



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobce:

X
sídlem X
X
sídlem X

proti

žalovanému:

Odvolací finanční ředitelství
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 2. 2020, č. j. X.

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se včas podanou žalobou domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a byla potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 10. 1. 2019, č. j. x a č. j. X. Prvostupňovým rozhodnutím č. j. X správce daně žalobci doměřil na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 daň vyšší o částku 57 000 Kč a uložil k úhradě penále ve výši 11 400 Kč. Prvostupňovým rozhodnutím č. j. X správce daně žalobci na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 doměřil daň vyšší o částku 76 000 Kč a uložil k úhradě penále ve výši 15 200 Kč.
2. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, že dne 3. 3. 2017 byla ve vztahu k dani z příjmů právnických osob za roky 2013 a 2014 zahájena s žalobcem daňová kontrola v omezeném rozsahu se zaměřením na faktury č. 201301610 a č. 201400203 přijaté od společnosti X. Na jejím základě správce daně vyloučil výdaje za reklamní služby, neboť žalobce neprokázal oprávněnost jejich uplatnění. Jednalo se o výdaje ve výši 300 000 Kč dle faktury ze dne 29. 10. 2013, č. 201301610, za prezentaci a propagaci žalobce na akci X, konané v X v X dne 23. 11. 2013 podle smlouvy ze dne 25. 10. 2013 a dále výdaje ve výši 400 000 Kč dle faktury ze dne 10. 3. 2014, č. 201400203, za prezentaci a propagaci žalobce na akci X, konané v X v X dne 5. 4. 2014, podle smlouvy ze dne 14. 2. 2014. Na základě pochybností o přijatých fakturách č. X a č. X zaslal dne 7. 12. 2017 správce daně žalobci výzvu k prokázání skutečností. Ve výzvě žalobce vyzval, aby jakýmkoliv způsobem prokázal, že reklamní služby skutečně zajistila a provedla společnost X v rozsahu sjednaném ve smlouvách ze dne 25. 10. 2013, resp. ze dne 14. 2. 2014, a že vynaložené výdaje deklarované fakturami, na kterých je jako dodavatel uvedena společnost X byly uplatňovány v souladu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Výzvou správce daně ze dne 7. 12. 2017 k prokázání skutečností bylo správcem daně přeneseno důkazní břemeno na žalobce, neboť existovaly pochybnosti, že plnění, na něž byly výdaje vynaloženy, byla poskytnuta ze strany v dokladech uvedeného dodavatele X a v rozsahu dle předložených dokladů.
3. Žalovaný v napadeném rozhodnutí v návaznosti na správní judikaturu popsal způsob rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, načež konstatoval, že žalobce předložil formálně bezvadné faktury a smlouvy a doložil jejich úhradu. Správce daně však zjistil rozpor mezi rozsahem reklamního plnění, který byl s žalobcem sjednán v písemných smlouvách a rozsahem reklamního plnění vyplývajícího z předložených daňových dokladů a fotodokumentace. Dále správce daně zjistil, že reklamní plnění na akci X zajišťovala a poskytovala také společnost X (od 24. 4. 2014 evidovaná pod názvem X, kdy například svědek X potvrdil účast společnosti X na zajištění reklamy pro partnery akce včetně žalobce. K akci X správce daně zjistil, že reklamní prezentaci zajišťovala společnost X což potvrdila například i výpověď svědka X. Navíc ohledně této reklamní akce žalobce komunikoval i se společností X.
4. Žalovaný uvedl, že předloženými dokumenty a na návrh žalobce provedenými svědeckými výpověďmi žalobce neprokázal, že reklamní služby byly provedeny tak, jak je deklarováno

na fakturách od dodavatele X. Dle žalovaného nelze rezignovat na určení konkrétního poskytovatele plnění a uznat v rámci dokazování daňový náklad vyplývající z konkrétního dokladu za situace, kdy nebude prokázán skutečný dodavatel a skutečné okolnosti uskutečněné dodávky. V této souvislosti žalovaný odkazoval na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2019, č. j. 1 Afs 19/2019 - 30 a č. j. 1 Afs 20/2019 - 28, ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016 - 35, a ze dne 12. 4. 2018, č. j. 4 Afs 1/2018 - 48.

5. Žalovaný zdůraznil, že v posuzované věci není sporu o tom, zda byla propagace a prezentace žalobce skutečně realizována. Správce daně však dospěl k závěru, že předmětná plnění nemohla poskytnout společnost X. Vzhledem k tomu, že důkazní materiál poskytnutý žalobcem prokazuje, že k poskytnutí reklamy došlo, žalovaný nepovažoval za vyloučené, že reklamu poskytl žalobci ve skutečnosti jiný dodavatel za podstatně odlišných finančních podmínek. Žalovaný tedy nezpochybnil faktické uskutečnění reklam, ale skutečnost, že byla poskytnuta deklarovaným dodavatelem X a rovněž rozsah plnění sjednaný v předložených smlouvách. Správcem daně došlo ke zpochybnění údajů na předložených fakturách do té míry, že nebylo prokázáno, kdo skutečně a v jakém rozsahu předmětné služby poskytl, a žalobce tedy mohl uplatnit tyto náklady dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů pouze v případě, že upřesní, jakým jiným způsobem transakce proběhla, k čemuž však nedošlo.
6. Ze znění smluv o nájmu reklamní plochy ze dne 25. 10. 2013, resp. 14. 2. 2014, předložených žalobcem vyplývá, že dodavatel X měl zajistit pro žalobce pouze zhotovení reklamního panelu a zabezpečit jeho umístění na plochu za účelem vystavení reklamy, loga, obchodní značky nebo obchodního jména nájemce. V předmětu obou smluv však není žádným způsobem specifikována prezentace žalobce na billboardech, letácích nebo reklamních panelech umístěných v Liberci mimo prostory X. Ve smlouvách není ani sjednáno umístění loga na světelných tabulích, na letácích na stolech nebo v okolí ringu v X. Žalobce žádným způsobem neprokázal, že došlo k následné ústní úpravě rozsahu reklamního plnění mezi smluvními stranami a správci daně tak vznikly oprávněné pochybnosti ohledně rozsahu poskytnutého reklamního plnění.
7. Správce daně získal informace o tom, že společnost X je dlouhodobě nekontaktní, od roku 2014 nepodává přiznání k dani z příjmů právnických osob, poslední přiznání k dani z přidané hodnoty podala za zdaňovací období září 2014, rovněž bylo zjištěno, že sídlo společnosti X se nenachází na adrese zapsané ve veřejném rejstříku. Usnesením ze dne 29. 4. 2019, č. j. 9 Cm 103/2015 - 16, došlo ke zrušení společnosti X s likvidací. Jednatel společnosti X pan X odmítl vypovídat v souladu s § 96 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), z důvodu, že by tím způsobil nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobám mu blízkým. Správce daně tak nebyl schopen si u dodavatele reklamního plnění společnosti X ověřit, zda byly služby fakturované žalobci poskytnuty v takovém rozsahu, jak je uvedeno na fakturách č. 201301610 a č. 201400203 ve znění souvisejících smluv o nájmu reklamní plochy ze dne 25. 10. 2013, resp. ze dne 14. 2. 2014.
8. Žalobce předložil dne 14. 2. 2018 spolu se svým vyjádřením také čestné prohlášení společnosti X (pronajímatel) o tom, že jediným pořadatelem a nájemcem X pro akce X a X bylo na základě platné nájemní smlouvy sdružení X centrum X zastoupené panem X. Kromě toho zaslal žalobce také čestné prohlášení pana X, ve kterém pan X potvrzuje, že exkluzivním partnerem na prodej reklamních ploch na akci X byla společnost X. Správce daně však v průběhu daňové kontroly zjistil, že reklamní plnění na akci X zajišťovala a poskytovala

také společnost X. Žalobce předložil správci daně mezi důkazními prostředky mimo jiné i shrnutí akce s názvem „X“. Shrnutí akce obsahuje stručný popis uskutečněné akce včetně výsledků zápasů a rovněž odkazy na fotodokumentaci, která byla při akci pořízena. Pod shrnutím akce jsou podepsáni: X, jednatel společnosti X, partner X a X, projektový manažer X, partner X. Ve shrnutí akce přitom není žádná zmínka o společnosti X nebo že by se tato společnost nějakým způsobem podílela na zabezpečení a propagaci akce X. Správce daně zjistil, že společnost X měla pro účely reklamy k akci X dispozici reklamní plochy od společnosti X. V písemnosti ze dne 16. 4. 2017 zaslala společnost X správci daně fakturu ze dne 18. 12. 2013, dle které fakturovala odběrateli X, „za tvář reklamní kampaně - *Night of Warriors IV*“. K tomu společnost X uvedla, že poskytla společnosti X jednoho reklamního panelu k akci X. Správce daně zjistil, že fotografie téhož billboardu a reklamního panelu jsou součástí fotodokumentace předložené zástupcem žalobce dne 25. 11. 2016.

9. Pokud jde o akci X správce daně v průběhu daňové kontroly zjistil, že reklamní plnění na akci zajišťovala také společnost X. Správci daně byla žalobcem mezi důkazními prostředky předložena e-mailová komunikace ze dne 13. 3. 2014 a 1. 4. 2014 týkající se této akce, kde zprávy byly podepsány M. V., obchodním manažerem společnosti X a byly adresovány jednatelem žalobce. Správce daně dále zjistil, že reklamní prezentaci na akci X zajišťovala také společnost X na základě těchto informací získal správce daně pochybnosti, zda společnost X skutečně zajistila a provedla pro žalobce jeho prezentaci a propagaci na akci X.
10. Žalovaný zopakoval, že žalobce nevyvrátil pochybnosti správce daně o tom, zda služby byly poskytnuty tak, jak je uvedeno na předložených dokladech a že jejich faktickým poskytovatelem byl subjekt deklarovaný na těchto dokladech coby dodavatel, tj. společnost X.
11. Žalovaný současně vyjádřil pochybnosti o dopadu reklamy do příjmů žalobce. Dle žalovaného žalobce neprokázal, jaký konkrétní efekt mu reklama na akcích X přinesla, ani nenavrl jiný srovnávací ukazatel a neprokázal tak v návaznosti na § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, že vynaložil výdaje ve zdaňovacím období roku 2013 a 2014 za posuzované reklamní plnění v souvislosti s příjmy plynoucími žalobci z jeho podnikatelské činnosti.

II. Žaloba

12. Žalobce v podané žalobě především namítal, že žalovaný interpretuje judikaturu Nejvyššího správního soudu příliš zjednodušujícím způsobem, konkrétně rozsudky ze dne 12. 4. 2018, č. j. 4 Afs 1/2018 - 48, a ze dne 30. 4. 2019, č. j. 1 Afs 19/2019 - 30 a č. j. 1 Afs 20/2019 - 28. Z jiných rozsudků Nejvyššího správního soudu, konkrétně rozsudku ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 - 68, a dalších rozsudků, které na tento rozsudek odkazují, přitom dle žalobce jednoznačně vyplývá, že podmínka prokázání poskytnutí plnění dodavatelem uvedeným na faktuře mezi podmínky daňové uznatelnosti nákladů (výdaje) nespadá. Uvedený názor Nejvyššího správního soudu vychází z dřívějšího rozsudku ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73. Závěry Nejvyššího správního soudu je nutno interpretovat tak, že povinnost odběratele prokázat identitu osoby skutečného dodavatele odlišného od osoby deklarovaného dodavatele předmětného plnění nastává pouze v případě, že v řízení vyjde najevo, že skutečným dodavatelem předmětných plnění je jiný subjekt než subjekt uvedený na faktuře. Tedy pouze pokud správce daně prokáže, že identita skutečného a deklarovaného dodavatele se rozcházejí, tj. že skutečným dodavatelem musel být jiný subjekt než deklarovaný dodavatel. Potom má odběratel ještě možnost „uhájit“ daňovou

uznatelnost dotčeného nákladu (výdaje) prokázáním identity skutečného dodavatele plnění.

13. Podle žalobce z citované judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že pro posouzení daňové uznatelnosti výdaje je podstatné, aby daňový subjekt prokázal, že plnění, na něž vynaloží výdaj, bylo skutečně dodáno a zaplacen. V situaci, kdy daňové orgány sice nepopírají faktickou existenci předmětných plnění, avšak sporným se jeví prokázání tvrzeného výdaje ve vztahu k deklarovanému dodavateli, je povinností daňových orgánů v zásadě vždy uplatňovat zásadu ochrany dobré víry. V této souvislosti žalobce citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2016, č. j. 4 Afs 23/2016 - 52. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, publ. pod č. 605/2005 Sb. NSS, lze dovodit, že pokud předmětné plnění bylo objednatelem zaplacen a toto plnění objednatel i skutečně obdržel, má právo se rozumně domnívat, že toto plnění obdržel v příčinné souvislosti s objednávkou, ledaže by věděl, že tomu tak nebylo či pravděpodobně nebylo. Přestože se tento rozsudek týká daně z přidané hodnoty, je u daně z příjmů podle žalobce stejná situace ohledně kauzálního nexu mezi objednávkou a zaplacením plnění na straně jedné a jeho poskytnutím na straně druhé jako u daně z přidané hodnoty. Ze zásady ochrany dobré víry dle žalobce vyplývá, že v případě řetězce dodavatelů v zásadě není možné po daňovém subjektu spravedlivě požadovat, aby měl přehled o subdodavatelích svého dodavatele, pokud daňové orgány neprokáží absenci dobré víry na straně daňového subjektu.
14. Žalobce dále tvrdil, že žalovaný nerespektoval rozsah důkazního břemene daňového subjektu v daňovém řízení, jak je vymezen v § 92 odst. 3 daňového řádu. Jelikož podmínka shody identity skutečného a deklarovaného dodavatele nespadá mezi okruh rozhodných skutečností pro uznání daňových účinků předmětného výdaje, netíží žalobce důkazní břemeno ohledně jejího naplnění, a proto se v případě neprokázání naplnění této podmínky nemohl žalobce ocitnout v důkazní nouzi. Pro případné přenesení důkazního břemene na žalobce bylo nutné, aby daňové orgány prokázaly, že identita skutečného a deklarovaného dodavatele se rozcházejí, čímž by bylo zpochybněno faktické vynaložení výdaje žalobcem. Pochybnosti ohledně identity skutečného dodavatele předmětných plnění vychází ze zjištění učiněných v rámci vyhledávací činnosti prováděné prvostupňovým správcem daně, který konstatoval, že reklamní plnění na akci X konané dne 23. 11. 2013 zajišťovala a poskytovala také společnost X, a že k akci X ve zdaňovacím období roku 2014 reklamní prezentaci zajišťovala společnost X. Dle žalobce tyto skutečnosti ale nevyvracejí poskytnutí reklamního plnění společností TRATAR WHITE s.r.o. žalobci. Okolností zásadního významu je skutečnost, že společnost TRATAR WHITE s.r.o. byla pro správce daně nekontaktní a jednatel této společnosti odmítl v daňovém řízení vypovídat. Tyto skutečnosti však nelze žalobci přičítat k tíži. Dle žalobce by se při aplikaci zákona o daních z příjmů měl stejně jako při aplikaci zákona o dani z přidané hodnoty aplikovat princip proporcionality, tedy rozložení rizika vyplývajícího z neplnění daňových povinností, tzv. nekontaktními daňovými subjekty mezi stát a obchodní partnery těchto subjektů. V této souvislosti žalobce odkazoval na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 6. 2012 ve věci C-80/11 a C-142/11, X a X. Žalobce proto navrhoval doplnit dokazování o zjištění ohledně zaúčtování a zdanění příjmů (výnosů) z deklarovaného plnění společností X v období kalendářního roku 2013. K opatření těchto informací žalobce navrhl, aby se soud obrátil na likvidátoru společnosti X jmenovaného soudem. Žalobce dále žádal doplnit dokazování o zjištění, jaké konkrétní úkony či postupy učinily daňové orgány vůči

společnosti X za účelem prověření realizace dotčených plnění a tedy i správného stanovení a vymožení daňových povinností této společnosti. Dle žalobce se žalovaný zřejmě snaží zastříti skutečnost, že pokud by společnost X byla pro správce daně kontaktní a plnila by řádně své zákonné povinnosti, potom by ani nebyl dán důvod k pochybnostem sděleným žalobci zmiňovanou výzvou.

15. Žalobce také konstatoval, že již v odvolání poukazoval na personální propojení společnosti X se společností X, která zajišťovala reklamní prezentaci na akci X prostřednictvím osoby pana X. Dle žalobce tato okolnost osvědčuje, že při obstarávání předmětného plnění jednal v dobré víře a že díky personálnímu propojení subjektů podílejících se na realizaci předmětného plnění došlo k tomu, že plnění fakticky realizoval jiný subjekt než deklarovaný dodavatel. Žalobce navrhoval, aby soud dále doplnil dokazování o důkazy pořízené v trestním řízení, neboť ty mohou osvědčit jeho dobrou víru při jednání se společností X. Dle žalobce správce daně pochybil, pokud upustil od provedení výsledku klíčových svědků v dané věci, tehdejšího jednatele společnosti X pana X a tehdejšího jednatele společnosti X pana X. Podle judikatury Ústavního soudu (nálezy ze dne 4. 12. 1997, sp. zn. III. ÚS 149/97, ze dne 18. 2. 2004, sp. zn. III. ÚS 26/03, ze dne 20. 10. 2004, sp. zn. II. ÚS 386/04, ze dne 2. 2. 2006, sp. zn. II. ÚS 89/04, a ze dne 8. 3. 2006, sp. zn. II. ÚS 642/04) právo svědka na odepření výpovědi pro nebezpečí trestního stíhání svědka nebo v zákoně vyjmenovaných osob není absolutní v tom smyslu, že právo odepřít výpověď by se vztahovala k výpovědi jako celku. Žalobce proto navrhoval doplnit dokazování o výsledk obou těchto svědků. Závěr žalovaného, že v případě, že by plnění bylo skutečně poskytnuto společností X, neměl by svědek důvod, proč by tuto skutečnost při svědecké výpovědi nepotvrdil, a neodmítl by tedy vypovídat, je dle žalobce nesmyslný, neboť právě naopak svědek mohl odepřít výpovědi z důvodů, že společnost X předmětná plnění skutečně poskytla, avšak nepřiznala je řádně ke zdanění.
16. Žalobce dále brojil proti požadavku žalovaného na prokázání konkrétního efektu reklamy. Dle žalobce faktickou realizací reklamní prezentace, výslednou podobou prezentace a jejím umístěním bylo přesvědčivě prokázáno, že mohla objektivně sloužit ke zvýšení příjmů žalobce. Výši vynaložených výdajů vzhledem k podobě prezentace, jakož i vzhledem k obratu žalobce lze přitom považovat za přiměřenou, správce daně ani žalovaný v tomto směru ostatně nevyjevili žádné pochybnosti.
17. V poslední žalobní námitce žalobce tvrdil, že povinnost uhradit daňové penále musí podléhat stejnému režimu jako trestání za trestné činy. Z ustanovení Čl. 6 odst. 2 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, jakož i z ustanovení Čl. 40 odst. 2 Listiny základních práv a svobod vyplývá požadavek na jednoznačné a objektivní prokázání viny státem, což ve svém důsledku znamená i aplikaci zásady v pochybnostech ve prospěch. Je tudíž vyloučeno uložení trestní sankce za nesplnění důkazní povinnosti obviněným. V posuzované věci však bylo daňové penále žalobci uloženo na základě závěrů správce daně o neunesení důkazního břemene žalobcem ohledně daňové uznatelnosti výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V takovém případě však bylo penále uloženo žalobci v rozporu se standardy trestního postihu, neboť správce daně nesplnění zákonných podmínek pro uplatnění daňové uznatelných výdajů žalobcem neprokázal.
18. Z uvedených důvodů žalobce navrhoval zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného i jemu předcházejících rozhodnutí správce daně.

III. Vyjádření žalovaného

19. Žalovaný v písemném vyjádření odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a spisový materiál a navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Správce daně v daném případě prokázal existenci vážných a důvodných pochybností o souladu předložených záznamů se skutečností ve smyslu § 95 odst. 5 daňového řádu. Pochybnosti správce daně vycházely z neurčitých smluv uzavřených mezi žalobcem a jeho dodavatelem, ve kterých je předmět plnění vymezen v odlišném rozsahu, než v jakém byl deklarován na žalobcem předložených daňových dokladech. Zjištění učiněná správcem daně ohledně realizace reklamních plnění, do které byly zapojeny i třetí osoby, pochybnosti správce daně prohloubily. Ani svědecké výpovědi pak tyto pochybnosti nerozptýlily. Žalovaný citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017 - 31. Dle žalovaného bylo na žalobci, aby buďto prokázal, že se plnění uskutečnilo tak, jak tvrdil (rozsah, deklarovaný dodavatel), nebo že dodavatelem předmětných plnění byl odlišný subjekt. To však žalobce neučinil. Z napadeného rozhodnutí také neplyne, že by pouze v důsledku zjištění, že X je nekontaktní, byla žalobci doměřena daň. Naopak správce daně poskytl žalobci prostor, aby poté, co mu mimo jiné v souvislosti s nekontaktností X vznikly pochybnosti ohledně předmětného plnění, žalobce tyto pochybnosti vyvrátil.
20. Dle žalovaného není přiléhavá ani argumentace ochranou dobré víry žalobce ve spojení s žalobcem citovanými rozsudky. V posuzovaném případě byla situace jiná, nebylo zjištěno a prokázáno, že by předmětná plnění poskytoval nějaký jiný konkrétní subjekt. Správci daně vznikly pouze důvodné pochybnosti, že to byl právě deklarovaný dodavatel. Nadto za X jednal její jednatel pan X, který byl zapsaný v obchodním rejstříku. V tomto ohledu tedy žalobce nemohl být uveden v omyl ohledně totožnosti svého dodavatele. Z pouhé skutečnosti, že existuje personální vazba mezi X a společností X prostřednictvím osoby pana X, který byl v dotčeném období jednatelem X a současně zástupcem X a ze skutečnosti, že X byla zapojena do zajišťování reklamy na sportovní akci X, nebylo možné bez dalšího dovodit a najisto postavit, že předmětná plnění poskytla namísto deklarovaného dodavatele právě X.
21. Žalovaný trval na tom, že v posuzované věci nebyla porušena ani zásada proporcionality, neboť žalobce si musel být vědom, že to bude primárně on, kdo bude prokazovat svá tvrzení. Tento požadavek není nikterak nepřiměřený a logicky plyne z daňovým řádem vymezeného způsobu rozložení a přenosu důkazního břemene v daňovém řízení.
22. Žalovaný dále uvedl, že daňové orgány nebyly povinny prokázat, že údaje uvedené v důkazních prostředcích uplatněných žalobcem jsou zaznamenány v rozporu se skutečností, byly povinny toliko prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Této povinnosti daňové orgány dostaly. Ze strany správce daně byly podniknuty veškeré kroky, které zákon v tomto případě umožňuje a správce daně ani žalovaný již neměli v rukou žádný legitimní nástroj, který by jim zajistil vyšší míru součinnosti třetích osob v daňovém řízení. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 1. 2020, č. j. 4 Afs 236/2019 - 61, nelze požadovat po správci daně, aby například přesvědčoval svědka k podání výpovědi.
23. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nevyjádřil požadavek, aby žalobce prokázal, jak se jeho výdaje reálně projeví v jeho příjmech, ale trval na tom, že daňově uznatelné výdaje by měly mít konkrétní efekt, ať už pro současné nebo budoucí příjmy, nebo by měly alespoň pomoci tomu, aby byl udržen tok příjmů již dosahovaný, což je zcela v souladu s žalobcem citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008 - 82.
24. K poslední žalobní námitce žalovaný konstatoval, že v přímé souvislosti s neunesením

důkazního břemene byla žalobci doměřena pouze daň z příjmů právnických osob, na kterou však nelze nahlížet jako na trestněprávní sankci. Dle § 251 daňového řádu vzniká daňovému subjektu povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani. V případě penále dle § 251 daňového řádu jde tedy o objektivizovaný následek, který dopadá plošně na veškeré daňové subjekty, jež se dopustily vady v daňovém tvrzení.

IV. Replika žalobce

25. V replice k vyjádření žalovaného žalobce zopakoval klíčové body své žalobní argumentace a doplnil odkaz na judikaturu Soudního dvora Evropské unie, konkrétně rozsudek ze dne 22. 12. 2010 ve věci C-438/09, X či ze dne 22. 10. 2015 ve věci C-277/14, X. V této souvislosti žalobce odkazoval i na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, konkrétně rozsudek ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, a usnesení ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017 - 35, o postoupení právní otázky k rozhodnutí rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu, a dále usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017 - 54, kterým byla předmětná otázka předložena k posouzení Soudnímu dvoru Evropské unie. Dle žalobce jsou ve věci daně z přidané hodnoty daňové orgány v současné době povinny respektovat výklad, podle kterého povinnost prokázat identitu dodavatele zdanitelného plnění není součástí důkazního břemene odběratele, který uplatňuje nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, pokud se neprokáže vědomá účast odběratele na daňovém podvodu. Dle žalobce není žádný rozumný důvod, aby koncept věcného rozsahu důkazního břemene nebylo možné aplikovat i u daně z příjmů, resp. aby podmínky daňové uznatelnosti výdaje byly přísnější, než podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty právě o povinnost prokázat identitu dodavatele plnění v případě, že se neprokáže vědomá účast odběratele na daňovém podvodu.

V. Skutečnosti zjištěné ze správního spisu

26. Z předloženého spisového materiálu soud zjistil, že dne 3. 3. 2017 byla ve vztahu k dani z příjmů právnických osob za roky 2013 a 2014 zahájena s žalobcem daňová kontrola v omezeném rozsahu se zaměřením na faktury č. 201301610 a č. 201400203 přijaté od společnosti X. Výzvou ze dne 7. 12. 2017 byl žalobce vyzván, aby vyvrátil pochybnosti správce daně týkající se výše popsaných výdajů vynaložených na reklamní služby. Pochybnosti spočívaly mj. v tom, zda k předmětným službám došlo tak, jak je uvedeno v daňových dokladech s ohledem na rozsah a cenu. Pochybnosti správce daně byly v podstatném rozsahu podepřeny poměry na straně dodavatele žalobce X, který se ukázal být nekontaktní. Pochybnosti dále spočívaly v nesrovnalostech týkajících se jednotlivých výdajů, kdy dle zjištění správce daně ze smluv o nájmu reklamní plochy ze dne 25. 10. 2013, resp. 14. 2. 2014, nevyplýval rozsah plnění, který žalobce udával jako realizovaný. Správce daně nadto zjistil, že reklamní plnění na akci X zajišťovala a poskytovala také společnost X a na akci X společnost X. Navíc ohledně této reklamní akce žalobce komunikoval i se společností X. Žalobce byl současně vyzván, aby doložil a prokázal, že náklady zaúčtované dle uvedených faktur byly vynaloženy v souvislosti s předmětem podnikatelské činnosti a k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Na výzvu žalobce reagoval předložením listinných dokladů a návrhem svědeckých výpovědí, které byly také ve většině případů provedeny.

S výsledkem kontrolního zjištění byl žalobce seznámen dne 1. 10. 2018, následně se vyjádřil, a protože na základě vyjádření žalobce nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, byla s žalobcem dne 9. 1. 2019 projednána zpráva o daňové kontrole. Na základě jejích závěrů byly dne 10. 1. 2019 vydány shora popsané dodatečné platební výměry, které byly na podkladě odvolání žalobce přezkoumány napadeným rozhodnutím žalovaného.

VI. Posouzení věci krajským soudem

27. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s., a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
28. Ve věci proběhlo dne 10. 6. 2021 ústní jednání, při kterém žalobce i žalovaný setrvali na své právní argumentaci.
29. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.*
30. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje *daňový subjekt [...] všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.* Naopak podle § 92 odst. 5 písm. c) *tíží důkazní břemeno správce daně pokud jde o skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*
31. Povinnost tvrzení a důkazní břemeno týkající se existence, výše a účelu vynaloženého výdaje nese daňový subjekt. Pokud daňový subjekt neunesse důkazní břemeno, z jím tvrzených skutečností se nevychází (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2007, č. j. 7 Afs 148/2006 - 88). 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 § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně tedy musí prokázat důvodnost svých pochyb (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, nebo ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66).
32. Krajský soud se plně ztotožňuje se závěrem žalovaného, že žalobce nevyvrátil důvodné pochybnosti správce daně a žalovaného dostatečně věrohodným způsobem. Byl to totiž

právě žalobce, koho tížilo důkazní břemeno ohledně průběhu obchodních případů. Pochybnosti daňových orgánů byly důvodné, neboť z žalobcem předložených listinných dokladů nebylo zřejmé, zda předmětná plnění skutečně poskytl jím deklarovaný subjekt. Žalobce přenos důkazního břemene zpochybňoval. Nesprávná je však žalobní argumentace, že správce daně neprokázal uskutečnění plnění ze strany jiných dodavatelů, resp. že identita deklarovaného a skutečného dodavatele není totožná. Důkazní povinnost správce daně končila prokázáním jeho důvodných pochybností. Ty správce daně žalobci vyjevil ve výzvě ze dne 7. 12. 2017 a spočívaly v nesrovnalostech týkajících se jednotlivých výdajů, kdy ze smluv o nájmu reklamní plochy ze dne 25. 10. 2013, resp. 14. 2. 2014, nevyplýval rozsah plnění, který žalobce udával jako realizovaný. Správce daně nadto zjistil, že reklamní plnění na akci X zajišťovala a poskytovala také společnost X. a na akci X společnost X. Navíc ohledně této reklamní akce žalobce komunikoval i se společností X. Nebyl to však správce daně, kdo měl prokazovat, že se obchodní případy udály jinak, než deklaroval žalobce, ale byl to žalobce, kdo byl povinen prokázat, že se odehrály právě tak, jak tvrdí.

33. Žalobce žalovanému vytýká, že ho společně se správcem daně činí odpovědným za skutečnosti nacházející se mimo sféru jeho vlivu. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že daňový subjekt musí prokázat nejen to, že transakce se skutečně uskutečnila, ale také to, že se tak stalo za účelem (i) dosažení, udržení či zajištění příjmů, (ii) v tvrzeném rozsahu a (iii) za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech (viz například rozsudek ze dne 12. 4. 2018, č. j. 4 Afs 1/2018 - 48). To však neznamená, že by osoba dodavatele byla irelevantní. Je sice pravdou, že na daňovou účinnost výdaje nemá vliv, že plnění poskytl jiný subjekt, a v zásadě je možné, aby daňový subjekt prokázal, že plnění dodala jiná osoba než ta, uvedená na daňových dokladech. Tento postup je však výjimkou z pravidla (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 11. 2013, č. j. 1 Afs 78/2013 - 38) a obecně je třeba vycházet z toho, že plnění poskytl subjekt uvedený na daňovém dokladu. Z citovaného rozhodnutí však zároveň plyne, že daňový subjekt musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným a transparentním způsobem, a jím předložené důkazy musí společně s dalšími zjištěními tvořit ucelený obraz o průběhu obchodních transakcí. Proto neobstojí tvrzení žalobce, že jednal v dobré víře a že díky personálnímu propojení subjektů podílejících se na realizaci předmětného plnění došlo pouze k tomu, že plnění fakticky realizoval jiný subjekt než deklarovaný dodavatel. Je sice pravdou, že pan X zastupoval ve zdaňovacím období roku 2014 jak společnost X., tak i společnost X žalobce však uzavřel smlouvu pouze s dodavatelem X působení pana X ve společnosti X tak nemá žádný vliv na skutečnost, že žalobce neprokázal poskytnutí reklamního plnění deklarovaným dodavatelem X. Jednatel společnosti X pan X sdělil, že smlouvu o poskytování reklamních služeb uzavřela tato společnost se společností X, nikoli s dodavatelem žalobce X. Prostřednictvím provedených svědeckých výpovědí rovněž nebyl prokázán žádný obchodní vztah mezi společnostmi X a X nebo X.
34. Pokud žalobce uvádí, že mu předmětné plnění mohla poskytnout X připouští, že si vlastně není jistý, kdo předmětná plnění skutečně realizoval, což rozhodně nesvědčí o jeho náležité míře obezřetnosti. Soud proto považoval za nadbytečné provádět dokazování žalobcem navrhovanými zjištěními učiněnými orgány Policie ČR KŘP Libereckého kraje. Žalobce tyto důkazy navíc nijak blíže nekonkretizoval, pouze zcela obecně uvedl, že mohou osvědčit jeho dobrou víru při jednání s X.
35. Judikatura vyžaduje, aby si podnikatelé v obchodních vztazích počínali obezřetně. Součástí této obezřetnosti je také pořízení dokladů pro případné uplatnění výdajů podle § 24 odst. 1

zákona o daních z příjmů (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013 - 37). Volba formy a kvalita těchto důkazních prostředků je nicméně plně v dispozici daňového subjektu. Rozsah žalobci poskytnutého plnění či konkrétní osoba dodavatele, který plnění poskytl, jistě není otázkou spadající mimo sféru žalobce, jejíž prokázání by bylo pro žalobce objektivně nemožné. Samotné rozporování pochybností správce daně k unesení důkazního břemene nestačí.

36. Pokud jde o otázku komunikace žalobcova dodavatele se správními orgány, krajský soud souhlasí, že v obecné rovině nelze daňový subjekt postihovat za nekontaktnost jeho dodavatele. Sama nekontaktnost však pozici žalobce nijak nezhoršuje, ale ani nezlepšuje (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 - 37). Snaha o kontaktování dodavatele naopak žalobci výrazným způsobem pomáhá, neboť umožňuje opatřit důkazy, které se mohou nacházet u jeho dodavatele (například účetnictví, záznamy schůzek, písemná komunikace). Pokud však žalobcem navržený svědek pan Jindřich Wolf, jednatel společnosti X a pan X, jednatel společnosti X., odmítli vypovídat s poukazem na § 96 odst. 2 daňového řádu, nelze po správci daně, ale ani po soudu, požadovat, aby k podání výpovědi svědky jakýmkoliv způsobem přesvědčoval, či aby prověřoval, zda svědci nezměnili svůj názor (srov. žalovaným citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2020, č. j. 4 Afs 236/2019 - 61). Ustanovení o právu odeprít výpověď nelze ani obcházet tak, že správce daně přesto, že svědek oprávněně odmítl vypovídat, se ho dále dotazuje na důvody a pohnutky odeprání výpovědi a na skutečnosti, které měly být předmětem výslechu,

a tyto skutečnosti pak zaznamená. Takový postup je nezákonný. Soud proto návrh na doplnění dokazování o výpovědi těchto svědků zamítl. Nálezy Ústavního soudu, na něž odkazoval žalobce v žalobě, nejsou pro posuzovanou věc relevantní, neboť z nich plyne závěr, že při souvislé výpovědi je možné, aby svědek ve své výpovědi pominul to, co pokládá pro sebe, event. pro osoby blízké, za nebezpečné, a teprve tehdy, jsou-li mu kladeny upřesňující či doplňující otázky, může odpověď na ně odmítnout. K takové situaci však při dotčených svědeckých výpovědích nedošlo, svědci totiž vůbec nevypovídali s poukazem na § 96 odst. 2 daňového řádu. Soud nevyhověl ani návrhu žalobce, aby se obrátil na likvidátoru společnosti X, či zjišťoval, jaké konkrétní úkony učinily daňové orgány vůči společnosti X, za účelem prověření realizace dotčených plnění, protože to považoval pro posouzení důvodnosti žaloby za nadbytečné. Z obsahu správního spisu vyplývá, že daňové orgány vyvinuly dostatečné úsilí ke zjištění skutkového stavu věci.

37. Soud dále uvádí, že závěry plynoucí z rozsudků týkajících se otázek souvisejících s daní z přidané hodnoty, na které žalobce hojně odkazoval, se na nynější věc nepoužijí, neboť v posuzované věci je předmětem soudního přezkumu daň z příjmů právnických osob. Žalobci nadto ani nelze přisvědčit, že by daňové orgány byly v současné době povinny respektovat výklad, podle kterého povinnost prokázat identitu dodavatele zdanitelného plnění není součástí důkazního břemene odběratele, který uplatňuje nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, pokud se neprokáže vědomá účast odběratele na daňovém podvodu. Tato otázka je předmětem rozhodování rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, který řízení o ní přerušil a Soudnímu dvoru Evropské unie položil následující otázky: „1. Je v souladu se směrnicí 2006/112/ES, pokud je uplatnění práva na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu podmíněno splněním povinnosti osoby povinné k dani prokázat, že jí přijaté zdanitelné plnění bylo poskytnuto jinou konkrétní osobou povinnou k dani? 2. Pokud je odpověď na první otázku kladná a osoba povinná k dani uvedenou důkazní povinnost nesplní, lze odeprít právo na odpočet daně na vstupu, aniž by bylo prokázáno, že tato osoba povinná k

dani věděla anebo mohla vědět, že pořízením zboží nebo služeb se účastní daňového podvodu?“ Rozšířený senát k tomu zároveň konstatoval: „Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu je přesvědčen, že správce daně má odmítnout nárok na odpočet DPH v případě, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno ohledně totožnosti konkrétního poskytovatele přijatého plnění. Prokázání, že zdanitelné plnění, s jehož pořízením je nárokován odpočet, bylo dodáno konkrétní osobou povinnou k dani, spadá do hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, které musí prokázat osoba uplatňující nárok na odpočet daně, nikoliv formálních, které lze podle judikatury Soudního dvora do určité míry derogovat (viz například rozsudek PPUH Stehcemp). Opačný závěr by vedl k narušení zásady daňové neutrality celého systému DPH.“ (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017 - 54).

38. Žalobce má pravdu v tom, že daňovým subjektem uplatněné výdaje se nutně nemusí projevit v jeho příjmech. Napadené rozhodnutí je však argumentačně vystavěno především na tom, že žalobce předloženými dokumenty a na návrh žalobce provedenými svědeckými výpověďmi neprokázal, že účtované služby byly provedeny tak, jak je deklarováno na fakturách od dodavatele X, nikoli na tom, že by žalobce neprokázal vztah jím uplatněných výdajů ke zdanitelným příjmům. Proto také nebylo třeba, aby se žalovaný touto otázkou zabýval podrobněji. Důvody, proč žalovaný nepovažuje podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů za splněné, byly žalobci zřetelně sděleny.
39. K otázce penále je třeba odkázat na ustanovení § 251 odst. 1 daňového řádu, dle něhož *daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši a) 20 %, je-li daň zvyšována, b) 20 %, je-li snižován daňový odpočet, nebo c) 1 %, je-li snižována daňová ztráta.* Výše penále je tak v zákoně pevně stanovena a správce daně nemá možnost diskrece, v jakých případech a v jaké výši penále stanoví. Správní uvážení se zde neuplatní. Tato sankce vzniká přímo ze zákona, nastane-li k jeho vzniku některá z podmínek uvedených v písm. a) až písm. c). Žalobce prostřednictvím penále není trestán za nesplnění své důkazní povinnosti. V této souvislosti tedy ani nemohlo dojít k žalobcem namítanému porušení Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod či Listiny základních práv a svobod.

VII. Závěr a náklady řízení

40. Ze shora uvedených důvodů dospěl soud k závěru o nedůvodnosti podané žaloby. Proto byla žaloba zamítnuta podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
41. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalovaný správní orgán, jemuž však náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly. Soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní

soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Liberec 10. června 2021

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu