



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D. ve věci

žalobce: **DOMINOTRANS OPAVA s. r. o.**
sídlem Hlavní 88/129, 747 06 Opava - Kylešovice
zastoupený daňovým poradcem Ing. V. S.

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 12. 2016, č.j. 54286/16/5200-11434-707700

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje

Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou ze dne 27. 1. 2017 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 12. 2016, č. j. 54286/16/5200-11434-707700, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 4. 2. 2016, č. j. 338347/16/3216-50521-804919, dodatečný platební výměr, jímž byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za část zdaňovacího období od 11. 2. 2011 do 31. 12. 2011 ve výši 180 500 Kč. Současně vznikla žalobci zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 36 100 Kč.
2. Žalobce uvedl, že dne 21. 1. 2014 byla u žalobce v souladu s § 87 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za část zdaňovacího období od 11. 2. 2011 do 31. 12. 2011. V rámci kontroly žalobce předložil správci daně k prokázání daňové účinnosti nákladů spojených se zabezpečením plošné reklamy doklady, a to přijaté faktury č. 5066 ze dne 2. 9. 2011, č. 5106 ze dne 24. 10. 2011, č. 5133 ze dne 24. 11. 2011, č. 5141 ze dne 6. 12. 2011 a č. 5147 ze dne 12. 12. 2011, vystavené společností DANDY STEEL s.r.o. (dále též jen „DANDY“). Dále žalobce předložil bankovní výpisy k úhradám faktur převodem z účtu žalobce č. X na účet X ze dne 5. 10. 2011, 6. 12. 2011, 17. 1. 2012, 19. 1. 2012 a 1. 2. 2012 a dále smlouvy o reklamě a propagaci ze dne 10. 11. 2011 (k faktuře č. 5133), ze dne 22. 11. 2011 (k faktuře č. 5141) a 29. 11. 2011 (k faktuře č. 5147) uzavřenou mezi žalobcem a dodavatelem, tedy DANDY. Předmětem smluv bylo zabezpečení plošné reklamy podle zadání objednatele na závodním automobilu (produkční Mistrovství Slovenska a vybrané závody Mistrovství ČR v rally a závody do vrchu), případně i na dalších jiných dohodnutých reklamních plochách dodavatele. Finanční plnění mělo proběhnout na základě vystavené faktury v termínu nejpozději do 14 dnů po závodě. Žalobce dále předložil 2 DVD se záznamy jednotlivých závodů. Správce daně porovnáním záznamů na DVD a internetových stránek konkrétních závodů zjistil, že reklama byla umístěna vždy na vozech jezdících za slovenský RUFA Šport team. Správce daně po provedeném dokazování uzavřel, že nebylo možné ověřit, zda dodavatelské faktury byly vystaveny deklarovaným dodavatelem, společností DANDY a zda posuzované plnění bylo provedeno v tvrzeném rozsahu a ceně odpovídající předloženým fakturám a smlouvám. V řízení vyslechnutý svědek R. B. potvrdil všechny podstatné a žalobcem tvrzené skutečnosti, zejména, že vystavil faktury a zaúčtoval je a že zajistil uskutečnění reklamy. Správce daně zpochybnil výpověď svědka jako důkazní prostředek na základě informací o dodavatelích společnosti DANDY. Podle žalobce se žalovaný dopustil nezákonného postupu tím, že výpověď svědka neosvědčil jako důkaz z důvodů, které jsou mimo prokazovací povinnost daňového subjektu. Žalobce v průběhu daňového řízení tvrdí pouze to, že jeho dodavatelem je společnost DANDY. O tom, že v obchodních operacích tohoto dodavatele vystupuje společnost Jazz Trade s. r. o., se žalobce dozvěděl až z materiálů, které mu byly předloženy během kontroly kontrolujícím správcem daně a z výpovědi pana B. Jiné obchodní vztahy nejsou obsahem žalobcových tvrzení a není je povinen prokazovat. Podle představ žalovaného se lze oprávněně domnívat, že vydáním kalendáře závodů pro závodní sezónu je spuštěn celý dlouhodobý proces kolem zajištění závodu, reklamy či reklamních partnerů - takřka před každým závodem by musel být konečnému zákazníkovi předán nákras automobilu. S tím dle žalovaného nekoresponduje časová provázanost mezi Smlouvami o reklamě a propagaci a úkony nezbytně navazujícími a daty uskutečnění jednotlivých závodů, neboť samotné

smlouvy byly podepsány ve většině případů pouhých deset dnů před závody. Dle žalobce však v případě dlouhodobé spolupráce s dodavatelem, jak tomu bylo i v daném případě, lze předpokládaný proces stihnout během několika okamžiků jednoho telefonního hovoru před každým závodem, zprostředkovatel reklamy nebo její výrobce používá neustále stejné logo. Správce daně požaduje po žalobci důkazy o skutečnostech, na kterých se žalobce nepodílel a podílet nemohl. Žalobce nikdy netvrdil, že samotné umístění loga na závodním automobilu provedl dodavatel.

3. V závěru napadeného rozhodnutí žalovaný nepřípustně rozšiřuje důvody, vedoucí k zamítnutí žalobcova odvolání, když žalovaný používá argumenty, které správce daně v průběhu kontroly nehodnotil (skutečnosti týkající se nabídnuté a sjednané ceny reklamního plnění, nepředložení důkazních prostředků prokazujících, co bylo podkladem pro konečnou kalkulaci ceny). Správcem daně nebyla v průběhu prvostupňového řízení tvorba a výše ceny plnění rozporována, nebyl požadován konkrétní důkaz ohledně výše fakturované ceny. Pokud správce daně zpochybňuje spolupráci firmy DANDY s firmou Jazz Trade, jedná o věc, která jde zcela mimo důkazní povinnost žalobce. Žalobce vynaložil veškerou opatrnost, kterou po něm lze rozumně požadovat; obchodní případy sjednával s existujícím a fungujícím daňovým subjektem, sjednaná cena za službu nebyla nikterak nápadně odlišná od rozmezí ceny obvyklé za takovou službu, úhrady probíhaly po poskytnutí služby. Žalobce dále poukazuje na skutečnost, že žalovaný v daňovém řízení týkajícím se daně z příjmů fyzické osoby P. H. – jednatele žalobce – za zdaňovací období 2011, kdy kontrola probíhala v principu o stejných skutečnostech a za naprosto stejné důkazní situace, rozhodl, že fyzická osoba jednatele žalobce v daném případě dostal své povinnosti ve smyslu § 92 daňového řádu, když prokázal, že došlo k faktickému vynaložení výdajů v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů; žalovaný v uvedeném řízení vzal za prokázáno jak uskutečnění samotných reklamních služeb, tak i dohodnutou cenu a ekonomickou návaznost předmětu reklamy na podnikání P. H.
4. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Uvedl, že v posuzovaném případě vyvstali správci daně pochybnosti o tom, zda společnost DANDY poskytla žalobci reklamní služby za předmětné zdaňovací období, tak jak bylo deklarováno. Lze konstatovat, že žalobce unesl své prvotní důkazní břemeno, následně ale správce daně unesl důkazní břemeno ohledně skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost žalobcem předložených důkazů a důkazní břemeno přešlo opět na žalobce. Pochybnosti správce daně však nebyly žádným způsobem jakkoliv vyvráceny. Pokud jde o postup žalovaného při vyhodnocení důkazních prostředků nad rámec úvahy správce daně uvedené ve zprávě o daňové kontrole, tento pouze detailněji popsal provedené a předložené důkazy a jejich hodnocení, přičemž dospěl ke stejnému závěru jako správce daně. Výsledkem odvolacího řízení u jiného daňového subjektu (P. H.) nebyl žalovaný vázán.

Zjištění z obsahu správních spisů

5. Ze správních spisů soud zjistil, že správce daně, Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, Územní pracoviště v Opavě zahájil dne 21. 1. 2014 u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1. – 4. čtvrtletí 2011. V rámci této kontroly bylo zjištěno, že žalobce v roce 2011 zaúčtoval do nákladů a uplatnil odpočet daně z přidané hodnoty u faktur č. 5066 ze dne 2. 9. 2011 částku 150 000 Kč (DPH 30 000 Kč), č. 5106 ze dne 24. 10. 2011 částku 150 000 Kč (DPH 30 000 Kč), č. 5133 ze dne 24. 11. 2011 částku 200 000 Kč (DPH 40 000 Kč), č. 5141 ze dne 6. 12. 2011 částku 250 000 Kč

(DPH 50 000 Kč) a č. 5147 ze dne 12. 12. 2011 částku 200 000 Kč (DPH 40 000 Kč). Dodavatelem uvedeným na těchto dokladech je společnost DANDY, předmětem plnění je zabezpečení plošné reklamy podle zadání objednatele na závodní automobily na vybraných závodech. K fakturám č. 5133, 5141 a 5147 žalobce předložil Smlouvy o reklamě a propagaci na jednotlivé závody a 2 ks originál DVD. Jak vyplývá z úředního záznamu o výsledku kontrolního zjištění, zjistil správce daně z DVD záznamů z předmětných závodů a ověřením z internetových stránek jednotlivých závodů, že

- v rámci závodu PdTech Mikuláš rally Slušovice ve dne 9. – 10. 12. 2011 byla umístěna reklama žalobce na vozidle Škoda Fabia WRC, RZ X, jezdící za slovenský RUFA Šport team

- v rámci závodu XVII. TipCars Pražský Rallysprint ve dnech 2. - 3. 12. 2011 byla umístěna reklama žalobce na vozidle Škoda Fabia WRC, RZ X, jezdící za slovenský RUFA Šport team

- v rámci závodu X. Global Assistance Setkání mistrů Racing Arena Sosnová ve dnech 19. - 20. 11. 2011 byla umístěna reklama žalobce na vozidle Škoda Fabia S2000, RZ X, jezdící za slovenský RUFA Šport team

- v rámci závodu PARTR Rally Vsetín ve dnech 21. - 22. 10. 2011 byla umístěna reklama žalobce na vozidle Peugeot, RZ X, jezdící za slovenský RUFA Šport team (k této reklamě nebyla žalobcem doložena smlouva)

- v rámci závodu 41. BARUM Czech Rally Zlín 2011 ve dnech 26. - 28. 8. 2011 byla umístěna reklama žalobce na vozidle Škoda Fabia, RZ X, jezdící za slovenský RUFA Šport team k této reklamě nebyla žalobcem doložena smlouva)

Dle správce daně nebylo možné ověřit, zda plnění, která jsou předmětem faktur, uskutečnila společnost DANDY, zda k plnění došlo v uvedeném rozsahu a za uvedenou cenu. Správce daně po vyjádření žalobce tak provedl dne 11. 11. 2014 výslech bývalého jednatele společnosti DANDY R. B., z jehož výpovědi zjistil, že v roce 2010 a 2011 se společnost DANDY zabývala zprostředkováním převážně reklamy, zákazník měl požadavek umístit reklamu na automobilu na automobilových závodech; bylo to zadáno externí společnosti JAZZ TRADE, která tuto reklamu zajistila, včetně všech propagačních materiálů. Jednal vždy s obchodním zástupcem této firmy panem J. H., nikdy nejednal s firmou RUFA Šport team. Potvrdil, že faktury předložené správcem daně vystavené společností DANDY na společnost žalobce vystavil a zaúčtoval. Dále byly správci daně postoupeny informace ke společnosti RUFA s.r.o. o tom, že tento je mj. výlučným vlastníkem reklamních práv na plochu závodního automobilu jezdícího pod týmem RUFA sport team, část této plochy uvedená společnost pronajímala v roce 2011 společnosti Valhalla Trade s.r.o. Z výslechu jednatele společnosti RUFA s.r.o. pak zjistil, že se společností DANDY ani s žalobcem tato společnost žádnou smlouvu v letech 2010 – 2012 neuzavřela. Společnost Valhalla Trade s. r. o. se na adrese sídla nenachází. Správce daně dále obdržel protokol o výslechu svědka O. M., provedeného dne 11. 8. 2015 Finančním úřadem ve Zlíně, po předvedení Policií ČR, z něhož zjistil, že vyslýchaný si myslel, že už není jednatelem společnosti JAZZ TRADE, podepisoval někomu plnou moc na zrušení jednateleství, neví komu, byl ve špatném stavu, pod vlivem omamných látek; neví, jakou činnost vyvíjela tato společnost v roce 2011, původní účetnictví společnosti přebíral, ale dlouho se u něj neohrálo., společnost DANDY nezná, zda JAZZ TRADE prováděla pro DANDY v roce 2011 nějaké služby, neví, R. B. ani J. H. nezná. Z uvedeného učinil

správce daně závěr, že nebylo prokázáno, že předmětnou reklamu zajišťovala pro společnost DANDY společnost JAZZ TRADE. Dále pak dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že vyfakturované služby byly provedeny společností uvedenou na faktuře, v rozsahu, ceně a čase tam uvedeném.

6. Dne 4. 9. 2015 správce daně vydal výzvu k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu, a to oprávněnost uplatněných nákladů podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 SB., o dani z příjmů (dále jen „zákon o dani z příjmů“), jako náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a to ve výši 950 000 Kč dle faktur č. 5066, 5106, 513, 5141 a 5147; z této výzvy po rekapitulaci průběhu zjištění správce daně vyplývá mj., že žalobce neprokázal, že vyfakturované služby byly provedeny společností DANDY uvedenou na daňových dokladech, v rozsahu a ceně tam uvedené. Správce daně přitom výslovně uvedl, že nezpochybňuje provedení a realizace reklam, ale zpochybňuje skutečnost, že reklamy byly v deklarovaném rozsahu a ceně dodány společností DANDY. Dle správce daně, prokázáním skutkového stavu ze strany žalobce se v daném případě myslí zejména prokázání realizace služby a prokázání dodavatele, který tuto službu poskytl, v rozsahu a ceně, jak deklaruje účetní doklad. Shodné závěry, ve vztahu k neunesení důkazního břemene ze strany žalobce, uvedl správce daně ve Zprávě o daňové kontrole podle § 88 daňového řádu, č. j. 216844/16/3216-60561-802569, projednané s žalobcem dne 2. 2. 2016; tato zpráva se považuje za odůvodnění dodatečného platebního výměru na daň z příjmů právnických osob ze dne 4. 2. 2016, č. j. 338347/16/3216-50521-804919, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za část zdaňovacího období od 11. 2. 2011 do 31. 12. 2011 ve výši 180 500 Kč a současně penále ve výši 36 100 Kč.
7. K odvolání žalobce proti citovanému dodatečnému platebnímu výměru rozhodl žalovaný dne 6. 12. 2016 napadeným rozhodnutím. Vyplývá z něj, po rekapitulaci dosavadního průběhu řízení, že žalovaný ve shodě se správcem daně dospěl k závěru, že žalobcem předložené formální důkazní prostředky, svědecká výpověď a další zjištění, nelze označit za důkazní prostředky prokazující poskytnutí reklamní služby deklarovaným dodavatelem DANDY, když dle žalovaného samotné umístění loga na závodním automobilu není fakticky přičitatelné činnosti deklarovaného dodavatele, ale ani činnosti tvrzeného poskytovatele či zprostředkovatele. Nelze ani přisvědčit skutečnosti, že nabídnutá a sjednaná výše reklamního plnění co do ceny korespondovala s dohodou obchodních partnerů, neboť Smlouvy o reklamě a propagaci ceny reklamního plnění v návaznosti na zásadní žalobcem, ale také svědkem B. tvrzené parametry, neupravují. Správci daně dle žalovaného nebyly předloženy takové důkazní prostředky, které by prokazatelně doložily, co bylo podkladem pro konečnou kalkulaci ceny plošné reklamy. Žalobcem předložené bankovní výpisy prokazují pouze vynaložení určitého druhu nákladu, nikoliv jeho oprávněnost. Žalobce tedy pouze prokázal, že společnosti DANDY uhradil předložené faktury, nikoliv však skutečnost, že mu právě tato společnost za toto peněžní plnění poskytla protiplnění ve fakturovaném rozsahu a ceně. Žalovaný přitom za naprosto zásadní pro naplnění podmínek daňové účinnosti posuzovaných nákladů v návaznosti na § 24 zákona o dani z příjmů považuje jednoznačné ztotožnění dodavatele plnění uvedeného v dokladech napadených odvoláním a stejně tak i prokázání, že posuzované reklamní plnění bylo provedeno v tvrzeném rozsahu a ceně odpovídající předloženým dodavatelským fakturám a Smlouvám o reklamě a propagaci.

Posouzení věci krajským soudem

8. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Ve věci rozhodl soud bez nařízení jednání dle § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s tímto postupem účastníci vyjádřili souhlas.
9. Předně je třeba uvést, že krajský soud ve věci již jednou rozhodl rozsudkem ze dne 20. 3. 2018 č. j. 22 Af 19/2017-43, kterým žalobě v plném rozsahu vyhověl. Tento rozsudek byl však zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52. V něm Nejvyšší správní soud vyslovil následující závěry:

„...Stěžovatel nesouhlasil s tím, že daňové orgány nesprávně vymezily ve vztahu k účastníkům řízení pro řízení potřebné skutečnosti. Tato námitka je důvodná. Podle názoru krajského soudu správce daně ani stěžovatel nezpochybnili vynaložení uplatněného výdaje žalobcem (1), ani to, že plnění bylo poskytnuto (2). Toto východisko je správné pouze částečně. Zatímco úhrada za tvrzené plnění nebyla předmětem požadavku správce daně na doplnění dokazování, samotné uskutečnění zdanitelného plnění bylo podrobena podrobnému zkoumání a dokazování, včetně dožádání příslušnému správci daně majitele závodního automobilu. Dodáním služby, za jehož úhradu žalobce uplatnil výdaj, nebylo to, že se reklama fakticky objevila na závodním voze při automobilových soutěžích, ale „umožnění umístění reklamy, reklamního nápisu, loga na závodním automobilu a jiných reklamních plochách v době termínu konání závodu“, jak je vymezeno ve smlouvách o reklamě a propagaci. Právě k tomu, jak probíhalo toto „umožnění“ (materiálně se jednalo nejspíše o zprostředkování) se vztahovaly pochybnosti správce daně, jeho požadavek k doplnění rozhodných skutečností, jakož i důkazní řízení, které bylo ve věci vedeno. V projednávané věci bylo tedy zřetelně správcem daně zpochybněno dodání služby. Nebylo presumováno, že služba byla dodána s důrazem na zjištění, od kterého dodavatele byla služba opatřena. Tím se projednávaná věc liší od krajským soudem poukazované věci završené rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2014, č. j. 5 Afs 109/2013 - 31. Premisou v uvedené věci totiž bylo, že „původní žalovaný ani správce daně nijak nezpochybnili faktické provedení předmětných dodávek zboží a služeb a dostatečně se nezabývali tím, zda výdaje za ně byly či nebyly prokazatelně vynaloženy. Původní žalovaný v napadeném rozhodnutí opakovaně zdůraznil, že daňové řízení nebylo vedeno ke zjištění, které konkrétní výkony (práce, dodávky materiálu atd.) byly provedeny, ale zda předmětné výkony byly provedeny právě fakturujícími společnostmi, jelikož je nepochybné, že v rámci provozování své podnikatelské činnosti žalobce musel dané výkony provádět nebo si nějak jejich provedení (popř. dodávky materiálu či výrobků) musel zajistit. Správce daně v průběhu kontroly existenci předmětných výkonů nezpochybnil, provedenými důkazy však zpochybnil žalobcem deklarovaného dodavatele.“ [podtržení doplněno]. Tak tomu v souzené věci nebylo, neboť správce daně zpochybnil již samo provedení výkonů – poskytnutí služby společností DANDY STEEL.

Dostatečnou oporou pro správnost závěru krajského soudu není ani rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73. Jakkoli nebylo předmětem pochybností správce daně primárně to, zda byly náklady žalobcem skutečně vynaloženy, dostal správce daně požadavkům tohoto rozhodnutí právě tím, že dostatečně určité formuloval své pochybnosti ohledně samotného uskutečnění plnění a umožnil žalobci, aby tyto pochybnosti rozptýlil. To se žalobci nepodařilo. Nelze ani s poukazem na požadavek tzv. materiální pravdy přiřadit tyto výdaje k faktickému umístění reklamy na závodním voze, takovému postupu nenasvědčuje žádná okolnost uvedená v daňovém spise. Tím spíše, že materiální posouzení má být vyhrazeno situacím skutečně krajním, kdy je se zřetelem ke všem konkrétním skutečnostem vysoce pravděpodobné, že se

plnění ze strany externího dodavatele uskutečnilo, bylo uhrazeno a neuznání takového výdaje by bylo v rozporu s předpokladem, že šlo o výdaj k dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů.

Případným naopak shledává Nejvyšší správní soud poukaz stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017 - 31. Jakkoli šlo v uvedené věci o případ, kdy nebylo zpochybněno samo plnění – dodání zboží (které bylo následně prodáno dalším subjektům), ale to, zda dodavatelem byl právě subjekt uvedený v daňových dokladech, a to, komu bylo hrazeno, přímo ve vztahu k věci projednávané pod sp. zn. 5 Afs 109/2013 judikát upřesňuje, že „za situace, kdy jsou údaje na předloženém dokladu zpochybněny do té míry, že není prokázáno, kdo skutečně dotčené plnění poskytl (a tedy komu byla částka, kterou daňový subjekt uplatňuje jako daňově účinný náklad, uhrazena), daňový subjekt sice může náklad dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uplatnit, musí ovšem upřesnit, jakým jiným způsobem transakce proběhla, tedy kdo byl pravým dodavatelem.“ Pro nyní projednávanou věc to znamená, že jestliže byl relevantně zpochybněn předpoklad, že ačkoli reklama byla na vozidlech vylepena, přetrvávaly zásadní a závažné pochybnosti o tom, jak se na výsledku podílela společnost DANDY STEEL, která měla umístění reklamy umožnit, bylo třeba dát daňovému subjektu možnost celou transakci vysvětlit a předložit ucelený soubor důkazních prostředků svědčících případně o tom, že uplatněný výdaj byl daňově účinný na podkladě jiných skutkových okolností. To daňové orgány žalobci umožnily, avšak žalobci se to nepodařilo.

Krajský soud stěžovateli opakovaně vytkl, že žalobci nesdělil konkrétní pochybnosti „o rozsahu služeb a ceně“ a pochybnosti měl pouze o tom, že plnění poskytla právě společnost DANDY STEEL. V uvedených kritériích však není podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu protimluv. Aby mohly být u konkrétního plnění posouzeny jeho konkrétní okolnosti (třeba právě jeho cena či rozsah) musí být především prokázáno, že se plnění skutečně reálně uskutečnilo. Nepostačuje pouze formální dokladování toho, že dodavatel a odběratel uzavřeli smlouvu a že s poukazem na takovou smlouvu byly dodavateli poukázány finanční prostředky. Je nezbytné rovněž osvědčit konkrétní faktické okolnosti, za nichž došlo k reálnému uskutečnění plnění – dodání služby. V tomto případě tedy, jakým konkrétním způsobem společnost DANDY STEEL umožnila umístění reklamy na závodních vozech. Teprve poté lze uvažovat o jeho ceně a rozsahu. V daňovém spise jsou založeny Smlouvy o reklamě a propagaci z 10. 11. 2011, 22. 11. 2011, 29. 11. 2011, uzavřené mezi žalobcem a společností DANDY STEEL jako dodavatelem. Dodavatel se zavázal „umožnit umístění reklamy, reklamního nápisu, loga společnosti na závodním automobilu a jiných dohodnutých reklamních plochách“. K tomu byl v daňovém řízení vyslechnut tehdejší jednatel společnosti DANDY STEEL pan B., který při ústním jednání dne 11. 11. 2014 na dotaz přímo kopírující vymezení jeho smluvní povinnosti (kdo umožnil umístění reklamy na konkrétních vozech) uvedl, že to neví, že to zajišťovala společnost JAZZ TRADE. V žalobou napadeném rozhodnutí bylo dostatečně podrobně poukázáno na rozpor mezi výpovědí pana B. v daňovém řízení a při podání vysvětlení na Policii ČR dne 6. 9. 2012, kde uvedl, že spolupráce se společností JAZZ TRADE probíhala pouze od března do prosince 2010. Netřeba na tomto místě znovu opakovat zjištění žalovaného a správce daně o nekontaktnosti společností DANDY STEEL (jednatel Z. s pobytem na ohlašovně) a JAZZ TRADE (výpověď M. O.e a zmínka o závislosti na omamných látkách, který byl formálně jednatelem od 4. 4. 2011), s tím, že za společnost JAZZ TRADE měl se společností DANDY STEEL jednat blíže neztotožněný obchodní zástupce J. H. Nebylo tedy zjištěno, zda vůbec někdo žalobci spornou službu poskytl. Její výsledek (nalepení reklamy na závodních

autech) přitom nemusel být nutně přičitatelný externímu dodavateli. Bylo tedy nutné ztotožnit konkrétní reklamu na závodním autě se službou, za kterou žalobce vynaložil sporný náklad. To se žalobci nepodařilo.

Nejvyšší správní soud i v této věci hodnotí výpověď svědka B., který měl být jako jednatel dodavatele schopen poskytnout detailní informace o realizaci plnění, jako zcela obecnou a dostatečně nevypovídající o podrobnostech tvrzeného plnění. Stejně jako ve věci sp. zn. 1 AfS 360/2018, týkající se DPH, hodnotí soud výpověď svědka B. tak, že je „ve vztahu k dotčeným plněním natolik nekonkrétní (nijak neosvětluje skutečný průběh obchodní transakce), že nemůže přispět k unesení důkazního břemene žalobkyně [žalovaný pozn. NSS:] ji nepovažoval za důkaz osvědčující přijetí předmětných plnění od deklarovaného dodavatele. Konkrétně pak stěžovatel poukázal na to (viz bod 33 rozhodnutí), že svědek sice potvrdil spolupráci se žalobkyní v předmětném zdaňovacím období, včetně vystavení faktur, ale nedokázal uvést podrobnější skutečnosti k poskytnutým plněním. Ohledně samotné realizace reklamy neuvedl žádné konkrétní skutečnosti a odkazoval se na společnost Jazz Trade. Nevěděl, jakým způsobem a u koho Jazz Trade vlastní realizaci reklamy zajistila, a závodů, kde byla reklama prezentována, se nikdy nezúčastnil. [...] není podstatné, zda byla výpověď svědka B. označena jako věrohodná, či nikoli. I v případě, že by za nevěrohodnou považována nebyla (rozpory by řádným procesním postupem byly odstraněny), nic by to nemohlo změnit na závěru o nekonkrétnosti, a tedy i téměř nulové důkazní hodnotě výpovědi tohoto svědka.“ Jakkoli si je Nejvyšší správní soud vědom odlišností hledisek rozhodných pro posouzení daňových souvislostí konkrétního případu ve vztahu k dani z přidané hodnoty a dani z příjmů právnických osob, neshledal v posuzované věci potřebu jakkoli revidovat dříve učiněný závěr o potenci tohoto důkazního prostředku prokázat reálné uskutečnění plnění, v souvislosti se kterým uplatňuje žalobce daňový výdaj.

V nyní souzené věci rovněž nebyla prokázána přímá vazba jednotlivých plnění od zadavatele po vlastníka závodního vozidla. Žalobce nebyl nucen prokazovat skutečnosti týkající se vztahů mezi jinými daňovými subjekty, o nichž by neměl a nemusel mít povědomí. Jestliže však byl zásadním způsobem zpochybněn výchozí důkazní prostředek k existenci uplatňovaného plnění – umožnění umístění reklamy, není bez souvislosti rovněž poukaz na to, že ani z jiných důkazních prostředků vztahujících se přímo k majiteli závodního automobilu či k dalšímu tvrzenému zprostředkovateli žádné skutečnosti ve prospěch žalobce neplynou. Bylo zjištěno, že společnost Rufa s. r. o. byla výlučným vlastníkem reklamních práv na plochu závodního automobilu a její jednatel k dotazu na označení konkrétních společností odkázal ohledně odběratelů týkajících se reklamy v roce 2011 pouze na společnosti uvedené ve výpisu z účtu pro rok 2011, mezi kterými však není ani společnost JAZZ TRADE, DANDY STEEL či žalobce.

Nejvyšší správní soud nesdílí pochybnosti krajského soudu stran určitosti výzvy k prokázání skutečností, kterou správce daně vydal dne 4. 9. 2015. Poté, co na str. 1-8 specifikoval jednotlivá zjištění, ze kterých mu vyvstaly pochybnosti, následně uzavřel, že daňový subjekt neprokázal předloženými důkazními prostředky (smlouvy, faktury, DVD záznamy), že fakturované reklamní služby byly vůbec provedeny subjektem uvedeným na daňovém dokladu, tj. společností DANDY STEEL, v rozsahu ceně a čase tam uvedeném. Rozsah, cena a čas plnění představují markanty, prostřednictvím kterých lze zpravidla plnění v podobě služby konkretizovat. Pokud však přetrvává pochybnost, zda se plnění uskutečnilo v souladu s údaji na daňovém dokladu, nelze takto vyjádřený požadavek na konkretizaci plnění považovat za samostatné relevantní

skutečnosti, které správce daně uložil daňovému subjektu prokázat a nedostatek vlastních skutkových zjištění k nim pak správci daně vytýkat. To by platilo, pokud by nebylo pochyb, že se předmětné plnění - umožnění umístění reklamy - uskutečnilo. O tom však správci daně přetrvávaly pochybnosti, což vyjádřil dostatečně konkrétně jak ve výzvě ze dne 4. 9. 2015, tak posléze v žalobou napadeném rozhodnutí. Jinými slovy, poukaz na cenu, rozsah a čas plnění sloužil správci daně k vyjádření, že přetrvávají pochybnosti o základních skutkových okolnostech plnění a nešlo o samostatný požadavek jako např. v situaci, kdy toliko cena plnění by vedla k pochybnostem správce daně. Proto nelze přisvědčit krajskému soudu v názoru, že došlo k nezákonnému přenosu důkazního břemene zpět na žalobce.

10. Citovanými závěry je krajský soud ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán; proto na tyto závěry krajský soud pro úplnost odkazuje. Je tedy v projednávané věci nutno mít za to, že správce daně svými postupy přenesl důkazní břemeno zpět na žalobce, když vyjádřil dostatečně přetrvávající pochybnosti o základních skutkových okolnostech plnění a nešlo o samostatný požadavek v případě poukazu na cenu, rozsah a čas plnění. Je třeba také zdůraznit, že dodavatel se zavázal umožnit umístění reklamy, nikoli k jejímu samotnému umístění. Pro účely rozhodnutí žalovaného tak bylo nutno osvědčit konkrétní faktické okolnosti, za nichž došlo k reálnému uskutečnění plnění – dodání služby. V tomto případě tedy, jakým konkrétním způsobem společnost DANDY STEEL umožnila umístění reklamy na závodních vozech. Teprve poté bylo lze uvažovat o jeho ceně a rozsahu. V nyní souzené věci rovněž nebyla prokázána přímá vazba jednotlivých plnění od zadavatele po vlastníka závodního vozidla. Žalobce nebyl nucen prokazovat skutečnosti týkající se vztahů mezi jinými daňovými subjekty, o nichž by neměl a nemusel mít povědomí. Jestliže však byl zásadním způsobem zpochybněn výchozí důkazní prostředek k existenci uplatňovaného plnění – umožnění umístění reklamy, není bez souvislosti rovněž poukaz na to, že ani z jiných důkazních prostředků vztahujících se přímo k majiteli závodního automobilu či k dalšímu tvrzenému zprostředkovateli žádné skutečnosti ve prospěch žalobce neplynou.

Závěr a náklady řízení

11. Je na místě s ohledem na učiněné závěry uzavřít, že žalobcovy námitky stran nezákonného přenosu důkazního břemene jsou nedůvodné, přičemž jiné žalobní námitky žalobce nevznsl. Krajský soud proto žalobou jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
12. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobce nebyl v řízení úspěšný a žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti náklady řízení nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku je **přípustná** kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu. Nepřípustná je taková kasační stížnost, na níž dopadají výluky z přípustnosti stanovené v § 104 s. ř. s.

Ostrava 13. srpna 2019

Mgr. Jiří Gottwald

předseda senátu

