



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **MARPO s. r. o., IČO 41033078**
sídlem 28. října 66/201, 709 00 Ostrava
zastoupený advokátem Mgr. Pavlem Bobkem
sídlem Pařížská 21, 110 00 Praha 1

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 6. 2024, č. j. 18599/24/5200-11432-711778,
ve věci daně z příjmů právnických osob

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání výše uvedeného rozhodnutí žalovaného, jímž bylo částečně změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále

Shodu s prvopisem potvrzuje

jen „správce daně“) ze dne 15. 11. 2018 č. j. 3740841/18/3203-50524-809835, ve věci doměření daně z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) za zdaňovací období roku 2013.

2. Žalobce namítl, že 1) došlo k prekluzi práva na doměření daně. Správce daně zahájil daňovou kontrolu dle svého tvrzení dne 21. 12. 2015. Podle žalobce však správce daně provedl před formálním zahájením daňové kontroly úkony, které přesahovaly vyhledávací činnost. Bylo to místní šetření v sídle žalobce dne 8. 10. 2015 a místní šetření v prostorách umístění reklamy u L. K. v areálu tenisového klubu dne 25. 11. 2015 a dne 7. 12. 2015. Dodatečný platební výměr vydaný a doručený 15. 11. 2018 byl tak podle žalobce vydán po uplynutí lhůty podle § 148 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Dále žalobce namítl 2) nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného, z něhož podle žalobce není zřejmé, na základě jakých kritérií volil subjekty, u nichž zjišťoval obvyklou výši marže. Žalobce považuje za nepřezkoumatelnou i domněnku žalovaného o výhodnosti zjišťování výše obecné reklamní marže. Žalovaný podle žalobce nepostupoval v souladu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“), když zjišťoval výši reklamní marže u společností, které nemají sídlo v Ostravě.
3. Žalovaný ve vyjádření k žalobě podrobně popsal průběh namítaných místních šetření a uzavřel, že sloužila k vyhledání důkazních prostředků, slovy judikatury šlo o prosté „mapování terénu“. Dodatečný platební výměr byl vydán v zákonné lhůtě. Námitky týkající se nepřezkoumatelnosti jsou obecné, žalovaný odkázal na konkrétní části odůvodnění napadeného rozhodnutí a navrhl zamítnutí žaloby.
4. Žalobce doručil soudu dále dvě repliky, v nichž rozvíjel 1. žalobní námitku. Žalovaný reagoval na první repliku. V žalobě, replikách a vyjádřeních účastníci argumentovali množstvím judikatury ohledně 1. žalobní námitky, její konkretizaci se soud zabývá níže při vypořádání námítky.
5. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Rozhodoval v souladu s § 51 s.ř.s. bez nařízení jednání.
6. Z obsahu správních spisů soud zjistil, že správce daně na základě výsledků daňové kontroly neuznal žalobci náklady za zprostředkování reklamy od společnosti PAMBROKE Media s. r. o., vykázané za zdaňovací období roku 2013 v souhrnné výši 600 000 Kč. Dodatečný platební výměr byl vydán a doručen dne 15. 11. 2018, o odvolání rozhodl žalovaný dne 3. 9. 2019. Žalobce podal proti tehdejšímu rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou zdejší soud zamítl rozsudkem ze dne 27. 5. 2021 č. j. 22 Af 53/2019-60. NSS rozsudkem ze dne 20. 12. 2023 č. j. 10 Afs 306/2021-44 zrušil rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 9. 2019. Souhlasil s tím, že žalobce a PAMBROKE Media s. r. o. byli spojenými osobami, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, avšak uvedl, že při stanovení referenční ceny bylo třeba přihlédnout k cenám, za které poskytují reklamu zprostředkovatelé (a nevycházet jen z cen za přímé poskytnutí reklamy) či k ceně primárního poskytovatele reklamy přičíst provizi. Žalovaný po doplnění řízení správcem daně a seznámení žalobce s doplněním rozhodl nyní napadeným rozhodnutím dne 13. 6. 2024.

7. Podle § 148 odst. 1 věty první daňového řádu, daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu, byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.
8. K rozdílu mezi daňovou kontrolou a místním šetřením, k problematice formálního a materiálního zahájení daňové kontroly existuje bohatá judikatura. Z poslední doby lze odkázat např. na rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2024, č. j. 5 Afs 316/2023-41, který v bodech 38-40 uvádí: „Hodlá-li správce daně komplexně prověřovat skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, musí zvolit takový postup při správě daní, který mu umožňuje provádět dokazování. Provádění dokazování předvídá daňový řád pouze v rámci daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností, nikoli při vyhledávací činnosti podle § 78 daňového řádu (k tomu viz rozsudek NSS ze dne 21. 9. 2023, č. j. 6 Afs 59/2023-52, č. 4520/2023 Sb. NSS). Obsahem vyhledávací činnosti je sběr pokladových informací a „mapování terénu“. Při vyhledávací činnosti nedochází k vlastnímu hodnocení a případnému osvědčení získaných důkazních prostředků jako důkazů o skutkovém stavu. Správce daně v rámci vyhledávací činnosti stanoveným způsobem „ohledává terén“ a z vlastní iniciativy vyhledává a opatřuje předběžné či podkladové informace, které potom může zařadit do procesu dokazování v daňovém řízení. Vyhledávací činnost správce daně však vybočí ze svých zákonných limitů tehdy, jestliže správce daně v rámci tohoto postupu přistoupí k ověřování a zjišťování daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně, a tedy de facto přistoupí k provádění dokazování (viz rozsudek NSS ze dne 28. 7. 2022, č. j. 3 Afs 8/2020-41). Otázka rozlišení vyhledávací činnosti a tzv. skryté daňové kontroly vyžaduje komplexní posouzení konkrétních úkonů. Vedle toho je zapotřebí zohlednit také množství a rozsah podkladů vyžádaných a prověřovaných správcem daně a dalších okolností samotné vyhledávací činnosti, zejm. skutečností, které vyhledávací činnosti předcházely a které následovaly. Teprve na základě celkového zhodnocení všech okolností posuzované věci lze vyhodnotit, zda postup správce daně odpovídal vyhledávací činnosti, či zda již spadal do rámce daňové kontroly (viz rozsudek NSS ze dne 6. 2. 2023, č. j. 5 Afs 287/2021-32).“
9. Jak soud zjistil z protokolu ze dne 8. 10. 2015, v 10:25 hodin se do sídla žalobce dostavily dvě úřední osoby správce daně, za žalobce byl přítomen jeho jednatel. Předmětem jednání bylo ověření ekonomické činnosti žalobce v roce 2012. Správce daně položil žalobci celkem dvě otázky. Nejprve se dotázal, co je předmětem ekonomické činnosti žalobce. Odpověď zněla, že je to zpracování projektových dokumentací, inženýrská činnost a provádění stavebních technických prací a posudků. Poté se správce daně dotázal, zda žalobce pořizoval reklamu i v roce 2013, 2014 a 2015. Odpověď zněla, že ano. Správce daně převzal kopie dokladů – smlouvu o reklamě s PRESSTEX MEDIA SE z 2. 1. 2012, čtyři faktury od této firmy za rok 2012, výpisy z účtu za konkrétní měsíce roku 2012 a za leden 2013, knihu DPH (přijatá plnění za 6 a 10/2012, 1/2013), knihu přijatých faktur za 2012–2015. Bylo dohodnuto, že žalobce předloží správci daně výpis z účtu 518 za 2012-2015 (analytický účet reklama) a veškeré materiály vztahující se k provedené reklamě (viz faktury výše uvedené). Jednání bylo ukončeno v 11:00 hodin.
10. Soud připomíná, že předmětem nynějšího přezkumu je DPPO za rok 2013, konkrétně zprostředkování reklamy od společnosti PAMBROKE Media s. r. o. Skutečnosti a doklady

zjišťované správcem daně dne 8. 10. 2015 u žalobce se však týkaly roku 2012 a jiného dodavatele. Roku 2013 se jednání dotklo pouze obecně, kdy se správce daně dotázal, zda žalobce pořizoval reklamu i v letech následujících po roce 2012, a bylo dohodnuto, že k následujícím obdobím žalobce dodá základní dokumentaci (výpis z účtu 518). Jednání trvalo pouhých 35 minut a ve vztahu k roku 2013 je lze charakterizovat jako prvotní vyhledávání informací. Krajský soud se zcela ztotožňuje s žalovaným v tom, že toto jednání sloužilo jen k „prostému mapování terénu“ ve smyslu judikatury, nijak nepřesáhlo pouhé zjišťování a sběr podkladů.

11. Pokud žalobce v žalobě poznamenal, že protokol z 8. 10. 2015 není v soupisu kontrolního spisu, k tomu soud uvádí, že jednatel žalobce nahlížel dne 24. 1. 2018 do spisu a byly mu pořízeny kopie písemností, mj. též protokolu o ústním jednání č. j. 2867176/15/3203-60562-809469 ze dne 8. 10. 2015 (viz pol. 15 správního spisu). Z hlediska § 51 odst. 1 s. ř. s. se tak jedná o listinný důkaz, který je žalobci znám – což ostatně vyplývá i z konkrétních formulací v žalobě.
12. Jak soud zjistil z protokolu ze dne 25. 11. 2015, při místním šetření informoval L. K. správce daně o pronájmu plochy pro reklamu, kdy dodavatelem byl L. K. a odběratelem společnost PRESSTEX MEDIA SE, otázky se týkaly smlouvy a faktury z roku 2012. V protokolu ze dne 7. 12. 2015 informoval L. K. správce daně o smlouvě na pronájem reklamní plochy s PAMBROKE Media s. r. o. na období let 2013 až 2015, nevybavoval si ale názvy žádných konkrétních firem, které měly vyvěšenu reklamu. Ani v jednom z těchto protokolů není žádná zmínka o žalobci. K tomu soud uvádí, že první místní šetření se týkalo jiného zdaňovacího období a jiného odběratele od L. K. Druhé místní šetření sice již zahrnovalo období roku 2013, nicméně ani zde neshledal soud nic, co by ve vztahu k žalobci přesáhlo sběr podkladových informací.
13. Žalobce v žalobě především argumentoval rozsudkem NSS ze dne 15. 3. 2022 č. j. 7 Afs 39/2020-29 (dále též „věc JUSDA“). Krajský soud se ztotožňuje s principy nastolenými v uvedeném rozsudku (srov. zejména jeho body 22 a 23), avšak má za to, že nyní přezkoumávaná věc se zásadně liší od skutkových okolností ve věci JUSDA. Z rozsudku NSS (body 14 až 16) vyplývá, že správce daně v tehdejší věci ještě před formálním zahájením daňové kontroly rozsáhle a velmi podrobně, se zaměřením na ověření konkrétních skutečností, cílil již na ověření správnosti stanovení daňové povinnosti daňového subjektu. Správce daně opakovaně požadoval velmi konkrétní dokumenty, kladl množství velmi konkrétních otázek, po prostudování doručených materiálů žádal o další doklady a vysvětlení. Jak uvedl NSS v bodě 26, správce daně požadoval po stěžovateli takový rozsah informací a takovým postupem, který odpovídá standardní namátkové daňové kontrole. Pokud jde o další judikát zmiňovaný žalobcem, a to rozsudek NSS ze dne 28. 7. 2022 č. j. 3 Afs 8/2020-41, také v něm se podle názoru krajského soudu zásadním způsobem odlišují skutkové okolnosti od nyní řešeného případu. Tehdejší správce daně před formálním zahájením daňové kontroly nejen, že požadoval po daňovém subjektu dokumenty, ale na základě nich již ověřoval uskutečnění konkrétních plnění (viz bod 19 a 20), např. na základě videozáznamu vyhodnotil umístění loga daňového subjektu na závodním vozidle. Správce daně tedy podklady pouze neshromažďoval, ale seznámil se s nimi a vyhodnotil je (viz bod 23). Pokud jde o rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2017 č. j. 4 Afs 14/2017-38, zde šlo o žalobu na ochranu před nezákonným zásahem správce daně, který měl spočívat ve výzvě k předložení účetnictví. Jak uvedl NSS v bodě 17 tohoto rozsudku, správce daně neprováděl u stěžovatele

místní šetření ve smyslu § 80 a násl. daňového řádu, naopak požadoval takový rozsah informací a takovým postupem, který odpovídá daňové kontrole. K tomu krajský soud uvádí, že vyhodnotil nyní řešenou věc jako naprosto odlišnou, když v nyní přezkoumávané věci zdůrazňuje obecnost dotazů při místním šetření a také žádnou předchozí „přípravu“ na místní šetření (viz bod 9 až 12 tohoto rozsudku). Dalším žalobcem zmiňovaným judikátem byl rozsudek NSS č. j. 7 Afs 390/2019-46. Zde šlo také o zásahovou žalobu, místní šetření bylo vymezeno velmi úzce a konkrétně (odpočet na výzkum a vývoj), správci daně bylo předloženo velké množství listin, z nichž si některé vybral, daňový subjekt poskytl správci daně vysvětlení kalkulace odpočtu na vědu a výzkum (bod 17 rozsudku). Také tuto situaci vyhodnotil krajský soud jako odlišnou od skutkových okolností v nynější věci žalobce. Pokud žalobce uváděl rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 15. 12. 2021 č. j. 31 Af 48/2020-84, tam správce daně před (oficiálním) zahájením daňové kontroly nejen, že zjišťoval předmět ekonomické činnosti daňového subjektu, ale v té době proběhla postupně čtyři jednání s daňovým subjektem, při nichž byl vyzýván k předkládání značného množství účetních dokladů a dotazován na podrobnosti ohledně obchodních vztahů s konkrétními subjekty. Jak je uvedeno v citovaném rozsudku, tato jednání byla naprosto komplexní, a to nejen rozsahem předkládaných dokumentů, ale i povahou šetřených skutečností. Také rozsudky citované žalobcem v replice se zásadně liší od žalobcova případu. Ve věci ze dne 21. 9. 2023 č. j. 6 Afs 59/2023-52 byly před zahájením daňové kontroly odeslány žádosti o mezinárodní spolupráci, a to velmi podrobné, zaměřené na konkrétní zdanitelná plnění, takže v daném případě nebylo možno hovořit o prostém „mapování terénu“. Ve věci ze dne 6. 2. 2023 č. j. 5 Afs 287/2021-32 správce daně shromáždil před zahájením daňové kontroly v podstatě veškeré tehdy dostupné podklady týkající se konkrétního stroje, z jehož zařízení byl uplatněn odpočet DPH – od počátku bylo cílem ověřit oprávněnost konkrétního nadměrného odpočtu.

14. S ohledem na výše uvedené soud uzavírá, že posoudil komplexně všechny tři namítané úkony správce daně, porovnal je také s žalobcem uváděnou judikaturou a dospěl k závěru, že namítaná činnost správce daně nepřesáhla před zahájením daňové kontroly (dne 21. 12. 2015) rámec pouhého zjišťování a sběru podkladů ve smyslu vyhledávací činnosti podle daňového řádu. První žalobní námitka je nedůvodná.
15. Pokud se týče druhé žalobní námítky, ještě před tím, než ji soud vypořádá, považuje za nezbytné citovat judikaturu NSS týkající se míry precizace žalobních bodů a vlivu precizace na následný přezkum správním soudem. V rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010 č. j. 4 As 3/2008-78 bylo k této otázce konstatováno, že *„míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod – byť i vyhovující – obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.“*
16. Žalovaný podrobně popsal postup správních orgánů při stanovení ceny obvyklé v bodech 98 až 120 odůvodnění napadeného rozhodnutí, přičemž doplněním podle požadavků NSS se zabýval v bodech 104 a násl. tohoto odůvodnění. Krajský soud odkazuje na uvedené body, shledává postup žalovaného správním a zákonným, a pro naprostou obecnost žalobní námítky pouze uvádí, že byly osloveny subjekty poskytující obdobné služby, jaké měla zajišťovat společnost PAMBROKE Media s. r. o. pro žalobce, podklady vycházely

z podmínek shodných či nejvíce se blížících situaci mezi žalobcem a PAMBROKE Media s. r. o. Soud nepovažuje za účelné opisovat zde do rozsudku zjištění správních orgánů ohledně marží nebo vypisovat jednotlivé subjekty poskytující reklamní služby, když žalobce kromě obecné námitky nijak nerozporoval konkrétní závěry žalovaného. K výhodnosti zjišťování obecné marže pro žalobce soud odkazuje na zcela konkrétní a přezkoumatelný bod 114 odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného, s nímž souhlasí a nemá, co by k němu dodal. Pokud jde o závazný právní názor NSS, jímž byl žalovaný vázán, k tomu krajský soud poukazuje na body 13 a 14 rozsudku NSS ze dne 20. 12. 2023 č. j. 10 Afs 306/2021-44. V nich NSS uvedl, že je třeba přihlídnout k cenám, za které poskytují reklamu reklamní zprostředkovatelé (nevycházet jen z cen za přímé poskytnutí reklamy), přičemž je třeba dbát na to, aby zjištěná referenční cena vycházela z podmínek, jež jsou shodné se situací žalobce nebo se k ní co nejvíce blíží. Krajský soud tedy zdůrazňuje, že NSS nezavázal žalovaného k tomu, aby zjišťoval ceny a marže pouze u subjektů se sídlem v Ostravě, jak tvrdí žalobce. Právní názor NSS nebyl takto konkrétní, žalovaný měl prostor pro zjišťování tak, aby informace odpovídaly realitě, což také učinil. Druhá žalobní námitka je nedůvodná.

17. Soud neshledal žádnou z žalobních námitek důvodnou, proto žalobu zamítl v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s.
18. Procesně úspěšnému žalovanému (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) nevznikly v řízení žádné náklady převyšující jeho běžnou činnost, soud proto rozhodl o náhradě nákladů řízení tak, jak je uvedeno ve II. výroku tohoto rozsudku.

Poučení:

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

Ostrava 4. června 2026

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu