



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců Mgr. Jiřího Gottwalda a JUDr. Michala Jantoše ve věci

žalobce: **T. K.**
sídlem X
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Palackého 151/10, Prostějov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 5. 2019, č. j. 20843/19/5200-10422-711473,

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 5. 2019, č. j. 20843/19/5200-10422-711473, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta se sídlem Palackého 151/10, Prostějov.

Odůvodnění:

A) Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 17. 12. 2013 doměřil žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), a podle § 147 a 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, daň z příjmů fyzických osob

(dále jen „daň“) za zdaňovací období roku 2008 ve výši 525 210 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále ve výši 105 042 Kč.

2. Žalobce ve zdaňovacím období roku 2008 uplatnil jako daňově účinné (mimo jiné) výdaje na reklamní plnění, které mělo spočívat v umístění reklamního banneru s logem „S. a. K.“ o rozměrech 6x1 metru na stadionu B. v O. a v umístění loga v informačním bulletinu k domácím zápasům F. B. O. Reklamu však žalobce nesjednával přímo s F. B. O., ale prostřednictvím reklamních společností, které s B. O. uzavřely smlouvu o nájmu reklamních míst.
3. Žalobce takto uplatnil úhrady celkem 6 faktur v období 23. 5. 2008 – 27. 11. 2008 vždy ve výši 200 000 Kč za fakturu, tj. celkem 1 200 000 Kč. Správce daně však z této částky vyloučil výdaje ve výši 1 170 000 Kč jako daňově neúčinné. V plné výši neuznal správce daně výdaje na úhradu dvou faktur vystavených společnostmi P. S. s. r. o., neboť žalobce neprokázal faktickou realizaci reklamního plnění, tj. umístění předmětného reklamního banneru ani v jednom ze 7 zápasů jarní části ligového ročníku 2007/2008. Úhrady čtyř faktur vystavených společnostmi G. F. s. r. o., která měla pro žalobce zajistit reklamu v podzimní části ligového ročníku 2008/2009, uznal správce daně jen částečně, a to ve výši 7 500 Kč za jednu fakturu, neboť reklama byla zaznamenána jen ve dvou případech z 9 zápasů (v zápasech B. O. vs. F. J. dne 1. 12. 2008 a B. O. vs. S. P. dne 3. 11. 2008). Cenu za reklamní služby hrazenou žalobcem společností G. F. s. r. o. však shledal správce daně bezdůvodně nadhodnocenou, a proto k úpravě základu daně využil postup podle § 23 odst. 7 ZDP.
4. Žalovaný zamítl odvolání žalobce proti uvedenému dodatečnému platebnímu výměru poprvé již rozhodnutím ze dne 2. 12. 2014. Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou, kterou zdejší soud rozsudkem ze dne 15. 6. 2016, č. j. 65 Af 5/2015-59 zamítl, avšak tento rozsudek ke kasační stížnosti žalobce zrušil Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) rozsudkem ze dne 31. 10. 2017, č. j. 3 Afs 177/2016-45. Krajský soud po vrácení věci rozhodl ve věci rozsudkem ze dne 17. 10. 2018, č. j. 65 Af 5/2015-110, jímž rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 12. 2014 zrušil, a to v souladu se závazným právním názorem NSS pro nepřezkoumatelnost stanovení referenčních cen výdajů za reklamu.
5. Žalovaný následně ve výroku označeným rozhodnutím ze dne 24. 5. 2019 opětovně zamítl odvolání žalobce a dodatečný platební výměr potvrdil. Žalobce napadl žalobou i toto nové rozhodnutí. Rozsudkem ze dne 21. 12. 2020, č. j. 65 Af 19/2019-47 zdejší soud nové rozhodnutí žalovaného a s ním i předmětný platební výměr zrušil, neboť dospěl k závěru, že ve věci již byla překročena objektivní desetiletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně. S tímto závěrem se však neztotožnil NSS a ke kasační stížnosti žalovaného rozsudkem ze dne 9. 8. 2021, č. j. 4 Afs 30/2021-21, rozsudek zdejšího soudu zrušil. Nyní tak rozhoduje krajský soud ve věci doměření daně žalobci za zdaňovací období roku 2008 již počtvrté.

B) Žaloba a stanovisko žalovaného

6. Žalobce žalobou požadoval zrušení rozhodnutí žalovaného, jakož i samotný dodatečný platební výměr. Zdůraznil, že bylo-li předchozí rozhodnutí žalovaného krajským soudem zrušeno, nebyl legitimován k podání kasační stížnosti, a proto byl nucen námitky proti vypořádání některých žalobních námitek v rozsudku zdejšího soudu ze dne 21. 12. 2020 vtělit až do žaloby proti novému rozhodnutí žalovaného.

7. Žalobní body soud stručně shrnuje takto:

- a) *provádění daňové kontroly se účastnila podjatá úřední osoba, Ing. J. S.* Žalovaný převzal závěr krajského soudu o tom, že trestní oznámení Ing. J. S. na žalobce, jehož pravdivost se nepotvrdila, nesvědčí o jeho podjatosti vůči žalobci, ačkoli soud vycházel z procesně nepoužitelných protokolů o podání vysvětlení v trestním řízení a učinil v rozsudku vzájemně neslučitelné závěry;
- b) *daň byla stanovena po uplynutí prekluzivní lhůty pro její stanovení.* Dodatečný platební výměr byl dne 17. 12. 2013 vydán, aniž by byla s žalobcem předtím řádně projednána zpráva o daňové kontrole, a tudíž nemohl být považován za skutečnost odůvodňující prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Šlo tak jen o formální úkon činěný převážně s cílem dosáhnout prodloužení lhůty pro stanovení daně. Žalovaný ani krajský soud nezohlednili, že součástí spisu je e-mail, v němž vedoucí správce daně vyjádřil své přesvědčení, že lhůta pro stanovení daně již marně uplynula;
- c) *žalovaný převzal závěr NSS o tom, že žalobce v řadě případů neprokázal faktické uskutečnění reklamního plnění* společnostmi P. S., s. r. o. a G. F., s. r. o. spolu se závěrem o nadbytečnosti žalobcem navržených svědeckých výpovědí, *aniž však reflektoval změnu důkazní situace*, k níž došlo tím, že navržení svědci byli vyslechnuti v trestním řízení, kde realizaci reklamy na stadionu F. B. O. potvrdili. Žalovaný hodnotil protokoly o výsledku svědků v trestním řízení nesrozumitelně a nepřípustně omezil možnost užít jako důkaz všech podkladů ve smyslu § 93 odst. 1 daňového řádu, jelikož z rozhodnutí vyplývá, že by žalovaný za jediný důkaz o uskutečnění reklamy akceptoval fotografie předmětných reklamních bannerů na stadionu. V daňovém řízení však platí zásada volného hodnocení důkazů a nelze se ztotožnit se závěrem žalovaného, že sdělení svědka je třeba prokazovat dalšími důkazními prostředky. Výpověď svědka je důkazním prostředkem sama o sobě. V případě absence přímého důkazu je možné prokazovat skutečnost řadou důkazů nepřímých, což se žalobci podařilo. Žalobce předložením fotografie ze zápasu konaného dne 25. 7. 2009 zpochybnil způsobilost fotografií prokázat neexistenci reklamy, a tudíž měl být přehodnocen i závěr Nejvyššího správního soudu o tom, že procesní pochybení správce daně při provedení důkazů videozáznamy nemohla mít vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí;
- d) *žalovaný neprokázal splnění zákonných podmínek pro aplikaci § 23 odst. 7 ZDP.* Neprokázal, že mezi žalobcem a společností G. F., s. r. o. došlo k vytvoření právního vztahu za účelem snížení základu daně ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP. Dále pominul skutečnost, že NSS již v rozsudku sp. zn. 3 Afs 177/2016 učinil závazný závěr o tom, že k vynaložení nákladů na reklamu na stadionu F. B. vedly žalobce racionální ekonomické důvody. Žalobce doložil i konkrétní výsledky působení předmětné reklamy. Žalovaný také nezohlednil, že žalobce investoval vysoké částky do reklamy již dříve, a zejména opomněl, že žalobce prokázal, že právní vztah s dodavatelem reklamních služeb uzavřel až poté, co se mu nepodařilo sjednat reklamu přímo s fotbalovým klubem, který jej sám odkázal na reklamní agentury, jimž pronajal 40 % lukrativních reklamních ploch na stadionu, čímž logicky z důvodu exkluzivity vzrostla i cena. Žalobce o tvrzeném navýšení ceny v řetězci nic nevěděl a vědět ani nemohl a správce daně ani netvrdí opak. Těmito v odvolání uvedenými argumenty se žalovaný nezabýval, což činí jeho rozhodnutí nepřezkoumatelným. Žalovaný rovněž neunesl důkazní břemeno ve vztahu k tvrzenému rozpětí referenčních cen. Cena za reklamu na

jednom zápase byla vyšší už s ohledem na rozpětí uváděné svědkyní Mgr. J. Žalovaný rovněž akceptoval správcem daně nevhodně a nedostatečně provedený výběr referenčních vzorků pro stanovení obvyklé ceny, nebyla zajištěna srovnatelnost produktů ani transakčních podmínek, pro srovnání byly selektivně použity jen některé ze smluv, nelze přezkoumat, z jakých hledisek správce daně a žalovaný ceny porovnávali a k čemu přihlíželi, nebylo zohledněno, že výše ceny v konkrétním případě závisela na individuálních okolnostech ani zapojení reklamní agentury. Žalovaný také odmítl ustanovit znalce k objektivnímu určení rozpětí referenčních cen, ačkoli správce daně sám k tomu není odborně způsobilý. Žalovaný se nevypořádal s argumenty žalobce, nezdůvodnil, proč odmítl zohlednit konkrétní smlouvy, na které žalobce poukázal, nýbrž pouze odkázal na postup správce daně, který však není ze zprávy o kontrole patrný. Hodnotící úvahy správce daně ve vztahu ke smlouvám, které použil ke stanovení referenčních cen, nejsou ve spise zachyceny a žalovaným zmiňovaný přehled smluv nebyl označen za důkaz.

8. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Zdůraznil, že postupoval v souladu se závazným právním názorem krajského soudu i NSS. Otázku podjatosti Ing. J. S. i otázku prekluze již vyřešil krajský soud v předchozím rozsudku. Domněnka vedoucího správce daně, zmíněná v interní e-mailové komunikaci s úředními osobami zařazenými nadto na úseku nepřímých daní, není dle žalovaného závazným právním názorem správce daně a nemůže mít jakýkoli vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Otázku prokázání faktické realizace reklamy již závazně vyřešil NSS, který uzavřel, že žalobce v řadě konkrétních případů realizaci reklamy odpovídající předloženým daňovým dokladům neprokázal. Žádný ze soudů pak neuložil žalovanému v tomto směru jakkoli doplnit dokazování. Ve vztahu k aplikaci § 23 odst. 7 ZDP zavázal NSS žalovaného v rozsudku sp. zn. 3 Afs 177/2016 toliko k tomu, aby referenční ceny výdajů na reklamu stanovil přezkoumatelným způsobem. S ohledem na výtku krajského soudu žalovaný vysvětlil, proč celkovou výši ceny za reklamu zjištěnou ze smlouvy uzavřené mezi D. E. (Czech Republic), s. r. o. a F. B. O., s. r. o. rozpočítal mezi 16 a nikoli 15 zápasů. S ohledem na rámec vymezený NSS již nebylo namístě se další argumentací zabývat.

C) Posouzení věci krajským soudem

9. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného dle § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).
10. Jak soud uvedl výše, zabývá se předmětnou kauzou již počtvrté. Kromě toho se však zabýval také žalobami proti rozhodnutím ve věci daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2007 a 2009 a daně z přidané hodnoty za vybrané měsíce let 2008, 2009 a 2010, přičemž většina žalobních bodů zejména proti procesnímu postupu orgánů finanční správy byla ve všech žalobách shodná a byla již posouzena nejen zdejším soudem, ale také NSS. Krajský soud tudíž pro stručnost bude níže odkazovat na vlastní prejudikaturu i prejudikaturu NSS.

Prekluze

11. Plynutím lhůty pro stanovení daně se žalovaný věnoval v odst. 43 napadeného rozhodnutí. Byť žalobce proti samotnému výpočtu běhu lhůty v žalobě nic nenamítal, musí krajský

soud, který se zabývá prekluzí i bez námitky, uvést, že tento výpočet nepovažuje za zcela správný.

12. Krajský soud souhlasí s tím, že s ohledem na § 47 odst. 1 ZSDP počala tříletá lhůta pro doměření daně běžet koncem roku, ve kterém vznikla daňová povinnost, tj. koncem roku 2008 a skončila dne 31. 12. 2011, tedy před vydáním platebního výměru ze dne 17. 12. 2013. S ohledem na odst. 2 uvedeného ustanovení však začala znovu běžet tříletá lhůta od 31. 12. 2010, neboť žalobce byl zpraven dne 6. 9. 2010 o zahájení daňové kontroly. Tato nová tříletá lhůta skončila v souladu s § 264 odst. 4 daňového řádu dne 31. 12. 2013. V prosinci 2013 byl žalobci doručen platební výměr ze dne 17. 12. 2013, proto v souladu s § 148 odst. 2 písm. b) d. ř. došlo k prodloužení uvedené tříleté lhůty o jeden rok, tj. do 31. 12. 2014. Rozhodnutí žalovaného z 2. 12. 2014 bylo žalobci doručeno dne 3. 12. 2014, a tudíž došlo v souladu s § 148 odst. 2 písm. d) d. ř. k opětovnému prodloužení uvedené tříleté lhůty o jeden rok, tj. do 31. 12. 2015. Potud je výpočet soudu shodný s výpočtem žalovaného. Následný výpočet se však liší. Ode dne právní moci rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 12. 2014 (tj. od 3. 12. 2014) totiž zbývalo z lhůty pro stanovení daně 393 dnů (28 dnů zbývajících z roku 2014 + 365 dnů roku 2015). Běh této lhůty pozastavilo dle § 148 odst. 4 písm. a) d. ř. zahájení řízení před soudem, a to dnem 3. 2. 2015, kdy byla podána žaloba. Z uvedených 393 dnů tak do dne podání žaloby uplynulo 62 dnů (28 dnů z prosince 2014 + 31 dnů z ledna 2015 + 3 dny z února 2015), a tudíž pro stanovení daně zbývalo 331 dnů. Běh lhůty pro stanovení daně se následně obnovil ode dne 14. 7. 2016, kdy nabyl právní moci rozsudek č. j. 65 Af 5/2015-59. Kasační stížnost podal žalobce dne 1. 8. 2016, tj. 18. den po dni právní moci rozsudku krajského soudu. O tuto dobu se tedy zbývajcí lhůta pro stanovení daně v trvání 331 snížila na 314 dnů. Dalším relevantním okamžikem pak byl až den 27. 11. 2018, kdy nabyl právní moci rozsudek č. j. 65 Af 5/2015-110. Zbývajcí lhůta pro stanovení daně v délce 314 dnů tak měla uplynout dne 7. 10. 2019 (nikoli 15. 6. 2019, jak uvedl žalovaný). Jelikož touto žalobou napadené rozhodnutí bylo žalobci doučeno dne 27. 5. 2019 (183. den ze zbývajících 314 dnů), byla daň v souladu s § 148 d. ř. pravomocně stanovena daň za běhu prekluzivní lhůty.
13. S námitkou nezákonně ukončené daňové kontroly a vlivu této skutečnosti na běh prekluzivní lhůty se krajský soud vypořádal již v předchozím rozsudku ze dne 17. 10. 2018, č. j. 65 Af 5/2015-110, a jelikož neshledal žádný důvod se od předchozích podrobnými úvahami podepřených závěrů odchýlit, na odst. 30 až 44 uvedeného rozsudku odkazuje. Zejména akcentuje shrnutí úvah v bodě 44: „*Lze tedy uzavřít, že pro posouzení věci není rozhodné, zda a kterým ze správcem daně zvolených způsobů došlo v prosinci 2013 k převzetí zprávy o daňové kontrole žalobcem. I nejpозději v úvahu připadající datum 17. 12. 2013, kdy zprávy o kontrole na dani z příjmu i na DPH převzal nový zmocněnec žalobce, předchází datu, kdy bylo žalobci stanovení daně oznámeno, tj. kdy mu byl dodatečný platební výměr doručen (dne 27. 12. 2013). S ohledem na výše uvedené judikaturní závěry, s nimiž se krajský soud ztotožňuje, není ani podstatné, zda při projednání zprávy o daňové kontrole došlo k pochybení správce daně (v posuzované věci, zda byl mylný závěr správce daně o tom, že se žalobce vyhýbal projednání zprávy o kontrole), které bylo následně uznáno a napraveno žalovaným v odvolacím řízení tak, že zpráva o kontrole byla s žalobcem opětovně projednána. Podstatná je pouze skutečnost, že žalobce byl seznámen s výsledky kontrolního zjištění, byla mu poskytnuta lhůta k vyjádření k těmto zjištěním, již žalobce využil a ke kontrolním zjištěním se vyjádřil. Správce daně však neshledal ve stanovisku žalobce k výsledku kontrolního zjištění existenci důvodů, pro které by mělo dojít k dalšímu dokazování, přičemž se stanoviskem žalobce se v úředním záznamu ze dne 5. 12. 2013 vypořádal. Ve věci tedy nezbyvalo logicky než*

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.

daňovou kontrolu ukončit a s ohledem na kontrolní zjištění vydat platební výměr. Vydání platebního výměru tudíž nebylo toliko formálním úkonem, jehož jediným (nebo jen převažujícím) účelem bylo dosažení prodloužení lhůty pro stanovení daně, nýbrž šlo o logicky a časově zcela odpovídající postup dle § 88 d. ř. Správce daně důvody, pro které přistoupil k doručování zprávy o daňové kontrole namísto jejího projednání při jednání, podrobně popsal v úředním záznamu, který je obsahem spisu. Nešlo tedy o postup neodůvodněný a zkratovitý. Ke zneužití práva správcem daně nedošlo.“

14. Z konstantní judikatury vyplývá, že správní orgán není vázán při novém rozhodování po zrušení původního rozhodnutí jen tím právním názorem soudu, který byl vysloven jako důvod kasace, ale je vázán i názorem, který soud vyslovil o žalobní námitce nedůvodné. Správní orgán proto v navazujícím řízení nemůže posouzení této otázky změnit, vyjma případů, kdy dojde ke změně skutkového či právního stavu (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 1. 7. 2015, č. j. 5 Afs 91/2012-41). Jelikož ke změně skutkového ani právního stavu v posuzované věci nedošlo a žalovaný v tomto ohledu nijak nedoplňoval dokazování, nebylo odchýlení se žalovaného od závazného právního názoru soudu možné. Pouhá skutečnost, že žalovaný v rozhodnutí nezopakoval veškeré závěry soudu a znovu v odst. 39 až 51 napadeného rozhodnutí analyzoval skutečnosti, které krajský soud označil za nerozhodné, nečiní napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným ani nezákonným.
15. Jedinou novou námitkou, uplatněnou v souvislosti s prekluzí, je žalobcem zmíněná e-mailová komunikace ze dne 10. 9. 2014, založená v neveřejné části spisu žalovaného. I k této námitce se však již vyjádřil zdejší soud, a to v odst. 12 rozsudku ze dne 21. 12. 2020, č. j. 65 Af 5/2019-57, a shodně poté i NSS v odst. 51-55 rozsudku ze dne 28. 1. 2021, č. j. 2 Afs 408/2018-40, v nichž se oba soudy shodly na tom, že se jedná toliko o interní konzultaci úředníků správce daně a žalovaného, přičemž názor vedoucího správce daně vyjádřený v této interní komunikaci není jakkoli odůvodněný a především nebyl závazný pro žalovaného, tudíž není pro posouzení věci relevantní a ničeho nemění na závěru soudů o tom, že platební výměr ze dne 17. 12. 2013 nelze považovat za úkon učiněný toliko za účelem dosažení prodloužení lhůty pro stanovení daně, tj. za úkon zneužívající právo.

Podjatost Ing. S.

16. Skutečnostmi týkajícími se podjatosti úřední osoby Ing. S. se krajský soud velmi podrobně zabýval v odst. 12-29 rozsudku ze dne 17. 10. 2018, č. j. 65 Af 5/2015-110, a neshledává žádný důvod se od této argumentace odchýlit. Jelikož totožnou podrobnou argumentaci shrnul soud i v rozsudku ze dne 17. 10. 2018, č. j. 65 Af 10/2015-113 (ve věci DPH) a tato obstála i před NSS, odkazuje soud i na odst. 36 až 46 rozsudku NSS ze dne 28. 1. 2021, č. j. 2 Afs 408/2018-40. Námitka je nedůvodná a žalovaný nepochybil, pokud na závěry soudu odkázal.

Prokázání realizace některých reklamních plnění

17. Námitky proti kvalitě zjištění skutkového stavu ve vztahu k prokázání faktické realizace reklamního plnění v podobě umístění reklamního banneru s nápisem „S. a. K.“ na stadionu při některých domácích zápasech F. B. uplatnil žalobce již v první žalobě. Jelikož krajský soud shledal veškeré námitky žalobce nedůvodnými, žalobce závěry krajského soudu rozporoval v kasační stížnosti. NSS se proto veškerými výtkami proti zjišťování skutkového stavu velmi podrobně v odst. 50 až 62 rozsudku ze dne ze dne 31. 10. 2017, č. j. 3 Afs 177/2016-45, zabýval. Žalovaný se následně v žalobou napadeném rozhodnutí

otázce prokázání realizace reklamy podrobně věnoval v odst. 67 a násl., přičemž od závěrů NSS se neodchýlil.

18. Jádrem žalobní námitky uplatněné v žalobě proti novému rozhodnutí žalovaného spočívá v tvrzení žalobce, že v posuzovaném případě došlo ke změně důkazní situace v podobě výsledku svědků Mgr. V. R., D. R. a J. K. v trestním řízení, která odůvodnila nutnost odchýlení se od skutkových závěrů NSS, neboť NSS se v rozsudku k těmto důkazním návrhům nijak nevyjádřil.
19. Uvedená námitka je však dle krajského soudu lichá již ve svém uvozujícím tvrzení o tom, že protokoly o výpovědích uvedených svědků v trestním řízení představovaly po vrácení věci z NSS nové důkazy. Námitku, že závěr správce daně a žalovaného o neprokázání realizace reklamy na některých zápasech nemůže obstát s ohledem na obsah výpovědí uvedených svědků v trestním řízení, vznesl totiž žalobce již v řízení o původní žalobě, tj. ve věci sp. zn. 65 Af 5/2015, a to v replice ze dne 4. 8. 2015, k níž protokoly o výpovědích svědků Mgr. V. R. a J. K. ze dne 20. 5. 2015 a ze dne 28. 7. 2015 přiložil. Krajský soud se v rozsudku ze dne 15. 6. 2016, č. j. 65 Af 5/2015-59, hodnocením výpovědí svědků i hodnocením závěru správce daně a žalovaného o nadbytečnosti výsledku dalších navržených svědků zabýval a protokoly o výsledku svědků z trestního řízení označil rovněž za nadbytečné. O nadbytečnosti a neprůkaznosti výpovědí „očitých“ svědků realizace reklamy následně učinil jednoznačný závěr i NSS, který plně aproboval závěr krajského soudu uvedený v jeho prvním rozsudku o tom, že výpovědi svědků Mgr. V. R. a J. K. nemohly mít pro prokázání rozhodných skutečností žádný význam. Protokolu o výpovědi svědka D. R. v trestním řízení ze dne 29. 5. 2015 se žalobce nedovolával v první žalobě a následně ani v kasační stížnosti, ač tak nepochybně učinit mohl. Jen z důvodu, že tak žalobce neučinil, však nelze uvedený důkazní návrh označit za novou skutečnost, jež by mohla otrást závazností závěru NSS o řádném zjištění skutkového stavu.
20. Shodně se k důkazní relevanci výpovědí svědků K. a R., jakož i k dalším namítaným vadám dokazování vyjádřil NSS i v odst. 52 až 54 rozsudku ze dne 21. 6. 2018, č. j. 2 Afs 205/2016-62 a nejnověji také v odst. 56 až 66 rozsudku ze dne 28. 1. 2021, č. j. 2 Afs 408/2018-40.
21. Žalovaný tedy nijak nepochybil, pokud v nynější žalobou napadeném rozhodnutí dospěl k závěru o nadbytečnosti, resp. nedostatečné věrohodnosti a průkaznosti předmětných svědeckých výpovědí ve vztahu k prokázání umístění reklamního banneru na všech zápasech, přičemž tento závěr vztáhl i na protokoly o výpovědích svědků z trestního řízení (viz odst. 93 až 99 napadeného rozhodnutí), které byly již v době posuzování věci NSS součástí soudního spisu.
22. NSS se v bodě 56 rozsudku ze dne ze dne 31. 10. 2017, č. j. 3 Afs 177/2016-45, jednoznačně vyjádřil i k důkazní impotenci fotografie ze zápasu konaného dne 25. 7. 2009 vzhledem k prokazování výdajů ve zdaňovacím období roku 2008.
23. Žalobce se tedy žalobním bodem c) nedomáhá ničeho jiného než revize závěrů uvedených v rozsudku NSS odkazem na změnu důkazní situace, k níž však od doby vydání rozsudku NSS ze dne 31. 10. 2017, č. j. 3 Afs 177/2016-45 ve skutečnosti nedošlo. Přehodnocovat závěry NSS nebyl žalovaný oprávněn a není k tomu oprávněn ani krajský soud, neboť i pro něj jsou závěry NSS závazné a nezbyvá mu než na jeho zevrubné posouzení skutkového stavu v předmětné věci opětovně odkázat. NSS přitom dospěl k závěru, že s ohledem na všechny okolnosti případu (zejména obsah smluv, podle nichž byl žalobce za

reklamu povinen platit jen při prokázání umístění banneru na stadionu fotodokumentací, a dále nedůvodné námitky žalobce proti hodnocení fotodokumentace) nemohl žalobce svou důkazní nouzi v podobě absence vizuálního záznamu umístění předmětného banneru ve sporných případech vykompenzovat nevěrohodnými výpověďmi svědků. Skutečnost, že tyto osoby uvedly, že reklamní banner žalobce na všech zápasech viděly, i v trestním řízení, na jejich věrohodnosti, resp. věrohodnosti jejich výpovědí ničeho nemění a nelze hovořit o uceleném řetězci nepřímých důkazů, jenž by byl s to nahradit v tomto případě důkaz přímý.

Naplnění podmínek § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP

24. Podle § 23 odst. 7 ZDP platí, že *liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu. (...)*
25. V rozsudku ze dne 26. 3. 2014, č. j. 9 Afs 87/2012 - 50, NSS objasnil, že *„[ú]čelem daného ustanovení je zabránit nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů mezi jednotlivými poplatníky daně z příjmů a umožnit sankcionovat zneužití cenové spekulace v obchodních vztazích. Jedná se i o tzv. „přelévání zisků“ mezi osobami s rozdílným daňovým zatížením, k němuž dochází většinou tím, že si tyto osoby účtují ve vzájemných transakcích ceny nižší, resp. vyšší, než odpovídá cenám používaným mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, a výsledkem takových transakcí je zvýšení nákladů nebo snížení tržeb u společnosti s vyšším daňovým zatížením a odčerpání části zisku do společnosti, u níž se aplikuje nižší, případně nulová sazba daně z příjmů.“ Dále pak shrnul, že „podstatný rozdíl od obvyklých cen nastává tehdy, prodává-li se příliš levně nebo nakupuje-li se příliš draze; v takovém případě musí být takový rozdíl vždy uspokojivě doložen.“*
26. Lze shrnout, že pro aplikaci § 23 odst. 7 ZDP je nutné, aby správce daně prokázal, že (i.) se jedná o spojené osoby ve smyslu ZDP a (ii.) že ceny sjednané mezi těmito osobami se liší od obvyklých cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Následně je pak na daňovém subjektu (bude-li se chtít vyhnout upravení základu daně), aby zjištěný rozdíl uspokojivě vysvětlil a doložil (srov. výklad uvedený v rozsudku ze dne 19. 9. 2019, č. j. 5 Afs 341/2017-47 a judikaturu tam citovanou).
27. Vztah mezi žalobcem a společností G. F. s. r. o. správce daně podřadil pod § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP, podle něhož se spojenými osobami rozumí *jinak spojené osoby, kterými jsou osoby 1. kdy se jedna osoba podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby, 2. kdy se shodné osoby nebo osoby blízké podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob, tyto jiné osoby jsou vzájemně osobami jinak spojenými. Za jinak spojené osoby se nepovažují osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob, 3. ovládající a ovládaná a také osoby ovládané stejnou ovládající osobou, 4. blízké, 5. které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.*
28. Krajský soud je na rozdíl od žalobce přesvědčen, že v projednávané věci byly podmínky aplikace § 23 odst. 7 písm. b) odst. 5 ZDP splněny.

29. Předně je třeba zmínit, že splnění uvedené podmínky žalobce v první žalobě ve věci sp. zn. 65 Af 5/2015 vůbec nezpochybnil a sporným činil pouze výpočet obvyklé (referenční) ceny, a dále namítal, že rozdíl cen uspokojivě vysvětlil. Ani NSS se tudíž v odst. 50 rozsudku ze dne 31. 10. 2017, č. j. 3 Afs 177/2016-45, jehož se žalobce dovolával v odst. 65 žaloby, nevyjadřoval k otázce, zda lze žalobce a společnost G. F. s. r. o. považovat za jinak spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP, nýbrž obecně k daňové uznatelnosti výdaje na reklamu v podobě reklamy na sportovním stadionu a k uznatelnosti výdajů na takový druh reklamy v případě žalobce. Avšak samotná skutečnost, že žalobce určitý právní závěr žalovaného nezpochybnil v prvním soudním řízení, nečiní tuto námitku nepřipustnou v řízení novém, toliko zakládá pochybnosti o její účelovosti.
30. K námitce nepřezkoumatelnosti v podobě nedostatečného vypořádání žalovaného s odvolací námitkou uplatněnou proti závěru správce daně o vytvoření právního vztahu převážně za účelem snížení základu soud uvádí, že žalovaný sice v odst. 100 napadeného rozhodnutí explicitně nereagoval na všechna žalobcova tvrzení, jimiž se snažil vysvětlit racionalitu svého jednání při sjednávání reklamy, odkázal však na zjištění správce daně o výrazném nadhodnocení ceny reklamy a jeho argumentaci pouze hypotetickým a ničím konkrétním nepodloženým přínosem této reklamy pro žalobce (který v době sjednávání reklamy neměl ještě ani postavené rekreační středisko, v němž chtěl údajně v budoucnu ubytovávat fotbalové týmy F. B.) a uzavřel, že ve shodě se správcem daně nepovažuje investici žalobce ve zjištěné výši do daného typu reklamy za racionálně podložený podnikatelský záměr a naopak má za to, že jednání žalobce směřovalo k získání daňového zvýhodnění jednak v podobě snížení základu daně z příjmů a současně ve formě odpočtu DPH. Žalovaný tak jednoznačně vyjádřil svůj závěr o tom, že správce daně unesl své důkazní břemeno a prokázal, že žalobce vytvořil se společností G. F. s. r. o. právní vztah převážně za účelem snížení základu daně ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP. Rozhodnutí žalovaného tedy není v uvedeném směru nepřezkoumatelné.
31. K racionalitě počínání žalobce při sjednávání reklamy a jeho námitce, že o navýšení ceny reklamy nic nevěděl a ani vědět nemohl, se ostatně již rovněž vyjádřil NSS v odst. 65 rozsudku ze dne 31. 10. 2017, č. j. 3 Afs 177/2016-45, v němž uvedl: „Žalovaný jak v protokolu o jednání dne 20. 9. 2013, tak v protokolu o projednání výsledků daňové kontroly srozumitelně vysvětlil, že prostředky vynaložené v takové výši především odporují logickému chápání ekonomického subjektu. Ostatně, měl-li stěžovatel v úmyslu stát se dlouhodobým partnerem F. B. O. třeba za účelem využití svých ubytovacích kapacit, bylo by spíše logické, aby se stěžovatel o vztahy s F. B. O. zajímal intenzivněji, a tím se dopátral i zjištění, že jiní partneři F. B. O. za stejné plnění platí mnohem nižší částku. Poukázáním na tyto okolnosti správce daně podle názoru Nejvyššího správního soudu stěžovateli dostatečně prokázal své pochybnosti o tvrzené výši výdajů za reklamní plnění. Tyto pochybnosti ostatně měly oporu již v poznatcích z úřední činnosti správce daně. Jak ze žalovaného rozhodnutí vyplývá, správce daně totiž zjistil, že zmíněná reklamní agentura s ním v daňovém řízení nespolupracuje a je nekontaktní. Navíc okolnosti pronájmu reklamních bannerů u sportovního klubu prostřednictvím reklamní agentury za nápadně odlišných podmínek, než tomu bylo u jiných zadavatelů reklamy, posuzoval i Nejvyšší správní soud v daňových věcech např. již pod sp. zn. 5 Afs 31/2012 a 5 Afs 15/2010. Společným jmenovatelem v těchto věcech bylo vždy to, že reklamní agentury po nějaké době přestaly být kontaktní, bylo zde nejasné obsazení statutárních orgánů a majetkové struktury, nacházely se v likvidaci a především z hlediska zjištění či ověření rozhodujících skutečností o výši plnění pro daňové řízení již neznamenal žádný přínos.“

32. K námitce nesprávnosti uvedeného právního závěru krajský soud uvádí, že žalobce vytýká správci daně neunesení důkazního břemene nedůvodně, neboť naplnění podmínky „vytvoření právního vztahu převážně za účelem snížení základu daně“ nezakládá povinnost správce daně prokazovat úmysl žalobce.
33. Jak shrnul NSS v rozsudku ze dne 29. 5. 2018, č. j. 2 Afs 131/2018-59, podle konstantní judikatury NSS je osobou spojenou ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP *každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jehož důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty*. Ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5. ZDP nevyžaduje prokázání aktivního jednání všech subjektů a jednotící úmysl (srov. rozsudky NSS ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30, ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 39/2014-48 či ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013-27). Účelem tohoto ustanovení je zabránit nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů mezi jednotlivými poplatníky daně z příjmů a sankcionovat zneužití cenové spekulace v obchodních vztazích. Užitek ze zapojení do řetězce spojených osob spočívá v samotném snížení základu daně. Ustanovení § 23 odst. 7 ZDP je *„konstruováno objektivně tak, že rozhodující je odlišnost sjednaných cen mezi spojenými osobami od cen mezi nezávislými subjekty za stejných nebo obdobných podmínek, bez uspokojivého doložení tohoto důvodu a vskutku tak neposkytuje prostor pro hodnocení subjektivní stránky jednání spojených osob“* (rozsudek NSS ze dne 23. 4. 2020, č. j. 4 Afs 468/2019-37).
34. V posuzovaném případě si žalobce díky právnímu vztahu se společností G. F. s. r. o. snížil základ daně podstatným zvýšením svých výdajů. Orgány finanční správy založily závěr o tom, že žalobce a společnost G. F. s. r. o. byly tzv. jinak spojenými osobami zejména na zjištěních o enormním zvýšení ceny za poskytnutí reklamy oproti ceně, za kterou měl dodavatel reklamní místo pronajaté, na zjištěních o násobně nižších cenách, za které poskytoval reklamu shodného obsahu sám fotbalový klub, dále na důvodných pochybách o tvrzeních, jimiž se snažil žalobce vysvětlit racionalitu svého rozhodnutí vynaložit takové výdaje za předmětnou reklamu, akcentovaly také to, že žalobce platil vysoké částky, ačkoli v rozporu se smluvním ujednáním mu nebyly dodány doklady o plnění, tj. fotodokumentace a videozáznamy, a svou roli sehrálo rovněž zjištění, že společnost G. F. s. r. o. byla pro správce daně nekontaktní.
35. Uvedená zjištění jsou dle krajského soudu dostačující k závěru, že mezi dodavatelem reklamních služeb na straně jedné a žalobcem na straně druhé existoval vztah jinak spojených osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP, a to přesto, že se dle níže rozvedeného závěru žalovanému ani v novém rozhodnutí nepodařil obhájit jeho závěr o výši referenčních cen, neboť skutečnost, že obvyklá cena předmětné reklamy byla v posuzovaném období násobně nižší než cena, jakou vynaložil za prokázané případy reklamy žalobce, je zcela zřejmá.
36. Poslední soubor v žalobě uplatněných námitek směřoval právě proti způsobu stanovení referenční ceny. Velmi stručně lze shrnout tyto námitky do pěti okruhů: 1. průměrná cena jednoho banneru na jednom zápase byla vyšší s ohledem na obsah výpovědi svědkyně J., 2. správce daně provedl výběr referenčních vzorků nesprávně, 3. nelze přezkoumat, z jakých hledisek správce daně a žalovaný ceny porovnávali, 4. žalovaný odmítl ustanovit znalce, ačkoli k objektivnímu určení rozpětí referenčních cen není odborně způsobilý, 5. žalovaný se nevypořádal s argumenty žalobce.

37. Nepřezkoumatelné stanovení referenční ceny bylo právě důvodem, pro který krajský soud rozsudkem ze dne 17. 10. 2018, č. j. 65 Af 5/2015-110 zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 12. 2014, a to v souladu se závazným právním názorem NSS vysloveným v odst. 66 až 68 rozsudku ze dne 31. 10. 2017, č. j. 3 Afs 177/2016-45. NSS v uvedené pasáži rozsudku uvedl, že ze zprávy o daňové kontrole sice vyplynulo, že správce daně odvodil cenu obvyklého plnění ve výši 18 750 Kč za 1 zápas ze smlouvy mezi F. B. O., a. s. a D. E. s. r. o., avšak zdůraznil opakované poukazování žalobce na nesoulad tohoto závěru s výpovědí svědkyně Mgr. J., dále NSS poukázal na nepřezkoumatelnost výpočtu referenční ceny způsobenou tím, že není zřejmé, proč správce daně zjištěnou cenu plnění na sezónu 2008/2009 vyplývající ze smlouvy F. B. O., a. s. se společností D. E. s. r. o. nerozpočítal na 15 zápasů, což je standardní počet domácích ligových zápasů za sezónu, nýbrž na 16 zápasů. NSS proto uzavřel, že *správnost úvah správce daně v části stanovení výše ceny obvyklého plnění proto přezkoumat nelze a žalované rozhodnutí je v této výši nepřezkoumatelné.*
38. Po vrácení věci žalovanému žalobce zopakoval a shrnul své námitky proti výpočtu referenčních cen ve vyjádření ze dne 25. 2. 2019. Žalobce namítl nevhodný výběr referenčních vzorků, nepřezkoumatelnost kritérií pro jejich výběr, akcentoval skutečnost, že na rozdíl od srovnávaných subjektů uzavřel (z nutnosti) smlouvu s reklamní agenturou, dále namítl nezohlednění individuálních okolností, nedostatek odborných znalostí správce daně a neexistenci oficiálních ceníků a tím nemožnost reálně nadhodnocení ceny zjistit. Závěrem konkretizoval 5 smluv, které by měly být do výpočtu obvyklé ceny zařazeny, byť s nutností korekce pro nikoli zcela totožný rozsah sjednaného plnění.
39. Jelikož námitka selektivního přístupu správce daně k výběru vzorku smluv byla vznesena zcela obecně, nelze žalovanému vytýkat, že na ni podrobněji nereagoval. Žalobce neuvedl žádné skutečnosti, jimiž by výběr vzorku 15, resp. 9 smluv, z nichž správce daně odvodil rozpětí obvyklé ceny, zpochybnil.
40. Žalovaný však v napadeném rozhodnutí výslovně reagoval – viz odst. 86 napadeného rozhodnutí – na požadavek zohlednění 5 konkrétních smluv při stanovení referenční ceny. Žalovaný odkázal na postup správce daně při výběru referenčního vzorku 15 smluv (byť zřetelnou chybou v psaní neodkázal na odst. 77 vlastního rozhodnutí, nýbrž na odst. 69), vyslovil závěr, že správcem daně byly vybrané smlouvy tak, aby rozsah sjednaných plnění byl co nejpodobnější případu žalobce bez nutnosti provedení žalobcem navrhovaných korekcí. S tímto vypořádáním krajský soud souhlasí. Rozsah plnění sjednaných ve smlouvách akcentovaných žalobcem byl totiž od případu žalobce zásadně odlišný. Kromě toho, že se jednalo o odlišnou velikost, umístění či počet bannerů, obdrželi tito inzerenti za sjednanou cenu od klubu řadu dalších doplňkových plnění (volné vstupenky, vstupy do stříbrné či zlaté VIP zóny, možnost využití areálu k pořádání firemních akcí, umístění loga na webových stránkách, rozhlasová reklama atp.), kterých se žalobci nedostalo. Žalobce sice uvedl, že si je vědom nutnosti korekce v případě uvedených smluv, neuvedl však, jak by si takovou korekci při neexistenci položkového rozpisu ceny představoval.
41. Výtku nepřezkoumatelnosti ze strany NSS však žalovaný zúžil toliko na nedostatečné vysvětlení, proč dělil částku 300 000 Kč počtem 16 a nikoli 15 zápasů, což v odst. 84 napadeného rozhodnutí srozumitelně vysvětlil odkazem na obsah smlouvy mezi F. B. O., a. s. a D. E. s. r. o., již se klub zavázal poskytnout prezentaci a služby jmenované společnosti nejen při všech domácích utkáních I. G. l. (kterých bylo 15), ale i při utkáních v rámci Poháru ČMFS (které bylo 1). Žalovaný ovšem opětovně nevysvětlil, proč ve

prospěch žalobce nezohlednil svědkyní J. uvedenou horní hranici cenového rozpětí 400 000 Kč, na což jej NSS výslovně upozornil. Žalovaný sice v odst. 87 napadeného rozhodnutí toliko konstatoval, že výpověď této svědkyně nelze osvědčit jako důkaz o realizaci reklamního plnění pro žalobce, nevysvětlil ale, proč nepřihlédl k výpovědi této svědkyně při stanovování referenční ceny.

42. Zejména však žalovaný navzdory výslovné námitce žalobce neobjasnil, proč nezohlednil skutečnost, že údaje o cenách sjednaných mezi klubem a inzeretnem nelze bez dalšího srovnávat s cenami, za které prodávaly reklamní služby agentury. Východisko námitky žalobce, že sjednání umístění reklamního banneru přímo s klubem nebylo kapacitně možné a bylo o něj žalobcem usilováno, přitom žalovaný nezpochybnul. Vycházel-li tudíž žalovaný při stanovení referenčních cen pouze z cen, které byly sjednány přímo mezi inzerenty a kluby, nemohou tyto ceny odpovídat judikатурnímu požadavku, aby se jednalo o ceny sjednané za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby (srov. rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81), liší-li se osoby, které jich dosáhly, od osob jinak spojených. Postavení reklamní agentury je odlišné od postavení sportovního klubu. Obecně jednak platí, že reklamní agentura logicky navýší cenu podnájmu reklamní plochy o cenu vlastních reklamních služeb a dále o přiměřený zisk. Jelikož dle zjištění správce daně byly v posuzovaném případě ceny pronájmu reklamních ploch na stadionu pro reklamní agentury v průměru výrazně nižší, než ceny pro konečné inzerenty, a to z důvodu pronajímaného množství ploch, měla společnost G. F. s. r. o. nepochybně prostor pro následné navýšení ceny za umístění jednotlivých reklamních bannerů na jí pronajatých plochách pro konečné zákazníky, aniž by ztratila konkurenceschopnost s cenami účtovanými za reklamní služby přímo klubem. To však neznamená, že by ceny reklamy účtované klubem mohly být automaticky považované za referenční ceny ve vztahu k cenám účtovaným agenturou. Uvedla-li svědkyně J., že si reklamní agentury v předmětném období pronajaly od klubu 40 % reklamních ploch na hřišti, nelze než souhlasit s žalobcem, že lze logicky předpokládat využití tohoto exkluzivního postavení k navýšení cen v případě zájmu o reklamní místa, která již nebyl fotbalový klub sám s to poskytnout, a že tedy obvyklá cena reklamy poskytnuté reklamní agenturou mohla být za popsáných podmínek odůvodněně vyšší než cena téhož plnění sjednaná přímo s klubem.
43. Posouzení všech skutečností relevantních pro určení referenční ceny v posuzovaném případě však vyžaduje hlubší analýzu skutkového stavu, zejména zjištění stavu poptávky po uvedené formě reklamy u F. B. v posuzovaném období, porovnání cen sjednaných žalobkyní s cenami, které sjednaly ve sledovaném období jiné subjekty s reklamními agenturami apod.
44. Krajský soud souhlasí s žalovaným, že ke stanovení referenčních cen podle § 23 odst. 7 ZDP není vždy třeba ustanovit znalce, zejména pokud spočívá stanovení referenční ceny v jednoduché matematické operaci. S ohledem na výše uvedené však bude na žalovaném, aby svou úvahu o výši referenční ceny upravil ve smyslu závěrů uvedených v tomto rozsudku, a teprve na základě ní posoudil, zda je znalecké zkoumání referenční ceny nutné či nikoliv.

D) Závěr a náklady řízení

45. Rozhodnutí žalovaného tudíž v uvedeném ohledu opětovně trpí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a

současně je zřejmé, že referenční cena nemohla být již pro nezohlednění zapojení reklamní agentury do řetězce stanovena správně, tj. zákonně. Krajskému soudu tak nezbylo než žalobou napadené rozhodnutí opětovně zrušit a vrátit věc žalovanému k dalšímu řízení.

46. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že v řízení procesně úspěšný žalobce má právo vůči žalovanému na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce ve výši 11 228 Kč tvoří: 1) zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a 2) náklady za zastupování advokátem, stanovené dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“). Tyto náklady představuje odměna za zastupování ve výši 6 200 Kč za 2 provedené úkony právní služby dle § 11 odst. 1 AT, tj. převzetí zastoupení a sepsání žaloby (z obsahu spisu nevyplývá, že by žalobce učinil jakýkoli úkon právní služby v řízení před NSS). Odměna za 1 úkon právní služby ve výši 3 100 Kč byla stanovena dle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5 AT. Dále je součástí nákladů za zastupování náhrada hotových výdajů za provedené úkony ve výši 2 x 300 Kč dle § 13 odst. 4 AT, tj. 300 Kč za jeden úkon právní služby, to vše navýšeno o DPH z odměny a náhrad (21 % z částky 6 800 Kč). Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku. Místo plnění určil soud dle § 149 o. s. ř.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení, a to k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Olomouc 30. listopadu 2021

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu