



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. et Mgr. Karla Ulíka a Mgr. Josefa Straky ve věci

žalobkyně: **EVEREST servis s.r.o.**  
sídlem Malešická 3312/24a, 130 00 Praha 10  
zastoupená JUDr. Zdeňkem Koschinem, advokátem  
sídlem Štefánikova 48, Praha 5

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 6. 2022, č. j. 19347/22/5200-11431-713085,

takto:

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

Odůvodnění:

### Rozhodnutí daňových orgánů

1. Finanční pro Středočeský kraj, územní pracoviště Praha-východ (dále „správce daně“), dodatečným platebním výměrem ze dne 25. 5. 2021, č. j. 3027532/21/2101-50522-209106 (dále „dodatečný platební výměr 2016“), doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za rok 2016 ve výši 166 250 Kč a současně stanovil penále ve výši 33 250 Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 25. 5. 2021, č. j. 3031621/21/2101-50522-209106 (dále „dodatečný

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

platební výměr 2017“), správce daně doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za rok 2017 ve výši 543 780 Kč a současně stanovil penále ve výši 108 756 Kč.

2. Žalovaný shora uvedeným rozhodnutím ze dne 2. 6. 2022 (dále „napadené rozhodnutí“) zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru 2016, který současně potvrdil. Ve výroku dodatečného platebního výměru 2017 změnil číslo jednacích zpráv o kontrole, jinak i tento platební výměr ponechal beze změny.
3. V odůvodnění konstatoval, že dne 18. 6. 2018 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016, a to Finančním úřadem pro Pardubický kraj na základě tzv. vybrané působnosti. Dne 2. 5. 2019 byla daňová kontrola rozšířena i na zdaňovací období roku 2017. Předmětem šetření byly především uplatněné náklady na reklamní služby fakturované společnostmi KOUKNI s.r.o. (dále „KOUKNI“) a Concept & Vision s.r.o (dále „Concept“), a to s ohledem na zjištění orgánů činných v trestním řízení, že se žalobkyně i tyto dvě společnosti podílely na trestné činnosti související s vystavováním fiktivních faktur.
4. Žalovaný konstatoval, že žalobkyně neprokázala uskutečnění reklamních plnění v prostorách FbŠ Bohemians – která byla fakturována společností KOUKNI – v dostatečném rozsahu ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále „zákon o daních z příjmů“). Dále daňové orgány dospěly k závěru o odchýlení se od tržně obvyklé ceny ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů u reklamních služeb v prostorách HC Slavia Praha a.s. – taktéž fakturovaných společností KOUKNI – a u reklamních služeb společnosti CZECH GOLF PRODUCTION, s.r.o. (dále „CZECH GOLF PRODUCTION“) – fakturovaných společností Concept.
5. Žalovaný v první řadě neshledal důvodnou odvolací námitku, že Finanční úřad pro Pardubický kraj jakožto kontrolující správce daně nebyl příslušný k provedení daňové kontroly, z čehož žalobkyně dovozovala nicotnost dodatečných platebních výměrů a prekluzi lhůty pro stanovení daně. Ve vztahu k prekluzi žalovaný neshledal důvodnou ani námitku, že § 148 odst. 2 daňového řádu sice může prodlužovat původní tříletou lhůtu podle § 148 odst. 1 daňového řádu, nikoliv však již lhůtu přerušenou dle § 148 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný vycházel z toho, že lhůta pro stanovení daně ve vztahu roku 2016 by uplynula až dne 18. 6. 2022 a ve vztahu k roku 2017 až dne 2. 5. 2023.
6. Ohledně reklamy na FbŠ Bohemians žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala uskutečnění reklamních služeb v jí tvrzeném rozsahu. Z jedenácti druhů reklamních plnění doložila pouze jeden, a to jen v omezeném časovém rozsahu. Za reklamní služby byla ve smlouvě sjednaná celková cena bez kalkulace za jednotlivá reklamní plnění, správce daně proto nemohl uvažovat o uznání části plnění. Navíc došlo k několikanásobnému navýšení ceny plnění mezi žalobkyní a KOUKNI. Žalobkyně nedoložila ani žádné podklady k vyhodnocení přínosu této reklamy. Z prosté časové shody nárůstu obrátu žalobkyně s vynaložením nákladů na reklamní služby nelze dovodit souvislost. Žalovaný proto uzavřel, že žalobkyně neprokázala daňově uznatelnou povahu nákladů ve výši 800 000 Kč ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
7. Žalovaný nepovažoval za důvodný ani nesouhlas žalobkyně s doměřením daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů ve vztahu k reklamním službám HC Slavia Praha a

## CZECH GOLF PRODUCTION.

8. Ohledně reklamy na HC Slavia Praha žalovaný identifikoval následující obchodní řetězec: HC Slavia Praha → KOUKNI → Concept → žalobkyně.
9. Ohledně reklamy u CZECH GOLF PRODUCTION žalovaný identifikoval následující obchodní řetězec: CZECH GOLF PRODUCTION → KOUKNI → žalobkyně.
10. Ve shodě se správcem daně žalovaný konstatoval, že bylo prokázáno provedení smluveného reklamního plnění, a to jak ve zdaňovacím období 2016, tak 2017. Protože však došlo k očividnému násobnému navýšení ceny mezi HC Slavia Praha a žalobkyní, musely daňové orgány zvážit, zda stanovená cena odpovídá požadavkům daňové legislativy.
11. U obou reklamních plnění se žalovaný ztotožnil se správcem daně v tom, že jsou naplněny všechny podmínky dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Jednak žalovaný shledal, že společnost Concept, společnost KOUKNI a Ing. Roman Dubský jsou osoby spojené s žalobkyní ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5. zákona o daních z příjmů. Dále žalovaný shledal, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami oproti cenám, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích. V tomto ohledu žalovaný doplnil spis za účelem ověření ceny, z které vycházel správce daně. Žalovaný vycházel z toho, že obvyklou cenu představuje cena sjednaná na začátku řetězce, tj. mezi HC Slavia Praha a společností KOUKNI, a to 125 000 Kč ve vztahu k zdaňovacímu období 2016 a 250 000 Kč ve vztahu k zdaňovacímu období 2017. Mnohem vyšší ceny sjednané mezi společností Concept a žalobkyní proto žalovaný shledal neodpovídající cenám tržním. Současně shledal, že žalobkyně tento rozdíl uspokojivě nevysvětlila.
12. I v případě druhého z řetězců žalovaný neshledal odvolací argumentaci důvodnou. Za jinak spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 písm. c) bodu 5. zákona o daních z příjmů žalovaný považoval žalobkyni a společnost KOUKNI. I zde žalovaný vycházel při zjištění obvyklé ceny z ceny sjednané mezi faktickým poskytovatelem reklamy (CZECH GOLF PRODUCTION) a přímým smluvním partnerem, tj. společností KOUKNI. I zde žalovaný ověřil doplněním vlastních údajů ověření správnosti této referenční ceny. Takto zjistil interval tržních cen v rozmezí 5 000 Kč až 88 000 Kč. Žalobkyní sjednaná cena 900 000 Kč byla tedy navýšena přibližně desetinásobně. A opět podle žalovaného bez uspokojivého vysvětlení rozdílů. Proto i ve vztahu k tomuto plnění potvrdil správnost aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

### Shrnutí žaloby

13. Žalobkyně se žalobou podanou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále „s. ř. s.“), domáhala vyslovení nicotnosti napadeného rozhodnutí, případně jeho zrušení pro nezákonnost.

14. Žalobkyně považuje napadené rozhodnutí za nicotné, protože žalovaný ve výrokové části opravil číslo jednací protokolu o daňové kontrole uvedené v platebních výměrech a fakticky o jejím odvolání nerozhodl. Odkaz na zprávu o daňové kontrole patří do odůvodnění rozhodnutí, ne do jeho výrokové části. Žalobkyně tento odkaz navíc nenapadala. V tomto postupu žalovaného spatřuje vadu dle § 105 odst. 2 písm. b) daňového řádu.
15. Důvody nicotnosti napadeného rozhodnutí a dodatečných platebních výměrů žalobkyně dále spatřuje v prekluzi práva doměřit daň. Jednak podle ní nenastaly účinky předpokládané v § 148 odst. 3 daňového řádu. Daňovou kontrolu podle žalobkyně totiž prováděl nepřislušný správce daně (finanční úřad), přestože žalobkyni nebylo doručeno žádné rozhodnutí o delegaci, které měl vydat žalovaný jako nejbližší společný nadřízený finančního úřadu a správce daně. Neexistuje ani jiný správní akt, například dožádání o provedení úkonů či dílčích řízení nebo jiných postupů. Daňová kontrola proto byla nezákonná. Žalobkyně vznesla námitky místní nepřislušnosti, nicotnosti oznámení o ukončení daňové kontroly i prekluze, které nevypořádal ani finanční úřad, ani později žalovaný. Jednak i pokud by byla daňová kontrola řádně zahájena, nebylo možné aplikovat § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu a prodloužit dobu pro stanovení daně již prodlouženou dle odst. 3 tohoto ustanovení. Prvně zmíněná norma se podle žalobkyně vztahuje výlučně k odst. 1 tohoto ustanovení. Z pohledu zákonodárce je zřejmé, že navazující ustanovení doplňuje, upřesňuje nebo provádí ustanovení předchozí. V § 148 odst. 2 daňového řádu se hovoří o prodloužení dosavadní (tj. logicky výše zmíněné) lhůty pro stanovení daně, například dojde-li k oznámení rozhodnutí o stanovení daně dle písm. b), což koresponduje s odst. 1 téhož ustanovení, jenž určuje právě lhůtu pro stanovení daně. Tříletou lhůtu k doměření daně považuje za dostatečnou i Ústavní soud, na jehož judikaturu žalobkyně odkázala.
16. Žalobkyně dále namítá hrubé procesní vady při rozhodování o jejich námitkách podjatosti, pro které nelze dodatečné platební výměry považovat za platné z důvodu dle § 105 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Pakliže byla vznesena námitka podjatosti nadřízené úřední osoby, nemohla tato osoba do doby rozhodnutí o její podjatosti rozhodovat o námitkách podjatosti svých podřízených. Námitku podjatosti žalobkyně dne 23. 12. 2020 směřovala také ve vztahu k řediteli finančního úřadu. Šest rozhodnutí finančního úřadu ze dne 12. 1. 2021 považuje žalobkyně za zmatečná, protože o nich Ing. V. nemohl rozhodovat, nebylo-li v té době rozhodnuto o tom, že on podjatý nebyl.
17. Žalobkyně nesouhlasí ani se samotným doměřením daně ohledně reklamních služeb u HC Slavia Praha i u CZECH GOLF PRODUCTION. Domnívá se, že prokázala jak uskutečnění plnění, tak úhradu za něj. K výzvě prokázala všechny skutečnosti, které je povinna uvádět v daňovém přiznání. Odmítla, že by se účelově spojila s dalšími subjekty za účelem snížení daně dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, a vymezila se vůči závěru daňových orgánů, že si reklamní služby mohla sjednat bez prostředníků. Šlo o ceny smluvní, o nichž si mohla žalobkyni sama vyhodnotit, zda je pro ni akceptovatelná. Protože stojí na konci řetězce, neměla z transakcí sama žádný prospěch. Prokázaný daňový podvod v jiné věci (EBKO) nemá s nynější věcí podle žalobkyně žádnou souvislost, daňové orgány je pouze předpokládají, a to nesprávně na základě vztahů žalobkyně a společností KOUKNI a Concept. To, že měly tyto společnosti virtuální sídlo, není relevantní. Stejně tak není podstatné, že žalobkyně jednala s panem Dubským, protože smluvní dokumenty podepisovaly v rozhodné době oprávněné osob k jednání za tyto společnosti. Důkazní břemeno ohledně daňového podvodu a pochybnostech o peněžních transferech podle

žalobkyně leželo na daňových orgánech, které jej neunesly. Odůvodnění žalovaného nemá podle žalobkyně nic společného s právem na spravedlivý proces, protože je podle ní „přenesené přes kopírák“ ze zprávy o daňové kontrole.

### Vyjádření žalovaného

18. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout jako nedůvodnou. Zdůraznil, že žalobkyně opakuje svá dřívější podání, ale nereflexuje argumentaci žalovaného z napadeného rozhodnutí. Za nerozhodné považuje námitky žalobkyně týkající se DPH, které nejsou předmětem tohoto soudního řízení. V nynější věci se zjišťovaly významné skutečnosti pro stanovení daně z příjmů, nikoliv ohledně podvodu na DPH a účasti žalobkyně na něm.
19. Žalovaný je přesvědčen, že napadené rozhodnutí netrpí vadou nicotnosti z žádného žalobkyní prezentovaného důvodu. Žalovaný v rámci odvolacího řízení opravil nesprávné označení zprávy o daňové kontrole, což žalobkyně sama v odvolání rozporovala. Jedná se o snadnou opravu chyby v psaní podřaditelné pod § 104 daňového řádu, nikoliv závažnou vadu způsobující nicotnost rozhodnutí. Tuto chybu v rámci hospodárnosti opravil žalovaný namísto správce daně, proti způsobu opravy nicméně žalobkyně nic nenamítá.
20. Dále žalovaný zopakoval, že daňovou kontrolu může u daňového subjektu na základě § 10 odst. 4 ve spojení s § 8 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky (dále „zákon o finanční správě“), provést kterýkoliv finanční úřad, jak již vypořádal v odst. 82 až 97 napadeného rozhodnutí. Znovu odmítl výklad žalobkyně k § 148 daňového řádu. Podle žalovaného je dosavadní lhůtou nutno rozumět vždy aktuální podobu lhůty, nikoliv základní tříletou lhůtu podle odst. 1 tohoto ustanovení. K namítaným vadám při rozhodování o podjatosti žalovaný uvedl, že jsou-li o nepodjatosti konkrétní úřední osoby důvodně pochybnosti, smí tato osoba do doby rozhodnutí o podjatosti a případném vyloučení provádět neodkladné úkony. Podávání bezdůvodných námitek podjatosti by nemělo sloužit jako prostředek k prodlužování řízení. Námitka podjatosti nesměřuje k napadání zákonnosti vedení řízení (např. hodnocení důkazů), jak k ní přistoupil žalobce, který považoval úřední osoby za podjaté, protože osobně vnímal jejich hodnocení jako záměrně poškozující. Podle žalovaného tyto důvody nelze podřadit pod § 77 odst. 1 písm. a) až c) daňového řádu. Kromě toho je každé případné porušení těchto ustanovení zkoumat ve vazbě na žalobní body a zkoumat, zda je takové porušení způsobilé vyvolat nezákonnost rozhodnutí ve věci samé. Žalobkyně nejprve dne 23. 12. 2020 namítala podjatost osob provádějících daňovou kontrolu až v návaznosti na výsledek kontrolního zjištění. Teprve poté, co finanční úřad dne 12. 1. 2021 rozhodl o jejich nevykloučení, žalobkyně dne 18. 2. 2021 upřesnila, že námitka směřuje i proti řediteli finančního úřadu. Žalovaný dne 26. 3. 2021 rozhodl, že ani tato námitka není důvodná. Nedošlo tedy k situaci, kterou popisuje žalobkyně. Navíc není zřejmé, jak by se vada žalobkyně dotkla, protože všechny vznesené námitky byly neúspěšné.
21. K námitkám žalobkyně ohledně nesprávných důvodů pro doměření daně žalovaný odkázal na vypořádání obdobné odvolací argumentace v napadeném rozhodnutí. Žalovaný nepovažuje za chybu, že se ztotožnil s některými závěry finančního úřadu a odkázal na zprávu o daňové kontrole.

### Replika žalobkyně

22. Žalobkyně v replice zdůraznila, že přijetí fiktivních faktur se netýkalo nyní posuzovaných společností, ale společnosti EBKO, čili jde o nesouvisející věci. Pokud by byly nyní posuzované transakce zasaženy podvodem, jistě by orgány činné v trestním řízení stíhaly jednatele žalobkyně i v této věci.
23. Pokud žalovaný podotýká, že žalobkyně opakuje svá dřívější podání, takový postup má žalobkyně za naprosto logický, neboť její námitky nebyly daňovými orgány řádně vyhodnoceny.
24. Žalovaným zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále „NSS“) ze dne 20. 12. 2017, č. j. 10 Afs 269/2017-34, žalobkyně podle ní není přílehlavý. Žalobkyně z tohoto rozsudku odcitovala právní větu, podle níž může daňovou kontrolu zahájit v rámci vybrané působnosti dle § 10 odst. 4 ve spojení s § 8 odst. 2 zákona o finanční správě kterýkoliv finanční úřad, a další pasáže k účelu novely potírat tzv. karuselové podvody na DPH. Z nich žalobkyně dovozuje, že nebyly zjištěny takové úkony, které by tuto speciální úpravu místní příslušnosti dle § 13 daňového řádu v její věci opravňovaly použít. NSS navíc popsal, že institut vybrané působnosti může přinášet komplikace a finanční správa má v souladu se zásadou vstřícnosti a slušnosti nastavit postupy tak, aby nepřiměřeně nezatěžovala daňové subjekty. V odkazované věci daňová kontrola zahájená jedním finančním úřadem *ex lege* zahájila doměřovací řízení, které ale vedl finanční úřad obecně místně příslušný. Žalobkyně se na rozdíl od stěžovatelky v odkazované věci nebránila proti zahájení daňové kontroly zásahovou žalobou, to ale nic nemění na tom, že se postup finančního úřadu vymykal záměru zákonodárce zefektivnit vybrané postupy podle daňového řádu. Žalobkyně je přesvědčena, že kterýkoliv finanční úřad může zahájit daňovou kontrolu jen tehdy, pokud sám zjistil závadu, a tím pádem ji zahájil nejdříve, vše k dalšímu řízení ale předá příslušnému správci daně. Její námitka místní příslušnosti nebyla řádně vyřízena. Výklad žalovaného k prodlužování dosavadní lhůty dle § 148 daňového řádu je podle žalobkyně v rozporu s nálezem Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07.
25. Svou námitku podjatosti ve vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění žalobkyně formulovala tak, že požadovala také zastavení vlastního daňového řízení někým, u koho není možné konstatovat podjatost. Je podle ní evidentní, že námitka směřovala i proti řediteli finančního úřadu, Ing. V., který je nepochybně jeho zaměstnancem.
26. Argumentaci žalovaného k důvodům doměření daně i jeho skutkové závěry žalobkyně označila za chybné a vadné. Zopakovala, že důkazní břemeno ohledně podvodu leží na daňových orgánech. Nynější plnění skutečně poskytnuto bylo a tvrzení žalovaného, že s ohledem na osobu Ing. Dubského muselo jít o plnění daňové deliktivní, se neopírá o žádný relevantní důkaz. Žalobkyně se také ohradila vůči výtce žalovaného, že měla sama kontaktovat poskytovatele reklamního plnění, nikoliv prostředníka. Jednatel žalobkyně ale neměl přímé kontakty na HC Slavia Praha a FbŠ Bohemians, takže akceptoval nabídku zprostředkování, kterou vyhodnotil jako přijatelnou z pohledu možného výnosu.

### Další podání účastníků

27. Žalovaný v duplice korigoval žalobkyni v tom, že řízení se nevede ve věci daňové kontroly, která je pouze jedním z dílčích postupů v rámci řízení. Daňovou kontrolu byl oprávněn

zahájit, vést a ukončit finanční úřad. Zahájením kontrolního postupu bylo současně zahájeno doměřovací řízení u místně příslušného správce daně. Ten následně vydal oba dodatečné platební výměry. Vydání rozhodnutí o dani již nebylo součástí prováděné daňové kontroly a nespadlo do vybrané působnosti. Žalobkyně zaměnila prioritou zjištění skutečností s prioritou toho kterého správce daně zahájit daňovou kontrolu. Vyhledávací činnosti a kontrolní postupy při správě daní dle § 12 odst. 3 daňového řádu může provést kterýkoliv finanční úřad. Daňové orgány nejsou povinny doložit, který finanční úřad zjistil „závadu“ a zahájil daňovou kontrolu. Jestliže finanční úřad u žalobkyně zahájil daňovou kontrolu, pak pro to měl důvod, který identifikoval v průběhu výkonu své činnosti, zároveň žádný jiný finanční úřad v též věci daňovou kontrolu nezahájil. Doplnil, že chyba v čísle jednacím daňové kontroly se týkala prvního čtyřčíslicí identifikační dokument v interním systému finanční správy a nezpůsobovala zaměnitelnost s jiným dokumentem.

28. Žalobkyně v podání ze dne 29. 7. 2022 trvala na tom, že Finanční úřad pro Pardubický kraj, Územní pracoviště Ústí nad Orlicí, nikdy nevysvětlil, proč právě on zahájil daňovou kontrolu. Popsala okolnosti trestního stíhání jejího jednatele v souvislosti s vystavováním fiktivních faktur společností EBKO. Ani žalobkyně, ani EBKO, ani fyzické osoby za ně jednající nemohly být kontrolovány tamním finančním úřadem, protože nespadaly do jeho působnosti. S trestním stíháním byl seznámen správce daně, případně žalovaný. V zájmu finančních orgánů je sice působit jakkoliv a kdekoliv, podle žalobkyně to ale musí mít řádné mantinely. Postup finančního úřadu považuje za rozporný se zásadu vstřícnosti a slušnosti dle § 6 odst. 4 daňového řádu. Daňová kontrola byla vedena v Ústí nad Orlicí, přestože žalobkyně i její zástupce sídlí ve 170 km vzdálené Praze. Vybraná působnost nemá sloužit k omezení práv daňových subjektů. K opravě čísla jednacím žalovaným žalobkyně upozornila, že písařskou chybu může opravit jen ten, kdo ji učinil. V tomto případě tedy správce daně. Žalovaný měl tedy dodatečný platební výměr 2017 zrušit a o podaném odvolání do opravy správcem daně nerozhodovat.
29. V dalších podáních (ze dne 29. 9. 2022, ze dne 31. 10. 2022, ze dne 28. 1. 2023, ze dne 30. 4. 2023, ze dne 25. 5. 2023, ze dne 10. 9. 2023) žalobkyně především žádala o přednostní projednání své věci. Soud v přípisu ze dne 2. 11. 2022 žalobkyni sdělil, že neshledal relevantní závažné důvody pro takový postup. V reakci na to, že rozsudkem ze dne 13. 9. 2023, č. j. 54 Af 6/2022-233, byla žaloba žalobkyně v související věci (šlo o DPH za zdaňovací období září 2016 až leden 2018) zamítnuta, žalobkyně naopak podáním ze dne 24. 9. 2023 soud žádala, ať vyčká na rozhodnutí NSS o její kasační stížnosti v této související věci.
30. Rozsudkem ze dne 21. 11. 2024, č. j. 7 Afs 249/2023-115, NSS zmíněnou kasační stížnost zamítl.

### Ústní jednání

31. Při jednání konaném dne 12. 12. 2024 oba účastníci řízení setrvali na svých procesních stanoviscích a odkázali na svá písemná podání.
32. Zástupce žalobkyně při jednání připustil, že některé námitky, např. námitku zahájení daňové kontroly nepřislušným orgánem, neshledal NSS důvodnými. Setrval ale na v žalobě predestované námitce prekluze, která je podle něj i po rozhodnutí NSS stále otevřená.
33. Podle žalovaného je otázka prekluze již judikatorně vyřešena a odkázal i v tomto ohledu na

svá písemná podání.

34. Dokazování soud neprováděl. Žalobkyní předložené listiny se týkaly jejich žádostí o přednostní projednání věci, návrhu na přiznání odkladného účinku či již byly obsahem správního spisu, z kterého soud bez dalšího vychází.

#### Posouzení věci soudem

35. Soud ověřil, že žaloba byla podaná včas, osobou k tomu oprávněnou a obsahuje všechny požadované formální náležitosti. Při přezkumu napadeného rozhodnutí vycházel soud v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu v době rozhodování žalovaného a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů, jimiž je podle § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. vázán. Vady, k nimž by musel přihlídnout i bez námítky, neshledal.
36. S ohledem na to, že žalobkyně v žalobě označila za žalovaného také prvostupňový Finanční úřad pro Středočeský kraj, soud předesílá, že žalovaný je v řízení o žalobě proti rozhodnutí kogentně dán § 69 s. ř. s., podle kterého je žalovaným správní orgán, který rozhodl v posledním stupni, nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla. V nyní posuzované věci rozhodlo v posledním stupni Odvolací finanční ředitelství, to je tedy jediným žalovaným v této věci, a proto soud jednal pouze s ním jakožto s žalovaným (shodně viz též rozsudek č. j. 54 Af 6/2022-233, odst. 72).
37. Žaloba není důvodná.
38. Soud úvodem podotýká, že správní soudnictví je ovládáno mimo jiné zásadou dispoziční. Bylo proto na žalobkyni, aby namítla konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Podobně jako ve věci sp. zn. 54 Af 6/2022 však žalobkyně do značné míry pouze převzala své odvolací námítky, aniž by jakkoliv reagovala na to, jak se s nimi vypořádal žalovaný v napadeném rozhodnutí. Tím však snížila své šance na úspěch ve věci, neboť právě proti napadenému rozhodnutí podala žalobu, proto i žalobní námítky měly přímo směřovat proti jeho závěrům. Pokud žalobce v žalobních bodech neprezentuje dostatečně konkrétní názorovou opONENTURU vedoucí ke zpochybnění závěrů správního orgánu, nemusí pak soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán (srov. rozsudek NSS ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013-128, odst. 17, či rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 19. 10. 2020, č. j. 10 Af 30/2019-75, odst. 45). Není přitom pravdou, že by žalovaný odvolací námítky žalobkyně ignoroval, naopak soud považuje napadené rozhodnutí za srozumitelně a dostatečně odůvodněné.
39. S ohledem na předmět tohoto řízení se pak soud nemohl zabývat námitkami souvisejícími s DPH. Tyto námítky byly či mohly být zohledněny v právě řízení vedeném pod. sp. zn. 54 Af 6/2022.
40. I žalobkyně při jednání připustila, že některé její shodně formulované námítky nebyly shledány důvodnými NSS ve zmíněném rozsudku č. j. 7 Afs 249/2013-115.
41. To se týká v první řadě její námítky, že daňová kontrola byla zahájena k tomu nepřislušným Finančním úřadem pro Pardubický kraj, z čehož dovozovala nicotnost dalších navazujících úkonů, včetně dodatečných platebních výměrů a napadeného rozhodnutí, či prekluzi. Soud

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

nemá důvod se v tomto ohledu jakkoliv odchylovat od závěrů vyslovených zdejším soudem, potažmo NSS v této související věci.

42. Podle § 8 odst. 2 věty druhé zákona o finanční správě finanční úřad (kterým se podle odstavce 1 téhož ustanovení rozumí všechny finanční úřady v ČR) vykonává vybranou působnost na celém území ČR.
43. Podle § 10 odst. 4 zákona o finanční správě se vybranou působností rozumí provádění vyhledávací činnosti při správě daní, postupu k odstranění pochybností, *daňové kontroly* nebo jiných kontrolních postupů při správě daní.
44. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 10 Afs 269/2017-34, na který odkazovali oba účastníci, k vybrané působnosti uvedl: „*Novelou zákona o finanční správě zákonodárce zavedl nový okruh věcné působnosti (vybranou působnost), kterou finanční úřady vykonávají na celém území ČR. Vybranou působnost tedy může vůči daňovému subjektu provádět kterýkoliv finanční úřad jako správní orgán s celostátní působností. Mezi vybranou působností patří mj. i daňová kontrola, kterou se žalovaný pokoušel u stěžovatelky zahájit. [...] Vybraná působnost je zvláštním institutem upraveným pouze v zákoně o finanční správě. Ten řeší jak obsah vybrané působnosti (§ 10 odst. 4 zákona o finanční správě), tak příslušnost orgánů, které vybranou působnost vykonávají (§ 8 odst. 2 zákona o finanční správě). S ohledem na komplexní úpravu vybrané působnosti jako zvláštního institutu je na pravidla obsažená v zákoně o finanční správě nutné nahlížet jako na lex specialis k úpravě místní příslušnosti v daňovém řádu. Pravidla místní příslušnosti v daňovém řádu se proto aplikují pouze na obecnou působnost finančních úřadů (§ 10 odst. 1 a 2 o finanční správě), nikoliv na jejich působnost vybranou (§ 10 odst. 4 zákona o finanční správě). Vztahu speciality zákona o finanční správě k daňovému řádu v daném případě odpovídá i skutečnost, že zatímco daňový řád obsahuje obecná pravidla pro určení příslušnosti všech správců daně, úprava vybrané působnosti v zákoně o finanční správě se vztahuje pouze na finanční úřady, tedy kategorii užší“ (odst. 12–13). Finanční úřad pro Pardubický kraj tak daňovou kontrolu u žalobkyně zahájil zcela v souladu se zákonem, protože k tomu byl oprávněn v rámci tzv. vybrané působnosti dle § 10 odst. 4 písm. b) ve spojení s § 8 odst. 2 zákona o finanční správě, která má u vybraných úkonů přednost před obecnou místní příslušností. Úvahy žalobkyně o důvodech přijetí a smysluplnosti právní úpravy na tom nemohou nic změnit.*
45. Dále Nejvyšší správní soud ve zmíněném rozsudku nad rámec vypořádání kasačních námitek stěžovatelky zmínil, že „*nová právní úprava a institut vybrané působnosti mohou přinést v konkrétních případech komplikace či dokonce i nezákonné zásahy ze strany finanční správy. Je nicméně především na finanční správě, aby mj. v souladu se zásadou vstřícnosti a slušnosti (§ 6 odst. 4 daňového řádu) nastavila vnitřní postupy a komunikaci mezi finančními úřady vhodným způsobem tak, aby nedocházelo k nepřiměřenému zatěžování daňových subjektů“ (bod 15). Tuto pasáž žalobkyně vytrhává z kontextu a mylně ji interpretuje tak, že finanční úřady mohou zahájit daňovou kontrolu jen tehdy, pokud samy zjistí závadu jako první. Tento požadavek ale neplyne ani z výše citovaného zákona, ani ze zmíněného rozsudku, ani z navazujícího rozsudku NSS ze dne 17. 10. 2018, č. j. 6 Afs 84/2018-49, z něhož žalobkyně zřejmě odcitovala jeden z úvodních odstavců (v nichž Nejvyšší správní soud rekapituloval napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové a neformuloval vlastní závěry), že účelem novely bylo potírání tzv. karuselových podvodů na DPH.*
46. Tento důvod pouze jako příklad, proč zákonodárce k zavedení vybrané působnosti přistoupil, zmiňuje i komentářová literatura: „*Zavedení celostátní územní působnosti*

*finančních úřadů v případě vybrané působnosti bude možné (například v rámci boje s karuselovými podvody na dani z přidané hodnoty) vhodně kombinovat s pokračujícím využíváním institutu dožádání podle § 17 daňového řádu, kdy může místně příslušný správce daně dožádat jiného věcně příslušného správce daně téhož nebo nižšího stupně o provedení úkonů nebo dílčích řízení nebo jiných postupů, které by sám mohl provést jen s obtížemi nebo s vynaložením neúčelných nákladů, anebo které by nemohl provést vůbec. Institut dožádání může najít své uplatnění mimo jiné v souvislosti se stanovením daně z moci úřední v situaci, kdy daňový subjekt (např. článek řetězce daně z přidané hodnoty) nepodá daňové přiznání, a to ani na výzvu správce daně“ (Krupičková, L., Trubač, O. *Zákon o Finanční správě České republiky. Komentář*. Wolters Kluwer, Praha 2014, komentář k § 10). Tímto úryvkem lze ilustrovat, že k provedení daňové kontroly v rámci vybrané působnosti finanční úřad nepotřebuje dožádání, které by však bylo zapotřebí po provedení daňové kontroly, pokud by měl finanční úřad namísto obecného správce daně navázat stanovením daně. To ve věci žalobkyně však učinil již Finanční úřad pro Středočeský kraj.*

47. Soud shrnuje, že žalobkyní formulovaný požadavek na to, aby byl nějakým způsobem formálně vymezen důvod zahájení daňové kontroly tím či oním finančním úřadem tak postrádá oporu v zákoně a nevyplývá ani z výše zmíněné judikatury nebo z odborné literatury. To, že finanční úřad nikde explicitně nevymezil důvod zahájení daňové kontroly, tedy nezpůsobuje její nezákonnost. Právní úprava nepodmiňuje výkon vybrané působnosti ani tím, že by dotčený finanční úřad musel z vlastní činnosti disponovat poznatky o daném daňovém subjektu.
48. Pokud jde o výše citovanou pasáž rozsudku NSS č. j. 10 Afs 269/2017-34 k možným omezením a komplikacím pro daňové subjekty, žalobkyně takové okolnosti netvrdila. Za významné omezení nelze považovat samotnou vzdálenost finančního úřadu od sídla žalobkyně a jejího zástupce spojenou s časovou náročností dojíždění. Natož v situaci, kdy z daňového spisu vyplývá, že jednatel žalobkyně i její zástupce byli osobně přítomni při zahájení daňové kontroly, kvůli němuž pracovníci Finančního úřadu pro Pardubický kraj přijeli do Prahy, a daňová kontrola pak již ve zbytku proběhla korespondenčně za aktivní účasti žalobkyně.
49. Soud dodává, že NSS právě tyto závěry, které zdejší soud přijal již ve věci sp. zn. 54 Af 6/2022, potvrdil v rozsudku č. j. 7 Afs 249/2023-115 (viz jeho odst. 22).
50. Ve světle právě učiněných závěrů soud nejprve konstatuje, že důvodnou neshledal navazující námitku, že zahájení daňové kontroly nemohlo způsobit přerušení prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu s ohledem na to, že tento úkon učinil (a daňovou kontrolu vedl) nepřislušný Finanční úřad pro Pardubický kraj, ač je jejím obecně místně příslušným správcem daně Finanční úřad pro Středočeský kraj. Soud výše neshledal důvodnou námitku nepřislušnosti tamního úřadu k vedení daňové kontroly, tudíž logicky neshledal důvodnou o tento předpoklad opírající se námitku prekluze (shodně viz rozsudek č. j. 7 Afs 249/2023-115, odst. 22).
51. Žalobkyně v žalobě namítá, že § 148 odst. 2 daňového řádu lze aplikovat pouze na lhůtu podle odstavce 1 a pravidlo odstavce 3 lze aplikovat výhradně na lhůtu prodlouženou podle odstavce 2. Soud, stejně jako žalovaný, který prakticky totožnou odvolací námitku již vypořádal v napadeném rozhodnutí, žalobkyní zastávaný výklad nesdílí.
52. Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne 31. 10. 2018, č. j. 6 Afs 386/2017-56, „*neztotožnil s námitkou stěžovatele, podle které nebylo možné prodloužení prekluzivní lhůty o dvanáct měsíců*

dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, neboť tato lhůta, která navazovala na novou tříletou lhůtu běžící dle § 148 odst. 3 daňového řádu a podle názoru stěžovatele může jednorocní lhůta uvedená v odst. 2 uvedeného ustanovení navazovat pouze na běh původní tříleté lhůty. Stejně jako i krajský soud nepovažuje Nejvyšší správní soud tento právní názor za správný a odkazuje na podrobné odůvodnění krajského soudu obsažené na str. 30 rozsudku. Jak připouští i stěžovatel, komentářová literatura se shoduje v tom, že lhůtou, která se dle odst. 2 uvedeného ustanovení prodlužuje, je dosavadní, v ten okamžik běžící lhůta a v § 148 daňového řádu není dán žádný důvod, proč by v případě rozhodných skutečností uvedených v tomto ustanovení nemohlo docházet i opakovaně až již k prodloužení, či přerušení nebo stavení prekluzivní lhůty s jediným limitem, že se tak musí stát za běhu objektivní desetileté lhůty (tomuto závěru odpovídá mj. i použitý vid nedokonavý ‚Lhůta ... se prodlužuje‘ a nikoliv vid dokonavý ‚Lhůta ... se prodlouží‘). Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že možnost tohoto ‚řetězení skutečností‘ má svůj účel, který zmínil i stěžovatel ve své stížnosti – pokud by lhůta stanovená v odst. 2 mohla prodloužit pouze původní tříletou lhůtu stanovenou v odst. 1, nebylo by prakticky možné doměřit daň, když by např. v poslední den ‚druhé‘ tříleté lhůty běžící dle § 148 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt podal dodatečné daňové tvrzení a propadná lhůta by se o dvanáct měsíců neprodloužila“ (bod 36). Na tento výklad navázal Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 29. 12. 2022, č. j. 2 Afs 374/2020-42, podle jehož právní věty v § 148 daňového řádu „není dán žádný důvod, proč by v případě rozhodných skutečností uvedených v tomto ustanovení nemohlo docházet i opakovaně k prodloužení, přerušení nebo stavení prekluzivní lhůty. Jediným limitem je, že se tak musí stát za běhu objektivní desetileté lhůty“.

53. Soud nemá důvod se v této věci od popsaného ustáleného výkladu odchýlit na podkladě argumentace žalobkyně, která se bez bližší opory v judikatuře pokouší o krkolomný jazykový výklad. Lze doplnit, že pokud by zákonodárce zamýšlel, aby bylo možné jednotlivá ustanovení § 148 daňového řádu aplikovat pouze v návaznosti na předešlá ustanovení, formuloval by pravděpodobně odstavec 2 tak, že by prodlužovanou lhůtu popsal jako lhůtu pro stanovení daně podle odstavce 1. Obdobně v odstavci 3 by lhůtu specifikoval jako lhůtu pro stanovení daně podle odstavce 2. Tak ovšem citovaná ustanovení nezní a týkají se vždy lhůty dosavadní (srov. rozsudek NSS ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 380/2020-31, body 15–16). Hierarchie ustanovení odráží pouze odlišnou dobu (jeden rok v odstavci 2 a tři roky v odstavci 3) a jiný následek (prodloužení v odstavci 2 a běh nové lhůty v odstavci 3). Navíc žalobkyni představený výklad by měl v praxi paralyzující účinky, protože daňová kontrola předchází (dodatečnému) rozhodnutí o stanovení daně i rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku. Přesně tak tomu bylo i v nyní projednávané věci.
54. I tyto závěry NSS aproboval (viz odst. 23 rozsudku č. j. 7 Afs 249/2023-115).
55. Na základě těchto východisek tak lze v nyní posuzované věci konstatovat, že daňová kontrola byla u žalobkyně řádně zahájena dne 18. 6. 2018, tím došlo k novému běhu lhůty podle § 148 odst. 3 daňového řádu, která by nově skončila dne 18. 6. 2021. Protože v posledních 12 měsících této lhůty správce daně dne 2. 6. 2021 vydal (a žalobkyni oznámil) dodatečné platební výměry, došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Nejdříve tak mohla lhůta pro stanovení daně uplynout dne 18. 6. 2022. Napadené rozhodnutí však bylo vydáno 2. 6. 2022 a doručeno zástupci žalobkyně dne 3. 6. 2022, tedy v rámci zachované lhůty pro stanovení daně.
56. Žalobkyně dále v žalobě namítala, že je napadené rozhodnutí za nicotné, protože žalovaný ve výrokové části dodatečného platebního výměru opravil číslo jednacích protokolů o daňové

kontrole a fakticky o jejím odvolání nerozhodl.

57. Soud konstatuje, že na první pohled je zcela zřejmé, že ve výroku dodatečného platebního výměru 2017 odkazovaná zpráva je zprávou o daňové kontrole žalobkyně ze dne 20. 4. 2021, č. j. 701404/21/2809-60562-609565, v jehož úvodu správce daně připsal čtyřčísli „2100“ a v jehož závěru opomněl část „2-609565“. K této zřejmé nesprávnosti patrně došlo tak, jak žalovaný naznačil v duplice, tedy že při vyhotovení dodatečného platebního výměru při kopírování čísla jednacímho došlo k opomenutí závěrečné části a naopak ponechání interního číslování daňových orgánů.
58. Soud v tomto postupu žalovaného neshledává žádnou nezákonnost, tím méně takovou, která by snad mohla mít vliv na zákonnost samotného napadeného rozhodnutí. Žalovaný byl oprávněn v rámci odvolacího řízení takto postupovat [§ 114 a § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu] a žalobkyni k její odvolací námitce i v odůvodnění napadeného rozhodnutí tento svůj postup vysvětlil (viz jeho odst. 241–242). Protože žalovaný ve vztahu k dodatečnému platebnímu výměru 2017 učinil tuto formální změnu podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu, odvolání v tomto rozsahu formálně nezamítal a tento výměr nepotvrzoval podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu. To však neznamená, že o něm nerozhodoval, jak tvrdí žalobkyně. Z napadeného rozhodnutí je jednoznačně seznatelné, o čem žalovaný rozhodoval i jak o věci rozhodl.
59. Další procesní námitkou žalobkyně označila dodatečné platební výměry za nicotné, protože jejich vydání předcházelo podle ní nicotné rozhodnutí o námitce podjatosti úředních osob Finančního úřadu pro Pardubický kraj. V tom spatřuje vadu podle § 105 odst. 2 písm. c) daňového řádu. Jádrem argumentace žalobkyně spočívá v tom, že namítla podjatost všech úředních osob Finančního úřadu pro Pardubický kraj, jeho ředitel proto nemohl rozhodnout o nevyločení svých podřízených, dokud nebylo rozhodnuto o jeho nepodjatosti.
60. Podle § 77 odst. 1 daňového řádu je úřední osoba z řízení nebo jiného postupu při správě daní vyloučena pro podjatost, jestliže a) je předmětem řízení nebo jiného postupu právo nebo povinnost její nebo osoby jí blízké, b) se v téže věci na řízení nebo jiném postupu podílela na jiném stupni, nebo c) její poměr k osobě zúčastněné na správě daní nebo k předmětu daně vzbuzuje jiné pochybnosti o její nepodjatosti.
61. Podle § 77 odst. 3 daňového řádu smí úřední osoba, o jejíž nepodjatosti jsou důvodné pochybnosti, do doby, než bude rozhodnuto o tom, zda je vyloučena, provést ve věci jen neodkladné úkony.
62. Podle § 77 odst. 4 daňového řádu o tom, zda je úřední osoba vyloučena, rozhodne úřední osoba stojící v čele správce daně; v případě, že je vyloučena, určí místo ní jinou úřední osobu, která není k vyloučené úřední osobě ve vztahu podřízenosti. Není-li takové nepodjaté úřední osoby, požádá úřední osoba stojící v čele správce daně nejbližší nadřízeného správce daně, aby dožádal jiného správce daně o provedení úkonů, jejichž výkon by příslušel podjaté úřední osobě, pokud nadřízený správce daně tyto úkony neprovede sám.
63. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 4. 2023, č. j. 4 Afs 208/2022-63, k pochybením v souvislosti s vyřizováním námítky podjatosti uvedl, že „námitka podjatosti úřední osoby musí nabývat kvalitu důvodných pochybností o nepodjatosti. To znamená, že ne jakákoli námitka podjatosti bude způsobilá vyvolat odklad postupu ve věci samé. Tomu odpovídá též dikce § 77 odst. 3 DŘ, podle kterého úřední osoba, o jejíž nepodjatosti jsou důvodné pochybnosti, smí do doby,

než bude rozhodnuto o tom, zda je vyloučena, provést ve věci jen neodkladné úkony. Jak dále rozvíjí komentářová literatura, [j]sou-li o nepodjatosti konkrétní úřední osoby důvodné pochybnosti, smí tato osoba do doby rozhodnutí o podjatosti a jejím případném vyloučení z řízení či jiného postupu provádět pouze neodkladné úkony. V této souvislosti je třeba upozornit, že uvedené důsledky mají pouze důvodné (nikoli jakékoli) pochybnosti o nepodjatosti úřední osoby (...). Podávání bezdůvodných námitek podjatosti úřední osoby by tak nemělo sloužit jako prostředek k prodlužování řízení či jiného postupu ze strany (...) daňového subjektu (zpravidla za účelem uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření či dodatečné vyměření daně) (viz Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K. a Žiškova, M. Daňový řád. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011, komentář k § 77, dostupný z právního informačního systému Aspi; podtržení doplněno). Obdobně viz praktický komentář: „námitka musí nabývat kvalit důvodných pochybností o nepodjatosti. To znamená, že ne jakákoliv námitka podjatosti bude způsobilá vyvolat odklad postupu ve věci samé“ (Rozebnal, T. Daňový řád. Praktický komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2019, komentář k § 77, dostupný z právního informačního systému Aspi) (odst. 26).

64. Soud nejprve rekapituluje, že žalobkyně námitku podjatosti vznesla poprvé ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 23. 12. 2020, přitom ji formulovala jako námitku podjatosti „všech zúčastněných pracovníků kontrolního odboru“ a odůvodnila ji tím, že jediným záměrem těchto pracovníků je účelově žalobkyni poškodit, neboť veškeré doložené skutečnosti hodnotí v její neprospěch.
65. Finanční úřad pro Pardubický kraj posoudil tuto námitku jako námitku vůči „úředním osobám, které se účastnily předmětné daňové kontroly“ a rozhodl o ní celkem šesti rozhodnutími ze dne 12. 1. 2021. Všech šest rozhodnutí je podepsáno ředitelem Finančního úřadu pro Pardubický kraj Ing. O. V. Ten rozhodl, že úřední osoby nejsou vyloučeny z probíhajících doměřovacích řízení ve věci DPH za září 2016 až leden 2018 a daně z příjmů právnických osob za roky 2016 a 2017, protože neshledal žádný ze zákonných důvodů podjatosti podle § 77 daňového řádu. Konstatoval, že způsob, jakým úřední osoba vede řízení nebo postup, jakým shromažďuje nebo hodnotí důkazní prostředky a jak se při jednání chová, nepředstavují důvody pro konstatování podjatosti. K nápravě takových případných vad slouží opravné prostředky.
66. V návaznosti na to žalobkyně dne 13. 1. 2021 adresovala Finančnímu úřadu pro Pardubický kraj šest „námitek“ proti výše zmíněným rozhodnutím. Finanční úřad žalobkyni dne 5. 2. 2021 vyzval, nechť odstraní vady svých podání a upřesní, co a z jakých důvodů navrhuje a vůči které úřední osobě podjatost namítá. Žalobkyně dne 18. 2. 2021 upřesnila, že námitka směřovala a směřuje mimo jiné vůči řediteli Finančního úřadu pro Pardubický kraj Ing. O. V. Žalovaný rozhodnutím ze dne 26. 3. 2021, č. j. 11325/21/5100-41451-050025, i tuto námitku shledal nedůvodnou, protože nebyl naplněn žádný ze zákonných důvodů podjatosti. Ředitele Finančního úřadu pro Pardubický kraj proto žalovaný nevyločil, ani nedelegoval místní příslušnost na jiného správce daně. Žalovaný v odůvodnění doplnil, že se Ing. O. V. jakožto úřední osoba stojící v čele finančního úřadu na doměřovacích řízeních žalobkyně nepodílel, pouze „na základě své pravomoci dané ustanovením § 77 odst. 4 daňového řádu rozhodl o námitkách podjatosti úředních osob, které doměřovací řízení vedou. Rozhodnutí v této věci však nemůže být důvodem podjatosti této úřední osoby stojící v čele správce daně. Z námitek podjatosti z důvodu nadřízenosti vůči úřední osobě Ing. H. S., která je nadřízenou vůči všem úředním osobám kontrolního odboru lze dovodit jen a pouze nesouhlas daňového subjektu

*s právním hodnocením a procesním postupem správce daně v doměřovacím řízení, nikoliv však okolnosti, které by zakládaly podjatost Ing. O. V., ředitele Finančního úřadu pro Pardubický kraj ve výše vymezeném smyslu. Pochybnosti o nepodjatosti Ing. O. V., ředitele Finančního úřadu pro Pardubický kraj, musí vycházet toliko z jeho doložitelného jednání či stavu.“*

67. Soud na základě těchto skutečností konstatuje, že námitka žalobkyně, vznesená více než dva roky po zahájení daňové kontroly a nadto formulovaná velmi obecně, nemohla založit účinky předpokládané v § 77 odst. 3 daňového řádu. Zaprvé, žalobkyní formulovaný důvod spočívající v domněnce účelového hodnocení důkazních prostředků v její neprospěch sám o sobě bez dalších tvrzených okolností podřaditelných pod § 77 písm. a) až c) daňového řádu nemůže založit důvodné pochybnosti o nepodjatosti úředních osob finančního úřadu. Zadruhé, žalobkyně zprvu namítala podjatost zúčastněných pracovníků kontrolního odboru, aniž je jmenovitě určila. Ředitel Finančního úřadu pro Pardubický kraj není pracovníkem tohoto odboru a na daňové kontrole žalobkyně se bezprostředně nepodílel, soud proto v prvotním posouzení Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 12. 1. 2021 nespatřuje pochybení.
68. Nicméně i pokud by původní námitka podjatosti měla směřovat paušálně vůči celému Finančnímu úřadu pro Pardubický kraj, jehož ředitel by za těchto okolností rozhodl o nevyločení svých podřízených dříve, než bylo rozhodnuto o jeho nepodjatosti, nešlo by samo o sobě o natolik závažnou vadu, která by způsobila nezákonnost daňové kontroly či dodatečných platebních výměrů. Žalobkyně sama ani konkrétně netvrdila, v čem se za této situace tvrzené vady při vyřizování námítky podjatosti promítly do napadeného rozhodnutí.
69. Soud pro úplnost dodává, že z obsahu správního spisu nevyplývají žádné indicie naznačující podjatost příslušných úředních osob. V postupu daňových orgánů v otázce podjatosti neshledává žádné pochybení, tím méně takové mající vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
70. Soud se dále zabýval věcnou stránkou sporu, byť současně zdůrazňuje, že právě obzvláště ve vztahu k věcné stránce sporu se vztahuje jeho úvodní poznámka o tom, že žalobkyně svými žalobními námitkami příliš nereagovala na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Soud se však může zabývat přezkumem napadeného rozhodnutí pouze v rozsahu řádně a včas uplatněných žalobních bodů (viz např. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, nebo rozsudek NSS ze dne 26. 8. 2013, č. j. 8 As 70/2011-239, odst. 37, 38 a 46 a judikaturu tam citovanou).
71. Současně soud zdůrazňuje, že nyní posuzované dodatečné platební výměry a napadené rozhodnutí se týkají daně z příjmů žalobkyně za roky 2016 a 2017. Tato rozhodnutí jsou založena na závěru, že v případě reklamních plnění v prostorách FbŠ Bohemians žalobkyně neprokázala uskutečnění v dostatečném rozsahu ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a že v případě reklamních služeb v prostorách HC Slavia Praha a společnosti CZECH GOLF PRODUCTION byly sjednané ceny mnohonásobně vyšší oproti tržně obvyklým cenám ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Soud to zdůrazňuje z toho důvodu, že žalobkyně ve svých podáních v této věci argumentovala tím, že nebyla prokázána její účast na daňovém podvodu či tím, že důkazní břemeno ohledně daňového podvodu nesou daňové orgány, a odkazovala i na judikaturu týkající se problematiky DPH. Jak však bylo uvedeno výše, linie DPH byla předmětem posouzení ve věci sp. zn. 54 Af 6/2022.
72. Pokud jde o reklamní služby na FbŠ Bohemians, žalovaný ve shodě se správcem daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala jejich přijetí v deklarovaném rozsahu. Tento závěr

podrobně odůvodnil zejména v odst. 125 až 146 napadeného rozhodnutí. Tam uvedl, že společnost KOUKNI nedisponovala pro období leden 2017 reklamními právy, které se zavázala poskytnout žalobkyni. Ve vztahu k tomuto období tedy žalobkyně ani nemohla prokázat, že jí byly společností KOUKNI „postoupeny“ reklamní služby, když ta sama je neměla pro daný měsíc sjednané. Žalovaný dále z předložené fotodokumentace dovodil, že jí žalobkyně doložila toliko prokázání poskytování reklamních služeb v rozsahu reklamy na mantinelu při zápasech žen, a to jen v období od 12. 2. až 26. 2. 2017. Druhá významná sjednaná složka – reklamní banner – nebyla nikdy předložena, a to ani v podobě její fotodokumentace, a ani nebylo zdokumentováno její reklamní působení. K ostatním sjednaným reklamním službám nebylo žalobkyní doloženo nic. Žalobkyně tedy doložila pouze jeden z jedenácti druhů reklamního plnění, a to ještě v omezeném časovém rozsahu. Žalovaný se dále zabýval tím, zda nebylo možné uznat alespoň dílčí část nákladů, to však shledal nemožným, neboť cena byla sjednaná jako celková bez kalkulace ceny jednotlivých plnění. Nad rámec tohoto odůvodnění žalovaný dodal, že dle zjištění kontrolujícího správce daně došlo k několikanásobnému navýšení ceny sjednané mezi FbŠ a KOUKNI a mezi KOUKNI a žalobkyní. Žalobkyně nedoložila nic, co by prokazovalo, že ve vztahu k nákladům na tyto reklamní služby postupovala obezřetně, zejména že by ověřovala či dokumentovala řádné poskytování sjednaných služeb či že by provedla zjištění cenové úrovně. Dále žalovaný podotkl, že v okruhu blízkých jednateli žalobkyně byla osoba (syn přítelkyně) podílející se na činnosti FbŠ Bohemians. To žalovaný označil za další argument nepotřebnosti mezičlátku při sjednávání předmětných reklamních služeb.

73. Proti této podrobně odůvodněné argumentaci žalobkyně v soudním řízení – navzdory rozsahu a četnosti svých podání – mnoho relevantní oponentury nepředkládá. Toliko v replice (nicméně stále podané v žalobní lhůtě) žalobkyně obecně označila tyto závěry za naprosto nepravdivé, odkázala na dokumentaci již předloženou v daňovém řízení, zejména odpověď FbŠ Bohemians, a namítala, že jednatel žalobkyně přímé kontakty na FbŠ Bohemians neměl.
74. Žalobkyně tím podle soudu nepředestřela dostatečně konkrétní názorovou oponenturu, která by zpochybnila právě rekapitulované závěry žalovaného. Soud tak po prostudování správního spisu v zásadě odkazuje na tyto závěry žalovaného, s nimiž se ztotožňuje. Žalobkyně zejména nepoukázala na žádnou konkrétní listinu či jiný důkaz, který zpochybnil závěr žalovaného, že žalobkyně poskytnutí plnění (vyjma reklamy na mantinelu při zápasech žen v období od 12. 2. až 26. 2. 2017) nedoložila. Soud dodává, že žalobkyně svoji pasivitu v daňovém řízení stran předložením důkazů k unesení důkazního břemene ohledně poskytnutí plnění nemohla dodatečně dohánět a napravovat až v řízení před soudem (viz např. rozsudky NSS ze dne 24. 2. 2023, č. j. 6 Afs 310/2021-33, odst. 16; ze dne 30. 4. 2019, č. j. 1 Afs 19/2019-30, odst. 19; nebo ze dne 30. 6. 2022, č. j. 7 Afs 208/2020-30, odst. 20).
75. V zásadě obdobně soud uvažoval ve vztahu k plněním v prostorách HC Slavia Praha a CZECH GOLF PRODUCTION.
76. Již finanční úřad v odůvodnění výzvy ze dne 3. 6. 2020 a později ve výsledku kontrolního zjištění ze dne 7. 12. 2020 zkonstatoval, že považuje společnosti KOUKNI a Concept za jinak spojené osoby s žalobkyní. Tento závěr odůvodnil tím, že žalobkyně ohledně reklamy u HC Slavia Praha i CZECH GOLF PRODUCTION jednala s panem Dubským, prostřednictvím kterého v minulosti řešila daňovou optimalizaci prostřednictvím společnosti EBKO a částečně též s Concept a který nebyl ani jednatelem ani společníkem

dodavatelek reklamy. Činila tak přestože v minulosti měla reklamu na HC Slavia Praha již několik let, kterou sjednal jednatel žalobkyně s panem Blažkem. Finančnímu úřadu nebylo jasné, proč tedy nekontaktovala přímo pořadatele akcí, když jednatel žalobkyně na zápasy i na golf chodil. Dále finanční úřad zkonstatoval, že reklamní plnění bylo v průběhu řetězce několikánásobně nadhodnoceno, aniž se na něm KOUKNI nebo Concept jakkoliv podílely.

77. Žalovaný pak v odůvodnění napadeného rozhodnutí podrobně vysvětlil, proč taktéž shledal splnění zákonných podmínek pro postup podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Vysvětlil, proč považuje žalobkyni a společnosti KOUKNI a Concept za jinak spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů (odst. 169–179 ve vztahu k HC Slavia a odst. 216–221 ve vztahu k CZECH GOLF PRODUCTION), jak dospěl k závěru, že sjednané ceny významně odcházejí od běžných tržních cen (odst. 180–193 ve vztahu k HC Slavia Praha a odst. 222–231 ve vztahu k CZECH GOLF PRODUCTION) a současně konstatoval, že žalobkyně toto odchylení se nijak přesvědčivě nevysvětlila (odst. 194–196 ve vztahu k HC Slavia Praha a odst. 232–234 ve vztahu k CZECH GOLF PRODUCTION).
78. Pokud k tomu žalobkyně namítala, že prokázala jak uskutečnění těchto plnění, tak úhrady za něj, tak jde o argumentaci mimoběžnou s odůvodněním napadeného rozhodnutí. Žalovaný nijak nezpochyboval, že k těmto plněním došlo. Žalobkyně v soudním řízení nepředkládá příliš mnoho polemiky s výše odkazovanými závěry žalovaného. Žalobkyně nijak nezpochybnila postup daňových orgánů při stanovení referenční ceny ani následný závěr o mnohonásobném odchylení se sjednaných cen od zjištěných tržních cen. Soud má též ve shodě s žalovaným, za to že žalobkyně tyto zjištěné rozdíly v cenách ani v jednom z případů nijak přesvědčivě nevysvětlila. Nijak racionálně nevysvětlila, jakou přidanou hodnotu jí ve světle zjištěných cenových rozdílů zapojení společností KOUKNI a Concept přineslo. Žalobkyně sice obecně odmítla, že by se účelově spojila s dalšími subjekty za účelem snížení daně, nicméně podrobnou argumentaci žalovaného co do závěru o jinak spojených osobách ve smyslu § 23 odst. 7 bodu 5 písm. b) a c) zákona o daních z příjmů nijak konkrétně nevyvrátila. Soud proto souhlasně odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, aniž by bylo nutné, aby jinými slovy konstatoval totéž, co již žalovaný (srov. odst. 38 výše).

### **Závěr a náklady řízení**

79. Protože soud neshledal žalobní námítky důvodnými ani nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlídnout i bez námítky, zamítl žalobu v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s.
80. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce právo na náhradu nákladů řízení nemá, neboť neměl ve věci úspěch. Procesně úspěšnému žalovanému soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť vystupování před správními soudy spadá do jeho běžné úřední činnosti (viz např. rozsudek NSS ze dne 19. 10. 2022, č. j. 6 As 198/2022-16, odst. 12, a v něm citovanou judikaturu).

### **Poučení:**

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních 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).

Praha 12. prosince 2024

**JUDr. Věra Šimůnková**  
předsedkyně senátu

**v. z. Mgr. et Mgr. Karel Ulík v. r.**  
pověřený člen senátu

*(písemné vyhotovení rozsudku podepsáno dne 27. 1. 2025 členem senátu podle § 158 odst. 1 věty druhé občanského soudního řádu ve spojení s § 64 s. ř. s. z důvodu zániku funkce soudkyně JUDr. Věry Šimůnkové ke dni 31. 12. 2024)*