



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **A.K.U.P.I. CB spol. s r.o.**  
sídlem Čěčova 625/26, 370 04 České Budějovice  
zastoupen advokátem Mgr. Michalem Vojáčkem  
sídlem Dejvická 9, 160 00 Praha 6

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 10. 2018,  
č. j. 46585/18/5200-11432-807689,

takto:

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

## Odůvodnění:

### I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Jihočeský kraj, územní pracoviště v Českých Budějovicích (dále jen „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) platebním výměrem ze dne 22. 2. 2017, č. j. 342020/17/2201-51522-302625, na základě § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v souvislosti se zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, doměřil žalobci dodatečným platebním výměrem daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 o částku 1 676 370 Kč, neboť správce daně na základě zprávy o daňové kontrole (č. j. 77951/17/2201-62564-301236) došel k závěru, že mezi žalobcem a společností TRIGLAV MOUNT s.r.o., která na základě smlouvy poskytovala žalobci reklamní služby, je vztah spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmu, a že tento vztah je vytvořen převážně za účelem snížení základu daně. Dále žalobci vznikla dle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 335 274 Kč. Žalovaný k odvolání žalobce změnil rozhodnutí správce daně tak, že doměřenou daň snížil na částku 1 666 870 Kč a vyměřené penále snížil na 333 374 Kč.
2. Dále správce daně platebním výměrem ze dne 22. 2. 2017, č. j. 343097/17/2201-51522-302625, na základě § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona daňového řádu v souvislosti se zákonem o daních z příjmu, doměřil žalobci dodatečným platebním výměrem daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 o částku 1 905 510 Kč, neboť správce daně na základě zprávy o daňové kontrole (č. j. 77951/17/2201-62564-301236) došel k závěru, že mezi žalobcem a společností TRIGLAV MOUNT s.r.o., která na základě smlouvy poskytovala žalobci reklamní služby, je vztah spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmu, a že tento vztah je vytvořen převážně za účelem snížení základu daně. Dále žalobci vznikla dle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 381 102 Kč. Žalovaný k odvolání žalobce změnil rozhodnutí správce daně tak, že doměřenou daň zvýšil na částku 1 905 700 Kč a vyměřené penále zvýšil na 381 140 Kč. O obou rozhodnutích rozhodl žalovaný společným rozhodnutím, které je předmětem přezkumu v tomto řízení.

### II. Shrnutí žaloby

3. Žalobce podal dne 21. 12. 2018 včasnou žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích. Uplatňované žalobní body lze shrnout do tří skupin, a) nezákonnost napadeného rozhodnutí b) systémový nedostatek objektivitý pracovníků správce daně a c) nezákonné provedení daňové kontroly.

*Ad a):*

4. Žalobce má za to, že správce daně porušil povinnosti stanovené v § 1 odst. 2 a § 6 odst. 2 daňového řádu a vyměření daně v rozporu s § 27 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmu. Žalobce předně uvádí, že správce daně nezákonně přenesl důkazní břemeno na daňový subjekt, a naopak sám své důkazní břemeno neusnesl. K požadavkům nároků orgánů veřejné moci při dokazování odkazuje žalobce na nález Ústavního soudu ze dne 5. 3. 2009, sp. zn. II. ÚS 281/09, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. května 2009, č. j. 7 Afs 93/2008-126. Vady při přenášení důkazního břemene

v daňovém řízení jsou přitom jednoznačným důvodem, jenž musí vést ke zrušení rozhodnutí, k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2009, č. j. 7 Afs 116/2008-109. Dále žalobce odkazuje na § 92 daňového řádu. Žalobce je přesvědčen, že důkazní břemeno v plném rozsahu unesl a vyplývá to i z kontrolních zjištění správce daně, který skutečnou realizaci reklamních plnění v daňovém řízení podrobně zjišťoval.

5. Správce daně i žalovaný dospěli k závěru, že žalobce nepředložil dostatečné důkazy ohledně podstatných rozdílů mezi cenami dodavatele TRIGLAV MOUNT s.r.o. a cenami referenčními, což není pravda, jak doložil žalobce ve svém vyjádření v průběhu daňového řízení. Ceny dodavatele TRIGLAV MOUNT s.r.o. jsou cenami obvyklými, správce daně použil jako referenční cenu ceny jen části plnění dodavatelem TRIGLAV MOUNT s.r.o. žalobci poskytnutého, tj. hodnotu reklamního prostoru, pořízenou navíc za zcela jiných množstevních a platebních podmínek a bez zohlednění zbývajících částí plnění – žalobci nebyl pouze pronajat reklamní prostor, nýbrž mu byly poskytnuty komplexní služby spojené s propagací a reklamou.
6. Žalobce odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 22 Ca 142/2004, ze kterého dle jeho názoru plyne, že existenci vztahu spojených osob za účelem dosažení snížení základu daně z příjmu nebo daňové ztráty je povinen správce daně prokázat; za spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmu nelze považovat osoby jen proto, že si v rámci svého smluvního vztahu sjednaly jiné než běžné ceny, aniž by cenový rozdíl přesvědčivě zdůvodnily. Žalovaný v bodě 102 napadeného rozhodnutí uzavírá, že žalobce a společnost TRIGLAV MOUNT s.r.o. jsou osobami spojenými ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmu, tento závěr však žalovaný nijak neodůvodňuje. Žalobce všechny služby společnosti TRIGLAV MOUNT s.r.o. uhradil transparentně, doložil správci daně doklady, které požadoval, zatímco správce daně chybně zjistil srovnávací cenu, nesplnil svojí důkazní povinnost v daňovém řízení a absolutně odmítl provést žalobcem navržené důkazní prostředky. Správce daně a žalovaný své závěry odůvodňují výlučně tím, že ceny mezi žalobcem a společností TRIGLAV MOUNT s.r.o. se liší od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.
7. Ze zákona i judikatury vyplývá, že proto, aby byly osoby považované za spojené, musí se jednat o jednání vědomé, cílevědomé. Správce daně přehlíží všechna zákonná kritéria, neprovádí k nim žádné důkazy, ani k nim nezaujal žádné závěry. Již z tohoto důvodu považuje žalobce rozhodnutí za nepřezkoumatelné. Žalobce dále odkazuje na nálezy Ústavního soudu Pl. ÚS 33/01 a na rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 47/2013, 7 Afs 74/2010 a 7 A 72/2011. Žalobce doložil vyjádření jednotlivých konečných poskytovatelů reklamního prostoru, která dle jeho názoru prokazují, že služby byly poskytnuty za ceny obvyklé v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Žalovaný nezjistil správně obvyklou cenu, a z tohoto důvodu pak v napadeném rozhodnutí chybně uvádí, že žalobce neuvedl racionální důvod pro koupi reklam za cenu, která byla ve fakturačním řetězci navýšena cca 23krát. 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 použil výhradně srovnávací metodu ceny obvyklé, ač neměl žádné relevantní údaje pro porovnání.

8. Za spojené subjekty pak správce daně považuje všechny subjekty, které se podílely na poskytování reklamních služeb společnosti TRIGLAV MOUNT s.r.o. žalobci, včetně subjektů neidentifikovaných a včetně prvotních poskytovatelů reklamního prostoru, v němž byly tyto reklamní služby poskytnuty. Správce daně pak 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. Obchodní vztahy mezi prvními dvěma subjekty byly sjednány v jiném (větším) rozsahu a tím i s množstevní slevou, navíc se jednalo pouze o poskytnutí reklamního prostoru, zatímco obsahem vztahů mezi žalobcem a TRIGLAV MOUNT s.r.o. byly komplexní reklamní služby. Správce daně a žalovaný tak nezohledňují skutečnost, že tato plnění nejsou identická, takové porovnání je tak zcela zavádějící a nemůže představovat podklad pro daňové řízení.
9. Žalobce v rámci daňového řízení navrhl správci daně provést důkaz dotazem na jednotlivé konečné poskytovatele ohledně ceny, za kterou by žalobci poskytli reklamní prostor (bez množstevních slev), k tomuto návrhu sám předložil svojí písemnou korespondenci s těmito poskytovateli, kde se nabídnuté ceny nelišily od cen, za které byly žalobci služby skutečně poskytnuty společností TRIGLAV MOUNT s.r.o. Správce daně však tyto důkazy pominul a nevyvodil z nich žádné závěry, tím porušil zásadu § 8 odst. 1 daňového řádu. Rovněž důkaz navržený žalobcem, aby správce daně sám učinil dotaz na konečné poskytovatele reklamních prostorů, správce daně neprovedl a ani jeho neprovedení nijak nezduvodnil. Místo toho správce daně zaslal zcela obecně formulované dotazy, na které dostal obecně formulované odpovědi, nemající výpovědní hodnotu. Následně správce daně odmítl důkazní řízení bez relevantních důvodů doplnit, přestože správné zjištění obvyklé ceny je povinností správce, na něm leží v tomto okamžiku důkazní břemeno.
10. Dále žalobce vyjádřením ze dne 14. 6. 2016 navrhl, aby správce daně dotazem přímo na společnost TRIGLAV MOUNT s.r.o. zjistil cenu reklamního plnění poskytovaného žalobci včetně dalších poskytovaných služeb. Tomu však správce daně nevyhověl, stejně jako žalovaný v odvolacím řízení. V rámci kontrolního zjištění (které správce daně učinil součástí zprávy o daňové kontrole) pak správce daně polemizuje s vyjádřením žalobce ze dne 14. 6. 2016, přičemž však necituje toto vyjádření v plném rozsahu a zároveň v plném rozsahu necituje judikaturu Nejvyššího správního soudu. Vztah mezi žalobcem a společností TRIGLAV MOUNT s.r.o. byl zcela transparentní, založen na konkrétně formulovaných smlouvách. Platby probíhaly na základě řádně vystavených daňových dokladů formou bezhotovostních plateb, neprobíhaly žádné hotovostní platby, výběry, nebyly zapojeny žádné nekontaktní osoby.
11. V bodě 93 žalovaný hodnotí subdodavatele společnosti TRIGLAV MOUNT s.r.o., aniž by byl k takovému hodnocení důvod. Žalovaný presumuje, že pokud je některý z dodavatelů nekontaktní, automaticky jsou žalobce a TRIGLAV MOUNT s.r.o. osoby spojené ve smyslu zákona o daních z příjmu. Žalobce však jako objednatel nemá žádný vliv na plnění díla svým subdodavatelem ani na výběr jeho subdodavatelů, neboť zhotovitel díla postupuje v souladu se zákonem samostatně. Nekontaktnost

subdodavatele v průběhu daňového řízení nelze klást k tíži žalobce, žalobce neměl podíl na jeho výběru, ani nevěděl, že se subdodavatel podílel na plnění zakázky pro žalobce.

12. Správce daně na straně 23 a 24 kontrolního zjištění polemizuje s vyjádřením žalobce, že vynaložením nákladů na realizaci předmětné reklamy došlo ke zvýšení obratu. Podle správce daně tato skutečnost není rozhodná, rozhodnou skutečností by bylo pouze zvýšení zisku. Tato úvaha správce daně je dle žalobce nesprávná a účelová, sám správce daně pracuje s tabulkou obratu i zisku, růst obratu daňového subjektu vedl ke zlepšení výsledků hospodaření (zisku). Žalobce má z tabulky vypracované správcem daně za prokázané, že vynaložené reklamní náklady sloužily ke zvýšení příjmu z jeho podnikání a cena, kterou za ně zaplatil, nebyla vyšší než cena obvyklá a současně nebyla vyšší než přínos takto vynaložených nákladů na zvýšení obratu a z toho plynoucího zisku.
13. Důkazní návrhy předkládané žalobcem, kterými prokazoval obvyklou cenu reklamního plnění (prostoru) v rozsahu, v jakém byl žalobcem reklamní prostor nakoupen u společnosti TRIGLAV MOUNT s.r.o., správce daně paušálně odmítal se zdůvodněním, že reklama, co do druhu a rozsahu poskytnutému v období roku 2011 neodpovídá druhu a rozsahu nabízenému pro sezónu 2016/2017 a nabídku sezóny 2016/2017 tak nelze vztáhnout a přirovnat k plnění poskytnutému v roce 2011. Tento paušální závěr správce daně je zcela chybný a nijak nezdůvodněný. Žalobce má za to, že správce daně je vůči němu předpojatý, když přihlíží v rámci daňového řízení pouze ke skutečnostem, které jsou v neprospěch daňového subjektu, skutečnosti svědčící ve prospěch žalobce správce daně nehodnotí vůbec nebo bez řádného zdůvodnění odmítá provést navrhovaný důkazní prostředek. Mimo jiné správce daně v kontrolním zjištění při hodnocení odpovědí konečných poskytovatelů reklamního prostoru dospěl ke zjištění, že tito zajišťovali i výrobu umístěné reklamy, takový závěr z těchto odpovědí však neplyne, poskytovatelé uvádějí, že možné jsou obě varianty. Všechny žalobcovy důkazní návrhy, navrhované za účelem správného stanovení srovnávací ceny, správce daně odbývá, vyjadřuje se k nim zcela zkratkovitě a bezobsačně, čímž se dopouští porušení § 1 odst. 2 daňového řádu. Nápravu pak nezajistil ani žalovaný v odvolacím řízení.
14. Velmi stručná replika správce daně týkající se porovnání výše reklamních nákladů ve vazbě na obrat a základ daně je dle žalobce nejasná a v rozporu s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu, pokud správce daně požaduje, aby obrat žalobce i základ daně rostly v pevném vzájemném poměru (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 180/2006, 8 Afs 19/2010 či 1 Afs 132/2008). Závěr správce daně a žalovaného (bod 97 napadeného rozhodnutí), že žalobce opakovaně nedoložil svá tvrzení ohledně širšího rozsahu poskytnutého plnění, je nesprávný. Ze všech důkazů v řízení provedených vyplývá, že žalobci byla poskytnuta reklama včetně reklamního nosiče, zatímco správce daně vychází z ceny za reklamní prostor, a nepočítá s dalšími složkami reklamního plnění.
15. Žalobce má dále za to, že hodnocení svědecké výpovědi jednatele dodavatele v bodě 92 napadeného rozhodnutí je nesprávné, svědek potvrdil, že služby, které byly žalobci poskytovány, byly komplexní a nejednalo se pouze o poskytnutí reklamního prostoru.

16. V dalším žalobním bodě se žalobce znovu vymezuje k tzv. velkoobchodním cenám vs. ceně účtované žalobci. Žalovaný také žalobce nepodloženě a mylně hodnotí jako podnikatele. Není však pravdou, že by žalobce neprovedl vyhledávání i jiných dodavatelů, není ale jeho povinností vzít dodavatele s nejnižší cenou, právě s přihlédnutím ke znalostem provozované podnikatelské činnosti se žalobce nerozhodoval jen podle ceny, ale také podle referencí, podnikatelského úsudku a efektivity poskytnutých služeb. V bodě 113 napadeného rozhodnutí pak žalovaný uvádí, že se nikdo nezabýval konkrétním vlivem reklamy na obchodní činnost žalobce, což též není pravdivé tvrzení; žalobce opakovaně upozorňoval, že se jeho obrat ve sledovaném období podstatně zvýšil, růst zisku byl vyšší než růst reklamních nákladů, což muselo být zřejmé i správci daně z jeho činnosti, neboť podle předcházejících daňových přiznání tato tvrzení mohl a měl zhodnotit.
17. Žalobce unesl důkazní břemeno k prokázání vynaložení předmětného nákladů, a to předloženými smlouvami, daňovými doklady i podrobnou dokumentací realizované reklamy. K jiným skutečnostem žalobce důkazní břemeno netíží, tíží naopak správce daně, který se jej po celé daňové řízení snaží přenést na žalobce.

*Ad b)*

18. Žalobce poukazuje na praxi finanční správy publikovanou v denním tisku, kdy jsou jednotliví úředníci finančně motivováni k doměřování daní daňovým subjektům tím, že jsou jim vypláceny prémie v závislosti na výši doměřených daní. Tato praxe pak nasvědčuje podjatosti jednotlivých úředníků, kteří jsou motivováni finančním prospěchem. Šíře pravomoci úředníků finanční správy je doložena i v bodě 115 odůvodnění napadeného rozhodnutí.

*Ad c)*

19. Žalobce poukazuje na právní závěry obsažené v rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 11. 2017, č. j. 51 A 37/2017-29, jenž byl publikován v e-Bulletinu Komory daňových poradců ČR č. 1/2018, a ve kterém krajský soud uvedl, že *„získal-li správce daně mimo daňovou kontrolu informace o tom, že daňová povinnost je vyšší než daňovým subjektem deklarovaná, musí postupovat podle § 145 odst. 2 daňového řádu a vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení. Poznatky správce daně přitom nemusí nezbytně zakládat jistotu, v jaké výši bude doměřena. Postačí, pokud na jejich základě lze předpokládat samo doměření daně. Poznatky správce daně však musí vykazovat určitou minimální kvalitu“*. Žalobce nebyl v daném případě správcem daně vyzván k podání dodatečného daňového tvrzení, u žalobce proběhla daňová kontrola a na jejím základě byla žalobci doměřena daň z příjmu právnických osob a penále. Takový procesní postup v řízení je zatížen vadou, která má vliv na celkovou zákonnost (resp. nezákonnost) napadeného rozhodnutí.
20. Dne 15. 2. 2019 zaslal žalobce ke krajskému soudu doplnění žaloby, ve kterém rozvinul argumentaci k poslednímu bodu žaloby, tj. povinnost správce daně postupovat podle § 145 odst. 2 daňového řádu a vyzvat žalobce k podání dodatečného přiznání. Žalobce má za to, že správce daně ještě před zahájením daňové kontroly měl více než

dostatek informací k tomu, aby mohl vůči žalobci předpokládat doměření daně za kontrolovaná období. Žalobce k tomuto odkazuje i na rozsudky Nejvyššího správního soudu

sp. zn. 7 Afs 229/2018, sp. zn. 9 Afs 46/2016 či sp. zn. 1 Afs 183/2014.

### III. Shrnutí vyjádření žalovaného

21. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 1. 4. 2019 nejprve shrnul dosavadní průběh daňového řízení. Žalovaný v souhrnu odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, jakožto i na spisový materiál a následně se pak vyjadřuje k jednotlivým žalobním námitkám.
22. K žalobní námitce ohledně porušení povinnosti vyplývající z § 2 odst. 2 a § 6 odst. 2 daňového řádu, žalovaný odkazuje na bod 99 napadeného rozhodnutí a uvádí, že povinnosti vyplývající z těchto ustanovení zákona nebyly porušeny. Ze spisového materiálu je zřejmé, že správce daně i žalovaný postupovali tak, aby byl naplněn cíl správy daní, tj. stanovení daně správně, nelze shledávat porušení zásady spolupráce obsažené v § 6 daňového řádu, když správce daně vyzýval žalobce ke splnění jeho povinností a poskytoval mu dostatek prostoru k prokázání jeho tvrzení. Žalobce byl se všemi závěry správce daně seznámen, měl možnost se k nim vyjádřit. Žalovaný nemohl porušit § 27 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmu, jelikož takové ustanovení neexistuje, není se vědom ani porušení jiných jemu vytýkaných ustanovení zákona.
23. K tvrzenému přenášení důkazního břemene žalovaný odkazuje na body 29 až 42 napadeného rozhodnutí, přičemž je to právě žalobce, kdo nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní, jak vyplývá z § 92 odst. 3 daňového řádu. Stejný závěr vyplývá i z odborného komentáře Wolters Kluwer (2011), či z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu, viz například rozsudek ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/20103-37, či rozsudek ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 Afs 306/2018-40.
24. Stejně tak se již žalovaný vyjádřil k odkazu žalobce na nález Ústavního soudu ze dne 5. 3. 2009, sp. zn. II ÚS 281/09, konkrétně v bodu 100 napadeného rozhodnutí, a uvedl, že situace řešená v rámci nálezu Ústavního soudu byla mimořádně specifická a nelze ji srovnávat se situací žalobce. Žalobce ke zjištěným podstatným rozdílům mezi cenami dodavatele TRIGLAV MOUNT s.r.o. a cenami referenčními nepředložil žádný důkaz. Není tak přílehavá argumentace rozsudkem Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 116/2008, kde bylo rozhodnutí soudem zrušeno z důvodu absence odůvodnění, proč nejsou navrhované důkazy relevantní.
25. Důkazní břemeno ke zjištění ceny obvyklé nese správce daně a žalovaný má za to, že toto břemeno správce daně unesl, což je zjevné z napadeného rozhodnutí, ze kterého dále vyplývá, jakým způsobem byla obvyklá cena zjištěna, na základě jakých informací, jak byly tyto informace získány a na základě jakých postupů dospěl správce daně ke stanovení ceny obvyklé. Dále žalovaný odkazuje na bod 76 napadeného rozhodnutí. I obecně formulované odpovědi poskytovatelů reklamních prostor dostatečně vyvracejí věrohodnost tvrzení žalobce, který odlišnost cen shledává zejména v rozdílném stanovení cen v závislosti na objemu reklamních ploch.

Z vyjádření poskytovatelů je zřejmé, že žádné kategorie zákazníků dle objemu nerozlišovali.

26. Pokud žalobce tvrdí, že uvedl dostatek racionálních důvodů, proč přistoupil ke koupi reklam za cenu, která byla ve fakturačním řetězci navýšena cca 23 krát, žalovaný k tomuto odkazuje na bod 97 napadeného rozhodnutí. Žalobcem předložené důkazní prostředky (faktury, smlouvy) a skutečnosti zjištěné v rámci svědecké výpovědi jednatele dodavatele TRIGLAV MOUNT s.r.o. ani v souvislosti s dalšími zjištěními správce daně neodůvodňují existenci takto vysokých rozdílů mezi smluvními a referenčními cenami. Svědek nepotvrdil žádnou z žalobcem namítaných skutečností.
27. Žalovaný dále odkazuje na bod 102 napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že skutková zjištění prokázala, že převážným účelem vzájemné dohody žalobce a dodavatele TRIGLAV MOUNT s.r.o. bylo snížení základu daně z příjmu. Toto vyplývá z celého rozhodnutí, viz zejména bod 91. Závěry žalovaného nejsou postavy pouze na skutečnosti sjednávání jiné než běžné ceny bez přesvědčivého důvodu, ale také na další okolnosti předmětných obchodních transakcí, které vykazovaly celou řadu nestandardností (bod 104 a 106 napadeného rozhodnutí).
28. K odkazům žalobce na rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. Pl.ÚS 33/01 a rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 47/2013 a sp. zn. 7 Afs 74/2010 žalovaný sděluje, že se závěry obsaženými v těchto rozhodnutích zcela ztotožňuje a není mu zřejmé, na podporu jaké argumentace je žalobce uvádí. Odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 A 72/2011 není případný.
29. Pokud jde o hodnocení subdodavatelů společnosti TRIGLAV MOUNT s.r.o., odkazuje žalovaný na bod 49 napadeného rozhodnutí a zároveň na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30. Stejně tak lze dle žalovaného poukázat na bod 94 napadeného rozhodnutí, kde se žalovaný problematice věnoval. Subdodavatelé jsou nekontaktní, v uvedeném období neměly zaměstnance, neplnily své daňové povinnosti a v žádném daňovém řízení nebylo zjištěno, zda skutečně realizovaly ekonomickou činnost. Při daňové kontrole byly zjištěny účelově vytvořené fakturační řetězce i personální propojení např. subdodavatelé HALEY LIMITED a INPUT AND OUTPUT.
30. S námitkou žalobce o stručné replice správce daně týkající se porovnání výše reklamních nákladů ve vazbě na obrat a základ daně žalovaný odkazuje na bod 73 svého rozhodnutí. Ze skutečností zjištěných v daňovém řízení jednoznačně vyplývá, že obrat vykazoval jak nárůst, tak pokles, ale každopádně měl dočasný nárůst nákladů na reklamu vliv na výši základu daně. Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 180/2006 předkládaný žalobcem není přílehlavý na tuto věc a žalobce dle žalovaného vytrhává jednotlivé pasáže z kontextu.
31. Žalovaný dále nesouhlasí ani s tvrzením žalobce, že v rámci svědecké výpovědi jednatele dodavatele svědek potvrdil, že služby, které byly poskytovány, byly komplexní. Celé know-how a strategie dodavatele spočívalo ve vyhledávání úspěšných sportovních klubů, kde šlo předpokládat vysokou návštěvnost a přítomnost televizních kamer, zajištění fotodokumentace a přeposlání loga získaného od žalobce.
32. Námitka, že žalovaný hodnotí žalobce jako podnikatele, je bezdůvodnou, tato skutečnost vyplývá jasně z § 420 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku.

Nedůvodnou je i stále opakovaná námitka, že přidaná hodnota v poskytovaných službách spočívala ve volbě poradenské činnosti a reklamní strategie. Dále žalobce zmiňuje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, sp. zn. 1 Afs 132/2008, z tohoto rozsudku vyplývá, že není třeba, aby mezi příjmy a výdaji byla přímá úměra, je však nutné, aby byla naplněna podmínka bezprostřední souvislosti, což zde, v řešeném případě, nenastalo.

33. Žalovaný se rovněž neztotožňuje s námitkou žalobce o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, jelikož žalovaný nezohlednil, že porovnávaná plnění nejsou identická. Žalovaný k tomuto odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2018, č. j. 7 Afs 37/2018-51 a dodává, že z 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 nehodnotil žalobcem uplatněné náklady na reklamu ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmu jako daňově uznatelné.
34. Žalovaný ve vztahu k žalobní námitce a) neshledává žádné pochybení a považuje námitky žalobce za nedůvodné. Správce daně nezpochybňuje, že je to on, koho tíží důkazní břemeno stran zjištění podstatných rozdílů mezi cenami, které byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných vztazích nebo obdobných podmínkách a které si uplatil žalobce. Toto důkazní břemeno správce daně unesl, následně však důkazní břemeno přešlo na žalobce v důsledku pochybností správce daně vyjádřených na základě výzvy, zda předmětné obchodní operace odpovídají principům běžným obchodním vztahům.
35. K žalobní námitce b) týkající se údajné neobjektivitě pracovníků finanční správy ve vztahu k jejich odměňování, žalovaný uvádí, že mu nejsou známy žádné informace o odměňování pracovníků finančních úřadů a jelikož se jedná o námitku, která není předložena žádnými věrohodnými důkazními prostředky, považuje ji žalovaný za bezpředmětnou.
36. Ani žalobní námitku c) spočívající v nezákonnosti zahájení daňové kontroly, když žalobce nebyl vyzván k podání dodatečného daňového přiznání, nepovažuje žalovaný za důvodnou. Žalovaný má za to, že je nutné každý případ posuzovat jednotlivě, zde měl správce daně k dispozici pouze obecné indicie, neměl k dispozici účetnictví a účetní doklady, proto si nemohl učinit závěr o tom, že jde zde důvodný předpoklad pro doměření daně a nemohl tak postupovat dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Žalobcem odkazovaný rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích není zcela přílehlavý, neboť se v něm jednalo o situaci, kdy správce daně zahajoval daňovou kontrolu z důvodu prověření zcela konkrétních pochybností, které vyplývaly z faktur a které měl správce daně k dispozici. Správce daně v tomto případě prováděl daňovou kontrolu daňové povinnosti u daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2011, 2012 a 2013, skutečnosti týkající se předmětných reklam zjistil správce daně až v průběhu této kontroly, nebylo tak možné postupovat dle § 145 odst. 2 správního řádu. Správce daně nedisponoval téměř žádnými podklady a bylo třeba tyto podklady nejprve obstarat. Povinnost upřednostňovat postup vyzváním podání dodatečného daňového přiznání nelze vnímat absolutně. Žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2018, č. j. 6 Afs 386/2017-56, rozsudek téhož soudu ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 209/2014-23 či

rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 14. 12. 2018, č. j. 6 Af 29/2015-34. Závěrem žalovaný připomíná, že i pokud by byla daňová kontrola provedena nezákonně, neznamená to automaticky nezákonnost veškerých navazujících rozhodnutí, k tomu odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-30.

37. Na základě výše uvedeného navrhuje žalovaný zamítnout podanou žalobu dle § 78 odst. 7 soudního řádu správního jako nedůvodnou.

#### IV. Průběh daňového řízení

38. Dne 9. 12. 2014 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu dle § 87 odst. 1 daňového řádu, pro kontrolu daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2011-2013 (protokol o zahájení daňové kontroly č. j. 2030185/14/2201-62564-301236). V průběhu daňové kontroly správce daně zjistil, že žalobce zaúčtoval a ponechal v daňově účinných nákladech vysoké částky za nákup reklamních a propagačních služeb, zejména v případě fakturace od dodavatele TRIGLAV MOUNT s.r.o. (celkové náklady za reklamu a propagaci ve zdaňovacím období 2011 ve výši 9 112 000 Kč a ve zdaňovacím období 2012 v celkové výši 10 056 800 Kč).
39. Na ústním jednání ze dne 25. 2. 2015 předložil žalobce smlouvy o poskytnutí reklamy a přijaté faktury od dodavatele TRIGLAV MOUNT s.r.o. Jelikož měl správce daně pochybnosti o výši cenách poskytovaných služeb, vyzval žalobce výzvou k prokázání skutečností ze dne 15. 7. 2015, č. j. 1561714/15/2201-62564-301236, dle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu, aby prokázal, že uvedené náklady byly vynaloženy dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. K tomu žalobce doložil správci daně důkazní prostředky prokazující realizaci reklamy a uvedl odůvodnění nutnosti této reklamy (k tomu protokol z ústního jednání ze dne 10. 9. 2015, č. j. 1746987/15/2201-62564-301236 a přílohy k němu, písemná podání učiněná žalobcem – ze dne 15. 9. 2015, 15. 9. 2015 a 21. 9. 2015 a protokol o ústním jednání ze dne 12. 10. 2015, č. j. 1843944/15/2201-62564-301236).
40. Na základě těchto skutečností vyzval správce daně společnost TRIGLAV MOUNT s.r.o. k vydání listin nezbytných pro správu daní (výzva ze dne 20.1.2015, č. j. 1868796/15/2201-626564-301236), odpověď společnost zaslala dne 9.1.2015, kde kromě svého vyjádření předložila i objednávky a faktury svých subdodavatelů. Správce daně se pokusil kontaktovat i subdodavatele TRIGLAV MOUNT s.r.o. (PONYATIKA s.r.o., REFIMA line s.r.o., IN AND OUT s.r.o. „v likvidaci“, JAKETA s.r.o., LINEASPORT HLINSKO s.r.o., STY PROMOTION SERVICE s.r.o.), a to ať už přímo či prostřednictvím institutu dožádání, ve většině případů zjistil jejich nekontaktnost - JAKETA s.r.o. (odpověď na dožádání ze dne 3. 12. 2015, č. j. 1514963/15/2801-50524-609005), IN AND OUT s.r.o (odpověď na dožádání ze dne 7. 12. 2015), PONYATIKA s.r.o. a REFIMA line s.r.o., k tomu viz úřední záznam správce daně ze dne 17. 12. 2015, č. j. 2075603/15/2201-62564-301236 a č. j. 2075591/15/2201-62564-301236. U subdodavatele Domain consultancy services limited byla zjištěna korespondenční adresa v Monaku, společnost nemá na území ČR hlášený pobyt.
41. Dále správce daně vyzval jednotlivé sportovní kluby k předložení smluv o reklamě pro žalobce a k poskytnutí podstatných informací k její realizaci (sportovní kluby – AC

Sparta Praha, FK Jablonec, HC Dukla Praha, HC Sparta Praha, Bohemians Praha 1905, Basketball Nymburk, GOLDENBOXING PROMOTIONS s.r.o.). Sportovní kluby v souhrnu odpověděli, že neznají žalobce, povětšinou ani společnost TRIGLAV MOUNT s.r.o. (s výjimkou basketbalového klubu Nymburk), dokázali však říci (a **doložit**) správci daně vyúčtování služeb pro subdodavatele společnosti TRIGLAV MOUNT s.r.o. za poskytnuté reklamní služby.

42. Správce daně též vyzval příslušné peněžní ústavy k poskytnutí informací o peněžních tocích na účtech všech společností zúčastněných v rámci šetřených reklamních služeb.
43. Dne 2. 5. 2016 vyzval správce daně opětovně žalobce k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to konkrétně k prokázání rozdílů mezi cenou za reklamní služby sjednanou mezi žalobcem a TRIGLAV MOUNT s.r.o. a cenou, která byla sjednána mezi skutečným a konečným poskytovatelem reklamních služeb, ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmu.
44. Na tuto výzvu zaslal žalobce své vyjádření ze dne 14. 6. 2016, ve kterém nesouhlasí se závěry správce daně o vztahu spojených osob s TRIGLAV MOUNT s.r.o., žalobce měl s touto společností transparentní vztah, neprobíhaly žádné hotovostní platby a výběry, nebyly zapojeny žádné nekontaktní osoby, poskytnutá reklama byla řádně zdokumentována. Dále žalobce vyjádřil, že předpoklad správce daně, že obsah plnění od dodavatele TRIGLAV MOUNT s.r.o. a obsah plnění poskytnutých jednotlivými sportovními kluby je totožný, je nesprávný. Cena zjištěná správcem daně není obvyklou cenou, ale cenou zahrnující různá partnerská a množstevní cenová zvýhodnění. Žalobce za účelem prokázání této skutečnosti oslovil tři různé kluby (AC Sparta Praha, HC Sparta Praha a Basketball Nymburk) a nechal si zaslat aktuální ceníky pro reklamu na rok 2016/2017. Ty následně navrhl správci daně k provedení jako důkazní prostředek.
45. Na základě tohoto vyjádření doplnil správce daně dne 1. 8. 2016 dokazování další výzvou adresovanou sportovním klubům, kterou se klubů dotázal na kompletní prezentace reklamy v sezónách 2010/2011, 2011/2012 a 2012/2013, a dále zda se jedná o ceny jednotné či zda se ceny lišily pro různé kategorie zákazníků a zda byly poskytovány (např. množstevní, věrnostní) slevy či bonusy. K tomuto sportovní kluby povětšinou sdělily, že nemají pevné ceníky, ceny jsou individuálně dle zákazníka (dle rozsahu a způsobu provedení reklamy). Slevy či bonusy ve většině případů neposkytují (množstevní slevy vůbec).
46. Na základě shromážděných podkladů vydal správce daně dva dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob, proti kterým si žalobce podal odvolání. Žalovaný jako odvolací správní orgán doplnil spisový materiál o výsledcích Tomáše Jakoubě, jednatele společnosti TRIGLAV MOUNT s.r.o. a o další informace o subdodavatelích společnosti TRIGLAV MOUNT s.r.o. Po seznámení žalobce s doplněním dokazování vydal žalovaný napadené rozhodnutí, kterým bylo rozhodnuto tak, jak je uvedeno již výše.

## V. Právní hodnocení krajského soudu

47. 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.). V souladu s § 51 s. ř. s. soud rozhodl bez nařízení jednání.

48. Žaloba není důvodná.
49. Úvodem krajský soud upozorňuje, že úkolem soudu je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace, nikoliv odpovědět na každou dílčí žalobní námitku (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006 - 36, publ. pod č. 1389/2007 Sb., či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 6. 2019, č. j. 3 As 255/2017 - 28).
50. Podle § 23 odst. 7 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.“
51. Žalobce považuje napadené rozhodnutí za nezákonné, a to z několika důvodů [viz žalobní námitky pod bodem a)]. Žalobce je předně přesvědčen, že ceny dodavatele TRIGLAV MOUNT s.r.o. jsou cenami obvyklými, správce daně nezohlednil skutečnou povahu poskytnutého plnění, tedy komplexní reklamní služby, s čímž úzce souvisí i námitka řádného prokázání referenčních cen správcem daně a přenosu důkazního břemene na žalobce.
52. Žalovaný (a správce daně) při zjišťování poskytnutého plnění vycházeli z poskytnutých faktur, jež jsou součástí spisového materiálu a dále ze smluv uzavřených mezi žalobcem a dodavatelem TRIGLAV MOUNT s.r.o. Z těchto smluv (smlouva ze dne 10. 1. 2011 – období: jaro 2011, ze dne 28. 7. 2011 – období: podzim 2011, ze dne 2. 1. 2012 - období: jaro 2012 a ze dne 26. 7. 2012 – období: podzim 2012) jednoznačně vyplývá následující: poskytovatel (TRIGLAV MOUNT s.r.o.) má povinnost na základě těchto smluv zajistit nerušený výkon práva na poskytnutí reklamních služeb, zajistit výrobu reklamy na vlastní náklady, postarat se o údržbu reklamních ploch, zajistit fotodokumentaci o realizaci reklamy a informovat klienta o termínech konání zápasů. Klient má po dobu trvání smlouvy právo na poskytnutí reklamních služeb ve formě umístění reklamního loga klienta na otočný panel, příp. na světelný LED panel a světelnou obrazovku. Z výpovědi svědka Tomáše Jakoubě, jednatele společnosti TRIGLAV MOUNT s.r.o. vyplývá, že na otázku, jakým způsobem byla zajištěna a plněna povinnost výroby reklamy ze strany společnosti TRIGLAV MOUNT s.r.o. odpověděl svědek: „*Stačilo elektronicky dodavatelům poslat logo a o víc jsem se nemusel starat. Od klienta jsem dostal logo, které chce odprezentovat na těch stadionech, které jsme si před tím odsouhlasili*“ (důraz doplněn soudem). K otázce, jakým způsobem byla zajišťována povinnost údržby reklamních ploch ze strany společnosti TRIGLAV MOUNT s.r.o. svědek odpověděl: „*Staraly se o to stadiony a víceméně tento bod byl obsažený v ceně té reklamní služby*“ (důraz doplněn soudem). Dále svědek uvedl, že náplní jeho práce bylo zajistit reklamní plochy, dohodnout se na konkrétních stadionech (těch co možná nejlepších) a konkrétních místech pro umístění reklamy tak, aby reklama byla často v záběrech televize.
53. Skutečnosti zjištěné správcem daně ze získaných faktur poskytnutých samotnými sportovními kluby, tedy výši cen za poskytnutí reklamních prostorů subdodavatelům a formu a rozsah reklamy u poskytovatele, žalovaný zpracoval do přehledné tabulky v napadeném rozhodnutí, kde tyto ceny přepočítal na konkrétní rozsah poskytnutého

plnění žalobci a provedl srovnání s cenami sjednanými mezi žalobcem a společností TRIGLAV MOUNT s.r.o. Krajský soud nepovažuje za účelné dále v tomto rozsudku znovu všechny sjednané ceny, rozsah plnění a rozdíly mezi referenčními cenami a cenami sjednanými žalobcem shrnovat a odkazuje tak v tomto bodě na napadené rozhodnutí (body 56-58, 60, 65-66 a zejména pak 69-70), ze kterých je zřejmé, o kolik byla cena ve fakturačním řetězci navýšena. Žalobce sám zjištěné ceny fakturované sportovními kluby subdodavatelům TRIGLAV MOUNT s.r.o. a ceny sjednané mezi ním a TRIGLAV MOUNT s.r.o. nerozporuje, žalobce rozporuje možnou porovnatelnost těchto dvou plnění, když v podané žalobě uvádí: „*správce daně použil jako referenční cenu ceny jen části plnění dodavatelem TRIGLAV MOUNT s.r.o. žalobci poskytnutého (hodnotu reklamního prostoru), pořízenou navíc za zcela jiných množstevních a platebních podmínek, a bez zohlednění zbývajících částí plnění, (...) společnost TRIGLAV MOUNT s.r.o. pro něj plnila komplexní služby spojené s propagací a reklamou...*“, v návaznosti na tuto argumentaci žalobce zpochybňuje správné zjištění referenční ceny správcem daně, která nezohledňuje veškeré poskytované plnění žalobci.

54. Dle ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu pak aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů probíhá ve třech krocích. „*Správce daně musí prokázat, že předmětná transakce proběhla mezi spojenými osobami, že se sjednaná cena lišila od řádně stanovené běžné ceny, a poté přechází důkazní břemeno na daňový subjekt, který má možnost vysvětlit rozdíl v cenách* (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 11. 2014, čj. 9 Afs 92/2013 – 27, ze dne 13. 6. 2013, čj. 7 Afs 48/2013 – 31, ze dne 13. 3. 2013, čj. 1 Afs 99/2012 – 52 nebo ze dne 23. 1. 2013, čj. 1 Afs 101/2012 – 31). *Správce daně přitom nemusí dokazovat „zavinění“* (srov. např. rozsudky čj. 9 Afs 92/2013 – 27 nebo čj. 7 Afs 48/2013 – 31).“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2015, č. j. 8 Afs 100/2014 – 33).
55. Ze žádného z výše uvedených důkazních prostředků provedených v daňovém řízení (smlouvy a faktury mezi žalobcem a TRIGLAV MOUNT s.r.o., či výslechu svědka/jednatele TRIGLAV MOUNT s.r.o.) však nevyplývá závěr, který předkládá žalobce, tedy že by společnost TRIGLAV MOUNT s.r.o. zajišťovala takové služby, které by odůvodňovaly několikanásobné navýšení cen za reklamní plnění ve srovnání s cenami zjištěnými správcem daně. Žalobce opakovaně v průběhu daňového řízení (viz například vyjádření žalobce ze dne 15. 6. 2016, bod 3) i v podané žalobě argumentuje, že společnost TRIGLAV MOUNT s.r.o. nesla náklady na výrobu reklamních nosičů - billboardy, potisky dresů, nic takového však nebylo žalovanému, správci daně ani krajskému soudu doloženo (např. faktura o výrobě potisku). Naopak z předložených listinných dokumentů a výpovědi svědka T.J. vyplynulo, že žalobce zaslal společnosti TRIGLAV MOUNT s.r.o. své logo (výroba loga společností TRIGLAV MOUNT s.r.o. tedy zjevně nebyla realizována), toto logo následně společnost TRIGLAV MOUNT s.r.o. elektronicky poslala svým dodavatelům. Údržba reklamních ploch byla zajišťována samotnými sportovními kluby, resp. stadiony, na kterých sportovní utkání probíhaly, což vyplynulo nejen z výpovědi svědka J., ale i z vyjádření samotných sportovních klubů.
56. Pokud se jedná o službu/know-how v podobě výběru sportovních klubů, příslušných zápasů a umístění loga žalobce tak, aby bylo dobře viditelné, krajský soud nepopírá, že taková úvaha musela při samotném uzavírání smluv (negociaci) proběhnout, nicméně předmětem jednotlivých smluv o reklamě žádné takové zvláštní plnění není. Dané

smlouvy se váží čistě k zajištění reklamy tak, jak daňové orgány popsaly. Nejedná se tak např. o poskytování analýz apod., na jejichž základě by byly poté reklamy umístovány. Daňové orgány vycházely z obsahu uzavřených smluv, sjednaného předmětu plnění a faktur, což následně konfrontovaly s ostatními zjištěními. V takovém postupu neshledal soud jakýchkoli vad, které by měly vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.

57. Nadto soud v takové „službě“ neshledává natolik speciální know-how, aby odůvodňovalo takové navýšení cen, k jakému fakticky došlo. Jak sám potvrdil jednatel TRIGLAV MOUNT s.r.o., vybírány pro umístění reklamy byly kvalitní sportovní kluby. K vyhodnocení základní kvality týmu však většinou postačí obecné sportovní povědomí s přihlédnutím do sportovní tabulky s umístěními týmu v posledních letech. Jelikož se jednatel společnosti TRIGLAV MOUNT s.r.o., p. Jakoubě, dle svého vyjádření sám specializuje na reklamu v oblasti sportu, dají se tyto znalosti považovat za základní pro výkon jeho činnosti.
58. K povinnosti řádně odůvodnit rozdíl mezi cenou sjednanou mezi spojenými osobami a cenou referenční, zjištěnou správcem daně, odkazuje soud na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. března 2015, č. j. 6 Afs 176/2014 – 24: „[a]by byly důvody rozdílu mezi cenou sjednanou a cenou tržní dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmu uspokojivě doloženy, **musí daňový subjekt 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 (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012 – 31). Takovými důvody budou zpravidla objektivní skutečnosti, které předmětnou transakci odlišují od běžných transakcí téhož druhu, nikoliv důvody subjektivní povahy. Důvody subjektivní povahy v podobě zájmu dotčených subjektů na daňové optimalizaci či maximalizaci společných výnosů spojených osob nelze považovat za uspokojivé doložení rozdílu ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmu. Smyslem uvedeného ustanovení je pohlížet na daná právní jednání tak, aby výsledkem byla z daňového hlediska stejná situace jako v případě, kdy k právnímu jednání dochází mezi subjekty, které spojenými osobami nejsou. Pouze takové důvody, které by bylo lze uplatnit i v případě právního jednání mezi nezávislými subjekty, lze považovat za uspokojivé doložení ve smyslu zákona o daních z příjmu.“ (důraz doplněn). Tuto povinnost žalobce dostatečným způsobem nesplnil, když správci daně nedoložil žádné relevantní důkazy, prokazující důvodnost tak markantního navýšení ceny za reklamní služby, viz tabulka vypracovaná žalovaným, pro úplnost zde krajský soud uvádí příklad takového plnění: rok 2011 – poskytovatel reklamní plochy AC Sparta Praha, prodány subdodavatelé 2 řady Led panelů, 1. řada (240 m), 10 ks vstupenek, na 12 měsíců, cena 1 444 000 Kč – žalobce od TRIGLAV MOUNT s.r.o. koupil 18 m LED panelů, na období 6 měsíců (přepočtená referenční cena na rozsah žalobce cca 54 000 Kč), cena zaplacená žalobcem 1 701 000 Kč. Rozdíl přepočítané referenční ceny na poskytnuté plnění žalobci a ceny zaplacené žalobcem je 1 647 000 Kč (tedy cena cca 31,5 krát vyšší).**
59. Pokud jde o žalobcem předkládaný důkazní prostředek v podobě reklamních nabídek na sezonu 2016/2017, ztotožňuje se krajský soud plně s argumentací žalovaného, dle které nelze srovnávat druh a rozsah nabízeného plnění na sezonu 2016/2017 s plněním ze sezony 2011/2012, 2012/2013. Krajský soud k tomuto dodává, že zatímco v případě obecného plnění je předpoklad růstu ceny v čase, v případě reklam u sportovních

klubů toto tvrzení nemůže obstát. Pro sportovní soutěže je typická jejich proměnlivost – rozdělení na jednotlivé ligy, systém postupujících a sestupujících klubů, soutěže o poháry (české, evropské, světové) atd., což jsou faktory, které významně ovlivňují celkovou úspěšnost klubu a současně i cenu reklamy na stadionu. Zatímco jeden rok může klub hrát nejvyšší i mezinárodní soutěže, druhý rok se může nacházet na spodku tabulky, případně být v jiné (nižší) lize. Z tohoto důvodu nelze porovnávat nabídky předložené žalobcem s cenami reklamy v období roku 2011, 2012, jak správně dovodil i správce daně.

60. Správce daně řádně zjistil a získal od samotných sportovních klubů jednotlivé faktury a smlouvy uzavírané mezi sportovními kluby a subdodavateli, ze kterých následně vyšel při výpočtu referenční ceny. Za podstatné považuje krajský soud i zjištění vyplývající z bodu 63 a 64 napadeného rozhodnutí, které má oporu v přiloženém správním spise, tedy že dodavatel TRIGLAV MOUNT s.r.o. následně od subdodavatelů (z nichž je většina již nekontaktní) nakoupil reklamní služby v totožné formě i rozsahu pro žalobce, jak plyne z doložených objednávek a faktur. Správce daně si též vyžádal informace od peněžních ústavů, ve kterých zjistil, že úhrady dodavatele TRIGLAV MOUNT s.r.o. subdodavatelům nebyly u většiny obchodních případů realizovány, případně neprobíhaly ve vazbě na jednotlivé faktury a vysoké částky byly z účtu subdodavatelů i TRIGLAV MOUNT s.r.o. s vysokou frekvencí vybírány v hotovosti. Ani tuto skutečnost žalobce ani dodavatel TRIGLAV MOUNT s.r.o. žádným způsobem nevysvětlili.
61. Žalobce dále namítal, že jednotliví subdodavatelé měli sjednány se sportovními kluby jiné podmínky – větší poskytnutý rozsah a tím i množstevní slevy. Za tímto účelem správce daně opětovně vyzval sportovní kluby, aby sdělily, zda poskytovaly v předmětných sezonách svým zákazníkům množstevní slevy či jiné bonusy. Byť byly odpovědi sportovních klubů částečně neurčité (zde dává krajský soud žalobci za pravdu), neboť ceny jsou vždy individuální, dle přání a možností zákazníků, zároveň však jednoznačně potvrdily, že žádné množstevní slevy či bonusy svým zákazníkům neposkytují. Argumentace žalobce o množstevních slevách tímto byla správcem daně dostatečně vyvrácena.
62. V souvislosti s povahou plnění a srovnatelnosti s cenami zjištěnými správcem daně je podstatná též otázka důkazního břemene. Jak již krajský soud výše uvedl, úkolem správce daně je prokázat, že se jedná o osoby spojené ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmu, a že se sjednaná cena lišila od ceny běžně stanovené. Této své důkazní povinnosti správce daně dostál (viz níže).
63. Spojenými osobami pro účely § 23 odst. 7 jsou dle písm. b) bod 5. *tohoto ustanovení osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.* Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013 – 30 „[o]sobami spojenými ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů se rozumí nejen osoby, které bezprostředně vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, ale veškeré osoby, které se na řetězci obchodních transakcí směřujících ve svém důsledku k snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty podílely.“ Následně soud v rozsudku dodal, že „[p]ředně je nutno konstatovat, že dikce ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů nedopadá (jak mylně dovozuje stěžovatelka) jen a pouze na osoby, které skutečně a bezprostředně [...] vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení

*daňové ztráty. Takovému významu neodpovídá použitá dikce zákona – slovo „převážně“. Nejde tedy jen o uvedené důvody, ale i o důvody jiné (např. u posuzované reklamní služby může jít o zvýšení povědomí o existenci a činnosti stěžovatelky). Dopadá však na všechny osoby, které se takového vztahu, ať již přímo nebo nepřímo, účastnily a profitovaly z něj.“ Za tímto účelem správce daně analyzoval vývoj nákladů na reklamu, obrátů, výsledků hospodaření základu daně a podílu daně na obratu za zdaňovací období 2008 až 2013.*

64. Žalobce v souvislosti s analýzou správce daně namítá, že správce daně bere v potaz pouze zvýšení zisku, nikoli zvýšení obratu, vynaložené reklamní náklady sloužily ke zvýšení příjmu ze žalobcova podnikání; cena, kterou zaplatil, nebyla vyšší než obvyklá a současně nebyla vyšší než přínos takto vynaložených nákladů na zvýšení obratu. Jak již krajský soud popsál výše, cena, kterou žalobce za poskytnuté plnění hradil, nebyla cenou obvyklou, když žalobce zaplatil několikanásobně více, než kolik stála plnění na počátku mezi ve smlouvách uzavřených mezi sportovními kluby a subdodavateli, popř. sportovními kluby a TRIGLAV MOUNT s.r.o. samotnými. Žalobce jako podnikatel (krajskému soudu není zřejmá námitka žalobce, že jej žalovaný mylně hodnotí jako podnikatele, neboť to, že je žalobce podnikatelem, je zcela zřejmé dle § 420 a § 421 občanského zákoníku), má tak povinnost postupovat v souladu s § 159 občanského zákoníku, tj. s péčí řádného hospodáře. To žalobce nečinil, když se omezil na pouhé kontrolování růstu obratu, nikoli růstu zisku. Podstatným z hlediska daňových předpisů je poté ukazatel, zda došlo ke snížení základu daně či ke zvýšení daňové ztráty tak, jak předepisuje zákon o daních z příjmů v § 23 odst. 7 písm. b) bod. 5. Správce daně v rámci kontrolního zjištění č. j. 2074015/16/2201-62564-301236, analyzoval ekonomické a daňové veličiny a údaje za období 2008-2013, ze kterého je zřejmé, že žalobce náklady vynaloženými na reklamu podstatně snižoval podíl základu daně na obratu. Tím žalobce naplnil předpoklad skutkové podstaty § 23 odst. 7 písm. b) bod. 5 zákona o daních z příjmů.
65. Žalobcovu námitku o nutnosti vědomého či cílevědomého jednání pro naplnění znaku spojených osob je nutno odmítnout a krajský soud k tomuto uvádí, že závěr o záměrném či úmyslném činení úkonů naplňující podstatu § 23 odst. 7 jsou dle písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů je již překonaný. Jak již totiž Nejvyšší správní soud konstatoval v bodě 15 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). Tomu ostatně nasvědčuje i § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen daňový řád), které stanoví, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Správce daně naproti tomu podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 13/2010-39). Tak tomu bylo i v tomto případě. Žalovaný měl povinnost prokázat naplnění podmínek pro aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů (srov.

rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2013, č. j. 9 Afs 87/2012-50, nebo ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, publ. pod č. 2548/2012 Sb. NSS). Tuto svou povinnost splnil, když prokázal existenci obchodního řetězce, do kterého byl stěžovatel zapojen. Žalovaný i krajský soud na základě spisového materiálu odůvodnili, že stěžovatel se přímo účastnil na právním vztahu osob jinak spojených a měl z něj prospěch. Krajský soud správně posoudil, že žalovaný prokázal, že stěžovatel byl v řetězci zapojen a v souvislosti s dodávkou pro stěžovatele v něm probíhaly toky finančních prostředků. Zapojení do obchodního řetězce přinášelo stěžovateli výhodu, jelikož si podstatným zvýšením výdajů snížil základ daně. Krajský soud správně a v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu v napadeném rozsudku uvedl, že prokázání subjektivní stránky jednání stěžovatele se k naplnění podmínek podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů nevyžaduje. „Ustanovení § 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 (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2020, č. j. 4 Afs 468/2019-37). Pokud jde o námitku srovnávací metody a toho, že správce daně nezjistil ceny používané v běžných obchodních vztazích, ani tato námitka nemůže být úspěšná, když krajský soud výše (i níže) uvádí, že správce daně ve své dohledávací činnosti zjistil přímo od sportovních klubů, za jakou cenu pronajaly příslušné reklamní prostory v uvedených sezonách (povětšinou subdodavatelům TRIGLAV MOUNT s.r.o.).

66. Stejně tak správce daně dostatečným způsobem zjistil ceny fakturované sportovními kluby subdodavatelům společnosti TRIGLAV MOUNT s.r.o. za umístění reklamy na jejich sportovní stadiony v předmětných sezonách, z čehož správce daně následně přepočítal referenční cenu na rozsah reklamy nakoupený žalobcem.
67. K námitce hodnocení subdodavatelů, které neměl žalobce možnost jak ovlivnit, krajský soud sděluje, že nekontaktnost subdodavatelů byla pouze jedním z dílčích vodítek pro správce daně, který se právě od subdodavatelů snažil zjistit relevantní informace o poskytnutém plnění a sjednaných cenách. U těchto nekontaktních osob nebylo zjištěno, zda vůbec fakticky realizovaly ekonomickou činnost, ve většině případů nebyly na jejich účtech zjištěny platby od společnosti TRIGLAV MOUNT s.r.o., a pokud platba na účet subdodavatele proběhla, docházelo následně k výběru vyšší částky hotovosti. Tyto skutečnosti potvrdily pochybnosti správce daně o přiměřenosti fakturovaných cen žalobci za požadované reklamní služby. Tím je naplněna premisa i dle žalobcem odkazovaného rozsudku Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 22 Ca 142/2004, když není jediným důvodem pro naplnění právní domněnky stanovené v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmu okolnost, že se sjednané ceny mezi žalobcem a dodavatelem TRIGLAV MOUNT s.r.o. liší od cen sjednávaných mezi jinými osobami, ale i další skutečnosti spočívající především v téměř nulovém zdůvodnění (a prokázání) navýšení těchto cen a zároveň pochybnosti v celém fakturačním řetězci tak, jak bylo popsáno výše.
68. Krajský soud ve shodě se žalovaným na tomto místě upozorňuje, že v případě sportovního klubu Basketball Nymburk nebyly použity žádné subdodavatele, přesto se cena výrazně lišila. Společnost TRIGLAV MOUNT s.r.o. nakoupila u sportovního klubu reklamní plochu za 100 000 Kč na 6 měsíců, přičemž žalobce za službu zcela

totožné kvality (rozsahu a druhu) zaplatil společnosti TRIGLAV MOUNT s.r.o. 594 000 Kč, jedná se tak o skoro 500 % navýšení ceny. Tuto skutečnost (jaké natolik speciální služby byly žalobci poskytnuty, aby odůvodňovaly takové navýšení ceny) ani žalobce ani jednatel společnosti TRIGLAV MOUNT s.r.o. Tomáš Jakoubě nebyl schopen správci daně uspokojivě vysvětlit.

69. Jak krajský soud poukázal již výše s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2015, č. j. 8 Afs 100/2014 – 33, správce daně tíží důkazní břemeno ohledně prokázání vztahu spojených osob a dále ohledně toho, že se sjednaná cena liší od řádně stanovené běžné ceny. V tuto chvíli tak přešlo důkazní břemeno na žalobce, jehož úkolem bylo řádně zdůvodnit rozdíly v těchto cenách. Toto důkazní břemeno žalobce neunesl. Žalobce po celou dobu řízení opakuje, že se jednalo o jiné služby než pouhé zprostředkování reklamního loga na sportovních stadionech, k tomu ale žalobce nedokládá žádné důkazní prostředky. Naopak z vyjádření jednatele TRIGLAV MOUNT s.r.o. vyplývá, že žalobce sám poskytnul své logo této společnosti, ta jej poté poslala sportovnímu klubu. Sportovní kluby se pak samy staraly o údržbu reklamních prostorů, což je i logické z hlediska například zajištění bezpečnosti objektu. Žádné množstevní slevy, jak tvrdí žalobce, nebyly subdodavatelům poskytovány, a ani žalobce v tomto směru nic nedoložil. Byť žalobce nemá povinnost při výběru dodavatelů vybrat dodavatele s nejnižší cenou na trhu, má žalobce povinnost postupovat v souladu s § 159 občanského zákoníku, což neučinil.
70. Správce daně správně došel k závěru o nadbytečnosti provedení dalších důkazních prostředků navrhovaných žalobcem, když sám provedl komplexní průzkum ohledně referenční ceny za srovnatelná plnění. Žalobce naopak v rozporu s povinností péče řádného hospodáře ani před uzavřením smlouvy o poskytnutí služeb v oblasti reklamy neprovedl cenový průzkum trhu (či jej v průběhu daňového řízení nedoložil) a neprokázal žádné ekonomicky racionální důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od referenční ceny (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81). Z žádných důkazních prostředků provedených v rámci řízení nevyplývaly skutečnosti, jež žalobce opakovaně uvádí v podané žalobě, tedy že by žalobci byly poskytnuty „nadstandardní“ komplexní služby, které by odůvodňovaly takové navýšení cen (např. o více než 500 % viz smlouva uzavřená s basketbalovým klubem Nymburk). Žalovaný následně doplnil odvolací řízení o výslech jednatele společnosti TRIGLAV MOUNT s.r.o., ani z něj však nevyplývají takové skutečnosti, jak tvrdí žalobce. Uváděné know-how v podobě výběru atraktivních sportovních klubů a zápasů, jak již bylo výše uvedeno, nepovažuje soud za natolik specifickou znalost, která by byla schopná navýšit konečnou cenu o uváděné poměry. Žalobce neunesl své důkazní břemeno v podobě racionálního zdůvodnění rozdílu cen, a krajský soud tak námitkám pod bodem a) nepřisvědčil.
71. Dalším žalobním bodem b) žalobce poukazuje na údajnou praxi finanční správy, kde jsou úředníci finančně motivováni k doměřování daní daňovými subjekty, k čemuž žalobce odkazuje i na bod 115 napadeného rozhodnutí.
72. Krajský soud si je obecně vědom problematiky, na kterou žalobce poukazuje, ostatně k věci se vyjádřil i Nejvyšší správní soud (rozsudek ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018 – 113). Žalobce však tuto námitku vznáší obecným a vágním způsobem a v dané věci nepředkládá žádné důkazní prostředky, které by nasvědčovaly skutečnosti, že k neobjektivitě pracovníků finanční správy dochází, resp. došlo i v jeho případě. Jak

připomíná Nejvyšší správní soud v již odkazovaném rozsudku, „*primární funkcí kontroly prováděné orgány veřejné moci není trestat či přinejmenším účelově obtěžovat kontrolované subjekty, ale ověřit plnění zákonem stanovených povinností jejich adresáty*“. Krajský soud shledal již výše postup správce daně i žalovaného jako souladný se zákonem, proto není ve věci dána pochybnost o objektivitě správce daně, popř. žalovaného. K odkazovanému bodu 115 napadeného rozhodnutí krajský soud sděluje, že žalovaný v něm pouze shrnuje závěry již několikrát v rozhodnutí opakované, tedy že žalobce je povinen přesvědčivě zdůvodnit podstatný rozdíl mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou, nedostojí-li této povinnosti, upraví správce daně daňový základ poplatníka. Postupy i rozhodnutí orgánů státní správy pak podléhají kontrole jejich zákonnosti i ze strany soudů, zejména prostřednictvím žaloby proti rozhodnutí správního orgánu (či jiných institutů zakotvených v soudním řádu správním), tohoto prostředku žalobce též využil.

73. Posledním žalobním bodem c) namítá žalobce, že správce daně jej nevyzval k podání dodatečného daňového tvrzení, dle § 145 odst. 2 daňového řádu a místo tohoto postupu zahájil daňovou kontrolu. Takový procesní postup je zatížen vadou, která má vliv na celkovou zákonnost napadeného rozhodnutí, což následně žalobce rozvinul i v podaném doplnění žaloby.
74. Ani tuto námitku neshledal krajský soud jako důvodnou. Z obsahu daňového spisu plyne následující:
- dne 9. 12. 2014 byla u žalobce zahájena daňová kontrola podle § 87 odst. 1 daňového řádu – daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2011-2013;
  - dne 23. 2. 2015 proběhlo ve věci ústní jednání při správě daní za účelem předložení dalších požadovaných písemností a dokladů ke kontrole (veškeré faktury, smlouvy, nájemní smlouvy, vysvětlení k platebním skontům a další podklady za příslušné kontrolované zdaňovací období);
  - dále jsou v daňovém spise založeny protokoly ze dne 7. 4. 2015 o převzetí sestavy neuhrazených závazků a ze dne 14. 5. 2015 o předložení stavebních deníků. Následují výzvy správce daně různým daňovým subjektům (Metrostav a.s. České Budějovice, EUROVIA CS a.s. České Budějovice...) na vydání příslušných listin, žádný z těchto subjektů nemá souvislost s tímto řízením;
  - až dne 15. 7. 2015 (tj. cca po 7 měsících) vyzval správce daně žalobce k prokázání nákladů za reklamní služby za rok 2011, 2012 a 2013, a to včetně i jiných dodavatelů než jen společnosti TRIGLAV MOUNT s.r.o.
75. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu 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.“ (důraz doplněn). Teprve tehdy, kdy tak správce daně disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, poté je povinen postupovat dle § 145 odst. 2 daňového řádu a vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového tvrzení, nikoli přímo přistoupit k zahájení daňové kontroly (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 3. 2020, č. j. 1 Afs 441/2019-29). Jak vyplývá z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního

- soudu z 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 – 55, „[u]stanovení § 143 odst. 3 a § 145 odst. 2 daňového řádu se přirozeně neuplatní tehdy, zahajuje-li správce daně daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztazených ke kontrolovanému daňovému subjektu“. Právě tato situace nastala v případě žalobce, kde správce daně zahájil řádně daňovou kontrolu za tři zdaňovací období (rok 2011, 2012 a 2013), přičemž z počátku této kontroly nebyly náklady za reklamní služby žalobce předmětem podrobnější kontroly ze strany správce daně (správce daně zaměřil svoji pozornost na tyto náklady po sedmi měsících od zahájení daňové kontroly). Měl-li tak správce daně na počátku tohoto řízení k dispozici jen obecné indicie, nepostačovaly tyto indicie k postupu dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Ze správního spisu nevyplývají žádné jiné skutečnosti, které by měly být správci daně již na počátku známé a které by odůvodňovaly správnost postupu v podobě výzvy k dodatečnému daňovému tvrzení.
76. Žalobce v podané žalobě odkazuje na rozsudek zdejšího soudu ze dne 20. 11. 2017, č. j. 51 A 37/2017-29, který je zdejšímu soudu znám. Z tohoto rozsudku se podává: „V projednávané věci krajský soud dospěl k závěru, že žalovaný měl v době zahájení daňové kontroly dne 29. 10. 2015 víc než dostatek informací k tomu, aby mohl vůči žalobci důvodně předpokládat doměření daně za kontrolovaná období. Zásadním je z tohoto pohledu již samotný obsah žádosti Obvodního státního zastupitelství pro Prahu 7 vyjadřující podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, k němuž mělo dojít právě v souvislosti s plněním ze smlouvy uzavřené mezi žalobcem a společností RAXAND. Významná pochybnost o uskutečnění deklarovaného plnění a tedy i o správnosti tvrzené výše daňové povinnosti pak plyne též z rozdílných vyjádření jednatele uvedené společnosti a jednatelů žalobce, jakož například i ze znaleckého posudku v oboru písmoznalectví, dle něhož měly být podpisy jednatele společnosti RAXAND na smlouvě o pronájmu reklamních ploch a příslušných fakturách padělány.“. Z uvedeného je zřejmé, že se jednalo o zcela odlišnou situaci než v případě žalobce, když z citované pasáže vyplývá, že správce daně měl v uvedeném případě ještě před zahájením samotné daňové kontroly k dispozici listiny nasvědčující spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, znalecké posudky, vyjádření jednatelů či jednotlivé faktury. V nyní projednávaném případě, jak vyplývá z daňového spisu, správce daně žádnými takovými podklady nedisponoval, ostatně ani žalobce netvrdí konkrétní skutečnosti, které by správci daně měly indikovat předpokládané doměření daně.
77. Přílehlavé nejsou ani rozsudky Nejvyššího správního soudu, na které žalobce odkazuje. Pokud se jedná o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 7 Afs 229/2018-29, ve které se žalobce domáhal vyslovení nezákonnosti daňové kontroly prostřednictvím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, citoval zde Nejvyšší správní soud již výše zmíněné usnesení rozšířeného senátu, se kterým pracuje i zdejší soud, tedy pokud se „správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů či z vlastní vyhledávací činnosti) dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej k podání dodatečného daňového tvrzení.“ (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu z 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 – 55). V projednávaném případě, jak již krajský soud uvedl, nedisponoval správce daně takovými informacemi, pro které by

bylo možné postupovat prostřednictvím § 145 odst. 2 daňového řádu (srov. bod 14 a 15 namítaného rozsudku Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 7 Afs 229/2018), sám žalobce zůstává pouze v obecné a vágní rovině námitek, že mohl správce daně vědět informace k předpokládanému doměření daně, konkrétní příklady informací, které měl mít správce daně k dispozici, netvrdí.

78. K obdobnému závěru došel krajský soud i v případě rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016-33, kde po podání daňového přiznání postupoval správce daně prostřednictvím výzvy k odstranění pochybností a následně místním šetřením před samotným zahájením daňové kontroly (viz bod 10 a 11 tohoto rozsudku), správce daně tak měl k dispozici podklady, které v něm mohly vyvolat důvodné přesvědčení, že dojde k doměření daně daňovému subjektu.
79. Krajský soud tak na základě výše uvedeného uzavírá, že ani poslední okruh žalobních námitek žalobce neshledal jako důvodný.

### VI. Závěr a náklady řízení

80. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
81. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1, věty první s. ř. s. Žalobce neměl 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). Případně-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](http://www.nssoud.cz).

České Budějovice 23. června 2022

JUDr. Marie Trnková v. r.  
předsedkyně senátu