „J.“ Š.; pan Š. nebyl přímo spojen (např. zaměstnanecky) ani s žalobcem, takže i zde byla nepřesnost představitelná. Tímto konstatováním přitom soud nijak nezpochybnuje požadavky na identifikaci svědků, jak vyplývají z judikatury Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek ze dne 14. 7. 2008, č. j. 8 Afs 70/2007-102), pouze je aplikuje proporcionálně ke konkrétním okolnostem případu.
85. Za deficitní považuje soud i tu část odůvodnění napadeného rozhodnutí, která k panu Š. uvádí, že žalobce nesdělil, co má být jeho výpovědi prokázáno. Judikatura sice stojí na nezpochybněném stanovisku, že navrhuje-li daňový subjekt výslech svědka, zásadně musí uvést, co má být jeho výpovědi prokázáno ve vztahu k předmětu daňového řízení (viz např. opět rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2008, č. j. 8 Afs 70/2007-102), v tomto případě je však výtku v tomto smyslu adresovaná žalobci nedůvodná. Žalobce totiž ve svém podání ze dne 16. 4. 2018 uvedl, že pan Š. „by měl vypovídat ohledně zajištění realizace reklamních plnění pro daňový subjekt prostřednictvím společnosti Albresa S.A.“ Při zohlednění výpovědi pana L. je dle soudu zcela zřejmé a jasné vyvoditelné, co hodlal žalobce výsledkem pana Š. prokázat (tedy že společnost SNOOROCK pro žalobce realizovala předmětné zakázky prostřednictvím subdodavatele Albresa). Požadavky na formulaci toho, co má být výpovědi svědka prokázáno, nelze pojmát v přemrštěné podobě, ale se zohledněním konkrétních okolností té které věci (což ostatně platí i pro shora uvedenou problematiku identifikace svědka).

86. Soud však nemohl přehlédnout, že i přes shora nastíněné (a v tomto smyslu nedostatečné či nesprávné) odůvodnění napadeného rozhodnutí spočívalo odmítnutí výsledku svědka pana Š. i v jiných důvodech, které jsou podrobněji uvedeny v Seznámení (s. 87), zejména ale pak ve Zprávě (s. 120). Tyto důvody již soud považuje za akceptovatelné: Správce daně, kromě zmínky pana L., v žádné fázi daňové kontroly nezjistil spojitost pana Š. se společností SNOOROCK – nezmínili se o něm vyslechnutí bývalí ani současní žalobcovi zaměstnanci, a to včetně pana Ing. M. Ř., který měl jménem a za žalobce předmětné obchodní případy zajišťovat. Vazbu mezi společnostmi SNOOROCK a Albresa tyto osoby ani jinak jasně neoznačily (podrobněji níže). Je sice teoreticky možné, že pan Š. nejednal za společnost SNOOROCK ve vztahu k žalobci, nýbrž případně jen na základě pokynu někoho jiného ze společnosti SNOOROCK vůči společnosti Albresa, nicméně ze zjištění správce daně vyplývá, že minimálně v roce 2011 společnost SNOOROCK (viz její daňové přiznání) neměla žádné zaměstnance (je tak otázkou, jak mohl pan Š. za danou společnost vystupovat jako „manažer“). Na okraj lze poznamenat, že společnost SNOOROCK je již několik let nekontaktní a pan Z., v rozhodnou dobu její jednatel, v rámci konání svědecké výpovědi odepřel výpověď v souladu s § 96 odst. 2 daňového řádu z důvodu možného způsobení nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobě blízké. Aktivita pana Š. tak nebylo možné ověřit z jiného věrohodného zdroje a jeho případná výpověď by, jak uvádí ve Zprávě správce daně, byla nadbytečná, neboť by za daných okolností nemohla být shledána dostačující k prokázání skutečností tvrzených žalobcem. V tomto kontextu tedy odmítnutí provedení výsledku tohoto svědka ob stojí.
87. Za méně problematické pak soud považuje nevyslechnutí navrženého svědka P. N., který měl být zaměstnancem společnosti Albresa, a to jako grafik. Zde se soud ztotožňuje s důvody uvedenými v bodě [104] napadeného rozhodnutí: *„Odvolací orgán k požadavku odvolatele na výslech svědka pana P. N. odkazuje na shodné závěry, které uvedl v odstavcích [102] a [103]. Dále odvolací orgán dodává, že pan N. dle svědecké výpovědi pana L. byl zaměstnanec společnosti Albresa v pozici grafika a ten měl reklamu (logo) odvolatele buď nainstalovat, vyfotografovat nebo zdokumentovat. Jak je již uvedeno výše, spornou otázkou šetření nebylo, zda byla reklama, tedy banner s logem FIDES či tvrzená reklama na webových stránkách, umístěna, ale zda společnost konkrétně uvedená ve sporných smlouvách a na fakturách reklamu skutečně poskytla, tj. zda reklama byla realizována skutečně společností SNOOROCK. Pokud pan N., zaměstnanec společnosti Albresa, pracoval jako grafik a plnil příkazy svého zaměstnavatele, tedy společnosti Albresa potažmo pana L., není odvolacímu orgánu zřejmé, jaké skutečnosti by mohl potvrdit pan N. o obchodním vztahu mezi společnostmi SNOOROCK a Trade FIDES. Jeho svědectví by nemohlo prokázat uskutečnění služeb mezi uvedenými společnostmi (viz např. rozsudek KS v Brně č. j. 62 Af 107/2015-88 ze dne 21. 9. 2017). Dle požadavku odvolatele měl pan N. vypovídat ohledně grafické přípravy reklamního plnění, montáže reklam, jejich fotodokumentace a realizace reklam na akcích, nikoli o šetřených obchodních vztazích mezi odvolatelem a společností SNOOROCK. Odvolací orgán uvádí, že umístění reklamy (které bylo, jak je uvedeno výše, u některých akcí zpochybněno) či grafická úprava nebyla celkově zpochybněna, spornou otázkou byla skutečnost, zda dané plnění zajistila právě společnost SNOOROCK. Proto svědecká výpověď nemohla přinést do šetřené transakce žádné podstatné skutečnosti.“* V kontextu konkrétních okolností věci, se zohledněním důvodů pro nevyslechnutí pana Š., jak na to odkazuje ve svém rozhodnutí i žalovaný, považuje soud i nevyslechnutí svědka N. za akceptovatelné; nelze tvrdit, jak uvádí, žalobce, že by svědek „nesporně vypovídal o tom, že byl v kontaktu se společností SNOOROCK“.

88. Soud dodává, že si je vědom judikatury týkající se možnosti neprovést výslech navrženého svědka: V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014-49, v bodě [30] se mj. uvádí: „Podle judikatury Ústavního soudu v zásadě nelze spatřovat porušení procesních práv účastníka pouze v tom, že rozhodující subjekt nevyhoví všem jeho důkazním návrhům (nález Ústavního soudu ze dne 21. března 2002 sp. zn. I. ÚS 55/01, N 36/25 SbNU 279, citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z <http://nalus.usoud.cz>). Na druhou stranu tento proces nemůže vykazovat prvky libovůle rozhodujícího orgánu. V souladu s tím Ústavní soud stanovil, že neakceptování důkazního návrhu účastníka lze ospravedlnit (1) z důvodů nadbytečnosti navrhovaného důkazu; (2) jestliže tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení a (3) pokud důkaz není s to ani ověřit, ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potenci (nález Ústavního soudu ze dne 8. prosince 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09, N 254/55 SbNU 455).“ Podle názoru zdejšího soudu jsou v případě nyní zvažované námitky naplněny důvody pro odmítnutí provedení výslechů svědků z důvodů uvedených sub (1), resp. sub (3).

VI. 3. d) *Daňová uznatelnost nákladů za reklamní plnění, které mělo být poskytnuto společností SNOOROCK*

89. Podstatu daného žalobního bodu shrnul soud v bodě 10. tohoto rozsudku. Žalobce pak v tomto smyslu shrnul a zdůraznil, že pochybnosti žalovaného o realizovaném obchodním vztahu a realizovaných reklamních plněních jsou nedůvodné. Žalobce a svědci totiž tvrzené pochybnosti odstranili a bylo prokázáno naplnění podmínek pro daňovou uznatelnost vynaložených nákladů za reklamní plnění poskytnutá společností SNOOROCK. Žalobce tak tvrdí, že správce daně postupoval v rozporu s platnými právními předpisy a dospěl k nesprávným závěrům, neboť zcela proti jejich smyslu a obsahu hodnotil předložené důkazní prostředky. Žalobce je přesvědčen o tom, že zaúčtované náklady ve výši 28 000 000 Kč na účtu 518702 - Reklama, propagace jsou za současného stavu dokazování daňově účinné a jejich zahrnutí do základu daně je v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobce totiž dle svého názoru prokázal, že k přijetí služby došlo tím způsobem, jak tvrdil, a od deklarovaného dodavatele.
90. Námitky uvedené v předchozích částech tohoto rozsudku se týkaly zejména procesních pochybení, kterých se měly daňové orgány v řízení dopustit. Zde pojednáváná žalobní námitka pak v podstatě představuje jádro žaloby týkající se plnění, která měla žalobci poskytnout společnost SNOOROCK a v tomto směru rozebírá hmotněprávní stránku věci, jakož i hodnocení důkazů ze strany správce daně a žalovaného. K tvrzeným plněním od společnosti SNOOROCK se přitom žalovaný, v jednotlivostech i obecně, podrobně vyslovil zejména v bodech [63] až [104] napadeného rozhodnutí.
91. Po podrobném seznámení se s věcí souhlasí soud s žalovaným, že z žalobcem předložených dokumentů a fotografií není zřejmé, že se na předmětných reklamních plněních podílela právě společnost SNOOROCK, potažmo že byla nějak zapojena do šetřených reklamních plnění, že spolupracovala s žalobcem a se společností Albresa a jakým způsobem. Z předložených písemností není prokázán vliv a činnost společnosti SNOOROCK.
92. Písemnosti a fotografie, které žalobce k věci předložil, sice obsahují logo FIDES, ovšem nedokládají poskytnutí plnění právě od SNOOROCK v rozsahu sjednaném ve smlouvách. Nemohou tak být důkazem o zajištění služby touto společností. Zároveň není

ze všech fotografií nepochybně zřejmé, kdy a kde byly pořízeny. Z předložených fotografií sice lze dovozovat uskutečnění nějakého reklamního plnění, nikoli však spojitost se společností SNOOROCK v tom smyslu, že by tato byla dodavatelem, tedy podílela se relevantním způsobem na předmětných plněních, nebo že provedla činnost uvedenou ve Smlouvě ze dne 17. 1. 2011 a ve Smlouvě ze dne 1. 8. 2011 (viz „obecná část“ části VI. 3. tohoto rozsudku). V tomto ohledu nelze předložené fotografie považovat za jednoznačný důkaz, že sporné smlouvy o propagaci a k nim související faktury byly naplněny a že daná reklama (logo FIDES) byla na příslušných akcích umístěna.

93. Žalobce v rámci daňové kontroly předložil i pdf soubory s obsahem „*Dokumentace plnění ze smlouvy*“. Jejich obsah nasvědčuje tomu, že tyto dokumenty zpracovala v souvislosti s příslušnými reklamními plněními společnost Albresa. Většina z nich obsahuje vedle označení loga Albresy v záhlaví také nápis „SNOOROCK“; není tomu tak ale ve všech případech, neboť jindy zmínka o společnosti SNOOROCK chybí (např. v případě reklamy v Žižkovském divadle Jára Cimrmana). Zde dokumenty daného typu nejvíce svědčí o tom, že společnost SNOOROCK mohla být do předmětného reklamního plnění zapojena. Je však třeba vzít v potaz i jiné důkazy, které byly v rámci řízení provedeny.
94. Správce daně se tak věnoval výsledkům svědků, tyto výpovědi hodnotil a v tom na něj navázal i žalovaný. S jeho hodnocením se soud ztotožňuje:
95. Paní Š., účetní žalovaného, sice mohla potvrdit realizaci některých reklam, s ohledem na její pracovní náplň však nemohla potvrdit spolupráci přímo se společností SNOOROCK, tedy že tato společnost poskytla reklamní plnění v souladu se smlouvami, jak žalobce deklaroval. Pan F., člen představenstva a posléze předseda představenstva žalobce, neuvedl ke spolupráci se společností SNOOROCK, navázání kontaktu s ní apod. ničeho konkrétního a v zásadě odkázal na dřívějšího žalobce generálního ředitele, pana Ř., který měl být za spolupráci se společností SNOOROCK odpovědný (pana F. s ohledem na jeho funkci žalovaný nepovažoval za svědka, resp. jeho vyjádření nehodnotil jako svědeckou výpověď). Pan Z., jednatel společnosti SNOOROCK v rozhodnou dobu, odepřel výpověď dle § 96 odst. 2 daňového řádu z důvodu možného způsobení nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobě blízké (viz také výše). Pan Ř., který měl dle všeho mít ve sjednávání kontraktů se společností SNOOROCK klíčovou úlohu, v případě předmětných plnění v hodnotě 28 000 000 Kč vypovídal poměrně nekonkrétně: pouze obecně hovořil o navázání spolupráce, přesně si nepamatoval pana Z., podmínky obchodní spolupráce, včetně určení ceny a kontroly plnění, nedokázal přesně popsat. Pan L., bývalý jednatel společnosti Albresa (ke dni 10. 1. 2018 zrušena s likvidací a vymazána z obchodního rejstříku) potvrdil spolupráci se společností SNOOROCK, ale učinil tak poměrně obecně: nevybavoval si přesně subdodavatele reklamních předmětů (bannery apod.), určení ceny plnění, jednotlivé akce, specifikaci vlastní činnosti společnosti Albresa atp. Pan B., předseda představenstva a posléze člen představenstva žalobce, si nevybavoval konkrétní podmínky a okolnosti smluv, které na poměrně vysoké částky uzavíral se společností SNOOROCK, pana Z. neznal, ohledně navázání spolupráce odkázal na pana Ř. (v případě „výpovědi“ pana B. platí s ohledem na jeho funkci obdobné jako v případě pana F.). Pan B. (do června roku 2011 výkonný ředitel žalobce) a pan M. (zaměstnanec žalobce od července roku 2011) se společností SNOOROCK nejednali, za zajištění propagace ze strany této společnosti neodpovídali; pan M. některé reklamní bannery sám umísťoval, některé nosiče reklamy připravoval a o jiných subjektech, které by tak činily, nevěděl (zde soud poznamenává, že tato výpověď legitimně zesilovala pochyby správce

daně o tom, kdo reklamu skutečně realizoval). Pan Š., generální ředitel FK Dukla Praha od března 2011 (tedy subjektu, u něhož měla být reklama realizována), obecně potvrdil prezentaci žalobce, nicméně ohledně této skutečnosti odkázal jen na společnost Albresa, přičemž společnost SNOOROCK nezná.

96. V podrobnostech soud v dané otázce odkazuje na hodnocení, které žalovaný provedl na s. 18 až 34 napadeného rozhodnutí, a s nímž se v zásadě shoduje. Po skutkové stránce lze dle názoru soudu říci, že v některých případech žalobce prokázal, že jeho reklamní prezentace proběhla; v jiných buď nepředložil žádné hmatatelné důkazy (fotografie apod.) a u některých nelze zcela bez pochybností usuzovat, zda se propagace uskutečnila např. na konkrétním sportovním utkání (detailněji bod [72] napadeného rozhodnutí). Obecně však předložené důkazy nasvědčují tomu, že tato plnění uskutečňovala společnost Albresa, pakliže ovšem v případě některých akcí neumísťoval a nezajišťoval reklamní nosiče dokonce sám žalobce (srov. výpověď svědka M.).
97. Na základě žalobcem předložených důkazů je možné hovořit o tom, že tu byla dána jistá pravděpodobnost či možnost, že reklamní plnění mohla uskutečnit (alespoň v některých případech), byť prostřednictvím subdodavatele, společnost SNOOROCK. Žalobce v tomto směru předkládal smlouvy, faktury apod. (na druhou stranu však nedokládá nějakou předsmluvní komunikaci se jmenovanou společností, komunikaci během smluvního vztahu atd. tedy např. e-maily, zápisy z jednání atp.). Po právní stránce ovšem soud souhlasí s žalovaným, že pro uznatelnost nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nepostačuje jen určitá pravděpodobnost či doložení jistého vydání peněz, nýbrž že uznatelnost takových nákladů je třeba postavit na solidnějších základech.
98. Zde žalovaný – dle názoru soudu příhodně – odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Jde např. o rozsudek ze dne 23. 12. 2011, č. j. 7 Afs 82/2011-137, dle kterého *„[p]ředmětem dokazování v daňovém řízení nebylo získat ‚nějakou pravděpodobnost‘ o tom, zda se možná nějaká dodávka od deklarovaného dodavatele uskutečnila, či mohla uskutečnit, ale bylo jeho smyslem a cílem jednoznačně prokázat, zda k této dodávce došlo, či nikoliv, [...]. Stejně tak cílem této svědecké výpovědi bylo zjistit, pokud by se prokázalo toto dodání, kým, kdy a v jakém množství bylo dodání [...] fakticky realizováno.“*
99. Soud v této souvislosti souhlasí s žalobcem, že (jak ostatně konstantně judikuje Nejvyšší správní soud), že o daňově účinný výdaj se dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se jedná (pouze tehdy), jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj. Daňový subjekt, který výdaj zanesl do účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, *„a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu“* (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007-60). Zároveň však – jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016-35 –: *„Nelze tedy dospět k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno pouze na základě formálních nedostatků předložených dokladů, popř. na základě nedostatků smluvních ujednání mezi jednotlivými subjekty dodavatelského řetězce, pokud je zároveň nepochybné, že tvrzené plnění bylo žalobci poskytnuto a byly jednoznačně identifikovány subjekty, které se na jeho poskytnutí podílely“* (viz *kasační stížnosti cit. rozsudek ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014-46, věc INTEC, bod 27*). NSS k tomu již dříve uvedl, že *„[d]aňový subjekt je povinen prokázat*

vynaložení výdaje vůči konkrétní osobě, nikoli toliko abstraktní vydání peněz, neboť jeho povinností je prokázat uskutečnění výdaje a jeho souvislost se zdanitelnými příjmy. Prokázání abstraktního vydání peněz by nepostačovalo k prokázání souvislosti výdaje se zdanitelnými příjmy' (rozsudek ze dne 14. 7. 2011, č. 1 Afs 37/2011-68, bod 52). *Není tedy sice zcela rozhodující, zda deklarované plnění poskytl právě subjekt uvedený jako dodavatel na účetním dokladu, přesto však není možné na určení konkrétního poskytovatele plnění rezignovat.*"

100. K této otázce se žalovaný vyjádřil např. v bodě [73] napadeného rozhodnutí. Soud souhlasí, že nepostačuje doložení „*abstraktního vydání peněz*“, nýbrž že osoba dodavatele je rovněž důležitá; tato osoba musí být jasně určena (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017-31). Musí být zřejmé, jakým způsobem daný dodavatel poskytoval plnění, zda tomu bylo tak, jak daňový subjekt deklaruje. Znovu s odkazem na podrobnosti obsažené v napadeném rozhodnutí soud uvádí, že žalobce v této souvislosti, dle názoru soudu, své důkazní břemeno neunesl. K pochybnostem ve věci pak přispívají i znaky údajného smluvního partnera SNOOROCK: Jak správce daně (či žalovaný) doložil, tak ten není kontaktní, po celou dobu své existence nezveřejňoval účetní závěrky ve Sbírce listin v obchodním rejstříku, jeho sídlo bylo na „virtuální“ adrese. Tyto skutečnosti sice nelze přímočaře klást k tíži žalobce, na druhou stranu se však jedná o poměrně snadno zjistitelné „signály“, které by měly ten který daňový subjekt vést k o to pečlivějšímu shromažďování podkladů a důkazů o smluvní spolupráci tak, aby se v budoucnu neocitl v podobné situaci jako žalobce, v jehož případě předmětný smluvní partner pro svou nekontaktnost sám nic nepředložil a jeho bývalý jednatel s odkazem na § 96 odst. 2 daňového řádu odmítl vypovídat jako svědek (k dodavateli SNOOROCK, včetně spolupráce se společností Albresa, a ve vazbě na podobné skutečnosti jako jsou zmiňovány i nyní, viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2015, č. j. 7 Afs 237/2015-33). Pouze pro dokreslení pak soud připomíná, že správce daně zdokumentoval, že z účtu společnosti SNOOROCK (popř. obdobně i u Albresy) byly úhrady v řádech desítek milionů korun vybírány v hotovosti, a to v časové souvislosti s plněními deklarovanými žalobcem. I to přispívá k legitimním pochybnostem o povaze předmětných transakcí.
101. Soud také souhlasí s žalovaným, že s ohledem na okolnosti daného případu byl skutkový stav dostatečně objasněn, a proto nebylo nutno v tomto konkrétním případě přistoupit k výsledku všem žalobcem navržených svědků. K nepřistoupení provedení výpovědí navržených svědků je možno poukázat i na výpověď pana L., který uvedl, že za společnost Albresa sjednával obchodní vztahy s pořadateli jednotlivých akcí on sám, a tedy společnost SNOOROCK s organizátory jednotlivých akcí nejednala. Pokud by tedy svědci i potvrdili umístění reklamy žalobce, nemohli potvrdit provedení reklamy právě společností SNOOROCK (viz bod [76] napadeného rozhodnutí či také s. 91 až 92 Zprávy).
102. Ačkoli ani tento žalobní bod nepovažuje soud za důvodný, tak dodává, že v daném kontextu shledal dvě pochybení žalovaného, která však nemají vliv na zákonnost rozhodnutí. V napadeném rozhodnutí se tak žalovaný nevypořádal s návrhy na výsledky všech svědků (P., Š., Z.), ale stanovisko k těmto návrhům zaujal již správce daně na s. 125 a s. 128 až 129 Zprávy. Pakliže se žalovaný celkově přihlásil k takovému hodnocení věci ze strany správce daně, lze to akceptovat. Za druhý nedostatek považuje soud argumentaci uvedenou např. v bodě [67] napadeného rozhodnutí. Zde žalovaný v podstatě požaduje,

aby příslušná reklamní plnění (bannery apod.) obsahovala celý název daňového subjektu (nikoli třeba jen nápis/logo „FIDES“), kontakty na něj, jeho IČO apod. To si sice lze v některých případech (zejména např. u subjektu s regionálním dosahem, který se propaguje ve svém bližším okolí) představit, nicméně žalobce dosahoval miliardových obrátů a není zpochybňováno, že byl sponzorem i významných společenských akcí. U takového subjektu je zcela představitelné žalobcem tvrzené „budování značky“, kdy takový subjekt se bude snažit uvést ve známost (či ji v ní udržet) např. své logo apod. (k těmto otázkám viz např. rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 20. 9. 2006, č. j. 15 Ca 100/2005-36, publikovaný pod č. 1116/2007 Sb. NSS). *Ad absurdum* by tak bylo možné požadovat uvedení „IČO“ či „kontaktů na vedení“ např. u reklam nadnárodních korporací. Obdobné požadavky daňových orgánů musí být přiměřené okolnostem konkrétního případu. Je totiž třeba vzít v potaz také to, že reklama, kterou se daňový subjekt propaguje, může mít různou podobu a tato podoba se v zásadě odvíjí od představ tohoto daňového subjektu, v jehož zájmu je její efektivita.

VI. 4. Reklamní plnění od společností HAYBAG a FACE

103. Žalobce uvádí, že se jmenovanými společnostmi uzavřel větší počet smluv o reklamě a propagaci, na základě nichž tyto subjekty realizovaly daná plnění na kulturních, sportovních a obdobných akcích. Daňové orgány přitom dospěly k závěru, že část těchto plnění byla uskutečněna v souladu se smlouvou a část považovaly za neprokázanou. Žalobce se ale domnívá, že závěry žalovaného neodpovídají zjištěným skutečnostem a řada důkazů byla shromážděna nezákonně. Je tak sporné, zda žalobce unesl své důkazní břemeno a prokázal vynaložení nákladů na reklamní služby jako nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. S tím souvisí spor mezi žalobcem a žalovaným, zda fakturace za dané reklamní služby lze považovat za transakce realizované spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů.

VI. 4. a) Otázka cen obvyklých a přechodu důkazního břemene

104. V kontextu plnění, která měla poskytnout společnosti HAYBAG a FACE, je důležitý § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů, dle kterého „[l]iší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu. V případě, kdy sjednaná výše úroků u půjčky a úvěru mezi spojenými osobami je nižší, než by byla cena sjednaná mezi nezávislými osobami, a věřitelem je poplatník uvedený v § 2 odst. 3 nebo v § 17 odst. 4 nebo je věřitelem společník nebo člen družstva uvedený v § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3, ustanovení věty první se nepoužije. Spojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí [...] jinak spojené osoby, kterými jsou osoby [...] které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.“ (Pro úplnost lze dodat, že citované znění platilo pro zdaňovací období roku 2011; s účinností od 1. 1. 2014 byla slova „nezávislými“ nahrazena slovy „nespojenými“, význam daného ustanovení však zůstal zachován.)
105. Obecně pak soud souhlasí s žalobcem, že z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2018, č. j. 3 Afs 105/2017-22, (bodů [15] a [16]) vyplývá, že „[p]okud správce daně hodlá upravit základ daně na základě citovaného ustanovení, je třeba, aby postupoval ve třech krocích:

- i. musí prokázat, že cena sporné transakce (tzv. převodní cena) byla sjednána mezi spojenými osobami;
- ii. musí prokázat, že převodní cena se liší od ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (tzv. referenční cena);
- iii. pokud zjistí rozdíl mezi převodní a referenční cenou musí dát daňovému subjektu příležitost, aby zjištěný rozdíl uspokojivě vysvětlil a doložil.

[16] V prvních dvou krocích přitom nese důkazní břemeno správce daně. Teprve prokáže-li, že smluvní strany jsou spojené osoby a že si sjednaly cenu lišící se od ceny referenční, přenesse se důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak (pokud chce obhájit výši sjednané ceny) musí tvrdit a prokázat zvláštní a obvyklým poměrům na trhu se vymykající, ale přitom ekonomicky racionální důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny referenční (viz např. rozsudky zdejšího soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 - 81, publ. Pod č. 2548/2012 Sb. NSS, ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012 - 31, či ze dne 13. 3. 2013, č. j. 1 Afs 99/2012 - 52).“

106. K citované judikatuře je však třeba uvést, že se týkala situace, kdy se jednalo o spojené osoby z důvodu vzájemné kapitálové účasti. U těch, stejně jako u většiny dalších spojených osob dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, je skutečně nezbytně třeba, aby správce daně v prvním kroku prokazoval, že se jedná o spojené osoby. Určitou výjimku však dle názoru soudu představují, alespoň do jisté míry, právě osoby dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů, neboť u nich z podstaty věci budou první dva kroky zpravidla spadat do jednoho – vytvoření právního vztahu převážně s účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty bude obvykle souviset a záviset zejména na otázce sjednání cen, které se liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (pakliže není tento rozdíl uspokojivě doložen). Správce daně zde tedy tíží důkazní břemeno právě a především ve vztahu k cenám lišícím se od cen „běžných“.
107. K výše uvedenému krajský soud odkazuje na bod [28] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2021, č. j. 2 Afs 313/2019-43, dle kterého „[p]okud správce daně prokáže, že sjednaná cena mezi daňovým subjektem a dodavatelem je vyšší než cena obvyklá, a z okolností známých správci daně neplyne zvláštní důvod pro tuto vyšší cenu a daňový subjekt ani na výzvu neosvědčí důvody, které ospravedlňují tento cenový rozdíl, zpravidla to postačí k závěru, že právní vztah mezi nimi byl vytvořen převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty (daňový subjekt a dodavatel jsou považováni za tzv. jinak spojené osoby).“ Jak Nejvyšší správní soud doplnil v následujícím bodu citovaného rozsudku, tak „[s]ubjektivní stránka takového nekalého jednání nemusí být správcem daně prokazována (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2019, č. j. 2 Afs 131/2018 - 59, ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 39/2014 - 48, či ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013 - 27).“ Nejvyšší správní soud se zde přitom vyslovoval k obdobné argumentaci účastníka řízení, jaká je ta, kterou nyní uplatňuje žalobce, tedy že správce daně měl nad rámec výše uvedeného „samostatně“ prokazovat „spojení těchto osob“.
108. V obdobném smyslu se pak Nejvyšší správní soud vyslovil např. také v bodě [23] rozsudku ze dne 26. 11. 2020, č. j. 4 Afs 343/2018-61: „Stěžovatel poukazoval na absenci úvah žalovaného i krajského soudu o účelu spojení mezi ním a panem B. (jakožto podnikatelem)

a namítal, že právní vztah, který správce daně popsal, nebyl vytvořen „převážně za účelem“ snížení základu daně. Tato námitka není důvodná, neboť jak shrnul Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 5. 2018, č. j. 2 Afs 131/2018 – 59, podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu je „osobou spojenou ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů“ každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jehož důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Názor stěžovatelky, že musí být správcem daně prokázána subjektivní stránka takového nekalého jednání, je nesprávný (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013 – 30, ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 48/2013 – 31, ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 39/2014 – 48 či ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013 – 27). Ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je „konstruováno objektivně tak, že rozhodující je odlišnost sjednaných cen mezi spojenými osobami od cen mezi nezávislými subjekty za stejných nebo obdobných podmínek, bez uspokojivého doložení tohoto důvodu a vskutku tak neposkytuje prostor pro hodnocení subjektivní stránky jednání spojených osob“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2020, č. j. 4 Afs 468/2019 – 37).“ [Je však třeba korektně přiznat, že část judikatury Nejvyššího správního soudu se od daných závěrů odlišuje a v zásadě požaduje prvotní prokazování toho, že se jedná o osoby specificky spojené, i v případě § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů. K tomu lze uvést rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2021, č. j. 1 Afs 110/2021-78, byť i v něm Nejvyšší správní soud konstatuje, že v některých případech v minulosti dospěl k závěru, že z hlediska předmětného ustanovení postačuje, aby správce daně prokázal výraznou odlišnost sjednané ceny od zjištěné ceny obvyklé.]

109. Krajský soud proto ověřoval, zda v tomto významu správce daně unesl své důkazní břemeno a v důsledku toho důkazní břemeno přenesl zpět na žalobce. Přenesení důkazního břemene je ostatně druhým tenorem této části žaloby. Tu krajský soud žalobci částečně přisvědčuje, že výzva 2 relevantní pochybnosti správce daně neobsahovala. To se týká i výzvy 3. Obě se totiž týkaly plnění deklarovaných od smluvního partnera SNOOROCK. Relevantní, podrobně rozvedené, pochybnosti pak ovšem správce daně vyjádřil ve výzvě ze dne 6. 10. 2017, č. j. 4204076/17, k prokázání a doložení plnění poskytnutých společností HAYBAG a FACE ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a dále k doložení zjištěného rozdílu cen sjednaných žalobcem se společnostmi HAYBAG a společností FACE a cenami, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (dále jen „výzva 4“). Obdobné se týká výzvy ze dne 26. 10. 2017, č. j. 4410733/17, k prokázání a doložení rozdílu cen sjednaných žalobcem se společností FACE a cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních podmínkách ve stejném čase a místě (dále jen „výzva 5“).
110. V daném smyslu ani tento žalobní bod nepovažuje soud za důvodný.

VI. 4. b) Nesprávné určení ceny obvyklé správcem daně

111. Dle žalobce určení ceny obvyklé u příslušných reklamních plnění, jak k ní dospěl správce daně (a ztotožnil se s ním žalovaný), trpí zásadními vadami. Zejména se tak žalobce domnívá, že správce daně při určování ceny obvyklé vycházel z úplně jiného vztahu, než jaký měl sjednán žalobce. Správce daně totiž stanovil „minimální cenu“, nikoliv cenu obvyklou. To je zjevné ze skutečnosti, že správce daně vycházel z cen, za které jednotlivé subjekty umožňovaly reklamu jiným subjektům, tedy za kolik bylo možné koupit reklamní prostor u daného subjektu. Vedle toho pak správce daně podle názoru žalobce zcela

ignoroval marži, náklady na výrobu, práci grafika, montáž, demontáž, dokumentaci a jiné související náklady, které zjevně a nesporně reklamní agentura (se kterou měl daňový subjekt uzavřen smluvní vztah) musí vynaložit. V této souvislosti žalobce zmínil i vady dokazování, zejména nevyslechnutí svědků, popř. nesprávné hodnocení předložených důkazů.

112. K předmětné žalobní argumentaci soud uvádí, že otázkou určení a určování cen obvyklých u reklamních plnění se judikatura v minulosti již zabývala. Obecně tedy ke zjištění rozdílu mezi sjednanou a obvyklou cenou lze odkázat např. na rozsudky Nejvyššího správního soudu: ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105, publikovaný pod č. 1852/2009 Sb. NSS, ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, či ze dne 22. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013-27). Příslušnou judikaturu Nejvyšší správní soud shrnul např. v rozsudku ze dne 19. 9. 2019, č. j. 5 Afs 341/2017-47, dle kterého „[s]právce daně proto musí provést srovnání, při kterém musí zjistit jednak cenu sjednanou mezi spojenými osobami a jednak cenu obvyklou (srovnanou s průměrem cen, tzv. cenu referenční), za kterou se srovnatelnou komoditou obchodují osoby nezávislé. Nutnou (nikoli však dostačující) podmínkou pro úpravu základu daně dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je existence rozdílu mezi cenami. Pro zjišťování ‚obvyklosti‘ ceny musí být správce schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ve vztahu ke všem rozhodným aspektům. Obvyklou cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Jak již uvedl NSS v rozsudku ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 - 81, č. 2548/2012 Sb. NSS) - referenční (obvyklá) cena je v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy. Pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, musí 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 referenční ceny.“
113. V případě, že správce daně zjišťuje ceny obvyklé, nepovažuje Nejvyšší správní soud zásadně za správný postup, v jehož rámci by tato cena byla určena ve výši odpovídající „přímému“ sjednání s pořadatelem té které akce. Nelze bez dalšího po daňových subjektech vyžadovat, aby reklamní příležitosti samy vyhledávaly a sjednávaly. Samo zprostředkování reklamy může mít svou přidanou hodnotu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2021, č. j. 1 Afs 110/2021-78, bod [24]). Zároveň dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2021, č. j. 2 Afs 375/2019-46, bodu [36], v situaci, že by objektivně nebylo možno referenční cenu zjistit srovnáním obvyklých prodejních cen reklamy od nezávislého velkoobchodníka koncovému zákazníkovi, bylo racionální při jejím určování vycházet ze smluv uzavřených mezi prvním článkem řetězce a v pořadí dalším subjektem řetězce: cenu za reklamní plnění v této fázi řetězce lze totiž ještě považovat za cenu nedeformovanou, neboť k jejímu násobnému navyšování docházelo až v rámci středových článků řetězce.
114. Pokud jde o další principy pro určování cen obvyklých, je možné připomenout shora citovaný bod [16] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2018, č. j. 3 Afs 105/2017-22, týkající se přechodu důkazního břemene na daňový subjekt v případě, že

správce daně zjistí jiné referenční ceny, než které si sjednal daňový subjekt. Krajský soud také zmiňuje závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, publikovaného pod č. 2548/2012 Sb. NSS, dle kterých „pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, což zpravidla vede ke zjištění určitého intervalu takto dosažených konkrétních cen (např. cena za kus dodávaného výrobku 100 až 120 Kč), musí pro účely určení rozdílu mezi cenami vyjít z té ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu, která je pro daňový subjekt nejvýhodnější (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 – 105, publ. pod č. 1852/2009 Sb. NSS).“

115. V posuzovaném případě je tak třeba posoudit, zda konkrétní postupy správce daně odpovídaly shora definovaným požadavkům [to soud uvádí ve vztahu k plněním, která žalovaný zahrnul do tabulek č. 4 a č. 5 napadeného rozhodnutí, tedy těch, u nichž postupoval dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů, nikoli u těch, která „vyloučil“ s ohledem na § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů]. U jednotlivých reklamních plnění se postupy správce daně do jisté míry lišily, soud se proto k jejich zákonnosti vyjadřuje jednotlivě.
116. Z výše přiblížených hledisek tak soud považuje v zásadě za korektní způsob, jakým k určení obvyklé ceny dospěl správce daně v případě všech plnění, která jakožto první článek v řetězci zajišťoval Ing. J. Z. (koncerty uvedené v tabulkách č. 4 a č. 5 napadeného rozhodnutí). S odkazem na Zprávu (s. 20 a násl. a s. 54 a násl.) uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí v bodě [112], jak dospěl ke stanovení obvyklé ceny. Jen ve zkratce tak soud uvádí, že správce daně oslovil pořadatele příslušných akcí (přičemž vyplynulo, že bannery byly umísťovány i zdarma, resp. za nepeněžní protiplnění v podobě možnosti pěveckého vystoupení manželky pana Z. na příslušné akci); správce daně vyslechl jako svědka pana Z., který sdělil „cenu“ jednoho loga na společném banneru u jednotlivých akcí (5 000 Kč), přičemž z dokazování vyplynulo, že za toto plnění na celkem 2 × 6 koncertech pan Z. obdržel prostřednictvím společností HAYBAG a FACE dvakrát 60 000 Kč. Správce daně podrobně rozpočítal hodnotu plnění na jedné konkrétní akci ve výši 833,33 Kč. V tomto případě tedy správce daně zjistil cenu, za kterou reklamní plnění poskytl první „nezávislý velkoobchodník“ (pan Z.) dalšímu článku v řetězci, kdy se správce daně rovněž zabýval tím, jaké náklady panu Z. v souvislosti s tím vznikly (bannery). Zde se soud domnívá, že na žalobce přešlo důkazní břemeno, v jehož rámci měl prokázat, „zvláštní a obvyklým poměrům na trhu se vymykající, ale přitom ekonomicky racionální důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny referenční“ (srov. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2018, č. j. 3 Afs 105/2017-22). S přihlédnutím k tomu, že smluvní cena za reklamu na každém z daných – převážně charitativních – koncertů byla 200 000 Kč (za logo na společném banneru s dalšími subjekty, které „dodala“ společnost HAYBAG nebo FACE), nedomnívá se soud, že by žalobce jakkoli unesl své důkazní břemeno či uvedl relevantní důvody pro tak razantní navýšení ceny (833,33 Kč → 200 000 Kč).
117. V případě dalších plnění od společností HAYBAG a FACE, která byla posuzována dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, a na jejichž počátku nefiguroval Ing. Z., již dle názoru soudu není postup správce daně (a závěry žalovaného) natolik optimální, aby si nevyžadoval určité podrobnější hodnocení z hlediska jeho akceptovatelnosti.

118. Jak vyplývá ze Zprávy (s. 24 až 34, s. 56 až 59) správce daně u těchto „dalších“ plnění získával ceny obvyklé zejména tak, že se dotazoval pořadatelů těchto akcí, za jaké ceny sjednali obdobná reklamní plnění s jinými subjekty. Nešlo tedy o úplné naplnění konceptu referenčních cen, neboť správce daně ke zjišťování cen obvyklých vycházel z cen, které měli sjednání přímí odběratelé (tedy přímo od pořadatelů), nikoli odběratelé, kteří využili služeb „velkoobchodníka“ s reklamou. Jak se podává ze shora zmíněné či citované judikatury, přidanou hodnotu může představovat i zprostředkování, přičemž takový zprostředkovatel může počítat s přiměřenou marží za svoje služby. Reprezentativním postupem pro zjišťování referenčních cen, a v důsledku toho i cen obvyklých, by bylo, kdyby správce daně shromažďoval ceny, které jednotlivé subjekty zaplatily svůj zprostředkovatelům, a to zejména prvnímu takovému zprostředkovateli. Nadto lze přisvědčit žalobci, že v některých případech nebyl v podstatě zjištěn ani „řetězec“, pakliže bylo reklamní plnění realizováno toliko na linii mezi pořadatelem, společností HAYBAG (popř. FACE) a žalobcem (např. plnění, v jehož počátku stál pořadatel HOOP CAMPS, s.r.o. – viz s. 26 až 27 Zprávy).
119. Jako cenu obvyklou správce daně určil u části plnění částku 25 000 Kč (potažmo v jedné skupině plnění 250 000 Kč jako součin 25 000 Kč a každé z deseti jednotlivých akcí), a u části plnění pak částku 192 000 Kč. Soud přitom ze Zprávy a dalšího obsahu správního spisu ověřil, že u jednotlivých akcí dospěl správce daně na základě racionální a zdůvodněné úvahy k hodnotám reklamního plnění kupř. i v částkách 500 Kč (*„Světový pohár v letech na lyžích, 7.-9.2011, Harrachov“*, s. 24 Zprávy), popř. nezjistil, že by reklama byla uskutečněna úplatně (např. akce zmíněné na s. 25 Zprávy, u nichž tato „cena“ vyplynula z povahy spolupráce mezi organizátorem akce a zprostředkovatelem reklamy). U všech takových akcí, u jejichž většiny zjistil správce daně násobně nižší ceny, které pořadatelům zaplatili jejich smluvní partneři (kteří u nich poptávali a uskutečnili podobné formy reklamní propagace), a které tedy správce daně považoval za ceny obvyklé, určil správce daně i pro žalobce jako cenu obvyklou horní hranici zjištěného intervalu (zpravidla 25 000 Kč). Správce daně, potažmo žalovaný, při tomto postupu bral v potaz i eventuální náklady na zhotovení a umístění reklamních nosičů, jak odůvodnil ve Zprávě, popř. jak je uvedeno v napadeném rozhodnutí.
120. Ačkoli tedy postup daňových orgánů nebyl z pohledu shora judikturně vymezených požadavků na zjišťování referenčních cen a cen obvyklých zcela optimální, je třeba vzít v potaz, že cenový interval, na jehož horní hranici (k tomu citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81) byla cena žalobcových plnění určena, byl natolik „velkorysý“, že mohl pokrýt i žalobcem naznačované vícenáklady (marže zprostředkovatele, náklady na výrobu bannerů apod.). Je také třeba vzít v potaz, že výše specifikované judikurní požadavky nelze aplikovat mechanicky a dogmaticky, nýbrž je třeba přihlížet ke specifickým okolnostem každého jednotlivého případu; i citovaná judikatura přitom naznačuje, že nadnesený způsob zjišťování referenčních a obvyklých cen představuje optimální model, který platí „zpravidla“ – odchylky tak principiálně nejsou vyloučené, je však třeba je poměřovat zmíněnými konkrétními okolnostmi případu (do jisté míry by v nynějším případě bylo možné analogicky uvažovat o tom, že se jednalo ve smyslu shora citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2019, č. j. 5 Afs 341/2017-47, o „hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost“).

121. V posuzované věci to znamená, že správce daně obvykle zjistil, že odběratelé reklamních plnění pořadatelům jednotlivých akcí platili zpravidla dramaticky jiné částky, než které za obdobné služby platil žalobce svým zprostředkovatelům. Za takové situace považuje soud za akceptovatelné, že se na tyto skutečnosti správce daně žalobce dotazoval a přenesl na něj tak důkazní břemeno. Žalobce však poté nenabídl žádné racionální vysvětlení a důkazy, které by dokumentovaly, v čem spočívala přidaná hodnota v konání zprostředkovatelů, která by odůvodňovala zásadní – násobné (k míře tohoto „násobení“ viz např. bod [119] napadeného rozhodnutí) – navýšení cen, pakliže by žalobce reklamu sjednal přímo s pořadatelí či organizátory akcí (byť takový postup, tedy nutné uzavírání smluv přímo s pořadatelí, jak již bylo řečeno, nelze obecně od zájemců o reklamu požadovat). Žalobce nedoložil žádné relevantní důkazy, které by dokumentovaly, v čem spočívala sofistikovanost reklamních metod a strategií jeho zprostředkovatelů, či jejich *know how*, které by umožnilo přiznat logickou důvodnost prostředků, které jim měl žalobce zaplatit. K případné reklamní strategii či obdobným kvalitám, které by představovaly přidanou hodnotu v tak vysoké míře, jak ji prezentuje, nedoložil žalobce nic konkrétního (zápisy z jednání se zprostředkovatelem, jeho specifickou nabídku, zdůvodnění této nabídky apod.). Za těchto konkrétních, byť jen těžko zobecnitelných, podmínek považuje soud postup správce daně a následně i rozhodnutí žalovaného za ještě přijatelné a tedy zákonné.
122. Pokud jde o další otázky, které žalobce zmiňoval v té části žaloby, v níž uvádí argumentaci k nesprávnému určení výše ceny obvyklé, zabývá se jimi soud v dalších částech tohoto rozsudku (výslech svědka a hodnocení příslušného odborného vyjádření)

VI. 4. c) Doložení a hodnocení odborného stanoviska znaleckého ústavu

123. Jak žalobce uvádí, předložil v průběhu daňové kontroly Odborné stanovisko znaleckého ústavu – stanovení ceny obvyklé za reklamní plnění (dále jen „Odborné stanovisko“). To zpracoval znalecký ústav APOGEO Esteem, a.s. Žalobce uvádí, že toto Odborné stanovisko dospělo k závěru, že ceny, které platil žalobce svým smluvním partnerům, odpovídají cenám obvyklým, a že ceny obvyklé určil správce daně zcela nesprávným způsobem.
124. K tomu soud uvádí, že do jisté míry lze s Odborným stanoviskem souhlasit v tom, že způsob, jakým dospěl správce daně ke stanovení obvyklých cen, nebyl zcela optimální [viz část VI. 4. b) tohoto rozsudku]. Na druhou stranu se však soud jednak domnívá, že správce daně unesl své důkazní břemeno a přenesl je zpět na žalobce [části VI. 4. a) a VI. 4. b) rozsudku], ačkoli žalobce v této souvislosti tvrdí opak, jednak že stále ob stojí závěry žalovaného.
125. Žalovaný tak v bodě [131] napadeného rozhodnutí uvádí, že „*předmětné Odborné stanovisko nereflektuje skutečnosti, které byly správcem daně zjištěny v souvislosti s prověřováním šetřených společností a také skutečnosti, které byly předmětem sporu, tj., prokázání daňové účinnosti vynaložených nákladů na reklamní plnění právě tvrzenými společnostmi, které byly správcem daně na základě zjištění zpochybněny. Předložené Odborné stanovisko nelze přijmout jako důkazní prostředek prokazující oprávněnost výše záúčtovaných nákladů poskytnutých reklamních plnění a jejich daňovou účinnost společnostmi AGENTURA HAYBAG a AGENTURA FACE, neboť to naprosto neřeší vliv a činnost daných společností, stejně tak zjištěné rozpory a nejasnosti. V průběhu daňové kontroly byly zjištěny zásadní nesrovnalosti o výši poskytnutých sporných plnění, a to i s ohledem na svědeckou výpověď pana*

Š. jako jediného člena statutárního orgánu, který vystupoval v předmětných transakcích v obou společnostech dle daňového subjektu při sjednávání smluv, kdy však neměl základní povědomost o nasmlouvání transakcí, viz odstavec [109]. Z daného důvodu nelze dle odvolacího orgánu předložené Odborné stanovisko považovat za relevantní důkazní prostředek k prokázání faktického poskytnutí reklam v tvrzené ceně a v čase uvedenými společnostmi. Odvolací orgán upozorňuje, že v daňové kontrole byl daňový subjekt vyzván k unesení důkazního břemene v souvislosti s doložením zjištěného rozdílu cen a toto Odborné stanovisko nemůže posoudit daný požadavek správce daně.“

126. S citovaným odůvodněním, byť je žalobce zpochybňuje, se soud v podstatě ztotožňuje a odkazuje na ně bez toho, aby je jen jinými slovy opisoval.

VI. 4. d) Přesun důkazního břemene a zastřené výsledky svědků; realizace reklam: nezákonně získané důkazy, nevyslechnutí navržených svědků

127. V další části žaloby uplatňuje obdobné námitky, které v podobné souvislosti vznesl v případě plnění poskytnutých společností SNOOROCK: nezákonnost výzev, v jejichž důsledku nedošlo k přesunu důkazního břemene a zastřené výsledky (výpovědi) svědků v souvislosti s výzvami správce daně (část IV.D.5. žaloby). Analogické jsou i námitky, na jejichž základě žalobce dovozuje, že v souvislosti se svými výzvami získal správce daně nezákonně důkazy, a že daňové orgány nedůvodně nevyslechly navržené svědky, což mělo objasnit, že k reklamním plněním došlo tak, jak žalobce deklaroval (část IV.D.7. žaloby).

128. V podobně obecné rovině, v jaké koncipoval své námitky žalobce, odkazuje soud na své již výše uvedené závěry. Pokud jde o přesunutí důkazního břemene, je možné, aby nedostatek prvotních výzev byl zhojen v dalším průběhu řízení [srov. část VI. 3. a) a speciálně k plněním od společností HAYBAG a FACE, v souvislosti s výzvou 4 a výzvou 5, viz část VI. 4. a) tohoto rozsudku]. V případě informací, kterých se správci daně dostalo na základě výzev od oslovených subjektů, srov. přiměřeně část VI. 3. b) tohoto rozsudku.

129. Pokud jde o tvrzení o nezákonně získaných důkazech (v důsledku výzev správce daně), odkazuje soud na část VI. 3. b) tohoto rozsudku, což činí i v souvislosti s námitkou, že žalovaný v odvolacím řízení neprovedl výslech dalších (celé řady) navržených svědků. Zde soud doplňuje, že skutečně považuje za deficitní, pakliže se žalovaný s takovým návrhem v odůvodnění svého rozhodnutí výslovně nevypořádal, nicméně podobně jako v případě plnění od společnosti SNOOROCK se s touto otázkou vypořádal alespoň správce daně ve Zprávě (srov. s. 156 až 157); důvody uváděné správcem daně pak soud považuje ve spojení s napadeným rozhodnutím za akceptovatelné.

VI. 4. e) Nezákonné odmítnutí výsledku svědka

130. V části IV.D.6. žaloby se žalobce věnuje nevyslechnutí tří konkrétních navržených svědků, a to Ing. K. L., pana M. H. a Ing. Š.

131. Za nejméně problematické považuje soud vypořádání se s návrhem na provedení výslechu Ing. L. V jejím případě soud souhlasí s odůvodněním, které uvedl v bodě [120] napadeného rozhodnutí žalovaný: „Paní L. měla vypovídat dle sdělení subjektu o skutečnostech ohledně kontroly plnění, ne o uzavření obchodní spolupráce mezi společnostmi, kdy při jejím navázání a podpisu (uzavření) i dle tvrzení daňového subjektu nebyla. Takováto svědecká výpověď nemohla mít přínos pro řízení, neboť spor spočíval v tom, zda ceny, za které uvedené společnosti reklamu skutečně poskytly, odpovídaly cenám obvyklým, což její výpověď doložit

nemohla. Lze souhlasit se správcem daně, že správce daně nepřistoupil ke všem navrhovaným svědeckým výpovědím, neboť již také disponoval dostatkem důkazních prostředků a informací, které vyvracely tvrzení daňového subjektu, a kdy svědecké výpovědi nemohly ani potvrdit výši rozporované ceny za poskytnuté služby, když svědci měli prokázat např. skutečnosti ohledně kontroly reklamního plnění.“ Takové odůvodnění pro neprovedení výslechu svědka považuje soud za přijatelné.

132. Co se týká návrhu na vyslechnutí pana H., nelze se ztotožnit s touto částí odůvodnění napadeného rozhodnutí (opět bod [120]), v níž se uvádí, že „*nebylo konkrétně sděleno, jaké skutečnosti má svědek prokázat. Svědecká výpověď nebyla provedena s ohledem na její nekonkrétnost, tj. nebylo definováno, co má být svědeckou výpovědí prokázáno.*“ Podobně žalovaný odůvodnil i nevyslechnutí pana Š. K tomu ovšem soud uvádí, že např. v odvolání žalobce specifikoval, že dle výpovědi pana Z. Š. měli pánové H. a Š. sjednávat obchodní vztahy včetně jednotlivých smluv o reklamě a propagaci s odběrateli i dodavateli společností HAYBAG a FACE, kdy tito svědci tak měli vypovídat a svou výpovědí potvrdit realizaci reklam dle uzavřených smluv s žalobcem na jednotlivých akcích, jejich zajištění, rozsah, montáž reklam atp. Takové odůvodnění návrhu na provedení svědecké výpovědi považuje soud za zcela dostačující a v tomto směru citovanou část odůvodnění napadeného rozhodnutí za nesprávnou. S přihlédnutím k dalším částem odůvodnění ovšem považuje soud neprovedení výslechu zejména pana H. za akceptovatelné (k panu Š. níže), a to z obdobných důvodů, které uvedl již v části VI. 3. c) tohoto rozsudku k svědkovi Š.
133. Žalovaný tak v napadeném rozhodnutí uvedl: „*Odvolací orgán k danému poznamenává, že ani svědek Ř., který dle tvrzení daňového subjektu měl jako jediný na ‚starosti‘ veškeré reklamní služby, sjednávání veškerých smluv a reklamní spolupráci s oběma společnostmi neuvedl žádnou kontaktní osobu, se kterou by jednal a se kterou by sjednával smluvní podmínky poskytnutých reklamních plnění, tj. nepotvrdil kontakt ani s panem Š., ani s panem Š. ani s jinou osobou vystupující za společnosti. [...] Lze souhlasit se správcem daně, že správce daně nepřistoupil ke všem navrhovaným svědeckým výpovědím, neboť již také disponoval dostatkem důkazních prostředků a informací, které vyvracely tvrzení daňového subjektu, a kdy svědecké výpovědi nemohly ani potvrdit výši rozporované ceny za poskytnuté služby, když svědci měli prokázat např. skutečnosti ohledně kontroly reklamního plnění.*“
134. Za nejproblematictější považuje soud skutečnost, že žalovaný (či správce daně) neprovedl výslech navrženého svědka Š. Pokud by žalovaný ustal na odůvodnění, které poskytl k panu H., bylo by možné, jak již bylo řečeno, jeho postup akceptovat; v případě pana Š. však přistupují další skutečnosti, které si vyžadují podrobnější posouzení toho, zda napadené rozhodnutí ve svém důsledku obстоjí, pakliže daňové orgány pana Š. nevyslechly.
135. Důležité totiž je, že, jak uvádí žalovaný opět v bodě [120] napadeného rozhodnutí, „*v rámci daňového řízení u jiného daňového subjektu byl správcem daně v souvislosti s poskytnutými reklamními plněními prostřednictvím obchodních společností AGENTURA FACE a AGENTURA HAYBAG proveden výslech svědka Ing. Š., kdy svědek uvedl, že tyto agentury spolupracovaly se třemi společnostmi UMTS Reklamní a produkční s.r.o., UNIQUE SERV. s.r.o. či BTW Company s.r.o. (subdodavatelé), [...]. Možno jenom zmínit, že ze svědecké výpovědi pana Š. vyplynulo, že reklamu prováděly subdodavatelské společnosti, cena poskytnuté reklamy byla stanovena subdodavatelem a tato cena byla přenesena ve shodné výši na zákazníka (konečného objednavatele), cena za výrobu jednoho banneru se pohybovala*

od 700 – 1 500 Kč/ks (jednalo se o shodnou velikost banneru, jaká byla umístěna pro daňový subjekt), fotodokumentaci zajišťovali pořadatelé, svědek neznal ani jeden název akce, na kterých bylo dohodnuto umístění reklamy.“ Žalovaný tak zmínil, jak Ing. Š. vypovídal v jiném daňovém řízení.

136. Dle názoru soudu by optimální způsob vedení řízení v této souvislosti představovalo, pokud by správce daně či žalovaný Ing. Š. vyslechli jako svědka i v nyní posuzované věci a toliko bez detailnějšího upřesnění neodkazovali na příslušné poznatky z jiného daňového řízení vedeného s jiným subjektem. Dle § 93 odst. 3 daňového řádu totiž platí, že „[j]e-li podkladem předaným podle odstavce 2 protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti“. Zákonná formulace tak správci daně takřka nedává možnost diskrece, navrhne-li daňový subjekt výslech takového svědka v rámci „svého“ daňového řízení. To plyne i z toho, že vezme-li určitý správce daně takovou výpověď v potaz, pak měla pro aktuálně vedené řízení pravděpodobně určitý význam.
137. V tomto směru je třeba zmínit zejména rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2018, č. j. 7 Afs 378/2017-50, dle jehož bodu [15] „[z] posledně citovaného rozsudku [pozn. KS v Brně: rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119] vyplývají též podmínky, za nichž mohou protokoly o výpovědi svědků pořízené v jiných řízeních sloužit jako podklady pro rozhodnutí. (1) Nesmějí být pořízeny účelově proto, aby správce daně zabránil daňovému subjektu v přítomnosti u výsledku svědka a ve výkonu práva klást svědkovi otázky; (2) výsledky musejí být provedeny v souladu se zákonem; a (3) musejí být daňovému subjektu zpřístupněny, aby se s jejich obsahem mohl seznámit a případně navrhnout další důkazy. V případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, je třeba tyto rozpory odstranit, přičemž – je-li možno příslušného svědka předvolat – nejvhodnější cestou zpravidla bude jeho výslech, při němž mu budou nejasnosti předešleny. Svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení.“
138. Ani v dalších částech rozsudek citovaný v předchozím odstavci nedává správci daně přílišný prostor pro odmítnutí výsledku svědka, který již byl vyslechnut v jiném daňovém řízení a u něhož daňový subjekt navrhl „opětovný výslech“. Lze však dopovědět, že např. v bodu [29] rozsudku ze dne 16. 8. 2019, č. j. 4 Afs 262/2017-37, dal Nejvyšší správní soud správci daně v dalším řízení možnost zdůvodnit, „proč jsou tyto výsledky nadbytečné“. Pojem nadbytečnosti pak vázal na to, jak jej definoval Ústavní soud v nálezu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09; jako nadbytečnost důkazu označil „argument, podle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno“. Důležité tedy je, že i bez takového důkazu je dané tvrzení „bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno“.
139. Dále lze z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2019, č. j. 9 Afs 431/2017-39, dovozovat, že pokud výslech svědka z jiného daňového řízení má vliv na učiněné skutkové závěry, resp. správce daně se jich výrazně dovolává, jedná se o podstatnou vadu řízení, pakliže navržený výslech takového svědka ve smyslu § 93 odst. 3 daňového řádu neprovede (viz bod [22]). Pokud správce daně přebírá zjištění plynoucí z výsledku svědka v jiném daňovém řízení, implikuje to, že je v zásadě za nadbytečné nepovažoval (srov. bod [24] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2019, č. j. 9 Afs 431/2017-39, či

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2018, č. j. 6 Afs 379/2017-54, bod [26]). Na druhou stranu se však zdejší soud domnívá, že s ohledem na konkrétní okolnosti věci lze hodnotit, zda taková (případná) vada byla způsobila přivodit nezákonné rozhodnutí ve věci samé (srov. bod [54] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018-56).

140. Pro nynější věc soud z výše uvedeného dovozuje, že správce daně (či žalovaný) měl dán určitý nevelký prostor pro úvahu, zda výslech Ing. Š. provést, i když „nekontroverzní“ by bylo, pokud by výslech skutečně provedl. Bylo by tomu tak, pokud by jeho výslech označil za nadbytečný; věc je přitom komplikována tím, že určité poznatky z výslechu Ing. Š. žalovaný ve svém rozhodnutí zmínil, tudíž by bylo možné mít za to, že jeho svědectví nepovažoval za zcela irrelevantní či zjevně nadbytečné. Je však třeba říci, že ačkoli žalovaný osobu Ing. Š. zmiňuje a zmiňuje také jeho výpověď v jiném daňovém řízení, tak tak činí pouze okrajově a z jeho výpovědi nedovozuje zásadní poznatky. Tyto poznatky vyvozuje daleko spíše z důkazů nějakým způsobem s Ing. Š. souvisejícími, které však lze hodnotit i nezávisle na něm a jeho výpovědi. Jde tak zejména o činnost (resp. problematický charakter činnosti) subdodavatelů společností HAYBAG a FACE (např. společnosti BTW Company s.r.o. či UMTS Reklamní a produkční s.r.o.), která zásadně narušuje věrohodnost žalobcových tvrzení o uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění. Správce daně a taktéž zhodnotil, že *„správce daně nepřistoupil ke všem navrhovaným svědeckým výpovědím, neboť již také disponoval dostatkem důkazních prostředků a informací, které vyvracely tvrzení daňového subjektu, a kdy svědecké výpovědi nemohly ani potvrdit výši rozporované ceny za poskytnuté služby, když svědci měli prokázat např. skutečnosti ohledně kontroly reklamního plnění“*. S tímto hodnocením se soud ztotožňuje a v tomto smyslu odkazuje na závěry, které v rozsudku učinil k jiným případům, kdy správce daně či žalovaný odmítli provést výslech navrženého svědka.
141. Soud tak shrnuje, že dle jeho názoru žalovaný ve své podstatě nepřistoupil k výslechu svědka Š. z důvodu jeho nadbytečnosti, byť to takto výslovně neformuloval. Výslech tohoto svědka by nemohl zvrátit dosavadní skutková zjištění a z toho plynoucí právní závěry. Ačkoli se tak postup daňových orgánů může na první pohled jevit jako zatížený podstatnou vadou řízení, tak tomu tak ve svém důsledku není. V podrobnostech, proč byl výslech svědka Š. irrelevantní, odkazuje soud na podrobné odůvodnění, a to i souvisejících skutečností vážících se např. k údajným subdodavatelům společností HAYBAG a FACE, zejména v bodech [115], [120] a [122] napadeného rozhodnutí, popř. na s. 65 až 66 Zprávy. Pouze na okraj tak soud podotýká, že za nesprávné považuje zdůvodnění nevyslechnutí svědka pro jeho nedostatečnou identifikaci (identifikace plynula z údajů z příslušného dožádání), popř. proto, že má tento svědek mít trvalý pobyt na adrese ohlašovny (to sice vrhá určité pochybnosti na dosažitelnost takového svědka, což by byl zase důvod pro jeho nevyslechnutí, neznamená to však obecně, že by se správce daně neměl pokusit takového svědka kontaktovat).
142. I přes shora uvedené výhrady se však soud domnívá, že ani námitky uvedené v této části rozsudku nevedou k důvodnosti žaloby.

VI. 4. f) Neuznání daňového nákladu

143. V poslední části žaloby žalobce namítá nesprávnost neuznání daňových nákladů za reklamní plnění poskytnutá společnostmi HAYBAG a FACE. Žalobce uvádí, že byly

naplněny podmínky dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a že plnění byla fakticky realizována.

144. Pouze ve stručnosti soud uvádí, že s odkazem na předcházející pasáže rozsudku nepovažuje dané námitky za důvodné, a to zejména proto, že žalobce bez pochybností neprokázal faktickou realizaci příslušných reklamních plnění. V podrobnostech tak soud odkazuje také na rozhodnutí žalovaného, např. body 136 až 140.

VII. Závěr a náklady řízení

145. Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
146. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, pročež mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 30. listopadu 2021

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu

USNESENÍ

Krajský soud v Brně rozhodl předsedkyní senátu JUDr. Zuzanou Bystřickou v právní věci

žalobce: **Trade FIDES, a.s.**, IČO: 61974731
sídlem Dornych 129/57, 617 00 Brno
zastoupený advokátem JUDr. René Huškem
sídlem Smetanova 19, 602 00 Brno

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 4. 2019, č. j. 15191/19/5200-11431-706481, opravným usnesením,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2021, č. j. 29 Af 47/2019-110, se ve výroku č. II opravuje tak, že správně zní:

Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Ve výše uvedené právní věci rozhodl Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 30. 11. 2021, č. j. 29 Af 47/2019-110, tak, že zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 4. 2019, č. j. 15191/19/5200-11431-706481 (výrok I.). Ve druhém výroku soud uvedl, že „[ž]alobci *nemají* právo na náhradu nákladů řízení“. Ve výroku III. pak uvedl, že se žalovanému nepřiznává náhrada nákladů řízení.
2. Jak soud zjistil, ve výroku II. o nákladech řízení došlo k chybě v psaní; ve věci vystupoval pouze jediný žalobce, správně tak předmětný výrok měl znít, že „žalobce *nemá* právo na náhradu nákladů řízení“. S tím ostatně koresponduje i bod 146. rozsudku ze dne 30. 11. 2021, č. j. 29 Af 47/2019-110, v němž se soud vyjadřuje k otázce nákladů řízení. Popsaná chyba vznikla při vyhotovování plného znění rozsudku.
3. Podle § 54 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) předseda senátu opraví v rozsudku i bez návrhu chyby v psaní a počtech, jakož i jiné zjevné nesprávnosti. Týká-li se oprava výroku, vydá o tom opravné usnesení a může odložit vykonatelnost rozsudku do doby, dokud opravné usnesení nenabude právní moci.

4. S ohledem na skutečnost, že k chybě v psaní došlo ve výroku rozsudku (II.), rozhodl soud podle § 54 odst. 4 s. ř. s. tak, jak je ve výroku tohoto usnesení uvedeno.

Poučení:

Proti tomuto usnesení lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu.

Brno 4. ledna 2022

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu