



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 Hlušíka, Ph.D. ve věci

žalobce: **DOMINOTRANS OPAVA s. r. o.**
sídlem Hlavní 88/129, 747 06 Opava - Kylešovice
zastoupeného daňovým poradcem Ing. V. S.
sídlem Ž. 283/9, O. 7

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. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 6. 12. 2016, č.j. 54286/16/5200-11434-707700, se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 3 000 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

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 Shodu s prvopisem potvrzuje

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 dodavateli 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 náčrtek 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje

3. V závěru napadeného rozhodnutí žalovaný nepřípustně rozšiřuje důvody, vedoucí k zamítnutí žalobcovy 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 vystali 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

Shodu s prvopisem potvrzuje

- v rámci závodu PdTech Mikuláš rally Slušovice ve dne 9. – 10. 12. 2011 byla umístěna reklama žalobce na vozidle Škoda Fabia WRC, RZX, 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 Policíí 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.*

Shodu s prvopisem potvrzuje

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 propagace 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 je důvodná. Ve věci rozhodl soud bez nařízení jednání dle § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s tímto postupem účastníci vyjádřili souhlas.

Shodu s prvopisem potvrzuje

9. Jak vyplývá ze shora uvedených zjištění ze správních spisů, jak správní orgán prvního stupně, tak žalovaný, vycházeli při svém rozhodování mj. z toho, že žalobce, poté, co na něj bylo přeneseno důkazní břemeno dle § 92 odst. 4 daňového řádu, neprokázal, že služby, které byly objednány u společnosti DANDY, tedy služby touto společností žalobci vyfakturované, byly provedeny společností uvedenou na faktuře, *v rozsahu a ceně* tam uvedené. Předně je nutno konstatovat, že z obsahu správních spisů vůbec nevyplývá, že by se správce daně jakkoli zabýval rozsahem plnění, které měla pro žalobce zajistit společnost DANDY. Správce daně pouze konstatoval, že rozsah plnění žalobce po přenesení důkazního břemene neprokázal; ve správním spise však absentuje jakákoli úvaha (natož skutková zjištění) o tom, jaký měl být deklarovaný rozsah žalobci poskytnutých služeb a v čem tedy tkví ona pochybnost o jejich rozsahu. Jinými slovy, ačkoli správce daně sám neučinil žádnou skutkovou verzi o rozsahu služeb, měl o rozsahu služeb pochybnosti a přenesl na žalobce důkazní břemeno k jeho prokázání, aniž by zcela jasně definoval, z čeho, z jaké skutkové verze, pochybnosti vyplývají. Pochybnosti správce daně ve vztahu k rozsahu služeb totiž zcela zjevně plynou pouze a jedině z pochybností o tom, že žalobcem deklarované plnění poskytla společnost DANDY.
10. Také ve vztahu ke sjednané ceně (k její výši) nevyplývají z obsahu spisu prvostupňového správce daně žádné *konkrétní* pochybnosti, zakládající přenesení důkazního břemene na žalobce. Lze konstatovat, že také ve vztahu k ceně plnění pochybnosti správce daně zjevně plynou opět pouze a jedině z pochybností o tom, že žalobcem deklarované plnění poskytla společnost DANDY.
11. Oproti tomu, žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že nelze přisvědčit skutečnosti, že nabídnutá a sjednaná výše reklamního plnění co do ceny korespondovala s dohodou obchodních partnerů, neboť Smlouvy o reklamě a propagaci cenu reklamního plnění v návaznosti na zásadní žalobcem, ale také svědkem B. tvrzené parametry, neupravují.
12. V první řadě je nutno vytknout žalovanému a potažmo správci daně v souladu s žalobními námitkami nezákonný postup při přenesení důkazního břemene na žalobce. Pokud totiž správce daně měl mj. za to, že žalobce neprokazuje rozsah a cenu poskytnutého plnění, měl skutečnosti osvědčující postup správce daně, *tedy jednoznačné pochybnosti o správnosti či úplnosti žalobcem předložených dokladů*, vymezit nejpozději ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 4. 9. 2015. Nelze totiž (jak

bude rozvedeno níže) bez dalšího vycházet z toho, že jsou zde dány pochybnosti o rozsahu a ceně plnění jen proto, že jsou dány pochybnosti o dodavateli plnění. Z obsahu prvostupňového orgánu je zřejmé, že správce daně se v průběhu daňového kontroly a následného řízení po vydání dodatečného platebního výměru obsáhle zabýval zjišťováním skutečností pro podporu pochybností o tom, že dodavatelem služeb žalobci byla společnost DANDY, avšak rozsahem a cenou plnění, ač jejich neprokázání žalobci vytýkal, se prakticky nezabýval; vždy pouze konstatoval své pochybnosti, avšak bez relevantního podkladu, tedy neuvedl, v čem tkví konkrétní pochybnosti ve vztahu k rozsahu, ceně a době plnění, neuvedl k tomu žádná skutková zjištění. Lze tak vytknout správci daně, že přistoupil k přenesení důkazního břemene na žalobce ohledně skutečností, u nichž sám správce daně nebyl schopen relevantně své pochybnosti podložit.

13. Nezákonný postup při přenosu důkazního břemene prohloubil žalovaný v napadeném rozhodnutí, neboť při posuzování žalobcem podaného odvolání posuzoval otázku sjednané výše reklamního plnění ve vztahu k dohodě obchodních partnerů, když dle žalovaného předmětné smlouvy o reklamě a propagaci cenu reklamního plnění neupravovaly. Žalobce však nebyl o těchto konkrétních pochybnostech žalovaného spraven dříve, než v napadeném rozhodnutí; jestliže totiž žalovaný rozporoval výši sjednaného plnění, a to z důvodu, že žalobcem předložené důkazy výši sjednaného plnění neprokazují, měl postupovat ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu a vyzvat žalobce k jejímu prokázání s vymezením *konkrétních skutečností vedoucích k pochybnostem o správnosti či úplnosti žalobcem předložených dokladů.*
14. Z uvedeného vyplývá, že správní orgán, resp. žalovaný vycházel při svém rozhodování ze skutkového stavu, který však nemá oporu ve spise, přičemž současně v důsledku tohoto pochybení je nutno považovat napadené rozhodnutí a shodně rozhodnutí správního orgánu prvního stupně za vnitřně rozporné a nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Navíc, žalovaný zatížil svým nezákonným postupem popsáním v bodě 13 tohoto rozsudku řízení vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci.
15. Krajský soud však má za to, že správce daně a žalovaný v dané věci nestanovili správně rozsah rozhodných skutečností pro správné zjištění a stanovení daně (§ 1 odst. 2 daňového řádu), neboť pominuli, resp. nerespektovali hmotněprávní podmínky pro uznání výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů jako položky snižující základ daně. Krajský soud považuje za potřebné v této souvislosti poukázat na rozdíly v otázce koncepce daně z příjmů a daně z přidané hodnoty; lze odkázat závěry plynoucí z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, který konstatoval: „*Principy uplatňování daně z příjmů a daně z přidané hodnoty, jakož i jejich cíle, jsou však odlišné a jakkoli se jednalo o stejná zdanitelná plnění téhož daňového subjektu, dokazování vedené ohledně nich sleduje u jednotlivých daní zcela odlišné cíle. Především jsou v různých právních předpisech stanoveny zvláštní podmínky a pravidla pro uznání výdajů pro účely daně z příjmů (§ 24 zákona o daních z příjmů), jakož i podmínky pro vznik nároku na uplatnění nadměrného odpočtu u daně z přidané hodnoty (§ 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, nyní § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty – pozn. zdejšího soudu). Po zjištění skutkového stavu (tedy, zda výdaj byl uskutečněn, resp. zda se uskutečnilo zdanitelné plnění) je třeba podřadit tento stav pod určité ustanovení právního předpisu, resp. posoudit, zda splňuje dispozici v konkrétní právní normě stanovenou. Zpravidla lze přepokládat, že v případě, kdy jsou naplněny podmínky pro uznání výdaje dle § 24 zákona o daních z příjmů, budou dány i podmínky pro vrácení odpočtu na dani z přidané hodnoty. Tato zásada však v žádném případě není pravidlem a neplatí bezvýjimečně; zejména tak tomu nebude např. tehdy, bude-li výdaj prokazatelně uskutečněn (o skutkovém stavu nebude pochyb), ale doklad v souvislosti s jeho prokázáním předložený, nebude vystaven plátcem DPH (nebude splněna jedna ze zákonných podmínek pro uplatnění nároku).“*
16. V dané věci lze primárně dospět k závěru, že žalobce splnil svou prvotní důkazní povinnost předložením formálně bezvadných účetních a jiných dokladů a důkazní břemeno se tak v souladu

s § 92 odst. 4 daňového řádu přesunulo na správce daně. Další postup správce daně, resp. žalovaného, který vedl k přenesení důkazního břemene na žalobce a ke stanovení povinnosti žalobce k prokázání toho, že plnění bylo realizováno společností DANDY, je však nutno považovat za nesprávný a nezákonný, vycházející z nesprávného východiska, že daňový subjekt musí v daňovém řízení z hlediska zjištění oprávněnosti výdajů, vynaložených ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů, prokázat nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila právě ta osoba, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá.

17. Pokud v projednávaném případě správce daně i žalovaný nikterak nezpochybňují, že žalobce jím uplatněné výdaje skutečně vynaložil a dále, že plnění bylo žalobci poskytnuto, zpochybňují však, jak uvedeno výše nezákonným postupem, rozsah a cenu (výši ceny) sjednaného plnění, není z hlediska důkazní povinnosti žalobce rozhodné, zda předmětná plnění byla poskytnuta právě společností DANDY. Je třeba poukázat také na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2014, č. j. 5 Afs 109/2013 – 31, z nichž lze dovodit, že pochybnosti o tom, že předmětná plnění byla žalobci poskytnuta právě společností DANDY, zároveň nemohou zpochybnit dodání předmětného plnění v deklarovaném rozsahu.
18. V té souvislosti nelze ani opomenout závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, z něhož vyplývá, že „*Pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen.*“
19. Z uvedeného vyplývá, že správce daně a žalovaný nesprávně ve vztahu k žalobci vymezili pro řízení potřebné dokazované skutečnosti, čímž zatížili řízení vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci a napadené rozhodnutí to i z uvedeného důvodů činí nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů.

Závěr a náklady řízení

20. Krajský soud tedy, na podkladě žalobních námitek, týkajících se břemene důkazního ze strany žalobce, potažmo žalovaného, napadené rozhodnutí pro vady řízení ve smyslu ust. § 76 odst. 1 písm. a), b) a c) s. ř. s. ve spojení s ust. § 78 odst. 4 s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Bude na žalovaném, aby v dalším řízení, ve kterém bude vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), se věcí zabýval z hledisek v tomto rozsudku uvedených, zejména pak správně vymezí pro řízení potřebné dokazované skutečnosti. Bude-li trvat na pochybnostech ohledně rozsahu a především ceny žalobci poskytnutého plnění, přistoupí k přenosu důkazního břemene v důsledku pochybností o daňovém tvrzení žalobce až poté, co pochybnosti správce daně budou podloženy relevantními zjištěními. Neopomene přitom, že i za situace, kdyby žalobce nebyl s to prokázat sjednanou výši plnění, je třeba žalobci umožnit prokázat *skutečné* výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů (tedy alespoň minimální náklady žalobcem vynaložené), a to při respektu k závěrům vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 – 56, dle něhož „*je-li základem daně (dílčím základem daně)*

Shodu s prvopisem potvrzuje

příjem snížený o výdaje, nelze však na výdaje zcela rezignovat a nerespektovat pravidla pro stanovení daně. Uzná-li proto stát určitou část příjmů ke zdanění, tedy odebere poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení“ (zvýraznění provedeno krajským soudem). Stranou zájmu žalovaného nemohou zůstat také závěry obsažené v Nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, dle kterého „i když je prokazování daňových nákladů prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním, a nelze tedy automaticky vyloučit, že průkaznost vynaložených výdajů lze osvědčit i jiným způsobem než účetním dokladem splňujícím veškeré náležitosti § 11 zákona o účetnictví. Jako důkazní prostředky, jimiž lze doložit skutečnosti rozhodné pro určení daňové povinnosti, a tedy i daňové náklady, totiž mohou sloužit prakticky jakékoliv prostředky (vyjma těch, které byly získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy). Z ustanovení § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb. vyplývá, že jde zejména o různá podání daňových subjektů (přiznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod.“

21. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s.r.s., neboť žalobce byl v řízení úspěšný a má tak vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení žalobce jsou tvořeny zaplaceným soudním poplatkem ve výši 3 000 Kč. Soud proto uložil žalovanému zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení tuto částku. Vzhledem k odlišné úpravě s.r.s. a o.s.ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o.s.ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 20. března 2018

Mgr. Jiří Gottwald,
předseda senátu