



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 Husseiniho, Ph.D., v právní věci žalobce **V okno s.r.o.** se sídlem Skaštice 149, zastoupeného společností TOMAŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o., se sídlem Vsetín, Jiráskova 1284, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 4. 2014, č. j. 8121/14/5000-14202-701607,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 4. 4. 2014, č. j. 8121/14/5000-14202-701607, **se zrušuje** a věc **se vrací** k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč, a to k rukám jeho zástupce - společnosti TOMAŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o., do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Shora označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí - dodatečné platební výměry - Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále též „správce daně“) ze dne 18. 6. 2013, č. j. 1107288/13/3304-24801-704171, a č. j. 1107306/13/3304-24801-

704171, kterými správce daně žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 360 000 Kč a za zdaňovací období roku 2008 ve výši 63 000 Kč. Současně ho vyrozuměl o povinnosti uhradit penále dle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010, ve spojení s § 264 odst. 13 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, ve výši 72 000 Kč, resp. 12 600 Kč.

[2] Správce daně dospěl k závěru, že žalobce neoprávněně zahrnul do daňových výdajů náklady na reklamu na závodním vozidle, která měla být zajištěna společností ELEVANTO s. r. o., neboť žalobce předložil toliko formální doklady, ačkoli byl správcem daně vyzván, aby fakticky prokázal, že plnění přijal od této společnosti. Žalobce tak dostatečně neprokázal, že fakturované výdaje byly výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o daních z příjmů“).

[3] Žalovaný se s tímto závěrem správce daně ztotožnil a dodatečné platební výměry potvrdil.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[4] Žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného.

[5] Žalobce namítal, že žalovaný nerespektoval rozhodující důkazy, zejména výpovědi svědků M. K. a P. K. Žalovaný navíc neprovedl výslech svědka J. G.

[6] Skutkový stav nebyl zjištěn dostatečně, jelikož správce daně neprovedl výslechy odběratelů žalobce za účelem zjištění, jakým způsobem se o žalobci dozvěděli a zda jejich výběr neovlivnila předmětná reklama. Tuto skutečnost žalobce namítal již v odvolání a žalovaný se s ní žádným způsobem nevypořádal, což činí jeho rozhodnutí nepřezkoumatelným. Jiní správce daně u jiných subjektů ve věci poskytnutí reklamy společností ELEVANTO s.r.o. provedli výslechy odběratelů i J. G.

[7] Ve věci byly předloženy faktury, smlouvy a materiály prokazující faktické uskutečnění plnění. Svědek P. K. potvrdil, že udělil plnou moc svému bratru M. K. Svědek M. K. potvrdil, že reklamní služby žalobci dodal, pouze si nepamatoval podrobnosti provedení reklamy, což je po takové době přirozený jev. Ani výpověď svědka R. K. nevyvrátila tvrzení žalobce. Správce daně tak neuvedl žádné konkrétní důkazy, které by zpochybňovaly tvrzení žalobce ohledně předmětné reklamy.

[8] Jako důkazní prostředek může být použit jakýkoli důkazní prostředek, který nebyl získán v rozporu se zákonem, včetně čestného prohlášení. Svědek nic neprokazuje, ale pouze sděluje to, co vnímal vlastními smysly. Skutečnosti prokazuje daňový subjekt, k čemuž může pomoci i prohlášení svědka učiněné formou notářského zápisu (zde P. K. a J. G.). Nelze souhlasit se žalovaným, že předložené prohlášení nelze osvědčit jako důkaz, jelikož se nejedná o veřejnou listinu.

[9] Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že žalobce neprokázal, že došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění deklarovaným dodavatelem. Pochybnosti uvedené správními orgány však nebyly takového charakteru, že by věrohodně vyvracely tvrzení žalobce.

[10] Doměření daně žalobci je v rozporu se samotným tvrzením žalovaného a s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2013, č. j. 5 Afs 29/2012-47, jelikož žalobce splnil všechny čtyři podmínky uvedené v tomto rozsudku pro uznání výdaje (nákladu) snižujícího základ daně. Žalobce prokázal, že náklad skutečně vynaložil, že jej vynaložil v daném zdaňovacím období, v souvislosti s udržением příjmů a že se jednalo o výdaj v souladu se zákonem.

[11] Vzhledem k tomu, že se nejednalo o fiktivní plnění, správní orgány nedostály požadavkům na stanovení daně ve správné výši, když při stanovení daně dokazováním vyloučily náklady v plné výši.

[12] Tvrzení žalovaného, že žalobce neunesl důkazní břemeno, je v rozporu se zákonem i judikaturou Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu. Jediným důkazním prostředkem, který by mohl osvědčit žalovaný na podporu svého tvrzení, jsou v podstatě jen výsledky získané v trestním řízení.

[13] V dané věci byl porušen princip legitimního očekávání, jelikož žalovaný na rozdíl od jiných obdobných řízení nevyslechl klíčové svědky a žádným způsobem nezjišťoval, zda a jak sloužila přijatá plnění k ekonomické činnosti žalobce. Na základě toho rozhodl překvapivě.

[14] Ve věci jiného subjektu (I. Ž.) uvedl odvolací orgán, že pochybení na straně dodavatele (virtuální adresa, nepodání přiznání, neprokázání subdodavatelů) nelze klást k tíži žalobci, který nemůže tyto skutečnosti ovlivnit a neztotožnil se se závěrem správce daně, že daňový subjekt neprokázal uskutečnění služby.

[15] Napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné i z toho důvodu, že žalovaný k námitce žalobce, že případ I. Ž. je obdobný s případem žalobce, pouze uvedl, že jednotlivé případy se nedají srovnávat a neuvedl, v čem spatřuje rozdílnost mezi nyní projednávanou věcí a případem I. Ž. Přitom šlo o skutkově zcela totožnou situaci, žalovaný pouze řádně doplnil řízení a provedl další výsledky svědků. Daňový subjekt ve zmiňované věci ani neměl tolik důkazních prostředků v jeho prospěch, jak tomu bylo v případě nynějšího žalobce. Přesto žalovaný ohledně daně z příjmů tehdy rozhodl ve prospěch daňového subjektu.

[16] S ohledem na to, že je rozhodnutí žalovaného zatížené podstatnými vadami řízení, žalovaný se nevypořádal se všemi odvolacími námitkami žalobce a s přihlédnutím k dalším shora uvedeným skutečnostem, žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[17] Ve vyjádření k žalobě žalovaný setrval na názorech uvedených v napadeném rozhodnutí. Uvedl, že svědeckými výpověďmi se zabýval, ale nevyhodnotil je jako důkazy prokazující uskutečnění reklamních služeb společností ELEVANTO s.r.o. Výpověď svědka J. G. žalobce v odvolání nenavrl, předložil jen jeho čestné prohlášení ze dne 21. 6. 2013.

[18] Správce daně není povinen vyhledávat důkazy za žalobce a prokazovat, že by reklamu žalobce na závodech rallye zajistil jiný subjekt než společnost ELEVANTO s.r.o. Správní orgány nezpochybnil, že reklama byla uskutečněna, ale z provedeného dokazování nevyplývalo, že by služby uvedené na daňových dokladech byly provedeny dodavatelem, který je na těchto dokladech uveden.

[19] Správní orgány se vypořádaly se všemi důkazními prostředky a v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu je hodnotily podle své úvahy jednotlivě i ve vzájemných souvislostech. Správní orgány vzaly z již provedených důkazů za prokázané, že nedošlo k provedení reklam společností ELEVANTO s.r.o.

[20] Skutečnost, že v jiném daňovém řízení s jiným daňovým subjektem byly náklady za plnění od společnosti ELEVANTO s.r.o. uznány jako daňové, nemůže mít vliv na posouzení skutečností rozhodných pro daňové řízení s žalobcem.

[21] S ohledem na výše uvedené žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Replika žalobce k vyjádření žalovaného

[22] V podání ze dne 14. 9. 2014 žalobce zdůraznil, že sám žalovaný uvedl, že nezpochybňuje, že reklama byla uskutečněna. Správní orgány rovněž nezpochybnil, že by cena za tuto reklamu nebyla cenou obvyklou. Za takovéto situace jsou náklady na tuto reklamu daňovým výdajem, neboť splnily všechny podmínky pro uplatnění tohoto výdaje stanovené § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[23] Správce daně odmítl osvědčit jako důkaz důkazní prostředky (výsledky svědků) bezprostředně získané v rámci daňového řízení, přičemž jako důkaz osvědčil pouze několik let staré výsledky získané v rámci trestního řízení. Výpovědi provedené bezprostředně v rámci daňového řízení však mají pro účely dokazování vyšší důkazní moc, než výpovědi provedené v době předešlé v rámci řízení trestního. Osoby podezřelé ze spáchání trestného činu nejsou v rámci trestního stíhání povinny vypovídat pravdu.

[24] Podpisy na předmětných smlouvách o reklamě nemají v dané věci na prokázání výdajů žádný vliv, neboť reklama byla fakticky realizována.

[25] V rámci odvolání se žalovaný dozvěděl, že existuje svědek J. G., který pro společnost ELEVANTO s.r.o. reklamu subdodavatelysky zajišťoval. Jednalo se o zcela zásadní skutečnost, žalovaný tak měl jeho výsledek provést i bez návrhu žalobce. Ostatně v jiném daňovém řízení tak správní orgán učinil a jeho výsledek provedl i bez toho, aby tento výsledek navrhl daňový subjekt. Bylo na žalovaném, aby písemné prohlášení svědka J. G. akceptoval nebo jej provedením výsledku svědka ověřil či vyvrátil.

[26] Žalovaný neuvedl žádný skutečný důkaz nasvědčující tomu, že společnost ELEVANTO s.r.o. předmětné služby nedodala. Je přirozené, že si svědek M. K. nepamatoval podrobnosti o každé reklamě.

[27] Žalobci bylo dodáno v dohodnutém rozsahu to, co si objednal a co si i zaplatil. Neměl tedy důvod zkoumat, jakým způsobem společnost ELEVANTO s.r.o. tyto služby realizovala, navíc jej v této rovině ani netíží důkazní břemeno. Pochybení dodavatelů nelze klást k tíži daňového subjektu.

[28] Napadeným rozhodnutím byl porušen princip legitimního očekávání, neboť v řízení ve stejné věci u subjektu I. Ž. měl žalovaný k dispozici méně důkazních prostředků svědčících ve prospěch daňového subjektu než v předmětné věci, a i přesto rozhodl ve prospěch daňového subjektu.

V. Posouzení věci soudem

[29] Soud, v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba je důvodná**.

[30] Mezi stranami bylo nesporné, že předmětné zdanitelné plnění (reklama - logo žalobce umístěné na vozidle během závodu rallye) proběhlo a že žalobce předmětnou částku společnosti ELEVANTO s.r.o. uhradil. Žalovaný měl však za to, že žalobce dostatečným způsobem neprokázal, že reklamu skutečně poskytla společnost ELEVANTO s.r.o. deklarovaná na daňových dokladech, a že tak žalobce neunesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu.

[31] Ze správního spisu v nyní projednávané věci vyplynulo, že žalobce prokazoval náklady na pronájem reklamní plochy na soutěžním vozidle, objednaný u společnosti ELEVANTO s.r.o., fakturami a smlouvami o pronájmu reklamních ploch, dále žalobce předložil materiály prokazující skutečné umístění loga žalobce na soutěžním vozidle (DVD, fotografie, motoristické časopisy).

[32] Jednatel společnosti ELEVANTO s.r.o. v období od 28. 3. 2007 do 27. 8. 2007 P. K. v rámci mezinárodního dožádání do Slovenské republiky vypověděl, že neuzavíral žádné smlouvy ani nepodepisoval faktury, ale vše zabezpečoval jeho bratr M. K., kterému udělil plnou moc.

[33] Jednatel společnosti ELEVANTO s.r.o. v období od 27. 8. 2007 do 21. 2. 2008 R. K. v rámci mezinárodního dožádání do Slovenské republiky odmítl vypovídat z důvodu, že by způsobil trestní stíhání sobě nebo osobě blízké.

[34] Svědek M. K. se ve věci vyjádřil prostřednictvím výsledku v rámci trestního řízení ze dne 5. 3. 2008, podáním ze dne 27. 9. 2011 nadepsaným jako „Svěddecká výpověď“ ze dne 9. 3. 2011, a výsledkem v rámci daňového řízení ze dne 2. 3. 2012. V trestním řízení vypověděl,

že on a bratr P. K. s nikým neobchodovali a neuzavírali žádné smlouvy za společnost ELEVANTO s.r.o. a že ani nedělali žádnou reklamní činnost. V podání ze dne 27. 9. 2011 i při výslechu ze dne 2. 3. 2012 potvrdil činnost pro společnost ELEVANTO s.r.o. Vypověděl, že měl generální plnou moc a staral se o společnost ELEVANTO s.r.o. Předmětné smlouvy i všechny faktury vystavil on sám, smlouvu ze dne 3. 8. 2007 podepsal P. K., ze dne 4. 10. 2007 on sám a smlouvy ze dne 17. 9. 2007, 23. 11. 2007 a 2. 1. 2008 podepsal R. K. Faktury podepsal sám, jména na fakturách byla předtištěná. Jednal s oběma jednatelem žalobce. Uskutečnil a zabezpečil realizaci reklamy. Samotné práce byly provedeny subdodavatelsky, ale na jména subdodavatelů si již nevzpomněl.

[35] Bylo tedy prokázáno, že žalobce výdaje na reklamu skutečně vynaložil v daném zdaňovacím období, a přitom nebylo ze strany správce daně zpochybněno, že by náklady na reklamu nesouvisely s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů. Nebyla zpochybněna ani jejich rentabilita a s ní související případná neobvyklá cena.

[36] Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů platí, že 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.

[37] 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.

[38] 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.

[39] Důkazní povinnost daňového subjektu v daňovém řízení byla opakovaně vyložena judikaturou Nejvyššího správního soudu, ze které vyplývá, že daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat, co sám tvrdí (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125; rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz). Důkazní povinnost daňového subjektu nicméně není bezbřehá a daňový subjekt prokazuje to, co uvede v daňovém přiznání a co se týká jeho vlastní daňové povinnosti (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005-57, publ. pod č. 605/2005 Sb. NSS).

[40] Co se týče daně z příjmů, platí, že podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze za výdaj (náklad) snižující základ daně uznat takový, který poplatník (1) skutečně vynaložil, (2) v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, (3) v daném zdaňovacím období a (4) o nichž tak stanoví zákon. Ne každý náklad tedy může obstat jako daňově uznatelný (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, a ze dne 28. 12. 2011, č. j. 8 Afs 43/2011-121).

[41] Správce daně zpochybnil tvrzení žalobce a k němu doložené důkazní prostředky odkazem na obsah svědeckých výpovědí P., R. a M. K., které byly provedeny v rámci mezinárodního dožádání. Jejich obsah hodnotil správce daně tak, že svědci neposkytli takové údaje, které by realizaci plnění od společnosti ELEVANTO s.r.o. jednoznačně potvrdily. Svědek M. K. vypovídal vždy odlišně, v rozporu s výpovědí P. K. a nebyl schopen specifikovat, kdo konkrétně předmětnou reklamu provedl. Správce daně uzavřel, že jeho výpověď je nevěrohodná a nemá žádnou vypovídací hodnotu. O to pak ve zprávě o daňové kontrole opřel závěr, že z faktur a smluv doložených žalobcem není zřejmé, že reklamu uskutečnil deklarovaný dodavatel - společnost ELEVANTO s.r.o. Z toho důvodu měl za to, že žalobce neunesl své důkazní břemeno.

[42] Takto provedené hodnocení důkazů však podle zdejšího soudu s ohledem na konstrukci důkazního břemene ve smyslu výše citovaných § 92 odst. 3, 4 a 5 daňového řádu neobstojí. Je zřejmé, že dokazováním svědeckými výpověďmi jednatelů společnosti ELEVANTO s.r.o. správce daně nezjistil, jak konkrétně činnost této společnosti probíhala a jak byla organizována, nicméně zároveň z dokazování vyplynulo zjištění, že M. K. ve výpovědi v rámci daňového řízení uvedl, že se žalobcem jednal v jeho sídle a že zná jednatele žalobce. Dále uvedl „že se staral o celou firmu“. V této souvislosti soud podotýká, že i pokud by společnost ELEVANTO s.r.o. fungovala tak, že fakticky její činnost spočívající v zajištění reklamy byla realizována subdodavatelsky a M. K. byl pověřen pouze „všeobecným zastupováním“, nejedná se o skutečnosti, které vyvrací tvrzení žalobce a především důkazní hodnotu žalobcem předložených důkazních prostředků. Obsahem svědeckých výpovědí v nyní posuzované věci tak tedy bylo prokázáno pouze to, že jeden z jednatelů odmítl vypovídat a druhý uvedl, že pověřil zastupováním společnosti M. K., který pak k vlastnímu fungování společnosti ELEVANTO s.r.o. sdělil pouze nejasné a obecné informace, odkázal na své prohlášení a dále uvedl, že se žalobcem jednal prostřednictvím jednatelů. Obsah svědeckých výpovědí tak nevyvrací důkazní hodnotu prostředků ve vztahu k tvrzením žalobce jako subjektu odlišného od společnosti ELEVANTO s.r.o., a to ani s přihlédnutím k odlišné výpovědi M. K. v rámci trestního řízení. Žalobce těžko mohl znát, natož ovlivnit vnitřní uspořádání a fungování společnosti ELEVANTO s.r.o. a způsob, jakým tato společnost realizovala své smluvní závazky, zda např. subdodavatelsky.

[43] K tomu je třeba uvést, že úvahy žalobce o „vyšší důkazní moci“ výpovědí provedených bezprostředně v daňovém řízení oproti starším výpovědím z trestního řízení jsou nesprávné. Obecně lze uvést, že důkazní moc, nebo vhodněji řečeno důkazní hodnota jednotlivých důkazních prostředků v daňovém řízení se neodvíjí od toho, kdy byly získány, za jakých okolností a v jakém typu řízení se tak stalo. Naopak podle § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazního prostředku užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Výslovně lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení (§ 93 odst. 2 daňového řádu). Daňový řád dále stanoví (§ 93 odst. 3), že je-li podkladem předaným podle odstavce 2 protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti. Jen s ohledem na charakter řízení není namístě automaticky předpokládat, že výpověď svědka v trestním řízení bude účelová, a naopak

dovozovat, že výpověď svědka k týmž okolnostem v daňovém řízení bude pravdivější (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2015, č. j. 9 Afs 233/2014-26). I s ohledem na výše uvedené však nemá soud za to, že by odlišná výpověď svědka M. K. v rámci trestního a daňového řízení prokazovala takové pochybnosti, že by důkazní břemeno o poskytnutém plnění přešlo na žalobce.

[44] K další argumentaci správce daně lze uvést, že rozpor mezi výpověďí M. K. a jednatele žalobce Ing. H. je pouze zdánlivý. Svědek Ing. H. vypověděl, že se s panem K. setkal někde na rallye, dále uvedl: „*Jednalo se celkem o pět smluv. Osobní jednání proběhla asi u prvních dvou u nás ve firmě nebo na rallye, už si nevzpomínám*“ [...] „*za naši společnost smlouvy podepisoval pan Ing. K. nebo já.*“ M. K. ve „Svědecké výpovědi ze dne 9. 3. 2011“ uvedl, že v průběhu roku 2007 několikrát navštívil společnost V okno s.r.o., a že jednal s panem K. Tyto výpovědi se navzájem nevylučují a rozhodně nepředstavují nějaký zásadní rozpor pro prokázání plnění ze strany žalobce.

[45] Žalobce jako objednatel reklamy nenesl důkazní břemeno k prokázání toho, jak konkrétně a kým společnost ELEVANTO s.r.o. realizovala svůj smluvní závazek vůči žalobci. Obsah svědeckých výpovědí bratrů K. proto nelze přičítat k tíži žalobce jako daňového subjektu za situace, kdy tvrdí a především dokládá, že reklama na vozidlech byla realizována a byla také zaplacená společností ELEVANTO s.r.o. Pokud dále správce daně připustil, že výpovědi svědků nepřinesly nové poznatky, ale ani nevyvrací pochybnosti správce daně, tak k tomu soud uvádí, že správce daně žádné jiné své pochybnosti kromě těch, jež měly vyplynout právě z provedených svědeckých výpovědí, nespecifikoval. Také pochybnosti správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu se musí opírat o skutková zjištění, z nichž správce daně vyvodí jasné a logické závěry, proč má důkazní hodnotu žalobcem dokládaných prostředků za nízkou a tím jeho tvrzení za nevěrohodné či nepravdivé.

[46] Soud se ztotožnil s námitkou žalobce, že správce daně pro potřeby prokázání uznatelnosti daňového nákladu podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů neunesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, tedy že neprokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost tvrzení žalobce podložených formálními doklady a částečně i výpověďmi svědků.

[47] Soud proto k této části argumentace správce daně a žalovaného uzavírá, že svědecké výpovědi, kterými správce daně dokazoval, tvrzení daňového subjektu zásadním způsobem nevyvrátily. Jejich předmětem bylo zejména vnitřní fungování společnosti ELEVANTO s.r.o. a na jejich základě správce daně neprokázal pochybnosti, jež by vyvracely pravost a průkaznost žalobcem doložených důkazů.

[48] Žalobce podle zdejšího soudu prokázal, že si u společnosti ELEVANTO s.r.o. prostřednictvím M. K. objednal reklamu, zaplatil a reklama byla realizována. Pokud není o realizaci plnění sporu a daňový subjekt doloží důkazní prostředky prokazující, od koho si plnění objednal a že jej i zaplatil, tak ke zpochybnění takových důkazních prostředků by mohlo dojít, pokud by svědci, jejichž věrohodnost by nebyla zpochybněna, jednoznačně popřeli pravost např. svých podpisů na smlouvách nebo by popřeli vystavení faktur. Nejasný a obecný obsah provedených svědeckých výpovědí však nelze přičítat k tíži žalobce jako

daňového subjektu za situace, pokud jednak tvrdí a především dokládá, že reklama na vozidlech byla realizována a byla také dodavateli zaplacená.

[49] K tomu je třeba poukázat na skutečnost, že při posuzování uznatelnosti daňového nákladu podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je nerozhodné, zda deklarované plnění bylo skutečně poskytnuto subjektem uvedeným jako dodavatel na účetních dokladech a zda právě tento subjekt přijal úplatu za deklarované plnění. Rozhodné je faktické vynaložení deklarovaného nákladu, tj. zda tento náklad byl při splnění dalších podmínek daňové uznatelnosti vynaložen v deklarované výši právě za deklarované plnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011-68).

[50] Je třeba upozornit i na to, že principy uplatňování daně z příjmů a daně z přidané hodnoty, jakož i jejich cíle, jsou odlišné, a i když se jedná o stejná zdanitelná plnění téhož daňového subjektu, dokazování vedené ohledně nich sleduje u jednotlivých daní zcela odlišné cíle. Především jsou v různých právních předpisech stanoveny zvláštní podmínky a pravidla pro uznání výdajů pro účely daně z příjmů (§ 24 zákona o daních z příjmů), jakož i podmínky pro vznik nároku na uplatnění nadměrného odpočtu u daně z přidané hodnoty (§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty).

[51] V rámci odvolacího řízení žalovaný nesprávně nevyhodnotil čestná prohlášení (P. K. a J. G.) jako důkazní prostředky. Je sice pravdou, že není osvědčena pravdivost skutečností v listině (čestném prohlášení) uvedených, ale s tím se měl žalovaný vypořádat v rámci hodnocení důkazů, nikoli takovýto důkaz *a priori* nepřipustit. Jak již bylo uvedeno výše, dle § 93 daňového řádu lze jako důkazní prostředek užít všech podkladů, které nejsou získány v rozporu s právním předpisem. Měl-li žalovaný pochybnosti o věrohodnosti tohoto důkazního prostředku, čemuž nasvědčuje jeho argumentace, měl případně J. G. vyslechnout jako svědka, pakliže by to bylo z nějakého důvodu potřebné.

[52] Zdejší soud podotýká, že v případě nákladů na reklamu jde o opodstatněný náklad ve vztahu k podnikatelské činnosti daňového subjektu, pokud okolnosti, jež reklamu doprovází, výrazně neoslabují racionalitu takto vynaložených nákladů, např. by se jednalo o reklamu, která je realizována v regionu, kde daňový subjekt vůbec nepůsobí, cílí na zcela jinou skupinu, než jaká tvoří zákazníky daného daňového subjektu, nebo rentabilita reklamy by extrémně převyšovala za reklamu zaplacená cena. Těmito okolnostmi se správní orgány vůbec nezabývaly, ačkoli souvislost vynaložených nákladů na reklamu s příjmy žalobce žalovaný v napadeném rozhodnutí na str. 14 zpochybnil.

[53] Na závěr lze poznamenat, že ze strany žalovaného byla porušena i zásada legitimního očekávání zakotvená v § 8 odst. 2 daňového řádu. Podle výsledku jednoho daňového řízení samozřejmě nelze automaticky předpokládat výsledek řízení jiného, nicméně v této věci žalobce upozornil na řízení jiného daňového subjektu (I. Ž.), ve kterém byl skutkový stav velice obdobný, a žalovaný se tak podle toho měl přiměřeně zachovat. Řízení se rovněž týkalo daně z příjmů a výdajů na reklamu umístěnou na soutěžním vozidle během závodu rallye dodanou společností ELEVANTO s.r.o. Daňový subjekt prokázal faktickou realizaci reklamy a její úhradu. Žalovaný dospěl k závěru, že správce daně důkazní prostředky předložené daňovým subjektem nevyvrátil i s ohledem na skutečnost, že pochybení na straně dodavatele služby mu nelze klást k tíži. Dále uvedl, že svědek M. K. provedení služby potvrdil, byť bez

uvedení podrobností. Proto rozhodnutí finančního úřadu o doměření daně z příjmů zrušil a řízení zastavil.

[54] Jestliže chtěl v nyní projednávané věci žalovaný postupovat odlišným způsobem, měl to srozumitelným a přesvědčivým způsobem odůvodnit. V případě tak podobných skutkových okolností nepostačí pouhé obecné konstatování, že řízení jednotlivých daňových subjektů nelze srovnávat. V tomto je tedy napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Z jiných důvodů soud napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným neshledal. Pro (chybné) závěry žalovaného nebyly výsledky odběratelů žalobce podstatné, a proto je ani neprováděl, což bylo z napadaného rozhodnutí zřejmé.

VI. Závěr a náklady řízení

[55] Z výše uvedených důvodů soud shledal rozhodnutí žalovaného nezákonným. Proto soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 1, 4 s. ř. s.). V něm bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Především správce daně neprokázal, že by skutkový stav týkající se daňové povinnosti a tvrzení žalobce byl jiný, než jak vyplývá ze žalobcem předložených důkazních prostředků. Proto vyloučení výdajů žalobce za reklamu od společnosti ELEVANTO s.r.o. z daňově uznatelných nákladů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů z důvodů specifikovaných správcem daně a žalovaným neobstojí.

[56] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 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 účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[57] Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Žalobce byl v řízení zastoupen obchodní společností, která vykonává daňové poradenství pomocí daňových poradců ve smyslu § 3 odst. 6 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Odměna daňového poradce a náhrada hotových výdajů byla stanovena v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). V daném případě se jednalo o tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba a replika) a tři paušální náhrady hotových výdajů, tedy ve výši 3 x 3 100 Kč, a 3 x 300 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), § 13 odst. 3 advokátního tarifu], tedy celkem 10 200 Kč. Protože je zástupce žalobce plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 2 142 Kč, odpovídající dani, kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Náhradu nákladů na další poradu přesahující 1 hod. soud žalobci nepřiznal, jelikož zástupce žalobce žádným způsobem nedoložil její důvodnost, ani že skutečně proběhla. Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 15 342 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

P o u ě n í : 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.

V Brně dne 30. září 2016

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu