



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., ve věci

žalobce: **TAROS NOVA s.r.o.**, IČO 25866125
sídlem Bezručova 663, 756 61 Rožnov pod Radhoštěm
zastoupený advokátem JUDr. Alfrédem Šrámkem
sídlem Českobratrská 1403/2, 702 00 Ostrava

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 11. 2019, č. j. 47380/19/5200-11431-712136,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 19. 11. 2019, č. j. 47380/19/5200 11431-712136, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku ve výši 15 342 Kč k rukám JUDr. Alfréda Šrámka, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 13. 9.

2017, č. j. 1751108/17/3307-50523-806767, kterým správce daně doměřil žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“); podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle Zprávy o daňové kontrole ze dne 8. 9. 2017, daň z příjmů právnických osob (dále jen „daň“) za zdaňovací období 2013 ve výši 390 640 Kč a současně žalobci uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 78 128 Kč.

2. Správce daně tak učinil poté, kdy žalobci vyloučil jím uplatněné náklady v předmětném zdaňovacím období, neboť dle názoru správce daně u žalobce vyvolávaly pochybnosti uvedené dodávky reklamních služeb na závodním podniku MOTO3 - BWIN Grand Prix České republiky Brno 2013, a dále na světelných tabulích ve Zlíně, Brně a Olomouci, od dodavatelů žalobce Tisk Praha s.r.o. a SKY-SOFT spol. s r.o. Žalobce tyto pochybnosti (přes výzvu k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 daňového řádu) v rámci daňové kontroly neodstranil, a proto správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal oprávněnost jeho nároku na uplatnění předmětných nákladů.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhl krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
3. Žalobce v žalobě v první řadě namítá prekluzi nároku žalovaného na doměření daně žalobci.
4. Dále žalobce uvádí, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno v daňovém řízení, spočívající ve zpochybnění věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti tvrzení žalobce. Žalovaný totiž nedostatečně osvědčil skutečnosti, z nichž by plynulo, že zde byly pochybnosti o poskytovateli deklarovaného plnění, a že by žalobce mohl vědět, že mu plnění nebylo poskytnuto deklarovaným dodavatelem. Žalobci pak dle jeho názoru nelze přičítat, že jeho dodavatele dodat deklarované plnění sami nebo prostřednictvím subdodavatelů. Žalobce také tvrdí, že mu bylo nezákonně přičítáno k tíži, že nebyl zjištěn konkrétní provozovatel reklamních LED panelů.
5. Žalobce také namítá, že žalovaný dospívá ve vztahu k dani v nyní projednávané věci k jiným závěrům, než v případě rozhodnutí o dani z přidané hodnoty ze stejných plnění v jiném řízení, aniž by k takovému odlišnému hodnocení měl relevantní důvod.
6. Žalobce dále uvádí, že přijal dostatečná opatření k prověření svých dodavatelů, za účelem čehož navrhuje provést v řízení před soudem důkazní prostředky. Konečně žalobce namítá, že mu nelze přičítat k tíži nekontaktnost jeho dodavatelů ani finanční operace v rámci bankovních účtů dodavatelů žalobce, tj. zjištěné hotovostní výběry apod.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a obsah dalších podání

7. Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně odkazuje na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a shrnuje právní úpravu a judikaturu správních soudů, vztahující se k důkazní povinnosti daňového subjektu pro možnost odečtení účelně vynaložených nákladů k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro zjištění základu daně.
8. Co se týče jednotlivých žalobních námitek, tak k námitce prekluze žalovaný uvádí, že tato námitka není důvodná. Žalobce totiž v roce 2009 vykázal daňovou ztrátu, a pro

následujících 5 zdaňovacích období se tak lhůta pro vyměření daně řídí § 38r zákona o daních z příjmů. Pro zdaňovací období 2013 tak platí prodloužená lhůta pro vyměření daně v délce 4 roky, která započala běžet znovu z důvodu jejího přerušení zahájením daňové kontroly u žalobce dne 4. 5. 2016 ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu. Lhůta pro vyměření daně tak měla uplynout až 5. 5. 2020, a nikoliv 5. 5. 2019, jak dovozuje žalobce. Napadené rozhodnutí žalovaného tak bylo vydáno ve lhůtě pro vyměření daně.

9. Žalovaný dále reaguje na ostatní žalobní námitky žalobce, přičemž s ohledem na jejich povahu (žalobní námitky jsou do značné míry totožné s námitkami žalobce v odvolacím řízení), je toto vyjádření v podstatě totožné s odůvodněním napadeného rozhodnutí.
10. V replice k vyjádření žalovaného pak žalobce toliko nad rámec již vyjádřených argumentů uvádí to, že v případě daně z příjmů ne zcela nerozhodné, zda plnění dodali jeho obchodní partneři nebo subdodavatelé – pro uznatelnost nákladů je podstatné výlučně to, zda došlo k předmětnému plnění. Dále žalobce uvádí, že výklad běhu prekluzivní lhůty následujících daňových období při vykázání daňové ztráty je nesprávný, a při přerušení běhu lhůty pro vyměření daně zahájením daňové kontroly tak poběží správci daně tříletá, nikoliv prodloužená čtyřletá lhůta pro vyměření daně.
11. V duplice pak žalovaný taktéž toliko rozvíjí svou argumentaci, vyjádřenou již ve vyjádření k žalobě, vztahující se k prekluzi práva žalovaného na stanovení daně žalobci za předmětné zdaňovací období.

IV. Posouzení věci soudem

12. Krajský soud, za splnění podmínek pro rozhodnutí věci bez nařízení jednání (§ 51 odst. 1 s. ř. s.), přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba je **důvodná** (§ 78 odst. 1 s. ř. s.).
13. Podstatu nyní projednávané věci tvoří nesouhlasná polemika žalobce s oprávněností postupu správce daně, na jehož základě neuznal žalobci účelně vynaložené náklady v podobě reklamních služeb.
14. Jak již bylo rekapitulováno, žalobce v daňovém přiznání uplatňoval nárok na odpočet účelně vynaložených nákladů na zajištění zisků od základu daně za zdaňovací období 2013. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je plátce oprávněn odečíst od základu daně výdaje, vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.
15. Žalobce v první řadě namítá promlčení nároku žalovaného na doměření daně žalobci. K tomu krajský soud uvádí, že tato námitka není důvodná. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu platí, že „[d]aň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.“ Podle § 148 odst. 3 daňového řádu platí, že „[b]yla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.“
16. V nyní projednávané věci není mezi stranami sporu o tom, že žalobce v roce 2009 vykázal daňovou ztrátu. Podle § 34 zákona o daních z příjmů platí, že „[o]d základu daně lze odečíst pravomocně stanovenou daňovou ztrátu nebo její část, a to ve 2 zdaňovacích obdobích

bezprostředně předcházejících zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, za která se daňová ztráta stanoví, nebo v 5 zdaňovacích obdobích bezprostředně následujících po období, za které se daňová ztráta stanoví. Poplatník se může vzdát práva na uplatnění daňové ztráty pro zdaňovací období následující po období, za které se tato daňová ztráta stanoví, oznámením správci daně ve lhůtě pro podání daňového přiznání za období, za které se daňová ztráta stanoví; lhůtu pro podání tohoto oznámení nelze navrátit v předešlý stav.“ Podle § 38r odst. 2 věty první zákona o daních z příjmů platí, že „[b]ylo-li možné uplatnit daňovou ztrátu nebo její část jako položku odčitatelnou od základu daně ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, za která byla stanovena, lhůta pro stanovení daně za období, za které byla daňová ztráta stanovena, a za všechna následující zdaňovací období, ve kterých bylo možné tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, ve kterém bylo možné daňovou ztrátu nebo její část uplatnit.“

17. Žalovaný v nyní projednávané věci dovodil, že lhůta pro stanovení daně žalobci za zdaňovací období 2013 započala svůj běh 1. 4. 2014 a s ohledem na aplikaci § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů měla skončit současně se lhůtou pro stanovení daně za zdaňovací období 2014, tedy 1. 4. 2018. Z toho důvodu se jedná o čtyřletou lhůtu, k jejímuž přerušení a novému běhu došlo zahájením daňové kontroly 4. 5. 2016. K uplynutí lhůty tak dle žalovaného mělo dojít 5. 5. 2020. Takový výklad běhu lhůt v pro stanovení daně u zdaňovacích období, v nichž bylo možno odečíst si od základu daně daňovou ztrátu, je zcela v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu, podle níž „[p]rekluzivní lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za rok, v němž byla vyměřena daňová ztráta, začne běžet podle § 148 odst. 1 věty druhé zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení za toto období, a skončí podle § 38r odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Daňovou povinnost lze však vyměřit nejpozději ve lhůtě deseti let podle § 148 odst. 5 daňového řádu, a to i při aplikaci § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu.“ (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019-48, ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020-40, ze dne 31. 5. 2021, č. j. 7 Afs 229/2019-14, nebo ze dne 25. 5. 2021, č. j. 10 Afs 42/2020-48, rozhodnutí správních soudů dostupná na www.nssoud.cz). Krajský soud se ztotožňuje se závěry žalovaného, že v nyní projednávané věci nedošlo k prekluzi práva stanovit žalobci daň, neboť ke dni vydání napadeného rozhodnutí dosud neuplynula lhůta pro stanovení daně, stanovená dle § 148 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 38r zákona o daních z příjmů, a přerušená zahájením daňové kontroly 4. 5. 2016 ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu.
18. Zbylé žalobní námitky žalobce pak mají souvislost s otázkou prokázání nároku na odpočet nákladů v podobě reklamních služeb od dodavatelů Tisk Praha s.r.o. a SKY-SOFT spol. s r.o. Žalobce v první řadě namítá, že v řízení o stejném plnění z pohledu daně z přidané hodnoty dospěl žalovaný k závěru, že nejsou pochybnosti o tom, že žalobci byly dodány předmětné reklamní služby, pouze že tyto služby poskytl na předmětných daňových dokladech deklarovaní dodavatelé. V nyní projednávané věci však žalovaný dospěl k závěru, že žalobce neprokázal ani uskutečnění předmětných plnění. Žalobce se přitom domnívá, že na základě stejného skutkového stavu by neměl žalovaný posuzovat v různých daňových řízeních věc odlišně. Z bodu 6.4. žaloby přitom plyne, že žalobce tvrdí, že k uskutečnění předmětných nákladů skutečně došlo, a že toto v řízení předloženými důkazy dostatečně prokázal.

19. Krajský soud se nemůže ztotožnit s první částí námitky, a sice že v řízení o nároku na odpočet DPH a v řízení o nároku na odpočet nákladu od základu daně z příjmů nemůže žalovaný na základě totožného skutkového stavu dospět k odlišným závěrům. Obě daňová řízení totiž mají svou vlastní, nezávislou hmotněprávní úpravu, a i podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH se tak budou lišit od podmínek pro přiznání nároku na odpočet nákladu od daně z příjmů. V každém řízení přitom má daňový subjekt stejnou míru důkazní povinnosti, přičemž ke každé z nich může přistupovat dle vlastního uvážení odlišně, a je tak na daňovém subjektu, aby prokázal v každém z těchto řízení splnění podmínek pro vznik předmětného nároku. Nadto řízení o nároku na odpočet DPH není předmětem nyní projednávané věci, a krajský soud tak nemůže přezkoumat závěry, ke kterým dospěl žalovaný, přestože jsou mu z vlastní úřední činnosti známy, neboť žalobcem zmiňované řízení o nároku na odpočet DPH z předmětných plnění je předmětem žaloby před krajským soudem.
20. Krajský soud se dále zabýval druhou částí této žalobní námitky, tj. že žalobce dostatečně prokázal uskutečnění předmětných nákladů. V daňovém řízení žalovaný vyjádřil pochybnosti nejen o tom, zda byly předmětné reklamní služby dodány dodavateli, deklarovanými na daňových dokladech, nýbrž také zda byly skutečně poskytnuty v deklarovaném rozsahu.
21. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat *„všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“*. Podle odst. 4 téhož ustanovení dále *„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“*. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje *„skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“*.
22. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se ve své judikatuře již opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud. Jeho judikaturu lze shrnout tak, že dle výše citovaných ustanovení je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. 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 povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs

24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49).

23. Prizmatem výše uvedeného proto krajský soud přezkoumal průběh daňové kontroly žalobce, a dospěl k opačnému závěru, než správce daně, resp. žalovaný, tedy že žalobce dostatečným způsobem prokázal skutečné dodání většiny deklarovaných reklamních služeb. Mezi účastníky řízení není sporu o tom, že žalobce splnil formální podmínku pro vznik nároku na uplatnění účelně vynaložených nákladů tím, že předložil správci daně doklady, dle nichž došlo k přijetí reklamních služeb v podobě reklamních potisků závodního motocyklu, kamionu a kartičkách řidiče na závodním podniku MOTO3 - BWIN Grand Prix České republiky Brno 2013 a dále reklamního spotu na 4 světelných tabulích ve Zlíně, Brně a Olomouci od dodavatelů žalobce Tisk Praha s.r.o. a SKY-SOFT spol. s r.o. Správce daně však na základě vlastní vyšetřovací činnosti zpochybnil dodání těchto reklamních služeb deklarovanými dodavateli, zejména z důvodu, že jsou pro správce daně nekontaktní, a provedení služeb tak není možno ověřit, ale také z důvodu objektivní nemožnosti uskutečnit předmětné služby (zejména z nedostatku materiálního či personálního zázemí dodavatelů, z důvodu, že nebyl zjištěn jakýkoliv právní vztah společnosti SKY-SOFT spol. s r.o. k reklamním tabulím, na nichž měl být promítán reklamní spot žalobce). Na základě provedení dokazování pak žalovaný zároveň zpochybnil skutečnou realizaci předmětných reklamních služeb. S posledním z vyjmenovaných závěrů se však krajský soud, až na jednu výjimku, neztotožňuje.
24. K první z deklarovaných reklamních služeb, tedy k reklamním službám na závodním podniku MOTO3 - BWIN Grand Prix České republiky Brno 2013, krajský soud uvádí, že pochybnosti, vyjádřené v napadeném rozhodnutí k deklarovanému nákladu, jsou zcela nepřesvědčivé. Žalobce v průběhu daňového řízení předložil žalovanému dostatečné množství důkazů k prokázání svých tvrzení. Zejména je zásadním důkazem DVD s fotodokumentací z předmětného závodního podniku, z něhož je zcela jednoznačně seznatelné, že logo žalobce se objevilo na závodním motocyklu, setkartách jezdce i na kamionu – vše u stáje Red Bull KTM AJO Motorsport, přesně tak, jak bylo nasmlouváno mezi žalobcem a Tisk Praha s.r.o. dle smlouvy o reklamě, která je taktéž součástí správního spisu.
25. Co se týče pochybností žalovaného o tisku setkaret v rozsahu 60 000 ks, tak v tomto ohledu krajský soud uvádí, že ke všem důkazům je potřeba v daňovém řízení přihlížet samostatně i ve vzájemné souvislosti. V první řadě je dle krajského soudu podstatné, že na základě předložené fotodokumentace nelze mít důvodné pochybnosti o umístění loga žalobce na závodním motocyklu a kamionu závodní stáje Red Bull KTM AJO Motorsport. Součástí reportingu, obsaženého na DVD, doloženém v daňovém řízení žalobce, je i náhled setkarty jezdce, na níž je logo žalobce obsaženo. Nutno taktéž přihlídnout k svědeckým výpovědím Ing. A. S. a bývalého jednatele Tisk Praha s.r.o., L. G., který sice vypovídal obecně, a jeho svědecká výpověď tak z hlediska vypovídací hodnoty není samostatně dostačující k prokázání realizace předmětného plnění, přesto však od ní, a od skutečnosti, že tento svědek potvrdil spolupráci s žalobcem, nelze odhlédnout. Nadto dle krajského soudu tisk setkaret v nasmlouvaném počtu nelze zpochybnit pouhým tvrzením, že bývalý jednatel dodavatele neměl o tomto řádné povědomí ani tím, že Tisk Praha s.r.o. neměla dostatečné materiální či personální zázemí k realizaci reklamních služeb. Bývalý jednatel Tisk Praha s.r.o., L. G., totiž v daňovém řízení vypověděl, že veškeré nasmlouvané služby realizovali subdodavatelsky, a přestože tento svědek neuvedl konkrétní subdodavatelskou

společnost, realizace reklamy v podobě umístění loga žalobce na závodní motocykl a kamion stáje Red Bull KTM AJO Motorsport byla dle krajského soudu nepochybně prokázána, a je tak zjevné, že nějakým způsobem společnost Tisk Praha s.r.o. zajistit realizaci předmětného plnění musela. Pochybnosti žalovaného musí být pro přenesení důkazního břemene na daňový subjekt řádné a důvodné. V tomto případě takové pochybnosti krajský soud po přezkoumání správního spisu neshledal.

26. Lichá je taktéž námitka žalovaného, že jeho pochybnosti prohlubuje skutečnost, že smlouva o reklamě mezi žalobcem a Tisk Praha s.r.o. obsahuje taktéž plnění, jež žalobce nijak neproказuje – propagace na promo akcích na podporu týmu Red Bull KTM AJO Motorsport. Pokud totiž předmětná služba nebyla poskytnuta žalobci, měl žalobce uplatnit slevu z kupní ceny, případně jinak uplatnit práva z vadného plnění – to je však soukromoprávní záležitostí. Pokud tak žalobce neučinil, a zaplatil Tisk Praha s.r.o. celou nasmlouvanou částku za reklamní služby, jedná se sice o vynaložení nasmlouvané částky na menší rozsah služeb, než který byl původně předmětem smlouvy o reklamě, z daňového hlediska však tato skutečnost nemá význam – žalobce totiž přesto vynaložil určitý náklad na plnění, o jehož poskytnutí pochybnosti nejsou (potisk závodního motocyklu, kamionu a tisk a tisk a rozdání setkaret jezdce). Pokud by měl žalovaný pochybnosti o tom, zda vynaložený náklad je v obvyklé výši vzhledem k rozsahu prokázaného poskytnutého plnění, měl za tímto účelem vyhotovit znalecký posudek a vynaložený náklad adekvátně zkrátit, ne jej jako celek odmítnout.
27. K prvnímu deklarovanému nákladu – reklamním službám na závodním podniku MOTO3 - BWIN Grand Prix České republiky Brno 2013, tak krajský soud uzavírá, že žalovaný dostatečným způsobem nezpochybnil realizaci tohoto nákladu způsobem, který by jej opravňoval vyloučit tento náklad z možnosti odečíst jej od základu daně.
28. Taktéž pochybnostem o faktické realizaci druhého plnění, reklamního spotu žalobce na 4 světelných tabulích (Zlín – nám. Práce, Brno – autocentrum Mach, Olomouc – třída Svobody a Olomouc – Jeremenkova ulice), společností SKY-SOFT spol. s r.o., krajský soud zcela nerozumí. Žalovaný totiž v případě všech reklam, poskytnutých tímto dodavatelem, zpochybňuje především existenci vztahu vlastníka jednotlivých reklamních tabulí se společností SKY-SOFT spol. s r.o. Z DVD, předloženého žalobcem v rámci daňového řízení, které obsahuje videozáznam z jednotlivých míst, v nichž se měla reklama realizovat, je však zcela naprosto zřejmé, že ať už byl v předmětném období vlastníkem světelných tabulí, na nichž byl promítán reklamní spot žalobce, kdokoliv, tento reklamní spot byl na světelných tabulích v místě, deklarovaném žalobcem, skutečně promítán. Jedinou výjimkou je v tomto případě tvrzení žalobce o promítání jeho reklamního spotu na světelné tabuli v Olomouci – Jeremenkově ulici. V případě tohoto plnění totiž krajský soud považuje za dostatečně přesvědčivé tvrzení žalovaného, že videozáznam, který má prokazovat promítání reklamního spotu žalobce na Jeremenkově ulici v Olomouci, je ve skutečnosti záznam z promítání reklamního spotu na světelné tabuli v Olomouci – třída Svobody, akorát z jiného úhlu. V tomto případě tak dle krajského soudu žalobce neproказal, že by se reklama na světelné tabuli na Jeremenkově ulici v Olomouci uskutečnila, naopak jako důkaz o realizaci tohoto plnění poskytl správci daně videozáznam, který se k tomuto plnění zjevně nevztahuje.
29. V ostatních případech však, jak již krajský soud uvedl, bylo uskutečnění reklamních služeb v podobě reklamního spotu na světelných tabulích dostatečně prokázano. Pochybnosti žalovaného, vztahující se k místu Zlín – nám. Práce a Olomouc – třída Svobody, spočívají

bud' v tom, že se nepodařilo zjistit vlastníka světelné tabule, nebo že tento vlastník popřel spolupráci s žalobcem či SKY-SOFT spol. s r.o. To není skutečnost, která by mohla zpochybnit realizaci předmětné služby, když z videozáznamů, předložených žalobce, jednoznačně vyplývá, že se v těchto místech na světelné tabuli reklamní spot žalobce promítal. V případě místo Brno – autocentrum Mach, žalovaný uvedl, že na videozáznamu z tohoto místa je uvedeno AUTO COM, a že provozovatelem autocentra na této adrese je společnost AUTO COM Brno s.r.o. Záhy však žalovaný dospívá k závěru, že před touto společností dané autocentrum provozovala společnost Auto Mach. Z provedeného dokazování je tak zjevné, že jestliže měl být podle smlouvy reklamní spot žalobce promítán v místě Brno – autocentrum Mach, a podle videozáznamu byl promítán v místě autocentrum AUTO COM Brno s.r.o., jedná se o jedno a totéž místo, a opět tato skutečnost není s to zpochybnit faktické dodání služby.

30. Krajský soud tak dospěl k závěru, že ani v případě druhé z deklarovaných reklamních služeb, projekce reklamního spotu na světelných tabulích v Brně, Zlíně a Olomouci, žalovaný dostatečně nezpochybnil faktickou realizaci této služby. Výjimkou je projekce reklamního spotu žalobce v místě Olomouc – Jeremenkova ulice, kde žalovaný dostatečným způsobem zpochybnil realizaci tohoto plnění, neboť z údajného videozáznamu z tohoto místa vyplynulo, že se jedná o videozáznam místa Olomouc – třída Svobody.
31. Žalobce dále v žalobě namítá, že mu nelze přičítat, zda byli jeho dodavatelé sami nebo prostřednictvím subdodavatelů schopni dodat předmětné služby. S tímto závěrem se krajský soud ztotožňuje. Obdobnou věcí se již Krajský soud v Brně zabýval v rozsudku ze dne 25. 8. 2014, č. j. 62 Af 34/2013-78, podle kterého platí, že „[p]okud si daňový subjekt objednal reklamu, zaplatil za ni a tato byla realizována, pak okolnosti smluvních ujednání či vytvoření řetězce dodavatelů až k daňovému subjektu nemůže být tomuto bez dalšího kladeno k tíži. To, jak mají další články v řetězci dodavatelů ošetřeny své smluvní vztahy, nemohl daný daňový subjekt žádným způsobem ovlivnit. Optikou správce daně by pak jakýkoliv daňový subjekt, který předloží doklady, doloží zaplacení a doloží realizaci plnění, a aniž by byla vyvrácena cena obvyklá či by byl (v případě daně z přidané hodnoty) shledán jiný účel sestavení řetězce dodavatelů než jen čistě ekonomický (získání nároku na odpočet DPH), nemohl svá tvrzení prokázat nikdy. Takový přístup představuje již excesivní překročení požadavků na důkazní břemeno daňového subjektu (§ 92 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu).“ Tento rozsudek byl následně potvrzen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014-46. Skutkové okolnosti nyní projednávané věci jsou pak téměř totožné, jako v případě výše citovaného rozsudku krajského soudu, proto je možné závěry v něm obsažené plně aplikovat na nyní projednávanou věc.
32. Nelze tedy než dospět k závěru, že za situace, kdy si žalobce objednal reklamní služby, nejsou pochybnosti o tom, že za tyto služby zaplatil, a tyto služby byly realizovány, bylo by excesivním rozšířením důkazního břemene v daňovém řízení, pokud by žalovaný požadoval po žalobci prokázat, jakým konkrétním mechanismem jeho dodavatelé provedli realizaci tohoto plnění. Pro uplatnění nákladu pro účely úpravy základu daně z příjmů je nezbytné, aby náklad daňový subjekt skutečně vynaložil, vynaložil jej v souvislosti se získáváním zdanitelných zisků, vynaložil jej v relevantním zdaňovacím období a za náklady jej považoval zákon. Prokazování toho, jakým konkrétním způsobem došlo k realizaci nákladu, jehož faktická realizace prokázána je, jde nad rámec toho, co lze při

rozložení důkazního břemene v daňovém řízení o uznatelnost nákladu pro snížení základu daně z příjmů.

33. Ostatní námitky žalobce krajský soud nepovažoval za nezbytné vypořádávat, neboť otázka dobré víry či otázka prověřování obchodních partnerů není relevantní pro uznatelnost nákladu pro snížení základu daně z příjmů. Z toho důvodu pak krajský soud nepovažoval za nezbytné ani provádět důkazní prostředky, navržené žalobcem, neboť tyto důkazní prostředky se vážou právě k oněm námitkám, které krajský soud pro nyní projednávanou věc nepovažuje za relevantní.

V. Závěr a náklady řízení

34. Krajský soud proto s ohledem na výše uvedené rozhodnutí žalovaného zrušil pro nezákonnost [§ 78 odst. 1 písm. s. ř. s.], a současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu [§ 78 odst. 5 s. ř. s.] a bude tedy na něm, aby zajistil nápravu shora vycílených vad.
35. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl 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.
36. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna zástupce (advokáta) žalobce a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. V daném případě se jednalo o tři úkony právní služby (příprava a převzetí zastoupení, žaloba, další podání ve věci samé – replika) ve výši $3 \times 3\,100$ Kč a tři režijní paušály ve výši 3×300 Kč, tedy celkem 10 200 Kč. Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení ve smyslu § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku 2 142 Kč odpovídající dani (21 %), kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést. Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu proti rozhodnutí správního orgánu ve výši 3 000 Kč.
37. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 15 342 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení:

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

Brno 27. října 2021

JUDr. Zuzana Bystřická v. r.

předsedkyně senátu