



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **Moderní škola s.r.o.**
sídlem K Rybníčkům 332, 747 81 Otice
zastoupená daňovým poradcem TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář, s. r. o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 3. 2022, č. j. 9985/22/5200-11433-710862,
ve věci daně z příjmů právnických osob

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou došlou zdejšímu soudu dne 16. 5. 2022 domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 3. 2022, č. j. 9985/22/5200-11433-710862 (dále „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a byly potvrzeny dodatečné platební výměry ze dne 19. 1. 2021, č. j. 121241/21/3216-50523-804352 a ze dne 20. 1. 2021, č. j. 120279/21/3216-50523-804352 (dále „prvostupňové rozhodnutí“), kterými byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roků 2015 a 2016 a stanovena povinnost uhradit penále za tato zdaňovací období.
2. Důvodem pro doměření daně bylo neprokázání uskutečnění zdanitelných plnění a jejich daňové uznatelnosti ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále „ZDP“). Sporná plnění, jejichž neprokázání je předmětem žaloby, se stran zdaňovacího období 2015 týkala výdajů:
 - a. ve výši 508 000 Kč za nákup materiálu a pronájem vozidel od společnosti RENTOR RACING s.r.o., IČO: 29042186 (dále „Rentor“),
 - b. ve výši 1 769 770 Kč za dodávku služeb od společnosti Prosenior s.r.o. "v likvidaci", IČO: 29383293 (dále „Prosenior“), spočívajících v instalačních, montážních, drobných stavebních, údržbářských a elektro pracích,
 - c. ve výši 885 000 Kč reklamních služeb od společnosti Prosenior.
3. Za zdaňovací období 2016 pak sporné plnění představují reklamní služby od společnosti Prosenior, jímž odpovídal výdaj ve výši 1 770 000 Kč.

I. Shrnutí žaloby a vyjádření žalovaného

4. Žalobkyně nesouhlasila s žalovaným v posouzení skutkové i právní otázky. Všechny výdaje, které zahrnula do svého účetnictví v nalézacím řízení prokázala.
5. Ve vztahu k reklamnímu plnění od společnosti Prosenior žalobkyně připustila, že nebyla s to unést důkazní břemeno v celém rozsahu deklarovaného plnění, když nemá žádné důkazy pro existenci reklamních plnění v podobě prezentace loga na internetových stránkách Prosenior a Rentor, na závodních motocyklech, dresech jezdců a depa závodů. Podle žalobkyně jí však měl být ponechán nárok na odpočet daně minimálně ve výši odpovídající přijatým zdanitelným plněním společností Prosenior od společnosti Rentor, která se týkala reklamních plnění žalobkyně a spočívala v označení doprovodných vozidel závodního týmu Rentor logem žalobkyně, a jehož existenci potvrdily i svědecké výpovědi svědků G., D. Š. a M. V., který doložil i fotografie předmětné reklamy.
6. Dále žalobkyně namítla, že žalovaný vystavěl rozhodnutí na zjištění, jejichž důvodnost a dopad na meritum věci je mnohdy diskutabilní, a tato zjištění vychází z nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Takto žalobkyně vyjádřila nesouhlas s postupem žalovaného, který nesrovnával ostatní reklamy na doprovodných vozidel Rentor s reklamou žalobkyně, jak z hlediska poutání pozornosti, tak hlediska ceny. Dále vytýkala žalobkyně žalovanému dezinterpretaci její žádosti o provedení místního šetření a s ním spojeným opatřením originálů fotografií u M. V. Žalobkyně nesouhlasila ani s hodnocením jeho svědecké výpovědi. Žalovanému vytýká i to, že si nevyžádal od společnosti Rentor knihu jízd k prokázání účasti týmu Rentor na závodech. Žalovaný nesprávně posoudil začátek sezóny motokrosového týmu. Žalobkyně nesouhlasila ani s výkladem pojmu auditní stopa. V případě pochybností o účasti týmu Rentor na závodech měl žalovaný vyslechnout J. V., jehož výslech žalobkyně navrhovala, nebo provést opakovaný výslech M. V.

7. Žalobkyně ve vztahu k reklamnímu plnění dále namítla, že žalovaný v napadeném rozhodnutí předesřel zcela nové, nikoliv drobné či nepatrné, úvahy, na které nemohla žalobkyně reagovat.
8. Ve vztahu ke službám, jejichž přijetí od společnosti Prosenior žalobkyně deklarovala, nesouhlasila žalobkyně s hodnocením provedených důkazů. Žalobkyně akcentovala svědeckou výpověď svědka G., která podle jejího názoru byla konkrétní, naopak žalobkyně vyjádřila pochybnosti nad svědectvím svědka Č. Žalobkyně nesouhlasila ani se závěrem správních orgánů o tom, že společnost Prosenior nemohla deklarované plnění provést z důvodu, že neměla ve vlastnictví žádný automobil. Odkázala se přitom na svědeckou výpověď pana G., který poukázal na to, že z vozidel platil silniční daň. Jestliže byla společnost Prosenior plátcem silniční daně, pak mají správní orgány možnost ověřit, za jaká vozidla byla silniční daň hrazena. Stran zakázek na školách žalobkyně uvedla, že místo plnění není zákonnou náležitostí daňového dokladu. K tomu se dále odkázala na daňové doklady, které nesou označení míst, kde společnost Prosenior participovala na zakázkách pro školy. Byť žalobkyně připustila, že v případě některých zakázek nebyla participace dodavatele prokázána, v případě ZŠ Englišova v Opavě (k tomu odkázala na daňový doklad č. 2015044) byla potvrzena účast pana G. To, že daňový doklad nenese datum uskutečnění zdanitelného plnění (dále „DUZP“) ke dni 13. 8. 2015, je podle žalobkyně problém čistě účetní. Formálně nesprávné vystavení daňového dokladu nemá za následek ztrátu daňové uznatelnosti výdajů, pokud fakticky byly vynaloženy. Fakticitu plnění prokázala svědecká výpověď pana G., který popsal konkrétní úkony, které v rámci zakázek činil, byť rámcově, což odůvodnil snahou vyhnout se omylu.
9. K prokázání výdajů za nákup týkající se materiálů od společnosti Rentor žalobkyně uvedla, že předložila daňové doklady, soupis materiálu, inventury materiálu a nechala vyslechnout jednatele společnosti Rentor, pana V. Žalobkyně ve vztahu k tomuto plnění vytkla žalovanému, že nesprávně srovnával daňové doklady od tuzemského dodavatele a dodavatele z jiného členského státu (eVector s.r.o.), u nichž panuje jiný režim, když cizozemský dodavatel vykázal předmětná plnění jako osvobozená od daně při dodání do jiného členského státu, a proto si musel obstarat takové důkazní prostředky, které hmotněprávní nárok prokáží, zejména faktické dodání do jiného členského státu. Žalobkyně nesouhlasila ani s hodnocením evidencí. Žalovaný podle žalobkyně vychází z nesprávné premisy, když uvádí, že předložené evidence a soupisy nenesou materiál s názvem uvedeným ve sporných daňových dokladech. Na vedení evidence dopadá právní úprava v podobě zák. č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále „zákon o účetnictví“) a vyhláška č. 500/2002 Sb. V případech, kdy účetní jednotka eviduje pořízení generického zboží, pak se takový zápis projevuje pouze na skladovou kartu, neeviduje se přitom zvlášť pro různé dodavatele, ale slovy žalobkyně „na jednu hromadu“. Žalobkyně tak o daných účetních případech nemusela účtovat na samostatné skladové kartě. Svědecké výpovědi potvrdily, že předmětné dodávky byly fakticky realizovány. Žalobkyně poukázala na skutečnost, že svědek V. vypovídal s několikaletým časovým odstupem, mohl si vybavit jinou transakci a tuto zaměnit, když tvrdil, že na skladě mu zboží zůstalo již od roku 2013 a 2014. K otázce rozdílného DUZP na vystavených daňových dokladech společnosti Rentor a jejího dodavatele ECLECTIC Star uvedla žalobkyně, že i zde se jedná o formální nedostatek, který ve vztahu ke stavu faktickému není důvodný. Žalovaný měl identifikovaného konkrétního dodavatele, proto jej mohl kdykoliv vyslechnout, případně si vyžádat informace ve smyslu § 57 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále „daňový řád“). Shodně mohl opakovaně vyslechnout svědka pana V. a vyžádat si vysvětlení tohoto rozporu. Podle žalobkyně není sporné, že předmětné

Shodu s prvopisem potvrzuje

plnění bylo společností Rentor řádně přiznáno a daň na výstupu odvedena, shodně s daní z příjmů.

10. Ve vztahu k výdaji na pronájem dodávkových vozidel žalobkyně uvedla, že se ocitá v důkazní nouzi. To však podle jejího názoru s ohledem na nepřímé důkazy nevyklučuje daňovou uznatelnost daných výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 daňového řádu (pozn. soudu – patrně myšlen ZDP). Žalovaný ani prvostupňový orgán totiž nepředestřeli konkrétní pochybnosti o daném pronájmu vozidel, neunesli tak důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu.
11. Žalovaný s podanou žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. K jednotlivým žalobním bodům se odkázal na napadené rozhodnutí.

II. Zjištění z daňových spisů

12. Z daňových spisů soud pro potřeby přezkumu zjistil, že u žalobkyně byla dne 27. 3. 2018 zahájena daňová kontrola na daň z příjmů za zdaňovací období 2015 a 2016 v plném rozsahu. Předmětem sporu se staly výdaje za plnění, které žalobkyně měla obdržet od společností Prosenior a Rentor a jejichž uznatelnost nebyla v daňovém řízení prokázána.
13. Výsledkem daňové kontroly bylo doměření daně z příjmů právnických osob za obě zdaňovací období, neboť v rámci daňové kontroly žalobkyně neprokázala uskutečnění zdanitelného plnění a uznatelnost daňových výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Žalobkyni tak nebyly uznány za rok 2015 výdaje v celkové výši 508 000 Kč za nákup materiálu a pronájem vozidel od dodavatele Rentor. Za dané zdaňovací období taktéž nebyly uznány výdaje za plnění obdržené od dodavatele Prosenior ve výši 885 000 Kč za reklamní služby, které žalobkyni měla zajistit společnost Prosenior u závodního týmu Rentor a dále náklady na služby v instalačních, montážních, drobných stavebních, údržbářských a elektro pracích.
14. Za zdaňovací období 2016 správce daně neuznal uplatněný výdaj ve výši 1 770 000 Kč za reklamní služby, které žalobkyni měla zajistit společnost Prosenior u závodního týmu Rentor.
15. Co se týče neuznaného výdaje za reklamu, soud z daňových spisů zjistil, že žalobkyně dne 5. 1. 2016 uzavřela se společností Prosenior smlouvu o zajištění reklamy, jejímž předmětem bylo zajištění reklamy u motokrosového týmu Rentor (dále „Smlouva 1“). Logem žalobkyně měla být označena veškerá vozidla autodopravy, doprovodná vozidla, zázemí a depo závodů, závodní motocykly, dresy jezdců při motokrosové podnicích seriálu Mistrovství ČR, Mistrovství Evropy a Mistrovství světa. Smlouva o zajištění reklamy dále proklamovala, že ze všech uvedených podniků jsou vysílány televizní a internetové přenosy, a to televizními společnostmi Eurosport, ČT1, ČT24, Sport. Výsledky a prezentace jsou pravidelně vyhlášovány, zviditelňovány a zveřejňovány na oficiálních stránkách Mistrovství světa www.motocrossmx1.com a Mistrovství ČR www.moto-cros.cz a dále na firemních stránkách www.rentor.cz, kde podle této Smlouvy měla být žalobkyně prezentována jako partner. Odměna za sjednanou reklamu byla určena paušální částkou 295 000 Kč bez DPH měsíčně po dobu celé sezóny roku 2016. Fakturace probíhala na měsíční bázi. Ačkoliv byla Smlouva 1 sjednána na dobu 1 roku, došlo k jejímu vypovězení dne 30. 9. 2016. Žalobkyně právě na základě této smlouvy uplatnila v daňových přiznáních za obě zdaňovací období sporné výdaje.
16. V návaznosti na Smlouvu 1 uzavřela společnost Prosenior smlouvu se společností

Shodu s prvopisem potvrzuje

Rentor, taktéž datovanou ke dni 5. 1. 2016 (dále „Smlouva 2“). Rozsah sjednaného reklamního plnění byl sjednán úžeji. Podle Smlouvy 2 mělo být logem žalobkyně označeno doprovodné vozidlo společnosti Rentor při motokrosových podnicích. Úplata byla sjednána ve výši 280 000 Kč bez DPH za každý měsíc roku 2016.

17. Z daňových spisů soud dále zjistil, že jsou v něm obsaženy fotografie zachycující logo žalobkyně na doprovodných vozidlech, což vyplývá i ze svědeckých výpovědí obsažených ve spise, zejména výpovědi M. V. a D. Š. M. V. uvedl, že reklama v podobě označení logem žalobkyně byla provedena pouze na doprovodných vozidlech a vyloučil, že by reklama byla prováděna v rozsahu podle Smlouvy 1. Co se týče účasti společnosti Rentor na samotných závodech (podnicích), které spadají pod Smlouvu 1, z výsledkových listin, které jsou součástí závěrečné zprávy o reklamní činnosti ze dne 23. 1. 2017, soud ověřil, že jezdec Rentor M. V. se účastnil závodů v Assenu, nicméně z výsledkové listiny není patrné, za jaký tým startoval. V případě mezinárodního mistrovství ČR v motokrosu konaného dne 10. 7. 2016 v Petrovicích u Karviné se M. V. účastnil závodu veteránů jako jezdec týmy SMS Morava.
18. Ve vztahu k výdajům za služby spočívajících v instalačních, montážních, drobných stavebních, údržbářských a elektro pracích, krajský soud ze správního spisu zjistil, že v případě žalobkyně se jedná o 17 sporných faktur vystavených společností Prosenior. Ty by se daly rozdělit do dvou kategorií. První kategorii tvoří faktury, ve kterých dodavatel žalobkyni fakturoval za určitou výpomoc při zakázkách pro její odběratele (školská zařízení) zahrnující instalace, vynášky, montáž, popř. v několika případech i dopravu. Druhou kategorií poté tvoří faktury, ve kterých dodavatel fakturoval za služby, které byly poskytovány přímo v areálu žalobkyně, tyto služby zahrnovaly instalace a montáže v hale žalobkyně, sekání trávy a údržbu kolem této haly.
19. V případě první kategorie fakturovaných služeb vyvstala správci daně řada pochybností. Předně z dokladů vystavených Prosenior (č. 2015006, 2015007, 2015013, 2015016 a 2015044) vyplývalo, že byla fakturována i doprava, avšak dodavatel nedisponoval žádným vozidlem, kterým by ji mohl provést. Kromě toho správce daně zjistil, že dodavatel byl v roce 2015 bez zaměstnanců, nebylo tak zřejmé, kdo za Prosenior tyto služby fakticky poskytl. Pochybnosti vyvstaly správci daně i ohledně DUZP, neboť dodávky ze strany Prosenior měly DUZP pozdější než ty vystavené žalobkyní jejím odběratelům. K některým přijatým daňovým dokladům nebyl doložen na něj navazující vydaný daňový doklad. Ani v součinnosti s dodavatelem či odběrateli žalobkyně nedošlo k odstranění pochybností, když pouze jediné školské zařízení (ZŠ Englišova v Opavě) potvrdilo přítomnost jednatele Prosenior, Ing. G., při provádění zakázky, avšak jen jako zaměstnanec žalobkyně. Ani v případě druhé kategorie fakturovaných služeb nedošlo k jejich prokázání, dodavatel s žalobkyní nebyli s to dohodnout se na předmětu plnění a tento prokázat, když Ing. G. nebyl schopen specifikovat, kde mělo probíhat fakturované sekání trávy. Žalobkyní tvrzený předmět plnění, tj. likvidace a bourací práce v objektu žalobkyně, vyvrátil svědek M. G., bývalý zaměstnanec žalobkyně, podle jehož výpovědi ani v roce 2017 (tedy mimo řešené zdaňovací období) nebyly odstraněny následky havárie v objektu žalobkyně. Z těchto důvodů nedošlo k uznání sporných výdajů, což potvrdil i žalovaný napadeným rozhodnutím.
20. Stran sporovaných výdajů za plnění od společnosti Rentor soud zjistil z daňových spisů, že žalobkyně si uplatnila výdaj ve výši 358 000 Kč za nákup materiálu a výdaj ve výši 150 000 Kč za pronájem vozidel. V jednom z vystavených daňových dokladů za nákup materiálu od dodavatele Rentor (č. 151101186) je předmět dodávky vymezen jako prodej

kovových košů v počtu 1000 ks a spojovací materiál. Bližší identifikace dodaného zboží nebyla možná, neboť z účetnictví žalobkyně nebylo možné zjistit konkrétní pohyby na skladě žalobkyně, když skladové (oběžné) karty byly v průběhu daňové kontroly již skartovány, v případě spojovacího materiálu tento ani nebyl evidován. V souvislosti s nedostatečnou specifikací dodávaného zboží tak nebylo možné dalšího ověřit. Pochybnosti vyvstaly i v otázce nabytí předmětného materiálu ze strany dodavatele Rentor. Rentor totiž deklaroval přijetí od svého dodavatele, společnosti ECLECTIC Star s.r.o., k pozdějšímu dni, než měl předmětné zboží dodat žalobkyni. Jak soud ověřil ze spisové dokumentace, ani svědek M. G., který jinak měl u žalobkyně na starost nákup veškerého materiálu, si nebyl schopen rozpomenout na nákup materiálu u Rentor. Obdobně nebyla prokázána uznatelnost výdaje za nákup „kovových dřevěných desek“ podle daňového dokladu č. 151101188.

21. K výdaji za pronájem dvou vozidel soud ze spisů zjistil, že k němu byl vystaven daňový doklad č. 151101190. Žalobkyně odůvodňovala potřebu pronájmu velmi silnou sezónou, byť správce daně prokázal pokles oproti předcházejícímu roku. Jak soud dále zjistil ze spisů, spíše než v pronájmu vozidel, měla služba spočívat v zajištění přepravy. V průběhu daňové kontroly se však - i kvůli absenci knihy jízd - nepodařilo specifikovat využití vozidel. Pronajatá vozidla nebyla identifikována ani registrační značkou, ani vlastníkem. Zároveň bylo zjištěno, že v rozhodné době měl dodavatel Rentor ve vlastnictví pouze jediné dodávkové vozidlo. Tyto pochyby tak vyústily v neuznání uplatněných výdajů a tento závěr potvrdil i žalovaný.

III. Posouzení soudem

22. Krajský soud poté, co zjistil, že žalobní návrh je věcně projednatelný, přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), v mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době rozhodování žalovaného (ust. § 75 odst. 1 s. ř. s.). Dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
23. Soud již úvodem uvádí, že se v podstatných bodech zcela ztotožnil s posouzením věci, jak je učinily správní orgány. Není úlohou soudu opakovaně vysvětlovat důvody, pro které byla argumentace žalobkyně shledána lichou a vyvrácenou, pokud závěry správních orgánů v tomto směru ob stojí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013-128). Dále pak krajský soud bude v rámci posouzení žalobních námitek pro stručnost odkazovat na závěry správních orgánů, bude-li s nimi ztotožněn.

A. Obecně k uznatelnosti výdajů

24. Podle § 23 odst. 1 ZDP *základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období; rozdíl se upraví podle tohoto zákona.*
25. Právní úprava uznatelnosti výdajů je obsažena v § 24 odst. 1 ZDP, které stanoví, 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. 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.

26. Nejvyšší správní soud dovodil 4 podmínky daňové účinnosti výdaje, (např. rozsudek z 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 171/2017-34): „Dle stabilní judikatury se o daňově účinný výdaj dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů 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 přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, „a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu“ (viz rozsudky ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007 - 60).“ V jiném rozsudku Nejvyšší správní soud dovodil, že: „Výdaje musí být poplatníkem prokázány způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými věrohodnými důkazy (rozsudek NSS č. j. 5 Afs 92/2009-64 z 19. 3. 2010)“.
27. Daňový subjekt je k účinnosti výdajů povinen prokázat „nejen věcnou souvislost nákupu s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ale současně i to, že jím deklarovaná plnění byla předmětnými dodavateli skutečně dodána, a to v tvrzeném čase a rozsahu. (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2008-85)“.
28. Rozložení důkazního břemena v daňovém řízení je upraveno v daňovém řádu. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.* V případě nároku na odpočet DPH je obecně povinností daňového subjektu doložit to, že skutečně přijal plnění v deklarovaném rozsahu a od deklarovaného dodavatele a že toto plnění použil při své ekonomické činnosti. Správce daně naopak prokazuje skutečnosti zpochybňující věrohodnost tvrzení daňového subjektu [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].

B. Námitky k výdajům za reklamní služby

29. V rámci první žalobní námítky žalobkyně vytkla žalovanému, že jako daňově účinný jí nebyl uznán výdaj za plnění od jejího dodavatele, společnosti Prosenior, které mělo spočívat v zajištění reklamy u závodního týmu Rentor, a to ani v části, která byla podle žalobkyně prokázána. Žalobkyně se totiž domáhala, aby jí jako daňově uznatelný výdaj bylo uznáno alespoň plnění, které spočívalo v označení doprovodných vozidel závodního týmu Rentor, které svým rozsahem odpovídalo Smlouvě 2, kterou mezi sebou uzavřel dodavatel žalobkyně, společnost Prosenior se společností Rentor.
30. Mezi účastníky není spor o to, že žalobkyně unesla prvotní důkazní břemeno předložením daňových dokladů za dodání sjednaných služeb, avšak správce daně vyjádřil pochybnosti, zda předmětná zdanitelná plnění byla skutečně poskytnuta, zda byla provedena v deklarovaném rozsahu a ceně a zda služby poskytl deklarovaný dodavatel. Žalobkyně přitom jakkoliv nerozporovala oprávněnost či prokázání pochybností ze strany daňových orgánů a v žalobě připustila, že není schopna prokázat deklarované plnění v plném rozsahu. Jádro sporu nicméně leží v otázce prokázání a uznání alespoň části takového plnění, které svým rozsahem odpovídá Smlouvě 2, tedy plnění, které mezi sebou smluvily společnosti Prosenior a Rentor. S názorem žalobkyně, podle které měl žalovaný uznat výdaj odpovídající alespoň části prokazaného plnění, ovšem krajský soud nesouhlasí.

31. Důvody, pro které nebyly výdaje za reklamní služby daňově účinnými, se žalovaný zabýval podrobně v napadeném rozhodnutí, kde své závěry uvádí v bodech 152 až 192. Soud se s tímto vypořádáním ztotožňuje, neboť jej považuje za logické.
32. Důvod neuznání uplatněného výdaje vyplývá z následujícího. Žalobkyně uzavřela se společností Prosenior dne 5. 1. 2016 Smlouvu 1, na jejímž základě se Prosenior zavázal zajistit pro žalobkyni reklamu u závodního týmu Rentor (k tomu bod 15. tohoto rozsudku). V návaznosti na tuto smlouvu uzavřela společnost Prosenior Smlouvu 2, která však svým rozsahem byla podstatně užší, když smluvené plnění se omezilo toliko na označení doprovodných vozidel závodního týmu Rentor. Tento úžeji stanovený rozsah plnění pak potvrdil i svědek M. V. při své výpovědi, označení doprovodných vozidel pak potvrdil i svědek D. Š. Ani v rámci dokazování v daňovém řízení se nepodařilo žalobkyni prokázat, že by plnění, které měla obdržet, odpovídalo rozsahu deklarovaném ve Smlouvě 1. V celé věci totiž nelze přehlížet, že smluvené plnění nespočívalo pouze v samotném umístění log žalobkyně na předmětech a místech specifikovaných ve Smlouvě 1, ale taktéž jejich prezentaci na Smlouvou 1 specifikovaných akcích a závodech.
33. Smlouva 1 tak neobsahovala pouze ujednání o umístění reklamy z hlediska označených předmětů, ale obsahovala taktéž ujednání o konkrétních závodních akcích, kde k propagaci žalobkyně mělo dojít, stejně tak bylo deklarováno, že logo žalobkyně bude propagováno prostřednictvím internetu.
34. Z daňových spisů, zejména z výsledkových listin, však nevyplývala účast společnosti Rentor na závodech specifikovaných Smlouvou 1. Ani z fotografií, které jsou obsahem spisu, není možné dovodit účast Rentor na těchto závodech. Byť se v ojedinělých případech objevilo ve výsledkových listinách jméno M. V., pak výsledkové listiny neobsahují zmínku o tom, že by závodil za stáj Rentor. Lze snad připustit, že by žalobkyně nemusela nutně prokázat provedení reklamy na všech specifikovaných závodech, nicméně její povinností by bylo prokázat její provedení alespoň na jejich podstatné části (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 55/2011-84), což však neprokázala. Pokud žalobkyně tvrdila jak v průběhu daňového řízení, tak v řízení před soudem, že důvodem sjednání reklamy byla její propagace, pak je zjevné, že tento účel naplněn nebyl, což zmiňoval i žalovaný a soud s tímto názorem souhlasí.
35. Na základě těchto skutečností žalovaný správně dospěl k závěru, že plnění ze strany dodavatele žalobkyně, společnosti Prosenior nebylo poskytnuto, jak bylo deklarováno. S tímto závěrem se souhlasí i krajský soud. Přitom, jak vyplývá z judikaturní praxe uvedené výše, k tomu, aby se jednalo o daňově účinný výdaj, musí daňový subjekt prokázat, že 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. Současně platí, jak dovodil Nejvyšší správní soud v již citovaném rozsudku ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2008-85, pro uznatelnost výdajů je nutné, aby daňový subjekt prokázal mimo jiné i to, že jím deklarovaná plnění byla předmětnými dodavateli skutečně dodána, a to v tvrzeném čase a rozsahu. Nepostačuje tak pouhé prokázání, že výdaj byl vynaložen, ale že plnění, k němuž se výdaj váže, bylo i dodáno. V případě žalobkyně však prokázání dodání plnění chybí.
36. Pokud jde o namítanou možnost uznání účinnosti výdaje za reklamu alespoň v části plnění, pak tato by předpokládala prokázání dodání plnění v deklarovaném rozsahu. Přestože v řízení před daňovými orgány žalobkyně prokázala existenci loga na

doprovodných vozidlech, pak je třeba opětovně připomenout, že samotné označení doprovodných vozidel logem žalobkyně nepostačuje bez samotné propagace na smluvených závodech, když plnění bylo sjednáno jako celek a tomu odpovídá paušálně dohodnutá cena. V tomto duchu vypořádal odvolací námitku i žalovaný v bodech 202 až 205 napadeného rozhodnutí a s tímto se ztotožňuje i krajský soud. V případě paušálně stanovené částky za poskytnutou reklamu, bez bližší specifikace hodnoty jejích částí, není možné přistoupit ani k možnosti uznání části deklarovaného výdaje.

37. Nelze ani přisvědčit žalobkyni odkazující se v bodě 19 a 20 žaloby na uznání odpočtu společnosti Prosenior ze strany daňových orgánů. Podle žalobkyně, byl-li odpočet DPH přiznán jejímu dodavateli, pak by měl být za stejné plnění přiznán i žalobkyni. Jak ověřil krajský soud z daňových spisů, u společnosti Prosenior probíhala daňová kontrola na DPH za zdaňovací období únor 2016, jejímž výsledkem bylo mimo jiné ponechání uplatněného odpočtu. V případě žalobkyně však v dané věci probíhala kontrola na vstupu, daňové orgány se tak zabývaly plněním, které společnosti Prosenior poskytla společnost Rentor na základě Smlouvy 2, která, jak je uvedeno výše, byla svým rozsahem značně užší, a dokonce ani blíže nespécifikovala závody, na kterých má propagace probíhat. Krajský soud tak souhlasí se žalovaným, že za dané situace je potřeba na plnění mezi žalobkyní a společností Prosenior (dle Smlouvy 1) a společnostmi Prosenior a Rentor (Smlouva 2) pohlížet jako na odlišná, neboť i vymezení plnění je odlišné. Jak přílehavě připomněl žalovaný v napadeném rozhodnutí: *„[p]okud jde o různé daňové povinnosti odlišných daňových subjektů, má příslušný správce daně pravomoc posoudit u každého případu skutkové okolnosti samostatně a originálně, byť tyto skutkové okolnosti vychází ze stejných skutečností. (podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018 – 24)“*
38. S ohledem na výše uvedené vyhodnotil krajský soud tuto žalobní námitku jako nedůvodnou.

C. Námitky týkající se nesprávných zjištění ve vztahu k reklamním službám

39. K výdajům za reklamu žalobkyně namítla taktéž nesprávné provádění a hodnocení důkazních prostředků, které však mnohdy nemíří do podstaty věci, tedy (ne)prokázání existence plnění. Ani tyto soud neshledal důvodnými.
40. Námitka, že žalovaný z hlediska zřetelnosti nesrovnával loga dalších subjektů umístěná na doprovodných vozidlech a nezkontroloval cenu, za kterou si opatřily reklamu jiné subjekty, je zcela mimoběžná s nosnými důvody napadeného rozhodnutí, které bylo postaveno na tom, že žalobkyně neprokázala existenci a dodání deklarovaného plnění (k tomu viz výše). Samotná cena ani hodnocení „pozornosti“ reklamy nebyla důvodem, pro který byla žalobkyni doměřena daň.
41. Žalobkyně dále vytkla žalovanému dezinterpretaci její žádosti o provedení místního šetření u M. V., když nežádala zajistit přístup do mobilního telefonu, ale jeho předložení v rámci místního šetření. S touto dílčí námitkou se ovšem krajský soud taktéž neztotožňuje. Krajskému soudu není zjevné, jakým způsobem nepředložení telefonu zkrátilo žalobkyni na jejích právech, když, jak vyplývá ze závěru bodu 195 napadeného rozhodnutí, daňové orgány se věcně zabývaly společností Rentor předloženými fotografiemi ve formátu „.pdf“, dospěly však k závěru, že tyto fotografie neprokazují existenci sporného plnění vymezeného Smlouvou 1. S odůvodněním tohoto závěru souhlasí i krajský soud, neboť je v souladu se zjištěními, které učinil ze správních spisů.

42. Soud považuje za nedůvodnou i námitku žalobkyně ve vztahu k hodnocení výpovědi M. V. jako formalistického a účelového, neboť jak vyplývá z napadeného rozhodnutí, žalovaný uznal existenci loga na doprovodných vozidlech závodního týmu Rentor, což právě měl tento výsledek prokázat. Krajskému soudu tak není zřejmé, v čem by mělo být hodnocení svědecké výpovědi M. V. ryze formalistické a účelové.
43. Žalobkyně považuje za pochybení neprovedení výsledku J. V. a opakovaného výsledku M. V. Provedení výsledku J. V. žalobkyně navrhla za účelem zjištění, zda při zpracování závěrečné zprávy pracoval se všemi fotografiemi nebo fotografie vybíral, zda měl k dispozici fotografie ze všech zdaňovacích období, zda se účastnil i samotných závodů, a dále určení, o jaké závody se na inkriminovaných fotografiích jedná. K důvodům neprovedení výsledku J. V. se vyjádřil žalovaný v bodech 178 až 181 napadeného rozhodnutí. Stěžejními bylo, že z výsledkových listin nevyplývala účast závodního týmu Rentor ani jeho samotného na závodech specifikovaných ve Smlouvě 1, a to s výjimkou závodu v Assenu, u kterého však není zřejmá účast týmu Rentor, ale pouze M. V. Podle žalovaného tak nemohl výsledek J. V. přinést nová zjištění. Krajský soud se s tímto posouzením ztotožňuje. Ani v žalobě žalobkyně nespécifikuje, jakých závodů podřaditelných pod Smlouvu 1 by se měl J. V. zúčastnit a kde by měl prokázat rozsah poskytnutého reklamního plnění, není zřejmá ani souvislost s předloženými fotografiemi. Nedostatek vypovídací potence je jeden z důvodů, pro který je možnost navržený důkaz zamítnout (viz např. usnesení Ústavního soudu ze dne 23. 9. 2005 sp. zn. III. ÚS 359/05; srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 10 Afs 5/2014-32 z 29. 5. 2014).
44. V případě M. V. byl navrhován jeho opakovaný výsledek, a to za účelem předložení originálů fotografií, aby bylo možno ověřit místo a čas jejich pořízení. Předně je třeba zdůraznit, že výsledek M. V. provedl již správce daně, a to za přítomnosti zástupce žalobkyně. Žalovaný shrnul důvody, pro které neprovedl opakovaný výsledek, kdy soud odkazuje na bod 182 napadeného rozhodnutí, vyhověl tak požadavku § 92 odst. 6 daňového řádu. Důvodem pro provedení opakovaného výsledku svědka byla skutečnost, že účelem svědecké výpovědi je reprodukce skutečností, které svědek vnímal vlastními smysly. Nemůže jím být požadavek na předložení mobilního telefonu. Krajský soud se s uvedenými důvody ztotožňuje. Ani soudu není zjevné, k jakým novým skutečnostem by se mohl svědek vyjádřit, když žalovaný ve výsledku akceptoval předložené fotografie, nicméně dospěl k závěru, že neprokazují uskutečnění reklamních služeb, které byly sjednány ve Smlouvě 1.
45. Co se týče námitky žalobkyně, že mohla být účast týmu Rentor na závodech prokázána prostřednictvím knihy jízd, pak ani této nemůže soud přisvědčit. Podle konstantní judikatury NSS, např. rozsudku ze dne 18. 7. 2019, č. j. 4 Afs 116/2019-37: „*Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací a je specifické v tom, že skutkovým základem v něm je tvrzení daňového subjektu o jeho daňové povinnosti.*“ Je tedy na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal (srov. např. rozsudek NSS ze dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 55/2017-33). V první řadě, žalobkyně takový důkazní návrh v daňovém řízení nečinila. Kromě toho, Rentor knihu jízd nevedl ani u jiných vozidel (k tomu body 108 a 118 napadeného rozhodnutí), žalovaný tak neměl důvod předpokládat, že by tomu tak bylo v jiných případech. Ani předložení knihy jízd by za daných okolností nebylo s to prokázat uskutečnění plnění, jak bylo smlouveno, neboť účast Rentor na závodech specifikovaných ve Smlouvě 1 nevyplývala ani z výsledkových listin, které daňové orgány měly k dispozici, a které žalobkyně nerozporovala.
46. Pokud jde o výklad pojmu auditní stopa, pak žalobkyně v žalobě dovozuje odlišný

výklad tohoto pojmu žalovaným oproti výkladu, který zastává Generální finanční ředitelství. Podle názoru soudu však žalobkyně dezinterpretuje závěr žalovaného. Soud připomíná, že bylo povinností žalobkyně v daňovém řízení prokázat, že k deklarovanému plnění došlo a že výdaj na něj je účinný. S touto povinností je přirozeně spjatá povinnost daňového subjektu uchovávat si vhodné podklady, záznamy či dokumenty pro případ, že bude nutné v budoucnu prokázat uskutečnění zdanitelného plnění, např. právě v daňovém řízení. V opačném případě se daňový subjekt dostane do důkazní nouze. V tomto duchu je pak třeba hodnotit právě i odkaz žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2016, sp. zn. 5 Afs 99/2015, byť se zabýval obnovou řízení.

47. Závěrem k těmto dílčím námitkám soud uvádí, že nosné důvody rozhodnutí stojí na tom, že žalobkyně neprokázala existenci deklarovaného plnění, které si sjednala se společností Prosenior. Touto námitkou se soud zabýval již výše a dospěl ke shodnému závěru jako žalovaný. Dílčí námitky žalobkyně však nosné důvody nenarušují a soud je shledal nedůvodnými.

D. Námitka porušení § 115 odst. 2 daňového řádu

48. Žalobkyně ve vztahu k reklamním službám namítla, že žalovaný v napadeném rozhodnutí přestřel zcela nové úvahy a závěry, na které nemohla jakkoliv reagovat. Tato námitka se tak svou podstatou týká porušení ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu. I tuto námitku však shledal soud nedůvodnou.
49. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*
50. Námitka žalobkyně směřovala svým obsahem co do porušení věty druhé citovaného ustanovení, tedy, že žalovaný porušil svou povinnost seznámit žalobkyni se změnou právního názoru před vydáním napadeného rozhodnutí. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu, účelem daného ustanovení je předcházet překvapivým rozhodnutím. Odkázat lze např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2020, č. j. 10 Afs 173/2017-58: *„Dospěje-li žalovaný k odlišnému právnímu názoru než správce daně, a tato změna ovlivní rozhodnutí žalovaného v neprospěch odvolatele (zde stěžovatelky), není možné, aby se odvolatel dozvěděl o důvodech svého neúspěchu v daňovém řízení poprvé až z rozhodnutí žalovaného jako odvolacího daňového orgánu, kterým se celé daňové řízení končí. To by v důsledku zbytečně přesouvalo první možnost obrany proti závěru daňových orgánů až do řízení před správními soudy. Takový výklad je nutné odmítnout jako popírající zásadu subsidiarity soudního přezkumu (srov. § 5 s. ř. s.) (viz bod 63 rozsudku rozšířeného senátu 1 Afs 438/2017, Strojmetal).“*
51. Povinnost odvolacího orgánu seznámit daňový subjekt s právním posouzením tedy nastává za kumulativního splnění dvou podmínek, a to (1) odvolací orgán dospěje k odlišnému právnímu názoru oproti správci daně prvního stupně a (2) jeho změna by mohla ovlivnit rozhodnutí v neprospěch odvolatele.
52. Jak ovšem ověřil krajský soud, v rámci odvolacího řízení nedošlo ze strany žalovaného k odlišnému právnímu posouzení, čímž nevystala ani povinnost žalovaného

seznámit žalobkyni se změnou právního názoru. Obě rozhodnutí, jak prvostupňové, tak i napadené, jsou postaveny na tom, že žalobkyně neprokázala existenci reklamního plnění dle Smlouvy 1. Samotné doplnění úvah žalovaným nelze považovat jako změnu právního názoru. Nedošlo tak k naplnění výše uvedené první podmínky, proto žalovaný nepochybil. Ani tato žalobní námitka tak není důvodná.

E. Námitky k výdajům za pomocné práce

53. Žalobkyně v rámci dalšího žalobního bodu namítala, že prokázala vynaložení výdajů na služby, které daňové orgány označily jako instalační, montážní, drobné stavební, údržbářské a elektro práce. Jedná se o výdaje, které žalobkyně uplatnila na základě daňových dokladů č. 2015011, č. 2015012, č. 2015013, č. 2015014, č. 2015015, č. 2015016, č. 2015024, č. 2015025, č. 2015026, č. 2015027, č. 2015031, č. 2015042, č. 2015043 a č. 2015044.
54. Již na úvod vypořádání tohoto žalobního bodu je třeba uvést, že námitky žalobkyně jsou vesměs obecné a není z nich na první pohled patrné, co je napadenému rozhodnutí vytýkáno a co je pouze komentář napadené rozhodnutí, navíc žalobkyně v podstatě zopakovala své odvolací námitky, aniž by na jejich vypořádání reagovala. Daňové orgány neuznaly jako daňově účinné výdaje týkající se nejrůznějších doplňkových a pomocných prací, které měla společnost Prosenior dodat žalobkyni ve zdaňovacím období roku 2015. Důvody, které k tomu daňové orgány vedly, byly vyvstaly pochybnosti, které měly původ jak v tvrzení svědků, tak i samotném účetnictví.
55. Ve vztahu k výdaji vázajícímu se k sekání trávy v areálu žalobkyně vytkla způsob vedení výslechu svědka, Z. Č., kterému byly podle žalobkyně pokládány příliš obecné otázky, které se nevázaly k rozhodnému období. Naopak podle žalobkyně svědeckou výpověď Ing. G. lze považovat za dostatečně konkrétní, a hlavně nerozpornou s výpovědí svědka Č. Jak soud ověřil z protokolů o výslechu obou zmiňovaných svědků, zatímco svědek G. nebyl schopen přiblížit okolnosti, za jakých mělo být sekání trávy provedeno, svědek Č., byť bez bližšího časového rámce, vypovídal relativně konkrétně a uceleně, nejen v otázce sekání trávy, ale i další činnosti žalobkyně. Nelze se tak divit daňovým orgánům, že neuznaly výdaj za sekání v areálu žalobkyně, když ze svědecké výpovědi tehdejšího zaměstnance žalobkyně Z. Č. vyšlo najevo, že sekání v areálu probíhalo v režii zaměstnanců žalobkyně, a svědek G., který měl sekání osobně dodavatelsky provádět, si nebyl schopen vzpomenout nic konkrétního, ani na jakém místě sekání prováděl. Výslechu svědka Č. byl nadto přítomen i tehdejší zástupce žalobkyně. Pokud s kladenými otázkami a jejich specifikací nesouhlasil, pak mu nic nebránilo, aby svědkovi položil doplňující otázky. To však neučinil, Tuto námitku tak soud považuje za nedůvodnou.
56. Stejně tak je nutné odpovědět na námitku týkající se vyklízcích prací v areálu žalobkyně po propadu stropu. Podle žalobkyně nebyl vůbec zjišťován rozsah těchto prací, o jaké konkrétní sutiny se jednalo, ani kam tyto sutiny byly ukládány. Ani v účetnictví žalobkyně nebyl nalezen žádný doklad např. o složení kontejneru, svozu sutiny nebo uložení sutiny. Za této situace musel tyto práce provést dodavatel. Žalobkyně však vytrhává z kontextu výpověď svědka Č. a pomíjí výpověď bývalého zaměstnance žalobkyně, M. G. Ten totiž uvedl, že stropy nebyly opraveny ani v době, když v květnu roku 2017 ukončil svůj pracovní poměr, což vnáší do celé věci značné pochybnosti. Stejně tak je potřeba dát za pravdu žalovanému, že pouhá absence dokladů o přistavení kontejneru či odvozu a uskladnění stavební sutiny, není sama o sobě způsobila prokázat, že tuto činnost v roce 2015 provedl dodavatel Prosenior, zejména když v odpovědi na výzvu k součinnosti uvedl, že

kromě faktur a pokladních dokladů nemá žádné další dokumenty a důkazy k poskytnutým plněním. Ani tuto námitku neshledal soud důvodnou.

57. Pokud žalobkyně namítá, že si daňové orgány měly a mohly ověřit, za jaká vozidla platila společnost Prosenior silniční daň, pak je třeba připomenout, že je v daňovém řízení je to právě daňový subjekt, v jehož zájmu je opatřit si dostatek důkazů na podporu svých tvrzení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 55/2017–33, zejména bod 29). Daňovým orgánům v průběhu řízení vznikla pochybnost, jak by dodavatel žalobkyně mohl provést dopravu, kterou fakturoval, když nedisponoval žádným vozidlem. Tato úvaha daňových orgánů se zdá soudu jako logická a v celém řízení nebyla uspokojivě vyvrácena. Sám Ing. G., tehdejší jednatel Prosenior, nebyl schopen specifikovat konkrétní vozidlo (příp. vozidla), které bylo v rámci deklarovaných plnění využito. To ostatně žalovaný shrnul v bodě 150 napadeného rozhodnutí a soud se s tímto ztotožňuje. I tato námitka tak není důvodná.
58. Poslední dílčí námitka žalobkyně ve vztahu k dodávkám od společnosti Prosenior se týká participace jejího dodavatele na zakázkách ve školách. Žalobkyně poukázala na to, že není nezbytnou náležitostí, aby daňové doklady nesly označení místa plnění. Kromě toho žalobkyně bagatelizovala nesoulad data uskutečnění zdanitelného plnění na jednom z daňových dokladů. Žalobkyně pak apelovala na to, že formálně nesprávné vystavení daňového dokladu nemá za následek ztrátu daňové uznatelnosti, pokud byly výdaje fakticky vynaloženy.
59. Se žalobkyní lze nepochybně souhlasit v tom, že faktický stav má přednost před stavem formálním. Právě prokázání fakticity je však u žalobkyně kámen úrazu. Správci daně vyvstaly v průběhu daňové kontroly pochybnosti stran dodávky služeb od společnosti Prosenior týkajících se školských zařízení, jak je shrnuto v bodě 126 napadeného rozhodnutí. Tyto pochybnosti vyvolalo zejména nekorespondující DUZP, neshody v předmětu plnění, nedůvodné rozdíly v ceně na výdajových a příjmových dokladech. Tyto pochybnosti se správce daně pokusil odstranit u odběratele žalobkyně, tj. školská zařízení. Jejich odpovědi potvrdily provedení zakázek ze strany žalobkyně, nicméně, s výjimkou jediného odběratele (ZŠ Englišova v Opavě), z jejich sdělení nevyplývala jakákoliv účast dodavatele Prosenior na předmětných zakázkách. Odběratelům ani nebylo známo jméno Ing. G. V případě zakázky na ZŠ Englišova v Opavě byla sice potvrzena přítomnost pana G., avšak jako zaměstnance žalobkyně. Kromě toho, ze samotné přítomnosti Ing. G. nelze bez dalšího usuzovat provedení deklarované zakázky společností Prosenior, a to i s přihlédnutím k nesrovnalostem ohledně DUZP, které nekoresponduje s datem provedení zakázky žalobkyní. Pochybnost o faktickém uskutečnění plnění panuje i s ohledem na zajištění dopravy, kterou Prosenior fakturovala, navzdory skutečnosti, že nedisponovala žádným vozidlem. Navíc, zajištění dopravy Ing. G. ve své svědecké výpovědi vyloučil. Krajský soud se tak ztotožňuje se závěrem žalovaného o neprokázání faktického přijetí deklarovaného plnění. Ani tato žalobní námitka není důvodná.

F. Námitky k výdajům za dodávku materiálu

60. Poslední část námitek se týká výdajů, které měla žalobkyně vynaložit za dodávky od společnosti Rentor ve zdaňovacím období roku 2015. Jednalo se jednak o dodávku materiálu na výrobu lavic (koše, desky, spojovací materiál apod.) a pronájem vozidel.
61. Ve vztahu k dodávce materiálu nesouhlasila žalobkyně se srovnáním dodávky materiálu od společnosti Rentor s dodávkou jiného, netuzemského, dodavatele, eVector

s.r.o. Žalovaný podle žalobkyně nesprávně aproboval závěry prvostupňového správce daně, když došlo ke srovnání transakcí, které obě podléhají rozdílnému režimu. Tuto námitku uplatnila žalobkyně v průběhu odvolacího řízení a s jejím vypořádáním ze strany žalovaného (body 72 a 82 napadeného rozhodnutí) souhlasí i krajský soud. K danému srovnání se totiž uchýlil správce daně, aby dokreslil zcela rozdílný přístup ke specifikaci fakturovaných položek materiálu ze strany obou dodavatelů. Zatímco dodavatel eVector ve vystavené faktuře konkretizoval jednotlivé položky, čímž žalobkyni značně usnadnil prokázání účinnosti výdaje, dodavatel Rentor položky blíže nespecifikoval. Na uvedeném nemůžou nic změnit pohnutky eVector, které jej k specifikaci jednotlivých položek vedly. Tím totiž nedostatečnost faktur od Rentor nijak není zhojena, což v konečném důsledku vedlo k vyloučení tohoto uplatněného výdaje. Tato námitka tak není důvodná.

62. Dále ve vztahu k dodávce materiálu polemizuje žalobkyně se žalovaným ohledně účetní evidence. Žalobkyně uvedla, že nemusela o daných účetních případech účtovat na samostatné skladové kartě, neboť se jednalo o generické zboží. V tomto je však žalobní argumentace žalobkyně mimoběžná s důvody rozhodnutí, neboť žalobkyni bylo vytýkáno, že nepředložila skladovou evidenci vedenou v souladu se zákonem o účetnictví a nebyla tak schopná prokázat stav a pohyb zásob na skladě. Žalobkyně vedla evidenci způsobem B, což je plně v souladu s § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. S tímto způsobem evidence je však spojena i povinnost účetní jednotky: *„zajistí průkazné vedení evidence o zásobách tak, že budou schopny prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně ocenění těchto zásob podle zákona.“* Tuto povinnost však žalobkyně nesplnila, když v rámci daňové kontroly nebyla schopna z důvodu absence skladových karet prokázat pohyb zboží na skladě. Ani tato námitka tak není důvodná.
63. Žalobkyně dále vytýká daňovým orgánům hodnocení svědecké výpovědi svědka M. V., který podle ní s ohledem na plynutí času mezi uskutečněním transakcí a jeho výsledkem mohl zaměnit transakci, ke které byl dotazován správcem daně. K této obecné námitce lze opět pouze obecně uvést, že je povinností daňového subjektu opatřit si dostatek důkazů, aby svá tvrzení prokázal, a to i právě s ohledem na veškeré důsledky plynutí času. V obdobném duchu se vyjádřil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 9. 2022, č. j. 4 Afs 328/2021-44, když zdůraznil, že *„je primárně povinností daňového subjektu prokázat faktickou realizaci plnění, o něž si snižuje daňový základ. Rizika spojená s tím, že svědci si po delší době již nebudou průběh obchodních vztahů dostatečně pamatovat, jde při absenci jiných důkazů k tíži daňového subjektu. Je odpovědností daňového subjektu mít k dispozici takové důkazní prostředky, kterými bude schopen kdykoliv v průběhu lhůty k doměření daně prokázat svá daňová tvrzení. Vzhledem k délce této lhůty je přitom běžné, že svědecké výpovědi budou prováděny i po letech od tvrzeného uskutečnění plnění a zpravidla již nebudou mít takovou vypovídací hodnotu, jakou by mohly mít dříve.“* Ani tuto námitku tak soud neshledal důvodnou.
64. Žalobkyně napadá dílčí závěr daňových orgánů týkající se vystavených daňových dokladů mezi společnostmi Rentor a ECLECTIC Star, kdy žalobkyně bagatelizuje nesoulad DUZP na vystavených dokladech. Jak žalovaný zrekapituloval v bodě 75 napadeného rozhodnutí, Rentor plnění, které měl poskytnout žalobkyni ke dnům 16. 8. (koše a spojovací materiál) a 17. 8. 2015 (kovové desky), sám obdržel podle daňových dokladů až ke dni 31. 8. 2015. Žalobou napadaný závěr však zapadá do celkového kontextu věci a jeho bagatelizace tak není na místě. Svědek G., který měl výhradně na starost nákup materiálu a služeb a na nějž se odkazovala sama žalobkyně, totiž popřel, že by jako nákupčí nakupoval materiál od společnosti Rentor (k tomu srov. str. 18-19 a 26-27 zprávy o kontrole za zdaňovací období

2015). Předchází – li tedy datum dodání materiálu jeho nabytí údajným dodavatelem Rentorem, svědčí to ve spojení s popřením jeho nákupu svědkem o tom, že tento materiál Rentor nedodal.

65. Ve vztahu k výdaji za materiál na výrobu lavic tak krajský soud shrnuje, že žalobkyně nebyla s to prokázat existenci plnění, jakož i splnění podmínek podle § 24 odst. 1 ZDP, když její dílčí námitky soud neshledal důvodnými.

G. Námitky k výdaji za pronájem vozidel

66. Poslední žalobní námitku směřuje žalobkyně proti závěru žalovaného o neuznání výdaje za pronájem dodávkových vozidel od společnosti Rentor. Žalobkyně připustila svou důkazní nouzi, nicméně s ohledem na nepřímé důkazy nevyloučila daňovou uznatelnost, neboť podle žalobkyně daňové orgány nepředestřely konkrétní pochybnosti o pronájmu vozidel.

67. S námitkou žalobkyně se soud neztotožňuje. Správce daně vymezil dostatečné pochybnosti o tom, zda k deklarovanému plnění došlo a zda vynaložený výdaj je uznatelný ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. I na tomto místě připomíná soud, že daňový subjekt je povinen prokázat, že 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. Pochybnosti spočívaly zejména v tom, že žalobkyně k pronájmu vozidel nepředložila žádné záznamy jízd vozidel, neuvedla jména řidičů, nesdělila a nedoložila žádnou konkrétní přepravu, která měla být provedena najatými vozidly. S ohledem na podmínky uznatelnosti výdajů tak byl požadavek správce daně zcela legitimní a bylo na žalobkyni, aby uznatelnost výdaje za pronájem vozidel prokázala. Ani dále provedené důkazy nerozptýlily pochybnosti o uznatelnosti těchto výdajů a nedošlo k prokázání vazby k dosažení příjmu. Krajský soud tak dospěl k závěru, že ani tato námitka není důvodná.

H. Závěr a náklady řízení

68. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
69. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením před soudem vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené nad rámec běžné úřední činnosti. Z toho důvodu krajský soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 13. září 2023

Mgr. Jiří Gottwald

Shodu s prvopisem potvrzuje

předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje