



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců Mgr. Barbory Berkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., ve věci žalobce **WOLCAR-servis, s.r.o.**, se sídlem Sosnová 364, Třinec-Dolní Lištná, zastoupeného Ing. J. V., daňovým poradcem se sídlem K. 65c, B., proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 12.12.2012, č.j. 2871/12-1202-800348, ve věci daně z příjmů právnických osob, a č.j. 2939/12-1301-804785, ve věci daně z přidané hodnoty,

t a k t o :

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou k soudu v zákonné lhůtě domáhal zrušení v záhlaví označených rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě, jehož působnost přešla s účinností od 1.1.2013 podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, na Odvolací finanční ředitelství, s nímž je nadále jednáno jako s žalovaným dle § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“). Napadenými rozhodnutími byla

zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí (dodatečné platební výměry) Finančního úřadu v Třinci (dále jen „správce daně“) ze dne 3.2.2012, a to:

- a) č.j. 17414/12/364910802505, jímž správce daně doměřil žalobci daň příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 50.000 Kč z důvodu neprokázání oprávněnosti zahrnutí nákladu na reklamu dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“);
- b) č.j. 17433/12/364910802505, jímž správce daně doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období listopad 2009 ve výši 47.500 Kč z důvodu neuznání nároku na odpočet daně uplatněného u přijatého zdanitelného plnění na základě smlouvy o reklamních službách dle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“).

Úvodem krajský soud stručně shrnuje z obsahu spisu skutkový stav, který je mezi účastníky nesporný: Žalobce uzavřel dne 1.9.2009 se společností DM NOTE agency, s.r.o. smlouvu o reklamních službách č. 6/2009, jejímž předmětem byl závazek společnosti DM NOTE agency, s.r.o. prezentovat firmu žalobce v závěrečných titulcích festivalového filmu „Cizinec“, prezentovat žalobce jako mediálního partnera koproducenta při každé televizní repríze a umožnit mu zakoupení hotových DVD filmu s reklamním přebalem s vlastním logem. Za uvedené služby měl žalobce zaplatit zhotoviteli cenu dle ceníku, který měl být nedílnou součástí smlouvy s tím, že fakturace bude probíhat měsíčně vždy v prvním kalendářním týdnu v měsíci. Smlouva byla uzavřena na dobu určitou od 1.9.2009 do 31.12.2010. Dále žalobce a společnost DM NOTE agency, s.r.o. uzavřeli dne 1.11.2009 dohodu, označenou jako příloha č. 1 ke smlouvě o realizaci reklamy, jejímž obsahem byl závazek společnosti DM NOTE agency, s.r.o. poskytnout žalobci v období od 1.9.2009 do 31.12.2009 reklamní kampaň při zhotovení a prezentaci festivalového filmu „Cizinec“ formou umístění loga žalobce v závěrečných titulcích a formou prezentace žalobce jako mediálního partnera koproducenta při každé televizní repríze. Dále byla ujednána viditelnost EU a potencionální zásah 800 tis. diváků, resp. 1,5 mil. diváků při reprízách. Mezi stranami smlouvy byla sjednána cena plnění 250.000 Kč bez DPH. K natočení filmu nedošlo. Žalobci byla poskytnuta společností DM NOTE agency, s.r.o. DVD s upoutávkou k filmu, a dále v roce 2011 uvedla společnost DM NOTE agency, s.r.o. žalobce na přebalu CD Ozvěny tradic.

Žalobce v žalobě namítal, že:

- 1) daňová kontrola, na jejímž základě došlo k doměření daní, nebyla zákonným způsobem ukončena, neboť ji správce daně ukončil způsobem, který zákon připouští pouze tehdy, když daňový subjekt se správcem daně nespolupracuje, a poté bezdůvodně odpírá podpis zprávy o kontrole. Žalobce však vystupoval v řízení aktivně a vedl se správcem daně konstruktivní dialog. Odepření podpisu zprávy o daňové kontrole žalobce kvalifikovaně odůvodnil, a to tím, že zpráva neobsahuje veškeré zákonné náležitosti, zejména uvedení všech důkazních prostředků, které byly provedeny, následně označení těch, které správce daně osvědčil jako důkaz, jaké úvahy jej k tomu vedly, jaká skutková zjištění z předmětných důkazů učinil, a proč jiným důkazům neuvěřil. Již před odepřením podpisu žalobce v řadě podání brojil proti postupu při dokazování a zjišťování skutkového stavu správcem daně. Jelikož zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d.ř.“) považuje za použitelný podklad toliko zprávu o daňové kontrole nepodepsanou bezdůvodně, je logické, že zprávu

- nepodepsanou důvodně jí nelze klást na roveň. Předmětná daňová kontrola tedy neustále probíhá, nebyla řádně ukončena, a tudíž nemohly být vydány výměry;
- 2) správce daně se nedokázal vyrovnat přezkoumatelným způsobem již s připomínkami k postupu při dokazování v podání žalobce ze dne 23.12.2011;
 - 3) žalovaný se dostatečně nevypořádal s odvolacími námitkami žalobce, směřujícími proti nezákonnému ukončení kontroly, neboť se nezabýval důvody, pro které byl žalobcem odmítnut podpis zprávy o daňové kontrole;
 - 4) žalovaný pouze zopakoval tvrzení správce daně a toliko opětovně vyslechl svědkyni D. M., avšak nezhojil a neodstranil důvody, pro které byl důvodně odepřen podpis zprávy o kontrole. Správně měl přitom důvody odepření podpisu odstranit, a poté opětovně žalobci zprávu o kontrole předložit k podpisu;
 - 5) ačkoli svědkyně D. M. potvrdila uskutečnění obchodní spolupráce se žalobcem v rozsahu smlouvy a dodatku o kompenzaci původně dohodnutého plnění, žalovaný účelově vytvořil závěr o údajně neuskutečněné obchodní spolupráci bez patřičných důkazů.

Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě zdůraznil, že žalobní body se shodují s odvolacími námitkami, s nimiž se již vypořádal v odůvodnění napadených rozhodnutí. Následně obsáhle zopakoval celý obsah spisu i napadených rozhodnutí. K jednotlivým žalobním bodům uvedl:

- ad 1) žalobce neodepřel podepsat zprávu o daňové kontrole důvodně, neboť předmětná zpráva obsahuje veškeré náležitosti a byla vydána po řádně provedeném dokazování, jehož průběh žalovaný obsáhle shrnul. Správce daně reagoval na veškerá podání žalobce a ke všem námitkám se vyjádřil. Žalobce odmítl podepsat zprávu o daňové kontrole s odůvodněním, že „správce daně narušuje smluvní volnost stran, zejména svým tvrzením, že při změně smlouvy musí bezprostředně následovat dohoda o změně ceny“, a dále z důvodu chybějících důkazů pro doměření daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků (pozn. soudu – předmětem jiného soudního řízení vedeného zdejším soudem pod sp. zn. 22 Af 39/2013). Uvedená úvaha správce daně sice dle žalovaného není správná, nicméně správce daně jí toliko reagoval na žalobcem vznesenou otázku, zda je změna obsahu závazku smlouvy legální. Toliko odlišný názor žalobce a správce daně na to, zda při změně předmětu plnění musí následovat i změna ujednání o ceně, nemá na daňovou povinnost žalobce žádný vliv a neopravňuje jej k odepření podpisu zprávy o daňové kontrole. Naopak za zásadní označil žalovaný skutečnost, že žalobce ani přes opakované výzvy neoznačil důkaz, prokazující realizaci sjednané reklamy. Daňová kontrola byla tak ukončena řádně, přičemž žalobce byl opakovaně poučen o následcích bezdůvodně odepřeného podpisu zprávy;
- ad 2) výslovné stanovisko správce daně k vyjádření žalobce ze dne 23.12.2011 je obsahem přílohy č. 2 zprávy a reakce na toto podání je i obsahem úředního záznamu ze dne 2.1.2012;
- ad 3) žalovaný se neomezil na pouhé konstatování, že žalobce neměl dostatečný důvod k podpisu zprávy o kontrole, nýbrž svůj závěr dostatečně odůvodnil;
- ad 5) v doplněném odvolacím řízení bylo prokázáno, že v roce 2009 k žádnému náhradnímu plnění nedošlo. Žalobce k výzvě správce daně předložil toliko kompenzační nabídku společnosti DM NOTE agency, s.r.o. z 2.8.2011, avšak bez důkazu o tom, zda a v jaké podobě byla nabídka žalobcem přijata.

V každém případě by došlo k plnění teprve v roce 2011, tj. bez možnosti ovlivnit DPH za zdaňovací období listopad 2009, resp. daň z příjmů za rok 2009. Naopak žalobci nic nebránilo uplatnit uvedený náklad, resp. odpočet DPH v příslušném zdaňovacím období, tj. v roce 2011. Ani sám žalobce nerozporuje, že plnění nenastalo tak, jak je deklarováno na předloženém daňovém dokladu č. 09/224 ze dne 19.11.2009, kde je uvedeno, že fakturace je provedena dle smlouvy o reklamních službách č. 6/2009. Rovněž sám žalobce a shodně i svědkyně M. v rámci odvolacího řízení uvedli, že DVD s upoutávkou k nerealizovanému filmu Cizinec sice bylo předáno, avšak nesplňovalo parametry smlouvy, tudíž nebylo náhradním plněním. Tím mělo být právě uvedení loga žalobce na přebalu CD Ozvěny tradic dle sjednaného dodatku ke smlouvě. Správce daně tudíž dle žalovaného zaujal správný názor, že k realizaci plnění dle smlouvy o reklamních službách vůbec nedošlo, resp. že žalobce neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 d.ř. o přijetí předmětných reklamních služeb, tudíž nesplnil podmínky pro uplatnění daňového nákladu dle § 24 odst. 1 ZDP, ani podmínky pro uplatnění nároku na odpočet dle § 72 a 73 ZDPH.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.). V souladu s § 51 odst. 1 s.ř.s. rozhodl soud bez jednání.

K průběhu daňové kontroly soud z obsahu spisu zjistil, že správce daně bezprostředně po zahájení daňové kontroly podrobně vyzval žalobce (bod 1 výzvy č.j. 103207/11/364930804966, ze dne 19.5.2011) k prokázání naplnění předmětu smlouvy o reklamních službách číslo 6/2009 a přílohy č. 1 ke smlouvě o realizaci reklamy ze dne 1.11.2009. Následně správce daně žalobci opakovaně sdělil (viz protokoly ze dne 5.9.2011 a 9.11.2011), že předmět smlouvy o reklamních službách nepovažuje ani po doplnění dokazování za naplněný, přičemž svůj závěr žalobci zdůvodnil.

Proces ukončení daňové kontroly proběhl v posuzované věci tak, že správce daně dle § 88 odst. 2 d.ř. nejprve při ústním jednání dne 9.11.2011 seznámil žalobce s kontrolními zjištěními a jejich hodnocením, přičemž žalobci poskytl v souladu s § 88 odst. 3 d.ř. lhůtu k vyjádření. Žalobce se vyjádřil podáním ze dne 22.11.2011, v němž namítl, že v případě smlouvy o reklamních službách došlo ke změně v obsahu závazku, a dále položil správci daně řadu otázek, jako např. zda je změna v obsahu závazku legálním postupem smluvních stran, zda byla smlouva o reklamních službách naplněna po změně v obsahu závazku, zda se jednalo o simulovaný právní vztah apod. Dne 12.12.2011 projednal správce daně s žalobcem zprávu o daňové kontrole, přičemž k žádosti žalobce mu poskytl opětovně lhůtu k vyjádření se ke kontrolním zjištěním. Žalobce předložil dne 23.12.2011 správci daně vyjádření ve formě tabulky, v níž polemizoval s jednotlivými závěry správce daně. Namítl, že smlouva o reklamních službách byla uzavřena v režimu obchodního zákoníku, který neobsahuje úpravu změny obsahu závazkových vztahů. Dále namítl, že hodnocení závazkových vztahů nespadá do kompetence správce daně. Smlouva byla podle něj naplněna poskytnutím náhradního plnění, což je projevem smluvní volnosti, kterou nemůže správce daně narušovat. Následně při ústním jednání dne 1.2.2012, jehož účelem bylo projednání stanoviska správce daně k vyjádření

žalobce a podepsání zprávy o daňové kontrole, správce daně konstatoval, že součástí nového vyjádření žalobce nejsou žádné důkazní návrhy, že se jedná toliko o výtky k závěrům správce daně a že tyto výtky nemají žádný vliv na výsledky kontrolních zjištění, s nimiž byl žalobce seznámen. Dále předložil správce daně žalobci úřední záznam č.j. 733/12/364930804966 ze dne 2.1.2012, v němž se opakovaně podrobně k podáním žalobce ze dne 22.11.2011 a 23.12.2011 vyjádřil. V závěru protokolu ze dne 1.2.2012 správce daně uvedl, že žalobce odmítl převzít a podepsat zprávu o daňové kontrole a důvody žalobce v protokolu zachytil. Poté správce daně žalobce poučil dle § 88 odst. 6 d.ř., že bezdůvodné odepření podpisu zprávy o daňové kontrole nemá vliv na její použitelnost co by důkazního prostředku, i tom, že okamžikem bezdůvodného odepření podpisu zprávy nastávají účinky projednání a oznámení zprávy o kontrole a ukončení kontroly.

Podle § 88 odst. 1 d.ř. o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy o

- a) zahájení daňové kontroly podepsaný úřední osobou a daňovým subjektem,
- b) jednáních vedených v průběhu daňové kontroly,
- c) skutečnostech zjištěných správcem daně mimo jednání,
- d) seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění,
- e) vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění,
- f) stanovisku správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu.

Podle § 88 odst. 2 d.ř. správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.

Podle § 88 odst. 3 d.ř. na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění.

Podle § 88 odst. 4 d.ř. zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.

Podle § 88 odst. 5 d.ř. odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.

Podle § 88 odst. 6 d.ř. odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv

na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.

V § 88 d.ř. obsáhle formulovaný postup pro seznámení daňového subjektu s návrhem zprávy o daňové kontrole, následné projednání zprávy a její doručení plně odpovídá významu této zprávy, která je završením celé daňové kontroly a která v případech stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly plní funkci odůvodnění platebního či dodatečného platebního výměru (§ 147 odst. 4 d.ř.).

Správce daně ihned na počátku kontroly vyzval žalobce k dotvrzení rozhodujících skutečností, týkajících se přijaté faktury č. 09/224, a dále žalobci sdělil, co přesně je třeba doložit, aby mohlo být posouzeno vynaložení částky 250.000 Kč za reklamní služby jako náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů za zdaňovací období roku 2008 a 2009 ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Následně správce daně průběžně seznamoval žalobce s kontrolními zjištěními i s jejich hodnocením a dílčími závěry, opakovaně žalobce vyzýval k prokázání rozhodných skutečností a poskytoval mu časový prostor k vyjádření a splnění výzev. Žalobce poskytnuté možnosti průběžně se k zjištěným skutečnostem vyjadřovat a se zjištěními správce daně se seznamovat, využíval. Lze proto souhlasit s žalobcem, že popsáný průběh a obsah komunikace mezi daňovým subjektem a správcem daně svědčí o naplnění zásady spolupráce (§ 6 odst. 2 d.ř.) v průběhu daňové kontroly.

Nelze však přitakat názoru žalobce, že by aktivita daňového subjektu v průběhu daňové kontroly jakkoli sama o sobě ovlivňovala způsob, jakým je následně kontrola ukončena, nebo zda bude dále použitelný její výstup, jímž je zpráva o daňové kontrole. Bez ohledu na to, v jaké míře a zda vůbec spolupracuje daňový subjekt se správcem daně v průběhu daňové kontroly, je právně relevantní nespolupráce daňového subjektu se správcem daně toliko pro fázi jejího ukončení. Běžný způsob ukončení daňové kontroly je popsán v § 88 odst. 4 d.ř. tak, že po projednání zprávy o daňové kontrole tuto zprávu podepíše kontrolovaný subjekt a úřední osoba. Okamžikem podpisu zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.

Následně d.ř. přináší způsob řešení dvou odlišných situací:

- 1) v § 88 odst. 5 d.ř. je upraveno řešení situace, kdy daňový subjekt nespolupracuje se správcem daně již ve fázi předcházející podepisování zprávy o daňové kontrole. Nespolupráce daňového subjektu je v § 88 odst. 5 d.ř. alternativně vymezena tak, že se daňový subjekt odmítá seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá. Aby nedošlo k paralýze daňové kontroly, je umožněno správci daně ukončit daňovou kontrolu doručením zprávy o kontrole kontrolovanému daňovému subjektu do vlastních rukou. Se dnem doručení je pak spojena fikce projednání zprávy o kontrole a je to současně den, kdy je daňová kontrola ukončena. Popsaný případ na posuzovanou věc zjevně nedopadá, neboť se žalobce se zprávou o daňové kontrole seznámil, následně ji při jednáních dne 12.12.2011 a 1.2.2012 se správcem daně projednal.

2) druhou situací, na níž zákon pamatuje v § 88 odst. 6 d.ř., je případ, kdy se daňový subjekt sice se zprávou o daňové kontrole seznámí a se správcem daně ji projedná, avšak odmítne zprávu podepsat, což je právě případ žalobce. V popsané situaci je povinností správce daně vyhodnotit, zda kontrolovaný subjekt odepřel podpis zprávy o kontrole důvodně, či nikoli. Dospěje-li správce daně k závěru, že daňový subjekt odepřel podepsat zprávu o daňové kontrole z relevantních důvodů, není důvodně nepodepsaná zpráva konečným výstupem daňové kontroly, daňová kontrola není ukončena, stále probíhá, a tudíž nelze vydat rozhodnutí o daňové povinnosti. Poté, co důvody odepření podpisu pominou, předloží správce daně logicky zprávu o daňové kontrole daňovému subjektu k podpisu opětovně. Naopak v případě, kdy správce daně vyhodnotí daňovým subjektem uváděné argumenty pro odepření podpisu zprávy o kontrole jako nedůvodné, popř. daňový subjekt žádné argumenty neuvede, je správce daně toliko povinen kontrolovaný subjekt prokazatelným způsobem poučit o tom, že odepření podpisu bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. V takovém případě nastávají účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly již okamžikem bezdůvodného odepření podpisu, na rozdíl od situace upravené v § 88 odst. 5 d.ř., kdy je rozhodným okamžik doručení zprávy o daňové kontrole daňovému subjektu do vlastních rukou, jak je popsáno shora. Správce daně daňovému subjektu odpírajícímu podpis zprávu o daňové kontrole následně předá, popř. zašle společně s platebním výměrem (odmítá-li daňový subjekt zprávu rovněž převzít), avšak doručení zprávy již nemá na ukončení daňové kontroly, k němuž došlo samotným bezdůvodným odepřením souhlasu, vliv.

Trvá-li daňový subjekt na důvodnosti odepření podpisu zprávy o kontrole, může uplatněné důvody učinit obsahem odvolání proti rozhodnutí o uložení daňové povinnosti. Žalobce uvedeným způsobem postupoval a námitky proti způsobu ukončení daňové kontroly zopakoval v čl. III odst. 2 a 3 svých odvolání proti platebním výměrům.

Žalobce dle obsahu protokolu ze dne 1.2.2012 odmítl zprávu o kontrole podepsat s odůvodněním, že správce daně nerefletoval na jeho připomínky ze dne 23.12.2011, a dále z důvodu, že správce daně svým tvrzením, že změna v obsahu závazku musí být provázena dohodou o změně ceny, narušuje smluvní volnost stran, tudíž je celá konstrukce zprávy o daňové kontrole nelogická a zmatečná. Další důvody odepření podpisu se týkaly kontroly daně ze závislé činnosti a funkčních požitků.

Žalovaný se otázky důvodnosti odepření podpisu zprávy o kontrole obšírně věnoval na str. 7 - 9 napadených rozhodnutí.

Žalovaný nejprve poukázal na skutečnost, že na připomínky žalobce uvedené ve vyjádření ze dne 23.12.2011 reagoval správce daně jednak samostatným úředním záznamem č.j. 733/12/364930804966 ze dne 2.1.2012, který byl žalobci předložen při jednání dne 1.2.2012, a dále, že reakce správce daně na podání žalobce ze dne 23.12.2011 je i součástí samotné zprávy o daňové kontrole. Toto tvrzení žalovaného je dle zjištění soudu zcela v souladu s obsahem správního spisu.

Současně v této souvislosti krajský soud uvádí, že žalobní námitka, již žalobce vytýká nepřezkoumatelnost stanoviska správce daně k připomínkám uvedeným ve vyjádření ze dne 23.12.2011 [žalobní bod 2)], je zcela nekonkrétní, neboť žalobce neuvádí, která z připomínek uvedených v podání ze dne 23.12.2011 nebyla správcem daně zohledněna, popř. v čem nepřezkoumatelnost stanoviska správce daně konkrétně spatřuje. K takto obecně učiněné námitce nebyl krajský soud povinen, oprávněn ani schopen podrobně zkoumat a za žalobce dohledávat skutečnosti, které by mohl mít stěžovatel případně na mysli (viz rozsudky NSS ze dne 21.11.2003, č.j. 7 Azs 20/2003-44; ze dne 17.3.2005, č.j. 7 Azs 211/2004-86 nebo ze dne 20.10.2010, č.j. 8 As 4/2010-94). Tímto postupem by totiž porušil zásadu rovnosti stran a do jisté míry nahrazoval primární úkol žalobce spočívající ve formulaci námitek (srov. k tomu rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24.8.2010, č.j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, nebo ze dne 20.12.2005, č.j. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS). Žalobce tak však neučinil, proto zůstala jeho námitka velmi obecná, ba neurčitá. Povinnost soudu přezkoumat takové námitky odpovídá pouze rozsahu vymezenému v žalobních bodech (§ 75 odst. 2 s.ř.s.). Skutečnost, že žalobce se stanoviskem správce daně nesouhlasí, ještě nemůže sama o sobě vést k závěru o jeho nepřezkoumatelnosti. Žalobní bod 2) je tudíž nedůvodný.

Dále žalovaný v odůvodnění rozhodnutí správně poukázal na skutečnost, že daňová kontrola byla vedena společně i pro daň ze závislé činnosti a funkčních požitků, tudíž se důvody pro odepření podpisu zprávy o kontrole vztahovaly k dani z příjmu a DPH toliko částečně.

K dalšímu důvodu pro odepření podpisu zprávy žalovaný uvedl, že tvrzení správce daně o nezbytnosti dohody o změně ceny díla v případě dohody o změně v obsahu závazku vskutku nelze považovat za správné. Současně však vyložil důvody, které správce daně k zaujetí předmětného stanoviska zjevně vedly (dotaz samotného žalobce v podání ze dne 22.11.2011 na legálnost změny v obsahu závazku a tvrzení žalobce o náhradním smluvním plnění nepoměrně nižší hodnoty než plnění původně sjednané), a dále zdůraznil, že napadená úvaha správce daně nebyla nosným důvodem neuznání uplatněného daňového nákladu, kterým bylo prokázání faktického nenaplnění předmětu smlouvy.

Dle názoru soudu se žalovaný k uvedené námitce vyjádřil sice věcně správně, avšak nadbytečně obšírně. Plně totiž postačovalo konstatování, že polemika daňového subjektu s právními názory správce daně bezpochyby není a nemůže být relevantním důvodem pro odmítnutí podpisu zprávy o kontrole ve smyslu § 88 odst. 6 d.ř. V opačném případě by bylo nutné dopět k absurdnímu závěru o neukončitelnosti daňové kontroly, resp. její ukončitelnosti toliko v případě, kdy se daňový subjekt se správcem daně v právním hodnocení kontrolních zjištění plně shodnou.

Se závěry žalovaného se krajský soud ztotožnil, tudíž závěr žalovaného o bezdůvodnosti odepření podpisu zprávy o daňové kontrole považuje soud za věcně správný. Naopak žalobní bod 1) vycházející z chybné premisy žalobce, že podpis zprávy o kontrole byl odepřen důvodně, je lichý. Stejně tak nedůvodný je žalobní bod 3), neboť jak bylo popsáno shora, žalovaný se otázce důvodnosti odepření podpisu žalobcem obsáhle a zcela srozumitelně v rozhodnutích věnoval.

K žalobnímu bodu 4) krajský soud uvádí, že i tento vychází z chybné premisy důvodnosti odepření podpisu zprávy o kontrole. Prováděl-li žalovaný v odvolacím řízení další dokazování, nečinil tak z důvodu snahy o zhojení důvodů pro odepření podpisu zprávy o kontrole žalobcem, nýbrž z důvodu, který výslovně na str. 5 napadeného rozhodnutí uvedl, tj. nutnosti ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Jinými slovy žalovaný dospěl k závěru o nutnosti doplnění dokazování pro řádné zjištění rozhodných skutečností. Tento postup odvolacího orgánu je s ohledem na apelační princip ovládající odvolací daňové řízení zcela legální a je upraven v § 115 d.ř.

Právo odvolacího orgánu provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení před správcem daně je odrazem nemožnosti odvolacího orgánu zrušit a vrátit věc správci daně k novému řízení v případě zjištění pochybení správce daně v prvostupňovém řízení nebo vadného rozhodnutí napadené rozhodnutí (viz § 116 odst. 1 d.ř. a contrario). Odvolací orgán má tedy plné právo vlastním dokazováním doplnit (a to i výrazným způsobem) proces započatý u správce daně. Totéž platí pro nápravu vad řízení (např. nezákonné provedení důkazu).

V této souvislosti krajský soud odkazuje zejména na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 14.4.2009, č.j. 8 Afs 15/2007-75, v němž je uvedeno: *„Rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.“* Ačkoli závěry rozšířeného senátu byly přijaty k výkladu zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jsou s ohledem na shodnost s úpravou v novém d.ř. plně použitelné. Na citované usnesení dále navázal NSS v rozsudku ze dne 21.9.2011, č.j. 8 Afs 56/2010-73, v němž NSS konstatoval, že i procesní pochybení spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole lze napravit v odvolacím řízení a zprávu o daňové kontrole v něm projednat.

Provede-li v rámci odvolacího řízení odvolací orgán dokazování, je mu v § 115 odst. 2 d.ř. uložena povinnost seznámit odvolatele se skutečnostmi, které v rámci odvolacího řízení zjistil i s důkazy, které tyto skutečnosti prokazují, aby umožnil odvolateli se k těmto zjištěním a důkazům ve stanovené lhůtě vyjádřit, popř. navrhl provedení dalších důkazů. Tímto postupem, jenž je v podstatě shodný s postupem v rámci daňové kontroly (viz shora citovaný § 88 d.ř.), je odvolatel chráněn před překvapivým rozhodnutím a je zajištěna ochrana a realizace jeho základních procesních práv. V posuzované věci obsah spisu žalovaného svědčí o tom, že žalovaný i správce daně a dožádaný orgán, kteří prováděli doplnění dokazování v odvolacím řízení, umožnili žalobci plné uplatnění jeho procesních práv. Doplnění dokazování v odvolacím řízení spočívalo ve zodpovězení otázek žalovaného žalobcem před správcem daně, a dále výslech svědkyně M. před dožádaným správcem daně za přítomnosti zástupce žalobce. Následně žalovaný zjištěné skutečnosti shrnul ve sděleních ze dne 23. a 27.11.2012, č.j. 9213/12-1301-804785

a č.j. 9338/12-1202-800348, zvlášť pro každé podané odvolání, a poskytl žalobci lhůtu k vyjádření. Žalobce se ke sdělení nevyjádřil.

Žalobní bod 4) je tudíž také nedůvodný.

Pro úplnost krajský soud poznamenává, že s ohledem na uvedené zřejmě pozbývá § 88 odst. 6 d.ř. řešící důvodnost či bezdůvodnost odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným subjektem praktické využitelnosti a stává se obsolentním, neboť jakákoli procesní pochybení i jakékoli závady ve zjišťování skutkového stavu jsou zhojitelné v průběhu odvolacího řízení. Naopak označení daňové kontroly za nezákonný úkon správce daně, jež by byl sám o sobě důvodem nezákonnosti následně vydaného rozhodnutí, se jeví jako prakticky nemožné.

Poslední žalobní námitkou vytýkal žalobce žalovanému, že tento účelově a bez důkazů vytvořil závěr o neuskutečnění náhradního plnění, ačkoli je tento závěr v rozporu s účetnictvím žalobce a výpovědí svědkyně M.

Krajský soud předně uvádí, že je zcela nepochybné, a ostatně ani samotným žalobcem nerozporované, že poskytnutí reklamních služeb nenastalo tak, jak je deklarováno na předloženém daňovém dokladu – faktuře č. 09/224, vystavené dne 19.11.2009, v níž je uvedeno, že fakturace je provedena dle smlouvy o reklamních službách č. 6/2009. V daňovém řízení bylo prokázáno, že sjednaný předmět plnění dle smlouvy č. 6/2009, tj. závazek společnosti DM NOTE agency, s.r.o. prezentovat firmu žalobce v závěrečných titulcích festivalového filmu „Cizinec“, prezentovat žalobce jako mediálního partnera koproducenta při každé televizní repríze a umožnit mu zakoupení hotových DVD filmu s reklamním přebalem s vlastním logem, fakticky realizován nebyl, neboť v období, na kterou byla smlouva sjednána, tj. od 1.9.2009 do 31.12.2010 nebyl film natočen. Dále bylo prokázáno, že stejně tak nebyl fakticky realizován předmět smlouvy, označené jako příloha č. 1 ke smlouvě o realizaci reklamy, který byl sjednán obdobně, tj. jako závazek společnosti DM NOTE agency, s.r.o. poskytnout žalobci v období od 1.9.2009 do 31.12.2009 reklamní kampaň při zhotovení a prezentaci festivalového filmu „Cizinec“ formou umístění loga žalobce v závěrečných titulcích a formou prezentace žalobce jako mediálního partnera koproducenta při každé televizní repríze.

Konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu vykládá § 24 odst. 1 ZDP tak, že za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje:

- 1/ které poplatník skutečně vynaložil,
- 2/ které poplatník vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů,
- 3/ které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období,
- 4/ o nichž tak stanoví zákon.

Nutno konstatovat, že pro posouzení, zda jsou výdaje daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem daňového subjektu (podmínka 2/), nelze však opomíjet i další podmínky stanovené v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ne každý uplatněný výdaj může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Daňový subjekt, který výdaj zanese do svého účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu (viz rozsudek ze dne 31.5.2007, č.j. 9 Afs 30/2007-73).

Z konstantní judikatury Ústavního soudu (např. nález ze dne 15.5.2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, na nějž poukázal žalovaný v napadeném rozhodnutí) vyplývá, že prokazování daňově uznatelného výdaje je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání výdaje jako nákladu na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, popř. uznání nároku na odpočet DPH, je-li správcem daně zpochybněno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Předložení daňového dokladu (ve smyslu § 73 zákona o DPH) je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu.

Z citovaných judikатурních závěrů je zřejmé, že jak z hlediska daňové uznatelnosti nákladů v případě daně z příjmů, tak z hlediska nároku na odpočet DPH je významné, zda dokladovanému stavu odpovídá stav faktický, tj. zda byl výdaj fakticky vynaložen, a to právě za plnění (zboží či službu), které je předloženými doklady deklarováno, neboli v terminologii DPH, zda se zdanitelné plnění, u nějž byl uplatněn nárok na odpočet DPH, fakticky uskutečnilo. V posuzované věci tomu tak však nebylo, neboť v daňovém dokladu deklarované plnění (reklamní služby dle smlouvy č. 6/2009) vystavitelem faktury poskytnuto nebylo. Závěry žalovaného, rozvedené na str. 9-12 napadených rozhodnutích, na něž soud v podrobnostech odkazuje, lze tedy akceptovat jako věcně správné.

V již jednou shora citovaném rozsudku ze dne 31.5.2007, č.j. 9 Afs 30/2007-73 Nejvyšší správní soud v souladu s nálezy Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04 ze dne 18.4.2006 a sp. zn. IV. ÚS 48/05 ze dne 6. 12. 2006) připustil, že *i nedostatky v obsahu účetních dokladů je možno dodatečně jiným způsobem zhojit. 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 § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.* Současně však NSS zdůraznil, že *se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci...* Jestliže *i dodatečně poskytnuté důkazy v sobě zahrnují další rozpory, je zřejmé, že nejsou s to zhojit předchozí nedostatky. Jinými slovy správce daně má v popsáném případě právo požadovat po daňovém subjektu kvalitní a perfektní nápravu původně uvedených nesprávností.*

Správce daně a žalovaný tudíž nepochybili, pokud se zabývali také žalobcem tvrzenou dohodou o změně v obsahu závazku, spočívající ve sjednání náhradního plnění v podobě prezentace žalobce na přebalu hudebního CD „Ozvěny tradic“, přestože tato případná dohoda nenalezla odraz v opravě původního daňového dokladu.

Tvrzení žalobce o poskytnutí náhradního plnění, podpořené výpovědí svědkyně M. a předloženou „kompenzační nabídkou“ ze dne 2.8.2011 však přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci neposkytují. Krajský soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, uvedeným na straně 8 napadených rozhodnutí, že žalobce věrohodně neprokázal, že by dohoda o náhradním plnění byla skutečně mezi žalobcem a společností DM NOTE agency, s.r.o. sjednána. Ačkoli s ohledem na obchodněprávní režim závazkového vztahu mezi kontrahenty nebylo nedodržení smluvně sjednané formy pro změnu smlouvy (čl. IX bod 3 smlouvy č. 6/2009) sankcionováno absolutní, nýbrž toliko relativní neplatností, nelze pominout, že žalobce i svědkyně M. shodně tvrdili existenci písemně sjednané dohody, kterou však žalobce správci daně nepředložil a svědkyně M. předložit odmítla s poukazem na své procesní postavení svědka. Žalobce tedy neprokázal tvrzené sjednání písemné dohody, neprokázal a ostatně ani jednoznačně netvrdil, co přesně mělo být jejím obsahem, tj. v jaké formě mělo být náhradní plnění realizováno, kdy a za jakou cenu. Nejasnosti přetrvaly i ohledně ujednání o ceně, neboť svědkyně M. uvedla, že za dohodnut náhradní plnění byla sjednána cena ve výši asi 50 % ceny plnění původního.

I žalobní bod č. 5) je tedy dle názoru soudu lichý.

V neposlední řadě lze zcela souhlasit se závěrem žalovaného, že v případě obou daní by případně prokázané náhradní plnění sjednané a poskytnuté v roce 2011 nemohlo být relevantní z důvodu absentující časové souvislosti s posuzovaným zdaňovacím obdobím, tj. rokem 2009 v případě daně z příjmů a listopadem 2009 v případě DPH.

Na základě výše uvedeného krajský soud dospěl k závěru, že uplatněné žalobní body nejsou důvodné, a žalobu proto podle § 78 odst. 7 s.ř.s. jako nedůvodnou zamítl.

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť procesně úspěšnému žalovanému nevznikly dle obsahu spisu v řízení před soudem žádné náklady jdoucí nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku je **m o ž n o** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Ostravě dne 13. srpna 2015

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu