



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D., a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobce: **CORMEN, s. r. o.**  
sídlem č. p. 73, Věchnov  
zastoupeného advokátem Mgr. Robertem Tschöplem  
sídlem Pod Křížkem 428/4, Praha 4

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 8. 2021, čj. 32356/21/5200-11432-711778

**takto:**

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 8. 2021, čj. 32356/21/5200-11432-711778 se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč k rukám jeho zástupce Mgr. Roberta Tschöpla, advokáta, sídlem Pod Křížkem 428/4, Praha a to do 1 měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

## Odůvodnění:

### I. Vymezení věci

1. V řešené věci jde o daň z příjmů právnických osob za rok 2016 a účinnost nákladů vynaložených žalobcem na reklamu.
2. Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále též „finanční úřad“) doměřil žalobci dodatečným platebním výměrem čj. 1304496/20/2914-50522-705280 daň z příjmů právnických osob za rok 2016 vyšší o částku 882 740 Kč a penále ve výši 76 000 Kč. K doměření daně přistoupil finanční úřad proto, že žalobci neuznal vynaložené náklady na reklamu a jiná plnění.
3. Odvolání žalobce proti citovanému rozhodnutí zamítl žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví (dále též „odvolací rozhodnutí“ nebo „napadené rozhodnutí“). Proti němu brojí žalobce u Krajského soudu v Brně žalobou podanou dne 25. 10. 2021.

### II. Shrnutí žaloby

4. Žalobce navrhuje napadené rozhodnutí zrušit. Má za to, že daňové orgány nesprávně posoudily uznatelnost nákladů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a jejich postupem nedošlo k přenosu důkazního břemene na žalobce. Dle žalobce judikatura dovozuje splnění čtyř podmínek pro uznání výdaje za daňově účinný (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 30/2007-93): výdaj byl skutečně vynaložen, výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, výdaj byl vynaložen ve zdaňovacím období a zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj. Žalobce uvádí, že pokud je prokázáno, že se určitý výdaj reálně uskutečnil, byť za jiných okolností nebo v jiné výši, než bylo původně tvrzeno, není tato skutečnost sama o sobě důvodem k neuznání výdaje. Jestliže žalobce některé okolnosti smluv a dokladů později upravil, nemá to mít za následek přechod důkazního břemene jen proto, že se takový postup zdá být daňovým orgánům podezřelý.
5. Dále daňové orgány porušily zásadu volného hodnocení důkazů podle § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Tuto námitku žalobce uvádí zejména ve vztahu k výpovědi svědka Z. N., jednatele H. L. reklama. Finanční úřad při hodnocení výpovědi postupoval účelově a zaměřoval se na marginální nesrovnalosti. Žalobce má za to, že se jednalo o výpověď obsáhlou a konkrétní, autentickou, detailní a spontánní. Výpověď je nutno hodnotit komplexně s ohledem na kontext celé výpovědi, rozpory spočívají často jen na špatné interpretaci, kterou lze sledovat i při hodnocení ostatních svědků, kdy kontext a obsah je žalovaným často zkreslován. Určité rozpory nebo nejasnosti nediskvalifikují celou výpověď. Dílčí nesrovnalosti často ani přímo nesouvisí s předmětnými plněními, ale týkají se způsobu vedení společnosti H. L. reklama.
6. Žalobce se dále vyjadřuje k jednotlivým plněním od společností H. L. reklama a IPC. V souvislosti s uznatelností výdajů žalobce připomíná jako zásadní, zda fakticky došlo k předmětnému plnění (není zásadní, kdo toto plnění uskutečnil). Žalobce má za prokázané všechna plnění společnosti H. L. reklama. Na autokrosových a demoličních závodech dne 3. 7. 2016 prokazuje uskutečnění reklamy několik svědků. Skutečnost, že se rozměry bannerů přesně neshodovaly se smlouvou, je irelevantní. Plnění týkající se bowlingu Cihelna též žalobce prokázal, stejně jako reklamu v hospůdce U Leni a na nášivkách na kombinéze. Žalobce má za to, že prokázal i vliv reklamy na zvýšení tržeb (v souvislosti s reklamou značky ISOLDA a ISOFA).

7. Žalobce odmítá rovněž pochybnosti týkající se plnění od společnosti IPC. Žalobce si je vědom, že daňový subjekt musí při jednání s dodavatelem vykazovat určitou obezřetnost, ale zde nenastaly okolnosti, vedoucí k tomu, aby žalobce měl povinnost důsledněji společnost IPC sledovat. Jestliže nedocházelo k problémům při realizaci, neměl žalobce povinnost provádět kontrolu plnění.
8. Daňové orgány dle žalobce nesprávně zjistily skutkový stav, když nevyslechly svědky Y. R. a R. M. Žalovaný k věci přistupoval formalisticky a rezignoval na provedení důkazů prostřednictvím svědeckých výpovědí. Finanční úřad měl prověřit adresu, kterou mu žalobce sdělil. To podporuje i judikatura Nejvyššího správního soudu (zejm. rozsudek ze dne 13. 6. 2019, čj. 9 Afs 71/2019 - 32).

### III. Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný navrhuje podanou žalobu zamítnout. Pochybnosti žalovaného se netýkaly jen deklarovaného dodavatele, jak tvrdí žalobce, ale i samotného plnění. Pokud žalobce v průběhu daňového řízení přišel s alternativní verzí události, bylo na něm, aby ji prokázal. Nelze uznat jako daňově účinný doklad o plnění, které někdo musel poskytnout, aniž by bylo zřejmé kdo. Tento názor zastává i judikatura (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 - 73 a ze dne 4. 5. 2017, čj. 10 Afs 235/2015 - 72). Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 9. 2012, čj. 9 Afs 50/2012 - 43 sice lze uznat výdaj za daňově uznatelný, pokud nastal za jiných okolností, než původně daňový subjekt deklaroval, jde ale o situaci krajní. Souhrnně však judikatura vyznívá v tom smyslu, že daňový subjekt je povinen prokázat vynaložení výdaje vůči konkrétní osobě, nikoli toliko abstraktní vydání peněz.
10. Výpověď pana N. hodnotil žalovaný komplexně a žádné dezinterpretace se nedopustil. Svědecká výpověď je obsáhlá a jistě spontánní, ovšem pro žalobcovu důkazní břemeno je neurčitá, všeobecná a nemůže osvědčit žalobcova tvrzení. Tomuto výsledku byl žalobce přítomen. Žalovaný žádné kapciózní či sugestivní otázky svědkovi nekladl.
11. Žalovaný nesouhlasí ani s tím, že na žalobce nepřenesl důkazní břemeno. Finanční úřad své pochybnosti specifikoval v první výzvě. Doklady s dodavatelem H. L. reklama nespécifikovaly předmět plnění, samotná smlouva s tímto dodavatelem vykazovala řadu nestandardností. Žalobce k tomu ještě doložil neprůkazné fotografie a jeho verzi zpochybňuje svědek N. V případě dodavatele IPC pochybnosti spočívaly v předložení nedatované smlouvy a absenci důkazů prokazujících fakticitu plnění. Dále se pochybnosti finančního úřadu jen prohloubily. Žalobce tak neunesl své důkazní břemeno. Žalobce též neprokázal vliv reklamy na zvýšení svých tržeb. Verzi žalobce nepotvrdili ani svědci G., Š. a R. S plněním od společnosti IBC se žalovaný dostatečně vypořádal v bodech 61 až 102 napadeného rozhodnutí.
12. K nevyslechnutým svědkům R. a M. žalovaný uvádí, že žalobce jejich výsledk v daňovém řízení navrhoval. Finanční úřad však zjistil, že nejsou dohledatelní v databázi evidence obyvatel (viz úřední záznam čj. 1067416/21/2914-60562-712087). Tuto skutečnost finanční úřad žalobci sdělil, ten však zůstal nečinný. Finanční úřad tak žalobci umožnil zpřesnit identifikační údaje svědků či navrhnout jiné důkazní prostředky. Pokud daňový subjekt navrhuje výslech svědků, je povinen podle § 92 odst. 6 daňového řádu poskytnout potřebné údaje o této osobě.

#### IV. Řízení před krajským soudem

13. Soud rozhodl ve věci samé bez jednání za podmínek § 76 odst. 1 písm. c) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

#### V. Posouzení věci krajským soudem

14. Žaloba je **důvodná**.

##### *Skutková zjištění*

15. Finanční úřad v případě plnění od společnosti H. L. reklama, s. r. o., konstatoval, že žalobce neprokázal, že se plnění dle smlouvy o reklamních službách č. 101/2016 uskutečnilo tak, jak je na dokladech uvedeno, a to v deklarovaném období, obsahu a deklarovaným dodavatelem.

16. Společnost H. L. reklama měla žalobci na základě smlouvy o reklamních službách č. 101/2016 ze dne 15. 1. 2016 poskytnout tyto služby:

- (i) zhotovit reklamní panel o rozměru 30 x 30 cm, umístěný na bocích 2 závodních vozidel autokrosových závodů Mistrovství ČR a Mistrovství Evropy a dalších závodů moto sezóny,
- (ii) logo – nášivku na kombinéze,
- (iii) bannery o rozměrech 100 x 200 cm umístěné na závodní dráze Příbice, na restauraci hospůdka U LENI na ul. Ukrajinská 1 v Brně a na bowlingu Cihelna Brno – Královo Pole,

a to za ujednanou částku 250 000 Kč bez DPH měsíčně. Předmětem smlouvy mělo být kromě zhotovení reklamy též pronájem reklamní plochy, instalace reklamy a její údržba. Dodatkem ze dne 1. 4. 2016 pak navýšili částku za reklamní služby na 300 000 Kč. V souhrnu za 10 měsíců zaplatil žalobce společnosti H. L. reklama částku ve výši 2 950 000 Kč bez DPH.

17. Podle finančního úřadu (výzva k prokázání skutečnosti ze dne 20. 12. 2017, čj. 1834812/17/2914-60562-707431) zde byly pochybnosti o samotném plnění, jelikož smlouva o reklamních službách byla obecná a nekonkretizovala předmět plnění. Nebylo ujednáno datum ani místo konání závodů a na čí kombinéze měla být reklama umístěna. Stejně tak v případě závodní dráhy, restaurace a bowlingu ze smlouvy neplyne, kde konkrétně tam reklama měla být. Finanční úřad tak měl pochybnost o tom, zda bylo plnění realizováno v tvrzeném rozsahu a deklarovaným dodavatelem H. L. reklama.
18. K tomu přistoupily též pochybnosti týkající se sjednávání smlouvy o reklamních službách. Dodavatel H. L. reklama totiž v době podpisu smlouvy nebyl zapsán ve veřejném rejstříku (zápis až 21. 1. 2016), nebyl registrován jako plátce DPH a IČ a DIČ bylo společnosti H. L. reklama přiděleno až po podpisu smlouvy. Přitom cenu si strany ujednaly včetně DPH. Smlouva neobsahovala způsob předání a kontroly plnění. Navíc dodatkem ke smlouvě si strany sjednaly zvýšení částky za reklamní služby o 50 000 Kč, aniž by uvedly důvod tohoto zvýšení.
19. Žalobce předložil zejména fotografie, které měly prokazovat jednotlivá plnění. Podle finančního úřadu však tyto fotografie nebyly průkazné v tom, kde, kdy a za jakých okolností byly pořízeny. Žalobce též v reakci na výzvu poukazoval na zvýšení tržeb

v souvislosti s reklamou značek ISOFA a ISOLDA. To však finanční úřad odmítl jako neprůkazné a vydal druhou výzvu k prokázání skutečností čj. 754232/19/2914-60562-707431. V reakci na ni navrhl žalobce výslech dodavatele H. L. reklama pana Zdeňka Němečka. Svědek podle finančního úřadu mluvil obsáhle, avšak neurčitě a všeobecně. Finanční úřad proto jeho výpověď vyhodnotil jako neprůkaznou (protokol ze dne 24. 2. 2020, čj. 268776/20/2914-60562-712087).

20. Dále žalobce navrhoval výslech svědků T. G., D. Š., P. S. (zástupci odběratelů žalobce, kteří se měli účastnit závodu v Příbicích dne 3. 7. 2016) a J. R. (předseda automobilového klubu MK Ivaň provozujícího závodní dráhu v Příbicích). I tyto svědky finanční úřad vyslechl a ačkoliv většina z nich potvrdila průběh akce „Cormen cross“ v Příbicích, ani jejich výsledky podle finančního úřadu nevedly k prokázání realizace předmětného plnění tak, jak deklaroval žalobce (konkrétní pochybnosti stran svědků viz strany 18-22 zprávy o daňové kontrole).
21. U plnění od společnosti International Progress Consulting (dále též „IPC“) podle finančního úřadu žalobce neprokázal, že vynaložené výdaje na plnění od této společnosti jsou náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Navíc žalobce nedoložil, že společnost IPC poskytla za peněžní plnění také protiplnění.
22. Společnost IPC měla žalobci poskytnout následující služby:
  - (i) zpracování podnikatelského záměru, OP PIK-technologie (doklad č. 162000090),
  - (ii) zpracování vzdělávacího programu zaměřeného na projektový management pro pokročilé (doklad č. 162000332),
  - (iii) reklamní služby pro propagaci krému Isolda (doklady č. 162000634 a 162001261),
  - (iv) organizace firemní akce teambuilding se zajištěním pozvánek a účasti profesionálních instruktorů, ozvučení sálu a projekce, zajištění hostesek – akce S. a Hotel Port (doklad č. 162001785),
  - (v) redakční činnost a korektura článků ke kampani Isolda a publikace článků na serverech (doklad č. 162002227), a
  - (vi) vymáhání pohledávky za žalobce na dlužníkovi Hygocentrum, s. r. o. (doklad č. 162002424).
23. Finanční úřad zpochybnil jak faktickou realizaci deklarovaných plnění, tak tvrzeného dodavatele IPC. Finanční úřad vyslechl jednatele IPC M. V. (protokol čj. 1101160/19/2914-60562-707431), který k výše označeným plněním nesdělil žádné konkrétní informace. Svědek V. podle finančního úřadu nepopsal, o jaké služby šlo a kdo je vykonával. Finančnímu úřadu navíc svědek V. slíbil dodat podklady a účetnictví IPC, což neudělal. Je velmi neobvyklé, že jednatel společnosti si nevybavuje konkrétní informace k plnění za více než 1 500 000 Kč.
24. K jednotlivým plněním od společnosti IPC vyjádřil finanční úřad následující pochybnosti. Vypracování podnikatelského záměru žalobce prokazuje nedatovanou smlouvou o dílo č. 01/2016 (později ji předložil znovu s datem 4. 1. 2014) která má obecný charakter a žalobce nijak nedokládá faktickou realizaci služby (předání díla). Vypracování podnikatelského záměru žalobce prokazoval dokladem č. 162000090, který se měl dle textu týkat zpracování podnikatelského záměru na projekt číslo 6642. Na výzvu finančního úřadu předložil žalobce plnou žádost o podporu s evidenčním číslem projektu

2959 a finanční úřad zjistil, že projekt č. 6642 se nerealizoval, neboť tato žádost nebyla doporučena k financování. V předmětné plné žádosti na projekt č. 2959 žalobce uváděl, že žádost nebyla zpracována poradenskou firmou. Finanční úřad také specifikoval pochybnosti o časovém harmonogramu, jelikož žalobcův projekt měl započít 1. 1. 2014 a je iracionální, že společnost IPC měla v roce 2014 teprve zpracovávat návrh projektu. Stejně tak považuje finanční úřad za zvláštní, že smlouva o dílo č. 01/2016 má takové označení, když dle žalobce pochází z roku 2014

25. Obdobné pochybnosti vyjádřil u zpracování vzdělávacího programu, neboť žalobce doložil jen smlouvu ze dne 16. 2. 2016. U zbylých plnění finanční úřad též žalobci vytkl, že jejich faktickou realizaci nijak neprokázal. Blíže jsou tyto skutečnosti popsány v bodech 64-71 napadeného rozhodnutí.
26. Finanční úřad zopakoval své pochybnosti v další (třetí) výzvě k prokázání skutečností čj. 501525/21/2914-60562-712087, na kterou reagoval žalobce vyjádřením ze dne 10. 5. 2021. Tam mimo jiné navrhl výslech R. M., nar. X, bytem X, který byl jednatelem společnosti Hygocentrum v období, kdy společnost IPC pro žalobce vykonávala vymáhání pohledávky na této společnosti. Dále žalobce navrhl vyslechnout pana Y. R., nar. X, bytem X. Ten měl dle žalobce specifikovat, prostřednictvím kterých subdodavatelů společnost IPC realizovala plnění pro žalobce, aby tak mohl finančnímu úřadu poskytnout konkrétní názvy subjektů – svědek měl být přítomen u prezentace nabídky vzdělávacího programu.
27. Součástí spisu je úřední záznam čj. 1067416/21/2914-60562-712087 ze dne 28. 5. 2021, ve kterém finanční úřad reagoval na výslechy svědků M. a R. Podle finančního úřadu žalobce nespifikoval, jaké skutečnosti by svědek R. mohl uvést a jaký vztah měl ke společnosti IPC. Finanční úřad svědka R. na základě jména, příjmení a data narození nenašel v databázi informačního systému evidence obyvatel (dále též „ISEO“). Proto jej nemohl k výslechu předvolat. To stejné platí pro jednatele Hygocentra M., jelikož ani jeho finanční úřad v databázi ISEO nenašel. Podle finančního úřadu tak nebylo možné svědky předvolat.
28. V rámci vyjádření k této třetí výzvě žalobce též doložil podnikatelský záměr k projektu č. 3887 a plnou žádost k témuž projektu. Podle finančního úřadu jsou zde stále velké nejasnosti ohledně předložených podkladů. Žalobce totiž v průběhu daňového řízení několikrát změnil číslo dotčeného projektu. Zpočátku tvrdil, že šlo o projekt č. 2959. Nyní předložil listiny k projektu č. 3887. Dle dokladu č. 162000090 však měla společnost IPC zpracovat projekt č. 6642.

#### *Právní úprava a judikatura*

29. Dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu platí, že *„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...“*
30. Nejvyšší správní soud k tomuto ustanovení v minulosti uvedl, že o daňově účinný výdaj dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se

získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj. Daňový subjekt, který výdaj zanesl do účetnictví a následně daňového priznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005 - 72, ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 - 73, a ze dne 6. 12. 2007, čj. 1 Afs 80/2007 - 60). Pokud se daňovým subjektem tvrzené údaje ukážou jako nepravdivé či neúplné, musí mu být dán prostor prokázat faktické vynaložení deklarovaného výdaje i jinými prostředky. Nelze tedy dospět k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno pouze na základě formálních nedostatků předložených dokladů, popř. na základě nedostatků smluvních ujednání mezi jednotlivými subjekty dodavatelského řetězce, pokud je zároveň nepochybné, že tvrzené plnění bylo daňovému subjektu poskytnuto a byly jednoznačně identifikovány subjekty, které se na jeho poskytnutí podílely (viz bod 27 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2015, čj. 8 Afs 144/2014 - 46).

31. Podle § 92 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu „*navrhuje-li v řízení účast třetí osoby daňový subjekt, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti. Není-li návrhu vyhověno, správce daně o tom vyrozumí daňový subjekt s uvedením důvodu.*“

#### *Výslech svědků*

32. Nejprve je nutné se zabývat námitkou, podle které žalovaný (a finanční úřad) nepředvolal navržené svědky M. a R., ačkoliv mu k tomu žalobce poskytl potřebné údaje. Taková vada je obecně tak závažná, že by pouze výjimečně nevedla ke zrušení rozhodnutí.
33. Navrhuje-li daňový subjekt výslech svědka (třetí osoby), musí správce daně sdělit potřebné údaje o této osobě a upřesnit důvod výslechu. To zakládá odpovědnost na straně daňového subjektu, ale též povinnost na straně správce daně. Žalobce musí sdělit údaje o svědkovi, aby bylo jasné, koho má finanční úřad předvolat a proč. Na finančním úřadu pak je, aby se s řádně navrženým důkazem vypořádal. Přitom má finanční úřad několik možností – (i) svědka předvolá, (ii) návrh zamítne, (iii) důkaz nemůže provést z objektivních příčin (např. o svědkovi nejsou známy údaje potřebné k předvolání a není možné je dohledat ani jinými způsoby).
34. Finanční úřad v této věci postupoval třetí cestou a tvrdí, že svědky nemohl z objektivních důvodů předvolat – nenašel je v evidenci obyvatel. Krajský soud musí ovšem zdůraznit, že žalobce k oběma navrženým svědkům poskytl velmi přesné informace – jména, data narození a adresy bydliště. Finanční úřad byl v komfortní situaci, neboť měl k dispozici veškeré údaje nezbytné k předvolání obou svědků. Aby finanční úřad obhájil závěr, že svědky nebylo možné vyslechnout z objektivních příčin, musel by být aktivní a snažit se svědky předvolat. Ústavní soud v usnesení sp. zn. IV. ÚS 1702/21 ze dne 23. 11. 2021 uvedl: „*Neprovedení navrženého výslechu nepředstavuje porušení práv účastníka též tehdy, když z objektivních důvodů není možno výslech provést a finanční úřad činil kroky za účelem provedení výslechu. V situaci, kdy prostřednictvím svého územního pracoviště s negativním výsledkem provedl i místní šetření na známých adresách navrženého svědka, tj. reálně se snažil svědka zastihnout a zjistit jeho pobyt, pak Ústavní soud nespatřuje porušení stěžovatelských základních práv či svobod v tom, že finanční úřad neinicioval jeho předvedení, neboť nebylo známo, odkud by měl být předveden.*“

35. K aktivitě správce daně při výsledku svědků existuje již bohatá judikatura správních soudů. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 6. 2019, čj. 9 Afs 71/2019 - 32 uvedl, že „z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že pokud se svědek nenachází na adrese trvalého bydliště, avšak v průběhu řízení byla zjištěna jeho další možná adresa, je povinností správce daně prověřit i tuto známou adresu a pokusit se svědka kontaktovat. Správce daně by měl taktéž prověřit informace, které mu o možném pobytu svědka sdělí sám daňový subjekt, např. telefon, e-mail nebo způsob, jak svědka daňový subjekt v minulosti kontaktoval.“ I z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2015, čj. 9 Afs 181/2014 - 34 vyplývá, že soud hodnotil jako dostatečnou aktivitu správce daně, který se snažil zajistit výslech svědků obesláním poštovní zásilkou či místním šetřením.
36. V nyní řešeném případě žalobce finančnímu úřadu sdělil adresy obou svědků. Proto bylo povinností finančního úřadu oba svědky předvolat obesláním na uvedené adresy. To je minimum toho, co měl finanční úřad udělat. Jak je zřejmé z výše uvedeného usnesení Ústavního soudu, v některých případech je dokonce na místě k ověření svědkovy adresy provést místní šetření a adresu zkontrolovat. Soud z vlastní praxe ví, že daňové orgány často ověřují sídla daňových subjektů či jejich dodavatelů právě místním šetřením a neopírají se jen o údaje z registrů. Až v případě, pokud by předvolání svědků nebylo úspěšné, má finanční úřad hledat další informace v databázi a vyvinout snahu zjistit doplňující či správné údaje.
37. Samozřejmě si lze představit situace, kdy správci daně nevznikne povinnost obesílat navržené svědky na základě údajů poskytnutých daňovým subjektem. Muselo by však jít o údaje zcela nedostatečné – například daňový subjekt uvede pouze jméno svědka, aniž by poskytl jakékoli další informace a podle jména se nepodaří správci daně osobu najít – nebo zjevně chybné – například daňový subjekt udá neexistující adresu, podle poskytnutých informací není možné osobu dohledat v evidenci a daňový subjekt neposkytne žádné další informace. Jinými slovy musí být sdělené informace natolik vadné, že na jejich základě vůbec nelze svědkovi předvolání odeslat nebo by pokus o předvolání byl předem odsouzen k nezdaru.
38. Nyní se však finanční úřad ani nepokusil svědky na žalobcem uvedených adresách kontaktovat. Absence těchto osob v systému ISEO vrhá určitou pochybnost na žalobcem poskytnuté údaje. V žádném případě však nejde o absolutní důkaz, který vylučuje, že by se dané osoby na uvedených adresách mohly nacházet. Zákon č. 133/2000 Sb., o evidenci obyvatel v § 1 stanoví, jaké osoby se do registru obyvatel zapisují. Kromě občanů a bývalých občanů České republiky se do registru též zapisují cizinci s určitým vztahem k občanovi České republiky. Ostatní cizinci se do této evidence nezapisují. Jména obou svědků vyvolávají dojem, že může jít o cizince. Taktéž může být neúspěšné hledání v evidenci obyvatel způsobeno překlepem v zadaných údajích – např. v datu narození. Tento údaj obvykle ani není nutný k tomu, aby správní orgán mohl svědka předvolat. Žalobce jej poskytl, ale mohl se zmýlit. Opět tím ale není vyloučeno, že navržení svědci jsou na uvedených adresách k zastížení. Finanční úřad proto nemá důkaz o tom, že by mu nějaká objektivní skutečnost bránila svědky předvolat. Tím by byl až neúspěšný pokus o doručení předvolání na udané adresy, případně místní šetření. Pak by mohl finanční úřad zcela po právu požadovat po žalobci další údaje. Žalobce však svou povinnost dostatečně identifikovat svědky splnil, přičemž finanční úřad jej bezdůvodně zatížil další povinností doplnit již poskytnuté údaje.

39. Žalovaný ještě uvedl, že informoval žalobce o výsledku hledání v databázi ISEO v seznámení se zjištěnými skutečnostmi čj. 26145/21, přičemž žalobce na něj nereagoval. Z toho žalovaný vyvozuje závěr, že na výsledku svědků dále žalobce netrval. Takový závěr ale není ničím podložen. Žalobce žádný projev vůle v tomto směru neučinil a ani žalovaný jej ve výzvě nepoučil, že si jeho mlčení bude vykládat jako odstoupení od podaného důkazního návrhu. Jak soud výše zdůvodnil, žalobce uvedl přesné informace o navrhovaných svědcích v souladu s § 92 odst. 6 daňového řádu. Tím vznikla daňovým orgánům povinnost se s těmito návrhy procesně vypořádat. Neučinily tak. Popsané pochybení v žádném případě nemůže zhojit fakt, že žalobce nereagoval na informaci o výsledku hledání navržených osob v databázi ISEO.
40. Proto krajskému soudu nezbylo, než napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení. Jde o podstatnou vadu dokazování, kterou nemůže krajský soud zhojit v soudním řízení. Navíc jde o vadu, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný odmítá žalobcův nárok pro neunesení důkazního břemene. Takový závěr nelze přijmout, aniž by daňové orgány poskytly žalobci prostor pro uplatnění důkazních návrhů a také se s navrženými důkazy řádně vypořádaly.
41. Podle návrhu žalobce měli navržení svědci vypovídat k plnění zpracování vzdělávacího programu zaměřeného na projektový management pro pokročilé (doklad č. 162000332) a vymáhání pohledávky za žalobce na dlužníkovi Hygocentrum (doklad č. 162002424). K těm se proto soud vyjadřovat nebude. Bylo by to předčasné. Jde nicméně pouze o třetiny plnění od IPC, zbylými plněními od této společnosti se proto krajský soud bude zabývat. Plnění od společnosti H. L. reklama se popsané pochybení nedotýká vůbec. I k těmto námitkám se proto soud vyjádří.

#### *Obecné námitky*

42. Před posouzením jednotlivých plnění musí soud vyřešit otázku deklarovaného dodavatele. Podle žalovaného jde o otázku stěžejní, zatímco žalobce si myslí, že klíčové je prokázat faktické uskutečnění plnění a dodavatel není podstatný.
43. Žalobce správně určil přílehlavé rozsudky Nejvyššího správního soudu, avšak nesprávně je vyložil. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 - 73 v žádném případě neřekl, že dodavatel je irelevantní a daňový subjekt k němu nemusí nic uvádět, prokáže-li plnění. Nejvyšší správní soud tam zdůraznil, že nelze lpět na formálním označení dodavatele. Tedy pokud se v průběhu daňového řízení ukáže, že deklarovaný dodavatel plnění nedodal, neznamená to pro žalobce automaticky neunesení důkazního břemene a neuznání vynaložených nákladů. Z citovaného rozhodnutí plyne jen to, že daňovému subjektu musí správce daně poskytnout možnost tvrdit a prokázat alternativní průběh plnění včetně jiného dodavatele. A pokud takový průběh plyne již z předložených důkazů, měl by se jím správce daně sám zabývat. Takový názor potvrzuje též aktuální judikatura. V rozsudku ze dne 27. 9. 2022, čj. 10 Afs 32/2021 - 94 Nejvyšší správní soud uvedl, že „pokud jsou údaje na předloženém dokladu zpochybněny do té míry, že není prokázáno, kdo skutečně dotčené plnění poskytl, daňový subjekt sice může náklad uplatnit, musí ovšem upřesnit, jakým jiným způsobem transakce proběhla, tedy kdo byl pravým dodavatelem (rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2017, čj. 1 Afs 170/2017–31, Steelmart, bod 32, a náleží Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04). Není pravda, že by nebylo podstatné, kdo plnění uskutečnil: jen je třeba dát daňovému subjektu možnost prokázat skutečného dodavatele i v situaci, kdy je na předloženém dokladu uveden jen dodavatel

*formální, ne ten skutečný“ (zvýraznění doplnil krajský soud). V rozsudku ze dne 4. 5. 2017, čj. 10 Afs 235/2015 - 72 k této věci Nejvyšší správní soud dodává, že „za těchto okolností správce daně nepochybil, pokud stěžovatelkou tvrzené výdaje na reklamu neuznal coby výdaje vynaložené v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a to i přesto, že stěžovatelkou předložené důkazy naznačují, že reklama na závodním voze skutečně umístěná byla. Nelze totiž dovodit, že by stěžovatelčina tvrzení, v souladu s existující judikaturou (srov. shora citaci v odst. [28]), byla podána jednoznačným a transparentním způsobem, byla souladná s ostatními zjištěnými údaji a vytvářela „přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci“...“.*

44. Judikaturu k přenosu důkazního břemene, včetně jejího vztahu k hmotněprávní úpravě uplatňování daňově účinných nákladů u daně z příjmů, Nejvyšší správní soud přehledně shrnul v rozsudku ze dne 11. 2. 2021, čj. 8 Afs 24/2019 - 44, jehož právní věta zní: *„Dodavatel plnění, za které daňový subjekt uhradil částku uplatňovanou jako daňově účinný výdaj podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, může přenechat faktické poskytnutí plnění subdodavateli. V takovém případě musí být jednoznačně prokázán vztah mezi daňovým subjektem a dodavatelem plnění, který je deklarován na předložených dokladech, a dále musí být prokázáno, že plnění deklarovaného dodavatele pro daňový subjekt spočívalo přinejmenším v tom, že zajistil, aby plnění poskytl subdodavatel (tj. musí být prokázán vztah mezi deklarovaným dodavatelem a subdodavatelem).“* Vedle toho lze poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2018, čj. 4 Afs 1/2018 - 48, který se taktéž týká daně z příjmů (a který přezkoumal též Ústavní soud v usnesení sp. zn. IV. ÚS 2269/18 ze dne 30. 10. 2018). Ke vzniku důvodných pochybností správce daně o tom, že předložené evidence daňového subjektu odůvodňují snížení daňového základu o vynaložený výdaj, může podle něj vést i fakt, že není zřejmé, kdo byl konečným dodavatelem prací pro daňový subjekt (poddodavatelé měnili název, sídlo i jednatele, nevedli účetnictví a poslední z nich v řetězci nebyl schopen označit svého poddodavatele). Dále z něj vyplývá, že pokud výdaj nastal za jiných okolností, než jak je deklarován na daňovém dokladu, musí daňový subjekt objasnit a prokázat, za jakých okolností se tak tedy skutečně stalo – nelze se spokojit s tím, že „někdo dané plnění poskytnout musel“. Konečně dobrý příklad toho, jakým způsobem může daňový subjekt v podobné situaci úspěšně unést své důkazní břemeno, nabízí rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2007, čj. 9 Afs 81/2007 - 60, byť se vztahuje k dani z přidané hodnoty. Zde daňový subjekt *„doložil přijatou fakturou, že zboží koupil, výdajovým dokladem, že ho zaplatil, skladovou evidencí a inventurními seznamy, že zboží skladoval, a následně vydanou fakturou a výpisy z účtu, že toto zboží prodal, přičemž bylo doloženo, že dodavatelé i odběratelé jsou existujícími subjekty, když daňový subjekt navrhl i výslechy svědků a doložil řádně (což rovněž nebylo zpochybněno) vedené účetnictví“.*
45. Žalobcová námitka o deklarovaném dodavateli je proto nedůvodná. Ačkoliv nemusí nutně prokázat, že mu plnění dodal subjekt uvedený na dokladu, musí věrohodně tvrdit a prokázat, kdo tedy jeho plnění realizoval. Ať už půjde o dodavatele deklarovaného nebo skutečného, jde o důležitou okolnost při uplatňování výdajů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

#### *H. L. reklama*

46. Společnost H. L. reklama měla žalobci poskytnout celkem tři plnění – reklama na závodních vozech, logo na kombinéze závodních jezdců a reklamní bannery na třech různých místech. V tomto pořadí je soud vypořádá.

47. Žalovaný ke všem plněním od H. L. reklama vyslechl jednatele Z. N. Žalobce vznesl obecnou námitku, že žalovaný výpověď tohoto svědka dezinterpretuje a chytá se každého detailu. Žalovaný zdůraznil, že svědek N. mluvil obsáhle a neurčitě, navíc z jeho výpovědi vyplynula řada rozporů a nesrovnalostí.
48. Krajský soud má na výpověď svědka N. stejný názor jako žalovaný. Jde o obsáhlý, neurčitý a mnohdy zmatený popis událostí. Ačkoliv je k některým věcem velmi konkrétní (domluva spolupráce, popis aut), je na spoustě důležitých míst obecný (konkrétní realizace reklam, výrobce reklamy). Svědek si nevzpomněl ani na jednu společnost, která pro něj žalobcovu reklamu vyráběla a instalovala. Na některých místech si protirečí se žalobcem, když podle něj jsou žalobcem předložené fotografie z dřívějších let než 2016, ačkoliv je žalobce předložil jako jeden z hlavních důkazů k prokázání roku 2016. Žalobce je při své argumentaci obecný a pouze uvádí, že výpověď svědka N. je *autentická a často velmi detailní a spontánní*. Žalovaný však důvody, pro něž považoval výpověď tohoto svědka za neprůkaznou, přesvědčivě a podrobně objasnil (body 53 a 54 napadeného rozhodnutí, str. 30 a 31 zprávy o daňové kontrole). Naproti tomu žalobce tam popsané rozpory nijak konkrétně nevysvětlil.
49. Žalobce ke svědecké výpovědi Z. N. uvádí jen jediný konkrétní argument, a to že se nesrovnalosti ve výpovědi týkaly vedení společnosti H. L. reklama či jiných skutečností, které nesouvisí s řešeným plněním. Tak tomu ale není. Ano, finanční úřad upozornil mimo jiné i na některé zvláštní okolnosti týkající se H. L. reklama – například svědek N. mluvil o prodeji společnosti, ačkoliv nikdy nebyl společníkem. Většina nesrovnalostí ve výpovědi tohoto svědka se ale týkala přímo sporných plnění. Jelikož žalobce nezpochybňuje žádné konkrétní tvrzení či konkrétní pasáž výpovědi zmíněného svědka, nepovažuje soud za nutné se touto námitkou podrobněji zabývat.
50. Předmětem plnění od H. L. reklama byl zaprvé reklamní panel 30 x 30 cm na dvou závodních vozidlech a banner o rozměru 100 x 200 cm na závodní dráze Přebice. Vozidla s bannery žalobce se měla účastnit různých závodů Mistrovství ČR a Evropy, ale podle žalobce se porouchala. Vyskytla se jen 3. 7. 2016 v Přebicích (a ne jako závodní, ale pro svezení obchodních partnerů) a proto se dokazování zaměřuje na tento závod.
51. Svědci G. a Š. (obchodní partneři žalobce) potvrdili, že na akci v Přebicích byla žalobcová reklama a šlo o akci pořádanou žalobcem pro jeho obchodní partnery. Oba shodně uvedli, že měli možnost se svézt ve vozidle s polepy žalobce. O existenci reklamy na autě modré barvy zn. Škoda proto není pochyb. Reklamní banner na tomto závodisti svědci nepotvrdili. Dále finanční úřad vyslechl J. R., předsedu AUTOMOTOKLUBU Ivaň, která má pronajaté prostory závodního areálu v Přebicích. Tento svědek mimo jiné uvedl, že reklamní bannery si každý sponzor dodává sám a bannery v areálu většinou umísťuje on. Též uvedl, že žalobce měl při závodě v Přebicích reklamní banner za stupni vítězů. Svědek si zároveň nepamatoval, s kým o umístění žalobcovy reklamy jednal a uvedl, že on žalobcův reklamní banner jen umísťoval. Kdo mu reklamní banner dodal, svědek nevěděl. Svědek R. k panu N. sdělil, že jej zná.
52. Krajský soud proto souhlasí se žalobcem, že svědci potvrdili existenci reklamy minimálně na jednom závodním voze. Z výpovědi J. R. však rozhodně neplyne, že dodavatelem žalobcovy reklamy byla H. L. reklama. Spíše naopak – ve své výpovědi svědek uvedl, že neví, kdo mu reklamu dodal. Přitom řekl, že Z. N. zná, jednatel H. L. reklama to tedy

evidentně nebyl. Dále svědek tvrdil, že reklamu sám instaloval, ačkoliv podle svědka N. ji měla instalovat agentura.

53. Jako doplnění výpovědi J. R. zaslal AUTOMOTOKLUB Ivaň finančnímu úřadu písemné podklady (doplnění svědectví pod čj. 96129/20 ze dne 22. 1. 2020). Mezi nimi je též smlouva o pronájmu reklamní plochy a o poskytnutí reklamy, kterou spolu uzavřeli AUTOMOTOKLUB Ivaň a H. L. reklama. Stejně jako žalovaný má k této smlouvě krajský soud výhrady. Je nedatovaná (ačkoliv obsahuje ujednání o nabytí účinnosti dnem podpisu), neobsahuje konkrétní pronajatou reklamní plochu (*místem pro poskytnutí reklamy je autodrom AMK Ivaň*), nájemné je ujednáno ve výši 5 000 Kč a není zřejmé, jak často se platí. Podle svědka R. to mělo být 5 000 Kč ročně, což je ve výrazném nepoměru k částce zaplacené žalobcem dodavateli H. L. reklama. Dle žalobcem předloženého rozúčtování jej měla reklama na závodisti v Příbicích stát 50 000 Kč měsíčně.
54. Ze zprávy o daňové kontrole a napadeného rozhodnutí je zřejmý závěr, že daňové orgány postrádají spojení mezi reklamou a dodavatelem H. L. reklama. Za prvé, žalobce předložil obecnou smlouvu. S H. L. reklama si nesjednal přesné podmínky plnění, způsob kontroly, specifikaci umístění reklamy apod. Podle smlouvy č. 101/2016 měla H. L. reklama realizovat výrobu reklamy, pronájem reklamní plochy včetně údržby a její instalaci. Svědek N. jako jednatel H. L. reklama však nic konkrétního nevyprávěl. Především ke dvěma ze tří služeb byl obecný – reklamu vyrobila *nějaká* společnost (neví kdo) a reklamu instalovala též *nějaká* agentura (název nevěděl). U vozidel mu reklamu lepila *nějaká* společnost, která už se na svědkovi známé adrese nenachází. Z toho jednoznačně vyplývá, že H. L. reklama přímo reklamu nevyráběla a neinstalovala. Kdo konkrétně vyráběl polepy aut a bannery zůstalo nevyjasněno. Jde přitom o činnosti, ke kterým se zavázal H. L. reklama. Navíc se svědci N. a R. rozcházejí v tom, kdo reklamní banner žalobce instaloval.
55. Žalobce a svědek N. se zase rozcházejí v tom, na jakých vozidlech vlastně měla být reklama umístěna. Podle svědka na modré a červené Felicii, podle žalobce měla být na modré Fabii a Felicii. Žalobcem předložené fotografie vozidel (33 kusů) svědek zpochybnil tím, že se měly týkat předchozích let a ne roku 2016. Tyto fotografie zároveň, jak zdůraznil žalovaný, prokazují existenci reklamy žalobce na závodních vozidlech před rokem 2016.
56. O dodavateli reklamy na vozidlech a reklamního banneru v Příbicích proto zůstaly pochybnosti, které žalobce nijak nevyvrátil. Krajský soud musí zdůraznit, že argumentace žalobce zůstala velmi plytká a fakticky jen zopakoval své odvolací námítky.
57. Druhým plněním od společnosti H. L. reklama měly být nášivky na kombinézách. Podle finančního úřadu se toto plnění neuskutečnilo. Žalobce k tomu pouze uvádí, že nášivky dodavatel realizoval, ale kvůli neúčasti jezdců v závodech (souvisí s výše zmíněnými závodními auty) nebyly vidět. Ke kombinéze žalobce nepředložil vyjma grafického návrhu žádné důkazy. Vzhledem k povrchnosti žalobcovy námítky krajskému soudu nezbyvá než potvrdit závěry žalovaného. Žalobce nepřednesl ani argumentaci, ani důkazy. S ohledem na pochybnosti, které provází celé plnění od H. L. reklama, je závěr žalovaného zcela na místě.
58. Třetím plněním měly být bannery 100 x 200 cm na závodní dráze Příbice (což soud vypořádal výše), na bowlingu Cihelna Brno a v restauraci U LENI.

59. Reklama na bowlingu je dle žalobce prokázána svědectvím Z. N. a R. P. S tím soud nesouhlasí. O této reklamě jsou pochybnosti již na základě předložených důkazů. Smlouva je i u této reklamy velmi obecná a neurčuje konkrétní místo, kde bude reklama viset. Dále žalobce předložil fotografie znázorňující reklamní panel v prostorách bowlingu, avšak jak finanční úřad zjistil porovnáním s fotografiemi z webových stránek bowlingu Cihelna, prostory na obou fotografiích se stavebně odlišují. Existenci plnění neprokázal ani svědek N., který potvrdil jako místo reklamy fotografie předložené žalobcem, které však (viz výše) zřejmě nejsou bowling Cihelna. Dále tento svědek uvedl, že netuší, kdo reklamní banner vyráběl a odkazoval se na účetnictví H. L. reklama, které nepředložil. Reklamu žalobce měla opět instalovat agentura za přítomnosti svědka N., jejíž název si nepamatuje. Ve své výpovědi svědek N. uváděl, že reklama tam byla po celý rok. Finanční úřad však zjistil, že bowling Cihelna skončil svůj provoz 23. 6. 2016. Přitom žalobce platil společnosti H. L. reklama po celý rok 2016 stejnou částku a konec uvedeného podniku se nijak nepromítl do výše úplaty.
60. Pokud jde o R. P., ten žádnou výpověď v daňovém řízení neposkytl. Žalobce předložil úřední záznam o podaném vysvětlení ze dne 9. 4. 2019 na policii. Tam R. P. uvedl, že „já jsem pouze vyvěsil reklamu na Bowlingu (jednalo se o reklamní plachty společnosti H.L. reklama s.r.o.). Reklamu jsem vyvěsil asi v roce 2016, přesně si to již nepamatuji.“, a na jiném místě specifikoval reklamu jako „jednalo se o plachtu a ceduli s reklamou společnosti H.L. reklama s.r.o. reklama byla hrazena panem N. přímo mě v hotovosti, já jsem peníze použil na úhradu dluhu, který vůči mě a společnosti EL-KOM trade s.r.o., společnost H.L. reklama s.r.o. a N. měli.“ Ani toto tvrzení neprokazuje žalobcovu daňové trzení. R. P. uvedl, že šlo o reklamu společnosti H. L. reklama a nepotvrdil, že na této ploše měl reklamu právě žalobce.
61. I pokud by soud uvěřil tvrzení žalobce, že jeho reklama na bowlingu byla, stále panují významné pochybnosti o tom, kdo ji vlastně vyrobil a nainstaloval. Tedy provedl ty činnosti, které měla podle smlouvy se žalobcem provést společnost H. L. reklama. Jak soud výše zdůvodnil, nestačí vědět, že plnění někdo poskytl. Musí být jasné kdo.
62. Existenci reklamy v restauraci U LENI potvrzují dle žalobce doložené fotografie a výpověď Z. N. Všechny pochybnosti uvedené u předchozích plnění platí i zde. Neurčitá smlouva, absence kontroly a nedostatek relevantních důkazů. Výpověď svědka N. k této reklamě odpovídá tomu, co uváděl u ostatních plnění. Reklamu pro něj realizovala a instalovala firma, jejíž název si nepamatuje. Konkrétní umístění si dohodl se žalobcem ústně, písemný záznam o tom není. Krajský soud sdílí názor žalovaného a má také pochybnosti o tom, kdo žalobcem deklarované plnění realizoval.
63. Pokud jde o otázku vlivu reklamy na tržby žalobce, je bezpředmětná. Žalobce a žalovaný se rozcházejí v tom, zda zůstal tento vliv v teoretické rovině nebo jej žalobce prokázal. Reklama a její vliv na tržby prakticky není možné prokázat. Pokles a zvýšení tržeb může vždy ovlivnit několik faktorů, z nichž pouze jedním je marketing. Na zvýšení žalobcových tržeb reklama pochopitelně mohla mít vliv. Ale nelze mluvit o tom, že žalobce takový vliv zcela prokázal. Ostatně pro posouzení řešené otázky je vliv reklamy vcelku zbytečná otázka. Smysl má tam, kde se řeší ekonomická opodstatněnost vynaloženého plnění, nikoliv to, zda se vůbec uskutečnilo nebo kdo je uskutečnil.

## IPC

64. Předmětem sporu jsou dále plnění od společnosti IPC. Dvou plnění od této společnosti se týkají neprovedené svědecké výpovědi – vzdělávací program a vymáhání pohledávky Hygocentrum. Vzhledem k rušícímu výroku je zbytečné, aby tato plnění soud hodnotil. Budou předmětem dalšího řízení.
65. Společnost IPC měla žalobci zpracovat podnikatelský záměr (OP PIK-technologie) a žádost o dotaci. Žalobce toto plnění dokládal především listinnými důkazy, které však nejsou průkazné. Krajský soud shrnul ve skutkových zjištěních ty nejpodstatnější pochybnosti, které o žalobcem předložených podkladech panují. Různá čísla projektů a nesoulad mezi trváním projektu a údajným vypracováním projektu společností IPC. Dodavatel IPC měl podle smlouvy zpracovat projekt v systému MS2014+, zatímco žalobcem posledně tvrzený projekt byl zpracován v elektronickém prostředí CzechInvest. Žalobce rovněž v žádosti uvedl, že ji nezpracovávala žádná poradenská firma – tedy ji zpracovával sám.
66. Žalobce k tomu uvádí, že rozpor mezi ujednaným a realizovaným plněním je kvůli tomu, že si strany ústně plnění modifikovaly. To je však velmi obtížně ověřitelné, když to tvrdí jen žalobce a druhá strana této ústní dohody si k tomu nic nevybavuje. Navíc IPC ani plnění nerealizovala. Její podíl na projektu nic dalšího neprokazuje.
67. Za této důkazní situace jsou pochybnosti zcela na místě. Nevyvrací je ani výpověď jednatele IPC pana M. V. Právě naopak. Svědek V. obecně potvrdil spolupráci se žalobcem. Nic konkrétního však k jednotlivým plněním neuvedl. Opakoval, že žalobcovu plnění vždy zadal někomu jinému, který to pro něj udělal. Názvy těchto „subdodavatelů“ si nepamatoval a nedodal je ani přes svůj předchozí příslib. Konkrétně k tomu svědek V. uvedl, že k realizaci plnění *pověřuje nějaké své kamarády nebo shání subdodavatele*.
68. Ke službám reklamy pro propagaci krému Isolda, organizaci firemní akce teambuilding se zajištěním pozvánek a účasti profesionálních instruktorů, ozvučení sálu a projekce, zajištění hostesek – akce S. a Hotel Port a redakční činnosti a korektury článků ke kampani Isolda a publikaci článků na serverech žalobce shodně uvádí, že prokázal existenci těchto služeb, ale je mu kladeno za vinu, že jeho dodavatel neprokázal své subdodavatele. K tomu je třeba uvést, že jednatel IPC M. V. vypověděl, že společnost IPC plnění nerealizovala. Realizaci údajně zadal jiným subjektům, ale nebyl schopen je jakkoliv identifikovat. To se nezdařilo ani finančnímu úřadu při revizi účetnictví IPC. Navíc pochybnosti o subdodavateli nebyly jediné. Daňové orgány zdůraznily, že smlouva se společností IPC je obecná, žádným způsobem neupravuje kontrolu plnění a že činnost IPC neměla podle smlouvy spočívat ve zprostředkování, ale v přímém plnění. Redakční činnost a články ke kampani Isolda sice žalobce prokazuje články uveřejněnými na některých webových serverech (např. novinky.cz, tyden.cz,...), ale dohodu o uzavření této služby měl sjednat s IPC v ústní formě.
69. Krajský soud výše zdůraznil (srov. body 43-44 tohoto rozsudku), že při uplatňování výdajů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů musí daňový subjekt prokázat, jakým způsobem se udál jím deklarovaný obchodní případ. Žalobcův argument, že mu postačí prokázat fakticitu plnění, neplatí. Nejvyšší správní soud ve výše citovaném rozsudku čj. 8 Afs 24/2019 - 44 uvedl, že dodavatel samozřejmě může realizovat plnění přes subdodavatele, ale v takovém případě musí být prokázáno, že plnění deklarovaného

dodavatele spočívalo minimálně v tom, že zajistil, aby plnění poskytl subdodavatel. Vztah mezi deklarovaným dodavatelem a subdodavatelem v tomto případě žalobce a ani jeho dodavatel neprokázali.

70. Na vysvětlenou k tomu krajský soud uvádí, že k důkaznímu břemenu daňového subjektu podle § 92 odst. 3 daňového řádu je nutno přistupovat racionálně. Je potřeba si ujasnit, k čemu plnění důkazní povinnosti směřuje. Pokud má jít o identifikaci deklarovaného dodavatele, je smysl jasný – ověřit u něj plnění a vztah k daňovému subjektu. Proto judikatura zdůrazňuje, že daňový subjekt musí svého dodavatele prokázat. Je to přeci on, kdo tvrdí, že nějaké plnění obdržel od určitého dodavatele a měl by jej logicky znát. Situace se komplikuje v případě, kdy daňový subjekt tvrdí vztah k dodavateli, který ale plnění zcela jistě sám nedodal a odkazuje na své subdodavatele. K tomu navíc v tomto případě přistupuje fakt, že své údajné subdodavatele nebyl schopen ani sám dodavatel daňového subjektu jakkoliv identifikovat. Krajský soud tu nastíní dvě základní varianty, které je potřeba odlišovat.
71. První z nich je případ, kdy dodavatel daňového subjektu potvrdí, že s daňovým subjektem spolupracoval, ale konkrétní práce pro něj činil subdodavatel. Přitom uvede konkrétní údaje o tomto subdodavateli. Podle krajského soudu nemusí jít nutně o důkaz, který s jistotou prokazuje, že plnění realizoval subdodavatel. Postačí, že mezi dodavatelem daňového subjektu a jeho subdodavatelem probíhala komunikace ohledně plnění pro daňový subjekt, tyto práce si dodavatel objednal a subdodavatel je následně vyúčtoval apod. Jinými slovy, dostačující jsou důkazy o existenci subdodavatele a alespoň zčásti podložené a uvěřitelné tvrzení, že plnění uskutečnil tento subdodavatel. I když se v takové situaci subdodavatel následně stane nekontaktním a se správcem daně nekomunikuje, nelze podle krajského soudu požadovat po žalobci další důkazy. V takovém případě je totiž vysoce pravděpodobné, že plnění skutečně dodal nekontaktní subdodavatel. Nadto žalobce ani nemá reálnou možnost důkazní břemeno unést, neboť nelze předpokládat, že by byl v přímém kontaktu se subdodavatelem a měl o tom nějaké důkazy.
72. Druhá situace je složitější v tom, že „informační nouze“ nastane už u dodavatele daňového subjektu. Ten sice v obecné rovině spolupráci s daňovým subjektem potvrdí, ale není schopen označit žádné své subdodavatele a už vůbec nemá žádné písemné podklady, kterými by subdodávku prokázal. Pokud se k tomu připojí další pochybné okolnosti (např. znění smlouvy, které s pouhým zprostředkováním ze strany dodavatele vůbec nepočítá a neobsahuje ani žádné mechanismy pro kontrolu poskytnutého plnění, nebo naprostá absence písemné smlouvy, jako v nynějším případě) pak verze o tom, že dodavatel skutečně někoho pověřil dodáním plnění, značně pokulhává. Proto je důkazní vakuum, které v tomto druhém možném scénáři vzniká, nutno klást k tíži daňovému subjektu. Žalobce je právě v této situaci a nedostatek důkazů tak jde na jeho vrub.
73. Pokud jde o žalobcem citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, čj. 2 Afs 177/2006 - 61, ten na jeho věc nedopadá. Týká se totiž daně z přidané hodnoty, u které hraje prokazování dodavatele jinou roli – ověření daňových povinností. V nedávné době se otázkou deklarovaného dodavatele zabýval Soudní dvůr Evropské unie ve věci sp. zn. C-154/20 *Kemwater Prochemie s. r. o.*, podle kterého sice není nutné znát konkrétního dodavatele, ale musí být postaveno na jisto, že tento neznámý dodavatel byl v postavení plátce DPH. Jak soud výše demonstroval na judikatuře správních soudů k příjmové dani, prokázání konkrétního dodavatele je zde klíčové. Tím pochopitelně může být i subdodavatel deklarovaného dodavatele. Nicméně i takový subjekt je nutno identifikovat.

## VI. Závěr a náklady řízení

74. Na základě výše uvedených úvah shledal soud žalobu důvodnou, proto napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušil [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.] a věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Jelikož v něm bude žalovaný právním názorem krajského soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), shrnuje soud své závěry přehledně takto: Žalovaný musí v dalším řízení doplnit skutkový stav věci o výsledky žalobcem navržených svědků. Žalovaný musí navržené svědky předvolat, případně může provést místní šetření, uzná-li to za vhodné. Až pokud se mu i přes tuto snahu a v kombinaci se žalobcem předloženými informacemi nepodaří svědky kontaktovat, může žalobce s takovou situací konfrontovat a žádat od něj další údaje. Pokud jde o ty části rozhodnutí, které se dotýkají plnění, k nimž navržení svědci vypovídat neměli, nemusí žalovaný nic měnit. Jeho závěry jsou správné.
75. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Strana žalující měla ve věci plný úspěch, proto má vůči straně žalované právo na náhradu nákladů, které v řízení před soudem účelně vynaložila. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč a v nákladech právního zastoupení v řízení před krajským soudem. Strana žalující náklady nevyčísliła, soud proto vyšel z obsahu soudního spisu. Zástupce strany žalující učinil celkem 2 úkony právní služby ve smyslu vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) – šlo o převzetí a přípravu zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu; tento úkon je třeba uhradit bez ohledu na to, že právní zástupce zastupoval účastníka již ve správním řízení – srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2011, čj. 1 As 21/2011 - 52, č. 2414/2011 Sb. NSS] a jedno písemné podání soudu ve věci samé, tj. podání žaloby [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Za jeden úkon náleží podle § 7 bodu 5 aplikovaného na základě § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu odměna ve výši 3 100 Kč. Zástupci dále náleží náhrada hotových výdajů podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu ve výši 300 Kč za každý úkon. Protože zmocněný advokát je plátcem DPH, což soud ověřil ze systému ARES, zvyšuje se tento nárok o částku 714 Kč odpovídající dani ve výši 21 %, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a to na 4 114 Kč za jeden úkon, celkem tedy za všechny úkony 8 228 Kč (2 x 4 114 Kč). Zároveň soud nepřiznal žalobci náklady za repliku, kterou zaslal v reakci na vyjádření žalovaného. Žalobce tam zrekapituloval a jen mírně rozvedl námitku o výsledku svědků, kterou uplatnil již v žalobě. Podání tedy neobsahovalo žádnou novou právní argumentaci ani z něj nevyplývaly žádné nové skutkové okolnosti, jež by byly pro věc podstatné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2010, čj. 7 Afs 56/2010 - 59).
76. Výše nákladů právního zastoupení za celé řízení tudíž činí 8 228 Kč a výše soudních poplatků 3 000 Kč. Celkem má strana žalovaná uhradit straně žalující částku 11 228 Kč, k čemuž jí soud stanovil lhůtu jednoho měsíce

### Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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

právníké vzdělání, které je podle zvláštních právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 21. 12. 2022

Mgr. Milan Procházka  
předseda senátu