



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Pospíšila a Mgr. Petra Sedláka, v právní věci žalobce **Mgr. M. H.**, zastoupeného JUDr. Ing. Petrem Machálkem, Ph.D., advokátem, se sídlem Pivovarská 8, Vyškov, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 13. 7. 2012, č. j. 8805/12-1102-708855,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 13. 7. 2012, č. j. 8805/12-1102-708855, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 8.760 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Ing. Petra Machálka, Ph.D., advokáta, se sídlem Pivovarská 8, Vyškov, na účet vedený u ČSOB a.s., č. 160467646/0300.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Brně dne 14. 9. 2012 domáhal vydání rozsudku, kterým by bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 13. 7. 2012, č. j. 8805/12-1102-708855 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Boskovicích ze dne 3. 11. 2011, č. j. 103690/11/284921701377, ve věci dodatečného platebního výměru na daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení; a aby žalovaný byl zavázán k povinnosti zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení.

[2] S účinností od 1. 1. 2013 došlo zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů a vyhlášky Ministerstva financí č. 48/2012 Sb., o územních pracovištích finančních úřadů, která se nenacházejí v jejich sídlech, ke změně organizační struktury správních orgánů pro výkon správy daní tak, že procesním nástupcem Finančního ředitelství v Brně je Odvolací finanční ředitelství, se sídlem Masarykova 31, Brno, které je tedy žalovaným v řešeném případě.

[3] Napadeným rozhodnutím byla doměřena daň z příjmu fyzických osob žalobci za zdaňovací období roku 2008 a sděleno penále z doměřené daně. K předmětnému doměření daně došlo na základě zjištění učiněných správcem daně během daňové kontroly s tím, že za daňový výdaj nebyl žalobci mj. uznán (I.) výdaj ve výši 27.200 Kč za případovou studii (nákup strategické analýzy) a průběžné konzultace od společnosti AGROLET, s.r.o. (ve zdaňovacím období roku 2007 byl žalobcem uplatněn obdobný výdaj ve výši 107.200 Kč – řešeno u zdejšího soudu pod sp. zn. 31Af 141/2012) a (II.) výdaj ve výši 342.700 Kč vynaložený za nákup 230.000 ks vytištěných „letáků Futurum“ od společnosti EUROPRINT, a.s.

II. Obsah žaloby

[4] Žalobce odůvodnil žalobu tím, že napadené rozhodnutí žalovaného je nezákonné, neboť je přesvědčen o tom, že výdaje uvedené v bodě [3] tohoto rozhodnutí byly výdaji na dosažení, zajištění a udržení příjmů, jak to vyžaduje ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., zákon o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „ZDP“), a současně že unesl důkazní břemeno dle ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „ZSDP“), resp. podle ustanovení § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „DŘ“). Žalobce rozdělil žalobu na dva žalobní body, a to (I.) na námitku vztahující se k výdaji ve výši 27.200 Kč (dále vedeno jako „případová studie“) a (II.) na námitku vztahující se k výdaji ve výši 342.700 Kč (dále vedeno jako „tisk letáků“).

[5] K případové studii pak žalobce uvedl, že mu správcem daně i žalovaným bylo vyčítáno, že neprokázal souvislost uvedené studie s jeho dosaženými příjmy, přitom však žalovaný zapomíná na to, že existují plnění, u kterých takovou přímou souvislost prokázat nelze.

Žalobce argumentuje, že v těchto případech stačí prokázat, že výdaje byly vynaloženy za účelem dosažení, udržení a zajištění příjmů, a nikoliv zda skutečně k takovému dosažení došlo. Žalobce je přesvědčen o tom, že výdaj na nákup případové studie mu posloužil v orientaci na trhu v oblasti jeho podnikání, a že tento výdaj uskutečnil proto, aby v budoucnu posílil své postavení na trhu. Jako podpůrný argument žalobce doložil navýšení tržeb v následujících obdobích, o nichž je přesvědčen, že k nim přispěla i uvedená studie. Nadto společnost AGROLET s.r.o. příjem z prodeje případové studie zahrnula do svých výnosů a odvedla z ní řádně i daň z přidané hodnoty. Transakce se reálně uskutečnila a za studii bylo zaplacen. Žalobce odmítá argumenty žalovaného o hodnocení odbornosti případové studie a o tom, že se jednalo o přepis článků jiných autorů, jelikož je to irrelevantní pro posouzení jeho daňové povinnosti. Žalobce je naopak přesvědčen, že dodané informace mu v jeho podnikatelské činnosti prospěly.

[6] K tomuto žalobnímu bodu pak žalobce dodává, že Finanční úřad v Brně svým rozhodnutím ze dne 16. 8. 2012, č. j. 11781/12-1301-702127, rozhodl, že nákup předmětné případové studie je výdajem zakládajícím nárok na odpočet DPH na vstupu s odůvodněním, že tento nákup použil žalobce pro uskutečnění své ekonomické činnosti ve smyslu ustanovení § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „ZDPH“), který je dle žalobce analogický s ustanovením § 24 odst. 1 ZDP. Tento závěr žalovaného v citovaném případě DPH je však v naprostém rozporu s odůvodněním napadeného rozhodnutí, že nákup případové studie nebyl výdajem na dosažení, udržení či zajištění příjmů. Jedná se o zřejmou nekonzistentnost v rozhodování žalovaného.

[7] K tisku letáků pak žalobce uvedl, že se jednalo o záměr žalobce rozšířit své podnikatelské aktivity o prodej textilního zboží a nabídku úklidových služeb. Žalobce využil pro průzkum trhu tzv. „guerilla marketing“ s tím, že vytiskl nabídkové letáky na zmíněné zboží a služby, umístil je do obchodního střediska FUTURUM v Brně a podle reakcí potenciálních zákazníků se rozhodl (přijal podnikatelské rozhodnutí), že v oblasti nákupu a prodeje textilních výrobků a poskytování úklidových služeb podnikat nebude. Vše bylo řádně prokázáno fyzickou existencí letáků, výsledky svědků, přijatou fakturou od společnosti EUROPRINT, a.s., její úhradou na bankovní účet této společnosti a skutečností, že společnost EUROPRINT, a.s. řádně odvedla související daň z přidané hodnoty a fakturu zaúčtovala do svých výnosů. Žalobce zdůrazňuje, že ekonomickým smyslem průzkumu trhu bylo vyvarovat se ztrát, které by žalobci vznikly při bezhlavém nákupu zboží, které by se následně ukázalo jako neprodejně. Dle žalobce je nejlepším potvrzením ekonomického smyslu transakce ta skutečnost, že celá kampaň proběhla – proč by jinak žalobce nechával tisknout předmětný leták, platil za něj, umístil jej v nákupním centru a na základě výsledku kampaně přijal podnikatelské rozhodnutí, že daná oblast podnikání není pro něj vhodná?

III. Vyjádření žalovaného

[8] Žalovaný ve svém vyjádření, doručeném soudu dne 5. 11. 2012, navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl a plně odkázal na napadené rozhodnutí.

[9] Zároveň žalovaný k případové studii uvedl, že žalobce má sám četné zkušenosti se zakládáním, fungováním a rušením nejrozličnějších obchodních společností, a že konzultací od společnosti AGROLET, s.r.o. mu evidentně nebylo třeba, a že nebylo prokázáno, jaké konkrétní poradenské služby mu byly poskytnuty a v jakém rozsahu. Správci daně také oprávněně vznikly pochybnosti, zda předmětné výdaje na případovou studii nejsou součástí zřizovacích výdajů společnosti FREEBOARD Česká republika s.r.o. Hlavním důvodem neuznání předmětného výdaje žalovaným však bylo zpochybnění hodnoty předmětné případové studie. Jedná se o množství nevýznamných, bezcenných a obecně přístupných informací a nejednalo se o analýzu konkurenčního prostředí a poradenskou činnost, které by souvisely s předmětem činnosti a mohly by být dále využity ke stanovení obchodní strategie žalobce; není totiž jasné, jak by mohly být informace v případové studii konkrétně využity. V daném případě tedy žalovaný neprokázal, jaký cíl sledoval zakoupením předmětné případové studie a jaký efekt měla tato studie přinést jeho obchodní činnosti.

[10] K tisku letáků žalovaný uvedl, že takovýto průzkum trhu je skutečně „partyzánská“ a žalobce musí mít i bez takového průzkumu naprosto jasnou představu o situaci a rentabilitě prodeje textilního zboží z jihovýchodní Asie v ČR. Žalovaný odkazuje na nekonzistentnost ve výpovědích žalobce a i přes opakované výzvy správce daně pak žalobce nepředložil vyhodnocení kampaně. Dále považuje jednání žalobce, tak jak je sám popisuje, za klamání spotřebitele. Žalovaný dále uvádí hypotetickou možnost, že mohlo jít o služby reálné, provozované a nabízené obchodními společnostmi, kde je žalobce jednatelem, ale vzhledem k současné situaci v daňové správě nemá kapacity na širokou vyhledávací činnost. Žalovanému však stačilo dle zásady hospodárnosti daňového řízení posoudit vazbu vynaložených výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a konstatovat, že žalobce neprokázal ekonomickou podstatu kampaně ani jeho podnikatelský záměr. K tomu pak žalovaný citoval výšece z napadeného rozhodnutí.

IV. Posouzení věci krajským soudem

[11] 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.

[12] 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.

[13] Krajský soud se nejprve zabýval žalobní námitkou směřující k neoprávněnosti neuznání výdaje žalobce ve výši 27.200 Kč za případovou studii (nákup strategické analýzy) a průběžné konzultace od společnosti AGROLET, s.r.o. Jak je z předložené spisové dokumentace zřejmé (a v této oblasti není mezi stranami sporu), tak žalobce předmětnou

částku za případovou studii řádně uhradil a uvedl jako výdaj ve svém daňovém přiznání s tím, že ve svém účetnictví řádně vedl přijatou fakturu (daňový doklad) od společnosti AGROLET, s.r.o., která předmětnou částku uvedla jako příjem ve svém daňovém přiznání a řádně z ní také odvedla DPH. Došlo také k fyzickému vyhotovení a předání předmětné případové studie, která je založena ve správním spise. Podstata věci tedy není v tom, že by se ze strany žalobce jednalo o fiktivní obchod za účelem daňového úniku (což ani žalovaný netvrdí), ale je založena na zodpovězení otázky, zda nákup této případové studie – tržní analýzy – bylo oprávněným výdajem ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP.

[14] Krajský soud nejprve musel posoudit tvrzení žalovaného (jeho domněnku), že předmětná případová studie byla součástí zřizovacích výdajů společnosti FREEBOARD Česká republika s.r.o., jelikož v případě prokázání tohoto tvrzení, by byla uvedená žalobní námitka žalobce již z tohoto titulu nedůvodná. V této souvislosti zdejší soud odkazuje na doplnění vyjádření žalovaného ze dne 26. 9. 2013, č. j. 23777/13/5000-14504-709010, k žalobě v obsahově zcela související věci (týkající se shodného zdanitelného plnění – případové studie – za zdaňovací období roku 2007) vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 31Af 141/2012, kde žalovaný jednoznačně uvádí (ve vztahu k předmětnému dokladu v rámci daňového řízení ve věci DPH): „*po doplnění odvolacího řízení dospěl odvolací orgán k závěru, že daňový subjekt přijal předmětné zdanitelné plnění uskutečněné deklarovaným plátcem a v deklarovaném rozsahu – byl tedy popřen závěr správce daně, že plnění se uskutečnilo nikoliv pro odvolatele, ale pro zcela jiný daňový subjekt*“. Z tohoto tvrzení žalovaného je tedy zřejmé, že i on samotný má za postavené najisto, že předmětné plnění bylo poskytováno přímo žalobci (jeho divizi označené jako FREEBOARD Česká republika – viz citace uvedená v bodě [17] tohoto rozhodnutí), a tudíž zdejší soud shledává výše nastíněné tvrzení žalovaného za rozporné s jeho vlastními zjištěními, a tudíž za nedůvodné. Krajský soud tedy přistoupil ke zkoumání samotné oprávněnosti předmětného výdaje.

[15] Ustanovení § 24 odst. 1 ZDP stanoví: „*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. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.*“

[16] Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, čj. 1 Afs 132/2008-82: „*daňovým výdajem je takový výdaj, který má souvislost s byť i jen očekávanými příjmy. Zmíněná souvislost znamená, že bez vynaložení uvedených nákladů by podnikatel očekávané příjmy vůbec nezískal či ani neměl možnost získat. Nutno je proto vždy vážit, zda faktický výdaj buď přinese příjem (zisk), nebo jej do budoucna zajistí anebo alespoň napomůže již dosažené příjmy dřívější činností daňovému subjektu udržet. Veškeré tyto ekonomické aktivity odpovídají smyslu a cíli zákona o daních z příjmů.*“ Současně však podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, čj. 2 Afs 44/2003-73: „*z ustanovení § 24 odst. 1 ZDP nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn., že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah přímé úměry. Smysl tohoto*

ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. [...] Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah; v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů.“

[17] Krajský soud tedy zkoumal, jestli tento výdaj směřoval k dosažení, udržení či zajištění příjmů ve smyslu citovaného zákonného ustanovení a související judikatury a jestli mezi tímto výdajem a očekávanými příjmy byl přímý a bezprostřední vztah. Z doktrinárních názorů vyplývá, že „z obsahu pojmu „dosažení“ je zřejmé, že jde o výdaje, jimiž jsou zdanitelné příjmy dosahovány aktuálně i v budoucnu, či výdaje, u nichž je zřejmé, že byly za tímto účelem vynaloženy, i když ke skutečnému dosažení zdanitelných příjmů ve zdaňovacím období, ve kterém byly výdaje vynaloženy, nedošlo“ (srov. Pelc, Vladimír: *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, 1392 s. S. 638). Žalobce jednoznačně uvádí, že doložil navýšení tržeb v následujících obdobích, o nichž je přesvědčen, že k nim přispěla i uvedená studie. Toto tvrzení však potvrzuje také žalovaný, a to opět v doplnění vyjádření žalovaného ze dne 26. 9. 2013, č. j. 23777/13/5000-14504-709010, k žalobě v obsahově zcela související věci (týkající se shodného zdanitelného plnění – případové studie – za zdaňovací období roku 2007) vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 31Af 141/2012, kde žalovaný uvádí (ve vztahu k předmětnému dokladu v rámci daňového řízení ve věci DPH): „bylo po doplnění řízení prokázáno jak přijetí zdanitelného plnění, tak i jeho použití pro ekonomickou činnost (porovnání obratu roku 2007 a 2008 divize FREEBOARD Česká republika, z něhož bylo zřejmé meziroční navýšení obratu), tudíž by bylo v rozporu s principem neutrality odeprýt odvolateli nárok na odpočet daně, když tento splnil podmínky pro přiznání nároku na odpočet a nebylo přitom prokázáno podvodné jednání ani zneužití práva.“ Na stejném místě však poté žalovaný uvádí, že: „správce daně oprávněně zpochybnil hodnotu předmětné analýzy a že se žalobci nepodařilo prokázat ekonomický efekt vynaložených výdajů.“ Tato tvrzení žalovaného jsou však zcela vnitřně rozporná. V demokratickém právním státě není možné, aby žalovaný jako orgán veřejné moci u shodného zdanitelného plnění v řízení týkající se daně z přidané hodnoty tvrdil, že zdanitelné plnění sloužilo k ekonomické činnosti žalobce a ve druhém řízení (týkající se daně z příjmu) pak sankcionoval daňový subjekt (žalobce) za to, že se mu tento ekonomický efekt údajně nepodařilo prokázat. Toto jednání žalovaného je zcela v rozporu se základními zásadami daňového řízení, zejména s ustanoveními § 5 a § 8 DR. Na základě výše uvedeného má tedy krajský soud za prokázané, že předmětná případová studie sloužila pro ekonomickou činnost žalobce ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP, jelikož toto sám tvrdí žalovaný ve svém pravomocném rozhodnutí týkající se DPH, a žalovanému se nepodařilo tento názor v probíhajícím řízení jakkoliv revidovat. Krajskému soudu tedy nezbývá než konstatovat, že existuje mezi tímto výdajem (náкупem případové studie) a očekávanými příjmy přímý a bezprostřední vztah projevující se v meziročním navýšení obratu divize žalobce.

[18] S výše uvedeným také úzce souvisí poslední sporná otázka týkající se případové studie, a to je její reálná hodnota. Krajský soud z předložené spisové dokumentace zjistil, že celá případová studie a s ní související poskytnuté služby byly fakturovány dle odpracovaných hodin práce, a to ve výši 400 Kč/hodina a celkový rozsah práce společnosti AGROLET, s.r.o. pak činil 68 hodin ve zdaňovacím období roku 2008 a 268 hodin ve zdaňovacím období roku 2007 (věc řešená u zdejšího soudu pod sp. zn. 31Af 141/2012). Krajský soud pak také

nerozporuje závěry žalovaného, že velmi důkladně prokázal, že předmětná případová studie je de facto plagiátem bakalářské práce a internetových článků založených ve správním spis. Na druhou stranu tyto skutečnosti (tedy jestli předmětná případová studie měla požadovanou kvalitu dle smlouvy mezi stranami) jsou věci obchodněprávní mezi žalobcem a společností AGROLET, s.r.o., případně by bylo třeba je posuzovat z hlediska porušení autorského práva ze strany společnosti AGROLET, s.r.o. Nicméně dovozovat z této skutečnosti daňovou neuznatelnost předmětného nákladu ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP dle krajského soudu nelze, jelikož soud posuzuje pouze to, zda tyto výdaje sloužily k možnému dosažení příjmů dle ZDP a výše citované judikatury.

[19] Krajský soud tedy, plně v intencích citovaných rozhodnutí, nehodnotí to, zda z daného nákladu vznikl odpovídající reálný příjem, ale to, zda mezi posuzovanými náklady a očekávanými příjmy mohl existovat přímý a bezprostřední vztah; tedy to, zda daňový subjekt mohl očekávané příjmy získat i bez vynaložení uvedených nákladů (k tomu srov. též rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2011, č. j. 8 Afs 19/2010-125). Při vědomí toho, že „*daňově neuznatelná je nicméně pouze taková nepřiměřenost výdajů, která evidentně vybočuje z mantinelů ekonomicky racionálního chování*“ (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2007, č. j. 2 Afs 147/2006-70) zdejší soud musí konstatovat, že v řešeném případě se žalobci podařilo prokázat, že navýšení tržeb v následujících obdobích mohlo být způsobeno také předmětnou případovou studií (resp. se žalovanému nepodařilo prokázat opak), a zdejší soud neshledal takovou nepřiměřenost předmětného výdaje (a to ani v hodinové ceně, ani v rozsahu předmětné práce), která by natolik vybočila z mantinelů ekonomicky racionálního chování, že v řešené kauze nemohl zdejší soud dát za pravdu žalovanému, že tato případová studie nepřinesla efekt do obchodní činnosti žalobce, a proto musel shledat žalobní námitku týkající se neoprávněnosti neuznání výdaje ve výši 27.200 Kč za případovou studii (nákup strategické analýzy) a průběžné konzultace od společnosti AGROLET, s.r.o., za důvodnou, a to zejména z žalobního důvodu uvedeného v bodě [6] a řešeného v bodě [17] tohoto rozhodnutí.

[20] K žalobnímu bodu (II.) týkající se neuznání výdaje ve výši 342.700 Kč vynaloženého za nákup 230.000 ks vytištěných „letáků Futurum“ od společnosti EUROPRINT, a.s. krajský soud uvádí následující. V tomto řešeném zdanitelném plnění má krajský soud ze spisové dokumentace za jednoznačně prokázané (a je to mezi stranami nesporné), že žalobce skutečně zadal výrobu – tisk – 230.000 ks reklamních letáků v barevném oboustranném formátu A3 (ve skladbě na „katalog“ ve formátu A4) za jednotkovou cenou 1,49 Kč/kus s tím, že dodavatel (společnost EUROPRINT, a.s.) tyto letáky skutečně vyrobila a následně také řádně dodala (prokázáno dodacími listy a svědeckými výpověďmi) žalobci; a ten je se souhlasem obchodního centra FUTURUM Brno (prokázáno svědeckou výpovědí) šířil mezi zákazníky tohoto obchodního centra. Předmětné peněžitě plnění pak žalobce řádně bezhotovostně (převodem bankou) uhradil a výdaj uvedl ve svém daňovém přiznání, s tím, že ve svém účetnictví řádně vedl přijatou fakturu (daňový doklad) od společnosti EUROPRINT, a.s., která předmětnou částku uvedla jako příjem ve svém daňovém přiznání a řádně z ní také odvedla DPH. Podstata věci tedy není, obdobně jako u prvního žalobního bodu, v tom, že by se ze strany žalobce jednalo o fiktivní obchod za účelem daňového úniku (což ani žalovaný netvrdí), ale je založena na zodpovězení otázky, zda nákup těchto reklamních letáků bylo oprávněným výdajem ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP.

[21] Krajský soud plně odkazuje na výše v tomto rozsudku citované zákonné ustanovení a uvedenou související judikaturu a dodává, že povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i jeho účelu nese daňový subjekt (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004-70), který prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů; správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb. *„Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. (...) Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné“* (viz nálezný Ústavního soudu ČR ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02).

[22] Na základě výše citovaného musí krajský soud konstatovat, že tvrzení žalobce (určité nastínění jeho domněnky), že se v případě tisku letáků jednalo o reklamy na služby reálné, provozované a nabízené obchodními společnostmi, kde je žalobce jednatelem, a nikoliv tedy plnění určené výhradně pro žalobce, je z hlediska ustálené judikatury třeba hodnotit jako naprosto neprokázané a nemající žádný podklad v předložené spisové dokumentaci. Žalovaný toto své tvrzení nikterak nepodkládá a krajský soud jej tedy nemůže vzít v potaz, a ani jakkoliv zkoumat jeho obsah.

[23] Žalovaný však v napadeném rozhodnutí i ve svém vyjádření uvádí, že důvodem neuznání předmětného výdaje bylo, že žalobce neprokázal ekonomickou podstatu kampaně, ani jeho podnikatelský záměr. S odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, čj. 1 Afs 132/2008-82, ve kterém: *„tvrdil-li daňový subjekt od počátku daňového řízení, že jím uplatněné výdaje byly vynaloženy na zajištění si budoucích příjmů, nemůže správce daně odhlédnout od takového tvrzení i nabízených důkazů a uzavřít, že výdaje nesloužily k přímému dosažení příjmů. Aktivita vedoucí k přímému dosažení příjmů a k zajištění příjmů do budoucna jsou odlišné kategorie“*, krajský soud na základě spisové dokumentace konstatuje, že žalobce konstantně od samého počátku daňového řízení uvádí, že se v předmětném případě jednalo o tzv. „guerilla marketing“ s možností budoucího rozšíření jeho podnikatelských aktivit. Žalobce trvale uvádí, že prokazatelně neměl nabízené zboží fyzicky k dispozici, a že se jednalo o průzkum trhu s tím, že vytiskl nabídkové letáky na zmíněné zboží a služby, a tyto pak umístil do obchodního střediska FUTURUM v Brně a podle reakcí potenciálních zákazníků se po skončení tohoto průzkumu trhu rozhodl, že v oblasti nákupu a prodeje textilních výrobků a poskytování úklidových služeb podnikat nebude. Krajský soud shledává toto jednání za jeden z možných způsobů zjišťování tržní poptávky (při současném vedení určité reklamní kampaně na budoucí zboží), který není zcela neobvyklý, a také není v režimu veřejného práva protiprávní. Zdejší soud také zdůrazňuje, že mu jako správnímu soudu nepřísluší hodnotit etickou míru či protiprávnost tohoto jednání vůči možným spotřebitelům (zákazníkům žalobce), ale toliko posoudit oprávněnost výdaje ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP.

[24] Z tohoto hlediska pak krajský soud musí konstatovat, že se dle názoru zdejšího soudu žalovanému ani správci daně nepodařilo ve smyslu citovaného nálezu Ústavního soudu identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotil předložený daňový doklad za předmětný tisk letáků jako nevěrohodný, neúplný, neprůkazný či nesprávný, pouze zmínil určitou svou hypotézu, kterou však zdejší soud musel odmítnout v bodě [22] tohoto rozhodnutí. Žalobce naopak nejen že prokázal reálné uskutečnění zdanitelného plnění (samotný tisk a distribuci letáků), ale také uvedl relevantní argumenty ke svému budoucímu podnikatelskému záměru, které se nepodařilo správci daně (ani žalovanému) zpochybnit. Pouhé konstatování žalovaného s odkazem na nepřímé domněnky (např. stran nevyvrácení pochybností ohledně budoucích dodavatelů a způsobu distribuce předmětného zboží), a konstatování, že se mu jeví argumenty žalobce jako nevěrohodné a nepravděpodobné, nelze v daňovém řízení uznat jako důvod, pro který by správce mohl bez dalšího důkladného dokazování považovat předmětné plnění za daňově neuznatelný výdaj zvláště tehdy, když naprosto prokazatelně došlo k reálnému plnění, jak zdejší soud uvedl v bodě [20] tohoto rozhodnutí. Zdejší soud si totiž také musí při hodnocení této žalobní námitky klást otázku: *cui bono*? Tedy proč by žalobce vynaložil nemalé náklady za předmětné plnění, když daňové zvýhodnění plynoucí z této transakce je prokazatelně menší, než hodnota samotné transakce a správci daně se nepodařilo prokázat (a ani v náznaku z přeloženého správního spisu nevyplývá) případné podvodné jednání žalobce? Takovéto jednání žalobce, kdyby jeho cílem byl pouze zisk daňového zvýhodnění, nedává žádný ekonomický, ani jakýkoliv jiný, smysl, protože by na takovém jednání byl vždy finančně prodělečný.

[25] Při vědomí toho, že „*daňově neuznatelná je nicméně pouze taková nepřiměřenost výdajů, která evidentně vybočuje z mantinelů ekonomicky racionálního chování*“ (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2007, č. j. 2 Afs 147/2006-70) zdejší soud musí konstatovat, že v řešeném případě se žalobci podařilo prokázat, že tisk letáků byl činěn za účelem možného budoucího podnikatelského záměru žalobce, který tímto způsobem prováděl průzkum trhu (resp. se žalovanému nepodařilo prokázat opak), a zdejší soud neshledal takovou nepřiměřenost předmětného výdaje (a to ani v položkové ceně za jeden vytištěný kus letáku, ani v rozsahu zadané objednávky), která by natolik vybočila z mantinelů ekonomicky racionálního chování, že v řešené kauze nemohl zdejší soud dát za pravdu žalovanému, že tento výdaj na tisk letáků nepřinesl efekt do obchodní činnosti žalobce (neměl ekonomickou podstatu).

[26] Pokud se tedy žalovanému nepodařilo prokázat jeho domněnku, že se jednalo o reklamu na služby provozované a nabízené obchodními společnostmi, kde je žalobce jednatelem, tedy, že se jednalo o výdaj pro jiné právnické osoby, nikoliv pro žalobce, a ostatní okolnosti řešené kauzy jsou v takovém stavu dokazování, jak zdejší soud shrnul a posoudil výše, je krajský soud nucen dát za pravdu žalobci a uznat i tuto žalobní námitku týkající se neuznání výdaje ve výši 342.700 Kč vynaloženého za nákup 230.000 ks vytištěných „letáků Futurum“ od společnosti EUROPRINT, a.s., za důvodnou.

V. Shrnutí a náklady řízení

[27] S ohledem na vše výše uvedené, tedy při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, zdejší soud zjistil, že v dané věci došlo k vydání rozhodnutí, které je nezákonné z důvodů uvedených výše. Soud tedy zrušil žalobou napadené rozhodnutí pro jeho nezákonnost podle ustanovení § 78 odst. 1 s.ř.s. Krajský soud věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém bude vázán právními názory zdejšího soudu dle ustanovení § 78 odst. 5 s.ř.s. (zejména dle bodů [19], [25] a [26] tohoto rozhodnutí).

[28] 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 advokátem, 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), které představuje odměna za právní zastoupení advokátem (tarifní hodnota dle § 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2012), a to za 2 úkony právní služby dle § 11 odst. 1 advokátního tarifu (převzetí zastoupení a žaloba) a 2x režijní paušál dle § 13 advokátního tarifu, celkově ve výši vyčíslené na částku 4.800 Kč, tj. 5.760 Kč vč. DPH, a dále pak zaplacený soudní poplatek ve výši 3.000 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 30. září 2014

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu