



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 Mgr. Jana Čížka ve věci

žalobce: **CORMEN, s. r. o.**
sídlem č. p. 73, 593 01 Věchnov
zastoupeného advokátem Mgr. Robertem Tschöplem
sídlem Pod křížkem 428/4, 147 00 Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 9. 2023, č. j. 30723/23/5200-11432-711778

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Účastníci řízení nemají právo na náhradu nákladů řízení.

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 č. j. 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. Žalobce nebyl se svým odvoláním úspěšný a žalovaný jej zamítl rozhodnutím ze dne 24. 8. 2021, č. j. 32356/21/5200-11432-711778. Žalobce se proti němu bránil žalobou ke Krajskému soudu v Brně, který o ní rozhodl rozsudkem ze dne 21. 12. 2022, č. j. 30 Af 69/2021-70, tak, že napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Primárně proto, aby vyslechl žalobcem navrhované svědky a znovu posoudil unesení důkazního břemene.
4. Žalovaný nyní rozhodl v pořadí druhým rozhodnutím označeným v záhlaví, kterým po provedení svědeckých výsledků odvolání žalobce proti prvostupňovému rozhodnutí opět zamítl (dále též „odvolací rozhodnutí“ nebo „napadené rozhodnutí“). Proti němu brojí žalobce u Krajského soudu v Brně žalobou podanou dne 15. 11. 2023.

II. Argumentace žalobce

5. Žalobce navrhuje napadené rozhodnutí zrušit. Má za to, že daňové orgány nesprávně posoudily uznatelnost nákladů dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a jejich postupem nedošlo k přenosu důkazního břemene na žalobce. Judikatura dovozuje čtyři podmínky pro uznání výdaje za daňově účinný (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 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 jeho neuznání. 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. Pokud má správce daně unést své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, pak musí přijít s jinou skutkovou alternativou, podepřenou důkazy. Úkolem správce daně je shromáždit důkazy prokazující skutkový stav, přitom není třeba, aby byl zjištěn s absolutní jistotou (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37).
6. Dále daňové orgány porušily zásadu volného hodnocení důkazů podle § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Tuto námitku žalobce uvádí ve vztahu k výpovědi svědků N., R. a M. Daňové orgány se zaměřovaly na marginální nesrovnalosti či rozpory, přitom opomněly, že dokazováním nelze dosáhnout 100% jistoty a stačí prokázat dostatečně vysokou míru pravděpodobnosti (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 99/2015 a 5 Afs 5/2008). Výpověď svědka N. byla obsáhlá a konkrétní, autentická 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 žalovaný často zkresluje. 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. Svědek R. byl jednatelem společnosti IPC od července 2020 do května 2022, přitom měl vypovídat k plnění realizovanému v roce 2016. V předmětné době působil ve společnosti IPC jako řidič a vzdělávacích akcí se účastnil. Nelze klást k tíži svědka, že si nepamatoval detaily z těchto vzdělávacích akcí. Potvrdil totiž to zásadní – vzdělávací akce

se konaly. A svědek M. dosvědčil, že společnost Hygocentrum vyvíjela činnost směřující k vymožení pohledávek. Svědek byl konkrétní a nesrovnalosti v jeho výpovědi souvisí s uplynutím značné doby od obchodního případu (2016). Navíc svědek přiznal, že v rozhodné době požíval větší množství alkoholu, proto mohou mít nedostatky ve výpovědi i tento původ.

7. 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 důležité, 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).
8. Žalobce odmítá rovněž pochybnosti týkající se plnění od společnosti IPC. Cílem správy daní je správné stanovení daňové povinnosti, a to co nejhospodárněji a při šetření práv daňového subjektu. Přitom spolu mají daňový subjekt a správce daně spolupracovat, neboť daňový subjekt není nadán takovými pravomocemi jako státní orgány. Všechna plnění od společnosti IPC žalobce prokázal. Žalobce si je vědom, že daňový subjekt musí při jednání s dodavatelem vykazovat určitou obezřetnost, ale zde nenastaly okolnosti vedoucí k tomu, že by žalobce měl povinnost důsledněji společnost IPC prověřovat. Jestliže nedocházelo k problémům při realizaci, neměl žalobce povinnost provádět kontrolu plnění.

III. Argumentace žalovaného

9. Žalovaný navrhuje podanou žalobu zamítnout a odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Doplnuje, že většinu jeho závěrů už krajský soud potvrdil v předchozím rozsudku a opětovně řešena byla jen otázka svědků R. a M. Ani provedené svědecké výpovědi nevyvrátily pochybnosti daňových orgánů, proto žalovaný setrval na svých závěrech.

IV. Posouzení věci krajským soudem

10. Soud rozhodl ve věci samé bez jednání za podmínek § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), neboť žádná ze stran jednání nepožadovala.
11. Žaloba **není důvodná**.

Právní úprava a judikatura

12. 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...“
13. 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 přiznání, 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, č. j. 5 Afs 40/2005-72, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, a ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007-60).

14. 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, č. j. 8 Afs 144/2014-46).

Skutková zjištění

15. Soud nejprve stručně nastíní skutkový stav, jak vyplynul z napadeného rozhodnutí a ze správního spisu (v němž soud ověřoval skutečnosti, které byly podle žalobce sporné), a to jen v rozsahu potřebném pro následné právní posouzení věci.
16. 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.
17. 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 Přibice, 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 strany navýšily 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.

18. 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 měla být reklama umístěna. Finanční úřad tak měl pochybnost o tom, zda bylo plnění realizováno v tvrzeném rozsahu a deklarovaným dodavatelem H. L. reklama.

19. 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.
20. 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 Z. N. 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).
21. 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 většina z nich potvrdila průběh akce „Cormen cross“ v Příbicích, ani jejich výsledky však 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).
22. U plnění od společnosti International Progress Consulting, IČ: 29285607 (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.
23. 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 Sosnová 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).
24. 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.

25. 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 tudíž nesmyslné, 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. U zbylých plnění finanční úřad též žalobci vytkl, že jejich faktickou realizaci nijak neprokázal. Blíže jsou tyto skutečnosti popsány v bodech 89-93 napadeného rozhodnutí. Klíčové pro nynější věc jsou vzdělávací program od IPC a vymáhání pohledávky žalobce u společnosti Hygocentrum.
26. Pochybnosti finančního úřadu, týkající se zpracování vzdělávacího programu, vyplývaly v první řadě z toho, že žalobce doložil jen smlouvu ze dne 16. 2. 2016. Účel smlouvy je popsán velmi obecně tak, že IPC žalobci dodá vzdělávací program „projektový management“, přičemž předmět smlouvy uvádí, že má jít o poradenské činnosti a zpracování dokumentace blíže specifikované v předložené nabídce. Nabídku, tedy přílohu smlouvy, však žalobce nikdy nedodal. Smlouva sama předmět plnění blíže nevymezuje. Cena díla byla sjednána na 250 000 Kč. Poněkud zvláštní je, že v čl. V se zhotovitel (IPC) zavázal zahájit plnění zakázky bezprostředně po podpisu smlouvy, dokončit dílo měl nejpozději do 15. 2. 2016. Smlouvu přitom obě strany podepsaly 16. 2. 2016. Dále žalobce předložil daňový doklad č. 162102005, znějící na částku 302 500 Kč (250 000 Kč + DPH), kterým IPC vyúčtovala žalobci službu zpracování vzdělávacího programu zaměřeného na projektový management po pokročilé.
27. K vymáhání pohledávky po společnosti Hygocentrum žalobce doložil především smlouvu o postoupení pohledávky ze dne 1. 9. 2016, dle které žalobce postoupil na IPC pohledávku vůči dlužníkovi HYGOCENTRUM, s. r. o., IČ: 29099897, s tím, že ji nadále bude vymáhat IPC a náklady na vymáhání ponese žalobce. Žalobce dále předložil daňový doklad č. 162101068, podle kterého IPC vyúčtovala žalobci částku 242 000 Kč jako náklady související s vymáháním pohledávky za společností Hygocentrum od září 2016 do prosince. A také dvě vyjádření ke stavu pohledávky za dlužníkem Hygocentrum ze dne 15. 9. 2016 a 19. 12. 2016. Podle finančního úřadu jsou nicméně pochybnosti o deklarovaném plnění, protože v době, kdy měla společnost Hygocentrum dlužit žalobci milionové částky, od něj odebírala zboží a platila za něj. A dále svědek V. ve své výpovědi uvedl, že IPC žádné plnění přímo nerealizovala.

28. Finanční úřad zopakoval své pochybnosti v další (třetí) výzvě k prokázání skutečností č. j. 501525/21/2914-60562-712087, na kterou reagoval žalobce vyjádřením ze dne 10. 5. 2021. Tam mimo jiné navrhl výslech R. M., 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. Ten měl podle 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.
29. 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 nespecifikoval, 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. Totéž platí pro jednatele Hygocentra M., jelikož ani jeho finanční úřad v databázi ISEO nenašel. Podle finančního úřadu tak nebylo možné svědky předvolat.
30. V rámci vyjádření k této třetí výzvě žalobce 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.
31. Krajský soud v Brně zrušil rozsudkem ze dne 21. 12. 2022, č. j. 30 Af 69/2021-70 (dále jen „předchozí rozsudek“), dřívější rozhodnutí žalovaného s tím, že nevyslechnutí navrhovaných svědků R. a M. představuje procesní vadu. Žalovaný kladl žalobci za vinu neunesení důkazního břemene, přitom neprovedl jím navrhované výslechy. Kromě této procesní vady (týkající se plnění od společnosti IPC) se krajský soud vyjádřil ke všem ostatním námitkám žalobce a nepovažoval je za důvodné.
32. V dalším řízení pak finanční úřad dne 27. 3. 2023 vyslechl svědka Y. R., který po zákonném poučení odmítl vypovídat. Následně právní zástupce žalobce kontaktoval finanční úřad s tím, že žádá o opakovaný výslech svědka, neboť přehodnotil svůj postoj k výpovědi a vypovídat chce. Druhý výslech svědka R. se konal 19. 5. 2023, kdy svědek již vypovídal. Uvedl, že při prvním výslechu měl své starosti a nebyl připraven vypovídat. K plnění vzdělávacích programů uvedl, že vzdělávací programy byly, pamatuje si nějaký v Plzni. Konkrétně si žádné plnění nepamatoval. Kdo vzdělávací programy realizoval nebo čeho se vzdělávací programy týkaly nevěděl, pouze obecně uvedl, že si pamatuje na vzdělávací program v roce 2016. V tomto období byl řidičem a vyskytoval se tam brigádně. Vzdělávací programy byly například v odvětví managementu a šlo zřejmě o vlastní produkt IPC. Sám zaměstnancem IPC nebyl. Společnost IPC se zabývala reklamními službami, měla široké kontakty na společnosti, jakou byl žalobce. Když svědek přebíral v roce 2020 společnost IPC (jako jednatel), zabývala se IPC třemi odvětvími – dotace, reklamní služby (vzdělávací programy) a vymáhání pohledávek. Co se týče správy pohledávek, pak IPC vykonávala návštěvy dlužníků a další právní servis. Se žalobcem společnost IPC spolupracovala a akcí bylo více, IPC se na nich se žalobcem podílela. Svědek dále uvedl, že ve společnosti IPC pracovalo více osob specializovaných na různé oblasti.

33. Finanční úřad též vyslechl dne 5. 4. 2023 svědka R. M., a to ve věci plnění označeného jako Hygocentrum a dluh vůči žalobci (poskytnutého společností IPC). Svědek byl jednatelem společnosti Hygocentrum, ve společnosti pracovaly dvě paní a společnost provozovala sklad čisticích prostředků v Plzni. Čistící prostředky Hygocentrum nakupovala i od žalobce a prodávala je dál. Se žalobcem společnost Hygocentrum spolupracovala, svědek komunikoval zejména se žalobcovou účetní, paní B., která mu např. říkala, že chybí různé listiny či podklady. Případné vymáhání pohledávek činil sám žalobce, svědek poslal paní B. podklady a tím jeho role končila. Poté, co se svědek stal jednatelem, zjistil, že vůči žalobci měla společnost Hygocentrum velký dluh. Na svědka se obracela pouze účetní B., aby se vrátilo zboží, za které nebylo zapláceno. Žádné pohledávky svědek pro žalobce nevymáhal. Navíc svědek uvedl, že jeho jednatelství ve společnosti Hygocentrum inicioval sám žalobce.

Právní posouzení

34. Než bude soud reagovat na žalobcovy námitky, je vhodné opětovně upozornit na předchozí rozsudek zdejšího soudu. Ačkoliv tam soud dal žalobci za pravdu v námitce týkající se procesní vady (nevyslechnutí svědci R. a M.), ostatní žalobcovy námitky úspěšné nebyly. Předchozím rozsudkem je soud vázán (§ 49 odst. 10 s. ř. s.). Od svého dříve vysloveného názoru by se mohl odchýlit, pokud by došlo ke změně skutkových okolností a zjištěný skutkový stav by byl doplněn o nové důkazy, příp. pokud by se změnila relevantní právní úprava nebo judikatura a posuzovaná otázka by soudy vykládaly jiným způsobem. V žalobcově věci však k ničemu takovému nedošlo, vyjma dvou plnění od společnosti IPC – vzdělávací program a vymáhání pohledávky, kde žalovaný nově vyslechl dva svědky. Pro stručnost tak soud nebude opakovat dříve vyslovené a bude odkazovat na příslušné pasáže předchozího rozsudku.
35. Krajský soud především již vypořádal žalobcovy obecné námitky, které se týkaly deklarovaného dodavatele, a to v bodech 42-45 svého předchozího rozsudku. Žalobce nyní nenabízí žádný nový pohled na věc.
36. Lze k tomu jen dodat, že žalobce v nynější žalobě chápe zcela nesprávně podmínky pro přenos důkazního břemene a to, co musí správce daně vlastně prokazovat. V žádném případě není na správci daně, aby prokazoval (nebo alespoň přednesl) jinou verzi skutkového děje. Jinými slovy, není úkolem správce daně vymýšlet za žalobce jiný možný průběh deklarovaného plnění. Důkazní břemeno správce daně (§ 92 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) se projevuje tak, že nemůže své pochybnosti ohledně plnění „jen“ vyjádřit. Hodlá-li správce daně zpochybnit uskutečnění zdanitelného plnění, nemá prokazovat, že se plnění odehrálo jinak. Stačí, pokud věrohodně a srozumitelně zpochybní a prokáže, že se plnění zřejmě neuskutečnilo deklarovaným způsobem. Již tím dochází k přenosu důkazního břemene zpět na daňový subjekt.
37. Ani citovaná judikatura žalobci v tomto ohledu nepomáhá. Žalobce cituje poněkud obecnější závěry z rozsudků Nejvyššího správního soudu, které jsou pochopitelně platné. Skutkový stav stran určitého plnění musí být zjištěn pouze s dostatečnou mírou pravděpodobnosti a nemusí panovat absolutní jistota, že se plnění odehrálo deklarovaným způsobem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37). To, že dokazováním nelze dosáhnout absolutní jistoty, je vcelku jasné (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13). V tomto případě ale daňové orgány o absolutní jistotu neusilovaly. Je nutno rozlišovat situaci, kdy daňový subjekt

prokáže uskutečnění plnění a správce daně se jej snaží zpochybnit drobnými či nepodstatnými výtkami (zejména se to týká různých formálních vad dokladů či smluv). Zcela jinou povahu však mají případy, mezi něž patří i ten žalobcův, kdy daňový subjekt předloží správci daně podklady, které správce daně kvalifikovaně zpochybní. A to v takovém rozsahu, že např. již není jasné, zda vůbec a kdo plnění dodal. Pak rozhodně nelze mluvit o tom, že by správce daně lpěl na formálnostech a vyžadoval prokázání plnění s absolutní jistotou.

38. Totéž se pak týká žalobcem citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2018, č. j. 4 Afs 228/2017-31, podle něž ne každý nesoulad mezi daňovým dokladem a faktickou realizací plnění musí vést k odepření nároku na odpočet DPH. Byť jde nyní o příjmovou daň, lze tyto závěry přenést i na ni. Jak soud zdůraznil v bodech 13 a 14 tohoto rozsudku, drobné nedostatky v daňových dokladech správci daně zpravidla nestačí pro to, aby takové plnění zpochybnil. Jsou-li pochybnosti o dokladech a deklarovaném plnění významnější, musí daňový subjekt dostat možnost je vyvrátit. Potud lze se žalobcem souhlasit. Nicméně je nutné tyto závěry přenést na konkrétní skutkové okolnosti této věci. To už žalobce nečiní.

Žalobce neprokázal plnění od společnosti H. L. reklama

39. 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. Soud se jimi podrobně zabýval v bodech 46-63 předchozího rozsudku, přičemž dospěl k závěru, že žalobce jednak neprokázal jejich uskutečnění, jednak (i kdyby se plnění uskutečnila) přetrvávaly pochybnosti o jejich skutečném dodavateli. Soud tam hodnotil též výpověď svědka N. (body 48-49 předchozího rozsudku). Žalobcova argumentace je nyní úplně stejná, jako byla v předchozím soudním řízení. Skutková situace se nezměnila, žádné nové důkazy daňové orgány neprováděly. Žalobce nevyužil tento prostor k tomu, aby se závěry soudu polemizoval. Proto ani krajský soud nepovažuje za nutné se k této věci blíže a podrobněji vyjadřovat podruhé.

Ani s pomocí nových svědků neprokázal žalobce plnění od společnosti IPC

40. Společnost IPC měla žalobci poskytnout celkem šest různých plnění, a to: (1) zpracování podnikatelského záměru, OP PIK-technologie, (2) zpracování vzdělávacího programu zaměřeného na projektový management pro pokročilé, (3) reklamní služby pro propagaci krému Isolda, (4) organizace firemní akce teambuilding se zajištěním pozvánek a účasti profesionálních instruktorů, ozvučení sálu a projekce, zajištění hostesek – akce Sosnová a Hotel Port, (5) redakční činnost a korektura článků ke kampani Isolda a publikace článků na serverech, (6) vymáhání pohledávky za žalobce na dlužníkovi Hygocentrum, s. r. o.
41. Plněními pod body (1), (3), (4) a (5) se soud zabýval v předchozím rozsudku v bodech 65-73, kdy dospěl k závěru, že žalobce nerozptýlil pochybnosti daňové správy. Žalobce ke své původní argumentaci nic nepřidal a se závěry soudu nepolemizoval. Pro stručnost tak krajský soud na svůj předchozí rozsudek odkazuje.
42. Zpracování vzdělávacího programu zaměřeného na projektový management pro pokročilé (2) a vymáhání pohledávky žalobce na dlužníkovi Hygocentrum (6) se krajský soud v předchozím rozsudku nevěnoval, neboť uložil žalovanému vyslechnout svědky R. a M.

43. Žalobce ke vzdělávacímu programu (bod 2) předložil formálně dostatečné prvotní doklady – smlouvu, daňový doklad a vzdělávací program na flash disku. Smlouva o dílo ze dne 16. 2. 2016 a faktura č. 162000332 na sebe navazují a při zběžném pohledu prokazují žalobcův nárok. Žalovaný však projevil důvodné pochybnosti o tom, zda se plnění uskutečnilo. Smlouva o dílo je totiž vcelku obecná a obsahuje pouze neurčité vymezení plnění jako vzdělávacího programu „projektový management“. Ani v předmětu smlouvy není plnění přiblíženo a pouze se uvádí, že má jít o poradenské činnosti a zpracování dokumentace blíže specifikované v předložené nabídce. Nabídka měla být nedílnou součástí smlouvy a zřejmě měla přiblížit, v čem má plnění přesně spočívat. Nebyla však ke smlouvě přiložena. Pochybnosti vzbudila i skutečnost, že smlouva byla podepsána 16. 2. 2016 a IPC měla službu poskytnout tři dny od podpisu smlouvy, ačkoliv v textu smlouvy se zároveň uvádí, že IPC poskytne plnění nejpozději do 15. 2. 2016. Může jít o překlep, nicméně žalobce uvedený nesoulad nikdy přesvědčivě nevysvětlil. A konečně je třeba říci, že předložený vzdělávací program se jeví jako zcela obecný, ačkoliv podle smlouvy měl být šitý na míru žalobci a měl vycházet z jím předložených materiálů důvěrného charakteru. Také se v něm zmiňují různá cvičení a výstupní test, jež v něm ale nejsou obsaženy.
44. Za této důkazní situace byly pochybnosti zcela na místě. Posílil je fakt, že žalobce ani v průběhu daňového řízení nepředložil nabídku dodavatele, jež měla být součástí smlouvy, ačkoliv jej k tomu finanční úřad opakovaně vyzýval. Teprve v reakci na třetí výzvu finančního úřadu si žalobce „vzpomněl“, že nabídku mu vlastně dodavatel učinil ústně. Ústní forma smluv či jiných podkladů je jistě možná. Nicméně logicky se tím daňový subjekt vystavuje riziku, že ústní domluvu neprokáže. V nynějším případě kvůli nedostatku důkazů nelze ověřit, že vzdělávací program, který žalobce předložil, představuje právě to plnění, které mělo být předmětem uzavřené smlouvy. Jeho obsah tomu příliš neodpovídá a působí spíše dojmem, že jde o generický materiál, který si žalobce opatřil až dodatečně.
45. Vzniklé pochybnosti nevyvrátila ani výpověď jednatele IPC pana M. V., který zde působil jako jednatel právě v době realizace plnění. Svědek V. obecně potvrdil spolupráci se žalobcem, nic konkrétního však k jednotlivým plněním neuvedl. Opakoval, že žalobcovo 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*. Přitom měla IPC žalobci poskytovat velmi různorodé služby jako marketing, právní vymáhání pohledávek, redakční činnost a korektura článků apod. Zdá se tak, že společnost IPC pod panem V. zařizovala ledacos, ale sama nevykonávala nic.
46. Ani dodatečně provedený výslech svědka R. pochybnosti nerozptýlil. Svědek byl jednatelem společnosti IPC až v období od července 2020 do května 2022. V roce 2016 pracoval pro IPC jen jako brigádník na pozici řidiče. Nebyl tedy zaměstnancem IPC a měl jen povrchní povědomí o jejích aktivitách. Na otázku finančního úřadu pouze potvrdil, že se vzdělávací akce konaly. Zmínil konkrétně, že jezdil do Plzně. Dále dodal, že IPC se žalobcem spolupracovalo. Zároveň uvedl, že se mu společnost IPC líbila svými kontakty a věnovala se několika odvětvím, např. dotacím, vzdělávání, reklamě či vymáhání pohledávek. Vzdělávání a reklamu chtěl svědek dále rozvíjet, a to i ve spolupráci se žalobcem. Za tímto účelem se později stal jednatelem IPC. Nebyl ale schopen si přesně vzpomenout, kdo mu společnost IPC na počátku doporučil nebo kdo jej na její aktivity upozornil. Podle svědka R. pracovalo v roce 2016 v IPC několik osob na různých agendách,

relativně samostatná byla agenda vymáhání pohledávek, kterou zajišťovali právníci. Předchozí jednatel V. ale naopak sdělil, že nasmlouvaná plnění zadával svým kamarádům nebo hledal subdodavatele. Výpovědi svědků V. a R. se tudíž rozcházejí v tom, zda společnost IPC nějaké plnění realizovala sama, či nikoliv.

47. Soud si uvědomuje, že svědek vypovídal po dlouhé době od uskutečnění vzdělávacího programu (2016). Zčásti je to vina žalovaného, který mohl svědka vyslechnout dříve (nejdříve ovšem v roce 2021, kdy to žalobce poprvé navrhl). Plynutí času a zapomínání při hodnocení této svědecké výpovědi ale nebylo až tak podstatné. Klíčové bylo, že svědek se přímo nepodílel na realizaci deklarovaného plnění, proto nebyl schopen k němu cokoliv konkrétního uvést. Navíc jeho obecná tvrzení o aktivitách společnosti IPC se dostávají do rozporu s tvrzeními jejího tehdejšího jednatele o fungování této společnosti.
48. Žalobce proto neprokázal, že byl náklad na vzdělávací program zaměřený na projektový management pro pokročilé, daňově účinným dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Neprokázal totiž, že plnění realizoval deklarovaný dodavatel (či jiný dodavatel) v deklarovaném rozsahu.
49. I v případě vymáhání pohledávky na dlužníkovi Hygocentrum (bod 6) předložil žalobce formálně správné podklady. Šlo především o smlouvu o postoupení pohledávky ze dne 1. 9. 2016, dle které žalobce postoupil na IPC pohledávku vůči Hygocentru s tím, že ji nadále bude vymáhat IPC a náklady na vymáhání ponese žalobce. A doložil též daňový doklad č. 162101068, podle kterého IPC vyúčtovala žalobci částku 242 000 Kč jako náklady související s vymáháním pohledávky za společností Hygocentrum od září do prosince 2016.
50. Žalobce k tomu v průběhu daňové kontroly uváděl, že mu společnost Hygocentrum dlužila již v roce 2014, kdy s ní sepsal dohodu o přistoupení k dluhu a dohodu o splátkách dluhu. V roce 2015 své dluhy ještě společnost Hygocentrum hradila, nicméně v roce 2016 neuhradila nic a veškerá komunikace mezi žalobcem a Hygocentrem skončila. Proto se žalobce rozhodl převést vymáhání pohledávky na společnost IPC.
51. Pochybnosti finančního úřadu byly dány jednak tím, že společnost Hygocentrum v dubnu 2016 stále ještě odebírala od žalobce zboží a prováděla úhrady za jeho nákup. To nekoresponduje s verzí žalobce, že již od roku 2014 mu společnost Hygocentrum dlužila milionové částky. Je zarážející, že takové společnosti žalobce evidentně dál dodával zboží. Tyto pochybnosti byly prohloubeny výše zmiňovanou výpovědí jednatele V., který uváděl, že plnění pro žalobce vždy zadal nějaké jiné osobě, aniž by byl schopen ji jakkoliv identifikovat. Přenos důkazního břemene za této situace je podle soudu zcela oprávněný.
52. Následně žalobce navrhl výslech svědka R. M., který měl realizaci plnění potvrdit. Žalovaný musel svědka k výslechu předvolat, neboť jej k tomu zavázal krajský soud v předchozím rozsudku. Ovšem dodatečně provedený výslech svědka M. pochybnosti týkající se tohoto plnění ve skutečnosti jen dále prohloubil. Svědek byl jednatelem společnosti Hygocentrum od června 2016 do února 2023. Vypověděl, že jménem IPC vůči němu žádná osoba žádné kroky nečinila, jednala s ním pouze žalobcova účetní, paní B., která s ním měla řešit případné navrácení zboží, za které nebylo zapláceno. Navíc svědek uvedl, že se stal jednatelem ve společnosti Hygocentrum ze žalobcova popudu. Ačkoliv to svědek dále nevysvětlil, vrhá to stín na skutečnou povahu obchodních vazeb mezi žalobcem a Hygocentrem. Zároveň žalobce uváděl, že v roce 2016 veškerá komunikace mezi ním a Hygocentrem ustala, když pohledávku převedl na IPC. Nicméně svědek jasně uvedl, že

při převzetí jednatelství (2016) komunikoval se žalobcovou účetní. Žalobce se výsledku tohoto svědka nezúčastnil a na rozpory mezi svými tvrzeními a jeho výpovědí v žalobě nijak nereaguje.

53. Pokud k výsledku svědka M. žalobce uvádí, že potvrdil vymáhání dané pohledávky, pak ano, potvrdil. Uvedl, že při převzetí jednatelství ve společnosti Hygocentrum skutečně existoval dluh vůči žalobci. Zároveň ale popsal, že jednatelem Hygocentra se stal ze žalobcovy iniciativy a že dluh s ním řešil přímo žalobce prostřednictvím své účetní. O potvrzení účasti společnosti IPC na daném plnění nemůže být ani řeči. Takový závěr nelze činit ani z neurčité zmínky svědka R. o jakési akci společnosti IPC v Plzni (byť místo odpovídá sídlu společnosti Hygocentrum). Takové tvrzení je totiž ve zjevném rozporu s výpovědí druhého žalobcem nevrženého svědka, pana M. Věrohodnosti této zmínky neprospívá ani to, že jde prakticky o jedinou akci, kterou si svědek R. jako řidič společnosti IPC navzdory dlouhému časovému odstupu z roku 2016 vybavil.
54. Žalobce proto ani zde nepřesvědčil soud, že byl náklad na vymáhání pohledávky na společnosti Hygocentrum, daňově účinným dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Neprokázal totiž, že plnění realizoval deklarovaný dodavatel (či jiný dodavatel) v deklarovaném rozsahu. Předložené listiny plnily toliko formální roli.
55. Soud na závěr shrnuje, že žalovaný provedl v souladu se závazným názorem krajského soudu, vyjádřeném v předchozím rozsudku, výsledky svědků R. a M. Tím dal žalobci možnost unést důkazní břemeno k neuznaným plněním. Svědecké výpovědi však nepotvrdily zpochybněná plnění a naopak prohloubily již vyjádřené pochybnosti. Soud se přiklonil k názoru žalovaného, že žalobce neprokázal podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, proto jeho žalobu jako nedůvodnou zamítl.

V. Náklady řízení

56. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu těch nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který úspěch ve věci neměl. Žalobce před soudem neuspěl (soud žalobu zamítl jako nedůvodnou), proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu by jinak – jakožto úspěšnému účastníkovi řízení – právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu mu je však nelze přiznat, neboť nepřesahují rámec jeho běžné úřední činnosti (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014-47, č. 3228/2015 Sb. NSS).

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

Brno 31. 3. 2025

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu