



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hlušíka, Ph.D., ve věci

žalobce: L. Ž.  
zastoupen společností FOLTAN & HOFFERKOVÁ s.r.o.  
sídlem Ostrožná 233/40, 746 01 Opava

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 12. 2022 č. j. 44748/22/5200-10422-713023,  
ve věci daně z příjmu

takto:

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

**Odůvodnění:**

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 12. 2022 č. j. 44748/22/5200-10422-713023, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.

pro Moravskoslezský kraj ze dne 6. 2. 2019 č. j. 313311/19/3216-50524-809821, jímž byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob (dále jen „DPFO“) za zdaňovací období r. 2014, a to způsobem specifikovaným ve výroku napadeného rozhodnutí.

2. V podané žalobě žalobce vymezil tyto žalobní body:

- 1) Žalovaný nesprávně vyložil a poté aplikoval ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „ZDP“) a neřídil se recentní judikaturou Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“). Žalovaný neprokázal, že žalobce vytvořil vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Žalovaný se snaží tento vztah prokazovat nepatrně zvýšenou cenou, což je nepřijatelné. Dle judikatury NSS má žalobce v oblasti ceny širokou smluvní volnost. Žalobce poukázal na předchozí zrušující rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 109/2021, body 37 a 39. Dle NSS je nezbytné nejprve prokázat jinak spojené osoby a následně se zabývat cenou, přičemž v obou případech nese důkazní břemeno správce daně. V případě žalobce takto postupováno nebylo, neboť zjevně prvotní indicií k prokázání jinak spojených osob byla opět cena reklamy, která nemůže být důvodem pro označení kontrahentů jako jinak spojených osob (bod 15 Seznámení se zjištěnými skutečnostmi). Správce daně se nevypořádal s otázkou jinak spojených osob a začal řešit referenční vzorek a porovnávat obvyklé ceny. K tomu žalobce poukázal opět na rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 109/2021, bod 43.
- 2) Žalobce namítl délku lhůty, která mu byla poskytnuta k seznámení se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení výzvou ze dne 3. 11. 2022 v délce 15 dnů. Správce daně nadaný velkým týmem kvalifikovaných zaměstnanců pracoval na tomto doplnění více než rok, kdežto daňový subjekt musel reakci na správcem daně zjištěné skutečnosti vyjádřit během 15 dnů.
- 3) Správce daně tvrdí, že se nepodařilo zjistit interval skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími daňovými subjekty, protože oslovené společnosti neposkytly požadované smlouvy a související doklady, ze kterých by bylo možné přesný interval zjistit. Správce daně by musel opět prokázat, že subjekty, které zvolil za základ referenčního vzorku jsou subjekty, které ve svých kontraktech s toutéž komoditou jsou subjekty nezávislými, tzn. že nejsou také kontaminovány vztahem typickým pro jinak spojené osoby. Tím se správce daně vůbec nezabýval, kontrakty nepodrobil zkoumání o jinak spojených osobách a důkaz pro jejich kontraktní nezávislost neuvedl. Správce daně hledal obvyklé ceny, tedy tvořil referenční vzorek mezi osobami, které již dávno zanikly nebo již nemají předmětné doklady. Je těžko uvěřitelné, že za nezávislé subjekty považuje správce daně ty, od kterých čerpal informace a ze kterých pak vytvořil referenční vzorek, a přitom se jedná o takové subjekty, které jsou buď vyšetřovány nebo zanikly nebo jsou tzv. nespolehlivými plátcí, např. subjekty ČEKOV CZ (dále jen „ČEKOV“), který je v likvidaci a dále Incolo Property s.r.o. (dále jen „Incolo Property“), která na výzvu nereagovala, dále TOP REKLAMA s.r.o. (dále jen „TOP REKLAMA“), která je vymazána z obchodního rejstříku a FK ROS s.r.o. (dále jen „FK ROS“), která je nespolehlivou osobou. Správce daně svým vlastním zaviněním nebyl schopen v době kontroly provést řádné stanovení referenčního vzorku z r. 2014 a toto své zanedbání nemůže dnes dohánět ekonomickou úvahou v oblasti reklamy. Správce daně vytvořil referenční vzorek prostřednictvím simulace a naprosto nemravně předkládá rozhodnutí NSS sp. zn. 7 Afs 74/2010, které na daný případ nedopadá. Správce daně argumentuje tím, že toto rozhodnutí umožňuje simulaci, není-li dostatek dat nebo

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.

neexistují-li taková data. Podle žalobce soud v tomto případě měl na mysli neexistenci dat, když se jedná o specifický druh podnikání a není pro něj v činnosti ostatních daňových subjektů alternativa pro porovnání. To však neplatí pro případy, kdy data nejsou k dispozici zaviněním správce daně, který ke svému zjišťování v období kontroly přistoupil laxně a dnes svou liknavost dohání simulací, přestože v době kontroly taková data k dispozici byla. Simulace posiluje v žalobci přesvědčení, že se jedná o účelové simulování údajů. Žalovaný v bodě 87 napadeného rozhodnutí opět zdůraznil ke smluvnímu vztahu mezi žalobcem a společností PAMBROKE Media s.r.o. (dále jen „PAMBROKE“), že prvotní indicií je vysoká cena reklamy, kterou žalovaný považuje za nosný prvek a žádné nové skutečnosti nepřináší. Žalobce má za to, že vytykané nepověřování obchodního partnera (společnosti PAMBROKE) má základ v liknavosti správce daně, který ignoruje tvrzení žalobce, že institut nespolehlivého plátce a nespolehlivé osoby zveřejnil až dlouho poté, co daňový subjekt ukončil smluvní vztah. Správce daně ve svém systému ADIS nezveřejnil skutečnost, že společnost PAMBROKE zřejmě neodváděla DPH a nyní vytyká žalobci, že svého obchodního partnera neproověřil.

- 4) Žalobce namítl promlčení práva vyměřit daň dle § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen „daňový řád“). Podle žalobce v průběhu daňového řízení nenastala žádná skutečnost dle ust. § 148 odst. 2 daňového řádu. Nový běh lhůty dle § 148 odst. 3 daňového řádu počal dne 22. 2. 2016, kdy byla zahájena daňová kontrola, a od tohoto dne začala běžet nová tříletá lhůta, která by skončila dne 22. 2. 2019. Podle žalobce toto řízení, ani odvolací řízení lhůtu nestaví. Staví ji pouze řízení ve správním soudnictví o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu nebo o kasační stížnosti. Vzhledem k tomu, že první žaloba v této věci byla podána dne 18. 9. 2019, pak tříletá lhůta již byla vyčerpána před jejím podáním, neboť správci daně daňová kontrola trvala bez pár dnů 3 roky. V době, kdy žalovaný obdržel rozhodnutí NSS, nemohl již dle žalobce ve lhůtě stanovené § 148 daňového řádu daň vyměřit.

### 3. Žalovaný ve vyjádření uvedl:

*K jinak spojeným osobám:*

Žalovaný vázán právním názorem NSS vysloveným v kasačním rozsudku zkoumal, zda byla naplněna prvotní podmínka pro aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP, tedy zda se v daném případě jednalo o jinak spojené osoby. Své závěry uvedl v bodech 30–33 napadeného rozhodnutí, kde uzavřel, že zjištěné nestandardní okolnosti ve svém souhrnu svědčí o tom, že tento obchodní vztah byl vytvořen převážně za účelem snížení základu daně. Žalovaný učinil tento závěr na základě souhrnného posouzení mnoha okolností, nikoliv pouze na základě nepatrně snížené ceny, jak namítá žalobce. Žalovaný nerozporuje, že v původním rozhodnutí o odvolání uvedl jedinou indicii, a to vysokou cenu za reklamní služby. V rámci napadeného rozhodnutí však byly identifikovány další nestandardní okolnosti (bod 32), které svědčí o tom, že žalobce a společnost PAMBROKE jsou osobami jinak spojenými. Žalovaný jako první bod uvedl cenový nepoměr mezi cenou za reklamní služby od zprostředkovatele a ostatních dodavatelů žalobce, která však byla jednou z množiny nestandardních okolností zjištěných v posuzovaném případě. V této souvislosti žalovaný poukázal na kasační rozsudek NSS, bod 40, v němž NSS uvedl, že vysoká cena (je-li na první pohled zřejmá) může představovat pro správce daně prvotní indicii pro zkoumání, zda se ve věci nejedná o spojené osoby. Nemůže však představovat jediné vodítko. Žalovaný je proto

přesvědčen, že jeho závěr o jinak spojených osobách ve světle kasačního rozsudku NSS ob stojí. Žalovaný zcela dodržel algoritmus aplikace ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP vyřčený v kasačním rozsudku NSS, tj. nejprve učinil závěr o jinak spojených osobách a teprve poté přistoupil k zjišťování naplnění druhé podmínky, tj. zda se ceny sjednané mezi těmito osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (blíže body 34–59 a také body 66–76 napadeného rozhodnutí).

*K časovému hledisku:*

Žalovaný v odvolacím řízení vedeném po kasačním rozsudku NSS v souladu s § 115 odst. 1 daňového řádu dvakrát uložil správci daně doplnit podklady pro napadené rozhodnutí. Správce daně vydal značné množství výzev k součinnosti dle § 57 daňového řádu, aby shromáždil dostatečné podklady k zajištění referenčního vzorku a poté doručil žalobci výzvu k prokázání skutečností, na kterou reagoval žalobce žádostí o prodloužení lhůty z 10 dnů na 60 dnů s ohledem na rozsáhlost spisového materiálu a vytíženost zástupce žalobce. Tomu správce daně nevyhověl v plném rozsahu, nicméně lhůta k vyjádření nakonec činila 24 dnů i s ohledem na fakt, že žalobce mohl své další reakce dokládat žalovanému až do okamžiku vydání napadeného rozhodnutí. Žalovaný dne 2. 11. 2022 vydal seznámení se zjištěnými skutečnostmi. Žalovaný připouští, že délka vedení následného odvolacího řízení nebyla ideální, byla však dána velkým množstvím úkonů ze strany žalovaného i správce daně. Uvedené však nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný vyzval žalobce k vyjádření ve lhůtě 15 dnů v souladu se zákonem (§ 115 odst. 3 daňového řádu). Žalobce mohl podat žádost o prodloužení lhůty, a to dokonce opakovaně. Žalobce však žádost o prodloužení lhůty nepodal, nepožádal ani o její navrácení v předešlý stav a na výzvu k vyjádření reagoval v 15denní lhůtě výzvou stanovené. Žalobci také nic nebránilo v tom, aby v souladu s § 111 odst. 2 daňového řádu doplňoval své odvolání až do okamžiku vydání napadeného rozhodnutí.

*K referenčnímu vzorku – subjektům:*

Správce daně oslovil vybrané fotbalové kluby za účelem zjištění obchodních vztahů se zprostředkovateli reklamy prováděné na jimi provozovaných fotbalových stadionech a těm, kteří odpovídali požadovaným kritériím, zaslal výzvu k poskytnutí údajů (bod 40, tabulka č. 3 napadeného rozhodnutí). Správce daně nevyzval k poskytnutí údajů společnosti uvedené v bodě 41 napadeného rozhodnutí z důvodů zde uvedených. Žalobce v reakci na výzvu správce daně uvedl, že správce daně neoslovil některé zprostředkovatele, kteří však v roce, který je předmětem řízení, nebyli nespolehlivými osobami nebo plátcí. Žalovaný se s touto námitkou žalobce ztotožnil a uložil správci daně, aby vyzval také společnosti ČEKOV a Incolo Property k poskytnutí údajů a listin. Tato šetření však byla bezvýsledná (blíže bod 46 napadeného rozhodnutí). Namítá-li žalobce, že správce daně vytvořil referenční vzorek z osob, které jsou buď vyšetřovány, v likvidaci, nereagují na výzvu nebo jsou vymazány z obchodního rejstříku nebo jde o nespolehlivé osoby a výslovně jmenuje společnosti ČEKOV, Incolo Property, TOP REKLAMA a FK ROS, pak tomu tak není. Správce daně naopak takové společnosti z referenčního vzorku vyloučil. Žalovaný tuto námitku žalobce považuje za „chucpe“, neboť to byl právě žalobce, kdo se v reakci na výzvu k prokázání skutečností domáhal, aby některé z těchto společností byly do referenčního vzorku zahrnuty, což s ohledem na nesoučinnost obchodní společnosti ČEKOV a Incolo Property nebylo možné. Žalovanému nejsou známy žádné indicie, a nevyplývají ani ze spisového materiálu, o tom, že by byla zpochybněna nebo zjištěna cena reklamy mezi poskytovatelem

reklamních ploch a reklamní agenturou, která by neodpovídala běžným obchodním transakcím. Správce daně neoslovil ty reklamní agentury, u kterých byla jistá nebo vysoká pravděpodobnost jejich nedostatečné věrohodnosti.

*K referenčnímu vzorku – simulaci:*

Správce daně se nepodařilo zjistit interval skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Oslovené společnosti totiž neposkytly požadované smlouvy a související doklady. Tato cena byla zjištěna pouze u dvou nezávislých subjektů, což je pro stanovení referenčního vzorku nedostačující. Správce daně tak přistoupil ke stanovení ceny obvyklé pomocí simulace a výslednou cenu určil ve výši 67 500 Kč. Vycházel přitom z nejvyšší zjištěné ceny (za měsíc) za reklamu v r. 2014, přepočtené na rozměr panelu (1 x 6 m), navýšené o 30 % marži a ze zjištěných výrobních nákladů na panel na Andrově stadionu, resp. z nejvyšší zjištěné ceny (za měsíc) u reklamní plochy v Golf Aréně, navýšené o 30 % marži a za zjištěných výrobních nákladů na výrobu reklamní plochy. Žalovaný vyhodnotil všechny skutečnosti vyplývající z doplněného spisového materiálu a dospěl k závěru, že správce daně svůj postup ve věci stanovení ceny obvyklé nazval jako „simulace“, jedná se však o zjištění referenční ceny. Následně byly provedeny korekce způsobem souladným se závěry rozsudku NSS ze dne 29. 1. 2020 sp. zn. 9 Afs 232/2018. Žalovaný považuje za zcela mimoběžnou námitku žalobce, že žalovaný v odůvodnění „simulace“ nemravně předkládá rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 74/2010, jelikož žalovaný v rámci celého napadeného rozhodnutí žádný odkaz na tento rozsudek neučinil.

*K indiciím svědčícím o nestandardnosti vztahu:*

Žalovaný odkázal na body 32 a 71 napadeného rozhodnutí, kde uvedl jako jednu z nestandardních okolností fakt, že docházelo k laxnímu ověřování obchodních partnerů ze strany žalobce. Žalobce ve svém obchodním počínání přistoupil na to, že ze strany jeho dodavatele nebyla dodržována smluvní ujednání. Svědčí o tom např. absence písemných souhlasů objednatele se způsobem a výsledkem provedení reklamy, jak je vyžadováno ve smlouvě se společností PAMBROKE. Žalobce neprokázal, jakým způsobem prováděl kontrolu fakturovaných reklamních služeb. Ke svým tvrzením nepředložil žádné relevantní důkazní prostředky. Žalobce zcela rezignoval na své právo ověřit si, zda byla reklama provedena podle smluvních ujednání. Pasivní přístup ke kontrole přijatých služeb i akceptaci neplnění smluvních ujednání ze strany zprostředkovatele žalobce v průběhu celého daňového řízení logicky nezdůvodnil a nevysvětlil smysl svého obchodního počínání.

*K prekluzi:*

Žalovaný poukázal na ust. § 148 odst. 1 daňového řádu, podle kterého v posuzované věci lhůta pro stanovení DPFO za zdaňovací období r. 2014 počala běžet dne 1. 4. 2015. Objektivní lhůta (§ 148 odst. 5 daňového řádu) pro stanovení daně počala běžet téhož dne a uplyne dne 1. 4. 2025. Správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu dne 22. 2. 2016, takže v souladu s ust. § 148 odst. 3 daňového řádu běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn a měla uplynout dne 22. 2. 2019. Dne 3. 10. 2018, tj. v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty doručil správce daně žalobci dodatečný daňový výměr. V souladu s ust. § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu se tedy lhůta pro stanovení daně prodloužila do dne 22. 2. 2020. Dne 29. 7. 2019 doručil žalovaný žalobci původní rozhodnutí o odvolání, takže lhůta se v souladu s ust. § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu prodloužila o rok, a to do dne 22. 2. 2021. Dne 18. 9. 2019 podal žalobce u Krajského soudu v Ostravě žalobu proti původnímu rozhodnutí o odvolání a krajský soud doručil

žalovanému první rozsudek dne 25. 3. 2021. Dne 19. 4. 2021 podal žalobce u NSS kasační stížnost proti prvnímu rozsudku krajského soudu a NSS dne 18. 8. 2021 doručil žalovanému kasační rozsudek. V souladu s § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu lhůta pro stanovení daně neběží po dobu řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví, takže lhůta pro stanovení daně v posuzované věci neběžela ode dne 18. 9. 2019 do dne 25. 3. 2021 a ode dne 19. 4. 2021 do dne 18. 8. 2021, tzn. celkem po dobu 498 dnů. Lhůta pro stanovení daně tak měla uplynout dne 7. 1. 2023. Dne 6. 12. 2022 bylo vydáno napadené rozhodnutí, které bylo žalobci doručeno dne 12. 12. 2022, tedy před uplynutím jak subjektivní, tak objektivní lhůty pro stanovení daně. Doručením napadeného rozhodnutí se lhůta pro stanovení daně v souladu s ust. § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu prodloužila o rok, tedy do dne 7. 1. 2024. Jelikož žalobce dne 23. 1. 2023 podal u Krajského soudu v Ostravě žalobu proti napadenému rozhodnutí, došlo opět k přerušení běhu lhůty pro stanovení daně. K uplynutí subjektivní ani objektivní lhůty pro stanovení daně proto nedošlo.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

4. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době jeho vydání (ust. § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen „s. ř. s.“) a byl vázán obsahem žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.).
5. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že správce daně zahájil u žalobce dne 22. 2. 2016 daňovou kontrolu na DPFO za zdaňovací období roku 2014 v omezeném rozsahu se zaměřením na ověření přijatých daňových dokladů týkajících se reklamy a propagace. Vzhledem k tomu, že žalobce byl v roce 2014 společníkem ve společnosti D. D. D. Servis Opava, v. o. s. a v přiznání k DPFO vykázal pouze příjmy z činnosti této společnosti, byla daňová kontrola prováděna formou kontroly účetnictví této společnosti. Společnost zahrnuje do nákladů ve smyslu ust. § 24 ZDP faktury vystavené společností PAMBROKE v celkové výši 720 000 Kč a faktury vystavené společností CERS performance s. r. o. (dále jen „CERS“) v celkové výši 240 000 Kč. K fakturám vystaveným společností PAMBROKE žalobce v průběhu daňové kontroly předložil smlouvu o reklamě a propagaci 06/2014 ze dne 30. 12. 2013 na období od 1. 1. 2014 do 30. 6. 2014. Předmětem plnění bylo umístění reklamy o rozměru 1 x 6 m při utkáních Gambrinus ligy a Českého poháru klubu SK Sigma Olomouc v areálu Androva stadionu v Olomouci, poskytnutí prostor pro umístění reklamní plochy v prostoru Golf Arény Ostrava za cenu 720 000 Kč (6 x 120 000 Kč). Dále k těmto fakturám předložil odkaz na vysílání ČT Sport, fotografie z webu Olomoucká televize a ČT Sport, fotodokumentaci reklamy, reklamní plnění, logo společnosti a komplexní zprávu k realizované reklamě. K fakturám společnosti CERS žalobce v průběhu daňové kontroly předložil smlouvu o pronájmu reklamní plochy ze dne 3. 11. 2014 na období od 3. 11. 2014 do 31. 12. 2014 – pronájem reklamní plochy na videodokumentu „Team CERS a O. B.“ sezóna 2014 za cenu 240 000 Kč (2 x 120 000 Kč), dále obal reklamního DVD, seznam vysílacích časů v roce 2015, Bulletin Sezóna 2014, email ze dne 19. 12. 2014, odkazy na zveřejnění videa, DVD Team CERS, Film 2014, logo společnosti včetně potvrzení o předání loga. Správce daně dne 8. 12. 2016 vydal výzvu k prokázání skutečností, kterou vyzval žalobce k doložení a prokázání oprávněnosti zaúčtovaných nákladů podle ust. § 24 odst. 1 ZDP. Daňový subjekt dne 27. 1. 2017 reagoval písemností „prokázání skutečností na základě výzvy správně daně“, kde vyjádřil svůj nesouhlas s tím, že mohl opatřit reklamu levněji. Správce daně vydal dne 16. 11. 2017 další výzvu podle ust. § 92 odst. 4 daňového řádu, již

žalobce vyzval k uspokojivému doložení rozdílů mezi cenami sjednanými a cenami, které byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích. Daňový subjekt reagoval písemností ze 13. 12. 2017, v níž vyjádřil nesouhlas se závěrem správce daně, že je součástí řetězce vytvořeného za účelem snížení základu daně a k jednotlivým cenám se vyjádřil tak, že doložil smlouvy, z nichž vyplývá, že státní instituce nakupují reklamu za stejné ceny jako žalobce. Správce daně následně ve zprávě o daňové kontrole dospěl k závěru, že žalobce tímto postupem neunesl důkazní břemeno dle ust. § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu, neboť uspokojivě nedoložil rozdíl mezi cenami sjednanými v rámci obchodních transakcí se společností PAMBROKE a cenami, které byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích. O zjištěný rozdíl pak správce daně upravil základ daně. S těmito závěry byl žalobce seznámen v protokolu ze dne 7. 8. 2018 o výsledku kontrolního zjištění, k němuž se vyjádřil písemně dne 10. 9. 2018, kdy odkázal na veškerá dříve učiněná podání. Dne 17. 9. 2018 byl žalobce seznámen se stanoviskem správce daně k tomuto vyjádření. Současně byla projednána a podepsána zpráva o daňové kontrole. Následně vydal správce daně dne 18. 9. 2018 platební výměr, proti němuž se žalobce odvolal. Dne 6. 2. 2019 vydal správce daně rozhodnutí, kterým odvolání žalobce částečně vyhověl, když faktury vystavené společností CERS ponechal v daňově uznatelných nákladech. Žalobce podal proti tomuto rozhodnutí odvolání, o němž bylo rozhodnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 27. 7. 2019 č. j. 30040/19/5200-10424-711138 tak, že odvolání bylo zamítnuto. Žalobcem podaná žaloba proti tomuto rozhodnutí byla zamítnuta rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 1. 2021 č. j. 22 Af 41/2019–36. Tento rozsudek krajského soudu a také rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 7. 2019 byly zrušeny rozsudkem NSS ze dne 18. 8. 2021 č. j. 1 Afs 109/2021–67 (dále jen „kasační rozsudek“) a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení byl žalovaný povinen dle závazného názoru NSS zkoumat existenci okolností, které by nasvědčovaly tomu, že mezi žalobcem a společností PAMBROKE jde o jinak spojené osoby, a dále byl povinen zabývat se zjištěním rozdílů mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou.

6. V dalším řízení (po kasačním rozsudku) žalovaný na základě spisového materiálu vyhodnotil skutečnosti, které svědčí o nestandardnosti obchodních vztahů mezi žalobcem a společností PAMBROKE (blíže body 32–33 napadeného rozhodnutí) a dále se zabýval otázkou ceny reklamy, kdy nejprve oslovil vybrané fotbalové kluby za účelem zjištění obchodních vztahů se zprostředkovateli reklamy prováděné na jimi provozovaných fotbalových stadionech a na základě odpovědí těchto klubů ověřoval vybrané zprostředkovatele reklamy odpovídající požadovaným kritériím. Takto získaný referenční vzorek však nebyl dostačující. Další společnosti správce daně neoslovil z důvodu výmazu z obchodního rejstříku, podvodu na DPH, označení za nespolehlivou osobu, sídla na virtuální adrese, identifikace vztahu jinak spojených osob. Správce daně následně přistoupil ke stanovení ceny obvyklé pomocí simulace, přičemž výslednou cenu určil ve výši 67 500 Kč. Způsob výpočtu je popsán v bodě 25 Seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 2. 11. 2022 (dále jen „Seznámení“). Následně správce daně vyzval žalobce k doložení rozdílů mezi takto stanovenou cenou a cenou, která byla sjednána mezi žalobcem a společností PAMBROKE, který za zdaňovací období r. 2014 činí 652 500 Kč. Žalobce v podání ze dne 13. 6. 2022 namítl, že správce daně neoslovil některé zprostředkovatele, protože jsou nekontaktní, nemají statutární orgán nebo jsou nespolehlivými osobami, avšak v roce 2014 nespolehlivými subjekty nebyli. Žalovaný tedy uložil správci daně doplnit šetření o společnosti ČEKOV a Incolo Property, které se však stalo bezvýsledným. Správce daně se v dalším postupu zabýval stanovením ceny obvyklé, pokud jde o reklamu na Andrově stadionu a také pokud jde o reklamu v Golf Aréně. Jeho

postup a výpočet jsou přesně popsány v bodech 32-39 Seznámení. S tímto dokumentem byl žalobce seznámen a reagoval na něj písemným vyjádřením ze dne 14. 11. 2022. Následně vydal žalovaný napadené rozhodnutí.

7. Podle ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP, pro účely tohoto zákona spojenými osobami se rozumí jinak spojené osoby, kterými jsou osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.
8. Podle kasačního rozsudku bylo v dalším řízení v prvním kroku nezbytné, aby správce daně unesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání, že žalobce a společnost PAMBROKE jsou jinak spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP.
9. Výkladem pojmu *jinak spojené osoby* se v minulosti v rámci své rozhodovací činnosti opakovaně zabýval NSS. V rozsudku ze dne 26. 3. 2014 č. j. 9 Afs 87/2012-50 NSS objasnil, že *„účelem daného ustanovení je zabránit nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů mezi jednotlivými poplatníky daně z příjmů a umožnit sankcionovat zneužití cenové spekulace v obchodních vztazích. Jedná se i o tzv. „přelévání zisků“ mezi osobami s rozdílným daňovým zatížením, k němuž dochází většinou tím, že si tyto osoby účtují ve vzájemných transakcích ceny nižší, resp. vyšší, než odpovídá cenám používaným mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, a výsledkem takových transakcí je zvýšení nákladů nebo snížení tržeb u společnosti s vyšším daňovým zatížením a odčerpání části zisku do společnosti, u níž se aplikuje nižší, případně nulová sazba daně z příjmů“*. Dále pak shrnul, že *„podstatný rozdíl od obvyklých cen nastává tehdy, prodává-li se příliš levně nebo nakupuje-li se příliš draze, v takovém případě musí být takový rozdíl vždy uspokojivě doložen“*.
10. Okolností, ze které vyplývá vytvoření vztahu za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, je ekonomická iracionalita takového jednání, resp. absence jiného než daň zkracujícího motivu pro ten který vztah (srov. rozsudky NSS ze dne 22. 3. 2013 č. j. 5 Afs 34/2012-65, ze dne 25. 9. 2014 č. j. 7 Afs 39/2014-48, či ze dne 18. 7. 2018 č. j. 6 Afs 129/2018-29).
11. Žalovaný byl dále kasačním rozsudkem zavázán, aby poté, co ozřejmí existenci jinak spojených osob, přistoupil k druhému kroku, tj ke zjištění rozdílu mezi cenou sjednanou a celou obvyklou.
12. Také k této problematice se váže bohatá rozhodovací praxe NSS (viz např. rozsudky ze dne 31. 3. 2009 č. j. 8 Afs 80/2007-105, publ. pod č. 1852/2009 Sb. NSS, ze dne 27. 1. 2011 č. j. 7 Afs 74/2010-81, či ze dne 22. 11. 2014 č. j. 9 Afs 92/2013-27), kterou tento soud shrnul v rozsudku ze dne 19. 9. 2019 č. j. 5 Afs 341/2017-47. V něm uvedl, že pokud 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 1 Afs 109/2021 osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. (...) 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. Nutnou (nikoli však dostačující) podmínkou pro úpravu základu daně dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je existence rozdílu mezi cenami. Pro zjišťování „obvyklosti“ ceny musí být správce schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ve vztahu ke všem rozhodným aspektům. Obvyklou cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad*

*opřeny 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. 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.*

13. Pro nyní posuzovanou věc je dále třeba zdůraznit význam rozsudku NSS ze dne 29. 1. 2020 sp. zn. 9 Afs 232/2018, v němž NSS vyslovil, že: „Při úpravě základu daně podle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, lze sjednanou cenu poměřit s cenou zjištěnou podle oceňovacího předpisu pouze tehdy, nelze-li určit cenu na relevantním trhu z důvodu neexistence alespoň v jádru srovnatelných nezávislých transakcí, které by bylo možné přiléhavě korigovat“. V odůvodnění tohoto rozsudku NSS dále přiblížil, že pokud budou existovat reálné nezávislé transakce (transakce mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích), které jsou s řízenou transakcí plně srovnatelné, tedy uzavřené o stejné (obdobné) komoditě za stejných (obdobných) podmínek, postačí ke zjištění referenční ceny údaje o cenách těchto transakcí. Pokud řízená transakce nebude s nezávislými transakcemi plně srovnatelná (zpravidla proto, že se komodita nebo podmínky těchto transakcí budou lišit), je zapotřebí vzít z nezávislých transakcí, které jsou řízené transakci svými parametry co nejbližší, a údaje o nich s ohledem na vzájemné odlišnosti přiléhavě korigovat. Vždy je však nezbytnou podmínkou určení referenční ceny existence nezávislých transakcí, které jsou alespoň v jádru srovnatelné s transakcí řízenou (rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 323/2018, bod 22).
14. V 1) žalobním bodě žalobce namítl, že žalovaný postupoval v rozporu s judikaturou správních soudů vztahující se k aplikaci ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP, neboť při posuzování existence podmínek prokazujících mezi žalobcem a společností PAMBROKE vztah jinak spojených osob vyšel primárně z ceny sjednané mezi těmito dvěma subjekty, což judikatura správních soudů zapovídá.
15. Dle obsahu napadeného rozhodnutí skutečnosti, z nichž žalovaný dovodil nestandardnost obchodních vztahů mezi žalobcem a společností PAMBROKE, svědčící o tom, že se jedná o jinak spojené osoby, žalovaný vymezil v bodě 32 napadeného rozhodnutí, kde uvedl 5 rozhodných skutečností. Je pravdou, že jako první rozhodná skutečnost je uveden cenový nepoměr mezi cenou za reklamní služby od PAMBROKE a ostatních dodavatelů daňového subjektu v souvislosti s nákupem reklamy. Tato skutečnost však nestojí osamoceně, neboť je podpořena dalšími čtyřmi skutečnostmi. Žalobce brojí zásadně proti tomu, že na prvním místě ve výčtu rozhodných skutečností je uvedena vysoká cena reklamy. Krajský soud má za to, že žalobce si mylně vyložil judikaturu NSS k otázce spojených osob, jakož i závěry kasačního rozsudku (bod 40) tak, že mezi skutečnostmi napovídajícími o existenci takového vztahu mezi smluvními partnery nemůže figurovat zjištěná nepoměrná cena. Dle odkazované judikatury však nepoměrná cena nemůže být jediným důvodem pro závěr o existenci spojených osob (jak se také vyjádřil NSS v kasačním rozsudku). Pokud k této skutečnosti však přistoupí skutečnosti další, které o existenci spojených osob rovněž vypovídají, je takové hodnocení s recentní judikaturou v plném souladu. Tak je tomu také v posuzovaném případě, kdy žalovaný v bodě 32 napadeného rozhodnutí srozumitelně

popsal skutečnosti mající svůj podklad v obsahu správních spisů a svědčící o vztahu jinak spojených osob.

16. Žalobce k dalším skutečnostem uvedeným žalovaným v bodě 32 napadeného rozhodnutí na str. 6 žaloby namítl, že vytýkané neprověřování obchodních partnerů je nutno přičíst liknavosti správce daně, který včas nezveřejnil nespolehlivost společnosti PAMBROKE ve svém informačním systému ADIS. Tuto námitku neshledal soud nosnou a její důvodnosti nelze přisvědčit. Žalovaný v bodě 32 napadeného rozhodnutí popsal zcela přesně pochybnosti vztahující se ke společnosti PAMBROKE a v bodě 71 napadeného rozhodnutí podrobně rozvedl, jak si lze ověřit důvěryhodnost obchodního partnera. Žalobce tuto argumentaci v žalobě nijak nerozporoval, jeho obrana postavená na informační povinnosti správce daně ohledně nespolehlivých plátců daní je zcela mimoběžná s tvrzeními žalovaného, a proto nedůvodná.
17. Žalobce dále na str. 6 žaloby k vytýkanému nedodržování smluvních ujednání (bod 32 napadeného rozhodnutí) namítl, že dostal to, co zaplatil a různé sankce jsou od toho, aby mohly být uplatněny při nedodání sjednané služby, což nebyl jeho případ. Ani tuto námitku neshledal soud přílehlavou, neboť žalovaný v bodě 32 napadeného rozhodnutí a také již v bodě 15 Seznámení přesně rozvedl, co má na mysli nedodržováním smluvních ujednání. Nejednalo se o nedodání zdanitelného plnění, jak nesprávně namítá žalobce, ale o absenci vyjádření a souhlasu s návrhy a způsobem provedení reklamy, nesplnění podmínek pro vystavení daňových dokladů, nesoulad mezi dokončením plnění a vystavením daňových dokladů. Tyto skutečnosti žalobce v podané žalobě nijak nerozporoval.
18. Krajský soud k 1) žalobnímu bodu uzavírá, že žalovaný v dalším řízení postupoval v souladu se závazným právním názorem NSS vysloveným v kasačním rozsudku, zejm. v bodech 39 a 40 a recentní judikaturou správních soudů, a prokázal u žalobce a společnosti PAMBROKE existenci vztahu jinak spojených osob. Obsahem napadeného rozhodnutí, jakož i obsahem správních spisů má krajský soud za prokázané, že žalobce iracionalitu svého jednání nijak uspokojivě nevysvětlil a nepředestřel žádný jiný uvěřitelný motiv svého jednání, než je krácení daně. Krajský soud proto 1) žalobní bod důvodným neshledal.
19. V 2) žalobním bodě žalobce brojil proti délce lhůty, která mu byla žalovaným poskytnuta k vyjádření se k Seznámení. Obsahem správního spisu má krajský soud za prokázané, že žalobci byla ve výzvě ze dne 2. 11. 2022 stanovena lhůta k uplatnění práva vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným v odvolacím řízení v délce 15 dnů ode dne doručení výzvy, což je lhůta plně odpovídající ust. § 115 odst. 3 daňového řádu. Ze správního spisu je dále zřejmé, že žalobce nevyužil žádných nástrojů, které mu dává daňový řád, aby se domohl prodloužení této lhůty, resp. své výhrady v řízení nedal nijak najevo a ve stanovené lhůtě také vyjádření k Seznámení v písemné podobě předložil. V žalobě žalobce neuvedl, v čem konkrétně mu podle jeho mínění nedostatečná lhůta k vyjádření zabránila, tj. zda nemohl navrhnout konkrétní důkazy nebo se ve svém vyjádření zaměřit na nějaké podstatné skutečnosti. Žalobce tedy soudu neozřejmil, jak se z jeho pohledu nedostatečná délka lhůty promítla do jeho právní sféry. Bez náležité konkretizace však toto žalobní tvrzení vyznívá účelově. Krajský soud je důvodným neshledal.
20. Ve 3) žalobním bodě žalobce namítl, že při zjišťování referenčního vzorku u obdobných subjektů správce daně neprokázal, že subjekty, které zvolil jako srovnatelné, jsou ve svých kontraktech subjekty nezávislými, tzn. že nejsou kontaminovány vztahem typickým pro jinak spojené osoby. Správce daně jejich kontrakty žádnému zkoumání v tomto směru

nepodrobil. Žalobce se kriticky vyjádřil k postupu správce daně, který čerpal informace od subjektů, které jsou buď vyšetřovány, nebo zanikly, nebo jsou nespolehlivými plátcí jako společnosti ČEKOV, Incolo Property, TOP REKLAMA a FK ROS.

21. Krajský soud považuje za naprosto logický postup správce daně, který vyloučil z dokazování subjekty, jež jsou nějakým způsobem podezřelé (viz blíže bod 41 napadeného rozhodnutí), a pokud u těch, které zvolil za srovnatelné subjekty, neměl vědomost o zasažení rysem jinak spojených osob, nebyl povinen takové šetření „pro jistotu“ provádět. Jiná situace by byla, pokud by žalobce namítal, že zvolené subjekty byly kontaminovány vztahem jinak spojených osob a k takovému tvrzení by předložil nebo navrhl důkazy. To však žalobce v žalobě, ani dříve v odvolacím řízení neučinil, i když byl se srovnávanými subjekty obeznámen již v Seznámení.
22. Pokud žalobce dále namítal postup správce daně, který zjišťoval rozhodné skutečnosti také u společností, které vykazovaly znaky z různých důvodů nespolehlivých osob, pak dle obsahu správního spisu je toto tvrzení pravdivé pouze částečně, kdy správce daně přistoupil k šetření u společností ČEKOV a Incolo Property, ovšem až na základě požadavku samotného žalobce, ačkoliv již dříve tyto společnosti vyloučil jako nespolehlivé. Podle této jejich charakteristiky také šetření dopadlo, kdy obě společnosti byly zcela nekontaktní a v jejich dřívějším chování byly prokázány znaky nespolehlivosti (blíže bod 46 napadeného rozhodnutí). Další dvě žalobcem jmenované společnosti nebyly správcem daně šetřeny právě z důvodu nespolehlivosti (bod 41 napadeného rozhodnutí). Stejně tak nepravdivé je tvrzení žalobce, že žalovaný vycházel z rozsudku NSS sp. zn. 7 Afs 74/2010. Obsahem napadeného rozhodnutí má krajský soud za prokázané, že na tento rozsudek žalovaný neodkázal, ani jeho závěry neaplikoval. Odkaz žalobce na bod 87 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný vychází opět z vysoké ceny reklamy, jakožto prvotní indicie vztahu mezi spojenými osobami, má krajský soud již za vypořádaný v rámci své argumentace k žalobnímu bodu 1), na niž plně odkazuje. Ani toto žalobní tvrzení proto krajský soud důvodným neshledal.
23. Na základě obsahu správních spisů a obsahu napadeného rozhodnutí má krajský soud za to, že také s druhou podmínkou aplikace § 23 odst. 7 ZDP, tj. zjištění rozdílu mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou, se žalovaný vypořádal souladně se závěry kasačního rozsudku, konstantní judikaturou správních soudů, včetně aplikace závěrů rozsudku NSS sp. zn. 9 Afs 232/2018 (blíže odst. 13 tohoto rozsudku), své kroky, jakož i postup správce daně popsal žalovaný detailně a srozumitelně v bodech 36-59 napadeného rozhodnutí a žalobce v žalobě neuvedl nic, čím by jeho závěry zpochybnil.
24. Ve 4) žalobním bodě žalobce namítl promlčení (správně prekluzi) práva stanovit daň. Ani tento žalobní bod není důvodný. Žalobce totiž ve své argumentaci zcela vypustil důvody, které vedly k prodloužení lhůty ve smyslu ust. § 148 odst. 2 daňového řádu, když nesprávně tvrdil, že žádná taková skutečnost nenastala. V tomto směru považuje krajský soud za zcela přesné a pravdivé vyjádření žalovaného, který za skutečnosti prodlužující lhůtu ve smyslu ust. § 148 odst. 2 písm. b) a písm. d) daňového řádu označil doručení platebního výměru žalobci dne 3. 10. 2018 a doručení předchozího rozhodnutí o odvolání ze dne 29. 7. 2019. Pro nezohlednění těchto úkonů finančních orgánů vůči žalobci je zcela nesprávné žalobcovo tvrzení, že tříletá lhůta k doměření daně by skončila 22. 2. 2019, takže již první žaloba podaná dne 18. 9. 2019 byla podána v době, kdy tříletá lhůta byla vyčerpána, a proto se běh lhůty nemohl stavět v průběhu vedení soudních řízení. Krajskému soudu jsou rozhodné právní skutečnosti týkající se běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně popsané žalovaným známy z vlastní úřední činnosti (žalobcova věc vedená u Krajského soudu v Ostravě pod sp.

zn. 22 Af 41/2019), a proto je má za ověřené a dospěl ke stejnému závěru jako žalovaný, že v posuzované věci ani subjektivní, ani objektivní lhůta ke stanovení daně dosud neuplynuly.

25. Jelikož krajský soud neshledal žádný žalobní bod důvodným, žalobu v souladu s ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl. Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání v souladu s ust. § 51 odst. 1 s. ř. s.
26. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalovanému podle obsahu spisu nevznikly v tomto řízení žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

#### Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 26. září 2024

JUDr. Monika Javorová  
předsedkyně senátu