



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **VIASERVIS, s.r.o.**
sídlem Trlicova 1212/38, 741 01 Nový Jičín
zastoupená daňovým poradcem TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 12. 4. 2017 č. j. 16810/17/5200-11434-701858 a č. j. 16811/17/5200-11434-701858, ve věcech daní z příjmů

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

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

Shodu s prvopisem potvrzuje

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobkyně domáhala přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 4. 2017 č. j. 16810/17/5200-11434-701858 a č. j. 16811/17/5200-11434-701858, jimiž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Moraskoslezský kraj ze dne 7. 4. 2016 č. j. 1280447/16/3215-50521-806798 a ze dne 28. 6. 2016 č. j. 2406032/16/3215-50521-806798, kterými byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob a zrušena daňová ztráta vykázaná v přiznáních k dani z příjmů právnických osob za roky 2011 a 2012. Věcné důvody pro uvedený postup spatřovaly daňové orgány v neuznání částek vynaložených žalobkyní za reklamní služby společnostmi DANDY STEEL s. r. o. (rok 2011) a Insider Solution s.r.o. (rok 2012) jako výdajů podle § 24 zákona číslo 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) s odůvodněním, že žalobkyně neprokázala uskutečnění předmětných plnění (reklamních služeb) tak, jak bylo deklarováno na předložených dokladech.
2. Žalobkyně žalobní body směřovala proti postupu daňových orgánů (žalovaného a správce daně) při provádění dokazování. Předně namítla, že daňové orgány provedly nedostatečné dokazování v rozporu s § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), který ukládá správci daně zjistit co nejúplněji skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Stejně tak nesouhlasí se závěrem žalovaného o neunesení důkazního břemene žalobkyní. V této souvislosti žalobkyně uvedla, že správci daně předložila smlouvy o reklamě uzavřené se společnostmi DANDY STEEL s. r. o. (dále jen „DANDY STEEL“) a Insider Solutions s. r. o. (dále jen „Insider Solution“) a doložila faktické provedení reklam. Dodání reklamy potvrdili také jednatelé obou společností. Žalobkyně vyjádřila názor, že ji netíží důkazní břemeno k prokázání toho, kdo byl faktickým dodavatelem reklamy a nebylo ani v jejích možnostech dohledávat jednotlivé články řetězce, které se na faktickém zhotovení reklamy podílely. Žalobkyně dále namítla, že pokud bylo pro daňové orgány tak důležité, kdo reklamu fakticky zajistil, měly vést dokazování tímto směrem. Žalovaný měl navíc od žalobkyně k dispozici odkaz na webové stránky, ze kterých je zřejmé, kdo reklamu poskytl (Rufa sport) a že reklama byla na vozech umístěna. Správce daně však Rufa sport žádným způsobem nekontaktoval. Žalovaný se podle žalobkyně při dokazování spokojil s tím, že se žalobkyni nepodařilo prokázat provedení reklamy tak, jak je uvedeno na daňových dokladech, což žalobkyně považuje za postup již překonaný s ohledem na aktuální judikaturu správních soudů, podle které mají daňové orgány zjišťovat účel sestavených řetězců a cenu obvyklou, nikoliv porušení povinností článků v řetězci před žalobkyní. Žalobkyně dále vytkla žalovanému, že neprovedl výslech svědků D. G. a majitelů aut, na kterých byla reklama umístěna. D. G. provádí výrobu téměř všech reklamních polepů na rally, přičemž by stačilo předložit mu fotografie předmětných vozidel a tento svědek mohl odběratele, či zadavatele výroby reklamních polepů identifikovat. Taktéž majitelé aut by mohli odpovědět na otázky, jak se reklamy na jejich auta dostaly. Žalobkyně dále namítla nesprávný postup při výpovědi svědka R. B. ohledně spolupráce mezi společnostmi DANDY STEEL a JAZZ TRADE s. r. o. (dále jen „JAZZ TRADE“), resp. jejího ukončení v roce 2010. Žalobkyni při výpovědi tohoto svědka dne

27. 6. 2014 nebyla známa jeho výpověď učiněná mimo svědeckou výpověď, jinak by určitě pro objasnění této natolik podstatné věci položila svědkovi konkrétní otázky, které by (resp. odpovědi na ně) mohly pomoci rozpor objasnit. Poukázala přitom na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 30. 9. 2009, sp. zn. 9 Afs 27/2009, podle kterého jsou odpovědi na otázky kladené mimo řádnou svědeckou výpověď důkazním prostředkem získaným v rozporu se zákonem, a nelze je při dokazování použít. Závěrem žalobkyně namítla, že se žalovaný nevypořádal se všemi argumenty žalobkyně uvedenými v jejím odvolání, např. žádným způsobem nereagoval na námitku žalobkyně, že reklama nemusí mít jakýkoliv efekt v roce, kdy byla provedena a setrval na svém stanovisku, že reklama v daném roce efekt neměla. Žalobkyně reklamu prováděla proto, aby získala i další odběratele a aby si u stávajících budovala dobré jméno. Neméně důležitým faktem pro posouzení efektivity reklamy je i skutečnost, že závody rally navštěvují desítky tisíc diváků v případě dlouhých závodů (rally) a tisíce diváků v případě závodů krátkých (sprintrally).

3. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. K otázce rozložení důkazního břemene uvedl, že v daňovém řízení spočívá důkazní břemeno na daňovém subjektu, s výjimkou obsaženou v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, kdy je správce daně povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Prokáže-li správce daně takové nesrovnalosti, unese svoje důkazní břemeno a to se přeneso opět na daňový subjekt. Žalobkyně sice unesla prvotní důkazní břemeno, když správci daně předložila příslušné faktury, smlouvy, doklady o úhradě a následně i DVD záznamy, časopisy a fotografie automobilu s logem daňového subjektu, avšak tyto nebyly způsobilé prokázat uskutečnění deklarovaných plnění dle předložených faktur od deklarovaného dodavatele v deklarovaném rozsahu a ceně. Správce daně následně ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu unesl důkazní břemeno ohledně skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost žalobkyní předložených důkazů, tudíž důkazní břemeno přešlo zpět na žalobkyni, na které bylo, aby prokázala faktickou realizaci předmětných plnění dle předložených faktur jednoznačným a transparentním způsobem, což však žalobkyně neučinila. Žalovaný tak ve shodě se správcem daně dospěl k závěru, že žalobkyně předloženými důkazními prostředky neprokázala, že fakturované reklamní služby byly provedeny dodavateli uvedenými na daňových dokladech, v rozsahu a ceně tam uvedené. Žalovaný ani správce daně nerozporovali skutečnost, že logo daňového subjektu bylo na závodních automobilech umístěno, nýbrž skutečnost, že tato reklama byla výsledkem konkrétních smluvních vztahů mezi žalobkyní a dodavateli, a že je tato fakticky přičitatelná činností žalobkyní deklarovaných dodavatelů. K námitkám žalobkyně ohledně nepřiměřeného rozšiřování důkazního břemene ve vztahu k subdodavatelům reklamních služeb žalovaný uvedl, že na rozdíl od judikatury, na kterou odkazuje žalobkyně, nebyli v nyní projednávaném případě identifikováni faktičtí poskytovatelé předmětných plnění. Za situace, kdy je faktický poskytovatel plnění odlišný od dodavatele deklarovaného dle daňových dokladů, bylo na žalobkyni, aby prokázala skutečnosti podávající jednoznačný a transparentní obraz o dané transakci. Taktéž námitky týkající se neprovedení důkazů svědeckými výpověďmi považuje žalovaný za nedůvodné. Výslech svědka D. G. nebyl proveden z důvodu nadbytečnosti, když správce daně i žalovaný došli k závěru, že by daný výslech do řízení nic nového nepřinesl. V předmětném daňovém řízení žádným způsobem nevyšlo najevo, že by subjekt RUFA – sport měl mít spojitost s žalobkyní či jím

deklarovaným dodavatelem DANDY STEEL. Podle žalovaného nedošlo k porušení procesních práv žalobkyně ani v souvislosti s výpovědí R. B., který byl nejprve vyslechnut v postavení osoby oprávněné jednat za společnost DANDY STEEL s. r. o. a poté v procesním postavení svědka. Závěrem žalovaný vyjádřil přesvědčení, že se adekvátním způsobem vypořádal se všemi námitkám uplatněným žalobkyní v odvoláních proti dodatečným platebním výměrům s tím, že není jeho povinností odpovídat na každou námitku žalobkyně.

4. Krajský soud ve věci již jednou rozhodl, a to rozsudkem ze dne 19. 7. 2018 č. j. 22 Af 66/2017-54 tak, že napadená rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Tento rozsudek byl zrušen rozsudkem NSS ze dne 26. 3. 2020 č. j. 10 Afs 255/2018-39, který nabyl právní moci dne 27. 3. 2020 (dále jen „zrušující rozsudek“). Současně byla věc vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení. V dalším řízení je krajský soud vázán právními závěry NSS vyslovenými ve zrušujícím rozsudku.
5. V dalším řízení krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí a byl vázán obsahem žalobních bodů (§ 75 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění - dále jen „s.ř.s“).
6. Ze správních spisů krajský soud ve vztahu k daňové kontrole za zdaňovací období roku 2011 zjistil, že správce daně zahájil dne 25. 3. 2014 u žalobkyně daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za toto zdaňovací období, při které zjistil, že žalobkyně zahrnuje do daňových nákladů mimo jiné částky za reklamní plnění pořízená od společnosti DANDY STEEL v celkové výši 4 100 000 Kč. Podle uzavřených smluv o reklamě a propagaci se reklama a propagace měly týkat zabezpečení plošné reklamy, reklamního nápisu či loga žalobkyně, včetně jejich umístění na závodních automobilech, případně jiných reklamních plochách dodavatele, a to v době konání automobilových závodů v termínech uvedených ve smlouvě. Jednatel žalobkyně se k věci vyjádřil při jednání se správcem daně dne 14. 5. 2014, kdy uvedl, že logo žalobkyně bylo umístěno na automobilech, v motoristických časopisech a na sportovním kanálu. Reklama se týkala pouze závodní stáje Ruffa sport z Bratislavy, která používá pro jednotlivé závody více vozidel a řidičů. Jednatel žalobkyně předložil 14 kusů DVD nosičů z jednotlivých závodů, publikaci DANDY STEEL – sezóna 2011 a polský motoristický časopis. Správce daně doplnil dokazování výsledkem bývalého jednatele společnosti DANDY STEEL. R. B., který uvedl, že společnost DANDY STEEL s. r. o. poskytovala v roce 2011 pro žalobkyni reklamní služby, kdy jeho společnost tyto služby zprostředkovávala a na samotné výrobě a umístění se nepodílela. Tyto činnosti zajišťovala externě společnost JAZZ TRADE, včetně záznamů ze závodů. Správce daně svědeckou výpověď svědka B. konfrontoval s jeho výpovědí ze dne 20. 3. 2012 v rámci daňového řízení se společností DANDY STEEL, v níž svědek uvedl, že spolupráce s touto společností byla ukončena v roce 2010 a dále z výpisu z účtu zjistil, že v roce 2011 došlo k jedinému finančnímu pohybu mezi DANDY STEEL a JAZZ TRADE, a to dne 31. 1. 2011, což je dříve, než byla uzavřena první smlouva mezi žalobkyní a DANDY STEEL. Správce daně dále zjistil vlastní činností subjekty zabývající se zhotovováním reklamních nápisů a polepováním automobilů a následně dožádal místně příslušné správce daně, ale bylo zjištěno, že žádný z nich loga žalobkyně nevyráběl, ani je nevylepoval na auta. Správce daně zakončil daňovou kontrolu zprávou o daňové kontrole, kterou projednal se žalobkyní dne 6. 4. 2016. Podle protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole vyslovil správce daně závěr, že žalobkyně neprokázala oprávněnost

uplatněných částek v souhrnné výši 4 100 000 Kč zúčtovaných na podkladě dodavatelských faktur od společnosti DANDY STEEL jako daňově účinných výdajů podle § 24 odst. 1 ZDP a že nenašel soulad s faktickým stavem, protože nebyly prokázány skutečnosti, které by osvědčovaly deklarované reklamní a propagační služby od dodavatele DANDY STEEL s. r. o. a že tyto souvisely se zdanitelnými příjmy žalobkyně. Projednání Zprávy o daňové kontrole (dále jen „ZDK“) ukončil správce daně konstatováním, že předmětné náklady ve výši 4 100 000 Kč vylučuje z daňově uznatelných nákladů. V návaznosti na závěry daňové kontroly vydal správce daně dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011, kterým doměřil žalobkyni daň ve výši 850 820 Kč, zrušil daňovou ztrátu 15 715 Kč a uložil žalobkyni povinnost uhradit penále ve výši 170 164 Kč (z doměřené daně) a 157 Kč (z doměřené daňové ztráty). Odůvodnění dodatečného platebního výměru odkazuje na ZDK ze dne 6. 4. 2016. Proti dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, ve kterém uplatnila obdobné odvolací námitky s těmi, které následně tvrdila v žalobě. Zejména protestovala proti způsobu hodnocení důkazů a rozložení důkazního břemene. Uvedla, že v daňovém řízení prokázala existenci smlouvy o reklamě a uskutečnění zdanitelných plnění s tím, že použití reklamy bylo motivováno snahou získat nové zákazníky v oboru svého působení, a to za účelem navýšení tržeb. Dále zdůraznila, že reklama má dlouhodobý účinek, který nelze vyžadovat ihned po její realizaci. Pokud správce daně zkoumal dopad reklamy z roku 2011 na výši příjmů za toto období, je jeho postup přinejmenším podivný. Žalobkyně dále v odvolání vytkla správci daně postup při výslechu svědka B., dále nekontaktování subjektu RUFA – sport, za účelem zjištění, komu reklamu účtoval a neprovedení výslechu svědka G., který vyráběl a lepil reklamní polepy na závodní vozy. O odvolání rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím. Z jeho odůvodnění se podává, že žalovaný nijak nezpochybňoval, že logo žalobkyně bylo umístěno na závodních vozidlech, žalobkyní předložené důkazní prostředky však neprokázaly uskutečnění deklarovaných plnění od dodavatele DANDY STEEL.

7. Ve vztahu ke zdaňovacímu období 2012 krajský soud ze správního spisu zjistil, že dne 14. 5. 2014 proběhlo u správce daně ústní jednání ve věci podání vysvětlení v rámci kontroly daně z příjmů právnických osob mimo jiné za rok 2012, při kterém správce daně konstatoval, že žalobkyně shodně jako v roce 2011 zahrnula do nákladů výdaje na reklamu, tentokrát od dodavatele Insider Solution v celkové výši 3 800 000 Kč vyúčtované žalobkyni 12 daňovými doklady. Správce daně dále konstatoval, že bylo předloženo celkem 12 smluv o reklamě a propagaci s uvedeným dodavatelem, podle kterých se měla reklama a propagace týkat zabezpečení plošné reklamy, reklamního nápisu či loga žalobkyně, včetně jejich umístění na závodních automobilech, případně jiných reklamních plochách dodavatele, a to v době konání automobilových závodů v termínech uvedených ve smlouvě. Jednatel žalobkyně J. F. k dotazu správce daně uvedl, že spolupráci s tímto dodavatelem navázal na závodech. Dodavatel předložil návrh reklamy, včetně jejího umístění a po jeho odsouhlasení ji vyrobil. Reklama byla na kalendářích dodavatele, plakátech, v motoristických časopisech a taktéž na sportovním kanálu. Ohledně řidičů vozidel, na kterých byla reklama umístěna, jednatel odkázal na své vyjádření k dani v roce 2011. Na další dotaz správce daně jednatel žalobkyně uvedl, že měl zakázky po celé Moravě a vyjádřil přesvědčení, že zakázky měl i díky reklamám a že si díky tomu udržoval určitý objem i v letech, kdy je ve stavebnictví krize. Dne 27. 5. 2014 proběhlo druhé ústní jednání, při kterém jednatel žalobkyně předložil správci daně 15 kusů DVD nosičů z

jednotlivých závodů, časopis Rally za červen a říjen 2012, publikaci Insider Solution 2012, reklamní brožuru RUFA Šport Team 2012, kalendář za rok 2012 a označil správci daně webové stránky dodavatele reklamy rufa-sport.sk. Z úředního záznamu ze dne 17. 2. 2015 (č. j. 603684/145/3215-60563-801541) krajský soud zjistil, že správce daně zajistil pro potřeby tohoto daňového řízení písemnosti ze spisového materiálu společnosti Insider Solution. Jednalo se mimo jiné o faktury od dodavatelů BEDMA CONSULTING s.r.o. a Anderas Invest s.r.o., smlouvy o poskytování reklamní a propagační plochy uzavřené mezi uvedenými společnostmi v roce 2012, protokoly o výsledcích jednání dodavatelů společnosti Insider Solution s. r. o. Z těchto listin učinil správce daně závěr, že deklarované reklamní služby dle předmětných dodavatelských faktur od Insider Solution nebyly provedeny ani tímto dodavatelem, ani jeho tehdejšími dodavateli. Správce daně dne 13. 10. 2015 vyslechl bývalého jednatele společnosti Insider Solution Róberta Pavloviče, který uvedl, že se s panem F. (jednatel žalobkyně – poznámka krajského soudu) seznámil na závodech. Následně došlo k uzavření smluv o reklamě, které svědek vyhotovoval a také je za dodavatele podepsal. Propagace spočívala v tom, že reklama žalobkyně bude v médiích, na plakátech, kalendářích, kartičkách. Výrobu a umístění reklamy zajišťovala společnost Anderas, s.r.o., přičemž svědek jednal s jednatelem této společnosti S. Svědek dále uvedl, že v roce 2012 měla společnost Insider Solution s.r.o. zprovozněné internetové stránky, na které dával odkazy a fotky z jednotlivých závodů. Pořízení záznamů z průběhu jednotlivých závodů zajišťovala společnost Anderas s.r.o. Závěrem svědek potvrdil, že společnost Insider Solution s.r.o. poskytla žalobkyni reklamu v takovém rozsahu, jak je uvedeno ve smlouvách a na daňových dokladech. Správce daně následným šetřením u označených subjektů nedospěl k žádnému výsledku prokazujícímu konkrétní okolnosti realizace zdanitelného plnění. Na základě výsledků daňové kontroly zvýšil správce daně žalobkyni základ daně o částku 4 052 074,60 Kč, z nichž se tohoto řízení týká toliko částka 3 800 000 Kč, zahrnutá žalobkyní v daném zdaňovacím období mezi náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Formálně správce daně zohlednil výsledky daňové kontroly ve vydaném platebním výměru, ve kterém doměřil žalobkyni daň z moci úřední ve výši 346 370 Kč, dodatečně zrušil daňovou ztrátu z příjmů a uložil žalobkyni uhradit penále. Proti platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, ve kterém uvedla obdobné námitky s těmi, které následně uplatnila v žalobě a které se vesměs shodují s odvolacími námitkami proti platebnímu výměru za rok 2011. O odvolání rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím, kterým odvolání zamítl a napadený platební výměr potvrdil. Taktéž odůvodnění napadeného rozhodnutí se z větší části shoduje s prvním napadeným rozhodnutím týkajícím se roku 2011, žalovaný zde taktéž zdůraznil, že nezpochybňoval skutečnost, že logo žalobkyně bylo umístěno na závodních vozidlech, na druhou stranu však předložené důkazy (DVD, fotografie, časopisy) nijak automaticky neprokazují uskutečnění deklarovaných plnění dle předmětných dodavatelských faktur od dodavatele Insider Solution v deklarovaném rozsahu a ceně. Ve shodě se správcem daně považoval žalovaný za nevěrohodné vynakládání vysokých částek za reklamu vedoucích až k zápornému hospodářskému výsledku při zjištění, že žalobkyně získává zakázky převážně na základě výběrových řízení, dále od personálně propojených osob (VIATOP MORAVA s.r.o.) nebo od odběratelů, kterým služby poskytovala již v předcházejícím roce. Vzhledem k objemu zakázek od těchto subjektů, na kterých se reklama nemohla projevit, se podle žalovaného nemohlo v případě reklamy jednat o daňově uznatelný náklad. Současně žalovaný uzavřel, že se žalobkyni v průběhu řízení nepodařilo prokázat, kdo reklamu fakticky uskutečnil.

8. Podstatou žaloby je otázka rozložení důkazního břemene mezi žalobkyni a žalovaného, když podle žalobkyně správní orgány také nesprávně vymezily rozsah dokazovaných skutečností a tím způsobily nepřezkoumatelnost svých rozhodnutí.
9. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *„Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.“*
10. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu: *„Správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.“*
11. Výkladem těchto ustanovení, resp. rozložením důkazního břemene v daňovém řízení se opakovaně zabýval NSS. Odkázat lze například na rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, ve kterém zdejší soud popsal rozložení důkazního břemene následovně: *„Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). [...] Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. cit. rozsudek č. j. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS č. j. 1 Afs 39/2010 - 124, či č. j. 2 Afs 24/2007 - 119).“* K obdobným závěrům dospěl NSS i např. v rozsudcích ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 - 70, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016 - 60, či ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62.
12. Žalobkyně v souvislosti s žalobou tvrzeným nesprávným rozložením důkazního břemene poukázala na judikaturu NSS, mj. na rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007 č. j. 5 Afs 129/2006-142. Jak však již vyslovil NSS ve zrušujícím rozsudku (bod č. 9), byla ve věci situace v podstatných rysech jiná, než je situace nynější žalobkyně. Spor byl o to, zda daňový subjekt (který se živil prováděním stavebních prací) přijal plnění (pomocné stavební práce) od subdodavatelů. NSS tehdy zdůraznil, že sám daňový subjekt nemohl jen se svými zaměstnanci výstavbu zvládnout, krom toho mnozí jeho subdodavatelé potvrdili, že práce provedli a peníze přijali. Nelze tedy upírat daňovému subjektu právo uplatnit výdaje jen kvůli formálním nesrovnalostem

v předložených listinách a kvůli tomu, že někteří subdodavatelé pak nesplnili své daňové povinnosti (nepřiznali příjmy). Podle tehdejšího závěru NSS nemůže být důvodem pro závěr

o tom, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, „*skutečnost, že osoby odlišné od stěžovatele nesplnily svoji zákonnou povinnost a nepodalily daňová přiznání*“. V nynější věci nespočívají pochybnosti správce daně v tom, že by *nesporní* dodavatelé nesplnili svou daňovou povinnost, nýbrž tom, že dodavatelé (tj. ti, kdo skutečně provedli reklamní služby) zůstali i po dokazování *sporní*.

13. Obdobně shledal NSSve zrušujícím rozsudku pro nyní posuzovanou věc jen částečně použitelný judikát NSS sp. zn. 9 Afs 30/2007-73, podle kterého (*pokud daňový subjekt prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, než 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*). Citovaný závěr však obsahuje ještě dodatek, podle něž výdaje budou daňově uznatelné jen za předpokladu, že daňový subjekt bez jakýchkoli pochybností prokáže jak jejich skutečné vynaložení, tak i to, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů. Jedná se – slovy devátého senátu – o *situaci krajní*, v níž musí daňový subjekt dokázat *veškeré skutečné okolnosti, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci (viz bod [11] zrušujícího rozsudku)*. NSS ve zrušujícím rozsudku k této odkazované judikatuře vyslovil, že její optikou je v posuzované věci nezbytné vyhodnotit, zda žalobkyně přinesla jednoznačný a nespochybnitelný obraz o sporných transakcích.
14. Obdobně NSS ve zrušujícím rozsudku odmítl jako nepřiléhavou i další judikaturu zmiňovanou žalobkyní v souvislosti s její žalobní argumentací, a to rozsudky NSS sp. zn. 9Afs 11/2011, sp. zn. 8 Afs 144/2014, 5 Afs 29/2012, sp. zn. 5 Afs 109/2013 (v podrobnostech body [14] - [18] zrušujícího rozsudku).
15. Krajský soud tedy při opětovném posouzení věci za současného respektování závěrů NSS vyslovených ve zrušujícím rozsudku primárně posuzoval otázku prokázání uznatelných výdajů a přenos důkazního břemene mezi žalovaným a žalobkyní.
16. V souzené věci bylo uskutečnění zdanitelného plnění podrobno pečlivému zkoumání a dokazování ze strany správce daně. Jak vyplývá ze smluv o reklamě a propagaci, které žalobkyně uzavřela s prokázanými obchodními partnery, bylo předmětem smluv „*zabezpečení plošné reklamy*“, na závodním vozidle, tedy nikoliv to, že se reklama fakticky objevila na závodních vozech při automobilových soutěžích, event. jiných reklamních plochách, v časopisech či na televizním kanálu. K faktické *realizaci* zabezpečení reklamy dle smlouvy (tj. v podstatě tedy zprostředkování) se vztahovaly pochybnosti správce daně a také důkazní řízení, které bylo ve věci vedeno. Správce daně tedy od počátku zpochybňoval poskytnutí služby oběma společnostmi označenými žalobkyní jako dodavateli zdanitelného plnění.

17. V této souvislosti se krajskému soudu jeví pro věc přílehlavým judikát NSS sp. zn. 5 Afs 109/2013, podle kterého „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.“ V nyní projednávané věci správce daně zpochybnil, a to zejména výsledky jednání obou dodavatelských subjektů, s nimiž měla žalobkyně uzavřené smlouvy o „zabezpečení“ plošné reklamy, jakož i navazujícím šetřením, že by se tyto subjekty na výsledku plnění jakkoliv podílely. Za této situace přešlo důkazní břemeno na žalobkyni, která měla možnost v obou případech transakce vysvětlit a předložit ucelený soubor důkazních prostředků svědčících o tom, že uplatněné výdaje byly daňově účinné, i když na podkladě jiných skutkových okolností. Daňové orgány žalobkyni daly dostatečný prostor k unesení jejího důkazního břemene. Žalobkyně však tuto svou povinnost neunesla.
18. Na základě uvedeného vyhodnocení krajský soud neshledal první žalobní bod důvodný. Pro úplnost soud doplňuje, že skutečnost, že jednatele obou společností, tj. DANDY STEEL a Insider Solution potvrdili dodání reklamy, je v návaznosti na shora uvedené nedostatky zcela nedostačující, neboť tyto subjekty ač se zavázaly k „zabezpečení“ plošné reklamy, nebyly schopny popsat řetězec subdodavatelských subjektů, resp. uvést relevantní skutečnosti vedoucí k vlastnímu uskutečnění reklamy, které by byly ověřitelné a vytvořily by konkrétní obraz o provedení a umístění reklamy. Pokud tyto subjekty uvedly nějakého subdodavatele, jeho účast na realizaci plnění nebyla dalším šetřením správce daně prokázána. V této souvislosti je třeba podotknout, že dle obsahu správních spisů byla tato navazující šetření správce daně velmi obsáhlá a podrobná. Pokud žalobkyně namítla, že se správce daně nezabýval jejím odkazem na internetové stránky www.rufa-sport.sk, krajský soud v uvedeném neshledal nedostatky důkazního řízení, neboť samotný odkaz na internetové stránky bez dalšího nezavazuje správce daně k tomu, aby vedl dokazování tímto směrem, když z uzavřených smluv, ani z výslovného tvrzení žalobkyně či jednatele dodavatelských společností neplynulo, že by slovenský subjekt Rufa-sport byl faktickým dodavatelem reklamy.
19. V dalším žalobním bodě žalobkyně brojila proti neuznání účelně a prokazatelně vynaložených nákladů podle § 24 ZDP jen proto, že subdodavatelé neměli mezi sebou řádně uzavřené smlouvy. V této souvislosti poukázala opět na judikaturu NSS, a to rozsudky sp. zn. 9 Afs 11/2011 a 5 Afs 129/2006. Krajský soud již výše zmínil závazný názor NSS ve zrušujícím rozsudku o nepřípadnosti použití těchto judikátů v posuzované věci. K tomuto žalobnímu tvrzení NSS dále ve zrušujícím rozsudku (bod [22]) uvedl, že samotná skutečnost, že zboží či služby byly pořízeny, sama o sobě nevede k uznatelnosti uplatněného výdaje. Naopak daňový subjekt musí prokázat, že „vynaložil výdaje právě takovým způsobem, jak tvrdil prostřednictvím předložených účetních dokladů, nebo jak dostatečně určitě tvrdil o jinak uskutečněné transakci s věrohodným vysvětlením k nesprávnosti účetních dokladů“. Ačkoli je

samotné pořízení zboží nebo služeb nepochybné, nemusí správce daně výdaj uznat, jestliže daňový subjekt toto své důkazní břemeno neunes. Rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2018, čj. 4 Afs 1/2018-48, *ELIO Slezsko* (šlo o úpravu svahu skládky provozované daňovým subjektem), se rovněž zabýval situací, v níž práce neprovedl žádný ze subdodavatelů ve zjištěném dodavatelském řetězci, faktické provedení prací však zpochybněno nebylo (svah skládky byl upraven). Ani v takovém případě nemohou být výdaje automaticky uznány jen proto, že „někdo dotčené práce provést musel“. Pokud totiž práce neprovedl žádný ze zjištěných dodavatelů, ale někdo jiný, vyvstává v některých případech s ohledem na povahu plnění otázka o skutečném rozsahu těchto prací, a tedy výdaji, který má být uznán. Posuzovanou věc žalobkyně lze shledat obdobnou. Také nyní posuzovaná zdanitelná plnění zůstala v obou případech co do skutečného rozsahu neobjasněna. Ani tento žalobní bod proto krajský soud důvodným neshledal.

20. V další části žaloby brojila žalobkyně proti konkrétním úkonům správce daně v rámci dokazování, a to především pokud šlo o neprovedení svědecké výpovědi D. G. a způsob opatření odpovědí R. B. ještě před jeho svědeckým výsledkem. Žalovaný se se shodnými odvolacími námitkami vypořádal v bodech 67 a 51, 52 prvního z napadených rozhodnutí. Krajský soud vypořádání těchto námitek žalovaným shledal srozumitelným, přezkoumatelným a v kontextu provedeného řízení logickým. Žalobkyně v podané žalobě odůvodnění žalovaného žádným nosným způsobem nerozporovala, toliko setrvala na svém předchozím tvrzení učiněném v rámci správního řízení. Za této situace krajský soud nemá, co by k věci víc uvedl, když dospěl k závěru, že vypořádání žalovaného k těmto odvolacím námitkám učiněné v odůvodnění rozhodnutí lze plně akceptovat.
21. V závěrečném žalobním tvrzení žalobkyně namítla, že se žalovaný nevypořádal s částí odvolacích námitek, která se týkala jejího tvrzení, že reklama v roce své realizace nemusí mít jakýkoliv efekt, neboť k němu může dojít až následně a že je také pro posouzení racionálního základu reklamy nezbytné znát sledovanost auto-moto sportu ve společnosti a množství odvysílaných časů v rámci televizních přenosů.
22. Krajský soud toto žalobní tvrzení považuje za zcela nepřiléhavé, neboť správce daně ani žalovaný náklady žalobkyně jako výdaj ve smyslu ust. § 24 ZDP neuznali, a proto ani nepřistoupili k vyhodnocení efektu reklamy pro žalobkyni. ZDK za zdaňovací období r. 2012 sice obsahuje vyhodnocení vlivu reklamy na žalobkyni realizované zakázky, tato část ZDK se však nepromítla do samotných rozhodnutí, když v obou je výslovný závěr o neuznatelnosti vynaložených výdajů ve smyslu § 24 ZDP pro spornost transakce. Jak vyslovil NSS v rozsudku sp. zn. 7 Afs 138/2018, jenž se týkal skutkově obdobné věci (smluvním partnerem žalobce byla i v tomto případě společnost DANDY STEEL s.r.o.), *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 posuzované věci se dodavatelé žalobkyně zavázali „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 X a zmínka o závislosti na omamných látkách, který byl formálně X od X), 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 (srov. rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 138/2018, bod [20]).

23. Krajský soud doplňuje, že z obsahu správních spisů v nyní souzené věci vyplývá tak blízká podobnost skutkového stavu, že skutkové okolnosti v obou věcech lze označit téměř za totožné. Neshledává proto žádné nejen skutkové, ale ani právní důvody, pro které by se měl v této věci jakkoliv odklonit od závěrů přijatých ve věci sp. zn. 7 Afs 138/2018.
24. Současně krajský soud ve vztahu k druhému napadenému rozhodnutí, v němž byla dodavatelem žalobkyně společnost Insider Solution, zdůrazňuje předně zcela totožné znění smluv o „zabezpečení“ plošné reklamy uzavřených mezi žalobkyní a společností Insider Solution, jakož i obdobné obecné tvrzení jednatele této společnosti pana P., kdy i jím uvedené okolnosti realizace smluv se po prověření správcem daně ukázaly jako neprokazatelné (jednatel společnosti P. označil za subdodavatele reklamy společnosti BEDMA CONSULTING s.r.o. a Andreas Invest s.r.o., dle výsledku jednatele společnosti Andreas Invest s.r.o. M. S. tato společnost dodala pouze reklamní plochu, zatímco vlastní provedení reklamy měla opatřit druhá ze jmenovaných společností. Jednatel společnosti BEDMA CONSULTING s.r.o. M. B. označil za zprostředkovatele M. M., který měl za společnost BEDMA CONSULTING s.r.o. jednat. Svědek M. označil za dalšího subdodavatele společnost BEON LOGISTIC CZ, avšak z policejního záznamu o vysvětlení jednatelky společnosti BEON LOGISTIC CZ J. S. vyplynulo, že nezná ani jednatele společnosti BEDMA CONSULTING, ani společnost Insider Solution. Po provedení těchto šetření na opakované předvolání správce daně již nikdo za společnost Insider Solution nereagoval).

25. Na základě shora uvedené argumentace krajský soud shrnuje, že v nyní souzené věci ve vztahu k oběma smluvním dodavatelům žalobkyně nebyla prokázána přímá vazba jednotlivých plnění od zadavatele po vlastníka závodního vozidla. Žalobkyně nebyla nucena prokazovat skutečnosti týkající se vztahů mezi jinými daňovými subjekty, o nichž by neměla a nemusela mít povědomí. Jestliže však byl zásadním způsobem zpochybněn výchozí důkazní prostředek k existenci uplatňovaných plnění – „zabezpečení“ reklamy, není bez souvislosti rovněž to, že ani z jiných důkazních prostředků vztahujících se k dalším tvrzeným zprostředkovatelům neplynou žádné skutečnosti ve prospěch žalobkyně. Naopak provedené důkazy, jako celek a ve svých vzájemných vazbách plně odůvodňují závěry správních orgánů v obou posuzovaných případech.
26. Na základě shora uvedeného krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl v souladu s ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání v souladu s ust. § 51 odst. 1 s.ř.s.
27. O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalovanému v tomto řízení podle obsahu soudního spisu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku nejsou přípustné opravné prostředky. To neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu nebo uplatňuje-li stěžovatel stížní body, které napadají závěry o otázkách, k nimž se Nejvyšší správní soud v předcházejícím zrušovacím rozsudku dosud nevyjadřoval – v tom případě je možno podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Ostrava 26. listopadu 2020

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu