



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA v právní věci žalobce: **P. M.**, zastoupeného společností TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o., se sídlem Jiráskova 1284, Vsetín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobách proti rozhodnutí ze dne 6. 2. 2015, č. j. 3148/15/5200-10421-702407 a rozhodnutí ze dne 6. 2. 2014, č. j. 3146/15/5200-10421-702407,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 6. 2. 2015, č. j. 3148/15/5200-10421-702407 a rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 6. 2. 2014, č. j. 3146/15/5200-10421-702407 **se zrušují** a věci **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci náklady řízení ve výši 26.570 Kč ve lhůtě třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku, na účet 1111777722/5500 zástupce žalobce společnosti Tomáš Golán, daňová kancelář s.r.o., se sídlem Jiráskova 1284, Vsetín.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Brně dne 7. 4. 2015 domáhal vydání rozsudku, kterým by bylo zrušeno rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 6. 2. 2015, č. j. 3148/15/5200-10421-702407, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj, dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob ze dne 5. 5. 2014, č. j. 1088296/14/3301-24808-701129, tak, že se žalobci doměruje daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 333.870 Kč a současně se mu ukládá zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 66.774 Kč. Soudní přezkum tohoto rozhodnutí byl veden u zdejšího soudu pod sp. zn. 31Af 15/2015.

[2] Žalobce se pak žalobou doručenou Krajskému soudu v Brně dne 7. 4. 2015 domáhal vydání rozsudku, kterým by bylo zrušeno rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 6. 2. 2014, č. j. 3146/15/5200-10421-702407, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce (proti) a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj, dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob ze dne 5. 5. 2014, č. j. 1087081/14/3301-24808-701129, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 214.530 Kč a současně mu byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 42.906 Kč. Soudní přezkum tohoto rozhodnutí byl veden u zdejšího soudu pod sp. zn. 31Af 16/2015.

[3] Usnesením zdejšího soudu ze dne 17. 1. 2017, č. j. 31Af 15/2015-38, bylo rozhodnuto, že se věci vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 31Af 15/2015 a sp. zn. 31Af 16/2015 spojují ke společnému řízení a budou nadále vedeny pod sp. zn. 31Af 15/2015.

[4] Podstata argumentace daňových orgánů spočívá v tom, že se v rámci daňové kontroly za předmětná zdaňovací období nepodařilo žalobci prokázat skutečnou realizaci reklamy na vozidlech (závodních speciálech během závodů motoristického sportu – rally) od společnosti Carenex plus s.r.o. a společnosti Bellum s.r.o. Žalobce podle daňových orgánů neunesl své důkazní břemeno, neprokázal oprávněnost uplatnění daňových výdajů, jelikož tyto výdaje na reklamu nelze uznat za prokázané výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“), když sice v průběhu daňové kontroly bylo prokázáno, že na závodních vozidlech pana O. H. byly umístěny reklamní polepy daňového subjektu, ale zjištěné skutečnosti a provedené dokazování vylučují faktické provedení plnění deklarovaným dodavatelem, a to společností Carenex plus s.r.o., resp. také společností Bellum s.r.o. v případě zdaňovacího období roku 2009.

II. Obsah žaloby

[5] Žalobce odůvodnil žaloby shodně tím, že napadená rozhodnutí žalovaného jsou nezákonná a uvedl, že dlouhodobě spolupracuje s panem O. H. a jeho obchodní korporací

SPARROW RACING s.r.o. ve věci poskytování reklamy. Sám žalobce jezdí coby spolujezdec v závodních speciálech patřícím rovněž panu H., resp. společnosti SPARROW RACING s.r.o. Žalobce byl v dané věci v **dobré víře**, jelikož nakoupil všechna plnění (od společnosti Carenex plus s.r.o. a společnosti Bellum s.r.o.), jejichž faktické provedení je v dané situaci nezpochybnitelné, a žalobce neměl a ani nemohl mít nejmenší podezření, že by tato plnění mohla být zatížena jakýmkoliv problémem ze strany dodavatelů, neboť jejich provedení, fakturace a zdokumentování proběhly naprosto totožným způsobem jako v předešlých letech, navíc byly předány totožnou osobou. V projednávané věci neměl možnost žalobce žádným způsobem zjistit, zda má obchodní korporace Carenex plus s.r.o. a obchodní korporace Bellum s.r.o. řádně uzavřeny smlouvy s O. H., resp. společností SPARROW RACING s.r.o., taktéž nebylo v silách žalobce zjistit, zda dodavatel Carenex plus s.r.o. a Bellum s.r.o. si řádně plní z poskytnuté reklamy své daňové povinnosti, navíc žalobce v těchto věcech ani netíží důkazní břemeno. O. H., resp. jeho obchodní korporace SPARROW RACING s.r.o., přes Carenex plus s.r.o. a Bellum s.r.o. tuto reklamu poskytoval a lze přičíst pouze k jeho tíži skutečnost, že si řádně neuzavřel smlouvy s obchodní korporací Carenex plus s.r.o. a Bellum s.r.o., a že řádně tyto služby na Carenex plus s.r.o. a Bellum s.r.o. neúčtoval. Žalobce tak zcela nesporně přijal svá zdanitelná plnění od pana H., resp. od obchodní korporace SPARROW RACING s.r.o., který tato plnění s plným vědomím pana T. přeprodal žalobci přes obchodní korporaci Carenex plus s.r.o. a obchodní korporaci Bellum s.r.o. Své povinnosti si pak nesplnili dodavatelé žalobce, nikoliv žalobce samotný, navíc tento přijal tato plnění v dobré víře, neboť nemohl mít nejmenší tušení o tom, jak mají své vztahy uspořádány tyto subjekty, neboť realizace reklamy proběhla naprosto standardním způsobem jako v letech minulých. Porušení povinností jiných subjektů tak nelze přičítat k tíži žalobce, což vyplývá mj. i z rozsudku zdejšího soudu ze dne 25. 8. 2014, sp. zn. 62Af 34/2013. Žalobce pak namítá také **porušení principu legitimního očekávání**, neboť žalovaný posuzoval totožnou reklamu poskytovanou přes tři různé subjekty úplně odlišně, když v případě dvou subjektů nárok na odpočet přiznal, u třetího subjektu u zcela totožné reklamy nikoliv. Z výše uvedených důvodů se žalobce domáhá zrušení napadených rozhodnutí a požaduje uhrazení náhrady nákladů řízení.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

[6] Žalovaný ve svém vyjádření, doručeném soudu dne 26. 5. 2015, navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Zároveň žalovaný uvedl, že institut dobré víry zakotvený ve správním řádu se v daňovém řízení neuplatňuje, jelikož daňový řád tuto možnost výslovně zakazuje a navíc je daňový řád relativně komplexním předpisem upravující vlastní materii velmi důkladně a není nutné užívat instituty ze správního řádu. Žalovaný uvádí, že u uplatněných výdajů nebyly odstraněny pochybnosti správce daně o reálném provedení reklamy na závodních automobilech, přičemž i svědecké výpovědi pana O. H. a pana T. ve vzájemné souvislosti neprokázaly, že reklama na závodních automobilech byla provedena podle deklarovaných daňových dokladů od společností Carenex plus s.r.o. a Bellum s.r.o. K dalším námitkám žalobce odkazuje žalovaný na napadená rozhodnutí a obsah předloženého spisového materiálu a navrhuje zamítnutí podaných žalob.

[7] Žalobce ve své replice, doručené soudu dne 16. 6. 2015, setrval na tvrzení, že ve věci dobré víry se uplatní v předmětném řízení správní řád a dále s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu uvádí, že v případě daně z příjmů není rozhodné prokázání toho, kdo reklamní službu dodal, ale výlučně toho, zda byla přijatá reklama skutečně realizována, což je podle něj v dané věci zcela zřejmé.

[8] Žalobce v doplnění žaloby, doručené soudu dne 5. 12. 2016, předkládá soudu znalecký posudek zpracovaný Dr. Ing. V. H., MBA, Ph.D., znalcem v oboru ekonomika, ze dne 30. 11. 2016, č. 323-21-2016, ze kterého jednoznačně plyne, že cena, za kterou žalobce reklamu nakoupil, se žádným způsobem neodchyluje od ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami, tedy, že se jedná o cenu obvyklou. Žalobce se stále domnívá, že podaná žaloba je důvodná a setrvává na návrhu na zrušení napadených rozhodnutí.

[9] Vzájemná podání účastníci obdrželi a jejich obsah je jim znám.

IV. Posouzení věci krajským soudem

[10] Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě dle ustanovení § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) osobou k tomu oprávněnou dle ustanovení § 65 odst. 1 s.ř.s. a jde o žalobu přípustnou ve smyslu ustanovení § 65, § 68 a § 70 s.ř.s.

[11] Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s.ř.s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s.ř.s.). Dospěl k závěru, že žaloba je důvodná a na základě ustanovení § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil napadené rozhodnutí. O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 odst. 1 s.ř.s. poté, kdy účastníci řízení s tímto postupem vyslovili souhlas.

[12] Zdejší soud nejprve odkazuje na svůj rozsudek ze dne 9. 3. 2017, č. j. 31Af 10/2015-38, kterým zrušil rozhodnutí žalovaného týkající se doměření daně z přidané hodnoty žalobce za celkem 13 zdaňovacích období, a to konkrétně: květen 2009, červenec 2009, srpen 2009 a únor – listopad 2010, neboť dospěl na rozdíl od žalovaného k závěru, že žalobce unesl v daňovém řízení týkající se daně z přidané hodnoty své vlastní břemeno tvrzení a důkazní. Daňově uznatelné výdaje ve vztahu k dani z přidané hodnoty dokládal totožnými doklady, které deklarovaly realizaci plnění spočívajícího v poskytnutí reklamních služeb na závodních vozidlech. Shodná skutková zjištění a závěry správce daně a žalovaného pak byly též podkladem pro doměření daně z příjmů, které je napadáno žalobami v nyní posuzované věci.

[13] Z předložené spisové dokumentace je zřejmé a mezi stranami nesporné, že byly uzavřeny smlouvy mezi žalobcem a společností Carenex plus s.r.o. a společností Bellum s.r.o. o zajištění realizace reklamy na roky 2009 a 2010 (společností Bellum s.r.o. toliko pro rok 2009) v rámci sportovních a společenských akcí souvisejících s motoristickým sportem, a to konkrétně v propagaci žalobce (umístění jeho loga) na jednotlivých závodních speciálech.

Daňové orgány nezpochybnily ani existenci samotných smluv, ani vydané a předložené daňové doklady, ani proplacení těchto faktur za provedené služby, nicméně zpochybnily samotnou realizaci předmětné reklamy, tedy její faktickou realizaci. V napadeném rozhodnutí týkající se zdaňovacího období roku 2010 je jasně uvedeno, že „*Ve stejném závodě jela např. 2 auta s reklamou daňového subjektu, přičemž dodavatelem reklamy na jedno auto byl pan O. H. a na druhé Carenex plus s.r.o., a fotodokumentace na obě vozidla byla totožná.*“ Obdobný závěr pak žalovaný učinil také v rozhodnutí stran daně z příjmů žalobce za zdaňovací období roku 2009. Jak je patrné z výše uvedeného, tak podle daňových orgánů byla reklama umístěná na více vozech a na jednom z nich byla **dodána** společností Carenex plus s.r.o.

[14] O žalobních námitkách soud uvažil následovně.

[15] Podle ustanovení § 2 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „správní řád“), platí, že správní orgán šetří práva nabytá v dobré víře, jakož i oprávněné zájmy osob, jichž se činnost správního orgánu v jednotlivém případě dotýká (dále jen "dotčené osoby"), a může zasahovat do těchto práv jen za podmínek stanovených zákonem a v nezbytném rozsahu.

[16] Podle ustanovení § 262 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“), platí, že při správě daní se správní řád nepoužije.

[17] Podle ustanovení § 177 odst. 1 správního řádu platí, že základní zásady činnosti správních orgánů uvedené v § 2 až 8 se použijí při výkonu veřejné správy i v případech, kdy zvláštní zákon stanoví, že se správní řád nepoužije, ale sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje.

[18] Zdejší soud konstatuje, že daňový řád sám úpravu odpovídající zásadě obsažené v § 2 odst. 3 správního řádu neobsahuje, a již jen prostým jazykovým a systematickým výkladem lze dovodit, že ustanovení § 2 odst. 3 správního řádu, tedy nutnost šetřit práva nabytá v dobré víře, je nutné aplikovat také v daňovém řízení. Na tomto faktu se shoduje doktrinární i komentářová literatura (srov. za všechny např. BAXA, Josef. § 262. in BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ a Karel ŠIMEK. Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. 1537 s. I. díl, II. díl, přílohy. ISBN 978-80-7357-564-9., podle kterého: „*Je třeba tedy vycházet z požadavku zákonného postupu správce daně, a to zřejmě především podle výslovných ustanovení daňového řádu. Nebude-li jich, lze použít ustanovení jiných analogicky, ovšem jen pokud se tím nezhorší postavení daňového subjektu. K hledání řešení mimo daňový řád, tedy použitím správního řádu, lze dojít jednak tak, že se použije správní řád tam, kde výluka není pokryta, tedy kde základní zásady činnosti správních orgánů nemají svůj odraz mezi základními zásadami správy daní a jejich prostřednictvím v konkrétních ustanoveních. Jinou možností je použití analogie práva, jak to učinila v minulosti i soudní judikatura Nejvyššího správního soudu.*“)

[19] Výše uvedený právní názor (o nutnosti zkoumání dobré víry daňového subjektu i v daňovém řízení) je reálně promítnut také v judikatuře Soudního dvora EU, a to např.

v rozsudku ze dne 12. 1. 2006, ve spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Optigen, nebo v rozsudku ze dne 6. 7. 2006, ve spojené věci C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel, nebo konečně také v rozsudku ze dne 21. 6. 2002, ve věcech C-80/11, Mahagében a C-142/11, Dávid.

[20] Z výše uvedené judikatury Soudního dvora EU pak vychází také rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu, která je shrnuta např. v rozsudku ze dne 9. 10. 2007, č. j. 9 Afs 81/2007-60, podle kterého: „*V této souvislosti Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že i zákon o dani z přidané hodnoty, jehož výklad je klíčovým pro posouzení předmětné kasační stížnosti, je nutno s ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 9. 2005, č. j. 2 Afs 92/2005 - 45, publikovaný pod č. 741/2006 Sb. NSS, vykládat konformně se Šestou směrnicí Rady ze dne 17. května 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS) (dále jen "Šestá směrnice"). To tedy znamená, že jako k výkladové pomůcce je nutno přihlídnout i k rozsudkům Soudního dvora Evropských společenství, které se zabývají výkladem Šesté směrnice a jsou obecné pro podstatu DPH jako daně. Konkrétně se jedná o rozsudek Soudního dvora ze dne 12. 1. 2006, Optigen Ltd., ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, a následně pak rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, Kittel, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04. Soudní dvůr vyslovil, že nárok na odpočet DPH nemůže být dotčen skutečností, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena daňovým podvodem, **o němž plátce neví nebo nemůže vědět. Každá další transakce musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi.** Ačkoliv se v dané věci jednalo o skutkově odlišný případ, jsou výše uvedená rozhodnutí klíčová i pro danou věc, neboť z nich lze zcela jednoznačně dovodit rozsah důkazního břemene ležící na daňovém subjektu v rámci daně z přidané hodnoty (k otázce rozložení důkazního břemene při prokazování zdanitelného plnění se blíže vyslovil i nálezný Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, www.judikatura.cz).“ Konečně pak zdejší soud zdůrazňuje, že nutnost prokazování existence dobré víry je žalovanému bezpochyby známá také z rozhodovací praxe krajských soudů, když např. rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 4. 2014, č. j. 22 Af 22/2012-247, byla zrušena rozhodnutí orgánů daňové správy právě z důvodu nutnosti zkoumání dobré víry (Odvolací finanční ředitelství bylo žalovaným i v tomto citovaném řízení). Zdejší soud proto uzavírá, že je povinností orgánů daňové správy zkoumat existenci dobré víry daňových subjektů v jednotlivých řízeních, a to nikoliv pouze těch týkajících se daně z přidané hodnoty, ale bezpochyby také těch týkajících se daně z příjmů.*

[21] Při aplikaci výše uvedeného závěru na reálie nyní projednávané věci, zdejší soud konstatuje následující.

[22] Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů 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.

[23] Podle § 92 odst. 3 a 4 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.

[24] 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.

[25] Důkazní povinnost daňového subjektu v daňovém řízení byla opakovaně vyložena judikaturou Nejvyššího správního soudu, k tomu lze odkázat např. na rozsudek ze dne 9. 2. 2005, sp. zn. 1 Afs 54/2004, ze kterého vyplývá, že daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat, co sám tvrdí. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 4. 2006, sp. zn. 5 Afs 40/2005, uvedl, že „...pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ne každý výdaj poplatníkem uplatněný totiž musí obstát jako výdaj daňově uznatelný. Na jednu stranu neobstojí výdaj, který poplatník sice prokáže, nebude však mít souvislost s jeho podnikatelskou činností, na druhou stranu se může jednat o výdaj, který s podnikáním sám o sobě souviset bude, poplatník však neprokáže, že jej skutečně vynaložil. Z ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů totiž plyne, že za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat výdaje takové, které poplatník: 1) skutečně vynaložil, 2) vynaložil v souvislosti se získáním daňově účinných, tj. zdanitelných příjmů, 3) vynaložil v daném zdaňovacím období, 4) o nichž tak stanoví zákon.“. V rozsudku ze dne 30. 1. 2008, sp. zn. 2 Afs 24/2007 [publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS], Nejvyšší správní soud uvedl, že „daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 d. ř. daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz především jeho nálezy z 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publ. pod č. 133/1966 Sb. a 33/1995 Sb.ÚS), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky – ve věci stěžovatele je podstatné zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) d. ř., podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená ustanovení d. ř. v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.“.

[26] Pokud daňový subjekt předloží ke svým tvrzením důkazní prostředky, hodnotí je správce daně v souladu s požadavky kladenými na řádně vedené důkazní řízení, tj. hodnotí důkazy dle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Prokáže-li však správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost či správnost účetnictví, evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem, přenesse se důkazní břemeno zpět na daňový

subjekt, jehož povinností je pak navrhnout či označit důkazy, které mají potvrdit skutečnosti jím uvedené v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Povinností správce daně je dbát na úplné zjištění rozhodných skutečností. Důkazní povinnost daňového subjektu tedy není bezbřehá a daňový subjekt prokazuje to, co uvede v daňovém přiznání a co se týká jeho vlastní daňové povinnosti. Jak ostatně zdůraznil Nejvyšší správní soud, „[z]e skutečnosti, že daňový subjekt nese důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 daň. ř., nemohou pro daňový subjekt – zejména s ohledem na § 31 odst. 8 písm. c) daň. ř., který daňové břemeno ohledně existence skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, přesouvá na správce daně – plynout další důkazní povinnosti, které daňovému subjektu zákon neukládá. Daňové břemeno, které nese daňový subjekt, není nekonečně široké – ustanovení § 31 odst. 9 daň. ř. nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (viz nálezy Ústavního soudu ve věci sp. zn. Pl. ÚS 38/95, zveřejněný pod č. 130/1996 Sb. a jako nálezy č. 33 ve svazu 5. Sbírky nálezu a usnesení Ústavního soudu). Z toho vyplývá, že zejména nelze po daňovém subjektu požadovat, aby prokazoval skutečnosti, jež jsou zcela mimo sféru jeho vlivu a jež nemůže, ať již z důvodů zákonných překážek, anebo z důvodu faktického stavu věcí, zjistit a ověřit, pokud prokázal obsahem svých povinných evidencí, jakož i záznamem faktické realizace služby, že zdanitelné plnění spočívající v poskytnutí služby samo o sobě bylo dodáno a že bylo i zapláceno.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, sp. zn. 2 Ans 1/2005-57; publikovaný pod č. 605/2005 Sb. NSS).

[27] V nyní projednávané věci žalobce prokazoval náklady vynaložené na reklamu objednanou u společnosti Carenex plus s.r.o. a u společnosti Bellum s.r.o., a tedy i uskutečnění zdanitelného plnění, fakturami a smlouvami o pronájmu reklamních ploch, které uzavřel s Carenex plus s.r.o. a s Bellum s.r.o., a zejména obrazovou dokumentací (fotografie), která prokazuje skutečné umístění nápisu „Petr Machů Forest & Metal Zlín.cz“ na závodních vozidlech.

[28] Žalovaný však tyto žalobcem předložené důkazní prostředky a tvrzení žalobce zpochybnil tím, že poukázal na nesrovnalosti ve smlouvách a vazbách mezi jednotlivými společnostmi poskytujícími reklamu žalobci, mezi nimiž byly i společnosti – dodavatelé žalobce – Carenex plus s.r.o. a Bellum s.r.o., u kterých si žalobce pronájem reklamní plochy objednal. Jednalo se dle argumentace žalovaného obsažené v žalobami napadených rozhodnutích o vazby mezi společnostmi Carenex plus s.r.o., společností Bellum s.r.o., společností SPARROW RACING s.r.o., panem O. H. a panem T. Je nepochybné a mezi účastníky řízení nesporné, že polep nápisem „Petr Machů Forest & Metal Zlín.cz“ byl realizován a jak vyplývá z bodu [13] tohoto rozsudku, tak daňové orgány dokonce uvádí, že byl i dodán společností Carenex plus s.r.o.

[29] I kdyby však byl dodán jinou fyzickou či právnickou osobou, tak podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011-68, platí, že „při posuzování uznatelnosti daňového nákladu (výdaje) dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je nerozhodné, zda deklarované plnění bylo poskytnuto skutečně subjektem uvedeným jako dodavatel na účetních dokladech a zda právě tento subjekt přijal úplatku za poskytnuté plnění [byl adresátem nákladu (výdaje)], rozhodné je v této souvislosti faktické

vynaložení deklarovaného nákladu, tj. zda poskytnutý náklad (výdaj) byl vynaložen v deklarované výši právě za deklarované plnění [při splnění dalších podmínek daňové uznatelnosti tohoto nákladu (výdaje)].“ Jak již soud uvedl výše, tak je nepochybné, že polep nápisem „Petr Machů Forest & Metal Zlín.cz“ byl realizován.

[30] Podle zdejšího soudu není z hlediska konstrukce důkazního břemene daňového subjektu vůbec myslitelné, aby správce daně neuznal účelně a prokazatelně vynaložené náklady ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů jakémukoliv daňovému subjektu jen z toho důvodu, že daňový subjekt sice prokázal, co tvrdí on sám – že na reklamu, kterou si objednal u jiného subjektu, vynaložil určitou částku a doložil realizaci reklamy i souvislost výdaje s jeho ekonomickou činností, ale že jiné subjekty, které např. subdodavatelsky plnění realizovaly, nemají mezi sebou uzavřeny řádně smlouvy ve smyslu soukromého práva, které se mají stát smluvním základem realizace plnění v navazujícím subdodavatelském řetězci. Takové skutečnosti samy o sobě totiž z hlediska unesení důkazního břemene daňového subjektu ve vztahu k dani z příjmů nejsou relevantní.

[31] Správce daně tak podle soudu neprokázal, že by skutkový stav týkající se daňové povinnosti a tvrzení žalobce byl jiný, než jak vyplývá z předložených dokladů – tedy nebylo důvěryhodně zpochybněno, že žalobce si reklamy objednal, tyto byly jím také uhrazeny a faktická realizace reklam na předmětných závodních vozidlech byla také doložena. Jinými slovy řečeno, z provedeného dokazování nelze dovodit závěr, že žalobcův výdaj za uskutečněný pronájem reklamních ploch prostřednictvím dodavatelů Carenex plus s.r.o. a Bellum s.r.o. si žalobce neobjednal a nezaplatil, což ostatně ani žalovaný nijak nezpochybnil, a proto vyloučení těchto výdajů z daňově uznatelných nákladů z důvodů uváděných žalovaným neobstojí.

[32] Pokud si žalobce objednal u Carenex plus s.r.o. a Bellum s.r.o. reklamu, zaplatil za ni a tato byla realizována a fakturována, pak okolnosti smluvních ujednání či vytvoření řetězce dodavatelů až k žalobci nemůže být žalobci za stávajícího skutkového stavu kladeno k tíži. To, jak mají další články v řetězci dodavatelů ošetřeny své smluvní vztahy, žalobce nemohl žádným způsobem ovlivnit. Optikou žalovaného by pak jakýkoliv daňový subjekt, který předloží doklady, doloží zaplacení a doloží realizaci plnění, aniž by byla vyvrácena cena obvyklá či by byl (v případě daně z přidané hodnoty) shledán jiný účel sestavení řetězce dodavatelů než jen čistě ekonomický (získání nároku na odpočet DPH), nemohl svá tvrzení prokázat nikdy. Takový přístup žalovaného představuje již excesivní překročení požadavků na důkazní břemeno žalobce. Podle zdejšího soudu tak žalobce dostatečně unesl důkazní břemeno. Žalovaný se v daném řízení nevydal směrem prokázání pokusu o daňový podvod ze strany žalobce, tedy nezaměřil se vůbec na to, zda se jednak v případě přeprodávání reklamní plochy na závodních automobilech rallye jedná o účelově sestavený řetězec či nikoliv, a dále, zda si této skutečnosti žalobce jako článek řetězce mohl být vědom či nikoli. Jen za prokázání těchto okolností by bylo možné z důvodu zneužití práva tyto vynaložené náklady uplatněné v daňových přiznáních žalobce vyloučit.

V. Shrnutí a náklady řízení

[33] S ohledem na vše výše uvedené, tedy při přezkumu napadených rozhodnutí, jakož i řízení, které jejich vydání předcházelo, zdejší soud zjistil, že v dané věci došlo k vydání

rozhodnutí, která jsou nezákonná z důvodů uvedených výše. Soud tedy zrušil žalobami napadená rozhodnutí pro jejich nezákonnost podle ustanovení § 78 odst. 1 s.ř.s. Krajský soud věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém bude vázán právními názory zdejšího soudu dle ustanovení § 78 odst. 5 s.ř.s.

[34] Výrok o náhradě nákladů řízení ve vztahu mezi účastníky je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 věta první s.ř.s., 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 účastníku, který ve věci úspěch neměl. Jelikož byl úspěšný žalobce zastoupen právnickou osobou poskytující daňové poradenství (srov. ustanovení § 35 odst. 2 s.ř.s.), tak mu přísluší právo na náhradu nákladů řízení dle Vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění k datu podání jednotlivých podání (§ 15 advokátního tarifu). V řízení úspěšný žalobce má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil. Soud proto žalobci přiznal právo na náhradu nákladů za právní zastoupení, nicméně zároveň přistoupil k omezení výše náhrady nákladů řízení podle ustanovení § 60 odst. 7 s.ř.s.

[35] Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 5. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 2862/07, ustanovení § 150 o.s.ř., které je obdobou ustanovení § 60 odst. 7 s.ř.s. „*neslouží ke zmírňování majetkových rozdílů mezi procesními stranami, ale k řešení situace, v níž je nespravedlivé, aby ten, kdo důvodně hájil svá porušená nebo ohrožená práva nebo právem chráněné zájmy, obdržel náhradu nákladů, které při této činnosti účelně vynaložil. Rozhodnutí, v souladu s nímž si ten, kdo v řízení uspěl, také ponese sám své náklady, se proto bude spravedlivým jevit především s ohledem na existenci okolností souvisejících s předprocesním stadiem sporu, s chováním účastníků v tomto stadiu, s okolnostmi uplatnění nároku apod. Z výjimečnosti použití § 150 o. s. ř. také vyplývá samozřejmý a judikaturou Ústavního soudu opakovaně připomínaný požadavek, že soud musí důkladně zvážit všechny okolnosti případu a v odůvodnění náležitě vyložit, proč se mu s ohledem na jejich existenci jeví jako spravedlivé nerozhodnout o náhradě nákladů řízení podle zásady úspěchu ve věci. Tyto úvahy musejí přirozeně vycházet z konkrétních skutečností, vystihujících zvláštnosti dané věci.*“

[36] Jednou z okolností, pro kterou Ústavní soud dovodil možnost použití omezení náhrady nákladů řízení, jsou i okolnosti uplatnění nároku. V této souvislosti je zejména zmiňován pojem formulářová žaloba, který je sice obvykle užíván ve spojení s žalobami v občanském soudním řízení a navíc v souvislosti s žalobami bagatelními, ale podle názoru soudu nelze odhlédnout od závěrů, které k formulářovým žalobám vyslovil Ústavní soud ve svých nálezech ani v řízeních před správními soudy.

[37] Pojem „formulářová žaloba“ Ústavní soud definuje takto: „*zpravidla se bude jednat o návrh, mající podobu využitého vzoru, jenž se od něj bude odlišovat jen v minimální míře, a to právě takové, aby mohl být návrh co do určitosti osob účastníků a předmětu řízení dostatečně individualizován; základ právní argumentace, včetně její stylizace a formálního vyjádření však bude totožný či jen s drobnými odchylkami. Soudy prvního stupně jej „odhalí“ i díky jednotě v osobě žalobce, jejího právního předchůdce, anebo jejího advokáta. Z takových okolností je nutné uzavřít, že sepsání tzv. formulářové žaloby představuje spíš administrativní*

úkon, než provedení úkonu právní služby.“ (nález Ústavního soudu ze dne 29. 3. 2012, sp. zn. I. ÚS 3923/11).

[38] V řízeních vedených před správními soudy vznikají možnosti podání formulářových žalob v situacích, kdy je vůči adresátu rozhodnutí rozhodováno několika samostatnými rozhodnutími, která jsou však založena na shodných skutkových zjištěních a na shodných právních závěrech. Typickými příklady jsou situace vzniklé při rozhodování orgánů daňové nebo celní správy, případně při poskytování informací.

[39] V citovaném nálezu sp. zn. I. ÚS 3923/11 Ústavní soud konstatoval: *„jestliže by byl žalobce ve sporu zcela úspěšný, má zpravidla právo na náhradu nákladů řízení; to však neznamená, že soud o jejich náhradě rozhodne „mechanicky“: naopak musí zvažovat, zda tu neexistují další rozhodující okolnosti mající podstatný vliv na přiznání či nepřiznání náhrady účelně vynaložených nákladů. [...] V takovém řízení, jež je zahájeno „formulářovou“ žalobou, [...] pak s ohledem na nutnost dodržení principu proporcionality mezi výší vymáhané částky a náhrady nákladů, je spravedlivé, aby výše odměny za zastupování žalobce advokátem byla určena tak, že zpravidla nepřesáhne jednonásobek vymáhané jistiny.“*

[40] V souzených věcech se jednalo o dvě rozhodnutí, která byla napadena dvěma samostatnými žalobami. Obě žaloby byly v zásadě zcela shodné. Nelze navíc odhlédnout ani od toho, že jedna obdobná žaloba ve věci daně z přidané hodnoty, v převažující míře zcela shodná s žalobami projednávanými v této věci, byla podána stejným zástupcem ve věci rozhodnuté u zdejšího soudu pod sp. zn. 31Af 10/2015.

[41] Je zcela evidentní, že právní argumentace byla toliko jediná, neboť bylo reagováno na jediné daňové řízení a obsahově skutkově i právně totožná rozhodnutí žalovaného. Jestliže ve věci existovala jediná analýza skutkového a právního stavu a byla vytvořena jediná právní konstrukce zpochybňující obě dvě rozhodnutí žalovaného, pak soud má za to, že v případě sepisu žaloby byl učiněn toliko jeden jediný úkon právní služby, a to sepis jediné žaloby v každém jednotlivém případě. Ke stejnému závěru dospěl soud i v případě vyhotovení replik, které jsou obsahově taktéž naprosto shodné.

[42] Krajský soud zdůrazňuje, že tuto argumentaci zdejšího soudu stran uplatnění výše uvedené judikatury ohledně „formulářových žalob“ také ve správním soudnictví, potvrdil jako ústavně konformní Ústavní soud ve svém usnesení ze dne 25. 3. 2015, sp. zn. I. ÚS 422/15.

[43] Soud proto přiznal žalobci následující náhradu nákladů řízení: z úkonů právní služby soud žalobci přiznal náhradu nákladů za dva úkony právní služby při převzetí a přípravě věci (po 3.100 Kč podle § 11 odst. 1 vyhl. č. 177/1996 Sb. za každý z úkonů právní služby), dále přiznal soud náhradu nákladů za jeden úkon právní služby – sepis žaloby (3.100 Kč podle § 11 odst. 1 vyhl. č. 177/1996 Sb.), jeden úkon právní služby – sepis repliky (3.100 Kč podle § 11 odst. 1 vyhl. č. 177/1996 Sb.) a jeden úkon právní služby – doplnění žaloby ze dne 5. 12. 2016 (3.100 Kč podle § 11 odst. 1 vyhl. č. 177/1996 Sb.). Vedle odměny za úkony právní služby přiznal soud žalobci náhradu hotových výdajů podle ustanovení § 13 vyhl. č. 177/1996 Sb. za pět úkonů právní služby ve výši 300 Kč za jeden úkon právní služby, tj. celkem 1.500 Kč. Vše tedy celkově vyčísleno na částku 17.000 Kč bez DPH, tj. 20.570 Kč

s DPH. Dále žalobci náleží částka 6.000 Kč za zaplacené soudní poplatky. Celková náhrada nákladů řízení tak činí 26.570 Kč.

P o u ě n í : Proti tomuto rozhodnutí 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.

V Brně dne 25. dubna 2017

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu