



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. Martina Láníčka ve věci

žalobkyně: **ACTRAD s.r.o.**
sídlem Potoční 1091, Frýdek, 738 01 Frýdek-Místek
zastoupená advokátem Mgr. Martinem Blaškem, LL. M.
sídlem Olbrachtova 1334/27, 110 00 Ostrava

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 38758/17/5200-11432, ze dne 5. 9. 2017, ve věci
daně z příjmů právnických osob

takto:

Shodu s prvopisem potvrzuje

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou doručenou do datové schránky Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“) dne 15. 11. 2017 domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného uvedeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“). Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil odvoláním napadená rozhodnutí (dodatečné platební výměry) Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) č. j. 2989243/16/3207-51523-800279, ze dne 19. 9. 2016, kterým správce daně doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za rok 2011 a č. j. 2610573/16/3207-51523-800279, ze dne 25. 7. 2016, kterým správce daně doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za rok 2012 (včetně penále). Důvodem doměření daně bylo v obou případech zvýšení daňového základu v návaznosti na snížení výše uznatelných výdajů vynaložených žalobkyní na reklamní a propagační služby, které jí v rozhodných zdaňovacích obdobích poskytovali dodavatelé PRESSTEX PRINT s.r.o. (v roce 2011) a PRESSTEX MEDIA SE (v roce 2012). Daňové orgány podřadily smluvní vztah mezi žalobkyní a uvedenými dodavateli pod režim tzv. „jinak spojených osob“ podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona číslo 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a protože se ceny sjednané ve smlouvách lišily od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, přičemž cenový rozdíl nebyl žalobkyní uspokojivě doložen, upravily daňové orgány daňové základy v uvedených zdaňovacích obdobích o zjištěné rozdíly.
2. Žalobkyně v žalobě uplatnila několik žalobních bodů procesního i hmotněprávního charakteru. V procesní části žalobkyně namítala nedostatečně zjištěný skutkový stav, nesprávné právní posouzení, formální a obsahové vady napadeného rozhodnutí, nevypořádání jejích odvolacích námitek, překročení mezí správního uvážení a nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů s tím, že z rozhodnutí není zcela zřejmé, jakými podklady se správní orgány při rozhodování řídily. Podle žalobkyně žalovaný zpochybnil uskutečnění deklarovaného pořízení reklamních a propagačních služeb, neboť uvádí, že se žalobkyni nepodařilo předloženými důkazními prostředky prokázat, že reklama se uskutečnila přesně podle uzavřených smluv a za sjednanou cenu, v čemž spatřuje výrazný odklon od argumentace žalovaného v předchozím průběhu řízení, ve kterém žalovaný (obdobně jako správce daně) nezpochybňoval provedení reklamy. Napadené rozhodnutí tedy neumožňuje žalobkyni rozpoznat, jaké konkrétní jednání jí je vyčítáno. Ve vztahu ke stanovení referenčních cen podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů žalobkyně uvedla, že uvedené zákonné ustanovení nehovoří ani o ceně běžné ani o ceně obvyklé, nýbrž jen o cenách sjednávaných v běžných obchodních vztazích. V praxi se však podle žalobkyně užívá spíše pojem obvyklá cena, a to zejména z toho důvodu, že samotné citované ustanovení odkazuje na zákon číslo 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), který již pojem „ceny obvyklé“ pro účely zákona o daních z příjmů legálně definuje. Zákon o daních z příjmů sice neurčuje přesný způsob, jakým má správce daně stanovit cenu běžnou v prostředí fungující hospodářské soutěže, to ovšem podle žalobkyně neznamená, že určení její výše závisí na libovůli správce daně. Je na jeho uvážení, které subjekty zahrne do vzorku pro zjištění ceny

obvyklé, na druhou stranu však zvolené subjekty musí korespondovat se situací daňového subjektu (osoby blízké či jinak spojené), a své úvahy o výběru musí odůvodnit. Na správce daně jsou kladeny takové požadavky, aby případné zvýšení daňové povinnosti bylo zákonné a spravedlivé a jeho rozhodnutí přezkoumatelné. Podle žaloby je ke zjištění ceny obvyklé nejprůhodnější porovnávací metoda spočívající ve výběru vhodného vzorku subjektů vykonávajících podnikatelskou činnost za stejných nebo alespoň obdobných podmínek. Správce daně při aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů musí s ohledem na zásady daňového řízení (např. na zásadu přiměřenosti) a na povinnost zjistit skutkový stav co nejúplněji volit takové prostředky, které pomohou takovou částku stanovit a které budou co nejvíce odpovídat situaci daňového subjektu (spojených osob). V ideálním stavu by proto měl pro výpočet volit subjekty provozující stejnou či alespoň obdobnou podnikatelskou činnost, a to ve stejném čase a po stejně dlouhé období. Přitom musí vybrat dostatečné množství subjektů, aby na základě jejich údajů mohl učinit dostatečně objektivní a spravedlivý závěr. Teprve poté, co správce daně splní všechny požadavky shora vymezené a shromáždí vybraný soubor cen, může přistoupit ke stanovení ceny obvyklé. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu žalobkyně namítla, že cenu sjednávanou v běžných obchodních vztazích nelze absolutizovat jediným číslem, jak učinil správní orgán, ale je ji třeba stanovit alespoň intervalem nejčastěji realizovaných cen. Je-li cena obvyklá stanovena určitým cenovým rozpětím, je pak spravedlivé, aby správce daně doměřil daňovou povinnost poplatníka rozdílem mezi cenou jím sjednanou a horní hranicí tohoto cenového rozpětí. Aritmetický průměr či jiné obdobné způsoby výpočtu ceny obvyklé pak není možné aplikovat, jelikož by se takto zjištěná hodnota mohla pohybovat mimo stanovené rozpětí. Z obsahu odůvodnění není podle žalobkyně možné zjistit, jakým způsobem správce daně postupoval a které skutečnosti vzal v úvahu pro doměření daňového rozdílu. Cena obvyklá, tedy její horní hranice, to určitě nebyla. Správci daně dále žalobkyně vytkla, že stanovil cenu obvyklou na podkladě srovnání smluv, které konkrétní společnosti uzavřely nikoliv s reklamní agenturou, jako tomu bylo v případě žalobkyně, nýbrž přímo s fotbalovým klubem a provizi reklamní agentury přitom ve výpočtu nijak nezohlednil. Za tohoto stavu nelze podle žalobkyně hovořit o tom, že by správce daně provedl srovnání plnění realizovaných za stejných nebo obdobných podmínek, jak to vyžaduje zákon.

3. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby s odkazem na napadené rozhodnutí. Zdůraznil, že nepopřel faktické umístění reklamních panelů, ale deklarovaného dodavatele, deklarovaný rozsah plnění a deklarovanou cenu předmětných služeb. Podle žalovaného se žalobkyni nepodařilo prokázat, že se reklama uskutečnila přesně podle uzavřených smluv a za smlouvenou cenu, protože kritéria stanovení ceny byla velmi obecná a nekonkrétní. Pokud jde o důkazní prostředky předložené žalobkyní k prokázání deklarovaných služeb v průběhu daňové kontroly, tak se podle žalovaného jedná o důkazní prostředky formální povahy, které mohou v obecné rovině obstát pouze za situace, že obchodní transakce nevykazují žádné pochybnosti. Protože správce daně zjistil rozpory mezi předloženými důkazními prostředky a svými zjištěními, bylo na žalobkyni, aby prokázala svá tvrzení předložením nových důkazů nebo korekcí původních tvrzení, což žalobkyně neučinila. Žalovaný se dále vyjádřil k aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu konstatoval, že pro aplikaci uvedeného ustanovení je nutné kladně odpovědět na dvě otázky, a to zda šlo o spojení osob ve smyslu zákona o daních z příjmů a zda správce daně prokázal, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných

obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Žalovaný s odkazem na body 68 až 94 napadeného rozhodnutí konstatoval, že cena reklamních a propagačních služeb sjednaná v předmětných smlouvách byla značně nadhodnocená v porovnání se smlouvami, které měly sjednané jiné subjekty. Správce daně proto stanovil ve vztahu k jednotlivým místům plnění reklamních a propagačních služeb (stadion Bazaly, stadion AC Sparta Praha, Andrův stadion a areál Golf Arény Ostrava) referenční (obvyklou) cenu, a to ve prospěch žalobkyně na úrovni horní hranice zjištěného intervalu reálně existujících cen. Žalovaný odmítl potřebu zpracování znaleckého posudku za účelem prokázání adekvátnosti sjednaných cen a vyvrácení domněnky o mnohonásobném navýšení ceny, neboť nic nebránilo tomu, aby žalobkyně kdykoliv v průběhu daňového řízení nechala znalecký posudek vypracovat, a předložit jej jako důkazní prostředek. Podle žalovaného tak žalobkyně neunesla důkazní břemeno (§ 92 odst. 3 daňového řádu) ohledně prokázání oprávněnosti uplatnění částky ve výši rozdílu mezi cenami sjednanými a referenčními a v rozsahu zjištěných rozdílů jí byla doměřena daň.

4. Žalobkyně v rámci repliky ze dne 4. 3. 2019 poukázala na znalecký posudek Dr. Ing. V. H., MBA., Ph. D., který podle jejího názoru vyvrací argument žalovaného o mnohonásobně navýšené ceně plnění za reklamní služby ve vztahu k reklamě žalobkyně. Dále zdůraznila, že pokud žalovaný hodlal aplikovat § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, bylo jeho povinností prokázat úmysl na straně žalobkyně, k čemuž určité nepostačuje konstatování o mnohonásobně navýšené ceně reklamy, ale muselo by být konstatováno, že žalobkyně o navýšení ceny věděla, což v řízení prokázáno nebylo. Žalobkyně uvedla, že neměla ani jeden racionální důvod domnívat se, že cena reklamy je nepřiměřená a neobstojí argument žalovaného, že to mohla zjistit z výročních zpráv fotbalových klubů nebo článků na internetu. Zdůraznila, že její možnosti jsou mizivé oproti možnostem žalovaného. Žalovanému dále vytkla, že se vůbec nezabýval subjektivní stránkou a z dosavadního řízení ani neplyne, že by jednotlivé fotbalové kluby a dodavatelé byli spojenými osobami a že z tohoto spojení žalobkyně neoprávněně profitovala. Za předpokladu pak žalobkyně označila závěr žalovaného, podle kterého mohla uzavřít smlouvu přímo s fotbalovými kluby, který podle žalobkyně svědčí o naprosté neznalosti podnikatelské reality ze strany žalovaného. K závěru žalovaného ohledně neefektivnosti reklamy pak žalobkyně uvedla, že efektivitu nákladů vynaložených na reklamu sledovala, a to na podkladě stěžejních ekonomických ukazatelů, ze kterých měla důvod se domnívat, že reklama je účinná a požadovaný efekt byl dosažen. Nelze však na ni požadovat, aby prokázala konkrétní účinky reklamy.
5. Krajský soud po ověření, že žaloba byla podána včas, nařídil k projednání věci ústní jednání, při kterém oba účastníci setrvali na svých stanoviscích. Zástupce žalobkyně u jednání zopakoval své výtky vůči postupu žalovaného, který generoval vztah spojených osob výhradně na základě navýšené reklamní ceny a namítl, že žalovaný dosud přezkoumatelným způsobem neosvětlil, jaký profit měla žalobkyně z toho mít, používá řadu pojmů, kterým nepřirazuje obsah a dovozuje z toho vztah spojených osob. Také zdůraznil, že v řízení nebyl prokázán úmysl žalobkyně k daňové optimalizaci.
6. Z příslušného daňového spisu krajský soud zjistil, že dne 21. 10. 2014 zahájil správce daně u žalobkyně daňovou kontrolu, při které kontroloval mimo jiné daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2011 a 2012 (zjištěno z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 21. 10. 2014). Správce daně se zaměřil na prověřování žalobkyní uplatněných výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Konkrétně se jednalo o

výdaje na reklamní a propagační služby, které měli žalobkyni poskytnout dodavatelé PRESSTEX PRINT s.r.o. v roce 2011 na základě 10 uzavřených smluv o reklamě za celkovou cenu 43 500 000 Kč (*veškeré uváděné ceny jsou bez DPH – poznámka krajského soudu*) a PRESSTEX MEDIA SE v roce 2012 na základě smluv číslo 20/2012 a 35/2012 (za cenu 17 200 000 Kč) a číslo 38/2012 a 45/2012 (za celkovou cenu 24 400 000 Kč). Předmětem smluv uzavřených s dodavatelem PRESSTEX PRINT s.r.o. v roce 2011 a dále smluv s dodavatelem PRESSTEX MEDIA SE číslo 20/2012 a 35/2012 bylo umístění loga žalobkyně na reklamním panelu (6 x 1 m) na stadionu Bazaly v Ostravě, inzerce v bulletinu vydávanému k domácím zápasům FC Baník Ostrava a poskytnutí VIP vstupenky na domácí zápasy tohoto klubu. Ve zbývajících dvou smlouvách číslo 38/2012 a 45/2012 byly od druhého pololetí 2012 reklamní služby rozšířeny o umístění loga žalobkyně na reklamním panelu (6 x 1 m) na stadionu AC Sparty Praha nebo SK Sigma Olomouc a o poskytnutí prostor pro umístění reklamní plochy v areálu Golf Arény v Ostravě. Správce daně vyslechl jednatele žalobkyně, který uskutečnění reklamních služeb potvrdil a doložil. Dále při výslechu dne 10. 6. 2015 uvedl, že souhlasil s navrženou cenou, neověřoval, kolik platí za stejné reklamní služby jiné daňové subjekty a další dodavatele reklamních služeb nehledal. Správce daně následně zjišťoval, za jakých podmínek zjištění dodavatelé předmětná plnění získali se závěrem, že se tak stalo přímo od jednotlivých fotbalových klubů, resp. společností tyto kluby provozující a od společnosti Golf Aréna Ostrava s.r.o. Konkrétně se jednalo o smlouvu o poskytování reklamních a propagačních služeb uzavřenou mezi PRESSTEX PRINT s.r.o. a FC Baník Ostrava, a.s. dne 1. 6. 2011, na jejímž základě získal dodavatel PRESSTEX PRINT s.r.o. právo na umístění 15 reklamních panelů o rozměru 6 x 1 m v areálu stadionu Bazaly mimo záběr TV kamer a 1 reklamní panel o stejném rozměru v záběru TV kamer na dobu od 1. 7. 2011 do 30. 6. 2016 (spolupráce byla následně ukončena dohodou ke dni 31. 1. 2012) za celkovou cenu 900 000 Kč na sezónu, která zahrnovala také inzerci v bulletinu k domácím zápasům FC Baník Ostrava a VIP vstupenky na domácí zápasy, dále o smlouvu o poskytování reklamních a propagačních služeb uzavřenou mezi FC Baník Ostrava, a.s. a PRESSTEX MEDIA SE ze dne 19. 12. 2011 na dobu od 1. 1. 2012 do 30. 6. 2012, podle které měla společnost PRESSTEX MEDIA SE právo na umístění 15 reklamních panelů o rozměru 6 x 1 m v areálu stadionu Bazaly mimo záběr TV kamer a 1 reklamní panel o stejném rozměru v záběru TV kamer za cenu ve výši 300 000 Kč. K posledně uvedené smlouvě byl uzavřen dodatek číslo 1 ze dne 1. 2. 2012, podle kterého došlo ke změně předmětu smlouvy na 4 reklamní panely o rozměru 6 x 1 m v areálu stadionu mimo záběr kamer a 1 reklamní panel o stejném rozměru v záběru TV kamer, k tomu 5 zlatých VIP klubových karet na všechna domácí utkání Gambrinus ligy, Ondrášovka Cupu a na přátelská utkání A mužstva FC Baník Ostrava a dále k rozšíření trvání smlouvy do 30. 6. 2016 s garancí smluvní ceny ve výši 50 000 Kč na sezónu za panel mimo záběr TV kamer a 150 000 Kč na sezónu za reklamní panel v záběru TV kamer. Dále se jedná o smlouvu o poskytnutí reklamy ze dne 1. 8. 2012 uzavřenou mezi společností AC Sparta Praha fotbal, a.s. a PRESSTEX MEDIA SE na pronájem 1 ks reklamní plochy o rozměru 6 x 1 m na fotbalovém stadionu Sparty Praha za cenu 250 000 Kč na 11 měsíců (v období od 1. 8. 2012 do 30. 6. 2013) a smlouvu o poskytování reklamních služeb ze dne 6. 6. 2012 uzavřenou mezi SK Sigma Olomouc, a.s. a PRESSTEX MEDIA SE, jejímž předmětem bylo umístění reklam na šesti pozicích dynamického systému o rozměru 6 x 1 m v areálu Androva stadionu v Olomouci v období od 1. 7. 2012 do 30. 6. 2013 za cenu ve výši 300 000 Kč. Na základě smlouvy o pronájmu reklamních ploch ze dne 1. 6. 2012 uzavřené mezi Golf Aréna

Ostrava s.r.o. a PRESSTEX MEDIA SE na období od 1. 6. 2012 do 31. 5. 2013 měl dodavatel žalobkyně prostor pro umístění reklam o rozměru 50 m² za cenu ve výši 100 000 Kč. Správce daně následně zaslal žalobkyni prostřednictvím jejího zástupce výzvy k prokázání skutečností podle § 92 odst. 4 daňového řádu (ze dne 4. 4. 2016 na rok 2011 a ze dne 1. 10. 2015 na rok 2012), ve kterých seznámil žalobkyni se svými dosavadními zjištěními, identifikoval pochybnosti o obvyklosti ceny s ohledem na její navýšení a požadoval s odkazem na § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů objasnění a doložení ceny sjednané ve smlouvách s dodavateli. Žalobkyně v reakci uvedla, že cena byla sjednána na základě návrhu dodavatelů a zohledňovala počet fotbalových utkání, jejich atraktivitu, televizní vysílání a reklamní dopad nejen do fotbalové, ale také širší sportovní veřejnosti. Cena odpovídala jejím možnostem při své reklamní propagaci. Žalobkyně zdůraznila, že jednala s péčí řádného hospodáře a řádným způsobem zajistila propagaci podnikatelské činnosti.

7. Konečné závěry shrnul správce daně ve zprávách o daňové kontrole (č. j. 2945464/16/3207-61563-807088 za rok 2011 a č. j. 2320191/16/3207-61563-807088 za rok 2012), ve kterých zdůraznil především mnohonásobné navýšení ceny reklamy poskytnuté dodavateli žalobkyni oproti cenám, za které dodavatelé tato plnění pořídili od svých dodavatelů, tj. jednotlivých fotbalových klubů a Golf Arény Ostrava, s. r. o. Správce daně provedl výpočet nákladů dodavatelů na pořízení jednotlivých reklamních služeb (str. 12 zprávy o daňové kontrole za rok 2011 a str. 18 zprávy o daňové kontrole za rok 2012) se závěrem, že za rok 2011 dodavatel PRESSTEX PRINT s.r.o. navýšil žalobkyni cenu 290x a dodavatel PRESSTEX MEDIA SE za rok 2012 až 133x. Správce daně dále ve zprávách o daňové kontrole konstatoval, že žalobkyně nijak neověřovala výhodnost cen reklamy, tyto ceny nereflektovaly konkrétní okolnosti (vysílání zápasu v televizi, atraktivnost zápasů). Dále správce daně zdůraznil znalost sportovního prostředí u jednatele žalobkyně, který byl v letech 1998 až 2005 jednatelem a společníkem společnosti HANDBALL Club FM, s.r.o., kde působil také jako prezident klubu, z čehož dovodil, že se dlouhodobě pohyboval ve sportovním prostředí a měl by být schopen posoudit neadekvátnost požadované ceny. Na základě těchto skutečností, ve spojení s neověřováním obou dodavatelů ze strany žalobkyně a nevyhodnocením efektu reklamy, dospěl správce daně k závěru, že se jedná o řetězovou obchodní transakci uskutečněnou za účelem získání neoprávněného zvýhodnění.
8. V návaznosti na výsledky daňové kontroly vydal správce daně ve dnech 19. 9. 2016 a 25. 7. 2016 již zmíněné dodatečné platební výměry, kterými doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011 a 2012 a sdělil jí povinnost zaplatit z doměřených daní penále. Proti oběma dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, ve kterých protestovala především proti závěrům o mnohonásobně navýšené ceně reklamy a proti postupu správce daně při stanovení ceny podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Zpochybnila také závěry správce daně, které dovodil z předchozího působení jednatele žalobkyně ve sportovním prostředí, jakož i jeho závěry o neověřování dodavatelů, o nevyhodnocení efektu reklamy a o nedostatečné kontrole uskutečnění reklamy. O obou odvoláních rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím. Žalovaný dospěl ve shodě se správcem daně k závěru, že za zdaňovací období 2011 žalobkyně neprokázala oprávněnost výdajů ve výši rozdílu mezi cenou sjednanou ve výši 43 500 000 Kč a cenou referenční ve výši 1 800 000 Kč stanovenou správcem daně postupem podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmu, proto byl základ

daně zvýšen o částku zjištěného rozdílu 41 700 000 Kč. Stejně tak žalobkyně podle odůvodnění napadeného rozhodnutí neprokázala za zdaňovací období 2012 oprávněnost uplatnění výdajů ve výši rozdílu mezi cenami sjednanými v celkové výši 41 600 000 Kč a cenami referenčními stanovenými správcem daně v celkové výši 2 227 000 Kč (1 800 000 Baník + 350 000 Sparta + 56 000 Olomouc + 21 000 Golf Aréna Ostrava), proto byl základ daně zvýšen o zjištěný rozdíl ve výši 39 373 000 Kč. S ohledem na rozsah odůvodnění se bude krajský soud jednotlivými důvody napadeného rozhodnutí podrobněji zabývat v rámci projednání žalobních bodů. Podle doručanky datové zprávy bylo napadené rozhodnutí doručeno žalobkyni prostřednictvím jejího zástupce dne 16. 9. 2017, což krajský soud vyhodnotil při posuzování včasnosti žaloby.

9. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí podle § 75 odst. 2 zákona číslo 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu vymezeném žalobními body a dospěl k závěru, že žaloba důvodná není.
10. Úvodem hodnocení žalobních bodů považoval krajský soud za nezbytné provést jejich určitou selekci na ty, které se týkají přezkoumávaného rozhodnutí a jsou projednatelné a dále na ty ostatní.
11. Druhá skupina se týká především procesních námitek uvedených v bodech 2.1, 2.2, 2.3, 3.1 a 5.2 žaloby, které žalobkyně blíže nekonkretizovala a krajský soud je mohl projednat pouze v té míře obecnosti, v jaké je žalobkyně v žalobě uplatnila. Žalobkyně totiž nijak nekonkretizovala své námitky proti zjištěnému skutkovému stavu (2.1), ani zásadní vady formálního i obsahového rázu, kterými napadené rozhodnutí údajně trpí (2.2), meze správního uvážení, které měl žalovaný překročit, ustálenou rozhodovací praxi, od které se měl žalovaný odchýlit (2.3), případně odvolací námitky, které nevypořádal (3.1 a 5.2). V této souvislosti krajský soud připomíná dlouhodobé a ustálené závěry správních soudů, podle kterých míra precizace žalobních bodů do značné míry předurčuje, jaké právní ochrany se žalobkyni u soudu dostane. Čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu správní soud přistoupí a posoudí ho. Není na místě, aby soud za žalobkyni spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují (srov. např. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, č. 2162/2011 Sb. NSS). Ke shora uvedeným obecně formulovaným námitkám tak lze rovněž pouze obecně uvést, že podle zjištění krajského soudu obsahuje napadené rozhodnutí veškeré formální náležitosti stanovené v § 102 daňového řádu, v postupu daňových orgánů předcházejícím vydání napadeného rozhodnutí nebyla shledána žádná procesní vada, která by byla způsobilá založit jeho nezákonnost, odůvodnění napadeného rozhodnutí je podrobné, žalovaný se vyčerpávajícím způsobem vypořádal se všemi důkazními návrhy, jakož i s námitkami žalobkyně a krajský soud neshledal ani žádná pochybení v jeho skutkových zjištěních a závěrech, což bude podrobněji rozvedeno níže.
12. Zcela bez souvislosti s přezkoumávanou věcí jsou pak úvahy žalobkyně ohledně náležitostí výroku správního rozhodnutí o správním deliktu a sankce za něj (body 4.1 až 4.3 a 4.5 žaloby), protože v přezkoumávaném daňovém řízení se o správním deliktu nerozhodovalo.
13. Jisté opodstatnění má námitka žalobkyně uvedená v bodech 3.6 a 4.4 žaloby. Žalovaný totiž v bodě 118 napadeného rozhodnutí konstatoval, že se žalobkyni nepodařilo předloženými důkazními prostředky prokázat, že se reklama uskutečnila přesně dle uzavřených smluv a za smlouvenou cenu, protože kritéria stanovení ceny byla velmi obecná

a nekonkrétní, což představuje poněkud jiný důvod pro odepření či korekci výše uznatelných výdajů než při zjištění spojených osob, o které žalovaný opřel svůj konečný závěr. Krajský soud však v tomto zdánlivém rozporu nespátřuje vadu, která by měla za následek nezákonnost rozhodnutí. Z celého daňového řízení, jakož i obsahu napadeného rozhodnutí, je zřejmé, že nosným důvodem pro úpravu žalobkyní uplatňovaných výdajů ze strany daňových orgánů bylo podřazení smluvních vztahů mezi žalobkyní a dodavatelem reklamních služeb pod režim § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů a z toho plynoucí důsledky zjištěných rozdílů mezi cenami sjednanými a cenami, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Z obsahu daňového spisu přitom nevyplývají pochybnosti o tom, že reklamní a propagační služby byly poskytnuty podle uzavřených smluv, že tyto služby poskytli deklarovaní dodavatelé, kteří disponovali právy k předmětným reklamním službám od jednotlivých fotbalových klubů, resp. Golf Arény Ostrava, s.r.o. Stejně tak správce daně a žalovaný pracovali s jednotlivými cenami služeb sjednanými ve smlouvách uzavřených mezi žalobkyní a jejími dodavateli, aniž by z jejich výpočtů vyplývaly pochybnosti o tom, za jaké konkrétní reklamní služby měly být zaplacený. Krajský soud tak nemá pochybnosti o tom, že důvodem pro doměření daně byla úprava daňového základu žalobkyně v návaznosti na postup podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů.

14. Pro souzenou věc je tak rozhodné znění § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, podle něhož platí, že *„liši-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. (...) Spojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí [mj. i] jinak spojené osoby, kterými jsou osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.“*

15. K ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je nutno předeslat, že se jedná o ustanovení definující tzv. „spojené osoby“, u kterých je správce daně oprávněn zkoumat, zda výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů zjevně nepřesahuje kritérium tržní přiměřenosti a v kladném případě upravit výši uznatelných výdajů poplatníka na cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, popř. na cenu určenou podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku. Jak se podává z citovaného zákonného ustanovení, za spojené osoby pro účely uvedeného § 23 odst. 7 je přitom třeba považovat nejen personálně či kapitálově propojené osoby, ale také osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Právě na tyto osoby dopadá daňovými orgány použitý § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů. Jak přitom dovodil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013 - 30 *„osobami spojenými ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů 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.“* Na správci daně přitom je, aby předně prokázal, že se v konkrétním případě jednalo o spojení osob ve smyslu zákona o daních z příjmů, a následně prokázal také to, že se liší ceny sjednané mezi těmito spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo

obdobných podmínek. V případě, že správce daně své důkazní břemeno unese, přechází na daňový subjekt, a to ohledně vysvětlení, resp. doložení zjištěného rozdílu.

16. Žalovaný ve shodě se správcem daně závěr vybudoval závěr o existenci řetězce podléhajícího režimu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, jehož účastníky byli žalobkyně coby příjemce reklamních a propagačních služeb a dodavatelé PRESSTEX PRINT s.r.o. a PRESSTEX MEDIA SE coby poskytovatelé reklamních a propagačních služeb, na zjištěních o způsobu uzavírání obchodních případů (žalobkyně se nezabývala výběrem dodavatele a ceny, ale využil jediné nabídky), obsahu smluv (chybí jednoznačná specifikace ceny poskytnutých služeb, výše ceny tak není vázána na žádný z podstatných parametru běžných u standardních obchodních případů, smlouvy byly ve 2. pololetí 2012 uzavřeny „souhrnně“ pro více míst, přitom cena byla stanovena jedna a nebylo možné zjistit její skladbu či části, které by byly stanoveny ve vazbě na atraktivitu místa, či zápasů), o nadhodnocené ceně reklamy (konečná cena reklamní plochy se oproti prvotní fakturaci podstatně navýšila, ale obsah, rozsah a forma služeb zůstaly beze změny), o způsob provedení reklamy, kdy skutečnou realizaci reklamy zajišťovaly fotbalové kluby (mimo Golf Arény Ostrava) a o malý přínos reklamy pro žalobkyni (podle zjištění daňových orgánů má žalobkyně s dodavateli i odběrateli převážně dlouhodobé vztahy a žalobkyně neposkytuje služby konečnému spotřebiteli). Žalobkyně sice v žalobě zpochybňovala, že by byla účastníkem takového řetězce, v žalobních námítkách však spíše předkládala vlastní úvahy, než aby reagovala na obsah napadeného rozhodnutí. Krajský soud považuje za klíčové zejména závěry o mnohonásobném navýšení ceny reklamních služeb. Již správce daně uzavřel, že rozdíl v cenách účtovaných dodavateli reklamních služeb žalobkyni oproti pořizovacím cenám byl více než 100 násobný. Veškeré výpočty správce daně přitom mají oporu v daňovém spise, jsou přehledně a srozumitelně odůvodněny a ani žalobkyně je žádným způsobem nevyvrátila. V rozsudku ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013 – 27 (veškerá rozhodnutí správních soudů, na která je v tomto rozsudku odkazováno, jsou k dispozici na www.nssoud.cz), Nejvyšší správní soud aplikoval režim jinak spojených osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů na situaci, kdy daňový subjekt zaplatil za odvysílání reklamního sdělení částku cca dvacetkrát zvýšenou oproti původní ceně dodání, aniž by zvýšení bylo odůvodněno jakoukoliv přidanou hodnotou. Na uvedené pak navázal závěrem, že jinak spojenou osobou je: *„každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jehož důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Není důvodná námitka stěžovatelky, podle níž neměla ze zapojení do řetězce žádný užitek. Podstatným zvýšením výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů si snížila základ daně, což je výhoda, kterou výslovně předvídá právě § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů“* (zvýraznění provedl krajský soud). Obdobným způsobem vyhodnotil režim spojených osob Nejvyšší správní soud v již citovaném rozsudku ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013 – 30. Význam obou rozsudků pro projednávanou věc spočívá především v tom, že v obou případech postačoval k podřazení smluvního vztahu pod režim § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů závěr o mnohonásobně navýšené ceně při přeprodávání služeb v řetězci, aniž by takovému navýšení odpovídala adekvátní přidaná hodnota. V daňových věcech posuzovaných v citovaných rozsudcích Nejvyššího správního soudu se přitom jednalo o cca 20 násobné navýšení, zatímco v daňové věci přezkoumávané v tomto řízení je cenové navýšení řádově mnohem vyšší. Za podstatný považuje krajský soud také závěr Nejvyššího správního soudu uvedený v rozsudku č. j. 9 Afs 92/2013 – 27, podle kterého podstatné zvýšení výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a s tím

Shodu s prvopisem potvrzuje

související snížení daňového základu představuje výhodu předvídanou § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, aniž by musel být zjišťován nějaký další užitek či jiná výhoda, která by pro daňový subjekt měla ze spojení vyplývat. Krajský soud konstatuje, že s ohledem na zjištěné a nezpochybněné mnohonásobné navýšení ceny reklamních a propagačních služeb poskytovaných dodavateli žalobkyni oproti pořizovacím cenám těchto dodavatelů je dostačující k závěru, že mezi dodavateli reklamních a propagačních služeb PRESSTEX PRINT s.r.o. a PRESSTEX MEDIA SE na straně jedné a žalobkyní na straně druhé existoval na základě smluv uzavřených v letech 2011 a 2012 vztah jinak spojených osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů se všemi důsledky, které z toho plynou.

17. Také ve druhé části spočívající ve stanovení tzv. referenčních cen shledal krajský soud závěry daňových orgánů jako správné. Správce daně při stanovení těchto cen v roce 2011 a v prvním pololetí roku 2012, tedy v obdobích, ve kterých se posuzované reklamní služby týkaly pouze Baníku Ostrava, vyšel z cen, které v uvedeném čase a na předmětném stadionu platily subjekty, které zde měly umístěnou reklamu. Správce daně vyšel ve prospěch žalobkyně z cen placených společnostmi Auto Heller, s. r. o., která za reklamní služby spočívající např. v logu na dresech hráčů, na 20 otočných panelech, na 4 panelech 6 x 1 m umístěných v záběru televizních kamer, dále ve větším množství VIP a permanentních karet, v 1 reklamním banneru 6 x 6 m v průčelí stadionu a 1 banneru 4 x 3 m pod světelnou tabulí a v umístění 2 automobilů v záběru TV kamer zaplatila za rok 2011 celkem 3 000 000 Kč (250 000 Kč za měsíc) a za první pololetí roku 2012 celkem 900 000 Kč (150 000 Kč za měsíc). Ostatní reklamní partneři pak platili částky řádově nižší (do 100 000 Kč za rok). Správce daně na základě uvedených zjištění stanovil cenu obvyklou za reklamu na fotbalovém stadionu FC Baník Ostrava v roce 2011 a v roce 2012 na částku 150 000 Kč za měsíc, tj. 1 800 000 Kč za rok. Za druhé pololetí roku 2012 pak správce daně referenční cenu navýšil o zjištěné reklamní služby na stadionu Sparty Praha, Sigmy Olomouc a v Golf Aréně na Výstavišti Černá louka v Ostravě. Při zjišťování obvyklé ceny za umístění reklamy na stadionu Sparty Praha v rozhodném období vyšel správce daně ze zjištěné tabulkové ceny reklamní plochy 6 x 1 m v prostorách stadionu sdělené přímo společností provozující fotbalový klub AC Sparta Praha, přičemž vyšší ceny nevyplyvají ani ze smluv uzavřených zjištěnými reklamními partnery tohoto klubu. Správce daně stanovil cenu obvyklou za reklamu na fotbalovém stadionu AC Sparta Praha ve 2. pololetí roku 2012 na úrovni horní hranice zjištěného intervalu cen ve výši 58 333 Kč za měsíc, tj. 350 000 Kč za 2. pololetí 2012. V případě SK Sigmy Olomouc pak správce daně vyšel ze zjištěných cen plnění reklamních partnerů tohoto klubu, podle kterých stanovil dolní hranici intervalu referenčních cen na částku 4 167 Kč a horní hranici na částku 9 333 Kč, tj. 56 000 Kč za 2. pololetí 2012 a tuto horní hranici následně použil pro účely stanovení referenční ceny žalobkyni. Konečně v případě Golf Arény Ostrava, s. r. o. určil správce daně interval cen za reklamu za srovnatelnou reklamní plochu (2 - 2,5 m²) ve 2. pololetí 2012 v intervalu 417 Kč až 3 500 Kč a cenu obvyklou pro účely postupu podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů pak stanovil na horní hranici zjištěného intervalu cen, tj. 3 500 Kč za měsíc a 21 000 Kč za 2. pololetí 2012. Také proti stanovení tzv. referenčních cen žalobkyně v žalobě brojila, ani zde však konkrétně nereagovala na obsah napadeného rozhodnutí a zejména výpočet správce daně. Postup správce daně, který vyhledával subjekty, kterým jednotlivé fotbalové kluby ve shodném místě a čase poskytovaly reklamní služby a zjišťoval ceny těchto služeb, považuje také krajský soud za zcela v souladu s požadavkem uvedeným v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a s ohledem na zjištěné výsledky nepovažoval ani

krajský soud za potřebné ověřovat referenční ceny znalecky. Nemí rovněž pravdou, že by správce daně stanovil cenu sjednávanou v běžných obchodních vztazích absolutní částkou, jak uvádí žalobkyně v bodě 6.4 žaloby nebo že by snad prováděl aritmetické průměry (bod 7.1 žaloby), protože jak ze zpráv o daňové kontrole, tak z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že správce daně vždy nejprve stanovil interval referenčních cen a teprve poté určil cenu, ze které vycházel jak při porovnání s cenami sjednanými žalobkyní, tak při doměření rozdílu ke zdanění, přičemž cena pro účely doměření byla vždy na horní hranici stanoveného intervalu zjištěných referenčních cen. Postup ve prospěch žalobkyně je přitom zřejmý zejména v případě určení cen v souvislosti s reklamními službami na stadionu Baníku Ostrava, které správce daně stanovil podle plateb Auto Heller, s. r. o., která měla k dispozici reklamní služby zcela nesouměřitelné se službami poskytovanými žalobkyní. K závěru, že cena zaplacená žalobkyní v roce 2011 ve výši 43 700 000 Kč za 1 reklamní panel 6 x 1 m, reklamu v bulletinu k domácím zápasům a 1 VIP kartu, je značně nadhodnocená při porovnání s částkou 3 000 000 Kč zaplacenou shora uvedeným reklamním partnerem Baníku Ostrava za reklamu mimo jiné na dresech hráčů, na 20 otočných panelech, na 4 panelech 6 x 1 m umístěných v záběru televizních kamer nebo na 1 reklamním banneru 6 x 6 metr v průčelí stadionu a 1 banneru 4 x 3 metr pod světelnou tabulí, k tomu několik VIP karet (jednalo se přitom i při přepočtu na 1 měsíc o nejvyšší cenu za reklamní služby ve prospěch Baníku Ostrava), není vskutku třeba žádných odborných znalostí, které by musel objasnit znalec, přičemž uspokojivě nemůže uvedený rozdíl vysvětlit ani skutečnost, že pro žalobkyni (na rozdíl od porovnávaných subjektů) zprostředkovali reklamní služby reklamní agentury. Na tomto místě krajský soud opakovaně zdůrazňuje, že žalobkyně v žalobě žádné konkrétní zjištění, závěry a výpočty správce daně nezpochybnila. Krajský soud proto uzavírá, že také rozdíly mezi cenami sjednanými ve smlouvách uzavřených žalobkyní s dodavateli reklamních služeb s cenami obvyklými daňové orgány dostatečně prokázaly a ve svých rozhodnutích (resp. správce daně ve zprávách o daňové kontrole) přesvědčivě vysvětlily.

18. Ke shora uvedenému krajský soud dodává, že v rozsudku č. j. 7 Afs 48/2013-31 se Nejvyšší správní soud věnoval také subjektivní stránce věci se závěrem, že postačí, pokud správní orgány doloží a prokáží, byť i pouze nepřímými důkazy, že zde je řetězec dodavatelů, že je v něm žalobkyně zapojena a zároveň prokáží odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami. V citovaném rozsudku nejvyšší správní soud současně odmítl námitky daňového subjektu, podle kterých je povinností daňových orgánů prokázat subjektivní stránku takového nekalého jednání, resp. vědomost o takovém jednání (úmysl), tj. že smluvní vztah uzavřel s vědomím možného snížení svého základu daně. Otázka zavinění má své opodstatnění v právu trestním, ale nikoliv v nalézacím řízení při správě daní (právu daňovém). Uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu prošel testem ústavnosti, když Ústavní soud v odmítavém usnesení ze dne 12. 8. 2014, č. j. II. ÚS 2764/13 konstatoval, že *„Nejvyšší správní soud pak v napadeném rozsudku dospěl, ve shodě s rozsudkem krajského soudu, k závěru, že osobou podle předmětného § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, je každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jejímž důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, což v případě stěžovatelky spočívalo v 22 násobném navýšení daňově účinného výdaje. Nejvyšší správní soud se v odůvodnění napadeného rozhodnutí vypořádal rovněž s námitkou stěžovatelky, že v jejím případě nebylo prokázáno, že o podvodném jednání svých dodavatelů věděla, nebo vědět mohla. Nejvyšší správní soud k tomu konstatoval, že postačuje, že je správcem daně v daňovém řízení prokázáno a doloženo, že zde je řetězec dodavatelů, že je v něm*

Shodu s prvopisem potvrzuje

stěžovatelka zapojena, průběh toku finančních prostředků souvisejících s dodávkou pro stěžovatelku a zároveň prokázána odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami. Otázka zavinění zde proto neměla své opodstatnění.“ S uvedenými závěry se také krajský soud ztotožňuje, považuje je za příléhavé na projednávanou věc a ve shodě s nimi považuje námitku žalobkyně o neprokázaném úmyslu k daňové optimalizaci za zcela nedůvodnou.

19. Za tohoto stavu již bylo na žalobkyni, aby zjištěné cenové rozdíly zdůvodnila a především doložila, což žalobkyně v žalobě žádným způsobem neučinila a podle zjištění krajského soudu tak neučinila ani v daňovém řízení. Pouze pro úplnost krajský soud dodává, že pokud snad zárodek argumentace směřující k doložení cenových rozdílů měl být v bodě 6.5 žaloby, který se týkal přínosu reklamy pro žalobkyni, pak se jedná o natolik obecné a obsahově prázdné konstatování, že jím zjištěný rozdíl rozhodně doložit nelze. Nadto také v tomto případě žalobkyně nijak nereagovala na odůvodnění napadeného rozhodnutí, ve kterém se žalovaný v bodech 110 a 121 otázkou „Vyhodnocení efektu reklamy“ s odkazem na provedené důkazy zabýval se závěrem, že vzhledem k předmětu činnosti žalobkyně (výroba především pro těžební a důlní průmysl v ostravském regionu), ke zjištění správce daně, že s dodavateli i odběrateli má převážně dlouhodobé vztahy, a že neposkytuje služby konečnému spotřebiteli, se žalobkyně touto otázkou nezabývala, a to ani při přípravě reklamy, ani po jejím ukončení.
20. Krajský soud uzavírá, že žalobkyni se nepodařilo v soudním řízení vyvrátit závěry daňových orgánů o existenci řetězce jinak spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, ani ohledně rozdílu mezi cenami sjednanými a cenami obvyklými a stejně tak žalobkyně v daňovém řízení ani v žalobě netvrdila ani neprokázala racionální důvody pro vynaložení výdajů vyšších, než byla cena obvyklá mezi osobami v běžných, nedeformovaných obchodních vztazích. Proto nelze než uzavřít, že daňové orgány nepochybily, když žalobkyni zvýšily základy daně z příjmů právnických osob pro zdaňovací období let 2011 a 2012 o zjištěné rozdíly.
21. Za situace, kdy krajský soud veškeré žalobní body vyhodnotil jako nedůvodné a v napadeném rozhodnutí ani v řízení, které předcházelo jeho vydání, neshledal žádnou vadu s negativním vlivem na zákonnost napadeného rozhodnutí, ke které by byl povinen přihlédnout z moci úřední, nezbylo krajskému soudu než žalobu pro její nedůvodnost podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.
22. Při rozhodování o náhradě nákladů řízení postupoval krajský soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., a protože procesně úspěšný žalovaný, který by měl v návaznosti na výsledek sporu na náhradu nákladů řízení právo, se tohoto práva vzdal, nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení žádnému z účastníků.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu.

Ostrava 4. března 2019

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje

