



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. ve věci

žalobce: **DAV, a. s.**

sídlem Zengrova 510/19, 703 00 Ostrava – Vítkovice

zastoupen JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem

sídlem Českobratrská 1403/2, 702 00 Ostrava

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**

sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 9. 2019 č. j. 37661/19/5200-11434-707603, ve věci daně z příjmů právnických osob,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 37661/19/5200-11434-707603 ze dne 23. 9. 2019 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 16 600 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta JUDr. Alfréda Šrámk, sídlem Českobratrská 1403/2, 702 00 Ostrava.

Odůvodnění:

1. Žalobou došlou soudu dne 2. 12. 2019 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 9. 2019 č. j. 37661/19/5200-11434-707603 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeny dodatečné platební výměry č. j. 3323931/18/3202-50523-810103 a č. j. 3323968/18/3202-50523-810103, oba vydané Finančním úřadem pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) dne 24. 9. 2018.

Žalobní námitky

2. Žalobce v žalobě uplatnil značný počet námitek, které soud pro přehlednost rozdělí do čtyř skupin.
3. Námitky první skupiny směřovaly proti postupu správce daně při projednávání zprávy o daňové kontrole a vydávání dodatečných platebních výměrů v září a říjnu roku 2018. Žalobce spatřuje nezákonnost předně v tom, že bylo přistoupeno k postupu dle ustanovení § 88 odst. 5 z. č. 208/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“). Žalobce má za to, že pro tento postup nebyly splněny podmínky, neboť zprávu neodmítl projednat, ani se jejímu projednání nevyhýbal. Seznámení se se zprávou mu bylo vzdor jeho výslovné žádosti správcem daně odepráno, když mu bylo sděleno, že zpráva mu bude předložena toliko k podpisu, nikoliv k přečtení.
4. Druhá námitka z této skupiny pak směřovala proti postupu, jakým byly samotné dodatečné platební výměry vydány. Žalobce poukázal na skutečnost, že tyto byly vydány bez odůvodnění dne 24. 9. 2018, tedy ve stejný den, kdy byla zaslána žalobci sama zpráva o daňové kontrole (dále také jen „Zpráva“). Tato zpráva byla ale žalobci doručena až dne 4. 10. 2018 a až od tohoto dne mohla sloužit dodatečným daňovým výměrům jako odůvodnění ve smyslu § 147 odst. 4 d. ř. Dodatečné platební výměry tedy byly vydány bez odůvodnění a tedy nezákonně. Žalobce pak v tomto nezákonném postupu správce daně spatřoval záměr správce daně zabránit vydáním dodatečných platebních výměrů prekluzi práva stanovit daň prodloužením lhůty dle § 148 odst. 2 písm. b) d. ř. Žalobce uvedl, že kdyby byl býval správce daně postupoval ve shodě se zákonem a vydal dodatečné platební

výměry až po doručení zprávy o daňové kontrole 4. 10. 2019, tak by i v případě, že by tyto výměry byly vydány v nejzazším legálně možném termínu, došlo k prekluzi práva stanovit daň. Tyto by totiž byly doručeny až po uplynutí lhůty pro stanovení daně, kdy prodloužení této lhůty dle § 148 odst. 2 písm. b) d. ř. je vázáno právě na oznámení (doručení), těchto výměrů. Právní zástupce žalobce by pak jakožto advokát neměl na výběr a musel by si při vybírání své datové schránky počínat právě tak, aby k doručení řečených výměrů došlo právě až po uplynutí oné lhůty.

5. Druhá skupina námitek mířila již k hmotněprávní podstatě sporu, konkrétně proti způsobu, jakým správce daně a žalovaný prokazovali existenci osob jinak spojených ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. z. č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „z. d. p.“). Tomu předně vytýkal, že ačkoliv byly dle správce daně a žalovaného shledány stran zkoumaných transakcí nestandardnosti, nebyl standard (u žalobce nebo jemu podobných subjektů) vůbec předmětem dokazování.
6. Konkrétně k jednotlivým, dle správních orgánů nestandardním, okolnostem pak uvedl, že stran mnohonásobně navýšené ceny reklamy mu nebyla známa cena, za kterou kluby pronajímaly agenturám reklamní plochu a tuto nemohl ani zjistit. Nebyl tedy s to rozpoznat řečené navýšení, a tedy se nemůže jednat o nestandardní okolnost.
7. Dále pak žalobce spatřuje pochybení ve skutečnosti, že nebyla zkoumána subjektivní stránka jednání žalobce, tedy, jestli vůbec vytvořil s reklamními agenturami právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, kdy právě jen a pouze na takové situace dopadá ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. d. ř.
8. Žalovanému rovněž žalobce vyčítá, že vycházel z informací obsažených v usnesení Policie ČR o zahájení trestního stíhání, kdy toto je přitom způsobilé být důkazem právě toliko zahájení trestního stíhání.
9. Stran nestandardní okolnosti spatřované správními orgány v neověřování výhodnosti ceny reklamního plnění žalobce uvedl, že poptával přímo u jednotlivých fotbalových klubů konkrétní pozici u středové čáry, kdy byl těmito odkázán na reklamní agentury, které danou pozicí disponovaly. Za této situace, kdy mu jím poptávané plnění mohl poskytnout právě jeden konkrétní subjekt, postrádá oslovení jiných subjektů smysl.
10. Ke stanovení ceny reklamy, ve kterém správní orgány rovněž spatřovaly nestandardnosti, namítl žalobce, že postup, kdy cenu navrhuje dodavatel a odběratel ji přijímá, je v obchodním vztahu zcela standardní. Úvahám správních orgánů stran neověřování dodavatelů žalobce vytkl, že virtuální sídlo a nezveřejnění účetní uzávěrky ke dni započetí spolupráce, kdy tyto jsou správními orgány vykládány jako podezřelé, jsou naprosto legální a v případě virtuálního sídla dokonce ve shodě s povinností péče řádného hospodáře u společností, které kamenné sídlo pro svou činnost nepotřebují. Ohledně následné nekontaktnosti dodavatelů pak tuto a další skutečnosti, které nebyly a nemohly být žalobci známy a ani je nemohl nijak ovlivnit, nelze klást k jeho tíži.
11. Třetí skupina žalobcových námitek směřovala proti způsobu, jakým správní orgány stanovily referenční cenu. Namítl, že při tomto stanovení bylo vycházeno jen z cen sjednaných přímo s kluby a vůbec nebyly brány v potaz ceny sjednané společnostmi s reklamními agenturami. Žalobce má přitom za to, že bylo prokázáno, že fotbalové kluby nedisponovaly pozicemi pro umístění reklamy, které žalobce požadoval, a ani neposkytovaly reklamní služby tzv. na klíč (tedy včetně výroby, instalace,

fotodokumentace atd.). Do ceny se pak logicky krom nákladů na tyto další služby musela promítnout také marže založená na určité exkluzivitě, kterou reklamní agentura disponovala. Žalobce uvedl, že pokud žalovaný smlouvy s reklamními agenturami do výběru nezařadil, měl to relevantně zdůvodnit, což však neučinil.

12. Správce daně i žalovaný pak rovněž měli pochybit tím, že u společností, z jejichž sjednaných cen vycházeli při určení referenční ceny, nezkontrolovali, zda byl jejich reklamní banner v záběru TV kamer či nikoliv. Dále pak měli pochybit, když zařadili do vzorku těchto společností společnost HOCHTIEF CZ a. s., která měla panel v rohu hřiště, zatímco žalobce u středové čáry. Stran jmenované společnosti dále žalobce vytkl, že je staveno jeho prokázané plnění vůči neprokázanému plnění společnosti HOCHTIEF CZ a. s. Taktéž uvedl, že porovnávání mělo být skutečně realizované plnění, a nemělo se vycházet, jak to činily správní orgány, toliko z písemného znění smluv.
13. V závěru této skupiny námitek pak žalobce rozporoval vhodnost samotné srovnávací metody, kterou pro stanovení referenční ceny správce daně zvolil. Uvedl, že rozsah reklamních plnění ze srovnávaných smluv se velmi lišil a krom reklamních bannerů byla součástí plnění z těchto smluv i řada dalších položek. Cena však nebyla stanovena po položkách, ale vždy jen jedna. To činí závěry srovnávací metody natolik nepřesnými, že se správce daně nemohl obejít bez znaleckého zkoumání.
14. V replice z 27. 7. 2020 žalobce svou argumentaci dílem zopakoval, dílem rozvedl, a předložil doplněk znaleckého posudku, předloženého správci daně, ve kterém na žádost žalobce nebyly uvažovány smlouvy uzavřené se společností ACTRAD s. r. o., J. V. a LESK hutní materiály, s. r. o., vyloučeny byly i smlouvy, jejichž účelem nebyla prvotně propagace u daného klubu, ale poskytnutí dotace. Porovnávány byly samostatně ceny 1. ze všech dostupných smluv s plněním zahrnující mj. umístění banneru u daného klubu, 2. pouze ze smluv uzavřených mezi daným klubem a konečným příjemcem, 3. pouze ze smluv uzavřených mezi reklamní agenturou a konečným příjemcem a 4. pouze ze smluv, uzavřených přímo s klubem i nepřímo před reklamní agenturu, u nichž bylo plnění umístěno jako u žalobce. Současně byla i využita metoda tzv. percentilů. Výsledkem zkoumání je závěr, že ceny se – až na dílčí výjimky – pohybují v rozmezí mezi 15. a 85. percentilem, za které byly poskytovány reklamní služby na srovnatelných pozicích dalším zájemcům o reklamu, a v případě plnění na Stadionu M. V. dokonce pod hranicí 1. kvartilu v kategorii vše. Žalobce má tak za to, že cena předmětných plnění je v daných případech cenou obvyklou.
15. Poslední skupina žalobcových námitek poukazovala na rozpor postupu správních orgánů se zásadou legitimního očekávání a dále bylo žalovanému vytýkáno neprovedení důkazních prostředků, a to jak výpovědí svědků, tak důkazních prostředků listinných.
16. Stran zásady legitimního očekávání spatřoval žalobce její porušení ve skutečnosti, že rovněž v roce 2012 měl se společností PRESSTEX MEDIA SE (dále jen „Presstex“) uzavřenou obdobnou smlouvu s cenou sjednanou ve shodných rádech, jako tomu bylo v řešené věci. Při daňové kontrole zaměřené na zdaňovací období 2012 však žalobci jakékoliv pochybení nebo podezření stran porušení daňových povinností v rozsahu poskytnutého reklamního plnění společnost Presstex nebylo vytčeno. Žalobce tak nabyt legitimní očekávání, že jeho smluvní vztahy jsou *lege artis*.
17. Ohledně neprovedených svědeckých výpovědí žalobce namítal nevyslechnutí svědkyně S. F., účetní žalobce, za účelem prokázání postupů při ověřování dodavatelů žalobce. Dále

pak nevyslechnutí svědků P. L., Mgr. P. Š., Ing. V. J., Bc. M. O. a Z. J., kdy jmenovaní byli v rozhodné době funkcionáři FC Baník Ostrava a. s. (dále jen „Baník“), za účelem prokázání, že žalobce před tím, než uzavřel smlouvy o reklamě a propagaci se společností Presstex kontaktoval přímo fotbalový klub s požadavkem na umístění své reklamy na konkrétní lukrativní pozici, načež mu bylo sděleno, že jím požadovaná pozice byla již obsazena, resp. že byla pronajata reklamní agentuře.

18. Dále žalobce žalovanému vytknul neprovedení výsledků jednání společnosti Golf Aréna Ostrava s. r. o. (dále jen „Golf Aréna“), Ing. L. K. a Ing. L. P., za účelem prokázání, že žalobce nemohl uzavřít smlouvu o reklamě a propagaci přímo se společností Golf Aréna a že společnost Golf Aréna neposkytovala potencionálním zákazníkům reklamní služby.
19. Vposled pak namítal neprovedení výsledků zpracovatelek znaleckého posudku, který nechal žalobce v průběhu daňového řízení vypracovat, prof. Ing. R. H., Dr., a Ing. M. Z., za účelem prokázání ceny obvyklé reklamního plnění, které žalobce přijal a jeho výhodnosti a účelnosti. Vytkl také neprovedení listinného důkazu smlouvou o reklamě a propagaci mezi spol. DHL Express (Czech Republic) s. r. o. a Baníkem, za účelem zpochybnění závěrů o ceně obvyklé v areálu stadionu Bazaly během jarní části sezony 2012/2013.

Vyjádření žalovaného

20. Žalovaný ve svém vyjádření předně odkázal na napadené rozhodnutí. Konkrétně se pak vyjádřil k námitkám následovně.
21. K námitce popsané v bodě 3. tohoto rozsudku žalovaný upozornil na jednání zástupce žalobce, mající až obstrukční charakter, které vyvrcholilo tím, že během jednání dne 21. 9. 2018, tedy v den druhého termínu pro projednání zprávy o daňové kontrole, kdy z prvního se omluvil pro nemoc, zmařil zahájení samotného projednání zprávy tím, že bez ohledu na předmět ústního jednání ve věci, kvůli které byl předvolán, chtěl učinit ústní podání dvou stížností a poté odešel. V tentýž den pak byla na podatelně správce daně uplatněna nová plná moc, řečeného zástupce měnivší, aby dne 24. 9. 2018 byl tento opět zplnomocněn. Výše popsaná jednání vyhodnotil správce daně jako vyhýbání se projednání zprávy, v důsledku čehož postupoval dle § 88 odst. 5 d. ř., kdy žalovaný se s tímto postupem a důvody pro něj plně ztotožnil.
22. K námitce popsané v bodě 4. tohoto rozsudku žalovaný uvedl, že postup při vydávání platebních výměrů nevedl k jejich nezákonnosti, neboť jím nemohl být žalobce nijak zkrácen na svých právech. Z důvodu společného odeslání zprávy o daňové kontrole a dodatečných platebních výměrů se totiž nemohlo stát, aby mu byly platební výměry doručeny dříve, než Zpráva a ani od okamžiku odeslání nemohlo být do Zprávy jakkoliv zasahováno. Námitka prekluze pak dle žalovaného není namístě, neboť pokud jde o způsobilost oznámení rozhodnutí o stanovení daně prodloužit lhůtu pro stanovení daně ve smyslu ust. § 148 odst. 2 písm. b) d. ř., mělo by ji i rozhodnutí vadné (s výjimkou rozhodnutí nicotného). V tomto smyslu žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále také jen „NSS“) ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017 – 29.
23. Ke druhé skupině žalobcových námitek se žalovaný vyjádřil v tom smyslu, že předně dle rozsudků NSS ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013 – 30 a ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005 – 60 se uvádí, že spojenými osobami se rozumí nejen osoby, které bezprostředně vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo

zvýšení daňové ztráty, ale veškeré osoby, které se na řetězci obchodních transakcí směřujících ve svém důsledku k snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, podílely (čímž se žalovaný nepřímo vyjádřil k námitce žalobce uvedené v bodě 7. tohoto rozsudku – pozn. soudu).

24. Stran nestandardních okolností se žalovaný vyjádřil nejprve k mnohonásobnému navýšení ceny, kdy připomněl rozsudek zdejšího soudu ze dne 4. 3. 2019, č. j. 22 Af 142/2017 – 69, ve kterém tento dospěl k závěru, že k podřazení smluvního vztahu pod režim § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. z. d. p. postačuje závěr o mnohonásobně navýšené ceně při předprodávání služeb v řetězci, aniž by takovému navýšení odpovídala adekvátní přidaná hodnota. Takové navýšení má pak žalovaný za prokázané a žalobce jej racionálně nezdůvodnil. Stěžejní bod žalobcovy argumentace, požadavek lukrativní pozice u středové čáry, žalobce nijak neprokázal, neboť tento ze smluv žalobce s reklamními agenturami nevyplývá. Skutečnost, že bylo proti žalobci zahájení trestního stíhání (námitka uvedená v bodě 8. tohoto rozsudku – pozn. soudu), pak žalovaný uvedl toliko pro dokreslení.
25. K námitce, že fotbalové kluby neposkytovaly reklamní služby tzv. na klíč (výchozí myšlenka námitky uvedené v bodě 11. tohoto rozsudku – pozn. soudu) pak žalovaný uvedl, že z dokazování vyplynul opak, tedy, že kluby takové služby poskytovaly. Právě takové smlouvy byly zařazeny do vzorku subjektů ke stanovení referenčních cen. Žalovaný dále podotkl, že řečené komplexní služby, jejichž důležitostí žalobce argumentuje, si tento se svými dodavateli smluvně neošetřil.
26. K námitce, že byly kladeny žalobci k tíži jemu neznámé skutečnosti stran jeho dodavatelů (námitka uvedená v bodě 10 *in fine* tohoto rozsudku – pozn. soudu) žalovaný uvedl, že tyto mu k tíži kladeny nebyly, ale jednalo se o důvod pochybností správce daně, které jej opravňovaly k požadavku doložení rozdílu cen.
27. Ke třetí skupině výše vypočtených námitek žalovaný uvedl, že vycházel z realizovaných tržních cen za reklamu uskutečněnou na totožných stadionech, ve stejném období, po stejně dlouhou dobu, ve stejném nebo širším rozsahu ujednaných služeb. V podrobnostech odkázal na zprávu o daňové kontrole. Konkrétně ke společnosti HOCHTIEF CZ a. s. žalovaný uvedl, že tato měla značně širší rozsah plnění, než žalobce.
28. K námitce nevypracování znaleckého posudku (ilustrována v bodě 13 tohoto rozsudku – pozn. soudu) žalovaný uvedl, že v případě reklamy se jedná o běžně obchodovanou komoditu a stanovení ceny na základě znaleckého zkoumání tak není namístě, neboť toto tvoří jakousi poslední možnost u zboží, u kterého pro jeho jedinečnost nelze stanovit obvyklou cenu porovnáním. K žalobcem předloženému znaleckému posudku pak uvedl, že tento, vzhledem ke svému zadání vycházejícímu z nemožnosti uzavřít smlouvu napřímo s kluby, jeví se účelovým.
29. K námitce legitimního očekávání žalobce (popsána v bodě 15 tohoto rozsudku – pozn. soudu) uvedl žalovaný, že nelze legitimně očekávat, že správce daně rozhodne stejně v situaci, kdy byl prokázán zcela odlišný skutkový stav.
30. K neprovedeným žalobcem navrženým důkazům uvedl žalovaný, že stran smlouvy mezi Baníkem a DHL Express (Czech Republic) s. r. o. tuto k důkazu řádně provedl a vyhodnotil. K ostatním důkazům (svědeckým výpovědím – pozn. soudu.) pak žalovaný

uvedl, že skutkový stav byl zjištěn dostatečně a neprovedení navržených důkazů řádně odůvodnil.

Posouzení věci soudem

Zjištění ze správního spisu

31. Ze správního spisu soud zjistil, že u žalobce byla dne 12. 10. 2015 zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013 a 2014. Správce daně následně na základě zprávy o ní vydal dne 24. 9. 2018 dodatečné platební výměry (jak jsou tyto označeny v bodě 1. tohoto rozsudku), kterými doměřil žalobci daň. Učinil tak z toho důvodu, že po provedeném důkazním řízení vyloučil ze základu daně náklady na reklamní služby dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 z. d. p. v celkové výši 18 541 222 Kč za zdaňovací období 2013 a 2 237 216 Kč za zdaňovací období 2014. Ačkoliv totiž bylo prokázáno jak vynaložení těchto nákladů, tak i faktická realizace předmětného reklamního plnění, žalobce dle názoru správce daně uspokojivě nedoložil rozdíl mezi smluvními cenami uplatněnými v nákladech (tyto ceny jsou spolu s obsahem konkrétních smluv popsány v bodě 35. tohoto rozsudku) a cenami obvyklými zjištěnými správcem daně a popsány ve zprávě o daňové kontrole. Oba zmíněné dodatečné platební výměry napadl žalobce odvoláním, které dne 23. 9. 2019 žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl.
32. Ve správním spise soud zjistil omluvu zástupce žalobce z jednání dne 10. 9. 2018, která byla zdůvodněna jemu doporučeným klidovým režimem, což bylo doloženo lékařskou zprávou. Dále soud zjistil protokol z jednání dne 21. 9. 2018, jehož součástí byly dvě stížnosti zástupce daňového subjektu na postup správce daně, kdy první směřovala proti nepřiměřeně krátké lhůtě poskytnuté zástupci žalobce k vyjádření ke kontrolním zjištěním a druhá proti skutečnosti, že úřední osoby zamýšlí mu zprávu, místo náležitého projednání, toliko předložit k podpisu. Z řečeného protokolu se rovněž podává, že příslušné úřední osoby vskutku informovaly zástupce žalobce v uvedeném smyslu.
33. Dále ve správním spise soud zjistil zprávu o daňové kontrole, ve které bylo podrobně rozebráno, jak vypadala smluvní ujednání mezi reklamními agenturami a žalobcem, reklamními agenturami a jednotlivými fotbalovými kluby, resp. spol. Golf Aréna a mezi těmito a jejich přímými zákazníky stran poskytování reklamních služeb na řečených stadionech resp. v prostoru Golf Arény. Z těchto smluv vyplývá, že v naprosté většině případů byla určena pozice reklamního banneru uvedením, před kterou tribunou bude tento umístěn a zda bude v záběru TV kamer. Stejně měla např. v případě Baníku pozici svého banneru na stadionu Bazaly sjednanou i reklamní agentura Presstex. Shodnou praxi svého klubu potvrdil i svědek F. U., marketingový manažer Slovácka.
34. Rovněž zde bylo řešeno navýšení ceny v jednotlivých řetězcích sestávajících se ze subjektu pronajímajícího reklamní plochu, fotbalových klubů Baník, Sportovní klub Sigma Olomouc, a. s. (dále jen „Sigma“), 1. FC Slovácko a.s. (dále jen „Slovácko“), a spol. Golf Aréna na pozici prvního článku, reklamních agentur Presstex, PAMBROKE Media s. r. o. (dále jen „Pambroke“) TONDINO SE, (dále jen „Tondino“) na pozici druhého článku a žalobcem coby článkem třetím.
35. Ze správního spisu soud zjistil, že žalobce uzavřel následující smlouvy o reklamě a propagaci:
 - a. Se společností Presstex pro období od 1. 1. 2013 do 30. 6. 2013, dle které měla společnost Presstex umístit reklamu žalobce v rozsahu reklamního panelu o rozměru 6

x 1m na stadionu Bazaly, umístit inzerce objednatel v bulletinu a poskytnout prostor pro umístění reklamy v prostoru Golf Arény. Sjednaná cena za toto plnění byla celkem 12 000 000 Kč.

- b. Se společností Pambroke pro období od 1. 7. 2013 do 31. 12. 2013, dle které měla společnost Pambroke umístit reklamu žalobce o rozměru 1 x 6 m v areálu Androva stadionu a poskytnout prostor pro umístění reklamní plochy v prostoru Golf Arény. Sjednaná cena za toto plnění byla 7 000 000 Kč.
- c. Se společností Tondino pro období od 1. 3. 2014 do 30. 6. 2014, dle které se společnost Tondino zavazuje k umístění reklamy žalobce o rozměru 2x3m, která bude umístěna v areálu Androva stadionu. Sjednaná cena za toto plnění byla 1 500 000 Kč.
- d. Opět se společností Tondino a to pro období od 1. 7. 2014 do 30. 11. 2014, dle které se společnost TONDINO zavazuje umístit reklamu žalobce na Městském fotbalovém stadionu M. V. na banneru vedle hrací plochy o velikosti 6 x 1m a poskytnout prostor pro umístění reklamní plochy v prostoru Golf Arény Ostrava. Sjednaná cena za toto plnění byla 1 500 000 Kč.

36. Ve správním spise jsou rovněž zachyceny protokoly o výsledcích svědků, funkcionářů fotbalových klubů v rozhodné době, ze kterých vyplynulo, že fotbalové kluby byly schopny poskytnout reklamní služby komplexně samy, a to včetně dokumentace, výroby, instalace atd., ovšem jako výjimka na základě individuální dohody (v tomto smyslu vypovídali k praxi svých klubů např. svědkové J. K., předseda představenstva Baníku, Mgr. M. R., člen představenstva Sigmy a F. U., marketingový manažer Slovácka). Žádný z vyslechnutých činovníků si nepamatoval na žádného zástupce žalobce, se kterým by jednal o umístění reklamního banneru a kterého by odkázal na reklamní agenturu, výslovně tuto možnost však žádný nevyločil. K poskytnutí lukrativních ploch (kterými svědkové rozuměli plochy v nejčastějším záběru TV kamer, u středové čáry) vyslechnutí svědkové uvedli, že tyto byly částečně, popř. z většiny pronajaty reklamním agenturám (cca 80% podle svědka K., 80% podle svědka Ing. A., cca 10 ze 150 partnerů podle Mgr. R.), přičemž v případě pronájmu ploch reklamním agenturám – což kluby vnímaly jako výhodu - by byli případní zájemci odkázáni právě na příslušnou agenturu.

Právní posouzení

Stran první skupiny námitek

37. Stran námitky žalobce ilustrované v bodě 3. tohoto rozsudku je zdejší soud toho názoru, že v ní vytýkaný postup správce daně nevede k nezákonnosti napadeného rozhodnutí ani dodatečných platebních výměrů. Ačkoliv má soud na základě svých zjištění ze správního spisu za prokázané, že se zástupce daňového subjektu projednání zprávy o daňové kontrole nevyhýbal ve smyslu opakovaného jednání. Pro závěr o nevyhýbání se předně hovoří fakt, že nařízením druhého jednání na den 21. 9. 2018 správce daně implicitně uznal důvodnost omluvy zástupce žalobce z jednání dne 10. 9. 2018. V této otázce navíc sotva mohl jednat jinak, neboť bylo prokázáno, že klidový režim byl předepsán lékařem a správci daně nepřislouší, coby laikovi, s odbornými názory medicínskými polemizovat. I za situace, kdyby se zástupce žalobce vyhnul projednání zprávy dne 21. 9. 2018, nemohlo by se tedy jednat o opakovanou činnost, vyhýbání. Stran odepření projednání, tedy druhé alternativy ospravedlňující postup podle § 88 odst. 5 d. ř., pak má soud za to, že za situace, kdy bylo úředními osobami výslovně deklarováno, že tyto nemají v úmyslu zprávu projednat ve

smyslu § 88 odst. 5 d. ř., nemohl zástupce žalobce toto projednání z logiky věci odepřít, neboť nebylo co odpírat.

38. Přestože tak zdejší soud nemá pochyb, že postup správce daně při ukončení daňové kontroly byl v rozporu se zákonem, jestli tento rozpor vede k nezákonnosti následně vydaných rozhodnutí je již otázkou druhou, kdy touto se soudy v minulosti již opakovaně zabývaly. Ve svém rozsudku ze dne 27. 2. 2018, č. j. 4 Afs 127/2017 – 59 Nejvyšší správní soud uvedl, že: *„Jestliže nebyly dány podmínky pro doručení zprávy o kontrole dle § 88 odst. 5 d. ř., nebyla kontrola řádně ukončena a napadená rozhodnutí správních orgánů na ní založená jsou nezákonná.“* Opačného názoru byl pátý senát NSS v rozsudku ze dne 8. 3. 2018, č. j. 5 Afs 124/2017 – 28, když uvedl, že: *„i kdyby připustil v postupu správce daně určité pochybnosti ohledně aplikace postupu dle § 88 odst. 5 daňového řádu, nemohlo by neprojednání zprávy o daňové kontrole a její podpis za situace, kdy žalobce byl řádně seznámen s výsledky kontrolních zjištění, mohl se k nim vyjádřit a navrhnout doplnění, což také učinil, samo o sobě bez dalšího způsobit nezákonnost rozhodnutí ve věci samé.“* K druhému uvedenému názoru se pak přiklonil rovněž Krajský soud v Českých Budějovicích ve svém rozsudku ze dne 12. 6. 2019, č. j. 50 Af 37/2017 – 98 a Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 29. 5. 2018, č. j. 29 Af 53/2016 – 88. Rovněž zdejší soud je toho názoru, že byť byl postup při ukončování daňové kontroly v rozporu se zákonem, nedošlo k substantivnímu porušení práv žalobce, které by vedlo k nezákonnosti následně vydaných rozhodnutí.
39. Ve vztahu k námitce popsané v bodě 4. tohoto rozsudku musel zdejší soud, ve shodě s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017 – 29, řešit, zda nešlo v případě předmětných dodatečných platebních výměrů o rozhodnutí, která byla vydána toliko formálně a jejichž alespoň převážným účelem je právě prodloužení řečené lhůty. Zdejší soud k tomu dodává, že takové rozhodnutí, které sleduje formálním výkonem práva dosažení stavu s právem nesouladného, který odporuje racionálnímu uspořádání společnosti, nelze nazvat jinak než jako *abusus iuris*, tedy zneužití práva. Lze tedy uzavřít, že nikoliv každé vadné rozhodnutí je s to prodloužit řečenou lhůtu a je úkolem soudu posoudit, jestli v daném případě šlo ze strany správce daně o právo zneužívající jednání.
40. Pro úmyslné právo zneužívající jednání správce daně by dle názoru soudu svědčilo zejména to, když by uvedené jednání bylo pro správce daně z nějakého důvodu žádoucí. Přesně to pak v žalobě tvrdí žalobce, když uvádí, že řečeným jednáním se správce daně pokusil zabránit stavu, kdy by rozhodnutí o stanovení daně bylo doručeno zástupci žalobce až po uplynutí lhůty pro stanovení daně.
41. Soud se tedy zabýval tím, jestli taková situace nastala a došel k závěru, že nikoliv. I kdyby totiž správce daně postupoval ve shodě s d. ř., mohl by doručit platební výměry vydané 5. 10. 2018 (tedy již po doručení zprávy o daňové kontrole a tedy po ukončení daňové kontroly a s náležitým odůvodněním), právě poslední den lhůty pro stanovení daně, kterým bylo pondělí 15. 10. 2018. Tento poslední den lhůty pak soud určil dle ustanovení § 33 odst. 4 d. ř., neboť poslední den lhůty (13. 10. 2018) by připadl na sobotu. Aplikovatelnost řečeného ustanovení soud dovodil zejména z doslovného znění d. ř., který nikterak nerozlišuje, na které lhůty ustanovení § 33 odst. 4 d. ř. dopadá a na které nikoliv, a podpůrně ze skutečnosti, že jmenovaným ustanovením založené pravidlo je společné úpravě lhůt (tedy časového intervalu, ve kterém lze vykonat nějaké právo, zde stanovit daň) napříč právním řádem.

42. Soud uzavírá, že byt' se chování správce daně může zcela oprávněně jevit jako úmyslně zneužívající právo za účelem zabránit uplynutí lhůty pro stanovení daně, nelze mít o této motivaci správce daně jistotu za situace, kdy tu fakticky nebyl stav, který by byl takovému postupu podnětem. Zdejší soud proto námitce žalobce nepřisvědčil a má ji za nedůvodnou.

Stran třetí skupiny námitek – stanovení referenční ceny

43. Žalobce předně namítal skutečnost, že správní orgány při stanovení referenční ceny nebraly v potaz ceny sjednané mezi reklamními agenturami a jejich zákazníky a že nebyl využit znalecký posudek, který v řízení předložil.
44. Podle ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.: *[l]iší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku. (...) Spojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí (...) jinak spojené osoby, kterými jsou osoby, (...) které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.“*
45. Podle právní věty rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 – 81 (podtržení provedl krajský soud): *„K prokázání, že se liší ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (referenční ceny), musí správce daně na základě zjištění výše obou těchto cen provést mezi nimi srovnání. Důkazní břemeno ke všem skutečnostem, které jsou pro to rozhodné, nese správce daně (§ 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů). Referenční cenu může správce daně určit porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty nebo (zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách) jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Referenční cena je v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy. Pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, musí pečlivě zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby, a pokud se tyto podmínky liší, provést patřičnou korekci (§ 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů).*
46. Pro určení ceny obvyklé je tedy v zásadě možné vyjít z existujících cen sjednaných mezi jinými subjekty tak, jak to činí v napadeném rozhodnutí žalovaný, ale řečený postup skýtá, krom nepopiratelných výhod, i některá úskalí, která je třeba reflektovat. Ta jsou spojená předně s tím, že uvedené ceny vznikly za určitých okolností, sjednali je určité subjekty v určitém čase, s určitými vztahy mezi sebou a za určitých objektivních podmínek majících vliv na cenu, jakou je například kapacita reklamních ploch apod. Pokud žalovaný chce využít reálně sjednaných cen jiných společností k určení obvyklé ceny, kterou by sjednal žalobce, kdyby nebyl se svým dodavatelem spojenou osobou, pak je třeba znát jak

podmínky, za kterých byly sjednány reálné ceny mezi jinými společnostmi, tak i ty, za kterých své ceny sjednával žalobce. Jedině pak je možné provést onu korekci, o které mluví v citovaném rozsudku NSS. Jelikož jde pak o skutečnosti nutné k prokázání odlišnosti ceny sjednané žalobcem od ceny sjednané mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, tíží důkazní břemeno o nich žalovaného.

47. V nyní posuzované věci vyšlo najevo, že fotbalové kluby sice byly schopné poskytovat svým přímým zákazníkům komplexní služby, kdy např. v případě Sigmy, jak vypověděl svědek Mgr. M. R., člen představenstva Sigmy, výrobu a instalaci od určité částky klub nejen zajišťoval, ale i hradil, nicméně jednalo se o individuální dohodu. Rovněž se ze správního spisu podává, že reklamní plochy byly pronajímány reklamním agenturám, v případě FC Baník dokonce většina lukrativních (tedy v záběru TV kamer) reklamních ploch. Na uvedeném nic nemění existence volné lukrativní reklamní plochy (a to včetně těch v blízkosti středové čáry), neboť ze spisu nevyplývá, zda taková plocha byla vůbec nepronajata (tedy způsobila nájem přímo od klubu) nebo zda byla pronajata právě reklamní agentuře, která ji neobsadila. Vyslechnutí svědkové výslovně nevyloučili možnost žalobcem tvrzené situace, kdy jsou všechny lukrativní plochy obsazeny reklamními agenturami, a naopak ze spisu vyplývá, že pronájem plochy reklamní agentuře byl pro kluby žádoucí možností pro zjednodušení činnosti klubu.
48. Vycházel – li žalovaný za této situace při stanovení referenční ceny pouze z cen, které byly sjednány přímo s kluby, a vyloučil – li žalobcem předložený znalecký posudek z důvodu, že vychází z nemožnosti poptat plnění přímo od fotbalových klubů, nemá tato úvaha žalovaného oporu ve spise, neboť nebylo prokázáno, že by žalobce měl reálnou, nikoli hypotetickou, možnost sjednat požadovanou reklamu přímo s příslušným klubem. Naopak, byla – li část (u FC Baník převážná) reklamních ploch, o kterou měl žalobce zájem, pronajata reklamním agenturám, nelze ceny, které dosáhly reklamní agentury s klubem a ceny, za které tyto plochy pronajímaly reklamní agentury, při stanovení referenční ceny vyloučit, aniž by to mělo vliv na objektivitu jejího určení. Za situace, kdy je to žalovaný (správce daně), kdo má důkazní povinnost ke všem rozhodným skutečnostem, je pochybení v tomto směru zásadní, neboť závěr o existenci odlišnosti sjednaných cen od ceny referenční, a tedy o existenci spojených osob podle citovaného § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 z. d. p., nemá oporu ve spise. Za této situace soudu nezbylo, než napadené rozhodnutí zrušit pro vady podle § 78 odst. 1 s. ř. s.
49. V dalším řízení se žalovaný neopomine vypořádat jak s předmětným znaleckým posudkem, tak zejména s jeho doplněním, které žalobce soudu předložil.
50. Pro úplnost se krajský soud stručně vyjádří ke zbývajícím námitkám této skupiny. Stran tvrzeného pochybení ohledně nezkoumání pozice banneru (námitka popsána v bodě 12. tohoto rozsudku soud konstatuje, že takového pochybení se správní orgány nedopustily. Naopak, ve zprávě o daňové kontrole, na kterou se odkazuje i napadené rozhodnutí, je u každého jednoho srovnávaného subjektu uvedeno, kde měl banner umístěn a to buďto přímo poznámkou „v záběru TV kamer“ nebo označením tribuny. Které tribuny jsou na jednotlivých stadionech v záběru TV kamer, bylo předmětem dokazování.
51. Stran námitek, že podstatné je realizované plnění a nikoliv plnění smluvní a že se správce daně dopustil chyby, když srovnával prokázané plnění žalobce s neprokázaným plněním společnosti HOCHTIEF CZ a. s. je nutno uzavřít, že tato je rovněž nedůvodná. Smlouvy uzavřené jinými subjekty slouží správci daně jako pomůcka při stanovení ceny obvyklé.

Pro to, aby mohly tomuto účelu sloužit, není rozhodné, jestli byla smlouva následně splněna a jak, či z jakého důvodu se tak nestalo. Jde právě a jen o to, jaká cena v ní byla sjednaná. Nutností naopak jsou již výše řešené obdobné podmínky a subjekty (srov. rozsudek NSS ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012 – 33).

52. Žalovanému lze dále obecně přisvědčit, že znalecké zkoumání je prostředek reagující na absenci nezbytných speciálních znalostí, což judikoval i NSS např. v rozsudku ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014 – 119. Reklama je běžně obchodovaná komodita, jejíž posouzení zásadně vyžaduje toliko běžné znalosti o fungování trhu, i u ní se však může jednat o specifickou situaci, vyžadující proto pro stanovení referenční ceny znalecké zkoumání, což v tuto chvíli zatím nebylo zjištěno, neboť závěr žalovaného o relevanci pouze cen dosažených mezi klubem a žadatelem o reklamu pro stanovení referenční ceny nemá oporu v spise. Teprve po vyjasnění otázky relevance cen, kterými má být tvořena cena referenční, se žalovaný vypořádá s otázkou nutnosti znaleckého zkoumání a současně vyhodnotí závěry žalobcem předloženého znaleckého posudku a jeho doplnění.

K zbývajícím žalobním námitkám

53. Vzhledem k nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí se soud k ostatním žalobním námitkám vyjádří pouze v rozsahu, ve kterém je lze zodpovědět bez ohledu na neexistenci závěru o spojených osobách. Tento brání přezkoumání zejména druhé skupiny námitek, ke kterým se soud proto vyjadřovat nebude.
54. Stran žalobcovy námitky dobré víry a legitimního očekávání, jak tuto soud popsal v bodě 15. tohoto rozsudku, se soud plně ztotožnil s názorem žalovaného, že nelze legitimně očekávat, shodné rozhodnutí správce daně za situace, kdy byl prokázán zcela odlišný skutkový stav. Nelze také opomenout odstup čtyř let mezi hodnocením důkazů v rámci první a druhé daňové kontroly, kdy nelze vyloučit, aby byly i obdobné důkazy hodnoceny jinak s ohledem na vývoj správní praxe a judikatury soudů. Žalobcův výklad, doveden *ad absurdum*, by pak vedl k nepostižitelnosti nelegálního jednání neodhaleného při první možné příležitosti.
55. Stran neprovedených svědeckých výpovědí shledal soud, že se žalovaný vyjádřil ke každému navrhanému svědkovi a v kontextu toho, k čemu měl být svědek vyslechnut, posoudil, zda jeho výslech provede, či nikoliv, kdy toto vždy řádně odůvodnil. V případě paní S. F., účetní žalobce, uvedl, že postupy uplatňované odvolatelem při ověřování jeho dodavatelů jsou skutečností, která není schopna zvrátit závěry daňového řízení. Stran daně z příjmů právnických osob je totiž podstatné, že došlo k deformaci ceny bez náležitého vysvětlení a tato deformace ceny měla za následek ovlivnění základu daně. Řečené úvaze není, dle názoru soudu, čeho vytknout a tedy rovněž tato námitka je nedůvodná.
56. Ohledně ostatních svědků uvedl k jejich neprovedení žalovaný, že podle vyslechnutých svědků se sportovní kluby snažily všemi dostupnými způsoby zajistit financování pro svou činnost a zájemce o uzavření smlouvy přímo s klubem se neodmítal. To je sice pravdou, nicméně soud ze správního spisu zjistil, že možnost sjednání reklamy přímo s klubem nebyla u lukrativních ploch bez limitů, vyplývajících z pronájmu části (u FC Baníku většiny) těchto ploch reklamním agenturám. Nutnost výsledku těchto svědků tak bude nutno teprve vyhodnotit v dalším řízení.
57. Co se týče neprovedení svědků jmenovaných v bodě 17. tohoto rozsudku, se soud ztotožnil se žalovaným na názoru, že výslech Ing. L. K. by byl nadbytečný, neboť svědek

byl stran skutečností, ke kterým měl vypovídat, již vyslechnut v rámci daňového řízení u společnosti RWR s. r. o., kdy protokol o řečené výpovědi byl zařazen na žádost žalobce do správního spisu nyní řešené věci.

58. Stran neprovedení důkazu smlouvou mezi Baníkem a společností DHL Express (Czech Republic) s. r. o. soud konstatuje, že tento důkaz byl proveden, avšak správními orgány bylo seznáno, že plnění, jehož se ze smlouvy spol. DHL Express (Czech Republic) s. r. o. dostalo, nesplňovalo výběrová kritéria pro zařazení do vzorku smluv vhodných ke stanovení referenční ceny, neboť neobsahovalo zajištění reklamy formou reklamního panelu. Žalobní námitka je tedy nedůvodná, neboť se míjí s obsahem napadeného rozhodnutí.

Závěr a náhrada nákladů řízení

59. S ohledem na výše uvedené nezbylo soudu než napadené rozhodnutí ve shodě s ustanovením § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušit pro nezákonnost a věc vrátit žalovanému podle § 78 odst. 4 s. ř. s. k dalšímu řízení.
60. Vzhledem k tomu, že v řízení byl plně procesně úspěšný žalobce, vzniklo mu v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, k jejichž náhradě soud žalovaného zavázal. Náklady řízení žalobce představují:

a)	zaplacený soudní poplatek	3 000 Kč
b	náklady právního zastoupení advokátem	
)		
□)	odměna advokáta za zastupování v řízení ve výši 3 100 Kč / úkon při těchto úkonech právní služby:	§ 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), g)
1)	příprava a převzetí věci	vyhl. č. 177/1996 Sb.
2)	sepis žaloby	
3)	replika	
4	účast na jednání před soudem	12 400 Kč
□)	paušální náhrada hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč / úkon při úkonech právní pomoci vypočtených pod písm. □)	§ 13 odst. 4 vyhl. č. 177/1996 Sb.
		1 200 Kč
<i>Celkem</i>		16 600 Kč

Všechny tyto náklady řízení podle obsahu spisu žalobci prokazatelně vznikly a jedná se o náklady nezbytně nutné k uplatnění jeho práv. Soud proto žalovaného k jejich zaplacení zavázal, a to k rukám zástupce žalobce podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“) ve spojení s ustanovením § 64 s. ř. s. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ustanovením § 160 odst. 1 občanského soudního řádu, neboť tato lhůta je přiměřená možnostem žalovaného.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Ostrava 5. srpna 2020

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu