



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci žalobce: **Synett s.r.o.**, se sídlem Hudcova 532/78b, Brno, zastoupený TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o., se sídlem Jiráskova 1284, Vsetín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5.8.2014, č.j. 19781/14/5000-14202-701607,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 5.8.2014, č.j. 19781/14/5000-14202-701607, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení k rukám zástupce TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o., se sídlem Jiráskova 1284, Vsetín, ve výši 15 342 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 5.8.2014, č.j. 19781/14/5000-14202-701607, kterým bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzena rozhodnutí (dodatečné platební výměry) Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 10.10.2013, č.j. 3340436/13/30003-24903-704123, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 1 440 000 Kč, a č.j. 3340564/13/3003-24903-704123, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 420 000 Kč, přičemž současně vznikla žalobci ze zákona povinnost uhradit penále podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), za rok 2007 ve výši 288 000 Kč a za rok 2008 ve výši 84 000 Kč.

Žalovaný dospěl ke stejnému závěru jako správce daně, že žalobce nevyvrátil pochybnosti ohledně výdajů uplatněných na reklamu od společnosti ELEVANTO s.r.o. – v likvidaci (dále jen „ELEVANTO“). Správce daně a žalovaný nepochybnili, že předmětná plnění nastala, ovšem žalobce neprokázal, že k jejich uskutečnění došlo deklarovaným dodavatelem, v rozsahu a cenách dle faktur a v souladu se smluvními podmínkami. Žalobcem předložené důkazní prostředky (faktury, smlouvy, DVD, fotodokumentace) měly podle správce daně a žalovaného pouze formální povahu a nemohly prokázat, že plnění byla fakticky uskutečněna tak, jak je na předmětných fakturách uvedeno, a že se jednalo o náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

Závěry žalovaného, resp. správce daně nyní žalobce napadá podanou žalobou.

I. Shrnutí žalobní argumentace

Žalobce namítá, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné, neboť žalovaný a správce daně nerespektovali rozhodující důkazy a žalovaný nevypořádal některé odvolací námítky. Podle žalobce správce daně pochybil, pokud nevyslechl jako svědka J. G., když jiný správce daně u jiného daňového subjektu jeho svědeckou výpověď provedl. Jak správce daně, tak žalovaný proto postupovali v rozporu s § 8 odst. 1 a § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), a nezjistili skutkový stav co nejúplněji. Žalovaný nezjišťoval přímou vazbu plnění od společnosti ELEVANTO na uskutečněná plnění žalobce, např. u odběratelů, které mohla ovlivnit právě realizovaná reklama. Takovým dokazováním by totiž mohlo být zjištěno, že náklady na reklamu měly racionální ekonomický základ a měly tedy zajistit příjmy žalobce. Jiní správci daně přitom takto postupovali. Žalovaný nadto nerozporuje, že reklama byla uskutečněna a uhrazena. Nebylo zpochybněno splnění

smluvního požadavku, tedy umístění reklamy na pronajatou plochu na závodním voze a provedení reklamy na soutěžích.

Podle žalobce bylo jeho účetními doklady, výpovědí svědka M. K., záběry ze závodů rallye a písemným prohlášením J. G., bývalého jednatele Rally car s.r.o., který pro ELEVANTO zpracovával reklamu a reklamní polepy, prokázáno, že reklamu poskytla společnost ELEVANTO. Žalobce namítá, že bylo na správci daně, aby tuto skutečnost ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu věrohodně vyvrátil. Správce daně také měl vyslechnout svědky, pokud neosvědčil písemné prohlášení jako důkaz. Pokud však takové prohlášení nebylo získáno v rozporu se zákonem, nic nebrání tomu, aby bylo jako důkazní prostředek osvědčeno. Pokud si svědek M. K. nevzpomněl po tak dlouhé době na podrobnosti provedení reklamy, jedná se o přirozený jev, protože vypovídal s odstupem čtyř let. Společnost ELEVANTO nadto poskytovala reklamu desítkám klientů. Tvrzení žalobce tak nebylo správcem daně relevantním způsobem zpochybněno. Pokud jde o odmítnuté čestné prohlášení, tak v této souvislosti žalobce uvádí, že svědci mohou správci daně sdělit, co vnímali svými smysly i písemnou formou.

Žalobce náklady na reklamu vynaložil jednoznačně v souvislosti s udržením příjmů a jejich vynaložení doložil potřebnými doklady. Provedené důkazy též jednoznačně prokazují rozsah provedené reklamy. Pochybnosti správce daně a žalovaného pak nebyly takového charakteru, aby věrohodně vyvrátily tvrzení žalobce. Nabízí se otázka, jak jinak ještě žalobce měl uskutečnění výdaje prokázat. Jediné rozpory vznikly u společnosti ELEVANTO a nikoli u žalobce. Vše nasvědčuje tomu, že tato společnost fungovala na základě vnitřně nevyjasněných vztahů, ale přesto podnikala a poskytovala služby. Pokud jde o vysoké částky, které osoby z této společnosti vybíraly z účtů, jednalo se nepochybně o platby za poskytnutí reklamy nejen žalobci, ale i dalším subjektům, nejméně patnácti, které faktické uskutečnění reklamy rovněž prokázaly.

Žalobce dále namítá, že žalovaný porušil princip legitimního očekávání, neboť jeho rozhodnutí je rozhodnutím překvapivým a je v rozporu s jiným rozhodnutím téhož žalovaného ze dne 15.7.2013, č.j. 17814/13/5000-14102-702767, z něhož plyne k obdobné skutkové situaci závěr, že pokud daňový subjekt prokáže faktickou realizaci reklamy, již není rozhodující (pro posouzení daňové uznatelnosti), zda reklama ve výsledku skutečně vedla k zajištění dalších příjmů (zvýšení prodeje). V této věci žalovaný náklady za plnění od společnosti ELEVANTO uznal. Žalobce v této souvislosti nesouhlasí s argumentací žalovaného, že z toho, že jiný daňový subjekt unese své důkazní břemeno, nelze dovodit, že v případě stejného dodavatele a obdobného plnění důkazní břemeno ohledně těchto plnění automaticky unese každý další daňový subjekt. Podle žalobce totiž žalovaný neuvedl, v čem spatřuje rozdílnost obou věcí, když všechny skutkové okolnosti byly podle žalobce totožné. Také z tohoto důvodu je rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné.

V replice žalobce zdůraznil, že v rámci odvolacího řízení se žalovaný dozvěděl, že existuje svědek J. G., který pro společnost ELEVANTO subdodavately realizaci reklamy zajišťoval. Proto jej měl žalovaný podle § 8 odst. 1 a § 92 odst. 2 daňového řádu vyslechnout sám, a to i bez návrhu žalobce, nehodlal-li akceptovat písemné prohlášení J. G. jako důkaz.

Žalobce setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem a z výše uvedených důvodů se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného.

II. Shrnutí procesního stanoviska žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření předně odkazuje na obsah napadeného rozhodnutí a argumenty v něm uvedené. Žalovaný zdůrazňuje, že žalobce v odvolacím řízení nenavrhoval žádné svědky, jež by měl vyslechnout a nesouhlasí s námitkou, že správce daně nerespektoval provedené důkazy. Podle žalovaného naopak správce daně výpovědi svědků P. K. a M. K. respektoval, ovšem s ohledem na jejich nedostatečnou vypovídací schopnost jim nepřiznal žádnou důkazní hodnotu. Výpověď M. K. byla v tomto ohledu zcela nekonkrétní a neurčitá a nemohla osvědčit žádné skutečnosti. Z výpovědí svědků nevyplývaly jakékoli základní informace týkající se chodu společnosti ELEVANTO.

Pokud jde o J. G., tak žalobce předložil jako důkazní prostředek pouze listinu „Čestné prohlášení o pravdivosti údajů“, podepsané dne 21.6.2013 J. G., ale provedení svědecké výpovědi nenavrhoval, stejně jako provedení výsledku zaměstnanců odběratelů. Čestné prohlášení pak správce daně v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů hodnotil jako každý jiný důkaz a žalovaný má za to, že to byl žalobce, kdo byl v důkazní nouzi ohledně prokázání svého daňového tvrzení, neboť důkazní břemeno bylo jednoznačně na straně žalobce.

Žalobce neprokázal, že výdaje vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, neboť nelze pouze tvrdit, že předmětná plnění nastala (fotodokumentace použitého loga), ale že došlo k faktickému uskutečnění tak, jak uvedeno na dokladech, tedy deklarovaným dodavatelem, v rozsahu a cenách dle dodavatelských faktur a v souladu se smluvními podmínkami.

Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl, a na svém procesním stanovisku setrval během celého řízení před soudem.

III. Právní posouzení věci

Žaloba byla podána včas (§ 72 zákona č. 150/2002 Sb. /dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

Soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného, bez jednání za splnění podmínek podle § 51 odst. 1 s.ř.s. a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Pokud jde o námitku nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí, tak tu soud uvádí, že argumentace žalovaného k jednotlivým odvolacím námitkám žalobce není nepřezkoumatelná, neboť je seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka řízení za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. Byť některé úvahy jsou vysloveny v obecné rovině, stále ještě reagují na odvolací námitky, a pokud žalovaný uvedl, že se v daném případě nikdo ze zúčastněných nezabýval zacíleností reklamy, vlivem na obrat společnosti, ať už předpokládaný či ten skutečně dosažený, tj. efektivitou reklamy, a to ani při její přípravě, ani po jejím ukončení, což svědčí pro pochybnosti správce daně i žalovaného o faktickém průběhu realizace předmětného plnění, které ani v průběhu odvolacího řízení odstraněny nebyly, tak tato úvaha je ještě přezkoumatelná, nicméně spornou je její správnost a to zda tento odpovídá důkazním návrhům a vyjádřením žalobce, jak bude rozvedeno níže.

Dne 22.11.2010 byla u žalobce zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 a 2008, ve kterých žalobce mimo jiné uplatnil náklady za reklamu od společnosti ELEVANTO (zpráva o daňové kontrole ze dne 27.2.2014, č.j. 832366/14/3019-05403-702440). Výdaje za rok 2007 ve výši 6 000 000 Kč žalobce dokládal fakturou č. 27270812 ze dne 26.8.2007 dle smlouvy o pronájmu reklamních ploch ze dne 14.8.2007, fakturou č. 2724092 ze dne 23.9.2007 dle smlouvy o pronájmu reklamních ploch ze dne 11.9.2007, fakturou č. 2722102 ze dne 20.10.2007 dle smlouvy o pronájmu reklamních ploch ze dne 12.10.2007, fakturou č. 2729103 ze dne 27.10.2007 dle smlouvy o pronájmu reklamních ploch ze dne 18.10.2007 a fakturou č. 27101210 ze dne 8.12.2007 dle smlouvy o pronájmu reklamních ploch ze dne 8.12.2007. Výdaje za rok 2008 ve výši 2 000 000 Kč žalobce dokládal fakturou č. 2807017 ze dne 5.1.2008 dle Smlouvy o pronájmu reklamních ploch ze dne 2.1.2008. Žalobce v rámci daňové kontroly k výdajům za reklamu doložil jednak výše specifikované faktury a smlouvy, DVD se závody rallye, motoristické časopisy, startovní listiny, fotodokumentaci umístění plošné reklamy na vozidle, kopii občanského průkazu M. K., nárůst příjmů v jednotlivých zdaňovacích obdobích, písemná prohlášení, znalecký posudek a navrhl výslechy svědků (jak bude specifikováno níže).

Předmětem smluv o pronájmu reklamních ploch byl pronájem reklamní plochy na soutěžním vozidle Mitsubishi Lancer EVO IX sk.N. za účelem propagace obchodního jména a služeb žalobce při automobilové soutěži MČR na rallye: Barum

Rally Zlín 24. - 26.8.2007, Fuchs Oil Rally Příbram 21. - 23.9.2007, Rallye Světlá ve dnech 21. - 22.9.2007, Wurth Partr Rally Vsetín 19. - 20.10.2007, Tempus Becep Rally Košice 26. - 27.10.2007, Pražský rallysprint 7. - 8.12.2007, Jänner-Rallye 3. - 5.1.2008.

Spornou otázkou mezi správcem daně, resp. žalovaným a žalobcem je, zda žalobce prokázal jednak vynaložení výdajů na reklamu v tvrzeném rozsahu a dále, že tyto výdaje sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce. O tom, že loga žalobce se na automobilech během výše specifikovaných motoristických závodů rallye nacházela, sporu není.

Správce daně v této souvislosti dokazoval výpověďmi svědků, které byly získány na základě mezinárodního dožádání do Slovenské republiky. Jednalo se o výpovědi jednatelů společnosti ELEVANTO R. K. a P. K. Svědek R. K. odmítl vypovídat z toho důvodu, že by způsobil trestní stíhání sobě nebo osobě blízké. Svědek P. K. uvedl, že nevykonával žádnou činnost, neuzavíral žádné smlouvy a nevystavoval ani nepodepisoval faktury, protože vše zabezpečoval jeho bratr M. K., kterému udělil plnou moc. Svědek M. K. uvedl, že vystavil a podepsal listinu „Prehlásenie“, přičemž neuvedl kdy, kde, pro koho a z jakého důvodu. Plnou moc k zastupování společnosti ELEVANTO nevlastnil. Svoji činnost popsal tak, že „dělal všechno“ a „byl pověřený všeobecným zastupováním firmy ELEVANTO“. K zajištění naplnění smluvních vztahů a ke konkretizaci plnění neposkytl žádnou informaci a odkázal na obsah listiny „Prehlásenie“. Dále uvedl, že při svých obchodních jednáních měl k dispozici pouze plnou moc a jednal vždy v sídle žalobce, spolupracoval s R. B. (jednatel žalobce), zná V. Z. K. okolnostem seznámení se s jednatelem žalobce R. B. neuvedl žádné informace. K otázce kde a jakým způsobem odevzdával práce a služby provedené pro společnost uvedl, že otázce nerozumí. Nevzpomněl si, zda práce uskutečnil sám nebo je obstaral subdodavatelsky, či k výkonu zaměstnal nějaké zaměstnance. Doklady, které vystavil za období 8/2007, 9/2007, 10/2007, 12/2007 a 1/2008, odevzdal účetní společnosti ELEVANTO. Pokud jde o obsah prohlášení M. K. (listina „Prehlasenie“ ze dne 22.12.2008), je v něm uvedeno, že M. K. prohlašuje, že v letech 2007 a 2008 na základě pověření a zplnomocnění P. K. a také R. K. zprostředkovával a dojednával smluvní vztahy jménem společnosti ELEVANTO na její účet a byl pověřen zabezpečením oběhu dokumentů a písemností, které se těchto vztahů týkaly. Jednalo se hlavně o uzavírání reklamních smluv pro zájemce o reklamní služby v době konání sportovních motoristických závodů. V prohlášení je dále uvedeno, že se vydává na žádost obchodních partnerů společnosti ELEVANTO.

Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

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.

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.

Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že za výdaje (náklady) snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje, které poplatník skutečně vynaložil, vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, vynaložil v daném zdaňovacím období a o nichž tak stanoví zákon. Je to přitom daňový subjekt, koho v tomto směru stíhá důkazní břemeno. Prokazování uskutečnění výdaje je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba trvat na souladu skutečného stavu se stavem formálním. Daňový subjekt je rovněž povinen prokázat zákonem předepsaný účel uplatněného výdaje, tedy že má racionální opodstatnění a mohl objektivně sloužit ke zvýšení příjmů (nebo že daňový subjekt mohl rozumně předpokládat, že tomu tak bude), jakož i to, že cena, kterou zaplatil, nebyla vzhledem k poměrům na trhu předmětných služeb zjevně vyšší než cena obvyklá (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4.8.2005, č.j. 2 Afs 13/2005-60, rozsudek ze dne 31.5.2007, č. j. 9 Afs 30/2007-66, rozsudek ze dne 26.2.2007, č.j. 5 Afs 158/2005-226, rozsudek ze dne 1.3.2010, č. j. 5 Afs 74/2009-111). Správce daně přitom není oprávněn vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nález ÚS ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/1995, č. 133/1996 Sb.). Platí pravidlo, že v daňovém řízení spočívá důkazní břemeno na daňovém subjektu, s výjimkou obsaženou v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, kdy je správce daně povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Dokáže-li správce daně v tomto smyslu prokázat takovéto nesrovnalosti, unesl svoje důkazní břemeno a to se přeneso opět na daňový subjekt. Zároveň platí, že správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy, každý důkaz posuzuje jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (§ 8 odst. 1 daňového řádu). Správci daně zároveň žádná pravidla nestanoví důkazní sílu jednotlivých důkazních prostředků, přičemž závěry dokazování musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky a úvaha správce daně musí být přezkoumatelným způsobem vyjádřena.

Soud dospěl k závěru, že těmto požadavkům v dané věci správce daně, resp. žalovaný nedostáli, a neztotožňuje se zejména se závěrem, že žalobce neunesl své

důkazní břemeno k vlastním tvrzením a že předložené důkazní prostředky správce daně co do věrohodnosti a průkaznosti k tvrzením samotného žalobce relevantním způsobem zpochybnil.

Správce daně zpochybnil tvrzení žalobce a k němu doložené důkazní prostředky odkazem na obsah svědeckých výpovědí P. K., R. K. a M. K. (str. 10 zprávy o daňové kontrole č.j. 3188539/13/3008-05402-707689), které byly provedeny v rámci mezinárodního dožádání. Jejich obsah hodnotil správce daně tak, že svědci neposkytnou takové údaje, které by realizaci plnění od společnosti ELEVANTO jednoznačně potvrdily. O to pak správce daně ve zprávě o daňové kontrole opřel závěr, že z faktur a smluv doložených žalobcem není zřejmé, kdo je vystavil, za jaké realizované plnění, v jaké rozsahu a zda je vystavila oprávněná osoba, pokud žalobce tvrdí, že je vystavili jednatelé ELEVANTO.

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 svědeckou výpovědí jednatelů ELEVANTO správce daně nezjistil, jak konkrétně činnost této společnosti probíhala a jak byla organizována, nicméně zároveň z dokazování vyplynulo zjištění, že M. K. uvedl, že se žalobcem jednal v jeho sídle a že zná R. B., jednatele žalobce. Dále uvedl „že dělal všechno“ a odkázal na své písemné prohlášení. V této souvislosti soud podotýká, že i pokud by společnost ELEVANTO 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 sdělil pouze nejasné a obecné informace, odkázal na své prohlášení a dále uvedl, že se žalobcem prostřednictvím pana B. jednal. Obsah svědeckých výpovědí tak nevyvrací důkazní hodnotu prostředků ve vztahu k tvrzením žalobce jako subjektu odlišného od ELEVANTO. Žalobce totiž těžko mohl znát, natož ovlivnit vnitřní uspořádání a fungování společnosti ELEVANTO a způsob, jakým tato společnost realizovala své smluvní závazky, zda např. subdodavatelsky.

Žalobce jako objednatel reklamy nenesl důkazní břemeno k prokázání toho, jak konkrétně a kým společnost ELEVANTO 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 bezhotovostně na účet společnosti ELEVANTO. Pokud dále správce daně na str. 13 a 14 zprávy o daňové kontrole připustil, že výpověď R. K. a P. K. nepřinesla 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.

Žalobce mimo jiné odkázal na výpisy z účtu společnosti ELEVANTO a smlouvy nalezené v bydlíšti bratrů K. a uvedl, že ELEVANTO musela za realizaci reklamy někomu v hotovosti zaplatit, jinak by na automobilových závodech „reklama žalobce nejezdila“. Správce daně sice důkaz výpisem z účtu odmítl provést, nicméně to, že žalobce na účet společnosti ELEVANTO za reklamu zaplatil, nikdy zpochybňováno nebylo, stejně jako nebyla zpochybněna pravost smluv na pronájem reklamních ploch činnost včetně podpisů na smlouvách. Důkazní břemeno ve vztahu k tomu, komu a jak zaplatila společnost ELEVANTO, pak žalobce nemá. Tu se tedy soud opět ztotožňuje se žalobcem v tom, že přes nízkou vypovídací hodnotu svědeckých výpovědí ohledně fungování společnosti ELEVANTO to byla tato společnost, se kterou žalobce uzavřel předmětné smlouvy a které na její účet za realizované reklamy zaplatil.

Správce daně dne 23.1.2012 písemností č.j. 4304/12/298932706246 vyzval žalobce k prokázání přijetí plnění a to konkrétně od společnosti ELAVANTO, v tvrzeném rozsahu. To tedy nasvědčuje tomu, že správce daně měl za to, že přenáší důkazní břemeno po prokázání svých pochybností zpět na žalobce. Na to žalobce reagoval vyjádřením a doložením výše specifikovaných důkazů (především dokumentace k závodům a kopie občanského průkazu M. K., odkaz na jeho prohlášení). V rámci odvolání pak doložil čestné prohlášení subdodavatele J. G., bývalého jednatele společnosti Rally car, s.r.o., ze dne 21.6.2012, v němž je uvedeno, že pro společnost ELEVANTO zastoupenou M. K. zpracovával reklamu a polepy pronajatých reklamních ploch na závodech Rally. Žalovaný se s tímto důkazním prostředkem vypořádal tak, že M. K. si na žádného subdodavatele nevzpomněl a dále uvedl, že z listiny plyne pouze to, že pracovníci města Púchov bylo ověřeno, že ji podepsal J. G. a že čestné prohlášení samo o sobě nelze osvědčit jako důkaz podle § 93 daňového řádu prokazujícího skutečnosti v něm uvedené. K tomu soud uvádí, že bez ohledu na to, že závěr žalovaného o tom, že listina obsahující prohlášení určité osoby nemůže být důkazním prostředkem ve smyslu § 93 odst. 1 daňového řádu je nesprávný, tak žalobce takto reagoval na opakované neuznání jeho důkazních prostředků a výzvu a závěr správce daně, že neprokázal, že plnění mu poskytla společnost ELEVANTO. Tu se soud ztotožňuje se žalobcem v tom, že 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.

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 a na jejich základě správce daně neprokázal pochybnosti, jež by vyvracely pravost a průkaznost žalobcem doložených důkazů. Ostatně žalobce ke smlouvám uzavřených se společností ELEVANTO uvedl, že znal M. K., že s ním jednal a doložil i kopii jeho občanského průkazu a v průběhu daňové kontroly doložil DVD, fotodokumentaci a závodní listiny k závodům rallye, časopisy týkající se rallye, z nichž vyplývá, že reklama na závodních vozidlech byla umístěna a vozidla se závodů zúčastnila.

Žalobce proto podle zdejšího soudu prokázal, že si u společnosti ELEVANTO 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 (viz např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 20.6.2016, č.j. 62 Af 94/2014-30). 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. Na takovou situaci pak dopadají závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30.4.2015, č.j. 8 Afs 144/2014-46, který se týkal skutkově obdobné věci, kde sice správce daně kladl k tíži daňového subjektu nedostatky smluv v rámci řetězce subdodavatelů reklamy, nicméně závěry citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu dopadají i na nyní posuzovanou věc.

Podle Nejvyššího správního soudu „[n]ebylo přitom pochyb, že deklarované plnění bylo žalobci poskytnuto a žalobce za ně zaplatil. Nejvyšší správní soud proto souhlasí s krajským soudem, že stěžovatelova argumentace nebyla způsobila přesvědčivě zpochybnit daňovou uznatelnost žalobcem vynaložených nákladů na reklamu. Stěžovatel a správce daně nepostupovali správně, pokud zaměřili pozornost především na zjišťování nedostatků smluvních ujednání mezi jednotlivými články řetězce. Bylo třeba se zaměřit na samu uznatelnost deklarovaných výdajů...

Finanční orgány tedy byly povinny učinit si úsudek, zda deklarovaný náklad zjevně nepřesahoval kritérium tržní přiměřenosti. Správce daně sice uvedl na závěr zprávy o daňové kontrole ve vztahu k dani z příjmů, že „pronájem reklamní plochy byl prováděn v řetězci firem, v rámci řetězce došlo k navyšování ceny za pronájem reklamní plochy. Součástí řetězce byla i pro správce daně „nekontaktní společnost“, „k tomuto závěru však dospěl bez bližšího vysvětlení a odpovídajícího dokazování. V žalobou napadeném rozhodnutí nejsou žádné úvahy o rentabilitě takto enormně nákladné reklamy. Prvotní úvaha o předmětu ekonomické činnosti žalobce ústí

v přesvědčení, že propagovaný název či jeho odvozeniny má v obchodním jménu řada společností, avšak nepokračuje k tomu, zda vzhledem k předmětu a rozsahu činnosti žalobce je uskutečněný náklad za reklamu tržně přiměřený. Bez souvislosti by nebyly rovněž úvahy o reálném účinku reklamy na potenciální zákazníky a formě, kterou byla realizována.“ (cit z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30.4.2015, č.j. 8 Afs 144/2014-46).

Ze správního spisu vyplynulo, že správce daně v této souvislosti žalobce vyzval (výzva správce daně ze dne 23.1.2012 písemností č.j. 4304/12/298932706246) mimo jiné k prokázání, že existuje příčinná souvislost mezi prodávanými službami a jejich propagací, tedy že se jednalo o náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů, tj. že byly zcela naplněny znaky reklamy a šlo o propagaci zboží nebo služeb. Na takto formulovanou výzvu v této části žalobce doložil své vyjádření, že není možné rozlišit, který konkrétní výdaj na reklamu, prezentaci vlastních služeb a vlastní firmy se podílí na zdanitelném příjmu. Pokud jde o logo firmy, tak podle žalobce si správce daně nemůže udělat sám úsudek, do jaké míry je logo Synett, jako ochranná známka, schopno oslovit zákazníky. Na zákazníky rozhodně lépe působí silná firma s dobře provedenou reklamou, která dosáhne na to, aby si mohla zaplatit reklamu na závodních vozech. V době internetu každý může zadáním loga Synett zjistit, čím se nositel loga či firmy zabývá, a může si zjistit kontakty a referenční zakázky. Případným zákazníkům není třeba v reklamě sdělovat podrobnosti, podstatné je na sebe upozornit. S ohledem na to, že se v případě Synett jedná o ochrannou známku, nelze logo měnit nebo doplňovat, neboť pak by ochranná známka ztratila smysl. Propagace loga patří k běžným obchodním praktikám. Dále žalobce poukázal na to, že účast na závodech zůžitkoval k výrobě např. plakátů, které rozdával zákazníkům.

Pokud v návaznosti na vyjádření žalobce správce daně na str. 20 zprávy o daňové kontrole v této souvislosti uvedl, že se v případě dané aktivity nejedná o reklamu ve smyslu § 1 odst. 2 zákona č. 40/1995 Sb., o regulaci reklamy a o změně a doplnění zákona č. 468/1991 Sb., o provozování rozhlasového a televizního vysílání, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 40/1995 Sb.“), neboť nešlo o propagaci služeb a produkce žalobce, protože chybí podstatné sdělení, tak tento závěr je podle soudu nesprávný, protože žalobce jednak tvrdil, že propagoval své logo a zároveň ochrannou známku „Synett“, tedy je zjevné, že propagoval sám sebe. Dále jde podle zdejšího soudu o restriktivní výklad citovaného ustanovení, a to bez jakékoli hlubší argumentace, když § 1 odst. 2 zákona č. 40/1995 Sb., stanoví, že reklamou se rozumí oznámení, předvedení či jiná prezentace šířené zejména komunikačními médii, mající za cíl podporu podnikatelské činnosti, zejména podporu spotřeby nebo prodeje zboží, výstavby, pronájmu nebo prodeje nemovitostí, prodeje nebo využití práv nebo závazků, podporu poskytování služeb, propagaci ochranné známky, pokud není dále stanoveno jinak. Reklamní sdělením v širším slova smyslu je tedy podle zdejšího soudu mimo jiné i sdělení veřejně propagující obchodní firmu či ochrannou známku.

V rámci svého vyjádření ke kontrolnímu zjištění dále žalobce mimo jiné navrhl vyslechnout jako svědka Ing. J. K., předsedu představenstva HTK a.s., ke skutečnosti možného přesvědčení stávajícího zákazníka zobrazením loga na soutěžním vozidle k uzavření dalších kontraktů. Dále navrhl jako důkaz znalecký posudek č. 94-01/2013 zpracovaný Ing. D. M., soudním znalcem v oboru Ekonomika, odvětví ceny a odhady se specializací vynálezy, užité vzory, průmyslové vzory, ochranné známky, licence, know-how, zlepšovací návrhy, průmyslové vlastnictví a ostatní nehmotný majetek, k tomu, že reklamní sdělení Synett oslovuje a i přesvědčuje zákazníky k opakovanému uzavření smluv se žalobcem, stejně jako výpisy z účetní evidence, které mají dokládat uskutečněné obchodní transakce se společnostmi HTK a.s. a Barum Continental a.s., a to od roku 2006 do roku 2012.

Správce daně se s navrženými důkazními prostředky vypořádal tak, že nejsou schopny prokázat skutečnost, že rostoucí objem uskutečněných zakázek pro uvedené odběratele (HTK a.s. a Barum Continental a.s.) jsou důsledkem realizované reklamy, stejně jako tabulka účetnictví žalobce. Správce daně proto navrženého svědka Ing. J. K. nevyslechl, neboť takový důkaz měl za nadbytečný a neschopný prokázat oprávněnost uplatnění nákladů na reklamu (str. 29 zprávy o daňové kontrole). Takový postup správce daně je však nesprávný, neboť požadoval-li po žalobci prokázat souvislost vynaložených nákladů na reklamu s příjmy žalobce, je právě výpověď zákazníků žalobce jedním z možných důkazních prostředků, jimiž lze prokázat, že žalobce mohl rozumně očekávat, že reklama na vozidle během rallye s logem Synett osloví potenciální klientelu či umožní udržet stávající. Ostatně správce daně nezpochybnil, že záběry ze závodů rallye s logem Synett žalobce dále zužitkoval k následné výrobě propagačních materiálů dalšími subjekty. I to může být signál o racionálně zvolené formy propagace. 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 racionální 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 správce daně vůbec nezabýval, ačkoli souvislost vynaložených nákladů na reklamu s příjmy žalobce popřel.

Pokud jde o výši nákladů vynaložených na reklamu, tak správce daně ve zprávě o daňové kontrole poukázal na to, že žalobce uzavíral smlouvy na mnohamilionové částky, aniž by předem věděl, jaký rozsah služby za svou úhradu ve skutečnosti obdrží. Tento závěr není zcela přesný, neboť v předmětných smlouvách bylo vždy specifikováno, na jakém vozidle a na jakých závodech se logo žalobce objeví. Přesto však podle zdejšího soudu právě tato okolnost vzbuzuje legitimní otázky, jaký byl skutečný smysl ekonomických transakcí spočívajících ve vynakládání

mnohamilionových částek za umístění loga – nálepky na závodním automobilu po dobu řádově dvou dnů a zda taková cena za propagaci odpovídá ceně obvyklé. Správce daně však tímto směrem daňové řízení nevedl. Přitom „[u]znání výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů předpokládá splnění několika podmínek. Především musí být prokázáno, že se jedná o výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, tedy v posuzované věci, zda ručení mohlo objektivně sloužit (či se stěžovatelka mohla rozumně domnívat, že bude sloužit) k udržení či zvýšení příjmů z jejího podnikání, a že odměna, kterou v té souvislosti sjednala, nebyla vzhledem k poměrům na trhu v době sjednání smlouvy natolik zjevně vyšší než cena obvyklá, že by stěžovatelka s ohledem na své znalosti a schopnosti musela její nepřiměřenou výši rozpoznat.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.7.2008, č.j. 8 Afs 72/2007-65).

Správce daně tak podle soudu neprokázal, že by skutkový stav týkající se daňové povinnosti a tvrzení žalobce byl jiný, než jak vyplývá ze žalobcem předložených důkazních prostředků. Správce daně též nevyvrátil tvrzení žalobce, že vynaložení těchto výdajů sloužilo k jeho propagaci a že žalobce mohl racionálně očekávat zvýšení svých příjmů, kdy se v této souvislosti správce daně dokonce nesprávně odmítl zabývat některými navrženými důkazními prostředky. Správce daně, resp. žalovaný ani neprokázali, že by za propagaci byla zaplacená jiná cena než 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). Proto vyloučení výdajů žalobce za reklamu od společnosti ELEVANTO z daňově uznatelných nákladů z důvodů specifikovaných správcem daně a žalovaným neobstojí. Z těchto důvodů již bylo nadbytečné, aby se soud zabýval námitkou porušení legitimního očekávání s ohledem na tvrzený odlišný postup správce daně v jiné skutkově obdobné věci.

Soud proto žalobou napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s.ř.s. pro nezákonnost zrušil a podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vyslovil, že věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení. V něm je žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu vysloveným v tomto rozhodnutí (§ 78 odst. 5 s.ř.s.)

IV. Náklady

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu 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, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto má podle § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný ve věci úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení a je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení. Podle obsahu

soudního spisu prokazatelné náklady spočívají v zaplaceném soudní poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč společně s náklady zastoupení daňovým poradcem (§ 35 odst. 2 s.ř.s.) za tři úkony právní služby po 3 100 Kč spočívající v převzetí a přípravě zastoupení, sepsání žaloby a repliky (§ 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu), společně se třemi režijními paušály po 300 Kč (§ 13 odst. 3 citované vyhlášky) a částky 2 142 Kč jako částky odpovídající výši daně z přidané hodnoty, kterou je zástupce povinen odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., celkem tedy 15 342 Kč. K zaplacení byla neúspěšnému žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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 21. července 2016

Za správnost vyhotovení:
Romana Lipovská

David Raus, v.r.
předseda senátu