



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Faisala Husseiného, Ph.D., ve věci

žalobce: **V okno, s. r. o.**, IČO: 255 27 266
sídlem číslo popisné 149, Skaštice
zastoupen společností **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář, s. r. o.,
IČO: 268 79 441, sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 12. 2017, čj. 52236/17/5200-11432-709204,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 6. 12. 2017, čj. 52236/17/5200-11432-709204, **se ruší** a věc **se vrací** k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč společnosti **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář, s. r. o., do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „finanční úřad“) zahájil u žalobce dne 6. 10. 2010 daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 a dne 26. 10. 2010 zahájil daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007. Žalobce v prověřovaných zdaňovacích obdobích zaúčtoval do daňově účinných nákladů na základě faktur od společnosti ELEVANTO, s. r. o., IČO: 277 88 512 (dne 23. 4. 2011 došlo k zániku společnosti výmazem z obchodního rejstříku; dále jen „společnost ELEVANTO“), reklamu v souhrnné výši 1 800 000 Kč (za rok 2007 ve výši 1 500 000 Kč a za rok 2008 ve výši 300 000 Kč). Na základě provedených kontrol dospěl finanční úřad k tomu, že shromážděné důkazní prostředky neprokázaly věrohodně tvrzení daňového subjektu o skutečném provedení předmětných reklamních služeb deklarovaným dodavatelem, tudíž nebylo prokázáno, že se jedná o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“).
2. Na tomto základě vydal finanční úřad dodatečný platební výměr ze dne 18. 6. 2013 na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007, čj. 1107288/13/3304-24801-704171, kterým doměřil daň o 360 000 Kč vyšší a současně žalobci uložil povinnost uhradit penále ve výši 72 000 Kč. Rovněž vydal dodatečný platební výměr ze dne 18. 6. 2013 na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008, čj. 1107306/13/3304-24801-704171, kterým doměřil daň vyšší o částku 63 000 Kč a současně žalobci uložil povinnost uhradit penále ve výši 12 600 Kč.
3. O odvolání proti dodatečným platebním výměrům rozhodl žalovaný dne 4. 4. 2014 tak, že odvolání zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce správní žalobu, které Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 30. 9. 2016, čj. 29 Af 43/2014-50, vyhověl a napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Kasační stížnost nebyla podána.
4. Po došetření skutkového stavu žalovaný setrval na svém závěru, tudíž potvrdil zvýšení základu daně, jak bylo provedeno dodatečnými platebními výměry.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

5. V žalobě ze dne 7. 2. 2018 žalobce v první řadě uvedl, že žalovaný měl v rámci opakovaného odvolacího řízení napadené dodatečné platební výměry zrušit a řízení zatavit, v opačném případě jednal v rozporu s právním názorem soudu. Žalovaný neměl prostor pro to, aby v opakovaném řízení skutečnosti tvrzené žalobcem zpochybnil dodatečně. Postupem žalovaného by byl popřen účel a smysl správních žalob, které slouží k ochraně práv daňových subjektů před nezákonným postupem správních orgánů, nikoliv k ochraně správních orgánů před nedostatečným dokazováním nebo jiným pochybením. V opakovaném řízení by měl žalovaný provádět pouze úkony navrhané žalobcem, jejichž neprovedení mu soud vyčetl, případně by měl provést správní uvážení v určité věci, kterou mu správní soud přikazuje (zkoumání ceny obvyklé, účel sestavení řetězce). Situaci, kdy správní žaloba otevírá cestu správnímu orgánu k nápravě jeho špatných postupů v původním řízení, označil za absurdní. Nově provedené důkazní prostředky ještě více podpořily skutečnost, že reklama byla dodána společností ELEVANTO.
6. Výslech svědka v daňovém řízení nemůže být nahrazen listinou zachycující výslech tohoto svědka v jiném řízení, jelikož by tím došlo k narušení bezprostřednosti daňového řízení. Důkazní hodnota takového podkladu je pak otázkou, se kterou se správní orgán musí vypořádat v rámci hodnocení důkazů. V rámci bezprostřednosti daňového řízení bylo

nutné vycházet ze svědeckých výpovědí pana M. K. a pana P. K. Jedinými důležitými svědeckými výpověďmi v celém řízení byly výpovědi pana G. a pana G. Při jejich hodnocení bylo nutné vycházet ze skutečnosti, že od realizace reklamy a provedení svědecké výpovědi uplynulo již devět, resp. deset let. Při takovém odstupu je schopnost svědka pamatovat si takové detaily naprosto nulová.

7. Žalobce (správně mělo být pravděpodobně uvedeno „žalovaný“) sám v rámci jiného řízení zajistil od svědka D. G. faktury, kterými byla fakturována výroba loga žalobce přímo společnosti RALLY – CAR a GAL-FINANCE. Vydané doklady obsahovaly i loga žalobce, což žalovaný sám potvrdil. Svědek D. G. potvrdil, že vyráběl polepy pro uvedené společnosti pana J. G. Výpověď byla víc než konkrétní. Rozhodujícím faktorem plynoucím z této výpovědi je skutečnost, že svědek potvrdil, že reklamu fyzicky vyráběl. Svědek J. G. velmi přesně popsal spolupráci se společností ELEVANTO, M. K. a rovněž i potvrdil, že reklamu pro něj fyzicky vyráběl D. G. Čestné prohlášení svědka nemá na výpověď pana G. žádný vliv, neboť se jím žalovaný již dříve odmítl zabývat. Je tedy s podivem, že nyní s ním účelově operoval. Navíc se mezi čestným prohlášením a výpovědí svědka nevyskytly žádné závažné rozdíly. Bylo tedy nade všechnu pochybnost prokázáno, že polepy s reklamou vyrobil pan D. G., že je nalepil na vozy a fakturoval společnosti RALLY – CAR. Pokud pan G. tvrdí, že tuto dodal společnosti ELEVANTO, musí se jednat o tutéž reklamu, kterou fakturovala společnost ELEVANTO žalobci. Cena, za kterou pan G. reklamu vyrobil, není ve věci prokázání jejího dodání vůbec podstatná. Nabízí se otázka, proč by pan G. vyráběl pro společnost RALLY – CAR reklamu s logem žalobce, když tato společnost reklamu přímo žalobci nefakturovala. V této věci je postup žalovaného zcela nelogický. Tvzení žalovaného, že výpověď svědka G. nebyla pravdivá, lze považovat za účelové.
8. Účinky reklamy mají setrvačnost a velmi často dopadají až do období dvou či tří let následujících po její faktické realizaci. Bylo tedy zcela zbytečné zkoumat dopady reklamy přímo do období, ve kterém byla realizována. Takový postup byl v rozporu se zásadou proporcionality ve smyslu § 5 odst. 3 zákona 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“).
9. Žalovaný měl zjišťovat, kdo byli majitelé vozů, na které byly umístěny polepy, čímž by se obraz o celé transakci doplnil. Toto žalobce namítal opakovaně.
10. Žalovaný si ověřil fyzickou realizaci reklamy. Náklady na reklamu zpochybnil s tím, že společnost ELEVANTO nebyla pro svého správce daně kontaktní a její jednatelé popřeli uskutečnění reklamy v rámci podání vysvětlení na Policii Slovenské republiky. Povinnosti, které porušil dodavatel nelze klást k tíži žalobce, navíc i v takovém případě lze dle Nejvyššího správního soudu reklamu uznat jako náklad daňově účinný.
11. Soud původně zrušil rozhodnutí žalovaného s tím, že neunesl důkazní břemeno. To tedy nepřešlo zpět na žalobce, ten tedy svá všechna tvrzení prokázal. Doplněné důkazní prostředky v ještě větší míře potvrdily žalobcem tvrzené skutečnosti.
12. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby bylo napadené rozhodnutí zrušeno.

III. Vyjádření žalovaného

13. V podání ze dne 23. 4. 2018 žalovaný uvedl, že postupoval v souladu s rozsudkem soudu. Z něho nevyplývá, že by měl dodatečné platební výměry zrušit a řízení zastavit. Pokud by dodatečné platební výměry trpěly takovými vadami, které by nebylo možné odstranit,

zrušil by je soud sám, k čemuž má pravomoc. Možná náprava nezákonností v novém řízení se nijak nemíjí s účelem správního soudnictví. Tyto námitky označil za nelogické.

14. V daňovém řízení lze použít i úřední záznam jako důkaz. V souvislosti s jinými důkazy tento důkaz použit lze za účelem skutečného zjištění stavu věci, přičemž se nejednalo o jediný důkaz. V napadeném rozhodnutí je podrobně zdůvodněno, proč nelze souhlasit s tvrzením žalobce, že svědecké výpovědi pana M. K. a pana P. K. jsou zcela ve prospěch žalobce a že svědecké výpovědi provedené v daňovém řízení mají větší váhu.
15. Žalovaný zdůvodnil, proč prováděl zjišťování vlivu reklamy na obrat žalobce v konkrétním období, přičemž ani v následujících obdobích nebyl zaznamenán žádný dopad do výnosů žalobce. Cílem žalovaného nebylo nepřiměřeně zatížit žalobce, ale v souladu s rozsudkem soudu kompletně došetřit skutkový stav.
16. Žalobce nijak nespecifikoval, čím by mohla zjištění ohledně majitelů aut celou věc objasnit. Pokud žalobce navrhuje důkazní prostředky, měl by specifikovat, co mají prokázat.
17. V dané věci nebylo sporu o uskutečnění předmětného plnění. Nebylo ovšem prokázáno jeho uskutečnění deklarovaným dodavatelem. Důkazní prostředky navrhované žalobcem byly nekonkrétní a nevěrohodné, popřípadě samy o sobě nebyly schopny prokázat faktické uskutečnění tímto dodavatelem. Z napadeného rozhodnutí i spisového materiálu je dostatečně zřejmé, že se finančnímu úřadu i žalovanému podařilo dostatečně zpochybnit vazbu mezi poskytnutou reklamou a deklarovaným dodavatelem. Bylo tak na žalobci, aby prokázal skutečnou realizaci předmětných plnění dle předložených faktur jednoznačným a transparentním způsobem. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že pochybnosti finančního úřadu nebyly marginálního rozsahu a rozhodně nebyly založeny na formálních nedostacích smlouvy mezi účastníky transakcí.
18. Z výše uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby byla žaloba zamítnuta.

IV. Replika žalobce

19. V písemnosti ze dne 8. 6. 2018 žalobce zopakoval své stěžejní argumenty uplatněné v žalobě a poukázal na to, že v této věci byly přesně identifikovány subjekty, které se na reklamě podílely. Setrval rovněž na svém procesním stanovisku.

V. Posouzení věci soudem

20. Krajský soud v Brně (dále také „soud“) ve smyslu § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“), bez nařízení ústního jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí finančního úřadu včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že žaloba **je důvodná**.
21. Předně soud považuje za důležité vyslovit se ke vztahu nynější věci a jiné věci žalobce rozhodnuté u zdejšího soudu rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 23. 9. 2019, čj. 29 Af 72/2014-84, jelikož jejich předmět byl v části totožný. Ve věci, která byla předmětem citovaného rozsudku, nebyly vyvráceny pochybnosti finančního úřadu (potažmo žalovaného) o tom, že by plnění dokládána fakturou č. 27221011 ze dne 20. 10. 2007 (300 000 Kč bez daně z přidané hodnoty), fakturou č. 2710128 ze dne 10. 12. 2007 (600 000 Kč bez daně z přidané hodnoty) a fakturou č. 2807015 ze dne 7. 1. 2008 (300 000 Kč bez daně z přidané hodnoty) byla fakticky přijata od deklarovaného dodavatele, resp. od společnosti ELEVANTO. Na základě tohoto závěru, který byl (po kasačním zásahu

Nejvyššího správního soudu) potvrzen i zdejším soudem, nebyl žalobci uznán nárok na příslušný odpočet daně z přidané hodnoty.

22. V nynější věci se vyskytuje několik odlišností. Předně nyní jde o otázku uznatelných výdajů (nákladů) rozhodných pro určení správné výše *daně z příjmů právnických osob* podle § 24 zákona o daních z příjmu, jejíž principy a cíle jsou odlišné od daně z přidané hodnoty, která byla předmětem výše citované věci. Z hlediska plnění, která byla předmětem pochybností finančního úřadu, se v nynější věci kromě těch, která jsou uvedena výše, vyskytovala ještě plnění dokládána fakturou č. 2727085 ze dne 27. 8. 2007 (částka 300 000 Kč bez daně z přidané hodnoty) a fakturou č. 2724097 ze dne 24. 9. 2007 (částka 300 000 Kč bez daně z přidané hodnoty). Nicméně ve vztahu ke všem plněním byl shledán shodný závěr, tedy finanční úřad (resp. žalovaný) uzavřel, že existující pochybnosti ohledně skutečného poskytnutí předmětných plnění společností ELEVANTO nebyly vyvráceny. V neposlední řadě je třeba upozornit i na odlišný procesní vývoj obou věcí. Ve výše citované věci byl nejprve vydán zrušující rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 20. 12. 2016, čj. 29 Af 72/2014-53, ve kterém soud dospěl k závěru, že správce daně neunesl důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“). Tento rozsudek byl ovšem zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2017, čj. 6 Afs 35/2017-34, s poukazem na neodůvodněné odchýlení od rozhodovací praxe Krajského soudu v Brně, která byla vytvořena ve skutkově obdobných věcech (týkajících se rovněž daně z přidané hodnoty). V nynější věci byl ve zrušujícím rozsudku Krajského soudu ze dne 30. 9. 2016, čj. 29 Af 43/2014-50 (kasační stížnost nebyla podána), vysloven závazný právní názor a bylo pokračováno v odvolacím řízení, ve kterém bylo doplněno dokazování a skutkový stav věci došetřen. Rozsah doplněného dokazování je podrobně rekapitulován v seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 20. 10. 2017. Doplnění dokazování bylo zaměřeno na zjištění okolností souvisejících se společností ELEVANTO (výše vyměřené daně z přidané hodnoty v letech 2007 a 2008; přiznání k dani z příjmů právnických osob za roky 2007 a 2008; zda byla společnost v dané době kontaktní; adresa sídla), dopadem reklamy na ekonomickou činnost žalobce (zvýšení počtu odběratelů žalobce v letech 2007 a 2008; oslovení současných odběratelů reklamou), tržní přiměřenosti ceny a dodáním předmětných plnění.
23. Předem je nutno vymezit, že mezi účastníky nebylo sporné, že k realizaci předmětných zdanitelných plnění (reklama – logo žalobce umístěné na vozidle během závodu rallye) skutečně došlo a že žalobce předmětnou částku skutečně uhradil společnosti ELEVANTO. Jediný sporný bod mezi účastníky spočívá v zásadě pouze v pochybnostech finančního úřadu (resp. žalovaného) o realizaci plnění deklarovaným dodavatelem a jejich (ne)vyvrácení provedenými důkazy.
24. Dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů platí, že výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základů daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.
25. Dle ustanovení § 92 odst. 2 a 3 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.

26. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
27. V souladu se zásadou dispoziční přezkoumal soud napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, přičemž neshledal vady, ke kterým by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti. Prostřednictvím žalobních bodů žalobce jednak zpochybňoval, že by žalovaný v navazujícím řízení respektoval závazný právní názor vyjádřený v předchozím zrušujícím rozsudku soudu a jednak řadou námitek zpochybňoval provedené dokazování a hodnocení důkazů. Pro úplnost soud dodává, že žalobce zaslal soudu i repliku, která byla (z povahy věci) zaslána až po lhůtě pro uplatnění žalobních bodů. Replika nicméně obsahuje v zásadě pouze rekapitulaci žalobních bodů, které byly ve lhůtě řádně uplatněny.
28. V původním zrušujícím rozsudku soud konstatoval, že provedené hodnocení důkazů ze strany správců daně neobstálo a nebyly zjištěny skutečnosti, které by vyvracely pravost a průkaznost důkazních prostředků ve vztahu k tvrzením žalobce, jelikož žalobce nemohl znát, natož ovlivnit vnitřní uspořádání a fungování společnosti ELEVANTO a způsob, jakým realizovala své smluvní závazky. Zároveň soud uvedl, že za situace, kdy o realizaci plnění nebylo sporu a kdy žalobce doložil důkazní prostředky prokazující, od koho si plnění objednal a že jej i zaplatil, tak ke zpochybnění těchto důkazních prostředků mohlo dojít, pokud by svědci, jejichž věrohodnost nebyla zpochybněna, jednoznačně popřeli pravost např. svých podpisů na smlouvách nebo by popřeli vystavení faktur.
29. V rámci závazného právního názoru soud žalovanému skutečně neuložil povinnost zrušit dodatečné platební výměry a řízení zastavit, tudíž k tomu nebyl povinen, jak se domnívá žalobce. Soud nesdílí ani dojem žalobce, že by procesní reakce zvolená žalovaným v této věci, odporovala účelu a smyslu správního soudnictví. To slouží k ochraně veřejných subjektivních práv adresátů veřejné správy, nicméně nikoliv způsobem, jaký pravděpodobně dovozuje žalobce. Nelze vycházet z toho, že zrušující rozsudek soudu automaticky znamená celkové „vítězství“ žalobce v příslušném (správním/daňovém) řízení. Ostatně sám soudní řád správní počítá s tím, že se věc žalovanému vrací „k dalšímu řízení“. To nemusí být nutně omezeno pouze na procesní uzavření celého řízení, ač i to samozřejmě může být v konkrétním případě jedinou možnou variantou postupu. Není ovšem správný ani argument žalovaného, že by soud využil svých kasačních pravomocí a sám v takovém případě zrušil i příslušná prvostupňová rozhodnutí, jelikož tento postup soudu není obligatorní. Klíčový význam má vždy vyjádřený závazný právní názor, v jehož mezích se správní orgány (správci daně) musí v navazujícím řízení pohybovat.
30. Soud tedy vyslovil, že správce daně neprokázal, že by skutkový stav týkající se daňové povinnosti a tvrzení žalobce byl jiný, než jak vyplynulo ze žalobcem předložených důkazů. Vyslovil také, že se žalovaný nezabýval okolnostmi souvisejícími s opodstatněností nákladů, ačkoliv souvislost nákladů na reklamu s příjmy žalobce žalovaný zpochybňoval. Zároveň uvedl, že měl-li žalovaný pochybnosti o věrohodnosti čestného prohlášení pana J. G., které měl k dispozici, měl ho případně vyslechnout jako svědka. Vyslovený právní názor tedy žalovanému nebránil doplnit dokazování i o další důkazní prostředky, které považoval za potřebné ke zjištění stavu věci pro správné stanovení daně. Soud tudíž posoudil žalobní bod rozporující dodržení závazného právního názoru jako nedůvodný.

31. Za klíčovou otázku nicméně soud považuje to, zda dodatečně učiněná zjištění ohledně skutkového stavu věci odůvodňují přijatý závěr žalovaného, tedy zda prokázal své pochybnosti ohledně dodání plnění deklarovaným dodavatelem [ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu] a tyto pochybnosti nebyly žalobcem vyvráceny. Tímto směrem žalobce brojí většinou svých námitek.
32. Před vypořádáním otázky, zda žalovaný prokázal skutečnosti zpochybňující věrohodnost tvrzení či důkazních prostředků předložených žalobcem, soud musí nejprve osvětlit nastalou specifickou situaci. V rámci svého předchozího zrušujícího rozsudku totiž vyslovil, že správce daně důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu neunesl, nicméně nemůže zcela odhlédnout od řady rozhodnutí správních soudů (viz např. bod 17 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2017, čj. 6 Afs 35/2017-34), které na podkladě skutkově obdobného stavu dospěly k závěru opačnému. Soud má nicméně za to, svůj předchozí právní závěr nemusí jakkoliv revidovat, jelikož v nynější věci došlo k podstatnému doplnění skutkových zjištění, která jsou ve prospěch tvrzení žalobce. Obě argumentační cesty tudíž vedou ke stejnému závěru soudu. V duchu svého předchozího právního závěru soud uzavírá, že správce daně ani po doplnění dokazování neunesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Pokud by soud naopak přihlédl k předmětné judikatuře a pochybnosti správce daně shledal za (objektivně) existující, nic by to nezměnilo na tom, že doplněním dokazování byly v tomto řízení pochybnosti o dodání plnění deklarovaným dodavatelem dle soudu vyvráceny.
33. K dodání plnění deklarovaným dodavatelem ve vztahu k dani z příjmů právnických osob je vhodné poukázat na další východiska formulovaná v judikatuře správních soudů. *Pokud má být základ daně z příjmů snížen o určitý výdaj, musí být daňový subjekt schopen prokázat, že výdaj vynaložil tak, jak tvrdí – v opačném případě by nebylo možné posoudit, zda byl výdaj vynaložen na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 10. 2017, čj. 6 Afs 285/2017-25). Pouhé formální nedostatky faktur či jiných účetních dokladů sice nemohou vést k doměření daně z příjmů, „pokud je zároveň nepochybné, že tvrzené plnění bylo žalobci poskytnuto a byly jednoznačně identifikovány subjekty, které se na jeho poskytnutí podílely“ (rozsudek ze dne 30. 4. 2015, čj. 8 Afs 144/2014-46). Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2011, čj. 1 Afs 37/2011-68, „daňový subjekt je povinen prokázat vynaložení výdaje vůči konkrétní osobě, nikoli toliko abstraktní vydání peněz, neboť jeho povinností je prokázat uskutečnění výdaje a jeho souvislost se zdanitelnými příjmy. Prokázání abstraktního vydání peněz by nepostačovalo k prokázání souvislosti výdaje se zdanitelnými příjmy.“ Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007-73, „pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu.“

34. Na určení konkrétního dodavatele plnění tedy nelze ani v rovině daně z příjmů zcela rezignovat. Soud má nicméně za to, že pozornost má být soustředěna zejména na to, zda skutečně došlo k uskutečnění plnění a jeho úhradě (resp. jde o reálný náklad/výdaj) a na celkovou důvěryhodnost realizace tvrzené transakce, která byla důvodem k vynaložení nákladů odečítaných od základu daně ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný dle soudu vykročil z mezí volného hodnocení důkazů. To je sice dle ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu, realizováno *podle úvahy správce daně*, nicméně důkazy musí být *hodnoceny jednotlivě i ve vzájemné souvislosti*. Zároveň je třeba *přihlížet ke všemu, co vyšlo v řízení najevo*.
35. V řízení zejména vyšlo najevo, že plnění byla skutečně realizována a rovněž byla žalobcem společností ELEVANTO skutečně uhrazena. Z hlediska dodání plnění společností ELEVANTO jsou významné doplněné výpovědi svědků pana J. G. (resp. „zápisnice o ústnom pojednávání“ konaném dne 26. 4. 2017 na základě žádosti žalovaného o výměnu informací se Slovenskou republikou) a pana D. G. (resp. protokol o ústním jednání ze dne 21. 9. 2017).
36. Pan G. ve výpovědi uvedl, že obchodní společnost RALLY-CAR, jejímž byl jednatelem, zabezpečovala kompletní realizaci reklamy na automobilech rallye pro společnost ELEVANTO v letech 2007 až 2008. Uvedl rovněž, že polepy společnost sama nezhotovovala, ale vše realizovala subdodavatelsky, přičemž v roce 2007 a 2008 byl subdodavatelem pan D. G. Doklady svědek nedisponoval, jelikož firma byla vymazána z obchodního rejstříku v dubnu roku 2008. Z hlediska realizace zakázky uvedl elektronickou nebo osobní komunikaci s panem K. (pravděpodobně M., o kterém se zmiňuje ze začátku své výpovědi), který mu předával loga firem, jejichž reklamní polep byl realizován. Loga byla obdržena elektronicky nebo na CD, v některých případech se dalo vyrobit podle navštívenky firmy, popřípadě firmy nálepky svého loga donesly. Loga dále předával panu D. G. Velikost polepů závisela na množství reklamních partnerů, po odsouhlasení panem G. byl grafický návrh polepu realizován. Cena polepu byla individuální dle typu automobilu i podle velikosti a množství polepů. Z hlediska dalších subjektů, pro které byly zpracovávány reklamy, neuvedl žádný konkrétní s ohledem na to, že zabezpečoval tyto služby pro více než stovku subjektů. Potvrdil ovšem, že mezi subjekty byl i žalobce, ačkoliv si nic dalšího konkrétního nevybavil. Vozidla nevlastnil, ale pronajímal si na nich reklamní plochu. Cena pronájmu se odvíjela od místa a významu závodu, jeho marketingové hodnoty a v neposlední řadě dle velikosti loga. Fotodokumentaci i video obstarával opět subdodavatelsky z každého závodu, posléze ji předkládal reklamním partnerům. Na dotaz žalobce jednoznačně potvrdil, že jeho reklamu pro společnost ELEVANTO zabezpečoval.
37. Žalovaný tuto výpověď vyhodnotil jako neprůkaznou, jelikož svědek neuvedl konkrétní skutečnosti a odpovídal „obecně“, nad to se v některých pasážích rozchází s čestným prohlášením a v některých pasážích lze spatřovat nereálnost či nepravdivost. Soud se s provedeným vyhodnocením neztotožnil. Výpověď byla realizována s časovým odstupem téměř 10 let, tudíž je pochopitelné, že svědek nedokáže situaci vykreslit s mírou detailů, jakou by byl pravděpodobně schopen poskytnout, pokud by se jednalo o skutečnosti aktuální. Žalovaný ovšem přesvědčivě nevysvětluje, jaké všechny další detaily by svědek měl znát, přičemž soud na základě zachycené výpovědi nijak nepochybuje o tom, že svědek vystupoval jako subdodavatel při realizaci reklamních služeb. Věrohodnost výpovědi by se mohla zdát na první pohled (drobně) snížena tím, že svědek neuvedl název

žádného dalšího konkrétního subjektu, pro který realizoval reklamu, nicméně s určitostí potvrdil realizaci reklamy určené pro žalobce. Tato okolnost ovšem nemůže zpochybnit věrohodnost výpovědi jako celku, navíc když byl svědek dotazován na subjekty, kterých se týkalo grafické zpracování *v letech 2007 a 2008 pro společnost ELEVANTO*, na což uvedl, že si konkrétní subjekty nevybaví, jelikož se činnosti *věnuje již od roku 1999 a realizoval ji pro více než sto společností*. Soudu na základě této odpovědi nevznikají pochybnosti, neboť je jistě přirozené relevantně potvrdit na přímý dotaz, zda pro nějaký subjekt byla reklama subdodavately realizována, než si nějaký z těchto subjektů samostatně vybavit (obzvlášť pokud se jednalo o množinu subjektů omezenou na konkrétní roky a současně konkrétního odběratele). Ani rozpor s čestným prohlášením ze dne 21. 6. 2013 není rozporom podstatným – pan G. v čestném prohlášení uvedl, že se společností ELEVANTO spolupracovala i společnost GAL-FINANCE, nicméně u výpovědi uvedl, že se společností ELEVANTO spolupracovala pouze společnost RALLY-CAR a společnost GAL-FINANCE nikoliv – tento rozpor soud z hlediska zjišťovaných relevantních skutečností považuje za naprosto marginální. Ačkoliv žalovaný uvedl, že některé okolnosti se jeví jako *nereálné a nepravdivé* (např. vyrábění reklamního polepu dle navštívenky, zpracování grafického návrhu externím zhotovitelem bez konkrétních požadavků na umístění), není ani tento závěr správný a nemá podklady ve spise. Aby se jednalo o skutečnosti nepravdivé, musel by v řízení věrohodně vyplynout jiný průběh realizace předmětných plnění, v případě jejich nerealizace by se muselo jednat o průběh objektivně nemožný, přičemž nešlo ani o jeden případ. Případná neobvyklost popsané realizace reklamních služeb rovněž není sama o sobě důvodem pro zpochybnění celé výpovědi. Závěr žalovaného o nulové vypovídací a důkazní hodnotě této výpovědi proto vzhledem k jeho odůvodnění působí účelově.

38. Pokud žalovaný v napadeném rozhodnutí odkazuje na hodnocení výpovědi svědka J. G. provedené Krajským soudem v Brně v rozsudku ze dne 27. 4. 2017, čj. 62 Af 63/2015-111, tak toto hodnocení se týkalo zjevně jiné výpovědi (byla provedena v řízení ve vztahu k jinému žalobci), přičemž svědek dle hodnocení k vlastní obchodní spolupráci se společností ELEVANTO neměl uvést nic konkrétního. Soud má za to, že obsah výpovědi v nynější věci naopak poskytuje dostatečně věrohodný a konkrétní obraz o spolupráci, svědek zároveň jednoznačně potvrdil, že reklamu určenou pro žalobce realizoval. Toliko nad rámec soud upozorňuje i na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 5. 2018, čj. 22 Af 63/2016-48, bod 24, ze kterého je zřejmé, že i v jiném podobném případě byla (nicméně opět jiná) výpověď svědka J. G. ohledně realizace reklamních zakázek pro společnost ELEVANTO žalovaným vyhodnocena nesprávně a účelově.
39. Z výpovědi pana D. G., který měl vystupovat jako subdodavatel pana J. G., vyplynulo, že reklamní polepy skutečně zhotovoval (vlastnil i potřebnou techniku, což vyplynulo z dalších zjištění) a s panem J. G. spolupracoval tak, jak popsal tento svědek. Žalovaný ovšem uvedl, že reklamy vyráběl za částku v zanedbatelné výši a přesná částka týkající se jednotlivých daňových subjektů nelze určit. Další částky, z nichž by se výsledná cena reklamy měla skládat, nejsou známy, jelikož nevyplynulo, kdo pronajal panu G. reklamní plochu na předmětných vozidlech a kterým subjektům platil pan G. za dokumentaci reklamních plnění. Soud se ovšem ztotožňuje se žalobcem v tom, že otázka ceny, za kterou realizoval část zakázky jeden ze subdodavatelů společnosti ELEVANTO (resp. v tomto případě šlo o „sub-subdodavatele“), není relevantní z pohledu, zda k dodání plnění deklarovaným dodavatelem skutečně došlo. Řízení bylo vedeno ohledně uznatelnosti výdajů (nákladů) vynaložených žalobcem za reklamní služby poskytované

společností ELEVANTO. Pokud ze svědeckých výpovědí vyplynulo, že žalobcem fakturované plnění bylo pro společnost ELEVANTO subdodavatelsky zajišťováno, zároveň bylo nesporné, že toto plnění bylo realizováno a uhrazeno, nebyl dle soudu prostor pro zpochybnění těchto výdajů (nákladů) jako celku ani v kontextu dalších zjištění (ani zjištění, že společnost ELEVANTO nepodávala v letech 2007 a 2008 přiznání k dani z příjmů a že si reklamní činnost a marketing jako předmět činnosti registrovala až dne 17. 3. 2008 nevylučují faktické dodání plnění touto společností). Vzhledem k tomu, že se jedná o otázku uznatelnosti nákladů (výdajů) pro účely stanovení správné výše daně z příjmů právnické osoby, u níž je dle soudu kladen zřetelnější důraz na *faktickou realizaci plnění*, musel žalovaný dospět právě k výše uvedenému závěru, pokud by v souladu s ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu hodnotil důkazy v jejich vzájemné souvislosti. V zásadě jediný důkaz, který je protichůdný k závěru o dodání plnění společností ELEVANTO, je výpověď pana M. K. provedená dne 5. 3. 2008 před Prezidiem policajného zboru, úradu boja proti organizovanje kriminalite v Trnavě, v rámci které uvedl, že společnost ELEVANTO s nikým neobchodovala a neuzavírala žádné smlouvy. Tato výpověď byla ovšem následně relativizována prostřednictvím další výpovědi pana M. K. ze dne 2. 3. 2012, v rámci které popsal spolupráci se žalobcem a potvrdil i to, že uskutečnil svědeckou výpověď ze dne 9. 3. 2011 (jednalo se o soukromou listinu), ve které rovněž popsal konkrétní průběh spolupráce se žalobcem. Hodnocení všech následně provedených důkazů nasvědčuje spíše jejich účelovému hodnocení tak, aby jimi pochybnosti finančního úřadu nabyté na základě výpovědi pana M. K. ze dne 5. 3. 2008 nemohly být vyvráceny – resp. žalovaný tak činí uvedené pochybnosti v podstatě nevyvratitelnými. Soud posoudil žalobní bod jako důvodný, jelikož právní závěr žalovaného o nedodání plnění deklarovaným dodavatelem nemá oporu ve spise.

40. Žalovaný v rámci doplněného dokazování zkoumal i dopady reklamy na příjmy žalobce a tržní přiměřenost fakturované ceny za poskytnutá plnění. Na podkladě doplněných důkazů dospěl také k závěru, že se podařilo zpochybnit, že by se vynaložení deklarovaných výdajů racionálně mohlo či reálně projevilo ve zvýšení příjmů žalobce (viz bod 90 napadeného rozhodnutí). Žalobce v rámci svých námitek zpochybňoval období, ve kterém byly dopady reklamy zkoumány. K tomu soud odkazuje na závěry vyjádřené již v předchozím zrušujícím rozsudku. U nákladů na reklamu jde o opodstatněný náklad, pokud okolnosti, které reklamu doprovází, výrazně neoslabují racionalitu takto vynaložených nákladů (např. by byla realizována v regionu, kde daňový subjekt vůbec nepůsobí, čílí na zcela jinou skupinu, rentabilnost reklamy extrémně převyšuje zaplacená cena). Z hlediska období, ve kterém žalovaný zkoumal dopady reklamy na obrát žalobce, soud nerozporuje, že by se jednalo (také) o období relevantní, nicméně pochybuje o využití zjištěných skutečností k popření účelnosti vynaložených nákladů. Skutečnost, že reklama jako taková má sama o sobě vliv na dosažení či udržení příjmů je totiž všeobecně známou notorií (srov. rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 7. 2018, čj. 22 Af 66/2017-57, bod 11) a pokud vynaložení nákladů nedoprovází okolnosti zpochybňující jejich racionalitu, nelze jim odepřít „daňovou uznatelnost“ s ohledem na (dle správce daně) „nedostatečný“ odraz v obrátu společnosti. Pokud měl žalovaný pochybnosti o účelnosti vynaložených výdajů (nákladů) a zejména o přiměřenosti zaplacené ceny, nicméně není sporu o tom, že výdaje (náklady) vynaloženy byly a reklama byla skutečně poskytnuta, měl by žalobci za dle konkrétních okolností uznat alespoň minimální/částecné/přiměřené náklady.

41. Vzhledem k závěru soudu, že ve věci byl skutkový stav v rámci doplněného dokazování dostatečně zjištěn a o dodání plnění deklarovaným dodavatelem nemá pochyb, jeví se mu námitka o nutnosti zjišťování konkrétních majitelů závodních vozidel jako nadbytečná. Soud rovněž považuje za nadbytečné vypořádávat námitky žalobce ohledně bezprostřednosti daňového řízení, jelikož byly již dostatečně zodpovězeny v předchozím zrušujícím rozsudku, na který postačí odkázat (bod 43, potažmo bod 185 napadeného rozhodnutí).

VI. Závěr a náklady řízení

42. Při přezkumu napadeného rozhodnutí ve smyslu § 75 odst. 2 věta první soudního řádu správního soud shledal podanou žalobu jako důvodnou. Proto napadené rozhodnutí pro vady řízení zrušil podle § 76 odst. 1 písm. b) soudního řádu správního. V navazujícím řízení bude žalovaný v souladu s § 78 odst. 5 soudního řádu správního vázán právním názorem soudu.
43. O náhradě nákladů soudního řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 soudního řádu správního, podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
44. Žalobce měl ve věci plný úspěch, tudíž má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení žalobce představuje zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a náklady na zastoupení.
45. Odměna žalobcova zástupce a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 soudního řádu správního a podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Zástupce žalobce ve věci učinil celkem tři úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby, sepsání repliky), přičemž repliku soud vzhledem k jejímu obsahu nepovažoval za důvodně vynaložený úkon. Odměna je ve výši určené dle § 7 bodu 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, tedy $2 \times 3\,100$ Kč. Náhrada hotových výdajů je podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu určena paušální částkou za jeden úkon právní služby, tedy 2×300 Kč. Celkem odměna a náhrada hotových výdajů činí 6 800 Kč. Protože společnost zastupující žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna ve smyslu § 57 odst. 2 soudního řádu správního o částku 1 428 Kč, odpovídající dani (21 %), kterou je povinna z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle daňových předpisů.
46. Žalobci tedy byla vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů řízení v celkové výši 11 228 Kč (3 000 Kč + 6 800 Kč + 1 428 Kč). K zaplacení určil soud přiměřenou lhůtu.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno dne 11. prosince 2019

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu