



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: **LAKUM – KTL, a. s.**
sídlem Ostravská 384, Frýdlant, 739 11 Frýdlant nad Ostravicí
zastoupen JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

proti

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 1. 2020, č. j. 2597/20/5200-11432-709409, ve věci daně z příjmů,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29. 1. 2020 č.j. 2597/20/5200-11432-709409 se ve výroku I. **zrušuje**.
- II. Rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 20. 9. 2018 č.j. 3302300/18/3208-52523-803463 se **zrušuje**.
- III. Žaloba proti výroku II. rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29. 1. 2020 č.j. 2597/20/5200-11432-709409 se **zamítá**.
- IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení 17 201 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta se sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov.

Odůvodnění:

a. Žalobní námitky

1. Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 26. 3. 2020 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 1. 2020 č. j. 2597/20/5200-11432-709409 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 20. 9. 2018 a ze dne 10. 1. 2019, kterými byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012 a 2013, a to z důvodu vyloučení žalobcem uplatněných nákladů vynaložených na pořízení reklamních a propagačních služeb od společnosti PRESSTEX MEDIA, s. r. o. (dále jen PRESSTEX) a PAMBROKE Media, s. r. o. (dále jen PAMBROKE), neboť podle správce daně byl právní vztah s těmito dodavateli uzavřen za účelem snížení základu daně podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), smlouvy byly uzavřeny mezi účelově spojenými osobami a ceny se liší od cen, které by byly dosaženy mezi osobami nespojenými, přičemž žalobce rozdíl uspokojivě nevysvětlil. Žalovaný se s tímto názorem správce daně ztotožnil.
2. Krajský soud ve věci rozhodl dne 17. 12. 2020 rozsudkem č. j. 25 Af 62/2020-122, kterým napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Shledal totiž důvodnou námitku prekluze práva stanovit daň za zdaňovací období roku 2012 a přisvědčil i námitce nesprávně stanovené referenční ceny. Proti rozsudku podal žalovaný kasační stížnost, kterou směřoval proti závěru o nesprávně stanovené referenční ceně. Nejvyšší správní soud dne 6. 12. 2022, č. j. 7 Afs 13/2021 – 44 rozsudek krajského soudu zrušil. Vysloveným názorem je krajský soud podle § 110 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) vázán. Co se zbývajících námitkách týká, ohledně skutkového a právního stavu nedošlo k žádné změně, která by odůvodňovala odchýlit se od již přijatých závěrů, krajský soud na nich proto setrval a odůvodnění tohoto rozsudku tak z velké části kopíruje rozsudek předchozí.
3. Žalobce vznesl v žalobě čtyři okruhy žalobních námitek.

I.

4. V prvním okruhu žalobce namítá prekluzi práva stanovit daň za zdaňovací období roku 2012. Podle žalobce lhůta pro stanovení daně z příjmů za zdaňovací období roku 2012 počala běžet 1. 7. 2013. Po přerušení lhůty v důsledku zahájení daňové kontroly dne 22. 10. 2015 a jejím prodloužení v důsledku oznámení dodatečného platebního výměru jeho doručením dne 30. 9. 2018 lhůta pro stanovení daně uplynula 22. 10. 2019. Napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno až 29. 1. 2020 a žalobci oznámeno dne 3. 2. 2020, tedy po jejím uplynutí. Není správný názor žalovaného, že v důsledku daňové ztráty, vyměřené v roce 2008, při aplikaci § 38r odst. 2 zákona o dani z příjmu a v důsledku zahájení daňové kontroly za zdaňovací období roku 2013 dne 10. 2. 2016, má končit lhůta pro stanovení daně dne 11. 2. 2019 a vydání dodatečného platebního výměru za zdaňovací období roku 2013 dne 10. 1. 2019 vedlo k jejímu prodloužení do 10. 1. 2020. Ustanovení § 38r odst. 2 zákona o daních

z příjmů je *lex specialis* ve vztahu k § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) a jeho aplikace vede pouze k tomu, že lhůta pro stanovení daně končí jak pro zdaňovací období roku 2012, tak i pro zdaňovací období 2013 k 1. 7. 2017. Ve zbytku se prodloužení, znovuoobnovení či stavění lhůty řídí § 148 odst. 2 – 7 daňového řádu. Žalobce současně navrhl zrušení dodatečného platebního výměru za zdaňovací období roku 2012.

II.

5. Druhý okruh námitek se týká - podle žalobce nesprávného - závěru o spojených osobách a tedy nesprávné aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.
6. Správce daně podle žalobce neprokázal, že by žalobce vytvořil se svými dodavateli vztah tzv. „jinak spojených osob“, vyjádřil pouze pochybnosti, což pro naplnění zákonné dikce nestačí. Podle žalobce nezákonný účel transakce a vztah „jinak spojených osob“ nelze bez dalšího dovozovat pouze z toho, že cena je vyšší než cena obvyklá, ale musí být současně prokázáno povědomí žalobce o tomto nepřiměřeném navýšení. Ze zpráv o daňové kontrole ani z napadeného rozhodnutí přitom není zřejmé, jak mají s účelem transakcí, resp. s jejich ekonomickou logikou, souviset identifikované „skutečnosti vzbuzující pochybnosti o standardnosti a ceně poskytovaných služeb“, které správce daně spatřoval ve změně smluvních podmínek, nedodržení platebních podmínek, v neproověrování efektivity nákladů na reklamu, nestandardnostech týkajících se obchodních společností PRESSTEX a PAMBROKE, v neověření cenové nabídky a znalosti sportovního a podnikatelského prostředí. Podle žalobce bylo pro identifikaci nezákonného účelu stěžejní posouzení otázky ekonomické racionality předmětného vztahu, což má zjišťovat správce daně a žalovaný, kteří na to však rezignovali.
7. Žalobce poukázal na to, že z předmětných transakcí neměl žádný profit, když náklady na reklamní a propagační služby skutečně vynaložil. Dále namítl, že žalovaný v napadeném rozhodnutí argumentoval rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze 4. 3. 2019 č. j. 22 Af 142/2017-69, který měl být potvrzen Nejvyšším správním soudem, který se však výrazně odlišuje od případu žalobce. Konečně žalobce namítl vnitřní rozpornost a nesrozumitelnost rozhodnutí žalovaného. Na jedné straně žalovaný shledal splnění hmotněprávních podmínek pro uznání uplatněného nákladu, s tím, že uplatněný náklad byl odepřen z důvodu aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, současně žalovaný tvrdí, že „se nepotvrdilo, že by předmětné transakce proběhly v cenách, které byly odvolatelem předestřeny“.
8. Poté, co byl předchozí rozsudek krajského soudu zrušen, žalobce rozhojnil svou žalobní argumentaci o zdůraznění, že závěr o spojených osobách je vystavěn primárně na navýšení ceny a dílčích nestandardnostech, ekonomickou racionalitou plnění z hlediska žalobce se nezabýval ani správce daně a ani žalovaný navzdory tomu, že žalobce na ekonomickou racionalitu poukázal v odvolání. Dále žalobce upozornil a věc č. j. 2 Afs 132/2020-56 z 22. 12. 2021, ve které je rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu předložena otázka, zda pro závěr o spojení osob postačí zjištění rozdílu mezi sjednanou a obvyklou cenou bez uspokojivého důvodu, nebo zda musí být prokázány skutečnosti v jednání daňového subjektu nasvědčující neobvyklosti obchodní transakce. Navrhl proto přerušit řízení do té doby, než bude rozšířeným senátem rozhodnuto.

III.

9. Třetí okruh námitek žalobce se týká referenční ceny. Správce daně srovnával žalobcem dosažené ceny s cenou na počátku řetězce (se sportovním klubem), aniž by současně prokázal, že tato cena nebyla nepřiměřeně nízká. Počet smluv, ze kterých správce daně vytvořil rozpětí referenčních cen, rozšířil až na základě námitky žalobce, ačkoliv smlouvy, ze kterých tyto vyplývaly, musely být k dispozici dříve, což nasvědčuje manipulaci se spisem. Je možné, že správce daně má k dispozici další smlouvy pro žalobce výhodnější, ale účelově je nepoužije.
10. Žalobce dále namítl, že správce daně nepoužil smlouvy z jiného období a jiných stadionů za použití případné korekce a nevypořádal tuto odvolací námitku v napadeném rozhodnutí, což způsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.
11. Správce daně podle žalobce nevzal v úvahu smlouvy fakticky uzavřené mezi nezávislými subjekty za srovnatelných podmínek, když chybí smlouvy mezi reklamní agenturou a zájemcem, a správce daně vycházel pouze ze smluv uzavřených mezi sportovním klubem a třetí osobou, s tím, že cenu takto dosaženou zvýšil o 20 %, což správce daně považuje za obvyklou provizi. Znalec, z jehož znaleckého posudku správce vycházel, však v dodatku ke znaleckému posudku sám navýšil provizi na 25 %. Nadto, správce daně nezohlednil jiný (širší) rozsah plnění ve smlouvách uzavřených s žalobcem.
12. Podle žalobce uzavření smlouvy o reklamě s reklamní agenturou je standardní praxe. Cena dosažená mezi klubem a reklamní agenturou, tedy cena na začátku řetězce, je podle žalobce pro zjištění intervalu nepřípustná.
13. Žalobce údajně nevznnesl konkrétní námitky proti podkladům, ze kterých byl interval cen zjištěn, což ovšem není pravdou, neboť žalobce vznášel konkrétní námitky vůči společnostem Philip Trávníky a Hotel Trinity, s tím, že jde o barterové ceny.
14. Žalobce nemohl reálně uzavřít smlouvu o reklamě přímo s fotbalovým klubem, což vyplývá z provedených svědeckých výpovědí, konkrétně z výpovědi Mgr. M. R. (SK Sigma Olomouc), který uvedl, že sice je možno uzavřít smlouvu o reklamě přímo s klubem, ale jedná se o teoretickou možnost a standardně byli zájemci odkázáni na reklamní agentury. Tomu odpovídá i výpověď Ing. Z. Č. Správce daně nepřihlédl ani k tomu, že ceny reklamy se sjednávaly individuálně, kdy neexistoval ani orientační ceník, ani k roli sponzoringu (týká se např. Města Olomouc, Olomouckého kraje či Města Brna).
15. Žalobce dále namítl odlišné rozhodování žalovaného v případě ve shora citované věci č. j. 22 Af 142/2017 – 69, kterého se sám dovolával, kde však zjistil cenu za banner 1x6 v roce 2012 ve výši 2 227 000 Kč, u žalobce však uznal pouze 446 400 Kč, dále uznal náklad na cyklistických závodech ve výši 9 851 392 Kč v roce 2016 a 7 437 587 Kč v roce 2016; neuznané náklady žalobce jsou přitom nepoměrně nižší.
16. Žalobce k prokázání svých tvrzení navrhl znalecký posudek z 20. 7. 2018 a jeho doplnění, který se týká rovněž otázky referenční ceny. Dále žalobce navrhl k důkazu několik smluv uzavřených mezi reklamními agenturami a zájemci o reklamu s tím, že přístup k těmto

smlouvám dostal až při hlavním líčení v související trestní věci ve dnech 10. – 11. 3. 2020 a nemohl je tak uplatnit dříve.

17. Poté, co Nejvyšší správní soud zrušil předchozí rozsudek krajského soudu, žalobce doplnil svou žalobní argumentaci. Podle něj nebyla referenční cena zjištěna správně též s ohledem na nedostačený počet vzorových smluv.

IV.

18. Poslední okruh námitek se týkal pochybení spočívající v nepřipojení trestního spisu a vedení daňového spisu v rozporu, resp. v nesouladu s daňovým řádem.

b. Stanovisko žalovaného

19. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby a na své argumentaci obsažené v napadeném rozhodnutí zcela setrval. Ohledně prekluze práva stanovit daň žalovaný rovněž setrval na své argumentaci o vlivu § 38r odst. 1 o daních z příjmu na zdaňovací období roku 2012.

c. Posouzení krajským soudem

20. Krajský soud poté, co zjistil, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná pouze částečně.

d. Zjištění z daňového spisu

21. Z daňového spisu krajský soud zjistil, že u žalobce byla zahájena daňová kontrola z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2012 dne 21. 10. 2015 v rozsahu prověření oprávněnosti uplatněných nákladů na reklamní a propagační služby přijatých od dodavatele PRESSTEX. Daňová kontrola na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 byla zahájena dne 10. 2. 2016 v rozsahu prověření oprávněnosti uplatnění nákladů na reklamní a propagační služby přijatých od společností PRESSTEX a PAMBROKE.
22. Za zdaňovací období roku 2012 uplatnil žalobce náklady vůči společnosti PRESSTEX ve výši 3 000 900 Kč a za zdaňovací období roku 2013 vůči společností PRESSTEX a PAMBROKE ve výši 6 000 000 Kč. Správce daně na základě zjištění, že cena za plnění, poskytnuté žalobci, kterou za něj uhradili uvedení dodavatelé, je 107x nižší, než kolik za něj zaplatil těmto dodavatelům žalobce, a na základě „nestandardností“ týkající se jednak společností PAMBROKE a PRESSTEX, jednak chování žalobce při realizaci těchto obchodů, pojal ohledně uplatněných nákladů pochybnosti a na základě provedeného dokazování dospěl k závěru, že žalobce uzavřel právní vztah se společnostmi PRESSTEX a PAMBROKE za účelem snížení základu daně ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, když zjistil, že cena sjednaná za umístění reklamy mezi takto účelově spojenými osobami se liší od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Správce daně zjistil referenční ceny pro každé zdaňovací období, vycházejí z toho, že žalobce mohl uzavřít smlouvu o reklamních a propagačních službách přímo s příslušným klubem. Z takto zjištěného cenového rozpětí, za které poskytovaly reklamní a propagační služby příslušné

kluby (stadiony) v rozsahu, jak byl sjednán v posuzovaných smlouvách žalobcem, přičemž jako výběrová kritéria stanovil lokalitu (areál Androva stadionu v Olomouci, Golf Aréna Ostrava a FC Baník Ostrava – pro rok 2012) a plnění (reklama formou reklamního panelu velikosti 6m² na fotbalových stadionech, prostor pro umístění reklamy v Golf Aréně, poskytnutí služby ve srovnatelném období), stanovil cenu obvyklou, která v roce 2012 činí 384 900 Kč a v roce 2013 činí 526 560 Kč, když cena zjištěná ze smluv přímo se klubem (stadionem) byla navýšena o provizi zprostředkovatele (reklamní agentury) zjištěnou znalcem, ve výši 20 %. Vzhledem k tomu, že žalobce nedoložil uspokojivě rozdíl mezi cenami za poskytnuté reklamní služby dosažené mezi ním a dodavateli, jako jinak spojenými osobami, a cenami, které jsou dosahovány mezi osobami nespojenými, byl správcem daně adekvátně zvýšen základ daně. Správce daně žalobce seznámil s výsledky kontrolních zjištění, žalobce k tomuto podal vyjádření, které však nevedlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, a proto správce daně sepsal zprávy o daňové kontrole za rok 2012 a 2013 a žalobci doměřil daň dodatečnými platebními výměry dne 20. 9. 2018 za rok 2012 a dne 10. 10. 2019 za rok 2013.

23. Proti dodatečným platebním výměrům žalobci daň doměřující žalobce podal odvolání. Žalovaný doplnil dokazování výsledkem navržených svědků a následně poté, co seznámil žalobce se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení, rozhodl napadeným rozhodnutím.

K námitce prekluze práva stanovit daň za zdaňovací období roku 2012:

24. Tuto námitku krajský soud zodpověděl v předchozím rozsudku. Vzhledem k tomu, že závěr nebyl napaden kasační stížností, Nejvyšší správní soud se k ní nevyjádřil. Krajský soud na svém posouzení setrvává, a proto je nyní posouzení prakticky opakováním již řečeného.
25. Mezi účastníky je spor o vliv ustanovení § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů na lhůtu pro stanovení daně. Pro posouzení je relevantní věta první před středníkem tohoto ustanovení, podle kterého *bylo-li možné uplatnit daňovou ztrátu nebo její část jako položku odčitatelnou od základu daně ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, za která byla stanovena, lhůta pro stanovení daně za období, za které byla daňová ztráta stanovena, a za všechna následující zdaňovací období, ve kterých bylo možné tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, ve kterém bylo možné daňovou ztrátu nebo její část uplatnit*. Podle § 34 odst. 1, věty první, zákona o daních z příjmů: *Od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje* (podtržení provedl krajský soud).
26. Lhůtu pro stanovení daně upravuje v § 148 daňový řád, podle jehož odstavce 1 první věty je zásadně tříletá.
27. Výkladem § 148 daňového řádu ve vztahu k § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů se judikatura správních soudů opakovaně zabývala a shledala, že úprava lhůty pro stanovení daně v případě možnosti uplatnění daňové ztráty podle § 38r odst. 2 zákona o daních je *lex specialis* k obecné právní úpravě prekluzivní lhůty pro stanovení daně (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003 - 69, ze dne 24. 2. 2012, č. j. 5 Afs 66/2011 - 109, ze dne 9. 9. 2019, č. j. 7 Afs 134/2019 – 20 či ze dne 17. 7. 2020 č. j.

4 Afs 101/2020 - 41). Z hlediska počítání lhůty pro doměření daně za zdaňovací období, ve kterém byla vyměřena daňová ztráta, není rozhodné, zda daňový subjekt daňovou ztrátu zcela nebo zčásti v následujících zdaňovacích obdobích skutečně uplatní, nýbrž to, že tak podle zákona učinit mohl (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2016, č. j. 4 Afs 251/2015 - 74).

28. Judikatura správních soudů se dále shoduje na tom, že ustanovení § 38r zákona o daních z příjmů je zvláštním doplněním § 148 daňového řádu, nikoliv jeho úplným popřením, která ob stojí vedle sebe (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 81/2020-40 ze dne 2. 7. 2020, č. j. 4 Afs 101/2020 - 41 ze dne 17. 7. 2020, č. j. 5Afs 28/2003-69 ze dne 31. 8. 2004 nebo č. j. 7 Afs 134/2019-20 ze dne 9. 9. 2019).
29. Výchozí shora uvedená, aplikovaná na posuzovanou věc, vedou k následujícím závěrům. Vzhledem k vyměření daňové ztráty v roce 2008, posledním zdaňovacím obdobím, kdy mohl žalobce daňovou ztrátu vzniklou v roce 2008 uplatnit, je rok 2013 (§ 34 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů). Lhůta pro stanovení daně z příjmů za zdaňovací období roku 2012 začala běžet dne 1. 7. 2013 (podle § 148 odst. 1 daňového řádu, jde o datum mezi účastníky nesporné), končila až současně s lhůtou pro vyměření za zdaňovací období roku 2013, tedy 1. 7. 2017; jde tedy o lhůtu čtyřletou, která začala běžet podle § 148 odst. 1 věty druhé daňového řádu a její konec upravuje právě § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. K tomu je vhodné pro názornost dodat, tak jak vysvětlil Nejvyšší správní soud ve shora citovaných rozsudcích č. j. 9 Afs 81/2020 - 40 a č. j. 4 Afs 101/2020 - 41, že prekluzivní lhůty pro vyměření daně za zdaňovací období, ve kterých mohla být ztráta uplatněna se ve smyslu § 38r odst. 1 zákona o daních z příjmů, se postupně zkracují, takže za poslední zdaňovací období roku 2013 se konec lhůty opět řídí § 148 odst. 1 daňového řádu a tato lhůta je tedy tříletá.
30. Ke změně této lhůty může dojít v situacích podle § 148 odst. 2 - 4 daňového řádu, které upravují její prodloužení v odstavci 2, přerušení v odstavci 3 a stavění odstavci 4. Důsledky změny běhu lhůty jsou limitovány objektivní desetiletou lhůtou podle § 148 odst. 5 daňového řádu (v nyní posuzovaném případě dnem 1. 7. 2023).
31. Zahájení daňové kontroly vede podle § 148 odst. 3 daňového řádu k přerušení běhu lhůty. V posuzované věci byla za zdaňovací období roku 2012 zahájena daňová kontrola dne 21. 10. 2015 (žalobce vyšel z chybného údaje 22. 10. 2015). Prekluzivní lhůta ve smyslu § 148 odst. 1 a § 38r zákona o daních z příjmů (tedy čtyřletá lhůta) počala tímto dnem běžet znovu a měla skončit 21. 10. 2019.
32. Oznámení rozhodnutí o stanovení daně, došlo-li k němu v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně, vede k prodloužení lhůty o jeden rok. Dodatečný platební výměr za zdaňovací období roku 2012 byl vydán 30. 9. 2018 a neměl proto důsledky prodloužení lhůty, neboť v této 12měsíční lhůtě učiněn nebyl.
33. Jak dovodil Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku č. j. 9 Afs 81/2020-40, úkony podle § 148 odst. 2 - 4 daňového řádu vyvolávají účinky pouze ve vztahu k tomu období, k němuž se vztahují, nikoli ke všem obdobím provázaným vykázáním daňové ztráty. Smyslem úkonů podle § 148 odst. 2 a odst. 3, i situace podle odst. 4 daňového řádu je totiž umožnit dokončit

řízení ve vztahu k tomu zdaňovacímu období, jehož se týkají, nikoliv ve vztahu ke všem obdobím, s nimiž je toto období provázáno na základě možnosti uplatnit daňovou zprávu. Opačný výklad by fakticky vedl k řetězení, které Nejvyšší správní soud odmítl v rozsudku č. j. 8 Afs 58/2019-48. Pokud by tedy např. v roce 2016 byla zahájena daňová kontrola vztahující se pouze k roku 2013, který je posledním rokem pro uplatnění daňové ztráty vykázané v roce 2008, vedlo by to podle § 148 odst. 3 daňového řádu pouze k přerušení tříleté lhůty ve vztahu k roku 2013, nikoliv také dalších lhůt vztahujících se ke zdaňovacím obdobím roku 2008 až 2013.

34. Výklad přijatý žalovaným vychází z toho, že jsou zde dvě prekluzivní lhůty běžící vedle sebe, podle § 148 daňového řádu a podle § 38r zákona o daních z příjmů. Tento výklad sice přijal Městský soud v Praze v rozsudku č. j. 11 Afs 51/2019-37 ze dne 16. 3. 2020, byl ale odmítnut Nejvyšším správním soudem v citovaném rozsudku č. j. 9 Afs 81/2020-40 a stejně tak byl odmítnut i v rozsudku č. j. 4 Afs 101/2020 - 41. Krajský soud tedy přisvědčil žalobci, že i při zohlednění ustanovení § 38r odst. 2 zákona o dani z příjmů uplynula lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012 dne 22. 10. 2019, tj. před vydáním napadeného rozhodnutí dne 29. 1. 2020. Námitka prekluze práva stanovit daň vztahující se ke zdaňovacímu období roku 2012 je tak důvodná.
35. Krajský soud proto napadené rozhodnutí zrušil v části, kterou byl potvrzen dodatečný platební výměr ze dne 20. 9. 2018, jímž byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2012. Závěr o prekluzi práva stanovit daň se uplatí i vůči dodacímu platebnímu výměru a krajský soud proto zrušil i jej v souladu s § 78 odst. 3 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že v řízení nelze pro prekluzi práva pokračovat, soud nevrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

Námitky k zdaňovacímu období roku 2013 Neprokázání existence spojených osob

36. Krajský soud se dále zabýval žalobními námitkami vztahujícími se ke zdaňovacímu období roku 2013.
37. Žalobce předně namítal, že nebyly splněny podmínky pro aplikaci § 23 odst. 7 věta první o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení *liší-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*. Pojem spojených osob je definován v písmenu b) bod 5. téhož ustanovení tak, že *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 snížení daňové ztráty*.
38. Žalobce namítl, že pro závěr o spojených osobách nepostačí zjištění, že dosažená cena se liší od ceny obvyklé, protože jinak by byla otázky tzv. jinak spojených osob nadbytečná. Současně musí být prokázáno povědomí žalobce o tomto nepřiměřeném navýšení. Namítl též neexistenci profitu na straně žalobce, když částky na reklamu skutečně vynaložil a ušetření ve formě sníženého základu daně je vůči vynaloženým nákladům mnohem nižší.

39. Tuto námitku krajský soud v předchozím rozsudku neshledal důvodnou. Ke stejnému závěru dospěl i nyní. Nepovažoval za nutné vyčkat rozhodnutí rozšířeného senátu ve věci č. j. 2 Afs 132/2020-56 z 22. 12. 2021 ohledně otázky, zda „je zjištění existence výrazně zvýšené ceny předmětu smlouvy oproti ceně obvyklé bez uspokojivého vysvětlení rozdílu dostatečnou podmínkou pro závěr o spojení osob za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, nebo musí být správcem prokázány další skutečnosti v jednání daňového subjektu nasvědčující neobvyklosti obchodní transakce“. Důvodem je to, že závěr o spojených osobách daňové orgány vystavěly nejen na zjištění přemrštěné ceny, ale i na dalších okolnostech, které nasvědčují o neobvyklosti transakce. Krajský soud se v předchozím rozsudku jimi blíže nezabýval, když vycházel z judikaturou v té době zastávanému stanovisku, že pro závěr o spojených osobách ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů postačí zjištění přemrštěnosti ceny bez uspokojivého důvodu (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30, ze dne 28. 1. 2021, č. j. 3 Afs 393/2019 – 43 nebo ze dne 20. 8. 2021, č. j. 2 Afs 313/2019 – 43). Žalobní námitku ohledně nich proto shledal irelevantní. Vzhledem k předložené otázce rozšířenému senátu již její irrelevance není zjevná a krajský soud se k nim vyjádří níže, nicméně k vyčkávání rozhodnutí rozšířeného senátu zde není důvod; i kdyby totiž převážil názor o tom, že definice spojených osob zahrnuje kromě přemrštěné ceny i přítomnost takových skutečností v jednání daňového subjektu nasvědčujících neobvyklosti transakce, nemohlo by to v nyní posuzované věci příznivý vliv na procesní úspěch žalobce.
40. V posuzované věci správce daně pojal pochybnosti o uplatněných nákladech, když zjistil, že celkové náklady dodavatelů žalobce PRESSTEX a PAMBROKE vynaložené na reklamní a propagační služby za rok 2013 pro žalobce činily celkem 56 104 Kč, přičemž žalobce zaúčtoval náklady ve výši 6 000 000 Kč, což představuje 107násobek ceny dodatelem PRESSTEX a PAMBROKE. Pochybnosti správce daně vzbudily i další „nestandardní okolnosti“, uvedené ve Zprávě o daňové kontrole na str. 23 – 25, a kterými jsou:
- změna smluvních podmínek, neboť dokumenty o plnění předmětu smlouvy byly žalobci dodány až po skončení smluvního vztahu
 - rozpory mezi smlouvou a fakturací a mezi fotodokumentací a fakturací (jiný rozměr banneru, neuvedení reklamy v Golf Aréně Ostrava, fakturování reklamních služeb i za měsíce, kdy nebyl odehrán žádný zápas)
 - nedodržení platebních podmínek žalobcem
 - neproověrování efektivity nákladů na reklamu
 - nestandardnosti týkající se dodavatelů žalobce PRESSTEX a PAMBROKE (nekontaktnost společnosti PRESSTEX, virtuální sídlo, hotovostní výběry vysokých částek, společnost bez statutárního orgánu)
 - neověrování cenové nabídky, když žalobce akceptoval cenu, navrženou společností PRESSTEX bez dalšího zjišťování výhodnější nabídky, ačkoliv nadhodnocení ceny mohl žalobce rozeznat, protože se dlouhodobě pohybuje ve sportovním a podnikatelském prostředí.
41. Správce daně na základě shora uvedeného konstatoval, že mezi žalobcem a společnostmi PRESSTEX a PAMBROKE je vztah odpovídající § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, žalovaný se s jeho posouzením ztotožnil (viz bod 90 napadeného rozhodnutí).
42. Stejně tak s posouzením souhlasí i krajský soud.

43. Jak vyplývá z judikatury uvedené ve výše citovaném usnesení o předložení věci rozšířenému senátu č. j. 2 Afs 132/2020-56, okolnosti, které nasvědčují o vytvoření tzv. spojených osob, musí svědčit o neobvyklosti transakce. Tuto neobvyklost je třeba podle názoru krajského soudu chápat jako transakci u běžně obezřetného podnikatele nerozumnou či nelogickou, bez rozumného vysvětlení, a to ve všech jejích aspektech (způsob provedení, výsledek apod.). Pokud taková okolnost stojí sama o sobě, nijak neobvyklá nemusí být, ale ve vzájemné souvislosti s ostatními okolnostmi svědčí o neobvyklosti transakce. Nemusí bezprostředně souviset s efektivitou reklamy, jak žalobce dovozuje, protože efektivita reklamy je jen jednou z dílčích kategorií, ke které lze při formulaci závěru o spojených osobách přihlídnout.
44. Okolnosti, které daňové orgány považují za svědčící o neobvyklosti transakce, jak byly uvedeny výše, uvedené charakteristice odpovídají. V jednotlivostech se může jednat o podnikatelské selhání či lehkomyšlnost, ve vzájemné souvislosti však již takto vysvětlitelné jsou jen stěží. Žalobce u každé z nich vyčítal daňovým orgánům, že nevypovídají ničeho o racionalitě reklamy. S tím lze částečně souhlasit; skutečnosti totiž vypovídají zejména o neobezřetném, či nestandardním jednání samotného žalobce ve shora vysvětleném smyslu slova, což je ovšem pro závěr o spojených osobách stěžejní. Námitky ohledně „nestandardních okolností“ tak soud nepovažuje za důvodné.
45. Žalobce namítl neprokázání profitu, který by z účasti ve spojených osobách získal, neboť snížení daňové povinnosti v důsledku uplatněných nákladů bylo nepoměrně nižší, než výdaj, který na reklamu vynaložil. Profit z účasti na transakci je podle něj nutno vyhodnotit v kontextu celkového hospodářského přínosu obchodu pro žalobce.
46. Na tuto úvahu již odpověděl Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 9 Afs 92/2013 – 27 z 20. 11. 2014, v němž vysvětlil, že užitek ze zapojení do řetězce spojených osob spočívá v samotném snížení základu daně: *„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“* (podtržení provedl krajský soud). Porovnává-li žalobce „zisk“ na ušetřené daňové povinnosti s vynaloženými výdaji, vychází z mylné premisy, že kromě snížení daně musí být dosaženo ještě nějaké další výhody, aby byly splněny znaky spojených osob. Nejvyšší správní soud jasně vyslovil, že nemusí, a krajský soud nemá žádný důvod s tímto závěrem polemizovat. Námitka rovněž důvodná není.
47. Otázka racionality reklamy a její ceny je další žalobní námitkou tohoto okruhu. Žalobce namítal, že správce daně a žalovaný rezignovali na posouzení racionality reklamy a její ceny, když žalobce prokázal, že přijaté plnění bylo pro něj ekonomicky racionální a také že cena byla výsledkem racionální vnitropodnikové úvahy; poukázal na to, že náklady, které vynaložil v roce 2012 a 2013 na reklamu, představovaly cca 3%, resp. 4,7% dosažených tržeb, nárůst obrátu žalobce (5 milionů Kč v roce 2013 a téměř 44 milionů Kč v roce 2014) byl vyšší, než činily náklady na reklamu (v roce 2012 3,9 milionů Kč a v roce 2013 6 milionů Kč), přičemž ekonomická a marketingová efektivnost reklamy byla prokázána i znaleckým posudkem.

48. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný v otázce efektivitativy racionality reklamy souhlasil s posouzením správce daně, podle kterého nárůst obratu nebyl způsoben získáním nových odběratelů, ale především zvýšením fakturace stávajících zákazníků.
49. Ze zprávy o daňové kontrole za rok 2013 pak vyplývá, že správce daně zjistil nárůst obratu, jak žalobce tvrdil, nicméně nesouhlasil s žalobcem, že tento svědčí o efektivitě reklamy, naopak tvrdil, že je nutno přihlídnout i k dalším faktorům, které nárůst obratu způsobují (provozní výsledek hospodaření, čistý zisk po zdanění, výkony, výkonová spotřeba atd.). Porovnáním fakturace zjistil, že se na něm zásadně podílí zvýšená fakturace stávajícím zákazníků. Vliv reklamy dále zpochybnil poukazem na to, že žalobce obchoduje se strojírenskou kovovýrobou a konečnou úpravou vlastních a dodaných kovových výrobků, kdy prodává své výrobky úzké skupině odběratelů, nikoliv běžným spotřebitelům, tj. divákům na sportovních akcích, čímž je vysoká účinnost reklamy rovněž zpochybněna. Z téhož důvodu nesouhlasil ani závěry znaleckého posudku, které považoval za rozporné, když znalec dlel tvrdil, že efektivnost reklamy nelze změřit a dlel konstatoval, že efektivita reklamy byla prokázána nárůstem objemu obratu, s čím správce daně nesouhlasil z výše uvedených důvodů. Žalobce neprováděl žádnou analýzu a spokojil se s údajem o meziročním zvýšení obratu a zisku.
50. Ze shora uvedeného vyplývá, že není důvodná námitka rezignace správce daně a žalovaného na posouzení racionality (efektivitativy) reklamy. K prokázání důvodnosti rozdílu v cenách, a tedy racionality reklamy a ceny, má důkazní povinnost žalobce, což potvrzuje konstantní judikatura. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 9 Afs 92/2013 – 27 z 20. 11. 2014 uvedl: „sama okolnost, že daňový subjekt zaplatil za poskytnuté plnění vysokou cenu, ještě nezakládá správcu daně oprávnění neuznat stěžovateli nárok na odpočet. Takový postup byl na místě až poté, co daňový subjekt k výzvě finančních orgánů uspokojivě nedoložil a neprokázal, že pro vynaložení tak značné částky existovaly racionální důvody. Pokud daňový subjekt zaplatil za televizní reklamu více než dvacetkrát vyšší částku, než jaká vyplývala z ceníků zvolené televizní stanice, aniž by měl pro tento postup přiléhavé ekonomické vysvětlení, lze oprávněně uvažovat, že cílem takového jednání nebyla propagace formou televizní reklamy, ale jiné důvody“. Správce daně vysvětlil, proč úvahu žalobce o souvislosti nárůstu obratu a realizované reklamy považuje za lichou, a tedy důvodnost reklamy za neprokázanou, námitkami žalobce k otázce důvodnosti cen reklamy se tak zabýval, a jeho závěry jsou logické, bez vnitřních rozporů; žalovaný se s nimi ztotožnil. Žalobce v žalobě nepředestřel žádnou protiargumentaci, nevysvětlil, v čem se správce daně mýlí, když má za to, že nelze efektivitu reklamy posoudit nárůstem obratu, je-li tento způsobem zvýšenou fakturací stávajícím zákazníkům a nikoliv fakturací novým zákazníkům, nevyvrátil úvahu o struktuře svých odběratelů a ani se nijak nevyjádřil k posouzení znaleckých závěrů. Krajský soud proto považuje námitku žalobce za nedůvodnou.
51. Žalobce konečně namítl podle něj nevhodné zevšeobecnění závěrů, které krajský soud přijal v rozsudku ze dne 4. 3. 2019 pod č. j. 22 Af 142/2017 – 69; dále vnitřní rozpornost a nesrozumitelnost rozhodnutí žalovaného, který na jednu stranu uznává splnění hmotněprávních podmínek pro uznání uplatněného nákladu a současně tvrdí, že „se nepotvrdilo, že by předmětné transakce proběhly v cenách, které byly odvolatelem předestřeny“.

52. Krajský soud ani tuto žalobní námitku nepovažuje za důvodnou. Žalovaný se na rozsudek č. j. 22 Af 142/2017 – 69 odkázal pouze v odstavci 87 napadeného rozhodnutí na podporu svých závěrů. Zdůraznil podobnost obou věcí (stejný dodavatel, podobný rozsah služeb, podobné navýšení) a závěry, které z toho krajský soud dovodil. Odkaz však nepředstavuje nosnou argumentaci, na níž by napadené rozhodnutí bylo vystavěno. Námitka nepřipustného srovnání s ohledem na odlišnosti obou věcí proto není důvodná. Stejně tak nepovažuje krajský soud za důvodnou námitku vnitřní rozpornosti napadeného rozhodnutí, neboť je vystavěno jednoznačně na závěru o nedůvodném rozdílu mezi uplatněnými náklady a cenou obvyklou za tytéž služby, nikoliv na neprokázání fakticity uplatněných nákladů jako hmotněprávní podmínku pro jejich uznání.

Námitka nesprávných referenčních cen a ceny obvyklé

53. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2011 č. j. 7 Afs 74/2010 – 81, *„k prokázání, že 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 cen provést mezi nimi srovnání. Důkazní břemeno ke všem skutečnostem, které jsou pro to rozhodné, nese správce daně (...) 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“* (podtržení provedl krajský soud).
54. Vycházejí z výše uvedeného, v předchozím rozsudku krajský soud přisvědčil žalobní argumentaci o nesprávně stanovených referenčních cenách, které byly zjištěny nikoliv z cen, za které reklamní služby nabízely reklamní agentury, ale pouze z cen, za které bylo možno tyto služby nakoupit přímo u klubů.
55. Nejvyšší správní soud se s názorem krajského soudu neztotožnil. Postup, kdy daňové orgány vycházely ze zjištění o konkrétních cenách za realizaci reklamy sjednaných s koncovými sportovišti při zohlednění obvyklé provize, shledal odpovídající požadavku na to, aby referenční ceny byly zjišťovány z poměrů nespojených osob, které se v maximální možné míře blíží podmínkám, za nichž byly sjednány v posuzovaném případě. Daňovými orgány přičtená 20% provize odpovídá obvyklé provizi, jak ji stanovil znalec v žalobcem předloženém posudku, a Nejvyšší správní soud považuje její stanovení za správné. Posouzení výpovědi svědka R., jak jej učinil krajský soud, považoval Nejvyšší správní soud za jednostranné a selektivní, když z ní podle Nejvyššího správního soudu neplyne jednoznačný závěr o nemožnosti uzavřít smlouvu o reklamě „napřímo“ s klubem (viz body 30 – 35 kasačního rozsudku).
56. Uvedenými závěry je krajský soud vázán podle § 110 odst. 4 s. ř. s. Krajský soud proto ohledně této žalobní námitky odkazuje žalobce na argumentaci vyslovenou v kasačním rozsudku.
57. Nejvyšší správní soud se však výslovně nevyjádřil k dalším dílčím částem žalobní námitky ke stanovení referenčních cen, neboť krajský soud v předchozím rozsudku svůj závěr vystavěl pouze na povinnosti daňových orgánů zohlednit smlouvy s reklamními agenturami.

Žalobce v souvislosti s referenčními cenami dále vytýkal žalovanému nevypořádání se s žalobcem navrženými smlouvami. K uvedenému se krajský soud nevyjádřil ani v předchozím rozsudku pro nadbytečnost. Námitku tedy vypořádá nyní.

58. Žalobce konkrétně vyčítal žalovanému, že odmítl zohlednit podklady týkající se reklamy realizované na odlišných fotbalových stadionech v odlišných časových obdobích, ev. s rozdílným předmětem plnění, přestože se jednalo o plnění v jádru srovnatelné a nic nebránilo učinit případné korekce. Nadto se žalovaný nevyjádřil ke stěžejní argumentaci žalobce ohledně použitelnosti takových smluv, čímž podle žalobce zatížil rozhodnutí nepřezkoumatelností. Na podporu své argumentace citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2020, č. j. 9 Afs 323/2018-63.
59. Z žalobcem dovolávaného a citovaného rozsudku žalobce citoval pouze první část. Následující text podle názoru krajského soudu na žalobní námitku odpovídá: „Výběr nezávislých transakcí a, nebudou-li plně srovnatelné, přiléhavý způsob jejich korekce (jež relevantní dopady vzájemných rozdílů vyloučí) je nutné učinit na základě objektivních, spravedlivých a přezkoumatelných kritérií (viz rozsudek ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 - 105, č. 1852/2009 Sb. NSS, str. 4), která jsou opřena o ekonomicky racionální úvahu (viz výše citovaný rozsudek č. j. 7 Afs 74/2010 - 81). Ze stejných hledisek je zapotřebí zvolit též přiléhavou metodu srovnání, popř. použít více takových metod současně [např. metody srovnatelné nezávislé ceny (CUP), nákladů a přírážky (COST+), cen při opětovném prodeji, rozdělení zisku; přiměřeně k tomu srov. Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) a z judikatury např. rozsudek ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012 - 31]. Zároveň je třeba dbát zásad daňového řízení (především § 7 a § 92 odst. 2 daňového řádu), přičemž v případě pochybností o skutkových závěrech je nutné vycházet z těch, které jsou pro daňový subjekt nejvýhodnější (viz rozsudky č. j. 8 Afs 80/2007 - 105 a č. j. 7 Afs 74/2010 - 81).
60. V nyní posuzované věci daňové orgány zvolily metodu nezávislé srovnatelné ceny a určily následující výběrová kritéria pro její zjištění (bod 66 napadeného rozhodnutí):
- lokalita (stadion FC Baník Ostrava, areál Androva stadionu v Olomouci, Golf Aréna Ostrava)
 - srovnatelný předmět plnění (reklama formou reklamního panelu velikosti 3m² na fotbalových stadionech, prostor pro umístění reklamy v Golf Aréně Ostrava)
 - poskytnutí služeb ve srovnatelnou dobu
 - smlouvy byly sjednány přímo s konkrétním stadionem
- Žalobcem navržené smlouvy nesplňující tato kritéria daňové orgány odmítly, žalovaný mj. též pro jejich nekonkrétnost, přičemž postup správce daně akceptoval jako správný.

61. Krajský soud se s názorem žalovaného ztotožňuje, když kritéria, které daňové orgány zvolily, jsou přiléhavá, spravedlivá, přezkoumatelná a ekonomicky racionální a vedou ke zjištění ceny mezi nespojenými osobami za co nejpodobnějších podmínek plnění: umístění na týchž místech, stejný vzhled, stejná doba plnění. Žalobce neuvedl nic, z čeho by vyplývalo, že se daňové orgány vytyčeným podmínkám pro volbu kritérií protivily a v čem je tato kritéria dovedla k plnění odlišnému od plnění posuzovaného. Žalobcem navržený postup odpovídá spíše hledání pro žalobce nejvýhodnějšího, nikoliv nejpodobnějšího vzorku ceny, k čemuž požadavek na spravedlivé stanovení cenového intervalu rozhodně nevede a

vést ani nemá, když cílem správy daní je správné zjištění a stanovení daně (§1 odst. 2 daňového řádu), nikoliv zjištění a stanovení daně pro daňový subjekt nejvýhodnější. Námitka důvodná není.

62. Co se týče nedostatečného vzorku smluv, ze kterých žalovaný vycházel, žalobce námitku v této podobě vznesl až poté, co ve věci rozhodl Nejvyšší správní soud, tedy po lhůtě pro uplatnění žalobních námitek vyplývajících z § 72 odst. 1 s. ř. s., a soud k ní proto nepřihlédl. V žalobě totiž námitku koncipoval odlišně. Původně vytýkal daňovým orgánům postupné navyšování a rozšiřování vzorku, ze kterého při stanovení referenční ceny vycházeli, v návaznosti na jeho vyjádření, z čehož dovozoval, že některé smlouvy výhodné pro žalobce mohly být zatajeny. K této námitce krajský soud již v předchozím rozsudku uvedl, že je spekulativní. Měl-li žalobce k dispozici relevantní smlouvy, mohl je v průběhu řízení předložit, což konečně i činil.
63. Shodně jako v předchozím rozsudku za nedůvodnou považuje soud námitku, že správce daně porovnával ceny uplatněné s cenou na počátku řetězce, tedy uzavřené s klubem, aniž by prokázal, že tato byla nepřiměřeně nízká. Jak bylo vysvětleno shora, při zjišťování referenční ceny se vychází z fakticky dosažené ceny mezi nezávislými subjekty. Zda cena mezi nezávislými subjekty není nepřiměřeně nízká, přesahuje důkazní povinnost správce daně. Co se týká sporované výše provize, k té se vyjádřil Nejvyšší správní soud v kasačním rozsudku.

Procesní pochybení

64. Na závěr krajský soud doplňuje, že neshledává důvodnou námitku nepřipojení trestního spisu a pochybení ve věci vedení daňového spisu. Žalovaný se s důkazním návrhem na připojení trestního spisu sp. zn. 34 T 4/2018, vedeného Krajským soudem v Ostravě, náležitě vypořádal, a postupoval tak v souladu s ustanovením § 92 daňového řádu. Co se týče pochybení při vedení daňového spisu, žalobce svou námitku koncipoval toliko obecně, že daňový spis nebyl veden zcela v souladu s daňovým řádem. Na tuto obecnou námitku lze pouze odpovědět, že krajský soud neshledal žádné pochybení ve vedení daňového spisu a rozporu s daňovým řádem, které by vedlo k nezákonnosti napadeného rozhodnutí.

e. Závěr a náklady řízení

65. Ze shora uvedených důvodů krajský soud napadené rozhodnutí zrušil ohledně prvního výroku podle § 78 odst. 1 s. ř. s., ohledně druhé žalobu zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
66. Vzhledem k tomu, že v řízení byl žalobce úspěšný v 50 %, vzniklo mu v souladu s ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení v tomtéž rozsahu, k jejíž náhradě soud žalovaného zavázal. Náklady řízení žalobce představují:
- zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč,
 - náklady zastoupení advokátem spočívající v odměně advokáta za zastupování v řízení ve výši 3 100 Kč za úkon právní služby, při těchto úkonech právní služby: převzetí a příprava věci, sepsání žaloby, replika (další doplnění žaloby není úkonem důvodně vynaloženým, neboť nic nebránilo žalobci v něm uplatněnou argumentaci předložit v předchozích podáních), vyjádření ke kasační stížnosti a jeho doplnění, doplnění žaloby po rozhodnutí Nejvyšším správním soudem a účast u jednání podle § 7 odst.

2, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhl. č. 177/1996 Sb., celkem tedy sem úkonů,

- paušální náhrada hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč při úkonech právní pomoci uvedených výše podle § 13 odst. 4 téže vyhlášky,
- cestovné za cestu z Prostějova do Ostravy a zpět, celkem ujeté 220 km osobním vozem RZ: 7M26773, o průměrné spotřebě 5,6 l na 100 km benzínu natural, cena za opotřebení dle § 1 písm. b) vyhlášky č. 467/2022 Sb. činí 5,20 Kč za 1 ujetý kilometr, cena pohonných hmot dle § 4 téže vyhlášky 41,20 Kč za 1 litr benzínu,
- náhrada za ztrátu času v rozsahu 5 půlhodin ve výši 100,- Kč za každou započatou půlhodinu, celkem tedy 500 Kč, a to dle § 14 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb.,
- DPH z těchto částek s výjimkou zaplaceného soudního poplatku.

Všechny tyto náklady řízení v celkové výši 34 402 Kč podle obsahu spisu žalobci prokazatelně vznikly a jedná se o náklady nezbytně nutné k uplatnění jeho práv. Soud proto žalovaného k zaplacení 50 %, tedy 17 201 Kč zavázal, a to k rukám zástupce žalobce podle § 149 odst. 1 zák.č. 99/1963 Sb., o. s. ř. ve spojení s ust. § 64 s. ř. s. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ust. § 160 odst. 1 o. s. ř., neboť tato lhůta je přiměřená možnostem žalovaného.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí **nejdou** přípustné opravné prostředky. To neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu nebo uplatňuje-li stěžovatel stížní body, které napadají závěry o otázkách, k nimž se Nejvyšší správní soud v předcházejícím zrušovacím rozsudku dosud nevyjadřoval - v tom případě je možno podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

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

Ostrava 5. dubna 2023

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu