



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **Intec s.r.o.**, se sídlem Na Požáře 4450, Zlín, zastoupený TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s. r. o., se sídlem Smetanova 973, Vsetín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12.3.2013, č.j. 8120/13/5000-14201-701858,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 12.3.2013, č.j. 8120/13/5000-14201-701858, **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 Smetanova 973, Vsetín, ve výši 19.456 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 12.3.2013, č.j. 8120/13/5000-14201-701858.

I. Podstata věci

Žalovaný napadeným rozhodnutím změnil rozhodnutí Finančního úřadu v Luhačovicích (dále jen „správce daně“) ze dne 27. 3. 2012, č. j. 19321/12/304971701172, kterým byla žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2010 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), za zdaňovací období roku 2010 doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 1.900.000 Kč a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně v částce 380.000 Kč. Žalovaný prvostupňové rozhodnutí změnil podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), v části týkající se bankovního spojení.

Žalovaný dospěl ke stejnému závěru jako finanční úřad (dále jen „správce daně“), že žalobce neoprávněně zahrnul do daňových výdajů náklady v celkové hodnotě 10.000.000 Kč na pronájem reklamních ploch (za účelem propagace obchodního jména a služeb) na závodních vozidlech, která měla být zajištěna společnostmi DG Advices s.r.o.

Správce daně ani žalovaný nezpochybnili, že na soutěžním vozidle X na závodech ADMIRAL RALLY VYŠKOV, HERKUL RALLY PŘÍBRAM, AZ PNEU RALLY JESENÍK a Würth PARTR RALLY VSETÍN a na soutěžním vozidle X na závodě ADMIRAL RALLY VYŠKOV byla umístěna nálepka s nápisem „INTEC s.r.o. realitní činnost“, nicméně žalovaný dospěl k závěru, že deklarovaný dodavatel - společnost DG Advices s.r.o., který žalobci fakturoval předmětná plnění (pronájem reklamní plochy na vozidle), nemohl poskytnout, a to ani subdodavately, samotné plnění spočívající v propagaci obchodního jména žalobce reklamním polepem části plochy na závodním vozidle. Proto částky na základě faktur od DG Advices s.r.o. zaúčtované žalobcem do daňově účinných nákladů předmětného zdaňovacího období žalovaný neuznal jako oprávněné náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Závěr žalovaného nyní žalobce napadá podanou žalobou.

II. Shrnutí argumentace žalobce

Žalobce v žalobě namítá, že tvrzení, že žalobce neprokázal, že společnost DG Advices s.r.o. byla nositelem reklamních práv v rámci závodů rally a že nedisponovala

právy k pronájmu reklamních ploch, nemá oporu ve spisu a je s jeho obsahem v přímém rozporu.

Žalovaný pak zcela změnil argumentaci správce daně, když uvedl, že společnost K.I.T. RACING CS, s.r.o. nebyla povinna zajistit a umístit v rámci smlouvy o servisní podpoře ze dne 1.3.2010 reklamní polep pro společnost AUTOGRAF, a.s. Závěr žalovaného je však též v rozporu s obsahem správního spisu, zejména s obsahem předložených smluv. Předmětem smluv byl pronájem reklamní plochy a fakturace pronájmu reklamní plochy je tak zcela v souladu se smlouvami. Účelem těchto smluv byla propagace obchodního jména žalobce a ta byla též realizována. Jakým způsobem a kým bude umístění reklamy zajištěno, žádná ze smluv nepředurčila a sám žalovaný nepopsal, jak tedy podle jeho názoru celá reklama proběhla, když tvrdí, že neproběhla tak, jak deklaruje žalobce. Žalobce dále namítá, že žalovaný, ač dospěl k jinému právnímu názoru než správce daně, žalobci v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu neumožnil se s tímto právním názorem seznámit a umožnit mu, aby se ke stanovisku žalovaného vyjádřil.

Žalobce dále namítá, že žalovaný porušil § 115 odst. 2 daňového řádu i tím, že pochybnosti žalovaného ohledně počtu vozidel uvedených ve smlouvě v porovnání se skutečností jsou pro žalobce novou argumentací, k níž žalovaný neumožnil žalobci se vyjádřit a znemožnil mu tyto skutečnosti vyjasnit a předložit dodatky ke smlouvám.

Žalobce dále poukazuje na to, že cena za uvedená plnění je v současnosti cenou obvyklou, opak prokazuje správce daně, nikoli daňový subjekt, správce daně tak však neučinil.

Žalobce dále namítá, že správce daně vyloučil výdaje na reklamu v plném rozsahu, nicméně přitom reklamou na vozidle X se nezabýval a nijak ji nezpochybnil.

Žalovaný dále nesprávně vyloučil výdaje proto, že plnění nemohl poskytnout dodavatel DG Advices s.r.o. Tato skutečnost by však mohla být relevantní toliko k prokázání přijatých plnění v rámci DPH, nikoli však v rámci prokázání výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Zákon neuvádí, od koho musí být plnění, jež je uplatněno jako výdaj, přijato. V této souvislosti žalobce odkazuje na závěry vyslovené Ústavním soudem v nálezu ze dne 18.4.2006 ve věci sp. zn. II ÚS 644/04.

Správce daně ani žalovaný nezpochybnili samotnou existenci reklamy, nicméně žalobce byl vyzýván pouze k tomu, aby prokázal povinnosti, které měly jiné subjekty a aby prokázal faktické přijetí reklamy od DG Advices s.r.o. To prokázal žalobce perfektními účetními doklady i svědeckou výpovědí svědka Ing. R. L. Žalobce tedy vznáší otázku, jakým způsobem ještě měl prokázat, že přijal plnění od společnosti DG Advices s.r.o. Žalovaný neunesl své důkazní břemeno a spokojil se pouze se zjištěním, že reklamu umístil na vozidlo subdodavatel a že toto umístění nebylo fakturováno

vlastníkovi vozu. V této souvislosti žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.5.2011, č.j. 5 Afs 70/2010-3. Žalobce je dále toho názoru, že splnil všechny podmínky uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15.2.2013, č.j. 5 Afs 29/2012-47. Správce daně i žalovaný tak postupovali v rozporu s § 92 odst. 5 písm. c) a § 92 odst. 2 daňového řádu a byli vedeni snahou daň doměřit a nikoli zjistit skutečnost co nejúplněji.

Žalobce dále poukazuje na to, že pokud správce daně vyloučil z daňově účinných výdajů částku ve výši 10.000.000 Kč, měl tak vyloučit společnosti DG Advices s.r.o. tuto částku z daňově účinných příjmů a vrátit této společnosti zaplacenou daň. V této souvislosti žalobce poukázal na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19.11.2008, č.j. 1 Afs 128/2008-136. Žalovaný a správce daně svým postupem zkrátily žalobce na jeho základních právech a svobodách ve smyslu čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 a čl. 37 odst. 3 Listiny.

V doplnění žaloby ze dne 13.12.2013 žalobce odkázal na dodatky smluv, které přiložil a uvedl, že tyto důkazní prostředky nepředložil správci daně pouze proto, že jej k tomu nikdo nevyzýval, neboť předmětné smlouvy nikdo nezpochybnil. Poté, co se žalobce dozvěděl stanovisko žalovaného, již neměl jak je vyvrátit. Proto dodatky žalobce předkládá soudu. Dále předkládá žalobce soudu i smlouvu o pronájmu 30% reklamní plochy na dvou soutěžních vozidlech Mitsubishi Lancer EVO IX uzavřenou mezi dodavatelem - společností DG Advices s.r.o. a společností VITANIX VIN EKOLOGIE s.r.o., která jednoznačně prokazuje nabytí reklamní plochy dodavatelem. Tyto dodatky mohly být správci daně předloženy již v řízení v prvním stupni, pokud by správce daně na rozpor ve smlouvách poukázal, nebo pokud by tak učinil žalovaný v rámci odvolacího řízení.

Na základě výše uvedených argumentů se žalobce domáhá zrušení napadeného rozhodnutí. Žalobce setrval na svém procesním stanovisku po celou dobu řízení před soudem.

III. Shrnutí procesního stanoviska žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na obsah napadeného rozhodnutí a argumenty v něm uvedené. Odůvodnění uvedené v předmětném rozhodnutí je pro věc podstatné a nahrazuje odůvodnění, které správce daně uvedl ve zprávě o daňové kontrole č.j. 9746/12/304930701430, což je plně v souladu s § 114 daňového řádu. Závěr žalovaného je přitom zcela totožný se závěrem správce daně, tj. že žalobce neprokázal daňovou účinnost předmětných nákladů ve výši 10.000.000 Kč. Nedošlo tak k rozhodnutí v neprospěch odvolatele, v odvolacím řízení nebylo prováděno další dokazování. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí vypořádal s odvolacími námitkami, některé z nich akceptoval, což však nemělo vliv na hodnocení předmětné věci jako celku. Žalovaný neuvedl nové nejasnosti či pochybnosti. Žalovaný se zabýval

problematikou v celém rozsahu a tedy i reklamou na vozidle X, a to na str. 8, 13 a 14 napadeného rozhodnutí. To že je v žalobou napadeném rozhodnutí podrobnější argumentace k vozidlu X, je dáno odvolacími námitkami.

K tvrzení žalobce, že faktura za reklamní polep a jeho umístění na vozidlo Mitsubishi Lancer EVO X byla vystavena D. G. na společnost Autograf, a.s. s odkázáním na dožádaného slovenského správce daně, žalovaný uvádí, že žádná taková informace nebyla v odpovědi slovenské daňové správy obsažena a toto tvrzení žalobce je v přímém rozporu se svědeckou výpovědí D. G. ze dne 24.5.2011. Svědecká výpověď R. L. pak neosvědčila daňovou účinnost předmětných nákladů, jak tvrdí žalobce.

K daňové povinnosti DG Advices s.r.o. žalovaný uvedl, že u této společnosti neproběhlo žádné řízení týkající se jejich daňových povinností.

Žalovaný dále uvedl, že nelze oddělit pronájem reklamních ploch od reklamního polepu. Propagace jména žalobce je dosaženo právě a jen kumulativním plněním, tj. pronájmem a polepem reklamní plochy. Správce daně rozryl dodavatelský systém a prokázal skutečnosti vyvracející tvrzení daňového subjektu a jím předložené doklady. Jestliže nyní žalobce tvrdí, že zjištěné vady v řetězci dodávek jsou zhojeny dodatky ke smlouvám, byl to právě a jen žalovaný, který ke svému tvrzení předkládal relevantní důkazy a žalobce po dobu daňové kontroly setrval na svém tvrzení, že předložené doklady odpovídají smlouvám. Až v žalobě překvapivě odkazuje na dodatky ke smlouvám, což podle žalovaného svědčí jejich o případném účelovém vytvoření.

Žalovaný proto navrhuje žalobu zamítnout jako nedůvodnou a na svém procesním stanovisku setrval během celého řízení před soudem.

IV. Právní posouzení věci

Žaloba byla podána včas (§ 72 s.ř.s.), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v rámci žalobních bodů, jak je uplatnil žalobce v podané žalobě ve smyslu § 75 odst. 2 s.ř.s., podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného postupem podle § 75 odst. 1 s.ř.s.

Soud rozhodoval bez nařízení jednání za splnění podmínek podle § 51 odst. 1 s.ř.s.

S ohledem na skutečnost, že správce daně ani žalovaný nezpochybnili skutečnost, že na soutěžním vozidle X na závodech ADMIRAL RALLY VYŠKOV, HERKUL RALLY PŘÍBRAM, AZ PNEU RALLY JESENÍK a Würth PARTR

RALLY VSETÍN a na soutěžním vozidle X na závodě ADMIRAL RALLY VYŠKOV byla umístěna loga „INTEC s.r.o. realitní činnost“, je spornou otázkou v nyní projednávané věci to, zda správce daně důvodně jako neprokázané vyloučil výdaje žalobce ve výši 10.000.000 Kč za zdaňovací období roku 2010 vynaložené na pronájem reklamních ploch na závodních vozidlech Mitsubshi Lancer EVO IX, uplatněné na základě faktur od dodavatele společnosti DG Advices s.r.o. (faktury č. 1010001, 1010014, 1009001 a 600718).

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

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.

Důkazní povinnost daňového subjektu v daňovém řízení byla opakovaně vyložena judikaturou Nejvyššího správního soudu, k tomu lze odkázat např. na rozsudek ze dne 9. 2. 2005 ve věci sp. zn. 1 Afs 54/2004 (citovaná judikatura Nejvyššího správního soudu je dostupná na www.nssoud.cz), ze kterého vyplývá, že daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat, co sám tvrdí. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 4. 2006 ve věci sp. zn. 5 Afs 40/2005 uvedl, že „...pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ne každý výdaj poplatníkem uplatněný totiž musí obstát jako výdaj daňově uznatelný. Na jednu stranu neobstojí výdaj, který poplatník sice prokáže, nebude však mít souvislost s jeho podnikatelskou činností, na druhou stranu se může jednat o výdaj, který s podnikáním sám o sobě souviset bude, poplatník však neprokáže, že jej skutečně vynaložil. Z ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů totiž plyne, že za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat výdaje takové, které poplatník: 1) skutečně vynaložil, 2) vynaložil v souvislosti se získáním daňově účinných, tj. zdanitelných příjmů, 3) vynaložil v daném zdaňovacím období, 4) o nichž tak stanoví zákon.“. V rozsudku ze dne 30. 1. 2008 ve věci sp. zn. 2 Afs 24/2007, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud

uvedl, že „daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 d. ř. daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz především jeho nálezy z 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publ. pod č. 133/1966 Sb. a 33/1995 Sb. ÚS), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky – ve věci stěžovatele je podstatné zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) d. ř., podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená ustanovení d. ř. v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.“.

Pokud daňový subjekt předloží ke svým tvrzením důkazní prostředky, hodnotí je správce daně v souladu s požadavky kladenými na řádně vedené důkazní řízení, tj. hodnotí důkazy dle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Prokáže-li však správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost či správnost účetnictví, evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem, přenesení se důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, jehož povinností je pak navrhnout či označit důkazy, které mají potvrdit skutečnosti jím uvedené v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Povinností správce daně je dbát na úplné zjištění rozhodných skutečností. Důkazní povinnost daňového subjektu tedy není bezbřehá a daňový subjekt prokazuje to, co uvede v daňovém přiznání a co se týká jeho vlastní daňové povinnosti. Jak ostatně zdůraznil Nejvyšší správní soud, „[z]e skutečnosti, že daňový subjekt nese důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 daň. ř., nemohou pro daňový subjekt – zejména s ohledem na § 31 odst. 8 písm. c) daň. ř., který daňové břemeno ohledně existence skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, přesouvá na správce daně – plynout další důkazní povinnosti, které daňovému subjektu zákon neukládá. Daňové břemeno, které nese daňový subjekt, není nekonečně široké – ustanovení § 31 odst. 9 daň. ř. nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (viz nálezy Ústavního soudu ve věci sp. zn. Pl. ÚS 38/95, zveřejněný pod č. 130/1996 Sb. a jako nálezy č. 33 ve svazu 5. Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu). Z toho vyplývá, že zejména nelze po daňovém subjektu požadovat, aby prokazoval skutečnosti, jež jsou zcela mimo sféru jeho vlivu a jež nemůže, ať již z důvodů zákonných překážek, anebo z důvodu

faktického stavu věcí, zjistit a ověřit, pokud prokázal obsahem svých povinných evidencí jakož i záznamem faktické realizace služby, že zdanitelné plnění spočívající v poskytnutí služby samo o sobě bylo dodáno a že bylo i zapláceno.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005 ve věci sp. zn. 2 Ans 1/2005-57, publ. pod č. 605/2005 Sb. NSS).

V nyní projednávané věci žalobce prokazoval náklady na pronájem reklamní plochy na závodních vozidlech, objednaných u společnosti DG Advices s.r.o., fakturami, smlouvami o pronájmu reklamních ploch, které uzavřel s dodavatelem DG Advices s.r.o., dále žalobce předložil výpisy z bankovního účtu, startovní listiny a obrazovou dokumentaci (fotografie, video), která prokazuje skutečné umístění nápisu „INTEC s.r.o. realitní činnost“ na závodních vozidlech.

Žalovaný však tyto žalobcem předložené důkazní prostředky a tím i tvrzení žalobce o vynaložení předmětných nákladů zpochybnil tím, že poukázal na nesrovnalosti ve smlouvách mezi jednotlivými články řetězce společností, na jehož konci byl dodavatel žalobce DG Advices, s.r.o., u kterého si žalobce pronájem reklamní plochy objednal. Jednalo se dle argumentace žalovaného obsažené v žalobou napadeném rozhodnutí o řetězec DG Advices, s.r.o. → VITANIX VIN EKOLOGIE s.r.o. → AUTOGRAF a.s.

Žalovaný odkázal na zjištění správce daně, ze kterého vyplynulo, že samotný polep prováděl svědek D. G. (protokol ze dne 24.5.2011, č.j. 23518/11/306930702443) dle požadavků společnosti K.I.T. RACING CS s.r.o., které také byl polep vozu D. G. fakturován. Společnost K.I.T. RACING CS, s.r.o. byla podle Smlouvy o servisní podpoře ze dne 1.3.2010 poskytovatelem servisní podpory společnosti AUTOGRAF, a. s. Žalovaný dospěl k závěru, že Smlouva o servisní podpoře nezahrnovala žádnou reklamu a že předmětný polep nebyl společností K.I.T. RACING CS, s.r.o. společností AUTOGRAF, a. s. fakturován a že tudíž AUTOGRAF a.s. nemohl na základě Smlouvy o pronájmu reklamních ploch poskytnout i samotnou reklamu – polep závodního vozidla. Tento závěr je klíčovým závěrem žalovaného, o který opírá svůj závěr o neprokázání předmětných výdajů.

Podle zdejšího soudu však takový závěr neobstojí. Je nepochybné a mezi účastníky řízení nesporné, že polep nápisem „INTEC s.r.o. realitní činnost“ byl realizován. Žalovaný přitom nijak nezpochybnil, že společnost AUTOGRAF, a. s. je vlastníkem práv k reklamní ploše, kterou takto – se zajištěním polepu – nabízela zájemcům o reklamu na závodních vozidlech. Žalovaný spatřuje zpochybnění vynaložených nákladů žalobce ve skutečnostech uváděných v žalobou napadeném rozhodnutí, a to, že polep provedla společnost K.I.T. RACING CS, s.r.o. na plochu, k níž má práva AUTOGRAF a.s., a že Smlouva o servisní podpoře ze dne 1.3.2010 mezi K.I.T. RACING CS, s.r.o. a společností AUTOGRAF, a. s. neobsahovala konkrétně, že servisní podpora zahrnuje i polep vozidla reklamami v dílně. To vše jsou

však podle soudu skutečnosti, které samy o sobě vůbec nemohou být kladeny k tíži žalobci jako objednateli plnění, které skutečně nepochybně bylo realizováno. Je totiž nepochybné (a jak shora uvedeno i nesporné), že polepená reklamní plocha byla žalobci poskytnuta.

Podle zdejšího soudu není z hlediska konstrukce důkazního břemene daňového subjektu vůbec myslitelné, aby správce daně neuznal účelně a prokazatelně vynaložené náklady ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů jakýkoliv daňového subjektu jen z toho důvodu, že daňový subjekt sice prokázal, co tvrdí on sám – že na reklamu, kterou si objednal u jiného subjektu, vynaložil určitou částku a doložil realizaci reklamy i souvislost výdaje s jeho ekonomickou činností, ale že jiné subjekty, které např. subdodavatelsky plnění realizovaly, nemají mezi sebou uzavřeny řádné smlouvy ve smyslu soukromého práva, které se mají stát smluvním základem realizace plnění v navazujícím subdodavatelském řetězci. Takové skutečnosti samy o sobě totiž z hlediska unesení důkazního břemene daňového subjektu ve vztahu k dani z příjmů nejsou relevantní. Poukazem na obsah Smlouvy o servisní podpoře tak žalovaný neunesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

Nejedná se totiž o pochybnost, která by vyvracela žalobcova tvrzení a pravost či průkaznost dokladů žalobce, jimiž žalobce prokazoval svá tvrzení o vynaložení výdaje za podmínek § 24 zákona o daních z příjmů. Pouze na splnění těchto podmínek se měl správce daně v případě daně z příjmů zaměřit.

Správce daně tak podle soudu neprokázal, že by skutkový stav týkající se daňové povinnosti a tvrzení žalobce byl jiný, než jak vyplývá z předložených dokladů – tedy nebylo nikterak zpochybněno, že žalobce si reklamu objednal, ta byla jím také uhrazena a faktická realizace reklamy na předmětných závodních vozidlech byla také doložena. Jinými slovy, z provedeného dokazování nelze dovodit závěr, že žalobce výdaj ve výši 10.000.000 Kč za uskutečněný pronájem reklamní plochy prostřednictvím dodavatele DG Advices s.r.o. neobjednal a nezaplatil, což ostatně ani žalovaný nijak nezpochybnil, a proto vyloučení částky 10.000.000 Kč z daňově uznatelných nákladů z důvodů uváděných žalovaným neobstojí.

Argumentoval-li pak žalovaný tím, že přesto, že si žalobce objednal reklamu na dvou vozidlech, která byla takto také realizována, obsah smlouvy mezi dodavatelem - společností DG Advices s.r.o. a společností VITANIX VIN EKOLOGIE s.r.o. svědčí o pronájmu plochy pouze na jednom voze (str. 12 poslední odstavce žalobou napadeného rozhodnutí), pak této skutečnosti si žalobce jako objednatel služby u společnosti DG Advices s.r.o. těžko dopředu mohl být vědom (ostatně jako jakýkoliv daňový subjekt, který si objednává službu u jiného daňového subjektu jako dodavatele, který pak samotné plnění realizuje subdodavatelsky) a těžko to žalobci lze klást k tíži. Z obsahu správního spisu není zřejmé, že by s tímto poznatkem a závěrem byl žalobce v průběhu daňového řízení jakkoli seznámen a mohl se k němu vyjádřit. Se závěrem,

že ve smlouvě mezi společnostmi DG Advices s.r.o. a VITANIX VIN EKOLOGIE s.r.o. shledává žalovaný skutečnost, která zpochybňuje tvrzení žalobce, byl žalobce seznámen až v odůvodnění samotného žalobou napadeného rozhodnutí. Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 20.3.2012, č. j. 9746/12/304930701430, ve vztahu k dani z příjmů není uvedena žádné zjištění ani úvaha správce daně k obsahu smlouvy mezi DG Advices s.r.o. a VITANIX VIN EKOLOGIE s.r.o. Přitom ze zprávy o daňové kontrole a z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, že svědek Ing. Roman Linhart, jednatel společnosti DG Advices s.r.o., potvrdil, že fakturoval žalobci jako objednateli pouze skutečně realizované plnění, čemuž odpovídá i obsah předmětných faktur – pouze v jednom případě (faktura č. 1009001) žalobce zaplatil za pronájem reklamní plochy na dvou vozidlech, a to v případě Admiral Rally Vyškov. Skutečnost, že reklamní nápis byl umístěn na dvou vozidlech v případě závodů Admiral Rally Vyškov, žalovaný nijak nezpochybnil.

Podle § 115 odst. 2 daňového řádu, provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.

Postup žalovaného, kdy neseznámil žalobce se svým zjištěním a závěrem ohledně obsahu smlouvy mezi DG Advices s.r.o. a VITANIX VIN EKOLOGIE s.r.o., který byl přitom jedním z důvodů pro neuznání nákladů uplatněných žalobcem vůči jeho příjmům, tak představuje pochybení druhostupňového správce daně. Nicméně podle soudu se tato skutečnost týká především samotného unesení důkazního břemene daňového subjektu DG Advices s.r.o. či VITANIX VIN EKOLOGIE s.r.o. V nyní projednávaném případě není soudu vůbec zřejmé, jak by měl na takovou skutečnost žalobce ještě více reagovat, pokud ke svým tvrzením doložil doklady, které podle zdejšího soudu prokazují splnění podmínek uplatnění daňově účinného nákladu ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů (viz výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 2 Ans 1/2005). Za této situace by podle zdejšího soudu bylo zcela v rozporu s principem procesní ekonomie, aby soud jen z důvodu procesního pochybení žalovaného rušil jeho rozhodnutí a vracel mu je k dalšímu řízení jen z procesních důvodů, aby se žalobce mohl nějakým způsobem ke smlouvě mezi DG Advices s.r.o. a VITANIX VIN EKOLOGIE s.r.o., vyjádřit, když obsah této smlouvy je za skutkového stavu, jak byl zjištěn a doložen, irelevantní. Rozhodnutí žalovaného tak neobstojí především z toho důvodu, že žalovaný zcela excesivně vyložil důkazní břemeno žalobce.

Pokud si žalobce objednal u DG Advices s.r.o. reklamu, zaplatil za ni a tato byla realizována a fakturována, pak okolnosti smluvních ujednání či vytvoření řetězce

dodavatelů až k žalobci nemůže být žalobci za stávajícího skutkového stavu kladeno k tíži. To, jak mají další články v řetězci dodavatelů ošetřeny své smluvní vztahy, žalobce nemohl žádným způsobem ovlivnit. Optikou žalovaného by pak jakýkoliv daňový subjekt, který předloží doklady, doloží zaplacení a doloží realizaci plnění, aniž by byla vyvrácena cena obvyklá či by byl (v případě daně z přidané hodnoty) shledán jiný účel sestavení řetězce dodavatelů než jen čistě ekonomický (získání nároku na odpočet DPH), nemohl svá tvrzení prokázat nikdy. Takový přístup žalovaného představuje již excesivní překročení požadavků na důkazní břemeno žalobce.

Podle zdejšího soudu tak žalobce dostatečně unesl důkazní břemeno. Svě tvrzení, že účelně vynaložil částku 10.000.000 Kč za reklamu, kterou si objednal a zaplatil u DG Advices s.r.o. a která byla skutečně na automobilových závodech realizována, prokázal.

Argumentoval-li žalovaný na str. 13 žalobou napadeného rozhodnutí okolnostmi podnikání společnosti VITANIX VIN EKOLOGIE s.r.o., pak ovšem dále neuvedl, jaké relevantní závěry z toho dovozuje vůči tvrzení samotného žalobce. Daňové řízení správce daně vedl směrem k prokázání vynaložení a oprávněnosti výdaje žalobce. Není zřejmé, jak „problematicčnost“ jednoho ze subjektů, který pravděpodobně pouze přeprodlával pronájem reklamní plochy, může být v případě kontroly daně z příjmů kladena k tíži žalobce, který jako daňový subjekt v pozici objednatele si takové skutečnosti nemusel být vůbec vědom a nemohl ji ani nijak ovlivnit.

Pakliže žalovaný na str. 14 žalobou napadeného rozhodnutí zmiňuje „enormní“ částku za pronájem takto polepené plochy, nejedná se o jakkoliv relevantní zpochybnění ceny za takto poskytnutá plnění ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu. Podle Nejvyššího správního soudu totiž „[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, ve věci sp. zn. 8 Afs 72/2007).

Zdejší soud tedy dospěl k opačnému závěru než žalovaný. Žalovaný pochybil, pokud z uvedených důvodů neuznal žalobcem uplatněné náklady na pronájem reklamní plochy na závodních vozidlech. 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.)

V. Náklady řízení

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 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 čtyři úkony právní služby po 3.100 Kč spočívající v převzetí a přípravě zastoupení, sepsání žaloby a písemných podání ze dne 4.8.2013 a 13.12.2013 ve věci samé (§ 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu), společně se čtyřmi režijními paušály po 300 Kč (§ 13 odst. 3 citované vyhlášky) a částky 2.856 Kč jako částky odpovídající výši daně z přidané hodnoty, kterou je zástupce povinen odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., celkem tedy 19.456 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 25. srpna 2014

David Raus
předseda senátu