



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudců Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jíříka a JUDr. Michala Hájka, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **OK PROJEKT, s. r. o.**, IČO 46679189
se sídlem Okružní 665, 370 01 České Budějovice
zastoupená advokátem Mgr. Michalem Vojáčkem
se sídlem Studentská 541/3, 160 00 Praha 6

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 4. 2019, čj. 15623/19/5200-11434-707603,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Dne 4. 5. 2016 provedl Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) u žalobkyně místní šetření, při němž zjistil, že žalobkyně ve zdaňovacím období 2014 zaúčtovala faktury za nákup reklamních a propagačních služeb od dodavatele Moute Sernio, s. r. o., celkem ve výši 14 006 000 Kč a ve zdaňovacím období 2015 zaúčtovala faktury za nákup reklamních a propagačních služeb od dodavatele S-O-N CZ, s. r. o., celkem ve výši 7 759 400 Kč.
2. Jednalo se konkrétně o reklamu na otočných panelech a LED panelech na fotbalových, basketbalových a volejbalových zápasech a dostizích v halách a na stadionech sportovních klubů VK Dukla Liberec, s. r. o., AC Sparta Praha fotbal, a. s., Basketbal Nymburk, a. s., Fotbalový Klub Jablonec, a. s., Dostihový spolek, a. s., SK Dynamo České Budějovice, a. s., a SK Slavia Praha – fotbal, a. s. Tuto reklamu poskytovali Moute Sernio a S-O-N CZ prostřednictvím subdodavatelských řetězců.
3. Správci daně vznikla pochybnost o tom, zda žalobkyně oprávněně zahrnula do svých nákladů dle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro posuzovaná zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), rozdíl mezi cenami fakturovanými společnostmi Moute Sernio a S-O-N CZ a cenami zjištěnými správcem daně u prvních odběratelů reklamy v rámci subdodavatelského řetězce, tj. cenami od sportovních klubů. Tento rozdíl činil v případě společnosti Moute Sernio částku 13 470 702 Kč a v případě společnosti S-O-N CZ částku 5 777 811 Kč.
4. Dne 24. 11. 2016 zahájil správce daně u žalobkyně daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2014 a 2015.
5. Jelikož žalobkyně shora uvedené pochybnosti správce daně nerozptýlila, správce daně jí platebními výměry ze dne 26. 9. 2018, čj. 1997781/18/2201-51521-307421 a čj. 1998192/18/2201-51521-307421, doměřil daň z příjmů právnických osob z zdaňovací období let 2014 a 2015 ve výši 2 559 490 Kč a 1 097 820 Kč a dále jí uložil povinnost uhradit penále ve výši 511 898 Kč a 219 564 Kč.
6. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím změnil dodatečný platební výměr za rok 2014 tak, že snížil stanovené penále na 0 Kč. Dodatečný platební výměr za rok 2015 změnil tak, že zvýšil daňový doměrek na částku 1 359 640 Kč a zároveň snížil stanovené penále na 0 Kč.

II. Shrnutí žaloby

7. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně žalobu ze dne 11. 6. 2019 u Krajského soudu v Českých Budějovicích.
8. Žalobkyně předně uvedla, že se žalovaný přes obsáhlé odůvodnění svého rozhodnutí ve skutečnosti nevypořádal ani s jedním z argumentů obsažených v odvolání.
9. Žalobkyně namítla, že správce daně postupoval v rozporu s § 1 odst. 2 a § 6 odst. 2 daňového řádu a vyměřil daň v rozporu s § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů. Správce daně nesprávně přenášel důkazní břemeno na žalobkyni, přičemž sám své důkazní břemeno neunesl. Na účastníka řízení lze klást jen rozumné (reálně

- splnitelné) nároky při dokazování, přičemž rozumnost, respektive splnitelnost, požadavku se nutně odvíjí od konkrétní situace (k tomu žalobkyně odkázala na nález Ústavního soudu ze dne 5. 3. 2009, sp. zn. II. ÚS 281/09, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2009, čj. 7 Afs 116/2008-118, a ze dne 21. 5. 2009, čj. 7 Afs 93/2008-126).
10. Žalobkyně unesla důkazní břemeno dle § 92 daňového řádu, tedy prokázala vynaložení příslušného nákladu za reálně uskutečněné plnění, a že tento náklad vynaložila za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů. Ke skutečnostem rozhodným pro užití právní domněnky nebo právní fikce, skutečnostem vyvracejícím věrohodnost žalobkyní předložených důkazů, jakož i skutečnostem rozhodným pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiným skutečnostem nese důkazní břemeno správce daně.
 11. Nebylo namístě přenášet na žalobkyni důkazní břemeno v otázce rozdílů mezi cenami společností Moute Sernio a S-O-N CZ a cenami referenčními (odstavec 91 rozhodnutí žalovaného). Údajná referenční cena není referenční cenou, neboť nesplňuje zákonné podmínky (tj. že byla sjednána mezi nespojenými osobami za stejné plnění za stejných nebo obdobných podmínek). Správce daně zohlednil pouze část poskytnutého plnění spočívající v hodnotě reklamního prostoru a ne již zbylou část plnění spočívající v komplexních službách spojených s propagací a reklamou. Objem reklamního prostoru a podmínky jeho poskytnutí byly navíc mezi konečnými poskytovateli reklamního prostoru a jeho zákazníky sjednány zcela odlišně od objemu reklamního prostoru a jeho podmínek sjednaných a poskytnutých mezi žalobkyní a společnostmi Moute Sernio a S-O-N CZ. Oproti nim koneční dodavatelé reklamy poskytovali množstevní slevy a rigidní podmínky.
 12. Správce daně nese důkazní břemeno ke skutečnostem rozhodným pro aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, tj. že se jednalo o plnění mezi jinak spojenými osobami, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. K tomu žalobkyně odkázala na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 4. 2005, sp. zn. 22 Ca 142/2004. To, že určité osoby jsou spojenými osobami a že spolu sjednaly jiné než běžné ceny, jsou dvě samostatné skutečnosti, které se navzájem neimplikují; je tedy potřeba je zdůvodnit a prokázat každou jednotlivě.
 13. Správce daně i žalovaný sice dospěli k závěru, že žalobkyně a společnosti Moute Sernio a S-O-N CZ jsou osobami spojenými dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů, avšak tento závěr nezdůvodnili. Žalobkyně nad rámec svého důkazního břemene prokázala, že smlouvy s těmito společnostmi uzavřela za účelem poskytnutí reklamních služeb pro rozvoj svého podnikání. Prokázala i přínos reklamních služeb. Tím vyvrátila domněnku správce daně, že tyto smluvní vztahy vytvořila za účelem zkrácení daně. Žádná z podezřelých okolností, na které poukazuje správce daně, se netýká vztahů mezi žalobkyní a společnostmi Moute Sernio a S-O-N CZ. Žalobkyně služby jmenovaných společností ve všech případech transparentně uhradila bankovním převodem (variabilní symboly plateb lze přiřadit k jednotlivým fakturám) a doložila správci daně doklady, které požadoval.
 14. Přenesením důkazního břemene na žalobkyni zatížili správce daně i žalovaný svá rozhodnutí podstatnou vadou. Navíc absolutně odmítali provést žalobkyní navržené

dokazování srovnávací ceny znaleckým posudkem, který by zohlednil odlišný předmět, rozsah i podmínky srovnávaných plnění. Správce daně neunesl důkazní břemeno stran odlišnosti sjednané ceny od ceny obvyklé, ale ani tuto obvyklou cenu nezjistil. Výlučně odlišností uvedených cen přitom správce daně odůvodňuje svůj závěr o naplnění podmínek dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů.

15. S odkazem na shora citovaný rozsudek Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 22 Ca 142/2004 žalobkyně uvedla, že tím spíše nelze za spojené osoby považovat subjekty, které si v rámci svého obchodního vztahu sjednaly jiné než běžné ceny, pokud cenový rozdíl přesvědčivě zdůvodnily. Ze strany zúčastněných subjektů by se muselo jednat o vědomé a cílené jednání za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Tato kritéria správce daně, ani žalovaný neposuzovali. Rozhodnutí žalovaného je proto nepřezkoumatelné.
16. Žalobkyně poukázala na náleží Ústavního soudu ze dne 12. 3. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 33/01, č. 145/2002 Sb., dle něhož se povinnost uspokojivě doložit rozdíl cen mezi spojenými osobami týká pouze zákonem vymezených případů. Žalobkyně přitom již v průběhu daňového řízení upozorňovala, že není osobou spojenou se společnostmi Moute Sernio a S-O-N CZ. Vztah s těmito společnostmi nebyl vytvořen za účelem snížení základu daně, ale za účelem poskytnutí reklamních služeb.
17. Žalobkyně v daňovém řízení uvedla více racionálních důvodů navýšení ceny v rámci fakturačního řetězce. Samotná společnost Moute Sernio navýšila cenu za své služby o 7 %, což je běžná marže. Podezřelé by naopak bylo, pokud by účtovala méně.
18. Správce daně je při srovnávání cen povinen zjišťovat cenu obvyklou a tíží jej i v této souvislosti důkazní břemeno. K tomu žalobkyně poukázala na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, čj. 7 Afs 74/2010-81, č. 2548/2012 Sb. NSS, a ze dne 13. 6. 2013, čj. 7 Afs 47/2013-30, a dále blíže nespecifikované „rozhodnutí 7 A 72/2011“ (žalobkyně má patrně na mysli rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 2. 2004, čj. 7 A 72/2001-53, č. 576/2005 Sb. NSS). Srovnávací metodu určení ceny obvyklé může správce daně použít výlučně v případech, kdy pro srovnání má k dispozici údaje o transakcích, které byly sjednány mezi nespojenými osobami, v běžných obchodních vztazích, za stejných nebo obdobných podmínek. Pokud takové srovnání není možné, použije se cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku. Správce daně však použil výhradně srovnávací metodu, aniž by měl potřebné údaje k dispozici. Nezjišťoval totiž údaje o transakcích mezi nespojenými subjekty, ale výlučně mezi subjekty, které považoval za spojené. Závěry správce daně jsou proto chybné a nepřezkoumatelné.
19. Správce daně dále pochybil tím, že jako srovnávací cenu, používal výlučně ceny stanovené mezi prvními dvěma subjekty, bez ohledu na to, že obchodní vztahy mezi nimi nebyly sjednány za stejných nebo obdobných podmínek jako mezi žalobkyní a společnostmi Moute Sernio a S-O-N CZ. Obchodní vztahy mezi prvními dvěma subjekty přitom byly sjednány v mnohem větším rozsahu (čemuž odpovídaly i množstevní slevy) a zároveň obsahem těchto vztahů mezi prvními dvěma subjekty bylo výhradně poskytnutí reklamního prostoru. Obsahem vztahu mezi žalobkyní a společnostmi Moute Sernio a S-O-N CZ přitom bylo kromě samotného reklamního prostoru také výroba reklamy (reklamního nosiče), jeho umístění, údržba, a řada dalších významných kompletačních a servisních činností jako analýza reklamního

trhu, naplánování reklamní strategie, organizace reklamní kampaně (mj. umístění reklamy na reklamní nosiče různých poskytovatelů, projednání a uzavření smluv s těmito různými poskytovateli), údržba reklamy, dohled nad provedením reklamy, pořizování fotodokumentace umístěné reklamy a vyhodnocení účinnosti reklamy. Žalobkyně vyjádřila nesouhlas se závěrem žalovaného, dle něhož reklama na základě smluv spočívala většinou v tom, že bylo logo vysíláno na světelných LED panelech, pouze ve dvou případech v tom, že logo bylo vytištěno na banerový papír a umístěné na otočný panel. Jelikož správce daně porovnával ceny za svým rozsahem a obsahem odlišná plnění, pak je takové srovnání zcela zavádějící a napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné.

20. Žalobkyně ve svém vyjádření ze dne 7. 5. 2018 správci daně navrhla, aby dotazem u jednotlivých „konečných poskytovatelů“ reklamního prostoru zjistil obvyklou cenu jimi poskytovaného reklamního prostoru, tedy cenu, za kterou by tento reklamní prostor poskytli přímo žalobkyni nebo jinému nezávislému subjektu v běžných obchodních vztazích, za stejných nebo obdobných podmínek, tj. zejména v objemu odpovídajícím objemu, v jakém tento reklamní prostor byl poskytnut žalobkyni. Správce daně tento důkaz neprovedl a ani jeho neprovedení neodůvodnil. Namísto takto konkrétně formulovaného dotazu zaslal konečným poskytovatelům dotazy zcela obecné, na které se mu dostalo jen zcela obecných odpovědí. Pokud tito koneční poskytovatelé reklamního prostoru ve svých odpovědích uvádějí, že každé cenové ujednání je individuální, není možné žádné z těchto cenových ujednání považovat „za cenu obvyklou“.
21. Důkazní hodnota takto správcem daně obstaraných listin je zcela nulová. Výjimku tvoří odpověď SK Slavia Praha – fotbal. Tento poskytovatel však prodal jednou smlouvou celý reklamní prostor na svém stadionu. Žalobkyně tedy nemohla u tohoto poskytovatele koupit reklamní prostor buď vůbec nebo pouze od exkluzivního zprostředkovatele WHISTLER PROMOTION, s. r. o., za jím stanovenou cenu, která měla dle odpovědi SK Slavia Praha – fotbal činit 1 800 000 Kč za LED panel (není ovšem zřejmé, za jaké období, což měl správce daně upřesnit).
22. Dle žalobkyně nelze souhlasit se závěrem žalovaného, dle něhož sportovní kluby neposkytovaly žádné množstevní slevy ani bonusy (odstavec 105 jeho rozhodnutí), přičemž v odstavci 81 žalobou napadeného rozhodnutí uvádí, že tuto skutečnost právě správce zjišťoval a odpovědi klubů potvrzují, že mají odlišný přístup k zákazníkům.
23. Dále žalobkyně ve vyjádřeních ze dne 13. 10. 2017 a 7. 5. 2018 navrhla, aby správce daně dotazem u společností Moute Sernio a S-O-N CZ zjistil cenu reklamního plnění poskytovaného žalobkyni přímo těmito společnostmi a dále cenu kompletačních a servisních služeb. Tomuto návrhu správce daně nevyhověl, neboť pouze provedl výsledk statutárních orgánů těchto společností, které navíc nehodnotil objektivně. Správce daně vůbec nezjišťoval, jaká byla hodnota plnění těchto společností nad rámec pouhého pronájmu reklamního prostoru. V průběhu svědeckých výsledků vyšlo najevo, že určité činnosti (např. výroba reklamního nosiče nebo jeho údržba) neposkytovaly přímo společnosti Moute Sernio a S-O-N CZ, ale jejich subdodavatelé. To však neznamená, že by tyto služby poskytovali prvotní poskytovatelé reklamního prostoru, jak dovozují daňové orgány. Jisté je pouze to, že reklamní služby byly žalobkyni poskytnuty, přičemž je nevýznamné, jakou část plnění uskutečnili subdodavatelé.

24. V rozporu s žalovaným je žalobkyně toho názoru, že svědci T. J. a Ing. L. Z. její tvrzení o kompletačních a servisních službách poskytnutých společnostmi Moute Sernio a S-O-N CZ potvrdili.
25. Správce daně hodnotil výslech T. J. v rozporu s § 8 daňového řádu. Svědek T. J. potvrdil vynaložení režijních nákladů. Svědek přitom uvedl, že komplexní reklamní služba poskytnutá žalobkyni společnostmi Moute Sernio a S-O-N CZ zahrnovala nejen samotné poskytnutí reklamního prostoru sportovními kluby, ale i analýzu reklamního trhu, plánování reklamy, její organizaci, výrobu, údržbu, dohled nad jejím provedením a její dokumentaci. Pro stanovení hodnoty takové služby nejsou rozhodující pouze náklady na její poskytnutí. To se týká zejména činností intelektuálního charakteru, jejichž hodnota spočívá ve znalostech a zkušenostech T. J. jednajícího za společnost Moute Sernio při zajišťování reklamního plnění tak, aby byl zajištěn její multiplikační efekt, což správce daně nemístně bagatelizuje. Sama žalobkyně zabývající se rekultivací ekologických zátěží toto know-how nemá. Ani správce daně přitom není kvalifikován k posouzení jeho hodnoty.
26. Porovnání cen reklamního prostoru poskytovaného prvotními poskytovateli s reklamní službou poskytnutou žalobkyni společnostmi Moute Sernio a S-O-N CZ je chybné i z hlediska podmínek a rozsahu, které byly odlišné (platba předem vs. platba po realizaci reklamy, nesrovnatelně nižší rozsah poskytované služby, fixní vs. flexibilní doba trvání a možnost ukončení atd.). Taktéž k tomu se vyjadřoval svědek T. J., což správce daně nezohlednil.
27. Správce daně chybně hodnotil též svědeckou výpověď Ing. L. Z.. Důvod pro navázání spolupráce se společností S-O-N CZ v roce 2015 bylo snížení ceny poskytovaných reklamních služeb, a nikoli to, že by tyto služby byly lepší než od společnosti Moute Sernio (ta nadále služby poskytovala coby subdodavatel). Důvodem snížení ceny je schopnost společnosti S-O-N CZ, respektive jejího jednatele Ing. L. Z., dojednat se společností Moute Sernio nižší cenu za poskytované reklamní plnění.
28. Když společnost S-O-N CZ žalobkyni s nižší cenovou nabídkou oslovila, žalobkyně jednala racionálně. Prostřednictvím této společnosti přitom stále čerpala know-how společnosti Moute Sernio a pouze částečně jiné služby (došlo k rozhodnutí umístit reklamu rovněž na stadion SK Slavia). To vyvrací domněnku správce daně, že vztah mezi společnostmi S-O-N CZ a žalobkyní byl vytvořen převážně za účelem snížení základu daně. Pokud by smluvní vztahy byly uzavřeny za účelem snížení základu daně, bylo by logickým postupem naopak vynaložený náklad maximalizovat.
29. Správce daně neprovedl k zapojení společnosti S-O-N CZ do poskytování služeb žalobkyni s výjimkou samotné smlouvy a daňových dokladů jiné důkazy než výpověď svědka Ing. L. Z.. Z této výpovědi přitom plyne, že obsah poskytované reklamní služby se (s výjimkou výše uvedeného rozšíření umístění reklamy na stadion SK Slavia) nezměnil. Pouze došlo ke snížení žalobčinych nákladů na reklamní služby. Svědek potvrdil obsah reklamního plnění poskytovaného žalobkyni společností S-O-N CZ a zároveň odlišnost od pouhého poskytování reklamního prostoru sportovními kluby.
30. Pokud správce daně výslovně uvádí, že „setrvává na svých dosavadních závěrech o neprokázání rozdílu mezi cenami“ zcela tím popírá své vlastní rozhodnutí, neboť to je naopak založeno na (domnělém) prokázání rozdílu mezi cenami sjednanými a cenami,

kteře by byly sjednány mezi nespojenými osobami. Rozhodnutí správce daně je proto vnitřně rozporné a mělo by být zrušeno.

31. Žalobkyně vyjádřila nesouhlas se závěrem žalovaného, dle něhož správce daně dostatečně prokazatelně identifikoval řetězec podílející se na obchodní transakci ohledně deklarovaných reklamních služeb. Polemika správce daně na straně 26 zprávy o daňové kontrole je účelová, neboť správce daně závěry judikatury Nejvyššího správního soudu, ani vyjádření žalobkyně necituje plněm rozsahu. Vztah mezi žalobkyní a společnostmi Moute Sernio a S-O-N CZ byl vytvořen na základě zcela konkrétně formulované smlouvy, za tržních podmínek běžných v obchodních vztazích, nevykazuje žádné podezřelé aspekty, byl vytvořen za účelem poskytnutí reklamních služeb, které byly reálně a skutečně poskytnuty, tento vztah byl naprosto transparentní, s tuzemským poskytovatelem služeb, který byl a je kontaktní jak pro žalobkyni, tak pro správce daně. Platby za poskytnutá reklamní plnění probíhaly na základě řádně vystavovaných daňových dokladů na základě transparentních bezhotovostních plateb na účty jmenovaných společností. Poskytnutá reklama byla společnostmi Moute Sernio a S-O-N CZ řádně zdokladována. Poskytované služby byly poskytnuty za ceny obvyklé v obchodních vztazích.
32. Podezřelé okolnosti, na které poukázal správce daně, se netýkaly vztahu žalobkyně a posledně jmenovaných společností, nýbrž jejich vztahů se subdodavateli. O těchto vztazích žalobkyně informace neměla a jejich podobu nemohla předvídat. Případné podezřelé okolnosti těchto vztahů tudíž nelze žalobkyni klást k tíži.
33. Skutečnost, že je některý ze subdodavatelů nekontaktní automaticky neznamena, že žalobkyně a společnost Moute Sernio a S-O-N CZ jsou spojenými osobami dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů. Žalobkyně výběr subdodavatelů nemohla ovlivnit. Nesprávné je pak konstatování žalovaného v odstavci 116 jeho rozhodnutí, dle něhož žalobkyně souhlasí s existencí fakturačního řetězce.
34. Nesprávná a účelová je též polemika správce daně, dle níž zvýšení obratu v důsledku uskutečnění reklamy není rozhodné, neboť to by bylo pouze zvýšení zisku. Sám správce daně zjistil, že růst obratu žalobkyně vedl ke zvýšení zisku, jakož i základu daně oproti předchozím zdaňovacím obdobím. Celou věc nelze zjednodušit na lineární závislost vynaložených reklamních nákladů a obratu (či lineární závislost vynaložených reklamních nákladů a hospodářského výsledku). Tato závislost není (a při množství spolupůsobících faktorů ani nemůže být) lineární, je však zřejmé, že vynaložení daňových nákladů žalobkyně ve sledovaném období vedlo k „nastartování“ růstu jak jejího obratu, tak i růstu hospodářského výsledku. Úvaha správce daně, že v roce 2016 reklamní náklady nebyly vynakládány, a přesto došlo k dalšímu růstu obratu žalobkyně je zcela chybná a pomíjí setrvačnost ekonomických trendů, které nejsou jednorocní, ale dlouhodobé. Nápravu těchto chybných postupů prvostupňového správce daně nezjednal ani žalovaný. Žalobkyně k podpoře své argumentace poukázala na usnesení rozšířeného senátu usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009, čj. 2 Afs 180/2006-64, č. 1984/2010 Sb. NSS, a dále rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, čj. 1 Afs 132/2008-82, a ze dne 2. 3. 2011, čj. 8 Afs 19/2010-125.
35. Mylné a neprokázané je tvrzení žalovaného, že žalobkyně neprovedla žádná vyhledávání dalších možných dodavatelů a že při výběru partnera se měla řídit výlučně

kritériem nejnižší možné ceny. Zejména v případě činností intelektuálního charakteru se žalobkyně při volbě dodavatele nerozhoduje pouze na základě ceny, ale také referencí, očekávání, které poskytovatel služby vytváří, svého podnikatelského úsudku a efektivity poskytnutých služeb. Žalobkyně nemá know-how společností Moute Sernio a S-O-N CZ. Mimo jiné ve volbě reklamní strategie a v poradenské činnosti spočívala přidaná hodnota těchto společností. Pro žalobkyni je rozhodující porovnává tedy především přidanou hodnotu nakoupených reklamních služeb v porovnání k ceny a efektivity poskytnutých služeb. Tohoto cíle bylo sjednanou reklamou dosaženo. Kladný hospodářský výsledek v roce 2013 činil před zdaněním 13 285 000 Kč, v roce 2014 vrostl na 42 031 000 Kč a v roce 2015 činil 33 521 000 Kč.

36. Nesprávné a nepodložené je proto též konstatování žalovaného, že se nikdo nezabýval konkrétním vlivem reklamy na obchodní činnost žalobkyně. Žalobkyně ve svých vyjádřeních opakovaně upozornila, že její obrat se ve sledovaném období podstatně zvýšil, přičemž růst zisku byl vyšší než růst reklamních nákladů.
37. Žalobkyně dále poukázala na praxi finanční správy spočívající ve finanční motivaci úředníků k doměřování daní daňovými subjekty. Takováto praxe je v rozporu s § 1 odst. 2 daňového řádu a zcela jednoznačně nasvědčuje podjatosti jednotlivých úředníků, neboť tito jsou motivováni vlastním finančním prospěchem a jejich objektivita je tím systémově vyloučena. Široké pravomoci úředníků finanční správy dokládá odstavec 115 rozhodnutí žalovaného, dle něhož je na správci daně zhodnocení, zda cenový rozdíl je objektivně prokázán či nikoliv, na základě čehož případně upraví daňový základ poplatníka.
38. Žalobkyně též namítla nezákonnost daňové kontroly, neboť správce daně ji nevyzval k podání dodatečného daňového přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu. V posuzované věci měl správce daně ještě před zahájením daňové kontroly víc než dostatek informací k tomu, aby mohl vůči žalobkyni předpokládat doměření daně za kontrolovaná období. Vyplývá to z cíleného zaměření kontrolované daňové povinnosti. To ostatně uznal i žalovaný v odstavci 122 svého rozhodnutí. K podpoře své argumentace žalobkyně poukázala na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 11. 2017, čj. 51 A 37/2017-29, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, čj. 9 Afs 46/2016-33, ze dne 21. 12. 2016, čj. 1 Afs 183/2014-65, a ze dne 16. 8. 2018, čj. 7 Afs 229/2018-29.
39. Žalobkyně navrhla, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného, jakož i dodatečné platební výměry správce daně zrušil a věc vrátil správci daně k dalšímu řízení.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

40. Žalovaný ve vyjádření k žalobě nejprve shrnul průběh dosavadního řízení.
41. Žalovaný uvedl, že z napadeného rozhodnutí i celého spisového materiálu je zcela zřejmé, že správce daně i žalovaný postupovali tak, aby byl naplněn cíl správy daní, tedy aby byla daň stanovena správně. V postupu správce daně nelze spatřovat porušení zásady spolupráce dle § 6 odst. 2 daňového řádu, neboť správce daně žalobkyni vyzýval ke splnění jejích povinností a poskytoval jí dostatek prostoru k prokázání jejích tvrzení.

42. Žalobkyně v průběhu daňové kontroly, ani v odvolacím řízení uspokojivě nedoložila ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů zjištěné rozdíly, tj. nevysvětlila rozdíl mezi cenami sjednanými se spojenými osobami a cenami, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích.
43. Ve vztahu k námitce nesprávného přenesení důkazního břemene žalovaný odkázal na odstavce 23 až 44 a dále 93 až 100 svého rozhodnutí. Z § 92 odst. 3 daňového řádu plyne povinnost daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (k tomu žalovaný poukázal na komentářovou literaturu a dále rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, čj. 2 Afs 11/2013-37, a ze dne 20. 12. 2018, čj. 6 Afs 306/2018-40).
44. Žalovaný se ztotožňuje se závěry obsaženými v žalobkyní citovaném nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 281/09, avšak situace v tehdejší případě byla velmi specifická. Žalovaný zdůrazňuje, že u žalobkyně se nejednalo o žádnou mimořádnou situaci a požadavky na ni kladené lze považovat za zcela rozumné (splnitelné). Žalobkyně ke zjištění správce daně žádné důkazy nepředložila. V žalobkyní citovaném rozsudku čj. 7 Afs 116/2008-118 přitom Nejvyšší správní soud rušil rozhodnutí žalovaného pro nedostatek odůvodnění v otázce, proč nejsou navrhované důkazy relevantní.
45. Při samotném zjišťování cen obvyklých má důkazní břemeno správce daně, avšak daňový subjekt má důkazní břemeno v poslední fázi prováděného důkazního řízení, kdy je vyzván, aby doložil správcem daně zjištěný rozdíl mezi smluvními a obvyklými cenami. Takový postup správce daně dodržel. Z napadeného rozhodnutí je zcela zřejmé, jakým způsobem byla cena obvyklá zjištěna, tedy na základě jakých informací, jak byly tyto informace získány a na základě jakých postupů dospěl správce daně ke stanovení ceny. I obecně formulované odpovědi poskytovatelů reklamních prostor dostatečně vyvracejí věrohodnost tvrzení žalobkyně, která shledává odlišnost cen zejména v rozdílném stanovení cen v závislosti na objemu reklamních ploch. Z vyjádření poskytovatelů je zřejmé, že tito žádné kategorie zákazníků dle objemu nerozlišovali. Pokud uvedli, že ceny jsou stanoveny individuálně pro konkrétního zákazníka dle jeho možností, nelze toto vykládat tak, že by cena za stejné plnění byla stanovena odlišně, ale že byli schopni zákazníkům nabídnout různé reklamní prostory v různé velikosti, dle jejich možností.
46. Tvrzení žalobkyně a předložené důkazní prostředky (faktury, smlouvy) včetně svědeckých výpovědí jednatelů dodavatelů Moute Sernio a S-O-N CZ ani v souvislosti s dalšími zjištěními správce daně o činnosti subdodavatelů neodůvodňují existenci vysokých rozdílů mezi smluvními a referenčními cenami. Žalobkyně nepředložila žádné důkazní prostředky, které by svědčily o tom, že jí byly poskytnuty komplexní služby rozsahem přesahujícím služby, které poskytly sportovní kluby. Vyslechnutí svědci nepotvrdili žádnou z žalobkyní namítaných skutečností ve věci tzv. kompletačních a servisních služeb.
47. K námitce, dle níž není důvod k hodnocení společností Moute Sernio a S-O-N CZ, žalovaný odkázal na odstavce 57 a dále 26 a 87 svého rozhodnutí a tam citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 47/2013-30.

48. S odkazem na odstavec 95 svého rozhodnutí pak žalovaný dále uvedl, že v nyní posuzovaném případě skutková zjištění prokázala, že převážným účelem vzájemné dohody tzn. obchodních vztahů žalobkyně a dodavatelů Moute Sernio a S-O-N CZ bylo snížení základu daně z příjmů žalobkyně, neboť žalobkyně byla součástí řetězce subjektů, které nepodávaly daňová přiznání a neplnily si své povinnosti vůči správci daně, přičemž žalobkyně přijaté faktury uplatnila v nákladech na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a snížila tak svůj daňový základ. Správce daně nepovažoval zúčastněné subjekty za osoby jinak spojené jen proto, že si v rámci svého obchodního vztahu sjednaly jiné než běžné ceny a tento cenový rozdíl přesvědčivě nezdůvodnily, ale zohlednil také další okolnosti předmětných obchodních transakcí, které vykazovaly celou řadu nestandardností (odstavce 97 až 117 rozhodnutí žalovaného).
49. Žalovaný zcela respektuje závěry obsažené ve shora citovaném nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 33/01 a rozsudcích Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 74/2010-81 a čj. 7 Afs 47/2013-30. Není mu ale zřejmé, k podpoře jaké argumentace na ně žalobkyně poukazuje. Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 47/2013-30 přímo vyvrací závěr žalobkyně, že skutečnosti, které nastaly mezi dodavatelem žalobkyně a jejich subdodavatelem nelze žalobkyni přičítat k tíži. Odkaz na shora citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 7 A 72/2001-53 není na posuzovanou věc přílehlavý.
50. Polemika nad ekonomickým přínosem předmětné reklamy v podobě konkrétních ekonomických ukazatelů není pro daňovou účinnost předmětných nákladů relevantní. Měla to být právě žalobkyně, kdo se měl o celkový efekt jí vynaložených prostředků zajímat a vyžadovat po dodavateli analýzu hospodářských výsledků. A to zejména za situace, kdy ona sama tvrdí, že služba byla komplexní a zpracování analýz zahrnovala. Žalobčina citace usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 180/2006-64 je vytržena z kontextu; v tehdy posuzované věci se jednalo o specifický případ, kdy podnikatelský záměr ještě nepřinesl žádné příjmy, a případné náklady se tak mohou vztahovat pouze k příjmům hypotetickým a očekávaným.
51. Z žalobkyní citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 132/2008-82 pak plyne, že ačkoliv není třeba, aby mezi příjmy a výdaji byla přímá úměra, je nutné, aby byla naplněna podmínka bezprostřední souvislosti, což žalobkyně v nynějším případě neprokázala. Jakékoli důkazy se správcem daně nepodařilo získat ani od subdodavatelů v rámci řetězce.
52. Svědecká výpověď jednatele společnosti Moute Sernio neprokázala, že tato společnost poskytovala žalobkyni komplexní reklamní služby. Žalobkyně pak v této souvislosti nepředložila žádné důkazní prostředky. K námitce nesprávného hodnocení svědecké výpovědi jednatele společnosti S-O-N CZ žalovaný uvedl, že správce daně se zabýval otázkou, proč do původního řetězce subjektů vstoupil další dodavatel, který veškeré know-how převzal od původního dodavatele Moute Sernio a není tedy zřejmé, v čem jeho přidaná hodnota spočívala; takový postup nelze považovat za standardní.
53. Žalovaný taktéž nesouhlasil s námitkou nepřezkoumatelnosti svého rozhodnutí, k čemuž odkázal na rozsáhlou judikaturu Nejvyššího správního soudu. Z žalobou napadeného rozhodnutí je zcela zřejmé, jakými úvahami se žalovaný řídil při hodnocení skutkových i právních otázek, jakými úvahami se řídil při porovnávání

předmětných plnění a proč neuznal žalobkyní uplatněné náklady na reklamu ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů.

54. Námitka o údajné neobjektivitě pracovníků finanční správy je veskrze obecná, bez jakékoliv vazby na nynější případ a není podložena ani žádnými věrohodnými důkazními prostředky. Z napadeného rozhodnutí je zcela zřejmé, že správce daně a následně žalovaný postupovali v souladu se zákonem a základními zásadami a cílem správy daní. Správce daně pouze postupoval tak, jak mu ukládá zákon, a k doměření daně došlo v důsledku pochybení na straně žalobkyně.
55. Námitkou nezákonného vedení daňové kontroly se žalovaný zabýval v odstavcích 120 až 127 svého rozhodnutí. Nesprávný postup správce daně, který nevydal výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu, ale rovnou zahájil daňovou kontrolu, automaticky nezpochybňuje jeho skutkové a právní závěry stran daňové povinnosti žalobkyně. Má ale vliv na zákonnost předepsaného penále. V souladu s tím tedy žalovaný dodatečně platební výměry změnil tak, že správcem daně předepsané penále snížil na 0 Kč. Kromě povinnosti uhradit penále žalobkyně nekonkretizovala žádná procesní práva, jejichž porušením došla újmy. Skutečnost, že předmětná daňová kontrola byla zahájena nezákonně, automaticky nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí na ni navazujících. Žalovaný na podporu své argumentace poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, čj. 6 Afs 61/2018-30, ze dne 31. 10. 2018, čj. 6 Afs 386/2017-56, ze dne 28. 11. 2018, čj. 10 Afs 149/2018-59, a ze dne 10. 1. 2019, čj. 8 Afs 22/2017-46.
56. Žalovaný navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl.

IV. Právní hodnocení krajského soudu

57. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez jednání dle § 51 s. ř. s.
58. Žaloba není důvodná.

IV.A K formě podané žaloby

59. Jakkoli to nebývá zvykem, krajský soud považuje za vhodné se nejprve pozastavit nad formální stránkou podané žaloby. Nelze totiž přehlédnout, že v ní uplatněná argumentace je do značné míry neuspořádaná a repetitivní. Citace soudní judikatury jsou neúplné (či dokonce přímo chybné), což komplikuje její dohledání. Celá žaloba je pak poměrně rozsáhlá a čítá 25 stran. To vše vede k obtížné srozumitelnosti žalobní argumentace jako takové.
60. S ohledem na tyto skutečnosti krajský soud upozorňuje, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jeho úkolem je totiž vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, čj. 7 As 126/2013-19). Tento závazek přitom nemůže být chápán tak, „že vyžaduje za všech okolností podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument účastníka (srovnej např. rozsudek ve věci *Van de Hurk v. The Netherlands*, ze dne 19. 4. 1994, Series No. A 288). To by mohlo vést zejména u velmi obsáhlých podání až k

absurdním a kontraproduktivním důsledkům jsoucím v rozporu se zásadou efektivní a hospodárnosti řízení. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se městský soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení tak, aby žádná z nich nezůstala bez náležité odpovědi. Odpověď na základní námitky však v sobě může v některých případech konzumovat i odpověď na některé námitky dílčí a související“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2009, čj. 9 Afs 70/2008-130). Ostatně i Ústavní soud v této souvislosti konstatoval, že „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68, a obdobně též například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, čj. 8 Afs 41/2012-50, ze dne 6. 6. 2013, čj. 1 Afs 44/2013-30, a ze dne 3. 7. 2013, čj. 1 As 17/2013-50). Ve světle výše uvedeného přistoupil následně krajský soud k posouzení žalobních námitek.

IV.B K námitkám nepřezkoumatelnosti a vnitřní rozpornosti rozhodnutí daňových orgánů

61. Krajský soud se nejprve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti rozhodnutí daňových orgánů, jejichž důvodnost by sama o sobě postačovala k jejich zrušení; těmto námitkám nepřisvědčil.
62. V otázce požadavků na kvalitu odůvodnění správního rozhodnutí lze poukázat například na rozsudek ze dne 16. 6. 2006, čj. 4 As 58/2005-65, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že z rozhodnutí správního orgánu musí být mimo jiné patrné, „*proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné, nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné, nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů*“. Jinými slovy z rozhodnutí správního orgánu musí plynout, jaký skutkový stav vzal správní orgán za rozhodný, jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem rozhodné skutečnosti posoudil. Povinnost odůvodnit rozhodnutí však z druhé strany nemůže být chápána tak, že vyžaduje podrobnou odpověď na každý argument účastníků řízení (srov. obdobně například náleží Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2012, sp. zn. IV. ÚS 3441/11). Rozhodnutí správních orgánů obou stupňů tvoří z hlediska soudního přezkumu jeden celek a není proto vyloučeno, aby případné mezery odůvodnění tato rozhodnutí vzájemně doplňovala (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2014, čj. 6 As 161/2013-25).
63. K obecnému konstatování žalobkyně, dle něhož se žalovaný přes obsáhlé odůvodnění svého rozhodnutí ve skutečnosti nevypořádal ani s jedním z argumentů obsažených v odvolání, krajský soud pouze ve stejné míře obecnosti uvádí, že se s ním neztotožnil. Z žalobní argumentace je patrné, že žalobkyně primárně nesouhlasí se způsobem, jakým daňové orgány věc posoudily. To však nepřezkoumatelnost jejich rozhodnutí založit nemůže.
64. Žalobkyně považovala rozhodnutí žalovaného za nepřezkoumatelné konkrétně proto, že se údajně nezabýval otázkou, zda se ze strany zúčastněných subjektů by se muselo jednat o vědomé a cílené jednání za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové

ztráty. Žalovaný v odstavci 57 svého rozhodnutí, jakož správce daně na straně 27 zprávy o daňové kontrole shodně s odkazem na shora citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 47/2013-30 a dále rozsudek téhož soudu ze dne 20. 11. 2014, čj. 9 Afs 92/2013-27, shodně konstatovali, že otázka zavinění či vědomého zapojení daňového subjektu do řetězce je pro posouzení naplnění podmínek dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů nerozhodná. Takové hodnocení je nejen přezkoumatelné, ale krajský soud se s ním i ztotožňuje.

65. Nedůvodná je též námitka nepřezkoumatelnosti spočívající v tom, že správce daně nezjišťoval údaje o transakcích mezi nespojenými subjekty, ale výlučně mezi subjekty, které považoval za spojené. Tato námitka je dle jejího obsahu primárně námitkou neunesení důkazního břemene ze strany správce daně; z tohoto úhlu se jí proto krajský soud bude zabývat v další části tohoto rozsudku. Z pohledu přezkoumatelnosti je však zcela dostatečné, že správce daně i žalovaný postup při stanovení referenční ceny (tj. ceny zjištěné porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo obdobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty) dostatečně popsali. K tomu viz zejména strany 32 až 34 zprávy o daňové kontrole či odstavce 62, 75, 76 a 105 rozhodnutí žalovaného.
66. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce nepřezkoumatelnosti spočívající v tom, že daňové orgány srovnávaly svým rozsahem a obsahem odlišná plnění. Správce daně i žalovaný k tomu uvedli, že žalobkyně odlišný obsah plnění ze strany sportovních klubů a žalobčinyých přímých dodavatelů neprokázala (srov. zejména stranu 31 zprávy o daňové kontrole a odstavce 77 až 80 rozhodnutí žalovaného). Na této úvaze krajský soud nic nepřezkoumatelného neshledal.
67. Není ani pravda, že by správce daně nezdůvodnil neprovedení důkazu dotazem u jednotlivých „konečných poskytovatelů“ reklamního prostoru na obvyklou cenu jimi poskytovaného reklamního plnění. Správce daně k tomu na straně 32 zprávy o daňové kontrole výslovně uvedl, že požadované informace získal již svou dřívější vyhledávací činností, a navrhovaný důkaz je proto nadbytečný. Na stranách 33 a 34 zprávy o daňové kontrole pak správce daně podrobně reprodukoval obsah odpovědí těchto „konečných poskytovatelů“. Dále se k tomuto důkaznímu návrhu vyjádřil i na straně 40 zprávy o daňové kontrole s tím, že se na ceny obvyklé u „konečných poskytovatelů“ již dotazoval.
68. Žalobkyně dále považuje rozhodnutí daňových orgánů za nepřezkoumatelná proto, že údajně nezdůvodnily svůj závěr o tom, že žalobkyně a společnosti Moute Sernio a S-O-N CZ jsou osobami spojenými dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů. Odůvodnění těchto závěrů je však naopak velmi obsáhlé a prolíná se takřka celými rozhodnutími správce daně a žalovaného (k tomu lze poukázat zejména – avšak nikoli výlučně – na odstavce 63 až 91 rozhodnutí žalovaného). O přezkoumatelnosti těchto závěrů svědčí i skutečnost, že s nimi žalobkyně v žalobě obsáhle polemizuje.
69. Zcela nedůvodná je též námitka vnitřní rozpornosti rozhodnutí správce daně, který na straně 47 zprávy o daňové kontrole uvedl, že „setrvává na svých dosavadních závěrech o neprokázání rozdílu mezi cenami“. Z kontextu celé zprávy o daňové kontrole je totiž bezpochyby zřejmé, že tím má správce daně na mysli neprokázání důvodu rozdílu mezi referenčními cenami a cenami, které za služby společností Moute Sernio a S-O-N CZ platila žalobkyně, a nikoli to, že by takový rozdíl vůbec neexistoval.

IV.C K námitce nesprávného přenosu důkazního břemene

70. Nedůvodnou shledal krajský soud též námitku nesprávného přenosu důkazního břemene na žalobkyni.

IV.C.1 Obecná východiska

71. Dle § 23 odst. 7 věty první a druhé zákona o daních z příjmů pak platí, že „[l]iší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku.“ Dle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5. téhož zákona se pak osobami spojenými rozumí jinak spojené osoby, „které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.“
72. Výkladem citovaných ustanovení se již opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud. Z recentní judikatury lze poukázat například na jeho rozsudek ze dne 19. 9. 2019, čj. 5 Afs 341/2017-47, v němž obsírně shrnul následující:

„[21] V případě, že je prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, je na správci daně, aby prokázal, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od ceny, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Neuplatní se tedy zásada, že v daňovém řízení je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Správce 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.

[22] Nutnou (nikoli však dostačující) podmínkou pro úpravu základu daně dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je existence rozdílu mezi cenami.

[23] 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, čj. 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.

[24] 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. Důkazní břemeno správce daně se také týká zjištění situace, za které sjednávaly cenu spojené osoby. Tento postup zpravidla vede ke zjištění

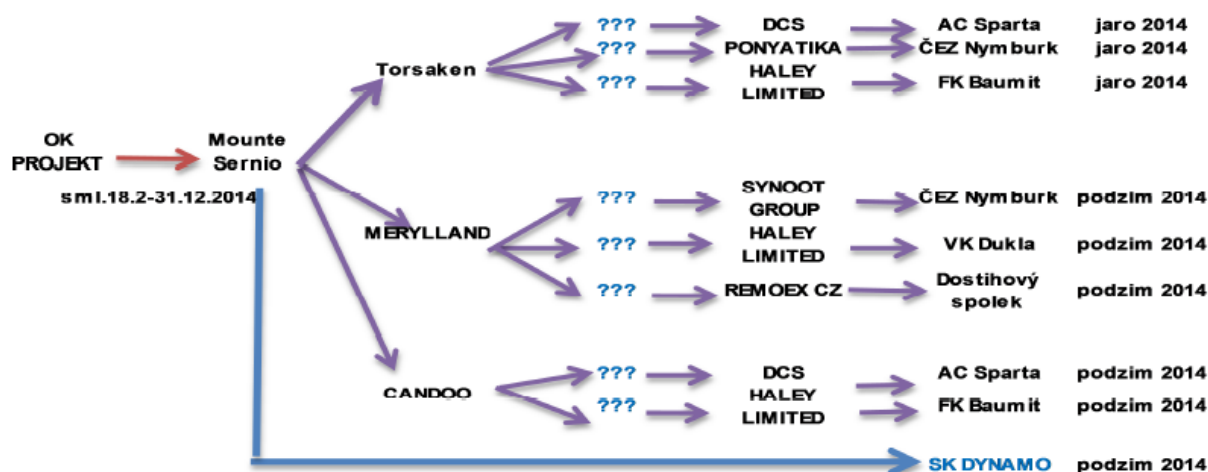
určitého intervalu dosažených konkrétních cen. Správce daně pak musí pro účely určení rozdílu mezi cenami vyjít z rozmezí ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu (viz rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2009, č. 8 Afs 80/2007-105, č. 1852/2009 Sb. NSS).

[25] V případě, že správce daně unese břemeno tvrzení i důkazní ke všem rozhodným skutečnostem, tj. prokáže, že smluvními stranami předmětného právního vztahu jsou spojené osoby a sjednaly si cenu lišící se od ceny referenční, musí dát správce daně tomu, komu má být upraven základ daně, prostor k tomu (časový i věcný), aby mohl zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě (viz rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2011, č. 7 Afs 74/2010-81, č. 2548/2012 Sb. NSS) vysvětlit a doložit. V této následné fázi nese břemeno důkazní a břemeno tvrzení opět daňový subjekt, který musí tvrdit a prokázat zvláštní a obvyklým poměrům na trhu se vymykající, a přitom ekonomicky racionální, důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny referenční. Unese-li daňový subjekt toto břemeno, úprava základu daně správcem daně nepřipadá v úvahu.“

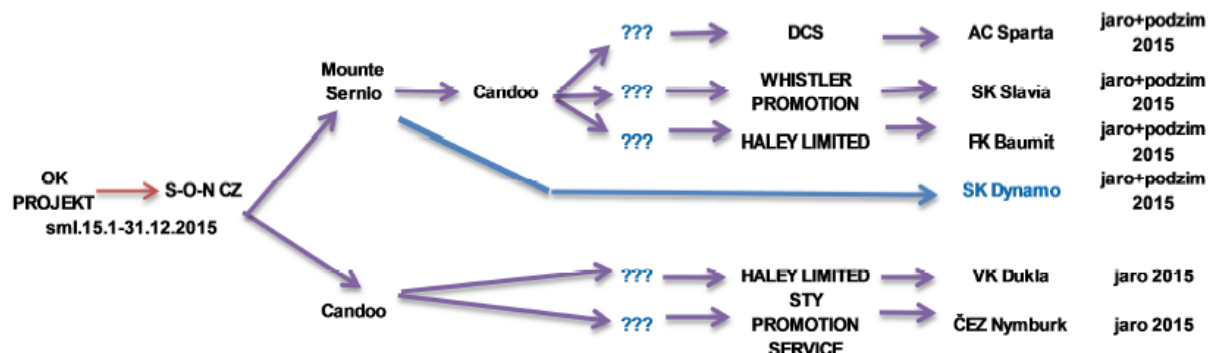
73. Tyto obecně formulované judikatorní závěry jsou zcela aplikovatelné i v nyní posuzovaném případě.

IV.C.2 Aplikace na nynější případ

74. V posuzované věci je sporné, zda na žalobkyni přešlo důkazní břemeno v otázce uspokojivého doložení důvodů zjištěných cenových rozdílů. K tomu je zapotřebí, aby správce daně prokázal, že smluvními stranami posuzovaných transakcí jsou spojené osoby a sjednaly si cenu lišící se od ceny referenční. Tyto otázky jsou přitom do značné míry vzájemně propojené. Krajský soud shledal, že správce daně uvedenému požadavku dostál.
75. Krajský soud na tomto místě předesílá, že se v podstatě ztotožnil s posouzením věci, jak je učinily daňové orgány. V podrobnostech proto lze odkázat na odůvodnění jejich rozhodnutí. Krajský soud dále předestře pouze úvahy, které považuje za stěžejní.
76. V první řadě je klíčové, že mezi účastníky řízení není sporu o tom, že žalobkyně unesla důkazní břemeno v otázce samotné fakticity uskutečněného reklamního plnění tak, jak je zakotveno ve smlouvě se společností Moute Sernio ze dne 18. 2. 2014, ve znění dodatku č. 1 ze dne 10. 6. 2014, a se společností S-O-N CZ ze dne 15. 1. 2015. Lze ve stručnosti shrnout, že jmenované společnosti měly dle předložených smluv povinnost zajistit nerušený výkon práva na poskytnutí reklamních služeb, zajistit výrobu reklamy na vlastní náklady, údržbu reklamních ploch, fotodokumentaci realizace reklamy, popřípadě informovat odvolatele o termínech konání zápasů. Smlouvy zároveň vymezují, na kterých sportovištích a jakým způsobem měla reklama proběhnout. Účastníky řízení ale odlišuje pohled na to, zda určitá dodatečná „přidaná hodnota“ plnění od těchto společností odůvodňuje významné navýšení cen v rámci subdodavatelského řetězce.
77. Žalobčíným námitkám týkajícím se údajného neprokázání, že posuzované transakce proběhly mezi osobami jinak spojenými dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů, krajský soud nepřisvědčil.
78. Správce daně a žalovaný předně dostatečně popsali řetězec zapojených subjektů, které pro zdaňovací období roku 2014 graficky znázornili následovně:



79. Ve zdaňovacím období roku 2015 se pak jednalo o následující subdodavatelský řetězec:



80. V rámci těchto řetězců (zejména na úrovni subdodavatelů společností Moute Sernio a S-O-N CZ) pak dle zjištění správce daně docházelo ke skokovému navýšování kupní ceny. V roce 2014 fakturovala společnost Moute Sernio žalobkyni částku 14 006 000 Kč, zatímco ceny od sportovních klubů (prvního článku řetězce) činily 535 298 Kč; jedná se tedy o cca 26násobné navýšení. V roce 2015 fakturovala společnost S-O-N CZ žalobkyni částku 7 759 400 Kč, zatímco ceny od sportovních klubů činily 352 600 Kč; jedná se tedy o cca 22násobné navýšení.

81. Z pohledu krajského soudu takovéto navýšení ceny reklamních služeb postrádá ekonomické opodstatnění. Z obsahu spisu totiž skutečně neplyne, že by rozsah a povaha služeb poskytovaných na počátku řetězce byly zásadně odlišné od služeb poskytovaných společnostmi Moute Sernio a S-O-N CZ. Ze smluv s těmito společnostmi nevyplývá, že by jimi účtovaná cena zahrnovala jakési „know-how“ či kompletační a servisní činnosti (o nichž hovoří žalobkyně, ale též svědek T. J.). Takováto údajná činnost přitom postrádá jakékoli hmatatelné výstupy (např. analýza reklamního trhu a efektivity reklamy, způsob výběru sportovních klubů a konkrétních sportovních událostí apod.) a vůbec pak nelze dovodit, že by jejich cena odpovídala cenám vysoce přesahující ceny samotného reklamního plnění poskytnutého sportovními kluby. Zcela obecná konstatování pana J. jsou v této souvislosti naprosto nedostatečná, neboť je nelze jakkoli propojit s konkrétním plněním (totéž obdobně platí pro svědeckou výpověď Ing. Z.). Z ničeho pak neplyne, že by se žalobkyně jakkoli pokoušela srovnat cenu nabízenou společnostmi Moute Sernio

a S-O-N CZ s jinými případnými nabídkami (žalobkyně v této souvislosti nic konkrétního ani netvrdí). Naopak vše nasvědčuje tomu, že žalobkyně tyto ceny pouze bez dalšího akceptovala.

82. Jako nesmyslné se pak jeví též zapojení velkého množství subdodavatelů, jejichž skutečná role v rámci řetězce je zcela nejasná (snad pouze s výjimkou společnosti WHISTLER PROMOTION, která měla mít exkluzivní pozici pro poskytování reklamy v klubu SK Slavia Praha; tato společnost však byla pouze jedním z vícera subdodavatelů v daném řetězci). Závěru o účelovém vytvoření řetězce pak nasvědčuje i nekontaktnost řady těchto subdodavatelů, jakož i četné výběry vysokých částek hotovosti z účtů zapojených subjektů (srov. obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2020, čj. 7 Afs 176/2019-26).
83. Žalobkyně se mýlí, má-li zato, že určité podezřelé okolnosti na straně subdodavatelů žalobčinych přímých dodavatelů nemohou být žalobkyni kladeny k tíži, neboť o nich nevěděla. Nejvyšší správní soud již v žalobkynině citovaném rozsudku čj. 7 Afs 47/2013-30 vyložil, „že osobou podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, je každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jejímž důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty (zde 22 násobné navýšení daňové účinného výdaje). Na tom nic nemění ani domněnka stěžovatelky, že finanční ředitelství je povinno prokázat jí subjektivní stránku takového nekalého jednání, resp. vědomost o takovém jednání (úmysl), tj. že smluvní vztah uzavřela s vědomím možného snížení svého základu daně. Otázka zavinění má své opodstatnění v právu trestním, ale nikoliv v nalézacím řízení při správě daní (právu daňovém).“ Pro posouzení věci je tedy rozhodné především to, zda žalobkyně z účelového jednání subjektů zapojených v řetězci profitovala. To je pak zřejmé již z toho, že vysoké náklady na reklamní služby zahrнула do svých daňových nákladů.
84. Řetězec subdodavatelů, kteří se přímo podíleli na navyšování ceny plnění, popřípadě, jejichž plnění jsou zatížena podezřelými okolnostmi, je zapotřebí posuzovat jako celek. Je proto též nerozhodné, zda by konkrétní transakce mezi žalobkyní a jejími přímými dodavateli – vnímané izolovaně – jinak při posouzení správce daně obstály. Jakkoli se žalobkyně přitom snaží předestřít obraz těchto transakcí jako zcela legitimní a v obchodních vztazích běžný, již samotná skutečnost, že bez podrobnějšího srovnání cen na trhu přijala reklamní plnění takto nadhodnocená, je velmi silným ukazatelem účelovosti jejího jednání. Žalobčino tvrzení, dle něhož se nerozhodovala pouze na základě ceny, ale také referencí, očekávání, které poskytovatel služby vytváří, svého podnikatelského úsudku a efektivitu poskytnutých služeb, na uvedeném nic nemění. Z ničeho neplyne, že by se snad při svém rozhodování vůbec pokoušela o srovnání jiných možných nabídek, a to ani podle takto nastíněných kritérií.
85. Zejména tyto shora uvedené skutečnosti ve svém souhrnu představují dostatečný podklad pro závěr o tom, že posuzované subdodavatelské řetězce byly v letech 2014 a 2015 vytvořeny účelově, aby ve výsledku dosáhly maximálního navýšení daňových nákladů. Krajský soud nepochybuje o tom, že žalobkyně určitá reklamní plnění obdržela. S ohledem na mnohonásobný rozdíl mezi cenami poskytovanými sportovními kluby a společnostmi Moute Sernio a S-O-N CZ je však z pohledu soudu zcela zřejmé, že primárním účelem posuzovaných transakcí samotné poskytování reklamy nebylo.

86. To samozřejmě nevyklučuje, že reklama nemohla mít pozitivní efekt na žalobčino hospodaření, jak v žalobě namítá. Bez účelového navyšování cen však mohla stejného efektu docílit i za mnohem nižší částky. Krajský soud proto nepovažoval za potřebné se argumentací týkající se navyšení žalobčina zisku v důsledku reklamy podrobněji zabývat.
87. Nedůvodné jsou též námitky týkající se údajně chybně posouzených referenčních cen.
88. Nejvyšší správní soud ve shora citovaném rozsudku čj. 7 Afs 47/2013-30 konstatoval, že cenou obvyklou je „*třeba rozumět cenu běžnou na ,nedeformovaném trhu služeb‘, tedy cenu nabízenou ostatním spotřebitelům – cenu nezatíženou jejím dřívějším navýšením v řetězci firem, či jiným účelovým jednáním dodavatelů*“. V taktéž shora citovaném rozsudku čj. 7 Afs 74/2010-81 Nejvyšší správní soud dovodil, že „[r]eferenční 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. **Referenční cena je v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy**“ (důraz doplněn).
89. Krajský soud k tomu uvádí, že samotné transakce na úrovni prvních dvou článků řetězce (tj. mezi sportovními kluby a jejich bezprostředními odběrateli) není bez dalšího nutné považovat za plnění mezi jinak spojenými osobami dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů. V nynějším případě není z ničeho patrné, že by se shora popsané okolnosti (především však nepřiměřené navýšení cen) týkaly i těchto transakcí. Již z tohoto důvodu krajský soud nepovažuje za chybné, pokud právě ceny účtované prvotními poskytovateli reklamních služeb představovaly pro správce daně ceny referenční.
90. Žalobkyně sice uvádí, že plnění jmenovaných společností a sportovních klubů neměla totožný rozsah a obsah (jednalo se tedy o rozdílné podmínky), avšak to z obsahu spisu neplyne, neboť v něm jsou založeny takřka pouze formální doklady, které uskutečnění dodatečných služeb ze strany společností Moute Sernio a S-O-N CZ neprokazují. Samotná žalobkyně v této souvislosti poukazuje v podstatě pouze na výpovědi jednatelů uvedených společností. Ty jsou však velmi obecné a bez vazby na konkrétní plnění. Bez dalších konkrétních důkazních prostředků proto k prokázání uskutečnění plnění v širším rozsahu než ze strany sportovních klubů nepostačují. Naopak z obsahu odpovědí sportovních klubů na výzvy správce daně vyplývá, že to byly právě sportovní kluby, které plnění v rozsahu přibližně odpovídajícímu smlouvám mezi žalobkyní a společnostmi Moute Sernio a S-O-N CZ reálně poskytovaly. Jelikož závěr o rozdílnosti plnění ze strany sportovních klubů a jmenovaných společností postrádá dostatečně konkrétní oporu, pak nebylo zapotřebí ani jakéhokoli znaleckého zkoumání, které by mělo takovýto „rozdílný“ zohlednit, jak žalobkyně požadovala. Za této situace postrádá smysl žalobčin požadavek, aby správce daně cenu těchto služeb od společností Moute Sernio a S-O-N CZ blíže zjišťoval.
91. Sportovní kluby v odpovědích na výzvy správce daně prakticky shodně uvedly, že ceny reklamního plnění stanovují individuálně (dle konkrétního zákazníka a umístění

- reklamy) a neposkytují žádné množstevní slevy či bonusy. Z některých odpovědí zároveň plyne, že to byly právě sportovní kluby, které zajišťovaly samotné uskutečnění reklamy, a to včetně výroby loga či údržby reklamy a její dokumentace.
92. Krajský soud nesdílí žalobčino přesvědčení, že informace poskytnuté sportovními kluby nemají dostatečnou vypovídací hodnotu. Skutečnost, že sportovní kluby neposkytovaly plnění na základě ceníkových cen – ale naopak cen individuálně stanovených – do značné míry omezuje možnosti, jakými lze stanovit referenční ceny. Za této situace se ovšem jako zcela vhodné a rozumné jeví stanovení referenčních cen právě jako ceny, které poskytovaly sportovní kluby svým přímým odběratelům v rámci nyní posuzovaného řetězce, neboť se jednalo o prakticky totéž konkrétní plnění, které skrze subdodavatele obdržela nakonec sama žalobkyně. Z pohledu krajského soudu se proto jedná o relevantní a dostatečně přesně určenou srovnávací cenu (nebylo proto ani nutné postupovat při stanovení ceny dle právního předpisu upravujícího oceňování majetku).
93. To platí tím spíše s přihlédnutím ke skutečnosti, že pro stanovení referenční ceny postačuje při nedostatku informací určitý kvalifikovaný odhad. I kdyby tak plnění na počátku a na konci posuzovaného řetězce vykazovala dílčí odlišnosti, automaticky to nevylučuje použití cen stanovených sportovními kluby coby cen referenčních. Menší rozdíly ve sjednaných podmínkách plnění, ale i rozsahu služeb stanovení referenčních cen nebrání. Postačí, pokud se jedná o plnění a podmínky obdobné povahy. Rozdíly, na které v nynějším případě poukazuje žalobkyně, jsou přitom buď neprokázané (uskutečnění kompletačních a servisních činností) nebo jen stěží mohou odůvodnit dramatické navýšení cen v rámci dalších subdodavatelských transakcí (například platba předem oproti platbě po realizaci reklamy apod.).
94. Jakkoli pak žalobkyně poukazuje na své „racionální“ jednání v roce 2015, kdy přijala nižší cenovou nabídku reklamních služeb od společnosti S-O-N CZ, stále to nic nemění na tom, že i v případě plnění od této společnosti došlo k cca 22násobnému navýšení ceny oproti cenám referenčním.
95. Krajský soud tedy ve výsledku dospěl k závěru, že správce daně v otázce zapojení jinak spojených osob a sjednání cen odlišných od cen referenčních břemeno tvrzení a důkazní unesl. Bylo tedy na žalobkyni, aby vzniklý rozpor uspokojivě vysvětlila, což se však nestalo. Jak již krajský soud shora uvedl, svědecké výpovědi jednatelů společností Moute Sernio a S-O-N CZ nejsou v tomto ohledu dostatečné a tvrzení o uskutečnění dodatečných kompletačních a servisních činností žalobkyně jinými důkazní prostředky nepodpořila. Za této situace krajský soud neshledal, že by daňové orgány v této souvislosti kladly na žalobkyni nepřiměřené nároky na dokazování. Ostatně žalobkyně ani neuvedla, v čem by tato nepřiměřenost měla v nynější věci spočívat. Bylo na ní, aby si k prokázání odůvodněnosti rozdílu fakturovaných a referenčních cen zajistila podklady, které by uskutečnění dodatečných služeb prokázaly, a to tím spíše, pokud jejich hodnota měla fakticky mnohonásobně přesahovat „základní“ reklamní plnění poskytované sportovními kluby.
96. S ohledem na shora uvedené proto krajský soud neshledal, že by daňové orgány postupovaly v rozporu s § 1 odst. 2 a § 6 odst. 2 daňového řádu, potažmo § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů.

IV.D K námitce systémové podjatosti pracovníků finanční správy

97. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, dle níž finanční motivace úředníků finanční správy nasvědčuje jejich systémové podjatosti.
98. Praxe finanční motivace úředníků finanční správy byla v minulosti terčem oprávněné kritiky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, čj. 1 Afs 363/2018-113). V nyní posuzované věci však ani nebylo postaveno najisto, že by se na oprávněné úřední osoby skutečně žalobkyní nastíněný odměňovací systém vztahoval (žalobkyně svá tvrzení nikterak nedoložila). I kdyby tomu tak ovšem bylo, ani tehdy by taková skutečnost v nynějším případě nezakládala důvod ke zrušení rozhodnutí žalovaného, potažmo správce daně, neboť platí, že samotné vydání rozhodnutí vyloučenou úřední osobou obecně nemusí nutně vést ke zrušení napadeného správního rozhodnutí (viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2016, čj. 3 As 15/2016-47). Obdobně se v nálezu ze dne 2. 4. 2013, sp. zn. Pl. ÚS 30/09, vyjádřil i Ústavní soud, dle něhož „*shledá-li soud v přezkumu správního řízení dle § 152 správního řádu důvody vyloučení úřední osoby pro její podjatost, je povinen se dále zabývat otázkou, zdali se tato okolnost promítla v nezákonnosti správního rozhodnutí, příp. v dalších vadách řízení, jež předcházelo jejímu vydání, jež pak opodstatňují závěr o důvodnosti žaloby proti rozhodnutí správního orgánu a následně dle § 78 odst. 1 s. ř. s. vedou k jeho zrušení soudem.*“ Tento závěr – jakkoli vyslovený ve vztahu ke správnímu řádu – je plně aplikovatelný i v nyní posuzované věci.
99. Žalobkyně spatřovala projev v podjatosti oprávněných úředních osob ve způsobu, jakým postupovaly při provádění a hodnocení důkazů. Krajský soud však v tomto ohledu neshledal, že by se správce daně, jakož i žalovaný dopustili jakéhokoli pochybení (viz v podrobnostech výše). Za této situace nelze dospět k závěru, že by se žalobkyní namítaná podjatost oprávněných úředních osob promítla do zákonnosti dodatečných platebních výměrů či rozhodnutí žalovaného.

IV.E K námitce nezákonně vedené daňové kontroly

100. Nedůvodná je taktéž námitka nezákonně vedené daňové kontroly, jelikož správce daně před jejím zahájením žalobkyni nevyzval k podání dodatečného daňového přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu.
101. V posuzované věci je mezi účastníky řízení nesporné, že správce daně měl před zahájením daňové kontroly výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu vydat. Jelikož tak neučinil, dopustil se procesního pochybení.
102. Nejvyšší správní soud k tomu například v rozsudku ze dne 10. 4. 2019, čj. 9 Afs 364/2018-76, č. 3888/2019 Sb. NSS, konstatoval, že „*procesní pochybení správce daně v podobě nevydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu nezpůsobuje bez dalšího nezákonnost doměření daně.*“ V tehdejší věci Nejvyšší správní soud zároveň vedl, 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.*“
103. Jak přitom plyne z výše uvedeného, správce daně žalobkyni daň doměřil zcela důvodně. Pochybení správce se tak v žalobčině právní sféře nepříznivě promítlo pouze v podobě předepsaného penále, jemuž se žalobkyně mohla hypoteticky v případě zákonného postupu správce daně vyhnout. Tento negativní důsledek ale žalovaný

odstraní, neboť předepsané penále změnou rozhodnutí správce daně stanovil na 0 Kč. Není proto žádný důvod, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného, popřípadě dodatečné platební výměry rušil. Ostatně ani žalobkyně nekonkretizuje, jak (jinak) mohlo nevydání výzev dle § 145 odst. 2 daňového řádu porušit její veřejná subjektivní práva.

V. Závěr a náklady řízení

104. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
105. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením před soudem vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené nad rámec běžné úřední činnosti. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

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

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

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

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

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

České Budějovice 24. února 2022

JUDr. Marie Trnková v. r.
předsedkyně senátu