



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: **Regály-NET s. r. o.**
sídlem Masarykovo náměstí 26/14, Moravská Ostrava, 702 00
Ostrava
zastoupený advokátkou JUDr. Irenou Hučkovou, advokátkou
sídlem Věšínova 2877/7A, Zábřeh, 700 30 Ostrava

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9 2018, č. j. 42939/18/5200-11431-712136,
ve věci daně z příjmů právnických osob

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 25. 9 2018, č. j. 42939/18/5200-11431-712136 se **zrušuje**.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Ireny Hučkové, advokátky se sídlem Věšínova 2877/7A, Zábřeh, 700 30 Ostrava.

Odůvodnění:

Žalobní body:

1. Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 21. 11. 2018 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2018 č. j. 42939/18/5200-11431-712136 (dále jen „napadené rozhodnutí“) a jemu předcházejícího dodatečného platebního výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013, vydaného Finančním úřadem pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) dne 6. 6. 2017 č. j. 2352400/173202-50522-800346. Tímto dodatečným platebním výměrem byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob a současně bylo doměřeno penále. Napadeným rozhodnutím byla doměřená částka daně 387 600 Kč zvýšena na 433 200 Kč.
2. Žalobce v žalobě namítal chybné ukončení daňové kontroly navzdory omluvě zástupce žalobce z jejího projednání. Žalovaný sice považoval omluvu zástupce žalobce za důvodnou a uložil správci daně napravit procesní pochybení, k čemuž mělo dojít projednáním zprávy o daňové kontrole dne 27. 2. 2018, nezrušil však dodatečný platební výměr jako předčasný, ačkoliv se správce daně svým postupem pouze snažil zachovat lhůtu pro vyměření daně. S odvolací námitkou se tak žalovaný vypořádal nedostatečně. Současně žalobce namítl prekluzi práva vyměřit daň.
3. Dále žalobce nesouhlasil se závěrem žalovaného o nesplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění výdaje jako daňově účinného. Podle žalobce vše bylo prokázáno obchodní dokumentací, zaplacením ze strany žalobce a poskytnutím plnění. Rozporoval rovněž hodnocení výpovědi svědkyně paní M. M. a dále rozporoval jednotlivé dílčí závěry žalovaného, na kterém je napadené rozhodnutí vystavěno. Ze všech těchto důvodů žalobce namítl zrušení jak napadeného rozhodnutí, tak jemu předcházejícího dodatečného platebního výměru.

Stanovisko žalovaného:

4. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby a odkázal na napadené rozhodnutí, se kterým se ztotožňuje. Se závěry žalobce prezentovanými v žalobě nesouhlasil.

Posouzení krajský soudem:

Shodu s prvopisem potvrzuje

5. 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.

a. Zjištění ze správního spisu

6. Ze správního spisu krajský soud zjistil, že dne 11. 6. 2014 byla u žalobce zahájena daňová kontrola na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013. Žalobce v tomto období uplatnil náklady, zaúčtované na základě daňových dokladů vystavených společnostmi PRINCEHILL s. r. o. za pronájem reklamních ploch podle uzavřené smlouvy v celkové částce 2 280 000 Kč, přičemž plnění se uskutečnilo ve dnech 12. 8. 2013, 12. 9. 2013, 10. 10. 2013, 6. 11. 2013 a 4. 12. 2013. Správce daně nejprve vyzval žalobce k prokázání, že se jednalo o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Následně správce daně po další výzvě žalobci dospěl k závěru, že žalobce nesplnil důkazní povinnost, protože upokojivě nedoložil rozdíl v cenách sjednaných mezi spojenými osobami podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a cenách sjednaných mezi nezávislými osobami.

7. Dne 10. 5. 2017 byl žalobce seznámen s výsledky kontrolního zjištění. Na den 6. 6. 2017 byl žalobce předvolán k projednání zprávy o daňové kontrole. Dne 6. 6. 2017 zaslal žalobce správci daně podání obsahující sdělení, že účast při projednání zprávy je v termínu 6. 6. 2017 nemožná, neboť zástupkyně žalobce JUDr. Irena Hučková je od 5. 6. 2017 do 13. 6. 2017 dočasně práce neschopná. K tomu bylo přiloženo potvrzení lékaře. Správce daně nepovažoval omluvu žalobce za relevantní důvod pro nedostavení se k projednání zprávy v termínu stanoveném v předvolání a dospěl k závěru, že žalobce se projednání zprávy o daňové kontrole vyhýbá. Proto přistoupil k ukončení daňové kontroly zasláním zprávy o daňové kontrole dne 7. 6. 2017 do datové schránky zástupce žalobce. Současně s touto zprávou o daňové kontrole zaslal dodatečný platební výměr.

8. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání. Žalovaný poté, co doplnil dokazování a odstranil procesní pochybení při seznámení žalobce se zprávou o daňové kontrole, seznámil žalobce dne 24. 7. 2018 se zjištěnými skutečnostmi doplněnými v rámci odvolacího řízení a důkazy je prokazujícími a se změnou právního názoru, kdy uzavřel, že žalobce neprokázal daňovou účinnost uplatněných výdajů podle § 24 zákona o daních z příjmů a že zkoumání obvyklosti cen podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů bylo předčasné. Po vyjádření žalobce žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím.

9. Krajský soud v rozsudku ř. j. 25 Af 63/2018 – 33 ze dne 5. 3. 2019 shledal důvodnou žalobní námitku prekluze práva doměřit daň v návaznosti na ukončení daňové kontroly. Nejvyšší správní soud se v rozsudku ke kasační stížnosti žalovaného ze dne 9. 9. 2019, č. j. 7 Afs 134/2019 – 20 se stanoviskem krajského soudu neztotožnil a uzavřel, že ustanovení § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů obsahuje speciální právní úpravu lhůty pro stanovení daně v případě možnosti uplatnění již vyměřené daňové ztráty. Vzhledem k tomu, že žalobci byla platebním výměrem ze dne 4. 6. 2013 vyměřena daňová ztráta na dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2012 ve výši 15 491 Kč, je nutno na běh lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013

aplikovat kromě obecné právní úpravy obsažené v daňovém řádu právě i speciální úpravu obsaženou v § 38 odst. 2 zákona o daních z příjmů, v důsledku čehož lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2013 skončí v obecné rovině až v roce 2021, když posledním obdobím, kdy lze daňovou ztrátu uplatnit, je zdaňovací období roku 2017. Na běh lhůty pro stanovení daně tak nemohlo mít žádný vliv oznámení dodatečného platebního výměru. Podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu se totiž lhůta prodlužuje o 1 rok pouze tehdy, pokud k oznámení rozhodnutí o stanovení daně došlo v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty. Za této situace Nejvyšší správní soud shledal úvahu krajského soudu o uplynutí prekluzivní lhůty k stanovení daně za nedůvodnou.

b. Námitka nezákonného ukončení daňové kontroly

10. Podle § 88 odst. 5 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), *odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat, anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu její správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.*
11. Jak vyplývá z napadeného rozhodnutí, správce daně při ukončení daňové kontroly pochybil, neboť omluvu žalobce z projednání zprávy o daňové kontrole považoval za nedůvodnou a jeho postup posoudil jako vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole. Žalovaný naopak uzavřel, že omluva žalobce byla důvodná a uložil správci daně napravit procesní pochybení při ukončení daňové kontroly v odvolacím řízení, aniž by zrušil dodatečný platební výměr na základě zprávy o daňové kontrole vydaný. Žalobce v tom spatřuje pochybení, takový postup je však v souladu s úpravou odvolacího řízení v daňovém řádu a správnost potvrzuje i judikatura; Nejvyšší správní soud se např. v rozsudku ze dne 20. 9. 2012 č. j. 7 Afs 20/2012-41 vyslovil tak, že *„vady postupu správce daně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v odvolacím řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl. Nicméně pochybí-li správce daně a zprávu o daňové kontrole s daňovým subjektem zákonným způsobem neprojedná, nemůže to bez dalšího znamenat konec daňového řízení a jakési kontumační vítězství daňového subjektu pro nenapravitelnou nezákonnost, nýbrž je třeba tuto vadu řízení odstranit tak, aby měl daňový subjekt i poté reálnou možnost uplatnit své návrhy a argumenty v obou instancích. Nejprve je třeba s daňovým subjektem zprávu o daňové kontrole projednat, resp. poskytnout mu k tomu možnost a přiměřený časový prostor, a teprve potom lze mimo jiné v závislosti na tom, jak se ke zprávě vyjádří, tj. jaké námitky, připomínky, návrhy na doplnění dokazování uvede, příp. daň doměřit. K tomu slouží procesní nástroje daňového řádu ve smyslu ustanovení § 115 odst. 1, resp. postupu podle ustanovení § 116 odst. 3 a § 113 odst. 1 a v rámci odvolacího řízení se lze vrátit do fáze řízení před správcem daně, který napravit pochybení při projednání zprávy o daňové kontrole“.*
12. Žalovaný postupoval shora popsáním způsobem a v odvolacím řízení pochybení správce daně při ukončení daňové kontroly odstranil. Žalobce v žalobní námitce navrhuje v podstatě „kontumační vítězství“ pro nenapravitelné pochybení správce daně, což je postup, který daňový řád neumožňuje a jeho možnost vyloučil i Nejvyšší správní soud ve shora uvedeném rozsudku. Krajský soud proto uzavřel, že žalovaný postupoval správně, pokud procesní pochybení správce daně při ukončení daňové kontroly napravit

v odvolacím řízení, aniž by zrušil dodatečný platební výměr. Tato žalobní námitka není důvodná.

13. K námitce prekluze práva stanovit daň krajský soud pro stručnost odkazuje na závěry Nejvyššího správního soudu ve shora citovaném rozsudku č. j. 7 Afs 134/2019 – 20, podle kterého lhůta pro stanovení daně dosud neuplynula s ohledem na ustanovení § 38r zákona o daních z příjmů, který je lex specialis k obecné úpravě prekluzivní lhůty pro stanovení daně podle daňového řádu. V důsledku jeho aplikace prekluzivní lhůta v posuzované věci skončí – obecně – až v roce 2021 (viz bod 24. citovaného rozsudku). Žalobní námitka tak rovněž není důvodná.

c. Námitka nesprávnosti závěru o nesplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění výdaje jako daňově účinného

14. Žalobce nesouhlasil se závěrem žalovaného o nesplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění výdaje jako daňově účinného, spočívající v tom, že žalobce neprokázal svého dodavatele PRINCEHILL s. r. o.
15. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.*
16. Dle stabilní judikatury se o daňově účinný výdaj podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daňovém zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj.
17. Žalovaný oproti správci daně v odvolacím řízení změnil právní posouzení, když správce daně neuznal uplatněné výdaje z důvodu neprokázání rozdílu v cenách sjednaných mezi spojenými osobami podle ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů a cenách sjednaných mezi nezávislými osobami běžných obchodních vztazích. Podle žalovaného však tento postup byl zvolen předčasně, protože žalobce neprokázal daňovou účinnost fakturovaných částek ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, když neprokázal jednoznačným a nezpochybnitelným způsobem osobu dodavatele; podle žalovaného byl žalobce povinen nejen prokázat přijetí deklarovaného reklamního plnění jako takového, ale také prokázat to, že toto plnění opravdu uskutečnila osoba uvedená jako poskytovatel reklamních služeb na daňových dokladech.
18. Ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů zakotvuje pravomoc správce daně upravit základ daně jen tehdy, byly-li všechny daňovým subjektem uplatněné náklady a výnosy daňově účinné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016 č. j. 10 Afs 147/2016-45). Považoval – li správce daně žalobcem uplatněné výdaje za daňově účinné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, byl žalovaný povinen při změně tohoto názoru jednoznačně a podrobně vysvětlit, zda a proč považuje závěr správce daně o splnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na uplatnění výdaje za nesprávný.

19. Jediným důvodem, proč podle žalovaného žalobce neprokázal daňovou uznatelnost uplatněného výdaje, je neprokázání faktického dodavatele poskytnutého plnění, se kterým byl výdaj spjat; mezi účastníky přitom není sporné, že žalobce přijal reklamní plnění, jež deklaroval přijmout od společnosti PRINCEHILL s. r. o., se kterou uzavřel smlouvu a které rovněž zaplatil požadovanou cenu, přičemž společnost PRINCEHILL s. r. o. tento příjem vůči svému správci daně přiznala (srov. bod 30 napadeného rozhodnutí).
20. Předně je nutno zdůraznit, že konstantní judikatura se ustálila na závěru, že pro uznání nákladů jako daňově účinných je zásadně podstatné určit, kdo je skutečným dodavatelem. Takto se vyjádřil Nejvyšší správní soud např. v rozsudku z 30. 4. 2015 č. j. 8 Afs 144/2014-46, nebo v rozsudku ze dne 14. 7. 2011 č. j. 1Afs 37/2011-68, shodně uzavřel i Ústavní soud v nálezu z 18. 4. 2006 sp. zn. II. ÚS 664/04. Rozhodnutí jsou založena na je stěžejní výchozí myšlence, že je na daňovém subjektu, který uplatňuje vynaložené výdaje jako daňově účinné, aby prokázal, že byly vynaloženy jednoznačným způsobem, tedy aby uvedl a byl schopen prokázat i okolnosti tohoto výdaje (§ 92 odst. 3 daňového řádu; např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007-60 a ze dne 31. 8. 2017 č. j. 1 Afs 171/2017-34). Závěry je však nutno vidět v širších souvislostech a vycházet z logiky příjmové daně (srov. citovaný rozsudek č. j. 1 Afs 171/2017-34), podle které finanční úhrada uplatňovaná jedním daňovým subjektem (objednatelem) jako daňový účinný náklad je současně příjmem jiného daňového subjektu (dodavatele), a za účelem správného zjištění a stanovení daně je proto třeba zkoumat, kterému subjektu skutečně vznikl příjem, který u něj může tvořit základ daně z příjmu. Proto je třeba znát osobu faktického dodavatele, tedy osoby, která fakticky plnila a které bylo fakticky hrazeno.
21. V posuzované věci není mezi účastníky sporné, že deklarovaný dodavatel žalobce, PRINCEHILL s. r. o., přijal od něj finanční úhradu za poskytnuté plnění, kterou žalobce uplatnil jako předmětný výdaj, a tuto finanční úhradu přiznal svému správci daně v daňovém přiznání k dani z příjmů. Posuzováno logikou příjmové daně byl fiskální zájem státu naplněn, neboť to, co žalobce uplatnil jako daňově účinný náklad, uplatnil jeho dodavatel jako příjem tvořící základ daně z příjmu. Z napadeného rozhodnutí nevyplývá, proč je za této situace nutné v posuzované věci dále zkoumat, zda deklarovaný dodavatel PRINCEHILL s. r. o. byl faktickým dodavatelem reklamního plnění, a žalovaný žádný důvod pro další zkoumání osoby dodavatele neuvádí. Již z tohoto důvodu je závěr žalovaného nepřezkoumatelný.
22. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí, že údaje na předložených dokladech byly zpochybněny do té míry, že není prokázáno, kdo skutečné plnění poskytl. Ani s tímto závěrem se krajský soud neztotožnil. Jak bylo uvedeno výše, PRINCEHILL s. r. o. finanční úhradu přijatou od žalobce za předmětné reklamní plnění deklaroval vůči svému správci daně a jediný jednatel této společnosti v době uskutečňování plnění, pan L. Č., spolupráci s žalobcem a realizaci předmětných plnění potvrdil. Žalovaný přesto uzavřel, že žalobce svého dodavatele neprokázal, a to proto, že pan L. Č. nebyl schopen si vybavit podrobnosti této spolupráce a uvedl, že plnění poskytoval prostřednictvím agentur, přičemž v případě žalobce se pravděpodobně jednalo o společnost RENOSPORT s. r. o. K tomu nutno podotknout, že výslech byl prováděn 21. 9. 2015, tedy 2 – 3 roky poté, co reklamní plnění byla poskytnuta. Pokud si jednatel v té době žádné podrobnosti k plnění nevybavoval, tato okolnost podle názoru krajského soudu nic podstatného neznamená.

Jakkoliv žalovaný zdůraznil velikost sporné zakázky, z napadeného rozhodnutí není patrné, zda takto vysoká zakázka byla pro společnost PRINCEHILL s. r. o. unikátní, pak by totiž bylo rozumné očekávat, že si jednatel nějaké podrobnosti vybaví. Měla-li v oněch letech společnost PRINCEHILL s. r. o. obdobných zakázek více, pak by zapomnění jednatele mohlo být přirozené. Dále žalovaný zpochybnil deklarovaného dodavatele tím, že vyslechl bývalou jednatelku společnosti RENOSPORT s. r. o., paní M., která si prakticky žádné okolnosti plnění reklamy nevybavila. Důvodů, pro které si paní M. nemusela vybavit okolnosti sporné zakázky, však může být několik. Kromě prostého plynutí času pak také to, že skutečně RENOSPORT s. r. o. nebyla dodavatelem PRINCEHILL s. r. o., když pan L. Č. tuto společnost označil pouze jako pravděpodobnou a označil ji vágně slovy „firma Renosport z Prahy“. Žalovaný vychází z premisy, že to byla jednoznačně určená společnost RENOSPORT s. r. o., která byla dodavatelem společnosti PRINCEHILL s. r. o., nicméně tento jednoznačný závěr nemá oporu ve správních spisech. Závěr žalovaného o neprokázání, že dodavatelem předmětných reklamních plnění byla deklarovaná společnost PRINCEHILL s. r. o., tak dílem nemá oporu ve spisech, dílem je nepřezkoumatelný.

23. Krajský soud nesouhlasí se ani závěrem žalovaného, že jím definované skutečnosti jsou způsobilé vyvolat pochybnosti o správnosti, úplnosti a věrohodnosti žalobcem předložených dokladů, zejména pak nejsou tyto skutečnosti podle názoru krajského soudu způsobilé vyvolat pochybnosti ohledně tvrzeného dodavatele (viz předchozí odstavec).
24. Ohledně jednotlivých skutečností zakládajících podle žalovaného důvodné pochyby, pak krajský soud uvádí následující.
25. Žalovaný vytýká žalobci, že nebyl vůči společnosti PRINCEHILL s. r. o. dostatečně obezřetný, když dostatečně neověřil realizaci předmětných reklamních plnění a nedostatečně je smluvně zajistil; měla je ověřovat tehdejší jednatelka ze spotů v rádiu a v televizi, sjednání reklamy ve formě spotu však z předložené smlouvy nevyplývá a ani v rádiu ani při televizním přenosu není možné ověření umístění konkrétní reklamy. Žalobcem popsaná kontrola se však jeví krajskému soudu jako dostatečná, když fakticky vedla k cíli, protože reklamních služby dohodnutým způsobem poskytnuty byly. Lze si sice vskutku jen obtížně představit, jak je možné ze spotu v rádiu a televizi zjistit umístění loga na konkrétním závodním vozidle, z výpovědi jednatelky však jednoznačně nevyplývá, co si pod tímto způsobem kontroly představit, zda jím ověřovala průběh závodu nebo zda se zaměřovala i na umístění reklamy. Nic však nebránilo žalovanému takto nejasnou odpověď vhodnými otázkami upřesnit, což za situace, kdy tuto skutečnost považoval za zpochybňující správcem daně již uznaného prokázání poskytnutí deklarovaného plnění, učinit měl. Co se nedostatečné preciznosti a propracovanosti smluvní dokumentace týká, tato sama o sobě nezpochybňuje poskytnutí plnění; je jedním ze znaků účasti na podvodu (od čehož se však žalovaný odchýlil), kdy i při prokázání poskytnutí deklarovaného plnění svědčí o tom, že celý obchod byl uzavřen jen „na oko“. Nutno podotknout, že žalobce nemohl v roce 2013 vědět, že společnost PRINCEHILL s. r. o. až do roku 2017 nezveřejní svou výroční zprávu za rok 2012 (v roce 2012 byla založena), ani že v roce 2015 přestane spolupracovat se správcem daně.

26. Za další skutečnost odůvodňující pochybnosti žalovaný považuje časový a hodnotový nesoulad smluvně sjednané fakturace s uvedeným datem uskutečnění zdanitelného plnění a faktickou realizací reklamy např. u akce Rally Příbram a Partr Rally Vsetín. Současně však žalovaný konstatuje, že reklamní plnění, tak jak bylo deklarováno, proběhlo, a nejsou zde žádné pochyby, že reklamní plnění bylo poskytnuto tak, jak bylo sjednáno, tedy v souladu se smlouvou (srov. odst. 29 napadeného rozhodnutí). Tento závěr vylučuje přitom existenci časového a hodnotového nesouladu smluvně sjednané fakturace s uvedeným datem uskutečnění zdanitelného plnění a faktickou realizací reklamy; napadené rozhodnutí je v této části vnitřně rozporné.
27. Závěr o časovém a hodnotovém nesouladu smluvně sjednané fakturace s uvedeným datem uskutečnění zdanitelného plnění a faktickou realizací reklamy nadto nemá oporu v daňovém spise. Jak zpráva o daňové kontrole, tak stanovisko žalovaného ke zjištěným skutečnostem v odvolacím řízení, tak i napadené rozhodnutí, se všechny shodují v tom, že předmětné reklamní služby byly poskytnuty v souladu se smlouvou. Jak bylo uvedeno shora, žalovaný v bodě 29. odůvodnění napadeného rozhodnutí konkrétně uvádí, že *„porovnáním smluvních ujednání a reálného umístění loga na vozidlech při konkrétních závodech je zřejmé, že celková sjednaná cena odpovídá tvrzenému rozměru reklamy, jejímu umístění na vozidlech a závodu, jehož se dané vozidlo účastnilo (...)“*. Identifikoval-li žalovaný současně nesoulad fakturace s uvedeným datem uskutečnění zdanitelného plnění a faktickou realizací reklamy, pak je v úvaze žalovaného zjevný rozpor a napadené rozhodnutí v tomto bodě nesrozumitelné a nepřezkoumatelné.
28. Za další pochybnost zakládající skutečnost žalovaný uvedl, že žalobce blíže nezkoumal výši nabízené ceny a že existuje subjekt, poskytující reklamu zadarmo. Pro uznání daňově účinného výdaje však samotná výše ceny plnění není bez dalšího relevantní, neboť takto uplatněný výdaj je současně příjmem dodavatele, tvořící jeho daňový základ; relevantní by mohla být z pohledu ustanovení § 23 odst. 7 zákona o dani z příjmů, jak dovozoval správce daně, nicméně jeho právní posouzení bylo žalovaným překonáno. Za nestandardní krajský soud naopak považuje postup subjektu, který tvrdí, že reklamu poskytuje zadarmo, když je obecně známo, když reklamní služby jsou zpravidla hrazené.
29. Krajský soud proto uzavírá, že napadené rozhodnutí je tak vnitřně rozporné a nepřezkoumatelné i ve vztahu k těmto skutečnostem, které mají odůvodnit vznik pochyb o deklarovaném plnění.

d. Závěr a náhrada nákladů řízení

30. Za této situace krajský soud napadené rozhodnutí jako částečně nepřezkoumatelné a částečně nemající oporu v daňovém spise postupem podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. zrušil bez jednání a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
31. Vzhledem k tomu, že v řízení byl plně procesně úspěšný žalobce, vzniklo mu v souladu s ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, k jejichž náhradě soud žalovaného zavázal. Náklady řízení žalobce představují zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3.000,- Kč, dále odměna ze zastoupení advokátem podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve výši 3.100,- Kč, podle § 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., a to za tři úkony právní služby, příprava převzetí zastoupení,

sepis žaloby a vyjádření se ke stanovisko žalovaného podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky, třikrát režijní paušál ve výši 300,- Kč za každý z těchto úkonů právní služby podle § 13 odst. 3 vyhlášky, a dále DPH z těchto částek s výjimkou zaplaceného soudního poplatku podle § 57 odst. 2 s. ř. s. Všechny tyto náklady řízení podle obsahu spisu žalobci prokazatelně vznikly a jedná se o náklady nezbytně nutné k uplatnění jeho práva. Soud proto žalovaného k jejich zaplacení žalobce zavázal, a to k rukám zástupkyně žalobce podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. občanského soudního řádu ve spojení s ustanovení § 64 s. ř. s. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ustanovení § 160 odst. 1 občanského soudního řádu, neboť tato lhůta je přiměřená možností žalovaného.

Poučení:

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

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

Ostrava 15. října 2019

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu