



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: **LCN GROUP s.r.o.**
sídlem Stodolní 794/21, Moravská Ostrava, 702 00 Ostrava
zastoupen Mgr. Janem Tomsem, advokátem
sídlem Emila Filly 296/13, Mariánské Hory, 709 00 Ostrava

proti

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 9. 2019 č. j. 39934/19/5200-11435-706478, ve věci daně z příjmů,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků řízení **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobou došlou soudu dne 27. 11. 2019 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 9. 2019, č. j. 39934/19/5200-11435-706478, kterým bylo rozhodnuto o odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům ze dne 24. 8. 2018, č. j. 3113321/18/3201-51522-809924 a č. j. 3113559/18/3201-51522-809924 tak, že daň doměřená prvním

jmenovaným byla zvýšena z částky 72 770 Kč na 88 920 Kč a penále z 14 554 Kč na 17 784 Kč. Rovněž u druhého jmenovaného dodatečného platebního výměru došlo ke zvýšení doměřené daně, a to z částky 161 500 Kč na 240 350 Kč a penále z 32 300 Kč na 48 070 Kč. Důvodem doměření byla úprava uplatněných výdajů na reklamní plnění z důvodu aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 z. č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „z. d. p.“).

Žalobní body

2. Předně žalobce vyčítá napadenému rozhodnutí nesprávné stanovení obvyklé ceny, kdy mezi řadou pochybení, kterých se měl žalovaný při jejím stanovování dopustit, uvádí např. nezohlednění okolností, za jakých byla reklama objednána, jaká byla v té době kapacita pro reklamované subjekty a podobně, což jsou okolnosti schopné ovlivnit cenu reklamy. V této souvislosti taktéž vyčítá žalovanému, že neprovedl opakovaný výslech jednatelů společnosti Papilio-advertising, spol. s r. o. (dále jen „Papilio“) a dodavatelů žalobce. Dále pak žalobce považuje za pochybení, že žalovaný vycházel při svých úvahách toliko z cen společnosti Papilio. Žalobce rozporuje, že by z cen jediné společnosti bylo možné zjistit obvyklou cenu, zvláště, když se ceny této společnosti, za které sama prodávala reklamní plnění, liší v řádech až osminásobku. Krom dalšího pak žalobce vyčítá žalovanému také neprovedení znaleckého posudku stran určení ceny obvyklé a připomíná, že během řízení předložil odborné vyjádření, dle kterého se cena reklamních služeb odvíjí od velkého množství faktorů a její určení je z toho důvodu velmi obtížné.
3. Dále pak žalobce namítl nezákonnost dodatečných platebních výměrů, jelikož tyto neobsahovaly odůvodnění a zpráva o daňové kontrole, kterou žalobce důvodně odmítl podepsat, odůvodnění nahradit nemůže.
4. Stran vytvoření vztahu s dodavatelem za účelem snížení základu daně žalobce uvedl, že nevěděl, že je obchodní transakce zasažena podvodem, resp., že žádný účelový vztah s dodavatelem nevytvořil, neboť by to pro něj nemělo žádný ekonomický přínos. Možnost, že by obdržel část úplaty zpět, pak razantně popřel a dodal, že něco takového ani nebylo prokázáno.
5. Další žalobní argumentace byla zaměřena na posouzení otázky, zda prokázal žalobce výběr a hodnocení reklamy. Žalobce předně brojil proti způsobu, jakým se žalovaný vypořádal s důkazním prostředkem (DVD) obsahujícím nabídky jiných reklamních subjektů. Žalovaný řečený důkazní prostředek odbyl s tím, že tyto nabídky nejsou na srovnatelné reklamy, aniž by zohlednil způsoblost těchto nabídek prokázat existenci výběru jako takového. Stran hodnocení reklamy pak žalobce uvedl, že je prováděl z ekonomických podkladů, jako jsou počet zaměstnanců, partnerů, uzavřených nových smluv, příjmů společnosti atd., kdy z těchto dospěl k názoru, že reklama měla pozitivní vliv. Žalobce má za to, že hodnotit přínos off-line reklamy jinak ani nejde.
6. Žalobce dále vyčítal žalovanému uvedení nepravdivé informace, že měl být p. T. (v době uzavření řešených obchodních transakcí jednatel společností PRESSTEX MEDIA SE, dále jen „Presstex“ a později TARDEM Media s. r. o., dále jen „Tardem“ – pozn. soudu), odsouzen za daňové podvody. Pan T. je přitom pro tyto pouze vyšetřován a odsouzen byl v souvislosti s úplně jinou trestnou činností.

7. Poslední žalobní námitka se týkala akce KOUBA Cup 2013, u které žalovaný dospěl na základě doplnění dokazování v odvolacím řízení k závěru, že žalobce neprokázal faktickou realizaci reklamy na této akci. Žalobce neprokázání faktické realizace nerozporoval s tím, že nemožnost ji prokázat po šesti až sedmi letech musela být zřejmá žalovanému předem. Námitka žalobce zde směřovala dvěma směry. Předně uvedl, že tím, že byla faktická realizace reklamy na řečené akci zkoumána až v odvolacím řízení, zatímco správce daně ji nezkoumal, byla porušena zásada dvojinstančnosti řízení. Dále pak uvedl, že právo žalovaného stanovit tuto daň již prekludovalo, neboť uběhla tříletá lhůta. K jejímu přerušlení by pak nemělo dojít prostřednictvím daňové kontroly, která se řečenými plněními vůbec nezabývala, byť oficiálně byla neomezeného rozsahu.

Vyjádření žalovaného

8. Ve svém vyjádření k žalobě žalovaný uvedl k žalobní námitce představené v bodě 2. tohoto rozsudku, že tuto žalobce uplatnil již v odvolání, žalovaný ji shledal částečně důvodnou, neboť v některých případech byly mezi referenční ceny zahrnuty správcem daně i ceny, které nebyly sjednány za obdobných podmínek. Žalovaný tedy obvyklé ceny, jejichž určení bylo zasaženo výše popsaným pochybením správce daně, nově určil po doplnění odvolacího řízení. K tomu využil srovnávací metodu při užití vhodného vzorku cen stejného nebo obdobného plnění, poskytnutých za stejných nebo obdobných podmínek. K vlastní výši referenční ceny zjištěné žalovaným pak tento uvedl, že z provedeného dokazování vyplývá, že Papilio prodalo reklamní služby společností Presstex a Tardem, tedy přímým dodavatelům žalobce, za ceny srovnatelné s cenami, které Papiliu hradily nespojené osoby. Presstex a Tardem pak tyto prodaly žalobci za cenu mnohonásobně navýšenou, aniž by bylo z důkazních prostředků zjevné, že by došlo ze strany těchto společností k poskytnutí přidané hodnoty ospravedlňující tak markantní navýšení ceny. Sama tato nepřiměřená cena však k doměření daňové povinnosti nevedla. Takovou skutečností bylo až to, že žalobce řečené navýšení ceny věrohodnými a racionálně podloženými argumenty nezdůvodnil.
9. Stran žalobní námitky ilustrované v bodě 3. tohoto rozsudku pak žalovaný uvedl, že nepovažuje odepření podpisu zprávy o daňové kontrole žalobcem za důvodné. Jako nedůvodné nemůže mít vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. S následky nedůvodného odepření podpisu zprávy o daňové kontrole byl ostatně žalobce v průběhu řízení seznámen. Žalovaný má za prokázané, že skutkový stav byl zjištěn co nejúplněji a je podpořen spisovým materiálem (v tomto odkázal zejména na zprávu o daňové kontrole).
10. K žalobní námitce popsané v bodě 4. tohoto rozsudku žalovaný uvedl, že pro účely aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 z. č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „z. d. p.“) není podstatné, zda byla mezi dotčenými subjekty „uzavřena dohoda“ o účasti na daňovém podvodu, ale že podstatná je existence vztahu vytvořeného mj. za účelem zvýšení základu daně nebo snížení daňové ztráty, přičemž správce daně není povinen prokázat a doložit důkazy, že daňový subjekt byl vědomě zapojen do řetězce jinak spojených osob.

11. Stran výběru a hodnocení reklam (žalobní námitka popsána v bodě 5. tohoto rozsudku) žalovaný implicitně odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí.
12. K námitce nesprávné informace o p. T. žalovaný uvedl, že tato není důvodná, neboť v napadeném rozhodnutí uvedl toliko, že: „*proti J. T. je v současné době zahájeno trestní stíhání pro zvlášť závažný zločin zkrácení daně dle trestního zákoníku.*“ Netvrdil tedy, jak se mylně domnívá žalobce, že by byl p. T. odsouzen.
13. Co se týče žalobních námitek uvedených v bodě 7. tohoto rozsudku se, stran porušení zásady dvojinstančnosti, žalovaný odkázal na rozsudek NSS ze dne 30. 7. 2012, č. j. 5 Afs 48/2011 – 66, dle kterého odvolací řízení má nejen povahu přezkumnou, ale i nápravnou ve vztahu k pochybením správního orgánu prvního stupně. Dále pak odkázal na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75. V něm se uvádí, že: *[d]oplnění řízení ani dokazování provedené v rámci odvolacího řízení nelze považovat za nepřípustné, ani s ohledem na zásadu dvojinstančnosti. Tato zásada znamená, že řízení probíhá ve dvou stupních (instancích), že tedy řízení a rozhodnutí správního orgánu I. stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu, nikoliv že každý závěr musí být vždy vysloven jednou instancí a vždy prověřen a akceptován instancí vyšší.*“ Ohledně žalobcem tvrzeného uplynutí prekluzivní lhůty žalovaný uvedl, že tuto lhůtu přerušila v souladu s ustanovením § 148 odst. 3 z. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisu (dále jen „d. ř.“), daňová kontrola zahájená dne 19. 10. 2016.

Dosavadní průběh řízení:

14. Krajský soud rozsudkem z 16. 4. 2020, č. j. 25 Af 76/2019-42, napadené rozhodnutí zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení, z důvodu nepřezkoumatelnosti závěru žalovaného o výši ceny obvyklé, když podle názoru krajského soudu správce daně a žalovaný nedostatečně zjistil a popsal podmínky, za kterých byly smlouveny ceny, které následně použil za referenční. Současně uložil žalovanému vypořádat se s dosud neprovedeným důkazem bakalářskými pracemi.
15. Nejvyšší správní soud se s názorem krajského soudu neztotožnil, a proto rozsudkem z 23. 7. 2021, č. j. 2 Afs 148/2020-37 předchozí rozsudek krajského soudu zrušil. Dospěl k závěru, že postup žalovaného při stanovení ceny obvyklé je „...*zcela v souladu se shora odkazovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu ve vztahu ke stanovení tzv. ceny obvyklé*“ (bod 28 citovaného rozsudku), požadavky krajského soudu považoval za nerozhodné. Podle Nejvyššího správního soudu žalobce nevznesl námitku nevypořádání důkazu bakalářskými pracemi a krajský soud proto pochybil, pokud jimi zabýval.
16. Žalobce ve vyjádření po zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu trval na své žalobní námitce nevypořádání důkazních návrhů, včetně sporných bakalářských prací, které podle něj mají vliv na stanovení ceny obvyklé. Nesouhlasil ani se závěry Nejvyššího správního soudu ohledně stanovení ceny obvyklé, kdy podle něj mají na její stanovení vliv všechny faktory, včetně těch, které žalobce namítal.

Posouzení věci krajským soudem

17. Krajský soud poté, co zjistil, že žalobní návrh je věcně projednatelný, přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní

řád správní (dále jen „s. ř. s.“), v mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době rozhodování žalované, tedy ke dni 27. 9. 2019 (ust. § 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Stanovení ceny obvyklé

18. Zrušujícím důvodem předchozího rozsudku krajského soudu bylo pochybení žalovaného při stanovení ceny obvyklé ve smyslu § 28 odst. 7 z. d. p., podle kterého 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 (pozn. soudu tzv. cena obvyklá), 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. (...)*
19. Nejvyšší správní soudu se však s tímto posouzením neztotožnil, naopak považoval postup žalovaného, který určil referenční cenu ve vztahu k jednotlivým plněním, za „(...) zcela v souladu se shora odkazovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu ve vztahu ke stanovení tzv. ceny obvyklé (...)“ (bod 28. citovaného rozsudku). Výtky, které krajský soud měl ke kritériím, za kterých žalovaný referenční ceny zjišťoval, považoval Nejvyšší správní soud za nepodstatné a krajským soudem navrhovaná kritéria za neodůvodněné. Tímto závěrem je krajský soud podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán.
20. Nejvyšší správní soud tím, že stanovení ceny obvyklé považoval za souladné s judikaturou správních soudů, naopak výtky krajského soudu k jejímu stanovení neshledal důvodné, zodpověděl rovněž zbývající žalobní námitky, které žalobce ohledně ceny obvyklé vznesl. Nedůvodné je proto vytýkané pochybení žalovaného, spočívající v neprovedení opakovaného výsledku jednatelem společnosti Papilio a dodavateli žalobce, ve zvoleném vzorku referenčních cen, kdy ceny vycházely z cen společnosti Papilio, a rovněž v neprovedení znaleckého posudku stran určení ceny obvyklé a nezohlednění žalobcem předloženého odborného vyjádření.
21. Krajský soud pouze pro úplnost dodává, že ohledně neprovedení opětovných výsledků jednatelem společností Papilio, Prestex a Tardem setrvává na svém závěru, vyjádřeném v předchozím rozsudku, že jejich opětovné provedení nebylo nutné. Žalobce totiž nerozporoval řádnost průběhu uvedených výsledků ani neuvedl nové tvrzení, které by jimi mělo být dokázáno, což by obé bylo důvodem pro opakování výsledků. Samotný žalobcův nesouhlas s hodnocením výsledků ze strany správce daně však důvodem pro opakování není. Shodně jako v předchozím rozsudku krajský soud setrvává též na svém závěru stran namítaného neprovedení znaleckého posudku, že žalovaný není povinen zjišťovat obvyklou cenu pomocí znaleckého posudku a jeho neprovedení, zjistí-li žalovaný potřebné skutečnosti náležitě jinými cestami.
22. Nejvyšší správní soud rovněž zcela jasně a pro krajský soud závazně vypořádal námitku neprovedení navrhovaných bakalářských prací.
23. Krajský soud proto uzavírá, že námitky, vztahující se k chybnému stanovení ceny obvyklé, nejsou důvodné.

Další žalobní námitky

24. K žalobní námitce nezákonnosti dodatečných platebních výměrů krajský soud uvádí, že i případné pochybení ve zprávě o daňové kontrole a její z tohoto důvodu důvodné odmítnutí není samo způsobilé vést k zásahu do práv žalobce, protože toto pochybení mohl opravit žalovaný. Daňové řízení je totiž ovládáno zásadou apelační; žalovaný podle § 116 odst. 1 d. ř. nemůže v případě zjištěného pochybení prvostupňové rozhodnutí zrušit a věc vrátit správci daně, ale napadené prvostupňové rozhodnutí změnit. Tomu odpovídá povinnost žalovaného, zakotvená v § 115 odst. 2 d. ř., seznámit v případě dokazování v odvolacím řízení odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a umožnit mu se k nim vyjádřit. Shodně dovodila i judikatura, viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu z 24. června 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, zejm. bod 54 odůvodnění. Pokud by tak ale neučinil a pochybení přenesl i do svého rozhodnutí, bylo by to vadou odvolacího rozhodnutí s důsledky pro následné soudní řízení. Námitka nezákonnosti dodatečných daňových výměrů pro absenci odůvodnění proto není důvodná. Důvody, které žalobce vedly k odepření podpisu zprávy o daňové kontrole, se soud pro nadbytečnost nezabýval a námitku pochybení při potvrzení platebních výměrů neshledal důvodnou.
25. Žalobce uvedl, že nevěděl, že je obchodní transakce zasažena podvodem, resp., že žádný účelový vztah s dodavatelem nevytvořil, neboť by to pro něj nemělo žádný ekonomický přínos. Možnost, že by obdržel část úplaty zpět, pak razantně popřel a dodal, že něco takového ani nebylo prokázáno. Ani tuto námitku soud nepovažuje za důvodnou.
26. Krajský soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že pro účely aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 z. d. p. není podstatné, zda byla mezi dotčenými subjekty „uzavřena dohoda“ o účasti na daňovém podvodu, ale že podstatná je existence vztahu vytvořeného mj. za účelem zvýšení základu daně nebo snížení daňové ztráty, přičemž správce daně není povinen prokázat a doložit důkazy, že daňový subjekt byl vědomě zapojen do řetězce jinak spojených osob.
27. Uvedené podporuje i konstantní judikatura správních soudů, např. v rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2013, č. j. 7 Afs 48/2013-31 a rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 6. 2. 2019, č. j. 62 Af 126/2016 – 164, kdy druhý uvedený výslovně uvádí takřka totéž co žalovaný, tedy, že: *„pro účely aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP není podstatné, zda byla mezi dotčenými subjekty „uzavřena dohoda“ o účasti na daňovém podvodu; podstatná je existence vztahu vytvořeného mj. za účelem zvýšení základu daně nebo snížení daňové ztráty, jehož účelem může být současně např. prezentace žalobce formou reklamy. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13.7.2013, č.j. 7 Afs 48/2013-31, správní orgány nejsou povinny prokázat a doložit důkazy, že daňový subjekt byl vědomě zapojen do řetězce jinak spojených osob; postačí, pokud doloží a prokáží, byť i pouze nepřímými důkazy, že je zde řetězec dodavatelů, že je v něm daňový subjekt zapojen, jaký je průběh toku finančních prostředků souvisejících s dodávkou a zároveň prokáží odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami.“* Povědomost o podvodu ani případná přiměřená opatření žalobce nejsou v řízení o dani z příjmů relevantní.

28. Co se namítané absence ekonomického přínosu týká, judikatura správních soudů dospěla k závěru, že tímto přínosem, res. výhodou, je již samotné snížení základu daně; Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 9 Afs 92/2013 – 27 z 20. 11. 2014 výslovně uvedl, že „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). Žalobci tak vznikla alespoň výhoda v podobě snížení základu daně o uplatněné náklady a jeho námitka rovněž není důvodná.
29. K námitkám týkající se výběru a hodnocení reklamy krajský soud v napadeném rozsudku zjistil, že podle žalovaného žalobce nevyužil možnost reklamy jiných společností, které však byly mnohem levnější, což vyplývá z důkazů samotného žalobce, že nepředložil žádnou analýzu, kterou by zkoumal dopady reklamy vyhodnocení jen na základě ekonomických výsledků, nadto kolísavých, nepovažoval za dostatečné, protože reklamní kampaň žalobce v letech 2012 a 2013 probíhala na více platformách (viz body 79 až 81 napadeného rozhodnutí).
30. Otázka výběru a hodnocení reklamy může být významná pro vysvětlení ekonomické racionality uzavření posuzovaných obchodních transakcí, když, jak dovodila judikatura správních soudů, okolností, ze které vyplývá vytvoření vztahu za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, je ekonomická iracionalita toho jednání, resp. absence jiného než daň zkracujícího motivu pro ten který vztah. Hodnotí se hlavní důvod pro to, že vztah má takovou podobu, jakou má, tedy jestli je cena tak vysoká, aby se zajistil účel, nebo jestli je vysoká cena sama hlavním (ale nikoliv jediným) účelem vztahu (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 47/2013 – 30 ze dne 13. 6. 2013, č. j. 5 Afs 34/2012 – 65 ze dne 22. 3. 2013, č. j. 7 Afs 39/2014 – 48 ze dne 25. 9. 2014, č. j. 6 Afs 129/2018 – 29 z 18. 7. 2018).
31. V posuzované věci však žalobce nepředložil vysvětlení, které by odpovídalo charakteru posuzovaných transakcí, když závažnost adekvátního ekonomického vysvětlení je přímo úměrné nestandardnosti posuzovaných cen. Krajský soud sdílí závěr žalovaného, že žalobce nepředložil argumenty, odůvodňující z ekonomického hlediska jeho chování, protože samotný poukaz na navýšení ekonomických ukazatelů, bez jasné specifikace, že k nim došlo na základě posuzovaných – drahých – reklamních plnění, takovým argumentem není.
32. Žalobce namítl nesprávnost informace žalovaného, že J. T., svědek, byl odsouzen pro daňové podvody. Krajský soud v napadeném rozhodnutí ověřil, že žalovaný při hodnocení výpovědi J. T. přihlédl jednak k tomu, že sám tento svědek poukázal na časový odstup své výpovědi od událostí, o kterých vypovídá, způsobující, že si události nevybavuje úplně přesně, dále výpověď porovnal s ostatními důkazními prostředky, které shledal vzhledem k jejich množství a věrohodnosti vyšší důkazní hodnoty, než je výpověď tohoto svědka, a rovněž přihlédl k stíhání svědka pro zvlášť závažný zločin kráčení daně. Není tedy pravdou, že by žalovaný vycházel při hodnocení výpovědi tohoto svědka z jeho odsouzení, ale naopak ji hodnotil z více hledisek včetně jeho trestního stíhání. Ani tato námitka není důvodná.

33. Žalobce dále vznesl žalobní námitky ohledně porušení zásady dvojinstančnosti ve vztahu k uplatněným výdajům na akci KOUBA Cup 2013, když faktickou realizací reklamních plnění od tvrzeného dodavatele Tardem se měl zabývat pouze odvolací orgán.
34. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že podle žalovaného žalobce sice předložil formálně správné prvotní doklady (fakturu a smlouvu), splnil tak formální podmínky pro daňovou uznatelnost výdajů, avšak neprokázal faktické uskutečnění reklamního plnění dodavatelem Tardem, a proto žalovaný přisvědčil názoru správce daně, že odvolatel v případě reklamního plnění na akci „Fotbalový turnaj KOUBA Cup 2013“ neunesl důkazní břemeno ve vztahu k § 24 odst. 1 z. d. p., jelikož nepředložil jakýkoliv důkazní prostředek o faktické realizaci reklamní služby, přičemž důkazní prostředky, které žalobce předložil, jsou ryze formální důkazy, které faktickou realizaci tohoto plnění nijak neprokazují.
35. Jak již bylo vysvětleno výše, odvolací řízení je podle daňového řádu ovládáno zásadou apelační, která neumožňuje odvolacímu orgánu v případě zjištěných pochybností prvostupňové rozhodnutí zrušit a vrátit věc správci daně k dalšímu řízení, ale ukládá odvolacímu orgánu doplnit dokazování a prvostupňové rozhodnutí změnit, jsou-li pro to důvody. Z toho vyplývá, že zjištění a posouzení skutečností rozhodných pro stanovení daně odvolacím orgánem není porušením dvojinstančnost řízení, když naopak takový postup je daňovým řádem přepokládán (v podrobnostech viz zejména usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75).
23. K namítané prekluzi práva stanovit daň ve vztahu k reklamnímu plnění KOUBA CUP 2013 krajský soud ověřil ve zprávě o daňové kontrole, že tato byla zahájena pro daň z příjmů právnických osob za období roku 2013 v celém rozsahu dne 19. 10. 2016. Podle § 148 odst. 3 d. ř. začala běžet nová lhůta pro stanovení daně, která by uplynula 21. 10. 2019 (den 20. 10. 2019 byla neděle). K dalšímu prodloužení lhůty došlo na základě napadeného rozhodnutí, ve smyslu § 148 odst. 2 daňového řádu. Na uvedeném nic nemění, v jakém rozsahu se správce daně posuzovaným reklamním plněním zabýval, podstatné je, zda rozsah, pro který daňová kontrola zahájena byla, tato reklamní plnění zahrnoval, což zde zahrnoval. K přerušení lhůty pro stanovení daně podle ustanovení § 148 odst. 3 d. ř. dochází zahájením daňové kontroly. K faktickému prověřování jednotlivých případů pak dochází až po zahájení daňové kontroly, tedy v době, kdy už k přerušení (jejím samotným zahájením) došlo. Rozsah faktického prověřování tak není schopen zpětně ovlivnit důsledky úkonu, jež nastaly dříve, než mohlo samo prověřování fakticky započnout.
24. Vzhledem k tomu, že prověřování reklamních plnění proběhlo během lhůty pro stanovení daně, nelze přihlídnout k žalobcem namítanému časovému odstupu mezi prověřováním a uskutečněním tohoto plnění.
36. Ani námitky ve vztahu k reklamnímu plnění na akci KOUBA CUP 2013 krajský soud neshledal důvodné.

Závěr a náhrada nákladů řízení

37. Krajský soud uzavírá, že neshledal žádnou z žalobních námitek důvodnou, a proto žalobu podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

38. V řízení plně procesně úspěšnému žalovanému vzniklo v souladu s ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení; podle obsahu spisu však žalovanému žádné uznatelné náklady řízení nevznikly, soud rozhodl tak, že žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal (výrok II.).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** 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.

Ostrava 27. ledna 2022

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu