



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D., a Mgr. Jana Čížka ve věci

žalobce: **Medin, a.s.**
sídlem Vlachovická 619, 592 31 Nové Město na Moravě
zastoupené advokátem JUDr. Jiřím Novákem
sídlem Na strži 2102/61a, 140 00 Praha 4

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 8. 2023, č. j. 28521/23/5200-11431-702498

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Účastníci řízení nemají právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro kraj Vysočina doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2015, 2016 a 2017 v celkové výši 4 639 930 Kč, a to dodatečnými platebními výměry ze dne 22. 2. 2022. Žalobce se vyzemil pouze proti dvěma kontrolním závěrům (z celkových jedenácti). Jednak nesouhlasil s tím, že by zneužil právo, když

ve všech třech zdaňovacích obdobích vynaložil výdaje na svou propagaci u pardubického basketbalového klubu prostřednictvím společnosti SPORT RELATIONS & MANAGEMENT CEE LIMITED. Dále byl přesvědčen, že prokázal přijetí poradenských služeb od společnosti APOGEO, s.r.o., v roce 2016.

2. Odvolání žalobce proti všem třem platebním výměřům zamítl žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví (dále též „odvolací rozhodnutí“ nebo „napadené rozhodnutí“). Proti němu brojí žalobce u Krajského soudu v Brně žalobou podanou dne 25. 10. 2023.

II. Argumentace žalobce

3. Žalobce navrhuje napadené rozhodnutí zrušit, a to v první řadě pro nesrozumitelnost ve vztahu ke zneužití práva souvisejícím s reklamními plněními přijatými od společnosti SPORT RELATIONS & MANAGEMENT CEE LIMITED. Žalovaný si podle žalobce protiřečí. Na jednu stranu tvrdí, že podmínky pro daňovou uznatelnost nákladů vyložených na žalobcovu propagaci vyplývající z § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů byly splněny – mezi ně patří i podmínka, že daný výdaj slouží k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Na druhou stranu pak žalovaný u zneužití práva argumentuje tím, že smysl daného ustanovení, které měl žalobce svým jednáním zneužít, spočívá právě v tom, aby byly zohledněny pouze takové náklady, bez jejichž vynaložení by daňový subjekt vůbec nezískal či ani neměl možnost získat nebo si udržet zdanitelné příjmy. Žalobci tak není jasné, jaký názor žalovaný v konečném důsledku zastává. A dále, pokud žalovaný žalobci vytýká, že neprokázal, že nemohl reklamní plnění získat jiným způsobem a potažmo levněji, indikuje to spíše neunesení důkazního břemene ve vztahu k ceně přijatého plnění ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Konečně, žalobce žalovanému vytýká, že z jeho rozhodnutí není zcela zřejmé, co přesně mělo být onou neoprávněnou daňovou výhodou, kterou žalobce získal. Na některých místech totiž žalovaný hovoří pouze o snížení žalobcova základu daně, na jiných místech k tomu přidává i nezdaněný příjem předsedy žalobcova představenstva, případně nespecifikované daňové zvýhodnění dalších nespecifikovaných fyzických osob (přičemž každá z těchto daňových výhod má zcela jiné subjekty a jiné skutkové okolnosti a poslední z nich ani nijak nesouvisí se žalobcem).
4. Dále žalovaný, když odůvodňoval zneužití práva, nenaplnil podle žalobce požadavky judikatury (žalobce zde odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 289/2021-42, *K-T-V Domeana*).
5. Především není možné posuzovat obchodní případ jako zneužití práva, pokud daný problém spadá pod nějaké konkrétní ustanovení zákona o daních z příjmů. Žalobce zde znovu opakuje, že žalovaný v odůvodnění nejasně osciluje mezi třemi různými důvody pro doměření daně – nesplnění podmínek daňové uznatelnosti nákladů, pochybnosti o ceně a zneužití práva. Podmínky pro daňovou uznatelnost nákladů jsou podle žalobce v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů definovány primárně materiálně. Podle judikatury správních soudů tak nelze náklady na reklamní a propagační činnost uznat, pokud by byly vynaloženy zjevně neúčelně, bez vazby na ekonomickou činnost objednatele nebo za cenu, jejíž nepřiměřenou výši musel i laik rozpoznat. Měl-li tedy žalovaný za to, že jde o některý z těchto případů, nemusel sahat po zneužití práva. K pochybnostem o ceně pak žalobce uvádí, že žalovaný se vyhnul posouzení toho, zda zúčastněné subjekty byly osobami spojenými ve smyslu § 23 odst. 7 písm. a) nebo b) zákona o daních z příjmů.

6. Dále, při posuzování objektivní stránky zneužití práva měl žalovaný vymezit účel právní úpravy bez toho, že by stále jen zdůrazňoval údajně umělou povahu žalobcova jednání. To se žalovanému nezdařilo. Jediný pokus o takové vymezení se nachází v bodě 108 napadeného rozhodnutí, kde ale žalovaný směšuje smysl a účel § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů s podmínkami pro jeho naplnění. Žalobce zde zdůrazňuje, že doložil a prokázal kdy, kým, jakým způsobem a v jakém rozsahu byla propagace realizována, že proběhla v prostorech pro reklamní činnost zcela běžných a s nezpochybnitelným reklamním potenciálem (tj. na sportovišti basketbalového klubu během sportovních utkání), kde byla kromě žalobce identickým způsobem propagována celá řada dalších subjektů. Žalovaný proto sám uznává, že podmínky pro daňovou uznatelnost nákladů vymezené v zákoně žalobce naplnil. Žádný jiný účel a smysl citovaného ustanovení pak žalovaný nepředestřel.
7. Za třetí, při posuzování subjektivní stránky zneužití práva měl vzít žalovaný v úvahu všechny okolnosti dané věci, najít umělou konstrukci sloužící k získání daňové výhody a vyloučit racionální ospravedlnění žalobcova jednání. Žalobce přitom vznik celé struktury společností i racionální ekonomické důvody svého jednání podrobně vysvětlil a navrhl k tomu důkazy, ale žalovaný se s tím nevypořádal.
8. Žalovaný se snaží v napadeném rozhodnutí navodit dojem, že došlo k vytvoření robustní nadnárodní struktury za účelem sofistického snižování žalobcova základu daně a že předseda žalobcova představenstva, Ing. H., byl v této struktuře významně zainteresovanou osobou. Ve skutečnosti ale schéma prezentované v bodě 80 napadeného rozhodnutí obsahuje desítky bankovních transakcí mezi více než dvaceti různými anonymizovanými subjekty, přičemž jen jedna z těchto transakcí se týká žalobce a jedna další předsedy jeho představenstva. Tyto dvě transakce pak představují zcela minoritní část z celkového množství i objemu transakcí zachycených žalovaným. Jakákoliv souvislost ostatních transakcí v řádech stamilionů korun se žalobcovou podnikatelskou činností tu chybí. Jde o transakce anonymizované, nicméně ve zprávě o daňové kontrole se zmiňuje, že se jedná mimo jiné o platby zahraničním hráčům basketbalového klubu Pardubice. I to nakonec vyvrací spekulaci o vytvoření umělé struktury zahraničních *off-shore* společností, ale spíše se zdá, že tyto transakce jednoduše souvisejí s rozsáhlými podnikatelskými aktivitami skupiny SPORTERMAN v oblasti sportovního marketingu v tuzemsku i v zahraničí.
9. Žalovaný dále naznačuje, že celá struktura měla sloužit k vyvedení nezdaněných prostředků mimo území České republiky a k zajištění nezdaněného příjmu Ing. H. Vůbec ale nevysvětluje, proč by tedy bylo Ing. H. vyplaceno pouze 13 milionů z celkových zhruba 22 milionů korun, jež žalobce zaplatil za svou propagaci. Žalovaný přitom ponechává bez povšimnutí, že skupina SPORTERMAN poskytovala žalobci obdobné marketingové služby už v letech 2009 až 2014. Nešlo tedy o žádnou *ad hoc* vytvořenou umělou situaci, ale o dlouhodobou spolupráci. A pokud by platily předpoklady žalovaného, bylo by logické, aby i z těchto plateb byla část vrácena Ing. H. Finanční úřad přitom transakční historii na bankovním účtu číslo 1111046129/5500 v daných letech prověřoval, ale žádné platby ve prospěch Ing. H. nenalezl. Ostatně výplata prostředků Ing. H. v roce 2017 proběhla na účtech evropských bank v jurisdikci EU, čímž se podstatně odlišuje od ostatních transakcí uvedených ve schématu, které žalovaný prezentuje v bodě 80 napadeného rozhodnutí, kde se jednalo o anonymní výběry v hotovosti v tuzemsku i v zahraničí v řádech stovek milionů korun. Pokud by skutečně bylo cílem žalobce vytvořit umělou strukturu v zahraničních *off-shore* společnostech s anonymizovaným vlastnictvím, pak by

nebyl logický tento transparentní a dohledatelný způsob výplaty finančních prostředků na osobní bankovní účty Ing. H.

10. Žalobce k tomu ještě dodává, že i pokud by konstrukce žalovaného o navrácení vydaných peněz předsedovi žalobcova představenstva platila, měl by žalobci uznat alespoň nespornou část výdajů na reklamu ve výši rozdílu obou částek, tj. zhruba 10 mil. Kč.
11. Žalobci není zřejmé, z čeho žalovaný dovodil, že žalobcovo jednání nemělo žádný ekonomický smysl. Žalovaný netvrdí ani neprokazuje, že by realizovaná reklama nebyla způsobila zvýšit povědomí o žalobcově značce a zlepšit a upevnit jeho pověst v regionu, kde podniká. Žalobce využil standardní marketingové nástroje (dresy hráčů, světelné bannery v hale, internetové stránky, reklamní tiskoviny), obvyklé reklamní prostory (sportoviště a utkání basketbalového klubu Pardubice, přičemž sídlem žalobce je Nové Město na Moravě) a nezpochybnitelný reklamní potenciál mělo i postavení „hlavního partnera“ sportovního klubu, který v dané době dosahoval historických sportovních úspěchů, což mělo za následek výrazný nárůst diváckého zájmu a mediálního pokrytí, včetně televizního vysílání. Proto žalobce navrhl žalovanému, aby prověřil další společnosti, které byly rovněž propagovány při basketbalových utkáních v Pardubicích, a porovnal, zda se marketingová plnění žalobce nějak vymykají ostatním subjektům, u nichž tytéž náklady byly uznány jako daňově účinné. Tomu žalovaný nevyhověl. Podle žalobce nemůže mít vliv na účinnost reklamy a její ekonomický smysl osoba poskytovatele. A nebylo jeho povinností vyhledávat tu nejvýhodnější nabídku a uzavřít smlouvu přímo s basketbalovým klubem (zde žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 149/2021-82), tím spíše pokud neměl reálnou možnost tak učinit, protože basketbalový klub reklamními právy nedisponoval (zde žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 189/2020-127).
12. I když se žalovaný vůbec nezabýval obvyklou cenou za dané reklamní služby, žalobce pro jistotu uvádí, že cenu za svou propagaci považuje za zcela přiměřenou. Například generální sponzor fotbalové Sparty Praha podle něj vynakládal ročně za toto partnerství mezi 20 a 30 miliony korun. Žalobce platil jen asi čtvrtinu z této částky (cca 6 mil. Kč ročně) za postavení „hlavního partnera“ u basketbalového klubu Pardubice, který v kontrolovaných letech dosahoval historických sportovních úspěchů na domácí i evropské scéně a s tím vzrostl jeho reklamní potenciál. Přitom zároveň v letech 2009 a 2010, kdy basketbalový klub ještě takových úspěchů nedosahoval, stejně jako v letech 2020 a 2021, kdy už jich opět nedosahoval, činila vždy výše úplaty zhruba 3 miliony korun ročně, tj. poloviční částku oproti kontrolovaným zdaňovacím obdobím. Způsob realizace reklamy i vývoj ceny zůstal stejný i v období 2018 až 2021, kdy vlastníkem reklamních práv nebyla žádná společnost ze skupiny SPORTERMAN.
13. Žalobce dodává, že své obvyklé cíle by reklama nemohla naplnit o nic lépe, ani kdyby ji žalobce zadal přímo basketbalovému klubu Pardubice. To navíc nebylo možné, neboť z místního šetření finančního úřadu u basketbalového klubu vyplynulo, že generálním partnerem pro šíření reklamních práv klubu byla v kontrolovaných zdaňovacích obdobích skupina SPORTERMAN, takže basketbalový klub těmito právy nedisponoval. Klub sám ve vlastní režii pronajímal pouze tzv. zbytkové reklamní plochy, které skupina SPORTERMAN nevyužila. Skupina SPORTERMAN pak klubu hradila pouze náklady na výrobu reklamy.

14. Žalobce poté líčí, jak vlastně celá skupina personálně propojených společností, kterou orgány daňové správy považují za podezřelou, v minulosti vznikla. Tuto historii přestřel už ve svém odvolání a žalovaný ji nezpochybnil, přičemž jakékoliv další dokazování v tomto směru označil za nadbytečné. Přesto nijak nerefletoval žalobcovo vysvětlení, že veškeré zjištěné „nestandardnosti“ mají plně transparentní a rozumné obchodní důvody.
15. Ing M. H., předseda žalobcova představenstva, je fanouškem basketbalu a má silné osobní vazby na pardubický region. V roce 2007, když se Basketbalový klub Pardubice, o.s, dostal do krizové finanční situace, usiloval o záchranu extraligového basketbalu v Pardubicích, a proto se stal v letech 2007 až 2012 předsedou představenstva nové společnosti BK Pardubice, a.s. Ta, kvůli administrativnímu zjednodušení, vznikla přejmenováním *ready-made* společnosti VISZON, a.s., kde byl z vůle jejího původního zakladatele členem dozorčí rady Ing. K. Vedle toho založil Ing. H. i společnost 4Industrial Invest B.V. Stalo se tak v Nizozemí, a to jednak kvůli posílení důvěryhodnosti vůči potenciálním zahraničním investorům, jednak protože se očekávalo angažmá zahraničních hráčů, kteří preferují jurisdikci se známým, stabilním a transparentním právním prostředím. Ing. H. byl vlastníkem této společnosti, proto měl dispoziční právo k jejímu bankovnímu účtu a jejím prostřednictvím vlastnil podíl v BK Pardubice, a.s. Spolu s dalšími investory nicméně hledali silného partnera s potřebným know-how v oblasti sportu. Tím se stala mezinárodní skupina SPORT RELATIONS&MANAGEMENT, kterou žalobce dále označuje jako skupinu SPORTERMAN. Ta již byla v té době v ČR činná ve fotbalovém prostředí, měla potřebné znalosti sportovního managementu a mezinárodní know-how (konkrétně se v této oblasti orientovali pánové Petrenko a Rabkiv) a začala se svým kapitálem podílet zejména na financování kvalitních tuzemských i zahraničních basketbalových hráčů. To se odrazilo v následných sportovních úspěších pardubického basketbalového klubu, a to i na evropské scéně. Bylo proto logické, že basketbalový klub na skupinu SPORTERMAN převedl reklamní práva jako svá jediná skutečně hodnotná aktiva – reklamní práva jsou ve sportovním prostředí hlavním zdrojem příjmů a jejich hodnota vyplývá ze sportovních úspěchů klubu. Stejně tak Ing. H. převedl na skupinu SPORTERMAN v květnu 2009 svou společnost 4Industrial Invest B. V. S tím souvisí tehdejší změna jejího obchodního jména na SPORT RELATIONS&MANAGEMENT B. V. a také změny v obsazení statutárních orgánů. Jejím prostřednictvím začala skupina SPORTERMAN rozvíjet svou podnikatelskou činnost v rámci pardubického basketbalu. Orgány finanční správy tyto skutečnosti ověřily při místním šetření u BK Pardubice, a.s.
16. Po vstupu společnosti SPORTERMAN končí jakékoliv exekutivní angažmá Ing. H. v BK Pardubice, a.s., a až do roku 2018 měl pak se skupinou SPORTERMAN pouze dva obchodní vztahy – získal od ní peníze za prodej společnosti 4Industrial Invest a pod jeho vedením od ní žalobce nakupoval reklamní prostor u pardubického basketbalového klubu za tržní cenu. Tyto dvě transparentní transakce nijak nesouvisí s desítkami dalších anonymních transakcí neznámých subjektů, mezi něž se je žalovaný snaží účelově začlenit.
17. V roce 2018 zemřel pan R. a skupina SPORTERMAN začala utlumovat svoji činnost. Konkrétně společnost SPORT RELATIONS&MANAGEMENT CEE LIMITED, která byla vlastníkem marketingových práv a měla uzavřené smlouvy s hráči, přestala být aktivní, proto se ji Ing. H. rozhodl převzít, aby k ukončení spolupráce došlo pozvolna a řízeně, s co nejmenším dopadem na činnost klubu a jeho výsledky. Nešlo tedy o žádnou umělou strukturu společností s cílem získat daňovou výhodu.

18. Následně žalobce vysvětluje tři konkrétní podezřelé okolnosti, v nichž žalovaný zejména spatřoval naplnění institutu zneužití práva.
19. První z nich byl fakt, že žalobce uzavřel smlouvu o reklamě se společností SPORT RELATIONS&MANAGEMENT CEE LIMITED, nikoliv přímo s basketbalovým klubem. Žalobce nejprve připomíná, že z množiny možných reklamních příležitostí si vybral roli hlavního partnera basketbalového klubu v Pardubicích proto, že jeho předseda představenstva Ing. H. měl k tomuto prostředí blízko. Jak již žalobce výše vysvětlil, basketbalový klub převedl veškerá reklamní práva na společnost SPORT RELATIONS&MANAGEMENT B. V. U ní si také žalobce od roku 2009 objednával reklamu. O tom, že šlo o zcela standardní obchodní vztah za běžné tržní ceny, svědčí jednak jeho dlouhodobost, jednak vývoj těchto cen popsany výše. Žalobci není známo, z jakých obchodních důvodů se skupina SPORTERMAN následně rozhodla realizovat svou podnikatelskou činnost související s basketbalem v Pardubicích prostřednictvím jiné společnosti ze své skupiny, a to SPORT RELATIONS&MANAGEMENT CEE LIMITED, na kterou převedla reklamní práva. Každopádně není nic zvláštního na tom, že smlouvy o reklamě uzavírané se žalobce byly nadále textově i graficky totožné. Z názvů obou společností je zřejmé, že žalobce stále uzavíral smlouvy se stejným partnerem, tj. skupinou SPORTERMAN, jen s jinými obchodními subjekty patřícími do této skupiny.
20. Druhou pochybnost představoval převod částky 13 190 000 Kč ze společnosti SPORT RELATIONS&MANAGEMENT CEE LIMITED na společnost HAVPOLIS, jež je dále převedla svému vlastníkovi, Ing. H. K tomu žalobce uvádí, že v roce 2007 představovala pardubický basketbal obchodní společnost PROBASKET, s.r.o. (dnes zlikvidována), a dále občanské sdružení Basketbalový klub Pardubice, o.s. Oba subjekty byly předlužené a na hranici insolvence a nebyly schopny plnit své závazky vůči hráčům, což vedlo ke ztrátě sportovní basketbalové licence. Ing. H. proto půjčil 13 190 000 Kč své společnosti 4Industrial Invest B.V., a ta je použila k úhradě největších dluhů basketbalového klubu za účelem odvrácení jeho úpadku. Když pak v roce 2009 převedl Ing. H. společnost 4Industrial Invest na skupinu SPORTERMAN, stalo se tak včetně dluhu z titulu této půjčky. Skupina SPORTERMAN ji Ing. H. vrátila v roce 2017. K ověření tohoto skutkového děje navrhl žalobce jako důkazy: a) dvě smlouvy o půjčce mezi Ing. H. a společností 4Industrial Invest, b) čestné prohlášení paní Š., která vedla účetnictví společnosti PROBASKET a potvrzuje, že dluhy této společnosti vyrovnala v roce 2007 společnost 4Industrial Invest, a to prostřednictvím Ing. H. hotovostními úhradami, c) čestné prohlášení Mgr. M., který jako tehdejší předseda Basketbalového klubu Pardubice prohlašuje totéž. Žalobce navrhl též svědecké výpovědi obou uvedených osob, orgány daňové správy je však odmítly jako nadbytečné. Dostatečným důkazem o neexistenci tvrzeného dluhu mělo být podle nich to, že takový závazek nefiguruje v žádné rozvaze společnosti SPORT RELATIONS&MANAGEMENT B. V. Vytkly také žalobci, že z čestných prohlášení nevyplývá kdo, čím jménem, kdy a z jakého titulu finanční prostředky basketbalovému klubu poskytl. Žalobce připomíná, že se zde jedná o prokazování skutečností, které se již žádným způsobem nedotýkají žalobce a jeho daňové povinnosti a které navíc nastaly před 16 lety. Žalovaný, ač má sám prokázat zneužití práva, tu přenáší důkazní iniciativu na žalobce a požaduje navíc nereálnou míru detailu. Selektivně upřednostňuje některé důkazy před jinými a předem si činí úsudek o obsahu svědecké výpovědi, což je v rozporu s judikaturou (žalobce zde odkazuje na nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/95 a rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 24/2007-119,

8 Afs 23/2018-37 a 5 Afs 5/2008-75). Žalobce poukazuje i na nesmyslnost konstrukce žalovaného. Pokud by opravdu žalobce chtěl umožnit, aby předseda jeho představenstva získal zpět nezdaněný příjem v podobě vrácení části úplaty, již žalobce odvedl skupině SPORTERMAN za marketingové služby, není logické, aby se tak stalo pouze jednou v roce 2017 a právě v takovéto částce. Žalobce zaplatil za svou propagaci skupině SPORTERMAN v letech 2009 až 2018 celkem částku 58,3 mil. Kč, ale žádné jiné platby mezi touto skupinou a Ing. H. orgány daňové správy ani při detailním prověření transakční historie nezjistily.

21. Konečně za třetí, žalobce vysvětluje, proč měl Ing. H. dispoziční právo k jednomu z účtů společnosti SPORT RELATIONS&MANAGEMENT B. V., byť opět upozorňuje, že jde o dokazování skutečností, které se žádným způsobem netýkají žalobce či jeho daňové povinnosti, a mělo by se tak odehrávat v jiném daňovém řízení. Uvádí nicméně, že společnost 4Industrial Invest měla bankovní účty dva. Poté, co ji Ing. H. prodal skupině SPOTERMAN, pozbyl dispoziční právo ve vztahu k jednomu z nich. Avšak existenci druhého účtu při převodu společnosti opomněl, neboť je nikdy aktivně nevyužil. Toto administrativní opomenutí chtěl prokázat čestným prohlášením společnosti PKF APOGEO Group, SE, která poskytuje služby spočívající ve správě zahraničních společností mj. i skupině SPORTERMAN, včetně správy a administrace bankovních účtů. Žalovaný tento důkaz odmítl z nesmyslných důvodů. Je pravda, že uvedené služby poskytovala společnost APOGEO Tax, a.s., zatímco čestné prohlášení podepsal prokurista jiné společnosti ze skupiny APOGEO. To je ale dáno faktem, že v dané době již byla společnost APOGEO Tax vymazána z obchodního rejstříku. Skutečnosti tak osvědčil prokurista zastřešující skupiny celého holdingu APOGEO, který měl pochopitelně detailní přehled o aktivitách jednotlivých společností holdingu. Žádný rozpor nezakládá ani to, že kromě Ing. H. měla dispoziční práva k účtu již pouze zástupná (*nominee*) osoba, neboť ta mohla účet spravovat podle pokynů jiné osoby (skutečného vlastníka). Mnohem podstatnější je podle žalobce fakt, že i podle zjištění finančního úřadu se v principu jednalo o neaktivní účet. V letech 2009 až 2013 byli jedinými příjmovými částkami vnitřními převody ve výši 32,5 mil. Kč, které nemají žádnou souvislost s kontrolovanými zdaňovacími obdobími ani nefigurují mezi podezřelými platbami prezentovanými žalovaným v bodě 80 napadeného rozhodnutí, a od roku 2013 zde již neprobíhaly vůbec žádné transakce.
22. Pokud jde o poradenské služby přijaté od společnosti APOGEO, jednalo se konkrétně o dokument nazvaný Analýza relevantních trhů, za který žalobce zaplatil 1,3 milionu korun. Žalobce je na rozdíl od žalovaného přesvědčen, že v řízení prokázal, že se jedná o dokument vytvořený společností APOGEO a účtovaný příslušnými fakturami, kdy byl vypracován, jaký byl jeho obsah a rozsah, a k jakému konkrétnímu účelu měl sloužit. Zhotovitel je na dokumentu jasně identifikován. Potvrdila to i písemná odpověď společnosti APOGEO na výzvu finančního úřadu a svědecká výpověď zástupce této společnosti, Ing. P., který se podílel na tvorbě a řízení zpracovatelského týmu, nastavení vztahu s klientem i na zpětné vazbě. Žalovaný naproti tomu neprokázal, že by autorem analýzy byl jiný subjekt ani neidentifikoval žádné jiné plnění od společnosti APOGEO, které by mohlo předmětem faktur z roku 2016. Nelze přece tvrdit, že žalobce společnosti APOGEO uhradil faktury „za nic“ a analýzu obdržel zdarma. Dokument dále obsahuje i datum vyhotovení. To, že jsou v něm uvedeny informace následující po tomto datu, vysvětlili žalobce i svědek shodně tím, že analýza byla na počátku roku 2017 na základě žalobcova požadavku ještě aktualizována. Analýzu využívá žalobcovo vedení, především management obchodního úseku, který se zabývá rozvojem nových exportních trhů. To

prokázala výpověď žalobcova obchodního ředitele, pana H., podle něž analýza přispěla ke vstupu žalobce na nové strategické trhy a přinesla mu tržby a zisky v řádech milionů korun.

23. Žalovaný obě svědecké výpovědi zcela dezinterpretoval. Svědectví Ing. P. vytýkal drobné nesrovnalosti a neznalost detailů, ačkoliv v době výsledku uplynulo od zpracování analýzy 6 let a svědek v projektu figuroval pouze jako partner. Ačkoliv Ing. P. vypovídal o skutečnostech, kterých se sám účastnil a vnímal je svými smysly, žalovaný k jeho svědectví odmítl přihlídnout, protože podle něj nebylo doloženo dalšími důkazy. Výslech svědka H. zase podle žalovaného neprokázal, že jím používaná analýza je tatáž, kterou žalobci fakturovala společnost APOGEO. Přitom ale danou analýzu finanční úřad při výsledku svědkovi přímo předložil a ten potvrdil, že ji zná.
24. A konečně, pokud žalovaný v bodě 164 napadeného rozhodnutí hodnotí obsahové kvality Analýzy relevantních trhů, jde o hodnocení čistě subjektivní. Rovněž právní rozbor vypracovaný advokátní kanceláří může být z podstatné části založen na obsáhlých citacích z veřejně dostupných zdrojů, typicky soudních rozhodnutí. Pokud snad měl žalovaný pochybnosti o kvalitě přijatého plnění, měl se zaměřit na přiměřenost vyúčtované ceny. V tomto směru však žádné dokazování neprováděl. Podle judikatury by přitom mohl odepřít daňovou účinnost pouze těm nákladům, které by přesahovaly zjištěnou tržní cenu (zde žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 29/2012-47).

III. Argumentace žalovaného

25. Žalovaný navrhuje podanou žalobu zamítnout. Má za to, že žalobcovy námitky jsou totožné jako v odvolání a nijak nereaguje na to, jak se s nimi žalovaný vypořádal v napadeném rozhodnutí.
26. Pokud jde o reklamní plnění přijatá od společnosti SPORT RELATIONS & MANAGEMENT CEE LIMITED, žalovaný připomněl, že to, že žalobce formálně naplnil zákonné podmínky pro daňovou uznatelnost nákladů na reklamu, ještě neznamená, že tím byla bez dalšího prokázána ekonomická racionalita uskutečněných operací. Žalovaný uznává, že důkazní břemeno leželo na něm. Unesl ho však tím, že komplexně rozkryl širší souvislosti uskutečněných finančních operací (zde žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 376/2021-60). Srozumitelně vyložil, že nikoliv jediným, ale převažujícím účelem žalobcova počínání bylo získání daňové výhody (zde žalovaný odkazuje na nálezný Ústavního soudu sp. zn. II ÚS 67/2000), a to nejen pro samotného žalobce, ale i pro jeho předsedu představenstva, Ing. H., a jeho manželku. V této situaci bylo v žalobcově vlastním zájmu, aby nabídl vysvětlení, jaký ekonomicky racionální cíl pro něho dané transakce měly mít (zde žalovaný odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 30 Af 36/2020-77). Žalobcova vysvětlení jsou však naprosto nepřesvědčivá. A jeho návrh, aby orgány daňové správy ověřily racionalitu reklamy porovnáním s jinými subjekty, které taktéž propagovaly svou podnikatelskou činnost prostřednictvím basketbalového klubu Pardubice, nebere v úvahu, že předmětem sporu není samotný způsob žalobcovy propagace, ale uměle vytvořená struktura společností, v jejímž rámci se reklamní plnění uskutečnilo.
27. K poradenským službám přijatým od společnosti APOGEO žalovaný pouze dodal, že nebyl povinen prokázat rozpor účetního případu se skutečností, ale pouze vážné a důvodné pochyby o něm (zde žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu

č. j. 2 Afs 24/2007-119). Předmětem pochybností nebylo autorství fakturované analýzy, nýbrž její obsah a rozsah. A žalobcovo vysvětlení bylo opět neprosto nedostatečné a na první pohled účelové.

IV. Řízení před krajským soudem

28. Soud rozhodl ve věci samé bez jednání za podmínek § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), neboť žádná ze stran jednání nepožadovala.

V. Posouzení věci krajským soudem

29. Žaloba **není důvodná**.

Právní úprava a judikatura

30. Ohledně uznatelnosti výdajů pro účely daně z příjmů platí: „*Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy*“ (§ 24 odst. 1 věta první zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů).
31. Pokud jde o právní úpravu zneužití práva, „*při správě daní se nepřiblíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu*“ (§ 8 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád). Tato úprava je účinná až od 1. 4. 2019. To ale neznamená, že by předtím nebylo možné nárok na daňovou výhodu odepřít, pokud ke zneužití práva došlo. Rozdíl je jen v tom, že dříve taková možnost vyplývala z judikatury Ústavního soudu a českých správních soudů. Judikatorní vývoj lze najít přehledně shrnutý v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 376/2018 - 46, body 31-34. Krajský soud proto jen stručně připomíná, že tato judikatura je na věc aplikovatelná, protože poprvé užil Nejvyšší správní soud institut zneužití práva již v roce 2005 (rozsudek ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004-48, věc *Potápěči*, č. 869/2006 Sb. NSS). Podmínky, za jakých je možno zneužití práva konstatovat, byly v zásadě stejné jako ty, které dnes stipuluje zákon. Vyplývaly totiž z daňové judikatury Soudního dvora EU, kterou se Nejvyšší správní soud – stejně jako později zákonodárce – nechal inspirovat (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006-155, věc *Komerční banka*, č. 1778/2009 Sb. NSS).
32. Konkrétní postup, jak mají správní orgány při prokazování zneužití práva postupovat, nastínil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 4. 2022, č. j. 10 Afs 289/2021-42, věc *K-T-V Domeana*. Podle něj dochází ke zneužití práva za splnění dvou podmínek – objektivní a subjektivní. Objektivní podmínku vysvětlil Nejvyšší správní soud tak, že „*přes formální naplnění požadavků zákona nebyl naplněn jeho účel a smysl*“, zatímco ta subjektivní znamená, že „*hlavním (respektive dnes podle § 8 odst. 4 daňového řádu převažujícím) účelem jednání daňového subjektu bylo získat daňovou výhodu*“. Ačkoliv se mohou subjektivní a objektivní podmínky zneužití práva do jisté míry prolínat (někdy bude jedna okolnost svědčit o naplnění obou podmínek), nejde o zaměnitelné kategorie a jejich naplnění musí žalovaný ve svém rozhodnutí vysvětlit.
33. Konečně pokud jde o procesní otázky, pravidla provádění důkazů lze nalézt v § 92 daňového řádu. Je to správce daně, kdo prokazuje skutečnosti rozhodné „*pro posouzení účelu právního jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní, jejichž převažujícím účelem*

je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu“, tedy pro závěr o zneužití práva [§ 92 odst. 5 písm. f) daňového řádu]. Také toto ustanovení je sice účinné až od 1. 4. 2019, avšak stejné pravidlo bylo předtím možné dovodit z judikatury zavádějící institut zneužití práva.

*Reklamní služby společnosti SPORT RELATIONS & MANAGEMENT CEE LIMITED –
skutková zjištění*

34. Soud nejprve stručně nastíní skutkový stav, jak vyplynul z napadeného rozhodnutí a zprávy o daňové kontrole (neboť skutková zjištění správních orgánů žalobce nezpochybňuje, pouze je v některých ohledech označuje za nedostatečnou), a to jen v rozsahu potřebném pro následné právní posouzení věci.
35. Předmětem sporu jsou faktury na propagaci a reklamu za roky 2015 (6 faktur na celkovou částku 7 mil. Kč), 2016 (7 faktur na celkovou částku cca 8,9 mil. Kč) a 2017 (6 faktur na celkovou částku cca 6,5 mil. Kč). Reklamní plnění měla žalobci poskytnout společnost SPORT RELATIONS & MANAGEMENT CEE LIMITED sídlící ve Velké Británii a spočívalo v propagaci žalobce jako hlavního partnera basketbalového klubu Pardubice na utkání tohoto klubu a souvisejících akcích. Propagaci fyzicky zajišťoval basketbalový klub skrze společnost BK Pardubice, a. s. SPORT CEE byla pouze nositelem reklamních práv.
36. Nejprve je třeba představit aktéry, tedy personálně propojené společnosti, z nichž některé se na zneužití práva měly podle žalovaného podílet. Krajský soud zcela záměrně v následujícím popisu pro větší přehlednost vynechává nejrůznější tzv. *nominee* osoby, které vystupovaly namísto nebo vedle skutečných představitelů či vlastníků zúčastněných společností, neboť smyslem jejich zapojení bylo skutečné vlastníky zakrýt (pro podrobnější vysvětlení viz např. str. 9 zprávy o daňové kontrole).
37. Vše začíná společností GOLDEN RIVER, s. r. o. Jejím zakládajícím akcionářem byl Ing. J. K., jedním ze dvou jednatelů J. J., MBA, a jedním ze dvou společníků byla společnost NATLAND Limited sídlící na Kypru. GOLDEN RIVER založila dvě další společnosti, čímž vznikly dvě základní „větve“ dalšího vývoje. Ta první se týká basketbalového klubu v Pardubicích a je klíčová pro nynější kauzu (podrobně viz str. 4-12 zprávy o daňové kontrole). Ta druhá souvisí se žalobcem a popíšeme ji pouze pro dokreslení situace (podrobně viz str. 5-6 zprávy o daňové kontrole).
38. První založenou společností byla dne 13. 11. 2006 VISZON, a. s., která se dne 2. 4. 2007 přejmenovala na BK Pardubice, a. s. Od jejího založení až do 29. 9. 2008 byl místopředsedou její dozorčí rady Ing. K., který zároveň odpovídal za oblast finančních služeb. Od přejmenování až do 29. 6. 2012 byl předsedou jejího představenstva a konzultantem pro majetkové účasti a akvizice Ing. M. H. (ten je zároveň předsedou žalobcovy představenstva). Ing. H. také založil účet společnosti a měl k němu dispoziční práva. Na počátku zde figuroval také T. U. jako člen představenstva.
39. Vlastnictví akciové společnosti BK Pardubice přešlo v srpnu 2007 z GOLDEN RIVER na dva subjekty – na spolek Basketbalový klub Pardubice, o. s. (25 %) a na nizozemskou společnost 4Industrial Invest B. V. (75 %). Ta si ale ponechala jen 60 % akcií a dalších 15 % prodala v září 2007 Statutárnímú městu Pardubice. Ředitelem společnosti 4Industrial Invest B. V. byl přinejmenším zpočátku Ing. H. K jejím bankovním účtům měli dispoziční právo

jak Ing. H. (k prvnímu účtu začínajícímu číslicemi 1111 od června 2007 do června 2009, ke druhému začínajícímu číslicemi 5011 od června 2009 do prosince 2015), tak Ing. K. (jen k prvnímu účtu, a to od června 2009 do února 2011). V květnu 2009 se 4Industrial Invest B. V. přejmenovala na SPORT RELATIONS & MANAGEMENT B. V. (dále též „SPORT B. V.“). V témže roce prodala zbylé akcie BK Pardubice Ing. H. (30 %) a generálnímu manažerovi basketbalového klubu (30 %). Poté se věnovala zprostředkování reklamy pro basketbalový klub Pardubice (mimo jiné dodávala po určitou dobu reklamu i žalobci) a v červnu 2016 byla zrušena.

40. Na tuto první větev volně navazuje ještě výše zmíněná britská společnost SPORT RELATIONS & MANAGEMENT CEE LTD (dále též „SPORT CEE“), jíž žalobce hradil faktury za reklamu v letech 2015-2017. Tuto společnost vlastnil od července 2015 do prosince 2017 Ing. K., od září 2016 v ní měl významný vliv (také již výše zmiňovaný) pan J., který ji od ledna 2018 navíc i vlastnil, od srpna 2018 pak společnost nabyl Ing. H. Společnost měla dva bankovní účty na Kypru, k nimž měl až do prosince 2017 dispoziční právo Ing. K. Na některých fakturách pro žalobce však tato společnost uváděla ještě další dvě čísla kyperských účtů, jež však ve skutečnosti patřily americké společnosti SPORT RELATIONS & MANAGEMENT LLC (dále též „SPORT LLC“). Jejím vlastníkem s dispozičním právem k jejím účtům, otevřeným v lednu 2015 a zrušeným v září 2016, měl být O. P., o němž se však orgánům daňové správy nepodařilo nic bližšího zjistit. Jedinou „stopu“ představuje fakt, že si nechával výpisy z účtů zasílat do Prahy, a to převážně do ROHAN BUSINESS CENTRE.
41. V této souvislosti se soud znovu vrací k osobě Ing. K., který se ve výše uvedeném popisu personálně propojených společností opakovaně vyskytuje. Podle zjištění finančního úřadu byl různými formami angažován také ve společnostech NATLAND Group, SE, a NATLAND GROUP LIMITED (podle názvu jde o společnosti ze stejné skupiny jako společnost, která spoluvlastnila GOLDEN RIVER) a ve společnostech APOGEO, s. r. o., APOGEO Audit, s. r. o., a APOGEO Esteem, a. s. Z nich ta první poskytla žalobci další sporné plnění – poradenské služby, a všechny tři sídlí v Praze právě v ROHAN BUSINESS CENTRE.
42. Nyní se můžeme věnovat druhé větvi společností založených korporací GOLDEN RIVER, která vede až k žalobci.
43. V lednu 2007 založila GOLDEN RIVER společnost TREDAK, spol. s r.o., v níž byl jednatelem žalobcův předseda představenstva Ing. H. a členem představenstva v ní byl (také již výše zmiňovaný) pan U. Společnost TREDAK byla žalobcovou mateřskou společností (přinejmenším to platí pro období 2015-2016). Následně zřejmě GOLDEN RIVER prodala TREDAK nizozemské společnosti SPORT B. V., a to v říjnu 2007. Ta pak o rok později převedla vlastnictví TREDAKu na další dvě společnosti. Tou první, která získala 51 % podíl na TREDAKu (a tím i na žalobci) byla nizozemská společnost NATLAND Investment Group B. V. (zřejmě další z řady společností z výše uváděné skupiny NATLAND), tou druhou pak česká společnost HOLDCARE, a. s., s podílem 49 %. Zatímco o společnosti NATLAND Investment Group nic bližšího nevíme, ve společnosti HOLDCARE byli akcionáři Ing. H. a jeho manželka. V únoru 2009 došlo k dalšímu majetkovému přeskupení a namísto NATLAND Investment Group vstoupila do TREDAKu jako vlastníků 50 % podílu společnost DRACOLUSUS, a. s., jejímiž akcionáři byly osoby, které byly ve stejné době též členy představenstva, resp. dozorčí rady žalobce (Mgr. Ing. J. Š. a Ing. R. M.).

Druhým akcionářem TREDAKu zůstala společnost HOLDCARE, taktéž s podílem ve výši 50 % (později sníženým na 49,5 %).

44. Tato druhá větev společností založených GOLDEN RIVER je soudu již částečně známa z jeho úřední činnosti. Jedná se totiž již o druhý případ, kdy orgány daňové správy vytýkají žalobci, že zneužil právo, aby si snížil daň z příjmů. Konkrétně měl v letech 2015 a 2016 vyplácet dividendy své mateřské společnosti TREDAK, ta je měla dále vyplatit svým mateřským společnostem DRACOSUS a HOLDCARE, to vše osvobozeno od daně z příjmů právnických osob. Obě mateřské společnosti pak příslušné částky převedly svým akcionářům jako úhradu dluhu, tudíž ani zde nedošlo k přiznání daně z příjmů. V předchozím případě dal nicméně zdejší soud žalobci za pravdu. Orgány daňové správy se totiž přesvědčivě nevyrovnaly s jeho verzí událostí, podle níž mělo jeho jednání racionální ekonomický smysl (bylo výsledkem neúspěšné snahy redukovat svou roztržitou vlastnickou základnu prostřednictvím akvizice ze strany zahraniční společnosti NATLAND) a jeho hlavním účelem tak nebylo získání daňové výhody (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 5. 2023, č. j. 30 Af 16/2022-79).
45. Můžeme tedy shrnout, že Ing. H. byl:
- po celou dobu členem či předsedou představenstva žalobce, jednatelem jeho mateřské společnosti TREDAK a spolu s manželkou akcionářem jedné z dalších dvou mateřských společností, HOLDCARE, tedy fakticky ovládal žalobce jako příjemce reklamy,
 - do roku 2012 předsedou představenstva a akcionářem s podílem 30 % (poté akcionářem s podílem 20 %) na společnosti BK Pardubice, která reklamu realizovala,
 - zakladatelem a do roku 2009 vlastníkem a ředitelem nizozemské společnosti SPORT B.V., s jejímž bankovním účtem však disponoval až do konce roku 2015, podle všeho tedy fakticky jednal za společnost, která reklamu zprostředkovala v letech 2009 a násl.,
 - mnoha různými způsoby propojen s osobou Ing. K., vlastníka společnosti SPORT CEE a disponenta s jejími bankovními účty, tedy mohl mít přinejmenším nepřímý vliv na společnost, která reklamu zprostředkovala v rozhodných zdaňovacích obdobích 2015-2017.
46. Nyní, když máme představu o jednotlivých aktérech a jejich vzájemném propojení, můžeme se věnovat peněžním tokům mezi nimi a skutečností, které je doprovázely.
47. Především je třeba říci, že celý *modus operandi* vznikl zřejmě daleko dříve než v roce 2015. Již od roku 2009 nakupoval žalobce reklamu spojenou s pardubickým basketbalovým klubem od společnosti SPORT B.V. jako vlastníka reklamních práv. Na účet této společnosti (začínající číslicemi 1111), jehož disponentem byl do června 2009 Ing. H. a poté až do února 2011 Ing. K., zasílaly v letech 2007-2013 různé české společnosti částky v řádech až stovek milionů korun. Žalobce zaslal na tento účet v letech 2009-2011 celkem 13 mil. Kč za reklamu. Peníze z účtu pak odcházely na české bankovní účty dvou společností – větší část prostředků putovala na účet společnosti sídlící v USA, kterou založil Ing. K., menší část na účet jiné společnosti sídlící v Nizozemí. Z jejich účtů pak byly peníze buď vybírány v hotovosti, nebo odesílány dále na účty bank na Seychelách, Panamských ostrovech a na Kypru. Kromě toho z něj téměř 33 mil. Kč odešlo také na druhý účet společnosti SPORT B.V. (začínající číslicemi 5011), a to v letech 2009-2012, kdy byl jeho disponentem

Ing. H. Z toho 12 mil. Kč bylo vybráno v hotovosti, další platby pak byly odesílány měsíčně na další bankovní účty (podrobně viz str. 8 a 90 zprávy o daňové kontrole).

48. Podobný scénář se opakuje i v případě plateb prováděných na kyperské účty společností SPORT CEE a SPORT LLC v letech 2015-2017. Každá z nich měla jeden bankovní účet vedený v českých korunách a druhý v eurech. Řada českých společností na tyto účty zasílala částky v řádech desítek milionů korun a desítek až stovek tisíc EUR, mezi nimi i žalobce. Z nich pak odcházely až stamilionové částky na české účty společností sídlících na Kypru, na Seychelách, ve Velké Británii a v USA. Ty pak byly dále vybírány v hotovosti (v jednom případě ve výši téměř 199 mil. Kč) nebo přeposílány na další účty u bank a spořitelních družstev (podrobně viz str. 10, 16-18 zprávy o daňové kontrole). Jedna z takto „přeposlaných“ plateb ve výši 13,19 mil. Kč (rozdělená do řady menších částek) mířila i na český účet britské společnosti HAVPOLIS INVEST LTD. Jak finanční úřad zjistil, šlo o společnost, kterou založil a vlastnil Ing. H. od února 2015 až do jejího zrušení v srpnu 2018 (a po určitou dobu měla sídlo v Londýně na korespondenční adrese pana J., jenž byl do roku 2002 členem žalobcova představenstva). Ing. H. této své společnosti půjčil v květnu 2015 1,5 mil. Kč, ty mu však v listopadu 2017 vrátila. Přesto z oněch 13,19 mil. Kč zaslaných HAVPOLISu z účtů SPORT CEE bylo 1,5 mil. Kč vybráno v hotovosti a dalších 11,6 mil. Kč odesláno na soukromé bankovní účty Ing. H. a jeho manželky, a z nich opět zčásti vybráno v hotovosti (podrobně viz str. 13-15 zprávy o daňové kontrole).
49. Podobné si nebyly jen finanční toky. Společnosti SPORT B.V. a SPORT CEE uzavřely se žalobcem textově i graficky takřka totožné smlouvy o zajištění reklamy. Tu první, z ledna 2009, podepsala společnost SPORT B.V. se žalobcem v situaci, kdy ji Ing. H. vlastnil a zároveň byl členem žalobcova představenstva (a byl v té době také předsedou představenstva Basketbalového klubu Pardubice). Smlouvu na rok 2015 pak uzavřela společnost SPORT CEE se žalobcem v situaci, kdy ji vlastnil Ing. K. a Ing. H. byl žalobcovým předsedou představenstva. Obě společnosti vystavovaly i graficky totožné faktury, a to včetně loga v záhlaví (podrobně viz str. 9 zprávy o daňové kontrole).
50. Konečně stojí za zmínku, že ještě v roce 2013 nabízel basketbalový klub Pardubice na svých internetových stránkách reklamu přímo, a to za výrazně nižší ceny. Týká se to i pozice hlavního partnera (2. stupeň partnerství po generálním partnerovi), jejíž cenu klub inzeroval v rozmezí 200 tis. až 2 mil. Kč. Tuto pozici v té době žalobce již několik let nakupoval od společnosti SPORT B. V. za cenu podstatně vyšší (okolo 3 mil. Kč, postupně pak až za téměř 9 mil. Kč ročně).
51. S tím pak koresponduje zjištění, že pardubický basketbalový klub, který reklamu fakticky poskytl, dostával od společností, které ji zprostředkovaly, zaplacen pouhý zlomek částek, které ony samy od propagovaných subjektů vybíraly. Platilo by to dokonce i v případě, že by žalobce byl jediným subjektem, který zprostředkování od skupiny SPORT využil. Zaplatil totiž společnosti SPORT LLC v letech 2015-2016 celkem 8,3 mil. Kč, ta však basketbalovému klubu vyplatila v tomto období pouhých 320 tis. Kč. V letech 2016-2017 pak zaplatil žalobce společnosti SPORT CEE za reklamu celkem cca 14 mil. Kč, ona však basketbalovému klubu vyplatila v tomto období jen 925 tis. Kč. Finanční úřad také zjistil, že další peníze zasílaly tyto společnosti mj. i přímo na účty manažera a hráčů basketbalového klubu (podrobně viz str. 11 a 18-19 zprávy o daňové kontrole).
52. Jen pro kontext krajský soud upozorňuje na jiný případ řešený Městským soudem v Praze, v němž také figuruje společnost SPORT B.V. jako dodavatel reklamního plnění

pardubického basketbalového klubu Synthesia – v tomto případě bez jakýchkoliv pochybností značně předraženého – a vyskytuje se zde i společnost ze skupiny NATLAND (rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 17. 6. 2021, č. j. 15 Af 22/2019-61).

*Reklamní služby společnosti SPORT RELATIONS & MANAGEMENT CEE LIMITED –
přezkoumatelnost*

53. Nejprve se soud musel zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Její příčinou může být buď nesrozumitelnost, nebo nedostatek důvodů. V obou případech však platí, že je potřeba s tímto institutem zacházet obezřetně a vyhradit jeho užití pouze těm případům, kdy vady odůvodnění reálně brání soudu v tom, aby napadené rozhodnutí přezkoumal (ve vztahu k soudním rozhodnutím srov. k nesrozumitelnosti rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013-25, bod 19, k nedostatku důvodů pak usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, body 29-30). Zejména je nutno zdůraznit, že správní orgán, stejně jako soud, není povinen vyvracet jednotlivě každou dílčí námitku, pokud své rozhodnutí jako celek logicky a přesvědčivě odůvodní (srov. nálezný Ústavního soudu ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08, N 26/52 SbNU 247). Rozhodnutí obou stupňů přitom tvoří jediný celek a navzájem se doplňují (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2013, č. j. 6 Ads 134/2012-47).
54. Žalovaný naprosto srozumitelně vysvětlil, v čem podle něj spočívá zneužití práva, a odlišil je od jiných zákonných institutů. Stručně řečeno, žalovaný nepopírá, že žalobce vynaložil přinejmenším část uhrazených prostředků na to, aby nakoupil reklamu od basketbalového klubu Pardubice prostřednictvím společnosti SPORT CEE. Tato reklama nejspíše splnila svůj ekonomický účel. Tudíž výdaje na ni žalobci posloužily, či přinejmenším mohly sloužit k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a také další zákonné podmínky daňové uznatelnosti výdajů považoval žalovaný za splněné. Bylo by proto zbytečné dále zkoumat, jakým způsobem a v jakém rozsahu byla reklama realizována, a zda tytéž formy propagace využívaly kromě žalobce i další korporace, protože to nikdo nezpochybňuje. Stejně tak by nebylo pro posouzení věci nijak přínosné porovnávat, zda se marketingová plnění poskytnutá žalobci nějak vymykají ostatním subjektům, u nichž náklady na reklamu realizovanou basketbalovým klubem Pardubice byly uznány jako daňově účinné. Problém totiž není v samotném reklamním plnění – to podle všeho proběhlo standardním způsobem. Žalovaný však z celé řady dalších okolností dovodil, že propagace žalobce byla v tomto případě pouze jakýmsi „vedlejším efektem“, a nikoliv hlavním smyslem toho, proč žalobce hradil společnosti SPORT CEE vysoké částky, jež mu fakturovala. Hlavním smyslem bylo dosáhnout daňového zvýhodnění. Konkrétně si žalobce snížil daň z příjmů tím, že ze základu daně odčerpал několikamilionové částky, a tyto nezdaněné peníze byly převedeny na další společnosti zapojené do celé uměle vytvořené struktury. Je prokázáno, že přinejmenším část z nich skončila u předsedy žalobcova představenstva, Ing. H. Dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pomocí nakoupené reklamy tudíž nebylo hlavním smyslem celé transakce, ale posloužilo jen jako zastírací manévr. Úvahy orgánů daňové správy jsou v tomto směru zcela jasné (srov. str. 20 a 97 zprávy o daňové kontrole, či body 65, 90, 104 napadeného rozhodnutí).
55. Samotná cena přijatého plnění tu nehraje roli. To, že byla podle všeho cena reklamy značně nadhodnocená, mělo pouze ten důsledek, že finanční úřad pojal vůči žalobci podezření

a rozhodl se jeho marketingové výdaje hlouběji prověřit. Skutečnosti, které odkryl, jej vedly k závěru, že žalobce umělým jednáním zneužil právo. Proto v průběhu řízení orgány daňové správy netvrdily a neprokazovaly, že by snad žalobce nakoupil od spojených osob předraženou reklamu za ceny neodpovídající cenám tržním, což by vedlo k částečnému odepření jejich uznatelnosti podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Namísto toho dovodily, že žalobce při vynakládání svých výdajů zneužil právo, a výdaje mu proto odmítly uznat pro daňové účely v plné výši (srov. str. 15, 18 zprávy o daňové kontrole). Pokud žalovaný na některých místech svého rozhodnutí hovoří o tom, že žalobce se ani nepokusil získat reklamu levněji jejím přímým nákupem od BK Pardubice, a. s., neříká tím, že by snad podstatou celého problému měla být cena reklamy. Pouze se snaží poukázat na jednu z podezřelých okolností žalobcova jednání, svědčících o umělé povaze celé transakce. Žalobce v situaci, kdy basketbalový klub nabízel (přínejmenším některá) reklamní plnění přímo a za podstatně nižší částky, přičemž žalobcův předseda představenstva měl v akciové společnosti, jež basketbalový klub vlastnila a ovládala, významný majetkový podíl, nejevil sebemenší snahu těchto okolností obchodně využít a své reklamní náklady snížit. Právě v tomto kontextu lze dané úvahy v napadeném rozhodnutí nalézt a takto je nutné je číst (srov. body 88, 91, 96, 109 napadeného rozhodnutí).

56. Žalovaný tudíž vystavěl svou argumentaci tak, že je z ní naprosto zřejmé, proč sáhl právě po institutu zneužití práva a nepodřadil žalobcovo jednání pod jiné zákonné ustanovení. Definoval také jasně, v čem spočívala žalobcova neoprávněná daňová výhoda – šlo jak o snížení žalobcova základu daně, tak i o nezdaněný příjem předsedy žalobcova představenstva. To, že na některých místech žalovaný zmiňuje jen jednu z těchto dvou výhod, je dáno jen strukturou výkladu a tím, v jakém kontextu o daňovém zvýhodnění na tom či onom místě hovoří. Naopak žalovaný netvrdí, že by součástí daňového zvýhodnění, jež žalobce svým jednáním sledoval, měly být i platby, jež SPORT CEE prováděla na účty dalších (anonymizovaných) společností. Bezprostřední prospěch žalobce či osob, jež jej ovládaly, z těchto plateb nebyl v daňovém řízení prokázán. Žalovaný je zmiňuje jen proto, že podle něj dosvědčují rozsáhlou umělou strukturu společností, do které byla společnost SPORT CEE zapojena. A z jejich značně podezřelé povahy lze zpětně usuzovat i na obdobnou povahu plateb, které společnosti SPORT CEE odváděl žalobce a které zase dále společnost SPORT CEE vyplácela společnosti HAVPOLIS.
57. Krajský soud proto hodnotí napadené rozhodnutí jako plně přezkoumatelné.

*Reklamní služby společnosti SPORT RELATIONS & MANAGEMENT CEE LIMITED –
právní posouzení*

58. Jak žalobce správně uvádí, žalovaný byl povinen zkoumat jak objektivní, tak i subjektivní podmínku zneužití práva.
59. V rámci objektivního prvku se měl žalovaný ptát, proč zákon umožňuje odečíst od příjmů ještě před jejich zdaněním některé výdaje. Je tomu tak proto, že tuto část příjmů nevyužívá daňový subjekt pro sebe, resp. pro své vlastníky, nýbrž vynakládá je na to, aby v budoucnu dosáhl dalších příjmů, které bude stát opět moci zdanit. Jestliže ale daňový subjekt namísto toho výdaje využije jen jako kanál, kterým vyvádí pryč určitou část svých příjmů, aby je poté mohl pokoutně vyplatit svým vlastníkům nebo osobám, které jej ovládají, či jsou s nimi spřízněny, tak nepochybně účel odečtení výdajů nenaplnuje. A nic na tom nemůže

změnit fakt, že určitá část z takto vyvedených peněz opravdu poslouží zákonem předvídanému účelu (zde propagaci žalobce). Pokud při tom podstatná část vynaložených výdajů skončí „v kapsách“ spřízněných osob, pak nelze než konstatovat, že ony skutečné výdaje na reklamu posloužily jen jako jakási „klouzačka“, po níž se „svezly“ ony „stranou ulité“ peníze, o což celou dobu daňovému subjektu šlo. Žalovaný sice tuto myšlenku vyjádřil ve svém rozhodnutí poněkud těžkopádněji, ale vyčíst se z něj dá (srov. body 85, 95, 108 napadeného rozhodnutí). A krajský soud má tímto objektivní prvek zneužití práva za splněný.

60. Jistě nelze popřít, že v tomto pojetí splnění objektivní podmínky (rozpor žalobcova jednání s účelem a smyslem zákona) do značné míry vyvěrá ze splnění podmínky subjektivní a je s ní propojeno (převažujícím účelem žalobcova jednání bylo získat daňovou výhodu). To ale výše citovaná judikatura Nejvyššího správního soudu připouští, a to zejména v oblasti přímých daní (srov. též bod 94 napadeného rozhodnutí), přičemž podle krajského soudu právě toto je jedna z takových situací. Důležité bude, zda se orgánům daňové správy podařilo prokázat, že daňová výhoda byla v tomto případě převažujícím účelem celé obchodní transakce, do níž se žalobce zapojil. A podle krajského soudu se jim to zdařilo.
61. Finanční úřad především pečlivě zmapoval propojenost zúčastněných právnických osob skrze zainteresované osoby fyzické a také finanční toky mezi nimi. To vše krajský soud shrnul výše ve skutkových zjištěních. Stručně lze připomenout tři neustále se opakující jména. V první řadě je to Ing. H. – v různých obdobích akcionář a předseda žalobcova představenstva, zachránce, akcionář a předseda představenstva Basketbalového klubu Pardubice a disponent s jeho účtem, vlastník společnosti SPORT B.V. (před změnou názvu) a disponent s jejími účty, a konečně vlastník společnosti HAVPOLIS. Za druhé Ing. K. – v různých obdobích akcionář společnosti GOLDEN RIVER, jejíž zakladatelská činnost pokrývá jak Basketbalový klub Pardubice, tak i mateřskou společnost žalobce, dále člen dozorčí rady Basketbalového klubu Pardubice, vlastník společnosti SPORT B.V. (před změnou názvu) a disponent s jedním z jejích účtů, vlastník společnosti SPORT CEE a disponent s jejími účty, pravděpodobný skutečný příjemce výpisů z účtů společnosti SPORT LLC, a konečně i zakladatel americké korporace, na jejíž účet tyto společnosti převáděly velké obnosy peněz. Třetím aktérem je pan J. – v různých obdobích člen žalobcova představenstva, jednatel společnosti GOLDEN RIVER, vlastník společnosti SPORT CEE a pravděpodobný poskytovatel sídla společnosti HAVPOLIS.
62. Finanční transakce mezi společnostmi ovládanými Ing. H. a Ing. K. jsou více než výmluvné. Milionové finanční částky přitékaly od nejrůznějších českých korporací (mezi něž patřil i sám žalobce) na účty společností SPORT B.V., SPORT CEE a SPORT LLC. Ty je pak přeposílaly na bankovní účty zahraničních společností vedené u českých bank, z nichž byly buď ve velkém vybírány v hotovosti, nebo přeposílány bankám v tzv. daňových rájích. Vedle toho mířily pravidelné platby na účty manažera a hráčů basketbalového klubu. Jen mizivou část peněz obdržel samotný basketbalový klub, který reklamu fakticky poskytl a realizoval.
63. Žalovaný naprosto oprávněně vyhodnotil toto schéma jako účelové, svědčící bez jakýchkoliv pochybností o zneužití práva. Celá struktura byla evidentně vytvořena uměle. Jejím hlavním cílem bylo umožnit českým korporacím, aby pod rouškou výdajů vyvedly část svých příjmů stranou a vyplatily je svým vlastníkům či ovládajícím osobám v nezdaněné podobě. Všechny indicie a nepřímé důkazy se tu skládají do zcela jasného

obrazu a tvoří uzavřený řetězec. A žalobcova snaha se od své úlohy v tomto schématu distancovat a nabídnout racionální ekonomické vysvětlení svého jednání soudu jeví jako lichá. Přitom se všemi důkazními prostředky, které žalobce na podporu svých tvrzení nabídl, se orgány daňové správy řádně vyrovnaly (str. 94-96 zprávy o daňové kontrole, body 116-139, 144-147 napadeného rozhodnutí).

64. Žalobce se v první řadě v žalobě snaží vysvětlit, že celá rozkrytá struktura společností vznikla zcela přirozeně a bez toho, že by jejím hlavním cílem bylo dosáhnout daňového zvýhodnění. Tomu lze ale těžko věřit. Skutkový stav shrnul soud výše a je zcela evidentní, že je v něm obsažena celá řada prvků, které jsou naprosto typické jak pro daňové podvody, tak pro zneužívání práva v daňové oblasti. Jde v první řadě o vzájemné personální propojení všech zúčastněných společností. Tu soud jen na okraj poznamenává, že žalobce svými důkazními návrhy zjištění o osobní provázanosti celé struktury spíše jen posílil, neboť jak za „zakladatelskou“ společnost GOLDEN RIVER, tak za společnost ze skupiny APOGEO, která měla údajně spravovat účty společnosti SPORT B.V., podávala podle všeho čestné prohlášení jedna a tatáž osoba – Ing. H., jednou jako prokurista, podruhé jako jednatel (srov. body 117, 126 napadeného rozhodnutí). Personální propojení v pozadí umožňuje manipulovat zapojenými společnostmi tak, aby jedny uzavíraly ekonomicky nevýhodné kontrakty, které jsou však daňově výhodné pro jejich smluvní partnery – jako se to podle všeho dělo akciové společnosti Basketbalový klub Pardubice. Může se projevit i nerespektováním smluvních ujednání a formální role jednotlivých společností – jako když bez jakékoliv opory ve smlouvě zasílal žalobce část peněz na účty společnosti SPORT LLC, ačkoliv smlouvu měl uzavřenou se společností SPORT CEE. Vedle personálního propojení představuje další vypovídající okolnost zapojení společností sídlících v různých zahraničních jurisdikcích, včetně řady takových, jež sídlily v tzv. daňových rájích, tedy v zemích vyhlášených pro své nízké daňové zatížení. Za pozornost stojí vysoké finanční částky, které si tyto společnosti mezi sebou převáděly – v nynějším případě až ve výši stovek milionů. Skutečný rizikový faktor nicméně představují až hotovostní výběry ve velkých objemech, neboť ty brání dosledovat osud a skutečné adresáty těchto peněz, což bylo nepochybně i jejich účelem (srov. bod 140 napadeného rozhodnutí). To vše ve svém souhrnu svědčí o tom, že smyslem celé struktury bylo umožnit řadě českých korporací účelově manipulovat se svým daňovým základem. Tento závěr nemůže vyvrátit ani fakt, že určité částky mířily v pravidelných intervalech z účtů společností SPORT B.V., SPORT CEE a SPORT LLC na účty manažera a hráčů basketbalového klubu. V kontextu ostatních finančních toků se mohlo stejně dobře jako o honoráře jednat i o platby těmto osobám za mlčení či za nezáměrem o záležitosti, do kterých byl basketbalový klub zapojen.
65. Žalobce si je podle všeho neudržitelnosti svých tvrzení vědom, neboť ve druhé linii se brání tím, že se snaží od celého tohoto konglomerátu společností a plateb distancovat a vydělit se z něj. Poukazuje na to, že jeho vlastní obchodní transakce se zavedenému vzorci vymykají a jsou zcela „čisté“. Při bližším pohledu však ani tato teze neobstojí.
66. Žalobce sám posílal společností SPORT CEE a SPORT LLC částky v řádech milionů. Ty byly oproti skutečné hodnotě reklamního plnění evidentně nadhodnocené, jak prokázaly orgány daňové správy srovnáním s cenami inzerovanými basketbalovým klubem. Soud nepřistoupil na žalobcovo srovnávání s cenou za pozici generálního partnera fotbalového klubu Sparta Praha, neboť jde v tomto případě o klub nepoměrně známější. Navíc generální partner klubu je vždy jen jeden, zatímco hlavních partnerů – mezi něž

spadal žalobce – bývá poměrně mnoho a jejich loga jsou pak mnohem menší, a tudíž i s nižším reklamním účinkem, jak ukazují i doložené materiály o žalobcově propagaci vypracované basketbalovým klubem a založené v daňovém spise. Tyto částky žalobce zasílal na účty bank sídlících na Kypru, a to bez jakýchkoliv výhrad i na účet společnosti, s níž neměl smluvní vztah.

67. Dále bylo prokázáno, že od těchto společností putovala v roce 2017 určitá část peněz na účet britské společnosti HAVPOLIS patřící Ing. H. (z nich část byla vybrána v hotovosti) a odtud byla přeposlána na další účty Ing. H. a jeho manželky, odtud se opět vybíralo převážně v hotovosti. Tento *modus operandi* se nijak neliší od ostatních zaznamenaných finančních operací. Putování peněz k Ing. H. není zdaleka tak transparentní, jak se ho žalobce snaží prezentovat. Celý obnos byl rozdělen na 7 částí, ačkoliv mělo jít o splátku jediného dluhu, a ty byly odesílány s odstupem 1-3 měsíce v průběhu roku 2017. Bez jakéhokoliv důvodu byla použita jako mezičlánek společnost sídlící ve Velké Británii, jejíhož vlastníka musely orgány daňové správy nejprve vystopovat. Tato společnost byla hned v následujícím roce zrušena, stejně jako první z českých účtů Ing. H., na který peníze putovaly a ze kterého je pak Ing. H. přeposílal na další své účty a na účet své manželky. Byla tu tedy evidentní, byť neúspěšná, snaha o zakrytí tohoto finančního toku. Žalobcovy transakce tak do celého rozkrytého schématu velmi dobře zapadají.
68. V tom se skrývá i odpověď na další žalobcovu námitku, že z celkových zhruba 22 mil. Kč měl Ing. H. obdržet „jen“ 13 mil. Kč a žádné další převody v jeho prospěch či ve prospěch žalobce z kyperských účtů společností SPORT CEE a SPORT LLC zjištěny nebyly. Především je třeba si uvědomit, že se stále jedná o větší část prostředků, jež měl žalobce uhradit jako náklady na reklamu, a nikoliv je skrytě zasílat svému předsedovi představenstva. Ale i kdyby tyto prostředky tvořily menšinu, nic zvláštního z toho vyvodit nelze. Vzhledem k množství hotovostních výběrů, které v celém schématu figurují, je klidně možné, že k dalším penězům z oněch 22 mil. Kč se Ing. H. nebo s ním spřízněné osoby dostaly jinou cestou, kterou se finančnímu úřadu – na rozdíl od výše zmíněného kanálu – rozkrýt nepodařilo (obdobně bod 79 napadeného rozhodnutí). Krajský soud tím neříká, že takovýto předpoklad je něčím podložený. Jen ho nelze vyloučit, a tudíž ze samotného faktu, že u Ing. H. neskončilo prokazatelně celých 22 mil. Kč uhrazených žalobcem, nic dobrého pro žalobce neplyne.
69. Pro lepší představu o finančních tocích krajský soud uvádí, že v období od 31. 5. 2015 do 31. 5. 2016 zaslal žalobce na kyperské účty americké společnosti SPORT LLC celkem cca 7,7 mil. Kč a 25 tis. EUR. Následně v období od 31. 8. 2016 do 30. 11. 2017 zaslal na kyperské účty britské společnosti SPORT CEE celkem cca 12,8 mil. Kč a 50 tis. EUR. Společnost SPORT CEE zase zaslala v období od 11. 1. 2017 do 22. 11. 2017 britské společnosti HAVPOLIS postupně celkem 13,19 mil. Kč. Z účtu HAVPOLIS někdo vybral v srpnu 2017 1,5 mil. Kč v hotovosti a v prosinci 2017 z něj odešlo 11,6 mil. Kč na soukromý účet Ing. H. Z toho byl opět v lednu 2018 vybrán 1 mil. Kč v hotovosti od prosince 2017 do února 2017 z něj Ing. H. odeslal postupně cca 10,6 mil. Kč na další své soukromé účty a na účet své manželky.
70. Soud neuvěřil tvrzení žalobce, že oněch 13,19 mil. Kč uhradila společnost SPORT B.V. Ing. H. z titulu předchozí půjčky (jen pro zajímavost soud poukazuje, že na jednom místě žaloby žalobce namísto toho tvrdí, že šlo o cenu za prodej společnosti 4Industrial Invest). Soud v této souvislosti zvažoval, zda nemá doplnit dokazování a vyslechnout žalobcem

navržené svědky, kteří údajně měli půjčené peníze v roce 2007 od Ing. H. v hotovosti přebírat. Nakonec se ale ztotožnil se žalovaným, že žalobcova procesní obrana je natolik nevěrohodná, že by její další prověřování bylo zbytečné (podrobně viz str. 92-93 zprávy o daňové kontrole, body 120 a 124 napadeného rozhodnutí). Důkazy o existenci dluhu, které žalobce předložil, jsou poměrně slabé a jeví se být v rozporu s dalšími provedenými důkazy. A nelze přehlížet ani to, že žalobce svou skutkovou verzi pod tlakem nově doplňovaných důkazů postupně dotvářel.

71. Smlouvy o bezúročných půjčkách z července 2007 předložené žalobcem podepsaly za společnost SPORT B.V. nominee osoby, které neměly ani právo disponovat s bankovními účty této společnosti. Co je však důležitější, žalobce je předložil v rámci svého vyjádření k dosavadnímu výsledku daňové kontroly, aniž by z nich nebo z jeho vyjádření vyplývalo, jakou formou půjčku poskytl. Finanční úřad v reakci na to zjistil a ve zprávě o daňové kontrole popsal, že za celou dobu existence bankovního účtu společnosti SPORT B.V. na něj žádná takováto částka nepřišla. Teprve poté začal žalobce v odvolání tvrdit, že platby předal Ing. H. přímo zástupcům Basketbalového klubu Pardubice, o. s., v hotovosti a předložil k tomu čestná prohlášení předsedy občanského sdružení a jeho účetní.
72. Žalovaný tyto osoby nevyšlechl, neboť žalobcovu skutkovou verzi vyhodnotil jako vysoce nepravděpodobnou. A soud, jak už bylo výše uvedeno, se s tím ztotožňuje. Především je třeba říci, že ani v Rozvahách za roky 2008-2010 nevykazovala společnost SPORT B.V. žádný závazek vůči Ing. H. Kromě toho by se hotovostní platby v takovéto výši (cca 3,5 a 9,5 mil. Kč) dostávaly v roce 2007 do rozporu s již tehdy účinným zákonem o omezení plateb v hotovosti. A pokud by se i navzdory tomu uskutečnily, jeví se soudu velmi nepravděpodobné, že by o tom neexistovaly žádné písemné důkazy. Jednalo se o velmi vysoké částky a Ing. H. by při jejich předání jistě vyžadoval příjmový doklad nebo alespoň písemné potvrzení. I pokud by ale snad v roce 2007 spoléhal jen na to, že jeho vlastní společnost SPORT B.V. (tehdy ještě jako 4Industrial Invest B.V.) jej „nepodrazí“ a existenci třináctimilionového dluhu vůči němu nepopře, nejpozději by si tento závazek musel nějak písemně zajistit v roce 2009, když ji prodával. Stejně tak lze očekávat, že by existovala nějaká písemná komunikace mezi společnostmi SPORT B.V. a Ing. H. z roku 2017, neboť společnost SPORT B.V. se chystala splatit dluh předčasně (půjčka byla podle smluv sjednána na 15 let). Přesto všechno žalobce žádné písemné důkazy tohoto typu nepředložil. Soud zde odmítá přistoupit na žalobcovu argumentaci, že od něj orgány daňové správy nemohou předložení důkazů k těmto otázkám očekávat, neboť se jedná o jednání zcela jiných, od žalobce odlišných osob. Ing. H. byl v době uskutečnění sporných plnění i v době daňové kontroly (a dodnes je) žalobcovým předsedou představenstva. Tudíž má jistě zájem na tom, aby žalobcovo jednání v daňovém řízení obstálo, a zároveň je pro žalobce snadno dosažitelný. Lze proto důvodně předpokládat, že ty důkazy, které má k dispozici, žalobci poskytl.
73. Věrohodnost žalobcova příběhu snižuje i to, že peníze nevyplácel tvrzený dlužník (nizozemská SPORT B.V.), nýbrž jiná společnost (britská SPORT CEE), a nevyplácel je tvrzenému věřiteli (Ing. H.), nýbrž jinému subjektu (britská HAVPOLIS). Tento nesoulad žalobce nijak nevysvětluje. Navíc HAVPOLIS podle všeho nevyvíjela žádnou podnikatelskou činnost, na její účet nechodily žádné jiné platby a – jak už bylo výše řečeno – brzy nato byla zrušena. Působí tedy spíše dojmem prázdné schránky, jejímž úkolem bylo zakrýt uvedený finanční tok.

74. Všechny výše uvedené rozpory v celku vedou k závěru, že smlouvy o půjčkách byly nejspíše vytvořeny dodatečně a čestná prohlášení se nezakládají na pravdě. Krajský soud proto uzavírá, že žalovaný svou povinnost splnil – prokázal sled událostí, které na první pohled žádné racionální ekonomické vysvětlení nemají (kromě získání daňové výhody). A žalobci se nepodařilo nabídnout jejich jiné, alespoň trochu věrohodné zdůvodnění.
75. Nadále zůstává podezřelou okolností i to, že žalobce neusiloval o uzavření výhodnější reklamní smlouvy přímo s Basketbalovým klubem Pardubice, a.s., ačkoliv na něj měl přímé personální vazby. Překážka, která tomu bránila, tedy převedení reklamních práv na společnost SPORT B.V. a později SPORT CEE, byla evidentně uměle vytvořená. V době, kdy spolu žalobce a SPORT B.V. podepisovali první smlouvu o reklamě (leden 2009), totiž Ing. H. figuroval na významných postech v obou těchto společnostech i v Basketbalovém klubu Pardubice (viz výše). A ještě v roce 2013 – tedy v době, kdy již měl reklamních práv pozbýt ve prospěch společnosti SPORT B.V. – nabízel basketbalový klub na svých internetových stránkách reklamní služby sám. A to ne pouze nějaké zbytkové plochy, o něž nebyl zájem, jak se snaží tvrdit žalobce, ale přímo pozici hlavního partnera, již žalobce v té době nakupoval od SPORT B.V. Basketbalový klub ji nabízel včetně všech služeb s tím souvisejících, jež žalobce také využíval, např. reklamy na panelech u hrací plochy, na dresech hráčů atd. Celá věc tedy vyvolává spíše dojem, že „standardní“ reklamní partnery si basketbalový klub hledal sám, zatímco s těmi, kteří kromě reklamních plnění požadovali i další služby související s daňovým zatížením, jednal přes prostředníka v podobě SPORT B.V. a SPORT CEE.
76. Každopádně z ekonomického hlediska nebyl celý obchodní model výhodný ani pro basketbalový klub (který dostával jen zlomek uhrazených částek), ani pro žalobce (pro kterého byly reklamní služby dražší minimálně o třetinu, později více než dvojnásobně). Zato přinášel (formálně) obrovské zisky zprostředkovateli SPORT CEE. A to za situace, kdy zprostředkovatel zjevně nebyl nezbytný, neboť oba subjekty, mezi nimiž zprostředkoval styk, se navzájem znaly, resp. byly personálně propojeny. Jak a proč se žalobce a basketbalový klub do takovéto obchodně nevýhodné pozice dostaly, resp. co je z ekonomického hlediska motivovalo v ní řadu let setrávat, to žalobce uspokojivě nevysvětlil.
77. Krajský soud již jen dodává, že žalobcovy odkazy na judikaturu jsou nepřiléhavé. V rozsudku ze dne 17. 1. 2024, č. j. 10 Afs 149/2021-82, sice Nejvyšší správní soud vyjádřil myšlenku, že daňový subjekt není vždy povinen vyhledat nejvýhodnější nabídku reklamy, ale ve zcela jiném kontextu než v nynější věci. Nejednalo se o zneužití práva, ale o úpravu základu daně o rozdíl mezi cenou sjednanou mezi spojenými osobami a cenou obvyklou. Klíčovou výtkou přitom bylo to, že orgány daňové správy dovozovaly spojení osob jen ze samotné ceny za reklamní plnění, aniž by byly v obchodním vztahu přítomny jiné nestandardní okolnosti, což rozhodně není žalobcův případ. A svůj závěr vyslovil Nejvyšší správní soud jako kritiku úvahy žalovaného, který se snažil takovouto okolnost najít v samotném zprostředkování reklamních služeb. Nic takového žalovaný v nynější věci žalobci nevytýkal. Stejnou problematikou se Nejvyšší správní soud zabýval i ve druhém citovaném rozsudku ze dne 11. 1. 2024, č. j. 8 Afs 189/2020-127. Doplnil, že cena, se kterou orgány daňové správy sjednanou cenu srovnávají, musí být na trhu reálně dosažitelná. Skutkovou otázkou, zda žalobce skutečně neměl možnost získat reklamní plnění přímo od sportovního klubu, se však nezabýval, protože žalovaný to v kasační stížnosti

nezpochybnil. Jak vidno, jedná se o zcela jiné skutkové situace i právní otázky než v nynější věci.

78. A konečně je třeba říci, že žalobci se nepodařilo rozptýlit ani pochybnosti vyvěrající z toho, že i po oficiálním skončení svého angažmá ve společnosti SPORT B.V. a jejím prodeji v květnu 2009 disponoval i nadále s jejím bankovním účtem. Už při prvotním pohledu je zřejmé, že tato společnost v letech 2009 a násl. jen pokračovala v modelu, který byl nastaven již v roce 2007 (velké finanční částky přeposílané od českých korporací na účty společností se zahraniční jurisdikcí). K jejímu účtu začínajícím číslovkami 1111 měl i nadále dispoziční právo Ing. K., a to až do února 2011. Pokud jde o dispoziční právo Ing. H. k účtu začínajícím číslovkami 5011, Ing. H. ho získal v červnu 2009, tedy až měsíc poté, co podle svých vlastních tvrzení vznesených v daňovém řízení tuto společnost prodal a neměl o jejím dalším fungování žádné povědomí. Uvedený účet byl v červnu 2009 teprve založen. S ohledem na praxi českých bank vyžadujících předložení identifikačního dokladu mohlo ke zřízení účtu a dispozičního oprávnění k němu jen těžko dojít bez vědomí Ing. H. Nemohlo se tedy v žádném případě jednat o pouhé opomenutí, jak se snažil žalobce tvrdit a prokázat čestným prohlášením prokuristy společnosti PKF APOGEO Group, SE. Navíc se nejednalo o žádný „mrtvý“ účet bez pohybů, či bezvýznamný účet jen s interními převody v rámci společnosti. Naopak. V letech 2009-2012 na něj společnost SPORT B.V. převedla ze svého účtu začínajícího číslovkami 1111 postupně celkem 32,5 mil. Kč a peníze z něj byly pravidelně vypláceny hráčům basketbalového klubu. Při takovýchto četných operacích a vysokém objemu finančních prostředků by nutně musel někdo ze společnosti SPORT B.V. zaznamenat, že účet může potenciálně zneužít cizí osoba, která k němu má bez jakéhokoliv opodstatnění dispoziční právo (podrobně viz str. 89-92 zprávy o daňové kontrole, body 114, 118 napadeného rozhodnutí).
79. Opět se tedy ukazuje, že žalobce fabuluje a snaží se osobní angažmá a zjevný vliv předsedy svého představenstva ve společnostech SPORT B.V. a SPORT CEE co nejvíce zamlžit.
80. Na závěr soud dodává, že shodně se žalovaným považuje za zcela neopodstatněný žalobcův požadavek, aby mu tedy orgány daňové správy uznaly jako daňově účinný výdaj alespoň oněch zhruba 10 mil. Kč, u nichž se finančnímu úřadu nepodařilo prokázat, že by doputovaly k Ing. H., a tudíž je žalobce řádně vynaložil na reklamu. Za prvé, jak už soud poznamenal výše, s ohledem na množství hotovostních výběrů v celém schématu není vůbec jasné, „v čích kapsách“ vlastně žalobcem uhrazené částky skončily. Za druhé, pro využití pomůcek v podobě esenciálních výdajů tu není místo i z dalších důvodů. Jednak nedošlo ke zpochybnění celého žalobcova účetnictví, ale jen jeho přesně vymezené části (výdaje na reklamu zajišťovanou přes SPORT CEE) a jednak marketingové výdaje nejsou toho druhu, že by je žalobce musel pro pokračování své ekonomické činnosti nezbytně vynaložit, a tudíž by bylo na místě mu je alespoň v nějaké minimální výši vždy uznat (podrobně srov. body 59, 143 napadeného rozhodnutí, včetně tam odkazované judikatury).

Poradenské služby společnosti APOGEO

81. Druhé sporné plnění měla žalobci dodat společnost APOGEO (je možno na tomto místě připomenout, že jde opět o společnost spřízněnou se žalobcem skrze dvojici Ing. H. a Ing. K.). Vyúčtováno bylo toto plnění pod názvem „*Transakční poradenství a metodické konzultace – zahraniční trhy*“, a to dvěma fakturami. První byla vystavena dne 15. 12. 2016 na částku 800 000 Kč (s datem uskutečnění zdanitelného plnění 30. 11. 2016) a ta

druhá dne 12. 1. 2017 na částku 500 000 Kč (s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31. 12. 20216).

82. Žalobce tvrdil, že celou částku (1,3 mil. Kč) zaplatil společnosti APOGEO za zpracování materiálu nazvaného „*Analýza relevantních trhů*“ a datovaného dnem 31. 12. 2016, který finančnímu úřadu na jeho výzvu předložil. Společnost APOGEO však ve svém vyjádření uvedla něco jiného. Zpracování analýzy pro žalobce sice potvrdila a finančnímu úřadu ji zaslala v totožném znění jako žalobce, ale její cena podle ní činila pouze 1 mil. Kč. Zbývajících 300 000 Kč žalobci údajně vyúčtovala za „*další ad hoc věci*“. Žalobce se tedy se svým dodavatelem neshodl ani na tom, co bylo vlastně předmětem plnění vyúčtovaného oběma výše uvedenými fakturami. Vyjádření žádného z dotčených subjektů navíc nevysvětluje, proč tedy byla fakturovaná částka rozdělena právě na 800 tis. a 500 tis. Kč.
83. Vedle tohoto nesouladu vyvolala u orgánů finanční správy pochybnosti celá řada dalších skutečností. Krajský soud již nyní pro přehlednost dalšího výkladu uvádí, že veškeré tyto pochybnosti podle něj ve svém souhrnu směřují k tomu, že společnost APOGEO žalobci na přelomu let 2016 a 2017 pravděpodobně vyfakturovala neexistující plnění a teprve někdy v dubnu 2017 vypracovala výše uvedenou analýzu, aby fakturaci dodatečně podložila nějakým hmotným výstupem. Šlo však o dokument takřkajíc „spíchnutý horkou jehlou“, bez větší přidané hodnoty a bez skutečné využitelnosti pro žalobcovu podnikatelskou činnost. Tato verze událostí není jediná možná, nejlépe však vysvětluje skutková zjištění finančního úřadu.
84. Prvním zdrojem pochybností je obsah a úroveň *Analýzy relevantních trhů*. Celý dokument sice čítá 103 stran, avšak z toho 12 stran tvoří úvod a žalobcovy vlastní hospodářské statistiky a 66 stran přílohy. Zbývajících 25 stran obsahuje nesourodé informace o makroekonomických ukazatelích platných pro eurozónu, Rusko a Latinskou Ameriku (HDP, inflace, nezaměstnanost, roční míra růstu investice apod.). Informace pocházejí z různých, navzájem se jen zčásti překrývajících časových období. Kromě dvou tabulek označených za vlastní tvorbu pochází veškeré grafy, obrázky i texty z internetových stránek, na které analýza odkazuje. Analýza neobsahuje žádné jasné zadání, tím méně pak nějaká výsledná doporučení pro klienta. Její využitelnost pro jakoukoliv praktickou ekonomickou činnost se jeví jako takřka nulová.
85. To potvrzují i vyjádření samotného žalobce. Na dotaz finančního úřadu vyjmenoval řadu distribučních smluv, k jejichž uzavření údajně analýza přispěla. Jenže když se jej finanční úřad dotázal na sídla jeho smluvních partnerů, ukázalo se, že se nacházejí mimo jiné v Bulharsku, Jihoafrické republice, Tunisku či Austrálii, tedy v těch částech světa, které předložená analýza i přes svůj poměrně rozmáchlý záběr nepokrývá. Žalobce se to snažil nepřiliš úspěšně vysvětlit tím, že myšlenkové postupy použité v analýze mu umožnily analyzovat podobným způsobem i jiné zájmové trhy.
86. O moc přínosnější pro žalobcovu důkazní situaci nebyl ani výslech jím navrženého svědka H., obchodního ředitele. Ten totiž jen velmi obecně uvedl, že analýza přispěla ke vstupu žalobce na nové strategické trhy a přinesla mu tržby a zisky v řádech milionů korun. Jakmile se však rozhovořil o konkrétním průběhu žalobcovu vstupu do Latinské Ameriky, popsal jako naprosto klíčovou charakteristiku místních trhů komplikovanou registraci nových léků a zdravotnických prostředků, což však analýza vůbec nezmiňuje. Kromě toho se svědek stal žalobcovým zaměstnancem až v listopadu 2018, takže potvrdil pouze to, že analýzu dostal do ruky jako součást vstupního balíčku po svém nástupu do funkce. Nemohl

ale samozřejmě vědět nic o tom, zda analýza byla vypracována před fakturací, nebo až dodatečně (takto je třeba rozumět úvaze žalovaného, že svědek nemohl potvrdit, zda analýza, kterou využívá, byla vyúčtována oběma zpochybněnými fakturami).

87. Konečně poslední závažnou pochybnost vyvolává fakt, že finanční úřad při důkladném rozboru analýzy zjistil, že podstatná část informací v ní uvedených pochází z března a dubna 2017 (podrobněji viz str. 33 zprávy o daňové kontrole a tam odkazovaný úřední záznam). To podporuje hypotézu o jejím dodatečném (a čistě formálním) vytvoření. Tyto pochybnosti nerozptýlil ani výslech žalobcem navrženého svědka Ing. P., zaměstnance společnosti APOGEO. Ten opět vypovídal velmi obecně s odkazem na to, že pouze řídil zpracovatelský tým a komunikoval s klientem. Na počátku výsledku však jednoznačně potvrdil, že finální verze analýzy se všemi navazujícími službami, včetně zpětné vazby a případných doplnění, byla dokončena do 31. 12. 2016. Nebyl si dokonce vědom ani žádných výrazných změn, které by musely být provedeny na základě požadavků klienta. Ten byl podle něj spokojen. Teprve po konfrontaci s tím, že jeho tvrzení nesedí s časovým zařazením informací v analýze obsažených, začal svědek fabulovat, že mohlo dojít na základě požadavku klienta k dodatečné aktualizaci analýzy. To se však jeví jako velmi nepravděpodobné z řady důvodů (viz str. 34-35 zprávy o daňové kontrole).
88. Tak především, změny jsou poměrně rozsáhlé (přinejmenším 7 stran z celkových 25), šlo tedy o významné doplnění odevzdané zakázky, kterou by si svědek P. jistě vybavil, obzvlášť pokud by byla zpracována více než čtvrt roku po provedené fakturaci. Nutně by totiž musel s klientem řešit, zda další práce uhradí on, nebo zda je společnost APOGEO provede v rámci již zaplacené ceny zakázky. Navíc analýza samotná je datována 31. 12. 2016 a navzdory rozsáhlosti změn v ní není žádný záznam o tom, že by byla dodatečně doplněna či aktualizována. Žalobce ani společnost APOGEO nepředložili žádnou předchozí verzi analýzy, žádný dodatek k ní ani žádný písemný požadavek žalobce na její aktualizaci apod. A konečně úprava údajů (spočívající v pouhém posunutí časového záběru vložených tabulek) ani nedává příliš velký smysl, protože druhý svědek, obchodní ředitel H., uvedl, že odkazované internetové stránky navštěvuje právě proto, aby si zde sám pokaždé dohledal aktualizované údaje. Zároveň nemohlo dojít ani k automatické aktualizaci údajů v analýze, protože pak by se tento proces spustil při každém jejím otevření, tedy i po roce 2018, kdy s ní měl údajně pracovat svědek H.
89. To vše ve svém souhrnu vede krajský soud k závěru, že pochybnosti orgánů daňové správy o obsahu, rozsahu a ekonomické využitelnosti plnění označeného na fakturách jako „*Transakční poradenství a metodické konzultace – zahraniční trhy*“ byly zcela opodstatněné a žalobci se je nepodařilo v průběhu daňového řízení rozptýlit. Nenaplnil tak podmínky daňové uznatelnosti výdajů podle § 24 odst. 1 věta první zákona o daních z příjmů.

VI. Náklady řízení

90. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu těch nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který úspěch ve věci neměl. Žalobce před soudem neuspěl (soud žalobu zamítl jako nedůvodnou), proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu by jinak – jakožto úspěšnému účastníkovi řízení – právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu mu je však nelze přiznat, neboť

nepřesahují rámec jeho běžné úřední činnosti (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 - 47, č. 3228/2015 Sb. NSS).

Poučení:

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

Brno 29. 5. 2025

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu