



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Tomáše Foltase a Mgr. Lenky Krupíčkové v právní věci žalobce: **DOMINOTRANS OPAVA s. r. o.**, se sídlem Hlavní 88/129, Opava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 3. 2018, č. j. 22 Af 19/2017 - 43,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 3. 2018, č. j. 22 Af 19/2017 - 43, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Žalovaný se kasační stížností domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), jímž bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 12. 2016, č. j. 54286/16/5200-11434-707700 a věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný uvedeným rozhodnutím potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, Územní pracoviště v Opavě (dále jen „správce daně“) ze dne 4. 2. 2016, č. j. 338347/16/3216-50521-804919, kterým správce daně žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob o částku 180 500 Kč, z níž žalobci vznikla povinnost uhradit penále dle § 251 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), ve výši 36 100 Kč (dále také „dodatečný platební výměr“). Žalobci byla doměřena částka daně stanovena na základě zprávy o daňové kontrole ze dne 2. 2. 2016, č. j. 216844/16/3216-60561-802569. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce neoprávněně snížil základ daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011 o částku 950 000 Kč, která byla žalobcem vynaložena na úhradu

zabezpečení plošné reklamy na závodním automobilu v době konání konkrétních závodů na území České republiky. Tuto službu měla žalobci poskytnout společnost DANDY STEEL s. r. o. (nyní v likvidaci, pozn. soudu, dále jen „DANDY STEEL“). Žalobce uvedenou částku uplatnil jako daňově účinný náklad, přičemž oprávněnost takového postupu správci daně doložil smlouvami o reklamě a propagaci uzavřenými s DANDY STEEL ze dne 10. 11. 2011, 22. 11. 2011 a 29. 11. 2011, odpovídajícími fakturami č. 5133, 5141 a 5147, dále fakturami č. 5066, 5106 bez podkladových smluv, bankovními výpisy a 2 ks DVD záznamů automobilových závodů, z nichž je patrné provedení reklamy na závodních vozech RUFA Šport team. Správce daně za účelem zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu dožádal místně příslušného správce daně společnosti DANDY STEEL. Dožádaný správce daně však nemohl v účetnictví této společnosti prověřit žalobcem předložené doklady z důvodu její nekontaktnosti. Před ukončením daňové kontroly, která u této společnosti probíhala rovněž za zdaňovací období roku 2010, se jednatelem společnosti stala osoba s bydlištěm v sídle obecního úřadu v Hulíně, která se daňovým povinností vyhýbá. Správce daně proto dne 11. 11. 2014 vyslechl tehdejšího jednatele předmětné společnosti Radima Blahutu, který potvrdil, že žalobcem předložené faktury vystavil a zaúčtoval. Správce daně však svědeckou výpověď neosvědčil jako důkaz pro rozpor s dřívějšími tvrzeními svědka učiněnými i při výslechu na PČR v Olomouci z let 2012 a 2013 stran jeho spolupráce s jeho dodavatelem, společností JAZZ TRADE s. r. o. (již vymazána z veřejného rejstříku, pozn. soudu, dále jen „JAZZ TRADE“), která měla pro DANDY STEEL zajišťovat provedení reklamy včetně propagačních materiálů, jež byla následně zprostředkována žalobci. V dřívějších výpovědích totiž uvedl, že spolupráce s JAZZ TRADE probíhala od března do prosince 2010 a že sám se svojí činností skončil po roce 2010, kdežto při svědecké výpovědi ze dne 11. 11. 2014 uvedl, že JAZZ TRADE v roce 2011 zajišťovala reklamu pro DANDY STEEL. Správce daně uznal ohledně této skutečnosti dřívější výpovědi jako věrohodnější z důvodu kratšího časového odstupu od období spolupráce s JAZZ TRADE. Výpovědi ze dne 11. 11. 2014 bylo rovněž popřeno tvrzení jednatele žalobce, že jej jednatel DANDY STEEL seznámil s lidmi z RUFA Šport teamu. Svědek Blahuta totiž dle svého tvrzení s RUFA Šport teamem nikdy nejednal, a proto ani setkání jednatele žalobce nezprostředkoval. Správce daně prověřoval společnost JAZZ TRADE, která měla pro dodavatele žalobce zajistit předmětnou reklamní službu. Z výslechu jednatele této společnosti pana X Matyáše provedeného dne 11. 8. 2015, který byl jednatelem v rozhodném období roku 2011, zjistil, že JAZZ TRADE vůbec žádnou činnost po tuto dobu nevyvíjela. Jednateli JAZZ TRADE společnost DANDY STEEL nic neříkala. Na základě těchto zjištění správce daně uzavřel, že žalobce předloženými důkazními prostředky neprokázal zprostředkování reklamních služeb, které mu měly být poskytnuty subjektem uvedeným na daňovém dokladu, tj. společností DANDY STEEL, v rozsahu, ceně a čase tam uvedeném. Správce daně nepochybnil provedení a realizaci reklamy, ale zpochybnil, že její provedení zabezpečil žalobcem uváděný dodavatel, a proto žalobce vyzval výzvou ze dne 4. 9. 2015 k prokázání oprávněnosti uplatněných nákladů tak, aby prokázal jak realizaci služby, tak jejího dodavatele. Žalobce však správci daně žádné další podklady nedoložil, daňová kontrola byla ukončena a vydán dodatečný platební výměr. Proti dodatečnému platebnímu výměru se žalobce bránil odvoláním, které žalovaný výše uvedeným rozhodnutím zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil.

pokračování

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke krajskému soudu, v níž namítal, že žalovaný a správce daně nesprávně posoudili, zda žalobce unesl důkazní břemeno. Správce daně svým postupem nepřípustně rozšířil důkazní břemeno o skutečnosti, které se dotýkají zcela jiných daňových subjektů a které nebyl žalobce jako daňový subjekt povinen prokazovat. Veškeré relevantní skutečnosti byly prokázány výsledkem jednatele jeho dodavatele ze dne 11. 11. 2014, který přesně popsal charakter obchodního vztahu s žalobcem. Jediná skutečnost, která nebyla tímto výsledkem potvrzena, bylo seznámení jednatele žalobce s lidmi z RUFA Šport teamu, což je s ohledem na časový odstup pochopitelné. Všechny další skutečnosti, které svědek uváděl o spolupráci s jeho obchodními partnery, představují oblast, o níž žalobce nemá žádné povědomí, nemůže do ní jakkoliv zasáhnout a ani o ní nic netvrdil. Podle žalobce měla být svědecká výpověď osvědčena jako důkaz. Pokud tomu tak nebylo, nemůže být výpověď použita v neprospěch žalobce. Pro žalobce nebylo podstatné, z jakého titulu byl dodavatel oprávněn nabízet reklamní služby, ale jen to, že reklamní služby byly provedeny podle smluv. Žalobce nikdy netvrdil, že samotné umístění loga na automobil provedl dodavatel. Žalovaný ve svém rozhodnutí rovněž podle žalobce nepřípustně rozšířil i důvody, které vedly k zamítnutí odvolání. Argumentoval tím, že žalobce nedoložil tvorbu a výši ceny plnění, přičemž tyto okolnosti nebyly správcem daně hodnoceny a ani je po žalobci nepožadoval. Správce daně pouze požadoval, aby žalobce prokázal poskytnutí služby dodavatelem. Závěrem žalobce uvedl, že mu nelze přičítat nedostatky a nesrovnalosti v obchodních řetězcích mezi jednotlivými subjekty, které nemohl ovlivnit, aby následně správce daně dospěl k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno. Kontrolní závěry správce daně byly založeny na přetrvávajících pochybnostech, nikoliv na reálných podkladech.

[3] Krajský soud konstatoval, že z obsahu správního spisu nevyplývá, že by se správce daně jakkoliv zabýval rozsahem a cenou plnění, které měl pro žalobce zajistit dodavatel. Správce daně přesto na žalobce přenesl stran těchto skutečností důkazní břemeno, aniž by definoval, z jaké skutkové verze jeho pochybnosti vyplývají. Pochybnost ve vztahu k rozsahu a ceně poskytnutých služeb plyne pouze z pochybnosti o tom, že žalobcem deklarované plnění poskytla společnost DANDY. Oproti tomu žalovaný dospěl k závěru, že nabídnutá a sjednaná výše reklamního plnění nekorespondovala s dohodou obchodních partnerů, neboť uzavřené smlouvy cenu reklamního plnění neupravují. Krajský soud žalovanému a správci daně vytkl nezákonný postup při přenesení důkazního břemene na žalobce s tím, že správce daně měl nejpozději ve výzvě ze dne 4. 9. 2015 vymezit jednoznačné pochybnosti o správnosti či úplnosti žalobcem předložených dokladů. Nelze totiž bez dalšího vycházet jen z toho, že jsou dány pochybnosti o dodavateli plnění. Krajský soud dále uvedl, že správce daně a žalovaný nesprávně stanovili obsah rozhodných skutečností pro správné zjištění a stanovení daně, neboť nerespektovaly hmotněprávní podmínky pro uznání výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, jako položky snižující základ daně. Krajský soud poukázal na rozdíly koncepce daně z příjmů a daně z přidané hodnoty a odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142. Žalobce splnil svou prvotní 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 však byl nesprávný a nezákonný, vycházející z nesprávného východiska, že daňový

subjekt musí 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 předkládá jako důkaz k prokázání tvrzeného skutkového stavu. Pokud v projednávaném případě nebylo zpochybněno vynaložení výdajů a ani to, že žalobci bylo plnění poskytnuto, není z hlediska důkazní povinnosti žalobce rozhodné, zda předmětná plnění byla poskytnuta právě společností DANDY STEEL a odkázal na rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2014, č. j. 5 Afs 109/2013 - 31 a ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73.

II.

[4] Včas podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku krajského soudu z důvodů, jež lze podřadit pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatel má za to, že ve výzvě ze dne 4. 9. 2015 byly formulovány zcela konkrétní pochybnosti stran předmětných plnění, a proto na základě ní došlo zákonným způsobem k přenesení důkazního břemene zpět na žalobce. Správce daně v souladu s § 92 odst. 5 daňového řádu prokázal pochybnosti ohledně žalobcem předložených důkazních prostředků. Stěžovatel je názoru, že k přenosu důkazního břemene by postačovala již jen prokázaná pochybnost správce daně o tom, že předmětné plnění poskytla osoba deklarovaná jako dodavatel na předložených daňových dokladech. Vzhledem k tomu, že tato pochybnost byla prokázána, je zde nutně i pochybnost o tom, v jakém rozsahu a ceně mělo být plnění poskytnuto. Žalobce na výzvu ze dne 4. 9. 2015 nereagoval, důkazní břemeno neunesl, neboť nedokázal ztotožnit dodavatele předmětného plnění. K závěru krajského soudu, že žalovaný vycházel z nedostatečně zjištěného skutkového stavu ohledně rozsahu a ceny předmětného plnění, stěžovatel uvedl, že toliko detailněji popsal provedené důkazy a hodnocení a odkázal na rozsudek NSS ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015 - 71, dle něž je k upřesnění odůvodnění oprávněn.

[5] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, dle kterého byl nesprávně vymezen okruh potřebných dokazovaných skutečností. Nelze rezignovat na určení skutečného dodavatele posuzovaného plnění. Krajský soud interpretoval výše citovaný rozsudek NSS č. j. 5 Afs 109/2013 - 31 nesprávně a k jeho interpretaci poukázal na rozsudek ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017 - 31. Není ve výjimečných případech nezbytně nutné, aby plnění bylo fakticky poskytnuto tou osobou, která je deklarována jako dodavatel na předložených daňových dokladech. V takovém případě je však povinností daňového subjektu prokázat, kdo byl pravým dodavatelem daného plnění. Totéž platí ve vztahu k závěrům dle rozsudku NSS č. j. 9 Afs 30/2007 - 73. Stěžovatel rozporuje i to, že by žalobci měl, v případě neprokázání výdajů tak, jak je uplatňuje, uznat skutečně vynaložené náklady v určité minimální výši, neboť uvedený postup je možný jen v případě stanovení daně podle pomůcek, k tomu odkázal na rozsudek NSS ze dne 16. 7. 2009, 1 Afs 57/2009 - 83. Důsledkem neunesení důkazního břemene, které na daňový subjekt správce daně přeneše poté, co prokáže důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazů předložených daňovým subjektem, nemůže být povinnost správce daně přejít na stanovení daně podle pomůcek a o určitou uznanou minimální výši snížit výnosy, které vstupují do základu daně.

pokračování

[6] Žalobce navrhuje zamítnutí kasační stížnosti a odkazuje na důvody uvedené v žalobě. Má za to, že dokázal ztotožnit dodavatele předmětného plnění, neboť tehdejší jednatel společnosti DANDY STEEL svojí svědeckou výpovědí potvrdil, že žalobcem předložené doklady sám vystavil a zaúčtoval. Veškeré pochybnosti stěžovatele jsou na straně dodavatele, nikoliv žalobce. Žalobce prokázal ty skutečnosti, které sám tvrdil. V této souvislosti žalobce uvádí, že veškeré stěžovatelem odkazované rozsudky NSS a jejich závěry se vztahují k situacím, v nichž pochybnosti správce daně vznikly už o vztahu daňového subjektu a jeho bezprostředního dodavatele. Skutkový stav v nyní posuzované věci je však odlišný, neboť veškerá zjištění správce daně se týkala vztahu dodavatele žalobce k jeho obchodním partnerům.

III.

[7] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[8] Kasační stížnost je důvodná.

[9] Krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného, neboť měl jiný právní názor na přenos důkazního břemene stran rozsahu a ceny poskytnutých služeb, které žalobce uplatňoval jako výdaj dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[10] 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.“*

[11] Podle § 92 odst. 4 daňového řádu *„Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.“*

[12] 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.“*

[13] Výkladem těchto ustanovení, resp. rozložením důkazního břemene v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval. 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, čj. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 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. 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. 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. 1 Afs 39/2010 - 124, či č. 2 Afs 24/2007 - 119).“ K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud 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.

[14] Nejvyššímu správnímu soudu je z úřední činnosti známa jeho vlastní judikatura k daňové uznatelnosti nákladů souvisejících s realizací reklamy na soutěžních vozech při automobilových soutěžích, resp. k tvrzeným nárokům na odpočet DPH v souvislosti s tímto plněním. Vhodné je zmínit případy, v nichž se různým způsobem objevuje osoba jednatele žalobce (p. Hrabec), nikoli však v pozici statutárního orgánu zadavatele reklamy, ale v pozici majitele soutěžního vozu, na který byla reklama umístěna. Ve věci týkající se DPH a završené rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 Afs 328/2017 - 66, byl ke kasační stížnosti žalobce zrušen zamítavý rozsudek krajského soudu. Vlastníkem soutěžního vozidla byl pan Hrabec a skutkovým důvodem kasace bylo odlišné vyhodnocení výpovědi pana Hrabce a jednatele společnosti Carenex s. r. o., u které si koncový odběratel objednal službu. Částečně z jiného úhlu pohledu se skutkově obdobným případem zabýval Nejvyšší správní soud ve věci ústící v jeho rozsudek ze dne 27. 9. 2018, č. j. 3 Afs 147/2017 - 41. Řetězec plnění, ze kterého byl následně uplatňován koncovou fyzickou osobou nadměrný odpočet DPH a na jehož počátku měl stát pan Hrabec jako majitel vozidla a mezičlánkem měla být (vedle jiných nekontaktních společností) společnost Carenex s. r. o. byl nahlížen optikou účasti koncového odběratele na daňovém podvodu a v řízení bylo zkoumáno, zda o něm koncový odběratel měl a musel vědět.

[15] Rozsudkem ze dne 31. 5. 2018, č. j. 7 Afs 120/2017 - 28, bylo ke kasační stížnosti žalovaného zrušeno rozhodnutí krajského soudu ve věci daně z přidané hodnoty, kdy nárok na odpočet uplatňovala fyzická osoba - spolujezdec pana Hrabce, z plnění od společnosti Carenex s. r. o., které mělo být subdodavately plněno společnostmi Sparrow Racing s. r. o. (jednatelem pan Hrabec), resp. přímo panem Hrabcem. Kasační soud v případě DPH uzavřel o pouze formálním vložení společnosti Carenex s. r. o. do řetězce plnění a rovněž konstatoval, že to byl pan Hrabec, kdo fakticky vyhotovoval předmětné reklamy, neboť k tomu měl potřebné vybavení. Skutkově související věc týkající se daně z příjmů fyzických osob však měla jiné procesní vyústění a byla završena rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 7. 2018, č. j. 5 Afs 132/2017 - 29, kterým byla zamítnuta kasační stížnost žalovaného proti zrušujícímu rozsudku krajského soudu.

pokračování

Důvodem doměrku bylo, že reklamu dodala osoba odlišná od deklarovaného dodavatele, přičemž však existence plnění nebyla zpochybněna. Nejvyšší správní soud upozornil na odlišnosti v rozsahu rozhodných skutečností pro účely posouzení zákonnosti doměření té které daně s důrazem na faktické uskutečnění zdanitelného plnění a úhradu za takové plnění. Stěžovateli pak v dalším řízení uložil zabývat se otázkou ekonomické efektivity předmětného plnění, popř. opodstatněností navýšení ceny v dodavatelském řetězci.

[16] Související věcí, vycházející z obdobného skutkového základu jako nyní, avšak týkající se odpočtu daně z přidané hodnoty, se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018 - 24, kterým zrušil ke kasační stížnosti žalovaného rozsudek krajského soudu, který předtím zrušil rozhodnutí stěžovatele o odvolání ve věci DPH, s potřebou pokusit se odstranit rozpor mezi výpovědí Radima Blahuty v rámci daňové kontroly a při podání vysvětlení před Policií ČR. Nejvyšší správní soud uzavřel, že „se s krajským soudem shoduje v obecném východisku, že v případě, kdy je výpověď svědka v rozporu s jinými důkazy provedenými v daňovém řízení (např. listinné důkazy zaznamenávající výpověď téže osoby v jiném řízení), není možno bez dalšího konstatovat nevěrohodnost takové výpovědi. Rozpory panující ve výpovědích svědka je třeba odstranit, nejčastěji prostřednictvím výslechu, při němž budou svědku předestřena jeho dřívější vyjádření a umožněno odstranit vzniklé nejasnosti. [...] V souzené věci je však podstatné, že daňové orgány sice výpověď svědka Blahuty označily za nevěrohodnou (a to zejména pro rozpory s jeho dřívějšími výpověďmi a vysvětleními; srov. bod 34 a bod 42 stěžovatelova rozhodnutí), nicméně z odůvodnění rozhodnutí vyplývá, že i přes tento závěr stěžovatel výpověď svědka dále hodnotil, a posuzoval, zda byla s to prokázat, jakým způsobem došlo k realizaci deklarovaného plnění (zprostředkování reklamních služeb). Jakkoli je třeba zohlednit rozdílný okruh rozhodných skutečností v případě nároku na odpočet DPH, oproti daňové uznatelnosti vynaložených nákladů z hlediska daně z příjmů právnických osob, neshledal Nejvyšší správní soud důvod odchytil se od již vysloveného hodnocení výpovědi tohoto klíčového svědka i nyní.

[17] Stěžovatel nesouhlasil s tím, že daňové orgány nesprávně vymezily ve vztahu k účastníkům řízení pro řízení potřebné skutečnosti. Tato námitka je důvodná. Podle názoru krajského soudu správce daně ani stěžovatel nezpochybnili vynaložení uplatněného výdaje žalobcem (1), ani to, že plnění bylo poskytnuto (2). Toto východisko je správné pouze částečně. Zatímco úhrada za tvrzené plnění nebyla předmětem požadavku správce daně na doplnění dokazování, samotné uskutečnění zdanitelného plnění bylo podrobeno podrobnému zkoumání a dokazování, včetně dožádání příslušnému správci daně majitele závodního automobilu. Dodáním služby, za jehož úhradu žalobce uplatnil výdaj, nebylo to, že se reklama fakticky objevila na závodním voze při automobilových soutěžích, ale „umožnění umístění reklamy, reklamního nápisu, loga na závodním automobilu a jiných reklamních plochách v době termínu konání závodu“, jak je vymezeno ve smlouvách o reklamě a propagaci. Právě k tomu, jak probíhalo toto „umožnění“ (materiálně se jednalo nejspíše o zprostředkování) se vztahovaly pochybnosti správce daně, jeho požadavek k doplnění rozhodných skutečností, jakož i důkazní řízení, které bylo ve věci vedeno. V projednávané věci bylo tedy zřetelně správcem daně zpochybněno dodání služby. Nebylo presumováno, že služba byla dodána s důrazem na zjištění, od kterého dodavatele byla služba opatřena. Tím se projednávaná věc liší od krajským soudem poukazované věci završené rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2014, č. j. 5 Afs 109/2013 - 31. Premisou v uvedené věci totiž bylo, že „původní žalovaný ani správce daně nijak

nezpochybnili faktické provedení předmětných dodávek zboží a služeb a dostatečně se nezabývali tím, zda výdaje za ně byly či nebyly prokazatelně vynaloženy. Původní žalovaný v napadeném rozhodnutí opakovaně zdůraznil, že daňové řízení nebylo vedeno ke zjištění, které konkrétní výkony (práce, dodávky materiálu atd.) byly provedeny, ale zda předmětné výkony byly provedeny právě fakturujícími společnostmi, jelikož je nepochybné, že v rámci provozování své podnikatelské činnosti žalobce musel dané výkony provádět nebo si nějak jejich provedení (popř. dodávky materiálu či výrobků) musel zajistit. Správce daně v průběhu kontroly existence předmětných výkonů nezpochybnil, provedenými důkazy však zpochybnil žalobcem deklarovaného dodavatele.“ [podtržení doplněno]. Tak tomu v souzené věci nebylo, neboť správce daně zpochybnil již samo provedení výkonů – poskytnutí služby společností DANDY STEEL.

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

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

[20] Krajský soud stěžovateli opakovaně vytkl, že žalobci nesdělil konkrétní pochybnosti „o rozsahu služeb a ceně“ a pochybnosti měl pouze o tom, že plnění poskytla právě společnost DANDY STEEL. V uvedených kritériích však není podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu protimluv. Aby mohly být u konkrétního plnění posouzeny

pokračování

jeho konkrétní okolnosti (třeba právě jeho cena či rozsah) musí být především prokázáno, že se plnění skutečně reálně uskutečnilo. Nepostačuje pouze formální dokladování toho, že dodavatel a odběratel uzavřeli smlouvu a že s poukazem na takovou smlouvu byly dodavateli poukázány finanční prostředky. Je nezbytné rovněž osvědčit konkrétní faktické okolnosti, za nichž došlo k reálnému uskutečnění plnění – dodání služby. V tomto případě tedy, jakým konkrétním způsobem společnost DANDY STEEL umožnila umístění reklamy na závodních vozech. Teprve poté lze uvažovat o jeho ceně a rozsahu. V daňovém spise jsou založeny Smlouvy o reklamě a propagaci z 10. 11. 2011, 22. 11. 2011, 29. 11. 2011, uzavřené mezi žalobcem a společností DANDY STEEL jako dodavatelem. Dodavatel se zavázal „*umožnit umístění reklamy, reklamního nápisu, loga společnosti na závodním automobilu a jiných dohodnutých reklamních plochách*“. K tomu byl v daňovém řízení vyslechnut tehdejší jednatel společnosti DANDY STEEL pan Blahuta, 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 Blahuty 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 Zemaník 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.

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

učiněný závěr o potenci tohoto důkazního prostředku prokázat reálné uskutečnění plnění, v souvislosti se kterým uplatňuje žalobce daňový výdaj.

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

[23] Nejvyšší správní soud nesdílí pochybnosti krajského soudu stran určitosti výzvy k prokázání skutečností, kterou správce daně vydal dne 4. 9. 2015. Poté, co na str. 1-8 specifikoval jednotlivá zjištění, ze kterých mu vyvstaly pochybnosti, následně uzavřel, že daňový subjekt neprokázal předloženými důkazními prostředky (smlouvy, faktury, DVD záznamy), že fakturované reklamní služby byly vůbec provedeny subjektem uvedeným na daňovém dokladu, tj. společností DANDY STEEL, v rozsahu ceně a čase tam uvedeném. Rozsah, cena a čas plnění představují markanty, prostřednictvím kterých lze zpravidla plnění v podobě služby konkretizovat. Pokud však přetrvává pochybnost, zda se plnění uskutečnilo v souladu s údaji na daňovém dokladu, nelze takto vyjádřený požadavek na konkretizaci plnění považovat za samostatné relevantní skutečnosti, které správce daně uložil daňovému subjektu prokázat a nedostatek vlastních skutkových zjištění k nim pak správci daně vytýkat. To by platilo, pokud by nebylo pochyb, že se předmětné plnění - umožnění umístění reklamy - uskutečnilo. O tom však správci daně přetrvávaly pochybnosti, což vyjádřil dostatečně konkrétně jak ve výzvě ze dne 4. 9. 2015, tak posléze v žalobou napadeném rozhodnutí. Jinými slovy, poukaz na cenu, rozsah a čas plnění sloužil správci daně k vyjádření, že přetrvávají pochybnosti o základních skutkových okolnostech plnění a nešlo o samostatný požadavek jako např. v situaci, kdy toliko cena plnění by vedla k pochybnostem správce daně. Proto nelze přisvědčit krajskému soudu v názoru, že došlo k nezákonnému přenosu důkazního břemene zpět na žalobce.

[24] S poukazem na shora uvedené důvody proto Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, ve kterém je vázán shora vyslovenými právními názory (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[25] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

pokračování

V Brně dne 13. června 2019

Mgr. David Hipšr
předseda senátu