



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Jana Dvořáka a soudců Aleše Korejtky a Petry Venclové, ve věci

žalobkyně: **OMB composites EU**, a. s., IČO 281 66 787,
sídlem Hradecká 635, 561 69 Králíky,
zastoupené Pavlem Vyroubalem, advokátem,
sídlem Palackého 168, 755 01 Vsetín,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 6. 2019, č. j. 21695/19/5200 - 11434-
701858,

takto:

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

Odůvodnění:

1. U žalobkyně byla Finančním úřadem pro Pardubický kraj (dále též „správce daně“ či „prvostupňový správce daně“) dne 23. 9. 2015 zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob (dále též „DPPO“ či „daň“) za zdaňovací období roku 2014 (dále též

„předmětné zdaňovací období“). V rámci daňové kontroly byla žalobkyně vyzvána, aby mj. prokázala, že oprávněně uplatnila náklady dle daňových dokladů vystavených obchodní společností O M B composites, s.r.o. (ode dne 5. 9. 2016 obchodní společnost RENT – Technology, s.r.o.) jakožto pronajímatelem, jejichž předmětem mělo být nájemné [za obloukovou halu (bez č. p.) postavenou na pozemku evidovaném v katastru nemovitostí jako st. p. č. 1676 v k. ú. a v obci Králíky (dále též „oblouková hala“) a vozový park a technologie] za předmětné zdaňovací období, a dále že oprávněně uplatnila náklady (na reklamu na závodních automobilech) dle daňových dokladů vystavených obchodní společností JT Centrum, s. r. o. (ode dne 20. 5. 2015 LTSB CENTRUM, s.r.o., dále též „JT Centrum“). Prvostupňový správce daně dospěl po provedené daňové kontrole k závěru, že žalobkyně nepředložila takové důkazní prostředky, kterými by byly odstraněny pochybnosti prvostupňového správce o tom, že uplatněné výdaje žalobkyně skutečně vynaložila způsobem, jakým deklarovala na příslušných účetních dokladech. Na základě výsledku daňové kontroly doměřil prvostupňový správce daně žalobkyni za předmětné zdaňovací období DPPO vyšší o 3.011.500,- Kč a současně rozhodl o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši ve výši 602.300,- Kč. Následně odvolání žalobkyně žalovaný rozhodnutím ze dne 11. 6. 2019, č. j. 21695/19/5200 - 11434-701858, zamítl a rozhodnutí prvostupňového správce daně potvrdil.

2. Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 6. 2019, č. j. 21695/19/5200 - 11434-701858, podala žalobkyně žalobu, v níž ve vztahu k nájemnému (oblouková hala, movité věci) namítala, že důkazní břemeno unesla, neboť „*předložila účetnictví*“ a současně „*prokázala soulad skutečného stavu se stavem formálně právním*“. Žalobkyně též řádně reagovala na všechny výzvy orgánů finanční správy. Pokud přesto orgány finanční správy dospěly k závěru, že jejich pochybnosti nebyly žalobkyní vyvráceny, měly žalobkyni opakovaně vyzvat k „*objasnění daných nejasností*“. Žalobkyně sice připustila, že v průběhu řízení svá tvrzení opakovaně „*měnila či korigovala*“, zdůraznila však, že takový postup není nezákonný, navíc se jednalo o důsledek „*personálních změn v obsazení společnosti*“.
3. Ve vztahu k nájmu obloukové haly žalobkyně konkrétně namítla, že „*mezi stranami není sporné, že předmětem nájmu je oblouková hala jako celek*“, přičemž žalobkyně „*dostatečně specifikovala, co a na jakou částku započítává při vystavení daňových dokladů*“, naopak žalovaný „*nikterak nezduvodnil ani nerozvedl, z jakých důvodů by měla být oblouková hala nebytovým prostorem*“ (to však žalovaný netvrdil – pozn. soudu). Oblouková hala jako celek byla pronajata podle § 663 a násl. zákona č. 40/1964 Sb. Žalobkyně dále vyjádřila přesvědčení, že „*není možné, aby na jedné straně docházelo na straně žalobkyně k užívání věci oproti tomu, že by ve prospěch vlastníka nedošlo k protiplnění*“.
4. Jde-li o nájem automobilů a výrobních technologií, pak „*žalobkyně nesouhlasila s tím, že by nespécifikovala předmět nájmu a výši nájemného*“, a proto „*v žádném případě není možno tyto položky odstranit z daňově účinných nákladů*“. Žalobkyně prokazatelně užívala cizí věci, byla proto povinna poskytnout jejich vlastníkově „*protiplnění*“. Měl – li žalovaný „*pochybnosti o správné výši nájmu*“, měl „*postupovat případnou korekcí výše nájmu, nikoliv však dehonestací jednotlivých položek týkajících se nájmu*“. Žalobkyně též vyjádřila (obecný) nesouhlas se závěry orgánů finanční správy, které se týkaly „*trubních rozvodů vzduchu*“ (aniž by ovšem jakkoliv zpochybnila zevrubnou argumentaci orgánů finanční správy).

5. V neposlední řadě žalobkyně žalovanému vytkla, že jeho rozhodnutí bylo založeno na jiných právních důvodech než rozhodnutí prvostupňového správce daně, což je dle žalobkyně nepřipustné.
6. Pokud jde o náklady dle daňových dokladů vystavených JT Centrum (reklama), pak žalobkyně připustila, že *„byly zjištěny rozdíly mezi kontrahovaným rozsahem (reklamy) a skutečností“*, nicméně žalobkyni *„bylo poskytnuto náhradní plnění, jako je toto uvedeno v dohodě o kompenzaci, čímž byly případné rozdíly narovnaný“*, *„věcný a časový rozsah reklamy tak zůstal stejný“*. Vzdor tomu však žalobkyně následně uvedla, že *„nezpochybňuje, že mohlo dojít k určitým, byť z pohledu faktického plnění, minimálním rozdílům, které nebyly korigovány smlouvou a dohodou o poskytnutí kompenzace [při jednání soudu dne 10. 6. 2020 žalobkyně uvedla, že reklama byla „plus mínus poskytnuta“], nicméně základní nezákonnost vnímá v tom, že pro porušení umístění reklamního loga či banneru na jiné části vozidla či rozměrů reklamní nálepky, je odmítáno poskytnuté plnění jako celek, což je dle žalobkyně v rozporu se zákonem“*. Podle žalobkyně orgány finanční správy měly *„legální a regulérní možnost a povinnost korigovat případnou výši daňově uznatelných nákladů, nikoliv však možnost odmítnout tyto náklady jako daňově účinné celkem“*.
7. Žalobkyně v žalobě nepopírala, že téměř polovinu nákladů na služby žalobkyně v roce 2014 tvořila předmětná reklama, která účetně snížila provozní výsledek hospodaření žalobkyně více než o polovinu a snížila celkovou daň za šetřené období o 2.850.000,- Kč [žalobkyně náklady na reklamu odčerpala ze svého vyprodukovaného celkového „hrubého zisku“ (hospodářský výsledek před zdaněním za rok 2014) 55 %]. Nezpochybnila též zjištění orgánů finanční správy ohledně provádění plateb za tvrzené reklamní služby [reklama měla být poskytnuta v roce 2014, 75 % hodnoty nárokových zdanitelných plnění souvisejících s reklamou bylo navzdory splatnosti vystavených dokladů v roce 2014 (vždy nejvýše do 7 kalendářních dnů) hrazeno teprve poté, co byla zahájena daňová kontrola, přičemž 8 úhrad reklamy před zahájením daňové kontroly odpovídalo částkám daně z přidané hodnoty, tj. částce 341.250,- Kč, tedy hodnotě, kterou musel dodavatel reklamy uhradit státu, dodavatel ze svého účtu prostředky zaslané žalobkyní vybíral obratem v hotovosti atd.], nesouhlasila však s tím, že *„neprokázala úhradu celé částky za reklamu“*.
8. Žalobkyně též nezpochybnila závěr žalovaného, že porovnáním předložených podkladů za rok 2014 a 2015 bylo zjištěno, že počet i struktura odběratelů žalobkyně je téměř shodná, tedy stabilní a žádným významnějším způsobem se nezměnila. Obdobně nezpochybnila zjištění orgánů finanční správy, že tržby za prodej vlastních výrobků a služeb žalobkyni poklesly v roce 2015 o více než 3 mil. Kč oproti roku 2014. Žalobkyně však trvá na tom, že reklama pro ni *„přínos“* měla, neboť získala *„významného zákazníka (momentálně s výrobky z kompozitů ze skelných rohoží), a to společnost Eura Mobil“*. V roce 2016 *„byla provedena výroba prototypových dílů“*, nyní *„jsou realizovány prototypové zkoušky“*, které budou probíhat po dobu *„jednoho až dvou let“*. Výše uvedené tvrzení žalobkyně doložila fotokopii nabídky budoucí spolupráce ze strany německé společnosti Eura Mobil GmbH a dalšími listinami, navrhovala i výslech své zaměstnankyně M. P., která *„celou komunikaci se zákazníkem vedla“* a která by byla *„schopna prokázat původ a důvod navázané spolupráce“*. Výslech paní P. však proveden nebyl, což žalobkyně považuje za vadu řízení.

9. Závěrem si žalobkyně povzdechla, že „podala celou řadu důkazních návrhů k prokázání svých tvrzení, k prokázání skutečněné reklamy, k prokázání její účinnosti, tedy k prokázání toho, že vynaložený výdaj má a bude mít souvislost s realizovanými příjmy žalobkyně. Tyto návrhy však byly ze strany žalované zamítnuty, žalobkyně tak nemá možnost účinně hájit svoje práva.“
10. Ze všech výše uvedených důvodů by dle žalobkyně mělo být žalobou napadené rozhodnutí zrušeno.
11. Žalovaný ve vyjádření k žalobě (které není třeba podrobně rekapitulovat, neboť jeho obsah účastníci znají, nadto v řízení byl žalovaný úspěšný, přičemž v odůvodnění rozsudku je třeba vypořádat základní námitky toho účastníka, kterému soud za pravdu nedal) setrval na závěrech obsažených v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, které je dle jeho názoru věcně správné a zákonné, a navrhl, aby soud žalobu zamítl.
12. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“) žalobou napadené rozhodnutí a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
13. Pokud jde o výdaje za nájem obloukové haly a nájem movitých věcí, pak soud předně připomíná, že již ve skutkově a právně téměř totožné věci mezi týmiž účastníky rozhodoval (jednalo se o daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013; pro úplnost je možno dodat, že proti rozhodnutí žalovaného ve věci daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011 a 2012 žalobkyně žalobu nepodala), přičemž žalobu žalobkyně obsahující v podstatě shodné „žalobní body“ zamítl rozsudkem ze dne 30. 1. 2020, č. j. 52 Af 37/2018 – 59. Dále soud rozhodoval ve skutkově téměř totožné věci týkající se daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2011 až prosinec 2012 a žalobu žalobkyně obsahující opět v podstatě shodné „žalobní body“ taktéž zamítl rozsudkem ze dne 16. 2. 2017, č. j. 52 Af 48/2016 – 94. Kasační stížnost žalobkyně proti tomuto rozsudku byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2017, č. j. 2 Afs 72/2017 – 43, následná ústavní stížnost žalobkyně proti rozsudkům správních soudů byla jako zjevně neopodstatněná odmítnuta usnesením Ústavního soudu ze dne 27. 2. 2018, sp. zn. II. ÚS 576/18. Obdobně soud rozsudkem ze dne 11. 10. 2018, č. j. 52 Af 2/2018 – 122, zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Pardubický kraj, kterými byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za období leden 2013 až prosinec 2013. Kasační stížnost žalobkyně proti tomuto rozsudku byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2019, č. j. 2 Afs 387/2018 – 38. Za těchto okolností soud nenalézá žádný rozumný důvod pro případný odklon od dříve vyslovených skutkových a právních závěrů, a proto je zopakuje, ostatně sama žalobkyně v žalobě výslovně uvádí, že i ona uplatňuje shodnou argumentaci jako ve věcech výše uvedených, neboť zastává „konstantní názor“ (přičemž neuvádí nic konkrétního, čím by se nyní projednávaná věc ve vztahu k nájmu obloukové haly a k nájmu movitých věcí lišila od věcí projednaných u tohoto soudu pod sp. zn. 52 Af 48/2016, sp. zn. 52 Af 2/2018 a 52 Af 37/2018).
14. Jádrem sporu je, zda žalobkyně splnila podmínky pro uplatnění nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále též „ZDP“ či „zákon o daních z příjmů“).

15. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.
16. Podle § 24 odst. 2 písm. h) bodu 1. zákona o daních z příjmů jsou výdaji (náklady) podle odstavce 1 také nájemné, přitom u nájemce, který má najat podnik nebo část podniku, tvořící samostatnou organizační složku, na základě smlouvy o nájmu podniku nebo části podniku podle zvláštního právního předpisu (dále jen „smlouva o nájmu podniku“) je výdajem (nákladem) pouze část nájemného, která převyšuje odpisy stanovené podle zvláštního právního předpisu.
17. Daňový subjekt, který výdaj zanese 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 např. 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, ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 Afs 306/2018 - 40, bod 16). Výdaje musí být poplatníkem prokázány způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými věrohodnými důkazy (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 6. 2015, č. j. 5 Afs 162/2014 - 27, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2018, č. j. 10 Afs 381/2017 - 46, bod 18).
18. Dle četné judikatury Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Zároveň nemá povinnost doložit, že údaje o určitém případě jsou v předložených formálních dokladech zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 - 68, ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012 - 35, či rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016 - 36). Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013 - 37, pak vyplývá, že: „každý daňový subjekt a (podnikatel), který vstupuje do obchodních vztahů, musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro případ, hodlal-li by uplatnit daňové výdaje podle § 24 odst. 1 ZDP“ (obdobně srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2018, č. j. 2 Afs 345/2017 - 35, bod 60).
19. Nelze též zapomínat na to, že samotné „neunesení důkazního břemene daňovým subjektem nezpůsobuje automatický přechod na stanovení daně prostřednictvím pomůcek. Opačný závěr

by vedl k věcnému vyprázdnění důkazní povinnosti daňových subjektů, neboť ty by byly ušetřeny negativních důsledků vlastního porušení zákona“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012 – 35). Stát by tak např. musel na pasivitu daňového subjektu či na jeho protiprávní činnost (např. předložení podvržených dokladů) „reagovat vlastní činností zaměřenou na snížení daňového základu daňového subjekt. To je jednak absurdní, jednak v rozporu s celou konstrukcí důkazního břemene v daňovém řízení. Uplatnění výdajů prokazatelně vynaložených na dosažení příjmů je právem daňového subjektu, stát nemá povinnost za daňový subjekt domýšlet a následně i uplatnit to, co mohlo být v souladu se zákonem uplatněno rovnou“ (opět srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012 – 35).

20. V dané věci je mezi účastníky sporné, zda orgány finanční správy prokázaly své pochybnosti a zda se následně žalobkyni podařilo tyto pochybnosti vyvrátit a prokázat všechna tvrzení podstatná pro uznání nákladů na „nájemné“ jako nákladů daňové účinných.
21. Jde-li o nájem obloukové haly, žalobkyně při místním šetření dne 11. 6. 2014 uvedla, že oblouková hala byla postavena v roce 2009 a její cena byla 2 miliony korun. Výše nájemného měla dle daňových dokladů činit měsíčně 70.169,- Kč bez DPH. Ve vyjádření (ke kontrolnímu zjištění za zdaňovací období leden 2011 až prosinec 2012 - DPH) ze dne 11. 5. 2015 žalobkyně správci daně sdělila, že „výše nájmu byla stanovena poněkud vyšší, ale obě strany se na ceně dohodly (...). Navíc pronajímatel si vyšší nájemné sám uvědomil a od května 2012 nájemné přestal fakturovat, přestože nájemní vztah pokračoval nadále.“ Tuto skutečnost potvrdila žalobkyně i ve vyjádření (učiněném v průběhu odvolacího řízení týkajícího se zdaňovacího období leden 2011 až prosinec 2012) ze dne 26. 4. 2016, neboť žalovanému oznámila, že „od zhruba poloviny roku 2012 se nepočítalo s dlouhodobou životností obloukové haly (která je halou provizorní), proto bylo nájemné za obloukovou halu – dohodou obou stran – zrušeno“. Ve vyjádření ze dne 24. 2. 2016 žalobkyně v rozporu s těmito tvrzeními uvedla, že i po květnu 2012 byl nájem za obloukovou halu fakturován, nikoliv však samostatně.
22. Taktéž v odpovědi na výzvu a ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění (DPH) týkajícího se období leden až prosinec 2013 (doručeno správci daně dne 14. 3. 2016) žalobkyně tvrdila, že součástí nájemného fakturovaného v období leden až prosinec 2013 je i nájemné za obloukovou halu, což však nekoresponduje s dřívějším tvrzením žalobkyně, že nájemné za obloukovou halu přestalo být fakturováno již v roce 2012. Oproti předchozím rokům, kdy byly měsíčně vystavovány samostatné daňové doklady za nájem obloukové haly (70.169,- Kč + DPH 14.033,8 Kč) a za nájem technologií a vozového parku (284.311,- Kč + DPH 56.862,2 Kč), byl v roce 2013 vystavován společností OMB, s. r. o., měsíčně pouze jeden daňový doklad na částku 250.000,-Kč + DPH 52.500,- Kč. Stejně postupovala žalobkyně i v roce 2014. Tato změna nastala již od května 2012 a dle původních vyjádření žalobkyně byla důsledkem toho, že přestalo být účtováno nájemné za obloukovou halu. Nyní však žalobkyně tvrdí, že v částce 250.000,-Kč + DPH 52.500,- Kč je zahrnuto i nájemné za obloukovou halu. Žalobkyně přitom nijak nevysvětlila rozpor tohoto tvrzení s dřívějšími tvrzeními, neurčila (a to ani v žalobě) jaká část nájemného fakturovaného v roce 2014 připadá na nájemné za obloukovou halu, jak byla výše nájemného stanovena a jak je možné, že toto nájemné, které bylo fakturováno v nižší částce, než bylo do dubna 2012 původně fakturováno nájemné za technologie a vozový

park, může i přes jeho pokles (který nebyl nijak vysvětlen) obsahovat kromě nájemného za jiné pronajaté věci i nájemné za obloukovou halu. Správný je proto závěr orgánů finanční správy, že žalobkyně neprokázala, že součástí nájemného účtovaného v roce 2014 bylo i nájemné za nájem obloukové haly. Jelikož byla žalobkyně s pronajímatelem kapitálově (i personálně) propojena, nebylo možné z místního šetření určit, kdo ve skutečnosti obloukovou halu využíval. Vzhledem k výše uvedenému soud konstatuje, že orgány finanční správy unesly důkazní břemeno ohledně pochybností, neboť komplexně rozebraly tvrzení žalobkyně včetně předložených důkazů a přesvědčivě odůvodnily, které nesrovnalosti jejich pochybnosti založily. Lze tedy shrnout, že žalobkyně uvedla řadu tvrzení, která si odporují. Žalobkyně sice prokázala existenci a podobu haly ve vlastnictví pronajímatele, trvání nájemního vztahu a výši nájemného však nikoliv. V podrobnostech odkazuje soud na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí (zejména na body 52 až 55), které obsahuje řadu skutkových a právních závěrů, jež žalobkyně žádnou konkrétní žalobní námitkou nezpochybnila.

23. Žalobkyně má pravdu v tom, že v průběhu daňového řízení může svá tvrzení měnit, nicméně pokud tak činí opakovaně a způsobem výše popsaným, musí předpokládat, že důsledkem takového postupu bude její znevěrohodnění (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014 – 49, bod 32) a závěr orgánů finanční správy popsaný výše. Jelikož nebyl prokázán způsob určení výše nájemného a ani to, kdo ve skutečnosti obloukovou halu využíval, nebylo též možno přistoupit „ke korekci výše nájemného“, jak navrhovala žalobkyně v žalobě. Ostatně stát nemá povinnost za daňový subjekt domýšlet a následně i uplatnit to, co mohlo být v souladu se zákonem uplatněno bezchybně rovnou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012 – 35). Nadto žalobkyně v žalobě neuvedla, jakou konkrétní podobu tato „korekce“ měla mít, a soud není oprávněn za žalobkyni její argumentaci domýšlet.
24. Námitka, že žalovaný „nikterak nezdůvodnil ani nerozvedl, z jakých důvodů by měla být oblouková hala nebytovým prostorem“, se zcela míjí s důvody, o něž se opírá výrok žalobou napadeného rozhodnutí, a byla zřejmě do žaloby omylem okopírována z návrhu na zahájení řízení vedeného u zdejšího soudu pod sp. zn. 52 Af 48/2016 (obdobně se v žalobou napadeném rozhodnutí neobjevuje odkaz na § 36a odst. 1 zákona o DPH).
25. Správná není ani teze žalobkyně, že „není možné, aby na jedné straně docházelo na straně žalobkyně k užívání věci oproti tomu, že by ve prospěch vlastníka nedošlo k protiplnění“, neboť určitou věc bylo v rozhodném období možno po dohodnutou dobu užívat i bezplatně. Žalobkyně navíc přehlíží, že důkazní břemeno netíží správce daně, ale ji. Správce daně nemá povinnost objasňovat (rekonstruovat), jak se ve skutečnosti odehrál účetní případ, o jehož souladu s předloženými daňovými doklady panují pochybnosti. Tuto povinnost má výhradně daňový subjekt.
26. Obdobně nelze souhlasit s názorem žalobkyně, že správní orgány měly žalobkyni opakovaně vyzvat k „objasnění daných nejasností“. Jak již bylo uvedeno výše, v daňovém řízení tíží daňový subjekt důkazní břemeno ohledně jeho tvrzení (§ 86 odst. 3 písm. c/, § 92 odst. 3 daňového řádu, srov. též např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125), tzn., že daňový subjekt je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky prokážou jeho tvrzení (srov. rozsudek Krajského soudu v

Hradci Králové ze dne 25. 4. 2003, č. j. 31 Ca 62/2002 - 25, publikovaný pod č. 94/2004 Sb. NSS). Žalobce též prokazuje skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván (srov. např. odstavec 21 odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014 – 40). Dále platí, že není povinností správce daně poučovat daňový subjekt o tom, jakými konkrétními důkazními prostředky má prokazovat svá tvrzení, popř. skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2018, č. j. 2 Afs 345/2017 – 35, bod 53, a ze dne 5. 4. 2018, č. j. 1 Afs 456/2017 – 39, bod 19). Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neprokáže výše uvedené skutečnosti, nelze dovozovat, že tyto skutečnosti naopak musí prokázat správce daně, a pokud tak neučiní, dospět k závěru, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 32/2007 – 84). Jinými slovy nesplní-li daňový subjekt svou zákonnou povinnost v řízení před daňovým orgánem, nemůže být taková skutečnost přičítána k tíži tohoto orgánu. Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (shodně i rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, publikovaný pod č. 1022/2007 Sb. NSS). Je tedy na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 55/2017 – 33, bod 29). Současně není povinností správce daně, aby opakovaně vyzýval daňový subjekt k prokázání totožných skutečností, k jejichž prokázání je povinen již ze zákona a k jejichž prokázání byl správcem daně řádně vyzván, zvláště když již první výzva byla perfektní (jak tomu bylo v projednávané věci). Správce ani není povinen vyzývat daňový subjekt k předložení dalších důkazních prostředků, pokud důkazní prostředky již daňovým subjektem předložené neshledá způsobitelnými k prokázání ve výzvě vymezených skutečností (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2004, č. j. 2 Afs 10/2004-71). Opačný výklad by vedl k nekonečnému dialogu mezi daňovým subjektem a správcem daně, a proto je třeba jej s použitím argumentu *per reductionem ad absurdum* odmítnout.

27. Žalobkyně má samozřejmě pravdu v tom, že daňový subjekt svá tvrzení prokazuje primárně povinnou evidencí, účetními záznamy, a podobně. Žalobkyně však již zamlčuje, že dle rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek ze dne 22. 7. 2015, č. j. 1 Afs 103/2015 – 39, který odkazuje na rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124) týkající se rozložení důkazního břemene v daňovém řízení účetní evidence daňového subjektu postačí, dokud správce daně nepředloží důvodné pochybnosti, že evidence neodpovídá skutečnosti (což se v projednávané věci stalo). Potom je daňový subjekt povinen unést důkazní břemeno, že deklarované skutečnosti opravdu nastaly (podrobněji k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, č. j. 6 Afs 148/2016 - 32, bod 30).
28. Nedůvodná je i námitka žalobkyně, že rozhodnutí žalovaného bylo založeno na jiných právních důvodech než rozhodnutí prvostupňového správce daně. Jednak prvostupňový správce daně i žalovaný dospěli ke shodnému závěru (žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně jí tvrzených skutečností; nadto skutkové a právní závěry žalovaného pro žalobkyni nemohly být překvapivé i proto, že s nimi žalobkyně byla seznámena již v

předcházejících řízeních, přičemž žalovaný i žalobkyně argumentaci nemění, jak žalobkyně v žalobě výslovně připustila), jednak žalobkyně přehlíží, že odvolací řízení má nejen povahu přezkumnou, ale i nápravnou ve vztahu k pochybením orgánu prvostupňového. Jestliže zákon umožňuje odvolacímu orgánu změnit rozhodnutí správce daně prvního stupně, a to i v neprospěch odvolatele, je tím zásada dvojinstančnosti do určité míry prolomena. To však plyne přímo ze zákona. Nelze ani dovodit, že by takovým postupem byl narušen požadavek na předvídatelnost odvolacího rozhodnutí (k tomu srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS).

29. Druhý nájemní vztah se týkal souboru zejména movitých věcí. Orgány finanční správy měly pochybnosti o předmětu nájmu a o výši nájemného. Pochybnosti opět plynuly zejména z rozporných tvrzení žalobkyně. Žalobkyně nejprve tvrdila, že nájemní vztah byl založen na základě smlouvy o nájmu podniku ze dne 6. 4. 2008. Předmětem nájmu měly být vyjmenované nemovitosti, automobily a výrobní technologie. Ve vyjádření doručeném žalovanému dne 11. 5. 2015 žalobkyně uvedla, že od roku 2010 byly z nájemního vztahu vyňaty nemovitosti a některé automobily. Při ústním jednání dne 5. 2. 2016 poprvé v průběhu řízení žalobkyně správci daně sdělila, že nájemní vztah nezaložila písemná smlouva, ale ústní dohoda, neboť smlouva ze dne 6. 4. 2008 zanikla ke dni 19. 11. 2008. V rozporu s tímto tvrzením se však ve správním spise nachází dodatek č. 1 ze dne 1. 3. 2010 k původní písemné smlouvě. Další nesrovnalosti se týkaly výčtu věcí, které měly být předmětem nájmu. Žalobkyně rovněž nebyla schopna jednoznačně doložit výši hrazeného nájemného. Smlouva ze dne 6. 4. 2008 nájemné stanovila v souladu s předloženým znaleckým posudkem na 410.617,- Kč bez DPH za měsíc. Předložené daňové doklady vykazovaly měsíční částku 284.311,- Kč bez DPH a od 31. 5. 2012 došlo v dokladech ke snížení na 250.000,- Kč bez DPH (změna nebyla písemně podložena). Dne 31. 7. 2014 žalobkyně předložila rukou psaný výpočet změny výše nájmu od 1. 3. 2010 ve výši 284.311,- Kč, později dodala originál dodatku č. 1 se stejným vyčíslením. Dne 11. 5. 2015 pak žalobkyně předložila „*nové ocenění nájmu stav k 1. 3. 2010*“ s výslednou výší 221.537,- Kč. V odvolání proti dodatečným platebním výměrům za období leden až prosinec 2012 žalobkyně opět tvrdila částku 284.311,- Kč. Nesouhlasí ani časová souvislost mezi změnou výše nájmu uvedenou v dodatku č. 1 a skutečnostmi, které změnu měly zapříčinit. Dle předložených dokladů pozbyl pronajímatel vlastnická práva k některým pronajatým automobilům (VW Passat a Iveco dne 3. 7. 2008, Avia dne 30. 3. 2009). Ke snížení nájmu však mělo dojít až dne 1. 3. 2010. Na základě těchto informací měly orgány finanční správy oprávněně důvodné pochybnosti o posuzovaném nájemním vztahu. Důkazní břemeno se tak přeneslo zpět na žalobkyni. Soud konstatuje, že v průběhu daňového řízení se dle správního spisu podařilo žalobkyni prokázat existenci pronajatých věcí, avšak již nebyla schopna spolehlivě doložit, zda všechny tvrzené věci byly v daném čase předmětem nájmu. Dále žalobkyně neprokázala, jaká byla skutečná výše nájemného. Za těchto okolností nemohla být provedena pouze jakási dílčí „*korekce*“ ze strany žalovaného, neboť nebyly odstraněny pochybnosti orgánů finanční správy ohledně základních parametrů tvrzeného nájemního vztahu. Nadto žalobkyně v žalobě neuvedla, jakou konkrétní podobu tato „*korekce*“ měla mít, a soud není oprávněn za žalobkyni její argumentaci domýšlet. Taktéž je na tomto místě nutno žalobkyni znovu připomenout, že správce daně nemá povinnost objasňovat (rekonstruovat), jak se ve skutečnosti odehrál účetní případ, o jehož souladu s předloženými daňovými doklady má pochybnosti (správce daně není povinen za žalobce

domýšlet, co bylo ve skutečnosti předmětem nájmu a jaká byla výše nájemného). Tuto povinnost má výhradně daňový subjekt, přičemž tak musí učinit věrohodným způsobem a svá tvrzení, která musí být jasná a nesmí být neustále měněna (jinak je nelze hodnotit jako věrohodná), musí prokázat. Pokud jde o otázku rozvodů, odkazuje soud na argumentaci žalovaného obsaženou např. v bodě 65 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, s níž se soud ztotožňuje. Lze tedy uzavřít, že ani v tomto případě tak žalobkyně neunesla důkazní břemeno. V podrobnostech odkazuje soud na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí (zejména na body 56 až 68), které obsahuje řadu skutkových a právních závěrů, jež žalobkyně opět žádnou konkrétní žalobní námitkou nezpochybnila.

30. Pro úplnost soud dodává, že i ve vztahu k druhému nájemnímu vztahu platí to, co již soud uvedl sub 23 až 27.
31. Jako důvodné nevyhodnotil soud ani námitky žalobkyně týkající se výdajů na reklamu.
32. Nejprve soud znovu stručně připomíná, že podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze za výdaj snižující základ daně uznat takový výdaj, který poplatník (1) skutečně vynaložil, (2) v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, (3) v daném zdaňovacím období a (4) o němž tak stanoví zákon. Ne každý výdaj tedy může obstát jako daňově uznatelný (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, a ze dne 28. 12. 2011, č. j. 8 Afs 43/2011 – 121). Daňový subjekt je proto povinen prokázat nejen věcnou souvislost výdaje s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů (není tedy pravdou, že se daňový subjekt nemusí zabývat ekonomickou racionalitou, resp. efektivitou), ale také to, že jím deklarovaná plnění mu byla skutečně dodána, a to v tvrzeném čase a rozsahu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 2/2013 – 40, či ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016 – 35, bod 37 či ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016 – 38, bod 17). Důraz na ekonomickou racionalitu marketingových aktivit kladl Nejvyšší správní soud zejména v rozsudku ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016 – 35 (GOBE, s. r. o.). K ekonomické racionalitě a efektivitě marketingových aktivit je třeba dále uvést, že *„s každým podnikáním je vždy spojeno určité riziko, že ne všechny činnosti a záměry podnikatele přinesou ve svém důsledku zisk. Toto riziko by mělo jít – jak se to z podání žalobkyně jeví – k tíži státního rozpočtu v tom smyslu, že podnikatelé mohou vynakládat své peníze jakýmkoli způsobem, budou-li přitom tvrdit, že je jejich jednání vedeno úmyslem dosáhnout zisku, a poté si o tyto výdaje mohou snížit základ daně. Tento předpoklad je ale nesprávný. Riziko podnikání nese především podnikatel sám; co se pak výdajů k dosažení a udržení příjmů týče, je v první řadě na něm, aby zvážil, jakých zisků je reálně schopen dosáhnout, a aby k dosažení cíle zvolil prostředky tomu přiměřené. Nejsou-li jeho úvaha a jeho volba založeny na seriózním odhadu, nemůže následky svého jednání přenášet na stát formou daňové ztráty či nižší daňové povinnosti. Je na daňovém subjektu, jak nakládá se svými prostředky, jaké ekonomické úvahy je k tomu vedou, a zda jeho výdaje jsou vedeny cílem dosáhnout později zisku, nebo cílem jiným; pro to, zda bude částka uznána jako daňový výdaj, je však nevýznamné tvrzení daňového subjektu o tom, že výdaje byly vynaloženy účelně [...]“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2007, č. j. 1 Afs 23/2006-105, a rozsudek téhož soudu 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016 – 35, bod 37).
33. Žalobkyně v žalobě připustila, že *„byly zjištěny rozdíly mezi kontrahovaným rozsahem (reklamy) a skutečností“*, nicméně žalobkyni *„bylo poskytnuto náhradní plnění, jako je toto*

uvedeno v dohodě o kompenzaci, čímž byly případné rozdíly narovnaný“, „věcný a časový rozsah reklamy tak zůstal stejný“. Odhlédne-li soud od toho, že žalobkyně na jiném místě žaloby toto své tvrzení relativizuje („...nezpochybňuje, že mohlo dojít k určitým, byť z pohledu faktického plnění, minimálním rozdílům, které nebyly korigovány smlouvou a dohodou o poskytnutí kompenzace...“), nemůže soud souhlasit s žalobkyní, že pochybnosti orgánů finanční správy rozptýlila. Předně je třeba zopakovat, že ani v jednom závodě neproběhla reklama takovým způsobem, jak byla sjednána ve smlouvě, aniž by žalobkyně prokazatelně žádala dodavatele o náhradu plnění či snížení ceny (např. dva závody se vůbec neuskutečnily, sedmkrát auta s reklamními polepy vůbec nestartovala apod.). Žalobkyně přitom původně trvala na tom, že reklama byla poskytnuta v souladu se smlouvou a žádné dodatky k ní neexistují. Konkrétně byla žalobkyně již v listopadu 2014 vyzvána k předložení všech dodatků ke smlouvě, nic však nepředložila. Následně dne 10. 12. 2014 do protokolu č. j. 1502592/14 předseda představenstva žalobkyně (K. Ř.) uvedl, že ke smlouvě žádný dodatek neexistuje. Tedy v době, kdy již byly ukončeny všechny rally závody v roce 2014 a bylo zcela zřejmé, které podniky nebylo možno realizovat. Poslední podnik sjednaný ve smlouvě se uskutečnil ve dnech 28. – 29. 11. 2014, tedy před tím, než žalobkyně uvedla, že žádný dodatek ke smlouvě uzavřen nebyl. Obdobně z vyrozumění Policie České republiky ze dne 25. 8. 2015 (č. j. 1263143/15) vyplynulo, že předseda představenstva žalobkyně potvrdil, že veškeré služby uvedené ve smlouvě byly poskytnuty. Dále v průběhu daňové kontroly dne 28. 7. 2016 K. Ř. do protokolu č. j. 1350216/16/2811-00560-608456 reagoval na otázku správce daně, zda byla s dodavatelem reklamy v roce 2014 uzavřena nějaká další písemná dohoda, konstatováním, že: „Nebyla žádná další písemná dohoda“. Obdobně ředitel žalobkyně J. B. při výsledku dne 8. 8. 2016 prvostupňovému správci daně potvrdil, že všechny sportovní akce vyjmenované v čl. II smlouvy se uskutečnily. V odpovědi na výzvu k prokázání skutečností dne 7. 10. 2016 (č. j. 1573981/16) žalobkyně přišla s tvrzením, že rozdíly v plnění smlouvy jsou zachyceny v dodatku ke smlouvě s tím, že „tento dodatek spolu s ostatními listinami je uložen v sídle společnosti a bude správci daně dodán, jakmile jej bude možno vyzvednout.“ Dodatek však žalobkyně nepředložila. Až poté, co se žalobkyně seznámila se zprávou o daňové kontrole týkající se DPH (tedy se všemi konkrétními zjištěními správce daně), předložila prvostupňovému správci daně dvě listiny označené jako dohoda o poskytnutí kompenzace (datované 5. 11. 2014 a 16. 6. 2014) a dále listinu označenou jako vyúčtování (datovanou 19. 12. 2014). Tyto listiny soud hodnotí s ohledem na zcela jednoznačná tvrzení žalobkyně o neexistenci dodatku (resp. jiné písemné dohody; o vyúčtování se žalobkyně nezmínila vůbec) a s ohledem na postup žalobkyně v průběhu daňového řízení [listiny předložila dva roky po zahájení daňové kontroly (k tomu srov. – mutatis mutandis – rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 10. 2018, č. j. 5 Afs 309/2016 – 43, bod 51), po opakované změně svých tvrzení a až po seznámení se zprávou o daňové kontrole] shodně s orgány finanční správy jako nevěrohodné.

34. I způsob úhrady reklamy svědčí o tom, že předmětný obchodní případ se nestal tak, jak žalobkyně deklarovala. Žalobkyně v období od 7. 4. 2014 do 2. 12. 2016 uhradila 29 platebními příkazy částku 15.264.995,- Kč, to je o 465.005,- Kč méně než byla hodnota fakturované reklamy. Reklama tak byla hrazena téměř v období tří let, ačkoliv splatnost byla u všech vystavených dokladů za reklamu vždy do termínu nejvýše 7 kalendářních dnů, 75 % hodnoty plnění souvisejících s reklamou bylo hrazeno teprve poté, co byla zahájena daňová kontrola, přičemž 8 úhrad reklamy před zahájením daňové kontroly

odpovídalo částkám daně z přidané hodnoty, tj. částce 341.250,- Kč, tedy hodnotě, kterou musel dodavatel reklamy uhradit státu, navíc dodavatel ze svého účtu prostředky vybíral obratem v hotovosti. Dodavatel reklamy navíc nikterak nedoplatek po žalobkyni nevymáhal ani např. nevyžadoval úroky z prodlení za pozdní úhrady faktur [což poněkud nekoresponduje s již zmiňovaným tvrzením J. T. o „svízelné finanční situaci“ („V roce 2013 jsem velmi těžce havaroval v květnu toho roku na rally sprint Kopná a na voze SUBARU Impreza WRC jsem způsobil velkou škodu v řádu cca 7 milionů korun. Proto jsem všude možné hledal alternativu, jak se z této svízelné finanční situace, která týmu vznikla, mohl dostat. ... pan Ř. mi na přelomu roku 2013 a 2014 přislíbil pomoc a s dohodnutím spolupráce na propagaci značky OMB v rámci našeho týmu.“)]. Žalobkyně navíc v roce 2016 sjednala novou reklamu s identickým předmětem plnění a při úhradách upřednostnila jiného věřitele. Respektive žalobkyně v roce 2016 hradila reklamu provedenou v roce 2016 (byť také až po zahájení daňového řízení týkajícího se reklamy v roce 2016), ačkoliv si byla vědoma, že reklamu z roku 2014 ještě neuhradila.

35. K obecnému nesouhlasu žalobkyně se závěrem orgánů finanční správy, že předmětná reklama nebyla uhrazena celá, soud uvádí, že byly zohledněny všechny platby, jejichž variabilní symbol odpovídal číslům předmětných faktur. Dvě platby, jejichž variabilní symbol neodpovídal číslu žádné z předmětných faktur, orgány finanční správy zcela logicky nezohlednily, jelikož žalobkyně účel těchto plateb neobjasnila, byť k tomu měla prostor po seznámení s výsledky kontrolního zjištění.
36. Soud souhlasí s orgány finanční správy i v tom, že se žalobkyni nepodařilo odstranit pochybnosti týkající se přínosu reklamy, když stejně jako v případě popsaném sub 33 neustále měnila svá tvrzení. Při výsledku na Policii ČR v roce 2015 K. Ř. (tehdejší předseda představenstva žalobkyně) tvrdil, že reklama na autech pana T. měla smysl, protože pro závodní auta dodavatele reklamy bude daňový subjekt vyrábět náhradní díly. V případě závodních automobilů se jedná o sériovou výrobu, kde jsou vyšší marže. Toto původní tvrzení K. Ř. prvostupňový správce daně ověřil a zjistil, že žalobkyně pro dodavatele reklamy nevyrobila žádné díly. Taktéž J. B. i J. T. při svých výsledcích (8. 8. 2016 a 31. 8. 2016) shodně potvrdili, že k výrobě dílů nedošlo. K. Ř. dále své původní tvrzení o smyslu reklamy dne 28. 7. 2016 pozměnil (č. j. 135216/16) a začal tvrdit, že skutečným důvodem sjednání smlouvy bylo dostat se do motorsportu a deklarovat tak schopnost vyrábět speciální díly z uhlíkových vláken. Žalobkyně sdělila, že jedná se Škodovkou o nákupu vozidla R5, na kterém je už použita výroba dílů z uhlíkových vláken. Ve skutečnosti k nákupu vozidla R5 nedošlo, což potvrdil J. T. při svém výsledku dne 31. 8. 2016. Na dotaz prvostupňového správce daně dne 8. 8. 2016, jaké klienty prostřednictvím předmětné reklamy žalobkyně získala, J. B. odpověděl: „Ještě jsme nevstoupili na trh, tedy žádné. Uhlíková vlákna ještě nevyrábíme.“ Pokud by reklama skutečně nějaký reálný přínos pro žalobkyni měla (např. ve formě získání nového významného zákazníka), nepochybně by tuto skutečnost J. B. (ředitel žalobkyně a současný předseda představenstva) neopomněl zmínit, bez ohledu na to, zda se jednalo o zakázku na výrobu z uhlíkových vláken či z jiného materiálu (za těchto okolností bylo skutečně nadbytečné vyslýchat M. P., zaměstnankyni žalobkyně a podřízenou J. B., neboť generální ředitel žalobkyně se k přínosům reklamy vyjádřil v roce 2016 zcela jasně; v podrobnostech odkazuje soud na bod 41 žalobou napadeného rozhodnutí). To se však nestalo a žádný konkrétní doklad o ekonomických přínosech reklamy žalobkyně nepředložila ani po dvou výzvách

prvostupňového správce daně. Teprve po dvou letech předložila žalobkyně kopii dopisu označeného jako „výzva k budoucí spolupráci“, který měl být sepsán ovšem již dne 10. 11. 2014, aby pak žalobkyně v žalobě tvrdila, že ve skutečnosti reklama žalobkyni [odhlédne-li soud od toho, že z loga OMB composites nemohl potenciální zákazník seznat, zda jde o propagaci žalobkyně (OMB composites EU, a.s.), nebo od žalobkyně odlišného subjektu O M B composites, s.r.o. (od 5. 9. 2016 RENT – Technology, s.r.o.)] přinesla „významného zákazníka“ odebírajícího výrobky ze „skelných rohoží“ pro autokaravany, nikoliv výrobky z uhlíkových vláken. Listinu označenou jako „výzva k budoucí spolupráci“ hodnotí soud shodně s orgány finanční správy jako nevěrohodnou, a to z obdobných důvodů, jaké byly zmíněny sub 33. Žalobkyně se o této listině nikdy nezmínila a ani K. Ř. či J. B. se o potenciálním „významném zákazníkovi“ (v žalobě ve věci vedené pod sp. zn. 52 Af 21/2019 žalobkyně dokonce uvádí, že se jedná o „strategického partnera“) nezmínili, byť byli na přínos reklamy pro žalobkyni dotazováni a byť Eura Mobil GmbH měla projevit zájem o spolupráci s žalobkyní již 10. 11. 2014. Listinu označenou jako „výzva k budoucí spolupráci“ předložila žalobkyně až po dvou letech od zahájení daňové kontroly (k tomu srov. – mutatis mutandis – rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 10. 2018, č. j. 5 Afs 309/2016 – 43, bod 51). Další předložené důkazní prostředky (e-mailová komunikace či ERKLÄRUNG ze dne 27. 10. 2017) neprokazují, že skutečně došlo k navázání tvrzené obchodní spolupráce právě na základě reklamy na závodních automobilech.

37. Lze tedy shrnout, že v případě výdajů na reklamu poskytnutou JT Centrum žalobkyně věrohodným způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti neprokázala, že tyto výdaje vynaložila právě takovým způsobem, jak tvrdila prostřednictvím předložených dokladů, a že tyto výdaje byly vynaloženy v bezprostřední souvislosti s její podnikatelskou činností, že byly přiměřené a mezi nimi a očekávanými příjmy existuje přímý vztah.
38. K námitce žalobkyně, že orgány finanční správy měly „legální a regulérní možnost a povinnost korigovat případnou výši daňově uznatelných nákladů, nikoliv však možnost odmítnout tyto náklady jako daňově účinné celkem“, soud uvádí, že žalobkyně neuvedla, jakou zcela konkrétní podobu tato „korekce“ měla mít, a soud není oprávněn za žalobkyni její argumentaci domýšlet. Nadto je nutno žalobkyni znovu připomenout, že správce daně nemá povinnost objasňovat (rekonstruovat), jak se ve skutečnosti odehrál účetní případ, o jehož souladu s předloženými daňovými doklady má pochybnosti (správce daně není povinen za žalobce domýšlet, co a v jakém rozsahu bylo ve skutečnosti poskytnuto či vynaloženo). Tuto povinnost má výhradně daňový subjekt, přičemž tak musí učinit věrohodným způsobem a svá tvrzení, která musí být jasná a nesmí být neustále měněna (jinak je nelze hodnotit jako věrohodná), musí prokázat.
39. K povzdechu žalobkyně, že „podala celou řadu důkazních návrhů k prokázání svých tvrzení, k prokázání uskutečněné reklamy, k prokázání její účinnosti, tedy k prokázání toho, že vynaložený výdaj má a bude mít souvislost s realizovanými příjmy žalobkyně“, nicméně „tyto návrhy byly ze strany žalované zamítnuty, žalobkyně tak nemá možnost účinně hájit svoje práva“, soud pouze stručně dodává, že žalobkyně neuvedla, jaké konkrétní důkazní návrhy byly bez náležitého odůvodnění odmítnuty, a soud za ni nemůže její argumentaci ani v tomto případě dotvářet. Obecně je však možno uvést, že orgány finanční správy nejsou povinny provést všechny důkazy navržené daňovým subjektem, musí však svůj postup odůvodnit. To se v nyní projednávané věci stalo, jak je patrné např. z bodu 41 žalobou

napadeného rozhodnutí, přičemž žalobkyně v žalobě nezpochybnila žádný z argumentů žalovaného, které jsou ve zmiňované pasáži žalobou napadeného rozhodnutí obsaženy.

40. Závěrem soud pro úplnost dodává, že nevyhověl návrhu žalobkyně na výslech K. Ř., který žalobkyně přednesla při jednání dne 10. 6. 2020, neboť žalobkyně neuvedla, jaké zcela konkrétní sporné skutečnosti měly být výslechem K. Ř. objasněny, nadto K. Ř. zastupoval žalobkyni v průběhu daňového řízení (předseda představenstva) a k věci se mnohokrát vyjadřoval, měl tedy příležitost všechny rozhodné skutečnosti uvést. Na tomto místě je vhodné též připomenout, že již v rozsudku ze dne 21. 12. 2010, č. j. 5 As 44/2008 – 57, Nejvyšší správní soud zdůraznil, že je třeba respektovat specifickou povahu daňového řízení. Daňový subjekt totiž nese v daňovém řízení důkazní břemeno ohledně prokázání tvrzené výše svých daňových povinností. Pokud daňový subjekt tuto svoji povinnost nesplní, nemůže pak již rozhodnutí finančních orgánů z této skutečnosti vycházející následně zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhopovat provedení důkazů, které již mohl uplatnit v daňovém řízení. Jinak řečeno, řízení před soudem nemůže a ani nemá nahrazovat řízení před správním orgánem a daňový subjekt nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním. Jiný přístup by představoval negaci současné legální (posteriori) koncepce správního soudnictví. Ostatně pojem „úplný přezkum“ (plná jurisdikce) není ani Evropským soudem pro lidská (srov. např. rozsudek ze dne 20. 10. 2015 ve věci č. 40378/10 – Fazia Ali proti Spojenému království) vykládán doslova a Evropský soud pro lidská práva se v zásadě spokojí, bude-li přezkum dostatečný (sufficient review). Je třeba též přihlédnout ke specifičnosti řízení ve správním soudnictví, v rámci něhož může být skutkový přezkum v zásadě omezený (soudní přezkum správních rozhodnutí proto nelze vnímat jako odvolací řízení v plné apelaci) a soudní orgán se může zaměřit spíše na přezkum férovosti předchozího řízení než na přijímání skutkových závěrů.
41. Pokud se žalobkyně v žalobě (část VI) domáhala provedení důkazu „*spisovou dokumentaci*“, je nutno jí připomenout, že v řízení před správním soudem se dokazování správním spisem neprovádí, byť z jeho obsahu správní soudy vycházejí a důkazní prostředky (důkazy) v něm obsažené hodnotí. Např. v odůvodnění rozsudku ze dne 12. 11. 2015, č. j. 7 As 238/2015 – 31, Nejvyšší správní soud uvedl: „*Dokazování nicméně není potřeba provádět obsahem správního spisu, neboť ten je obrazem a výsledkem správního řízení, dokládá skutkový a právní stav, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 – 117, č. 2383/2011 Sb. NSS).*“
42. Lze tedy uzavřít, že základní žalobní námitky nebyly důvodné, a proto soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I).
43. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. a contrario), úspěšný žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení vzdal. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení (výrok II). Ostatně Nejvyšší správní soud (rozšířený senát) dospěl k závěru, že žalované správní orgány mají právo na náhradu jen těch účelně vynaložených nákladů, které přesahují jejich běžnou úřední činnost, přičemž náklady vynaložené v řízení před správním soudem lze dle Nejvyššího správního soudu považovat za součást běžné úřední činnosti. Běžnou úřední činnost by mohly přesahovat např. náklady správního orgánu vynaložené na obranu proti žalobám zjevně šikanózním (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu

ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 – 47; za pozornost ovšem stojí i odlišné stanovisko ke zmiňovanému usnesení rozšířeného senátu).

Poučení:

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

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

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

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

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

Pardubice 17. června 2020

Jan Dvořák v. r.
předseda senátu