



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě, pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudkyň JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., a Mgr. Jany Volkové ve věci

žalobkyně: Česká odškodňovací, s. r. o., IČO 29189586
sídlem Kollárova 2605/9, 796 01 Prostějov

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2017, č. j. 49932/17/5200-11433-712433, ve věci daně z příjmů právnických osob

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:
A) Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobkyni dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 4. 2017, č. j. 850553/17/3106-50521-708363 daň

z příjmů právnických osob (dále jen „daň“) za zdaňovací období roku 2013 ve výši 4 246 500 Kč a současně vyčíslil penále ve výši 849 300 Kč.

2. Žalobkyně dle zjištění správce daně v uvedeném zdaňovacím období zaúčtovala do nákladů na stranu MD účtu 518.000 částku 14 500 000 Kč dle přijatých daňových dokladů (5 faktur) vystavených společností Fogaril s. r. o. (dříve KRYPTeia GROUP, s. r. o., dále jen „Fogaril“) na základě smlouvy o reklamě ze dne 9. 8. 2013, a to za zajištění reklamní plochy na vozidle tov. zn. Ford Fiesta R5 na akci Barum Czech Rally Zlín (30. 8. - 1. 9. 2013) a na akci Setkání mistrů v Sosnové (23. 11. - 24. 11. 2013). Dále zaúčtovala na stranu MD účtu 518.000 náklady ve výši 7 850 000 Kč dle přijatých daňových dokladů (2 faktury) vystavených (k 28. 3. 2018 zaniklou) společností BTC – stama s. r. o. (dále jen „BTC“) na základě smlouvy o reklamě ze dne 30. 10. 2013, a to za zajištění reklamní plochy na vozidle tov. zn. Ford Fiesta R5 na akci Setkání mistrů v Sosnové (23. 11. - 24. 11. 2013). Ve zprávě o daňové kontrole dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně neprokázala oprávněnost účtování níže uvedených plnění v hodnotě celkem 22 350 000 Kč do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, neboť neprokázala, že plnění popsaná na přijatých fakturách byla poskytnuta tak, jak je na těchto fakturách deklarováno, čímž porušila § 23 odst. 1 a 3 písm. a) bod 2. a § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“).

B) Žaloba

3. Včas podanou žalobou se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného. S ohledem na skutečnost, že žalobkyně některé své argumenty v žalobě opakovala, shrnuje a strukturuje krajský soud níže obsah žaloby takto:
4. Žalobkyně předloženými důkazními prostředky a fotodokumentací svá tvrzení týkající se přijaté reklamy prokázala, což správce daně žádnými důkazy nevyvrátil a neunesl tak své důkazní břemeno. Pokud podle správce daně byly v jednotlivých svědeckých výpovědích rozpory, měl pokračovat v dokazování. Správce daně neakceptoval jako důkaz listiny, z nichž vyplývají podrobnosti týkající se reklamních služeb, přičemž z předložených materiálů je zřejmé, že při jednotlivých závodech byla loga umístěná na vozidle a ostatních plochách, jak vyplývá ze smlouvy o poskytnutí reklamních služeb. Žalobkyně tedy prokázala vynaložení výdajů způsobem jak jsou deklarovány v daňových dokladech a jednotlivých smlouvách. Vyloučení těchto výdajů z daňově uznatelných nákladů proto nemůže obstát.
5. Žalovaný v rozhodnutí citoval „smršť“ judikátů, avšak bez vlastního právního uvážení. Pouze uvedl, že ztotožňuje se stanoviskem správce daně, čímž učinil rozhodnutí nepřezkoumatelné. Žalovaný nepostupoval podle § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“) a při hodnocení důkazů se pouze odvolal na některé stránky zprávy o daňové kontrole. Žalovaný se s jednotlivými důkazy nevypořádal, nevzal je v potaz a ani jejich vypovídající hodnotu.
6. Doložené účetní doklady, výpověď p. Valouška, notářský ověřené „Sdělení o skutečnostech“ předložené p. D., e-mailová komunikace, fotodokumentace atd. měly být dostatečným důkazem pro žalovaného ke změně stanoviska správce daně o neprokázání zapojení společnosti Fogaril do předmětných obchodních případů. Z výpovědi p. Valouška vyplývá, že reklamní služby byly provedeny v rozsahu uvedeném na předložených daňových dokladech. Správce daně však ve zprávě o daňové kontrole neuvedl žádné

důkazy zpochybňující provedené svědecké výpovědi nebo tvrzení žalobkyně a jí předložené doklady.

7. V souladu s § 24 odst. 1 ZDP byly daňově uznatelné náklady, které souvisí se zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, žalobkyní skutečně vynaloženy, neboť byla realizovaná reklama na závodních vozidlech a ostatních reklamních plochách a byly předloženy listiny důkazy o tom, že se reklamní služby uskutečnily a byly uhrazeny. Na základě těchto skutečností zvýšila žalobkyně příjmy, což se projevilo v plnění její daňové povinnosti. Není proto možné, aby za popsané situace správce daně neuznal žádné žalobkyní vynaložené náklady, které musela na dosažení těchto příjmů vynaložit. Žalobkyně v této souvislosti citovala rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014-46, a dále rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec sp. zn. 59 Ca 6/2002. Žalobkyni tak měla být přiznána alespoň relevantní část nákladů objektivně minimálně nutných na realizaci předmětných obchodních případů prokázaných daňovými doklady, které nebyly správcem daně zpochybněny (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006-50).
8. Správce daně byl povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným neprůkazným, neúplným nebo nesprávným. Ve zprávě o daňové kontrole schází identifikace konkrétních skutečností, na základě nichž hodnotil předložené účetnictví jako nevěrohodné, úplné, neprůkazné či nesprávné. Zpráva nesplňuje judikaturní požadavek, aby z ní bylo zřejmé, jaké důkazní prostředky byly v řízení předloženy, jak byly hodnoceny, popř. proč je správce daně nepovažoval za dostatečné. Správce daně ve zprávě o jednotlivých důkazech nepojednal.
9. Žalovaný nemůže klást žalobkyni k tíži skutečnost, že společnost BTC (více než tři roky od předmětného obchodního případu) nekontaktní. Žalobkyně předložila důkazní prostředky, které byly podpořeny i svědeckými výpověďmi.
10. Žalobkyně byla v dobré víře, když nakoupila plnění od této společnosti a nemohla mít nejmenší podezření, že by předmětná plnění mohla být zatížena jakýmkoliv problémem ze strany této společnosti, neboť provedení těchto plnění, fakturace a zdokumentování proběhly bez jakýchkoliv závad. Odkázala na § 2 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř.“) ve spojení s § 177 odst. s. ř., k nimž uvedla, že zásadu šetření práv nabytých v dobré víře je nutné aplikovat i v daňovém řízení, což potvrzuje i komentářová literatura a judikatura SDEU dovozující, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen skutečností, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena daňovým podvodem, o kterém daňový subjekt neví nebo vědět nemůže a každá další transakce musí být posuzována sama o sobě a jejich charakter nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi. I když se jednalo o skutkově odlišný případ, jsou uvedená rozhodnutí klíčová i pro posuzovanou věc, neboť z nich lze dovodit rozsah důkazního břemene ležící na daňovém subjektu u daně z přidané hodnoty. Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 25. 4. 2017, č. j. 31 Af 15/2015-41 zdůraznil povinnost zkoumat dobrou víru daňových subjektů i ve vztahu k dani z příjmů. Žalobkyni nebylo možné neuznat účelně a prokazatelně vynaložené náklady na reklamní služby na základě toho, že jiné subjekty, které plnění subdodavatelsky realizovaly, nejsou kontaktní v době provádění kontroly. Správcem daně ani žalovaným nebylo důvěryhodně zpochybněno, že si žalobkyně reklamní služby objednala, uhradila a reklama na předmětném závodním vozidle byla fakticky uskutečněna. Rozhodnutí žalovaného je v otázce důkazního břemene žalobkyně ve vztahu ke konkrétním zjištěním žalovaného nepřezkoumatelné.

C) Vyjádření žalovaného

11. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl. K žalobním bodům se vyjádřil takto:
12. Daňovou účinnost nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP nelze prokázat pouze fakturou či dokladem o zaplacení, podstatné je, aby bylo vynaložení konkrétního nákladu prokazatelně doprovázeno sjednaným věcným plněním. Správce daně je v souladu s ustálenou judikaturou povinen prokázat pouze to, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně v průběhu daňové kontroly specifikoval své pochybnosti o tom, zda reklamní služby uskutečnily společnosti Fogaril a BTC – viz protokoly o ústním jednání ze dne 17. 4. 2015 a ze dne 7. 5. 2015, a dále výzva k prokázání skutečností ze dne 5. 11. 2015. Souhrnně s nimi pak byla žalobkyně seznámena v rámci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění (viz protokol ze dne 7. 4. 2016). Správce daně tudíž důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. unesl.
13. Napadené rozhodnutí je přezkoumatelné, neboť žalovaný učinil srozumitelnou správní úvahu a neomezil se pouze na konstatování, že se ztotožňuje se správcem daně, neboť se na str. 9-19 napadeného rozhodnutí podrobně zabýval právním hodnocením, hodnocením žalobkyní předložených důkazních prostředků, svědeckých výpovědí a vypořádáním odvolacích námitek. Správce daně a žalovaný hodnotili všechny důkazy jednotlivě i ve vzájemných souvislostech, přihlédli ke všemu, co vyšlo v řízení najevo podle § 8 odst. 1 d. ř. Skutečnost, že se žalovaný ztotožnil s právním názorem správce daně a že odkazuje na zprávu o daňové kontrole, nezakládá nezákonnost ani nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Panuje-li mezi správcem daně a žalovaným shoda o určitých právních závěrech či hodnocení důkazů, nic žalovanému nebrání v souladu se zásadou procesní ekonomie na závěry správce daně odkázat. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu.
14. Předložené důkazní prostředky, fotodokumentace, ani provedené svědecké výpovědi nebyly osvědčeny jako důkaz o uskutečnění reklamních služeb deklarovanými dodavateli a v deklarovaném rozsahu. Ve vztahu ke společnosti Fogaril žalobkyně nepředložila takové důkazní prostředky, které by byly způsobilé prokázat, že společnost Fogaril zajistila reklamní plochu, grafickou úpravu log či polepy vozidel, a to v deklarovaném rozsahu, množství, způsobem a za ceny uvedené na předložených daňových dokladech. Zapojení společnosti Fogaril na přípravě reklamy nebylo vůbec prokázáno. Pan Valoušek nepotvrdil, že by kontakt na žalobkyni zprostředkovala společnost Fogaril, naopak tento sdělil, že některá loga nechal tisknout a zpracovat on sám (pan Valoušek i žalobkyni tak shodně uvedli, že o grafické úpravě log a umístění log na závodním vozidle jednali přímo mezi sebou).
15. Požadavek žalobkyně, aby jí byla správcem daně přiznána alespoň „*relevantní část nákladu objektivně minimálně nutných na realizaci těchto obchodních případů*“, je nedůvodný. Důkazní břemeno stran prokázání jejich tvrzení totiž tíží výlučně žalobkyni. Odkázat lze např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2007, č. j. 1 Afs 7/2006 – 77, podle něhož „*není-li prokázáno, že se obchodní případ odehrál tak, jak daňový subjekt tvrdí, nemůže mít tvrzený výdaj vůbec vliv na základ daně, tj. nepřipadá v úvahu, že by se k němu přiblíželo, byť i jen částečně*“.
16. Správce daně v souvislosti se společností Fogaril na str. 3-8 zprávy o daňové kontrole uvedl zjištěné skutečnosti a důkazní prostředky, které na str. 8-10 zprávy hodnotil. Stanovisko správce daně k vyjádřením žalobkyně je uvedeno na str. 17-24 zprávy o daňové kontrole.

Zpráva tudíž obsahuje všechny náležitosti podle § 88 odst. 1 d. ř. Žalobkyně konkrétně neuvedla, které důkazní prostředky správce daně neprovedl, které nehodnotil a ke kterým nepřihlédl. Žalobní námitka je obecná, čímž je omezen i rozsah soudního přezkumu.

17. Žalobkyně své tvrzení, že grafické práce společnosti BTC spočívaly v barevné úpravě loga a následně v umístění log jejích obchodních partnerů na závodní vozidlo, neprokázala, neboť nedoložila žádnou korespondenci či jinou komunikaci s BTC. Naopak v průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, že loga ke zpracování dodali přímo zástupci obchodních partnerů žalobkyně panu Smékalovi, grafické zpracování a fyzickou výrobu polepu zajišťovala společnost Creativo D'Arte s. r. o. a výlep na auto pak provedla společnost AUTO-VALOUŠEK, s. r. o. Nebylo tedy prokázáno, že by se společnost BTC jakkoliv podílela na uvedených činnostech.
18. Nekomaktnost společnosti BTC nebyla kladena k tíži žalobkyně. Jednalo se toliko o okolnost, která přispěla k pochybnostem správce daně o průběhu obchodního případu.
19. Princip ochrany práv nabytých v dobré víře podle § 2 odst. 3 s. ř. nelze v posuzovaném případě aplikovat. Není zřejmé, jakých práv nabytých v dobré víře se žalobkyně domáhá, v žalobě konkrétně neuvádí, jaká práva na základě jakého právního titulu nabyla v dobré víře ani z čeho tuto dobrou víru dovozuje. Žalobkyně nepatřičně směřuje princip ochrany práv nabytých v dobré víře podle § 2 odst. 3 s. ř. s dobrou vírou týkající se nevědomosti účasti žalobkyně na podvodu na dani z přidané hodnoty. Judikaturu SDEU a Nejvyššího správního soudu týkající se podvodů na DPH nelze slepě aplikovat i na daň z příjmů. Podvodným jednáním daňového subjektu se lze v rovině daně z příjmů zabývat obdobně jako u DPH až po naplnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, resp. naplnění podmínky daňové znatelnosti výdajů podle § 24 odst. 1 ZDP. Žalobkyně však neprokázala, že reklamní služby byly poskytnuty deklarovanými dodavateli a že jejich rozsah a hodnota odpovídaly uzavřeným smlouvám a vystaveným dokladům.

D) Posouzení věci krajským soudem

20. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného [§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)]. Krajský soud rozhodoval o věci samé bez jednání, neboť oba účastníci s tímto postupem souhlasili (§ 51 dost. 1 s. ř. s.).
21. Krajský soud se předně zabýval namítanou nepřezkoumatelností rozhodnutí žalovaného. Žalobní bod uvedený v odst. 5 rozsudku je lichý. Skutečnost, že žalovaný učinil součástí žalobou napadeného rozhodnutí pasáž, v níž vymezil právní rámec případu, přičemž relevantní právní úpravu vyložil též pomocí závěrů uvedených v rozsudcích soudů rozhodujících ve správním soudnictví (kapitola III. rozhodnutí žalovaného), nečiní rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelným. Vymezení právního rámce případu a výklad právních norem, které správce daně, resp. žalovaný na posuzovaný případ aplikovali, je zcela logickou a legitimní součástí odůvodnění právního hodnocení. Nepřezkoumatelným by mohlo být shledáno rozhodnutí žalovaného tehdy, pokud by žalovaný neprovedl následně aplikaci vyložených právních norem a judikатурních závěrů na posuzovaný případ. To se však v této věci nestalo. Žalovaný zejm. na str. 9-19 napadeného rozhodnutí po zhodnocení skutkového stavu vyložil, jak na zjištěný skutkový stav aplikuje výše vykládaná ustanovení d. ř. o důkazním břemenu a jeho přechodu mezi daňovým subjektem

a správcem daně, stejně jako vykládaná ustanovení ZDP o podmínkách daňové účinnosti nákladů.

22. Krajský soud se s výkladem relevantních právních norem s žalovaným plně ztotožňuje.
23. Podle § 92 odst. 3 d. ř. *je povinností daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.* Podle § 92 odst. 4 d. ř. *pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.* Jestliže tedy daňový subjekt tvrdí, že má nárok na odpočet DPH, musí unést své důkazní břemeno a tuto skutečnost prokázat. Naproti tomu správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. *prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*
24. Daňové řízení tedy spočívá na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat (břemeno tvrzení), a dále má povinnost toto tvrzení doložit (břemeno důkazní). Důkazní břemeno daňový subjekt unese tehdy, předloží-li správci daně doklady splňující požadavky stanovené zákonem s tím, že údaje uvedené na dokladech musí odpovídat zjištěnému skutkovému stavu.
25. O daňově účinný výdaj dle § 24 odst. 1 ZDP se dle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu 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 zanechá 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 NSS 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).
26. Pravdou je, že nelze 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 žalobci poskytnuto a byly jednoznačně identifikovány subjekty, které se na jeho poskytnutí podílely*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014-46). Nejvyšší správní soud k této problematice dále uvedl, že „*[d]aňový subjekt je povinen prokázat vynaložení výdaje vůči konkrétní osobě, nikoli toliko abstraktní vydání peněz, neboť jeho povinností je prokázat uskutečnění výdaje a jeho souvislost se zdanitelnými příjmy. Prokázání abstraktního vydání peněz by nepostačovalo k prokázání souvislosti výdaje se zdanitelnými příjmy*“ (rozsudek ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 37/2011-68).
27. V případě posuzování daňové uznatelnosti nákladů, na rozdíl od posuzování nároků na odpočet DPH, tedy není sice zcela rozhodující, zda deklarované plnění poskytl právě subjekt uvedený jako dodavatel na účetním dokladu, přesto však není možné na určení konkrétního poskytovatele plnění rezignovat (viz NSS v rozsudku ze dne 4. 5. 2017, č. j. 10 Afs 235/2015-72).

28. V rozsudku ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011-68 Nejvyšší správní soud uvedl, „že při posuzování uznatelnosti daňového nákladu (výdaje) dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je nerozhodné, zda deklarované plnění bylo poskytnuto skutečně subjektem uvedeným jako dodavatel na účetních dokladech a zda právě tento subjekt přijal úplatu za poskytnuté plnění [byl adresátem nákladu (výdaje)], rozhodné je v této souvislosti faktické vynaložení deklarovaného nákladu, tj. zda poskytnutý náklad (výdaj) byl vynaložen v deklarované výši právě za deklarované plnění [při splnění dalších podmínek daňové uznatelnosti tohoto nákladu (výdaje)].“
29. Při aplikaci uvedených závěrů na posuzovaný případ je nutné zdůraznit, že předmětem posuzovaných plnění dodavatelů žalobkyně, tj. činností, kterou měli dle smluv o reklamě vykonat, bylo obstarání reklamní plochy (Fogaril), resp. obstarání reklamy (Fogaril i BTC). Posuzování daňové znatelnosti výdajů žalobkyně tak musí být soustředěno na to, zda toto „obstarání“ bylo reálně těmito společnostmi provedeno. Nepostačuje proto závěr, že reklama na autě byla realizována, neboť žalobkyně měla vynaložit mnohamilionové částky za obstarání těchto reklamních služeb.
30. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně popsal, že majitelem předmětného vozidla Ford Fiesta R5 je pan Sýkora, který vozidlo pronajímá na jednotlivé motoristické závody. V případě závodů Barum Rally Zlín 2013 a Setkání mistrů v Sosnové 2013 pronajal pan Sýkora vozidlo společnosti AUTO-VALOUŠEK, s. r. o., a to na závod Barum Rally za částku 771 450 Kč, na závod Setkání mistrů v Sosnové bylo vozidlo zapůjčeno zdarma.
31. Společnost AUTO-VALOUŠEK, s. r. o. se dle zjištění správce daně smlouvou o reklamě ze dne 1. 8. 2013 zavázala obstarat společnosti Fogaril s. r. o. reklamní plochu na uvedeném vozidle na závodech Barum Rally Zlín 2013 a Rally Croatia 2013, což bylo dodatkem ze dne 23. 9. 2013 změněno na závod Setkání mistrů v Sosnové 2013, a to za celkovou částku 1 mil. Kč. Dále se společnost AUTO-VALOUŠEK, s. r. o. zavázala zajistit grafickou úpravu reklamního nápisu (loga) společnosti Fogaril dle specifikace uvedené v příloze smlouvy a umístit toto logo na částech vozidla uvedených ve smlouvě. Společnost Fogaril měla reklamní nápisy dodat společnosti AUTO-VALOUŠEK, s. r. o. v potřebné kvalitě pro použití při provádění reklamy. Společnost Fogaril se následně smlouvou o reklamě ze dne 9. 8. 2013 ve znění dodatku ze dne 23. 9. 2013, zavázala obstarat reklamní plochu na předmětném vozidle na obou uvedených závodech pro žalobkyni. Dále se společnost Fogaril zavázala zajistit grafickou úpravu reklamního nápisu (loga) žalobkyně dle specifikace uvedené v příloze smlouvy a umístění tohoto loga na částech vozidla uvedených ve smlouvě. Žalobkyně měla reklamní nápisy dodat společnosti Fogaril v potřebné kvalitě pro použití při provádění reklamy. Společnost Fogaril měla uvedené plnění poskytnout za odměnu ve výši 14 500 000 Kč. Správce daně zjistil, že v době uzavírání reklamních smluv byli jednateli společnosti Fogaril, P. D. a N. N., oba bytem Řecká republika, přičemž k obchodním jednáním měl být zmocněn pan R. Š., který byl opakovaně správcem daně vyslechnut, avšak nepamatoval si žádné podrobnosti, neboť u obchodních jednání v souvislosti s případem měl vystupovat jako tlumočník pana D.
32. Dále dle zjištění správce daně společnost Fogaril sídlí na virtuálním sídle na adrese Holandská 878/2, Brno. Účetnictví společnosti Fogaril k ověření, zda byly faktury vystavené touto společností řádně zaúčtovány a byla z nich odvedena DPH, se správcem daně nepodařilo získat. Přiznání k dani z příjmů za rok 2013 ani přiznání k DPH za 2. a 3. čtvrtletí 2013 společnost nepodala. Za 4. čtvrtletí 2013 přiznání k DPH společnost podala, avšak na výzvu správce daně neodstranila vady, tudíž byla daň stanovena z moci úřední.

Zaměstnanec společnost v roce 2013 neměla. Na internetových stránkách www.krypteiagroup.com je nabízena fyzická ostraha majetku, nikoli zprostředkování reklamy. Žalobkyně dle předložených dokladů uhradila za sjednanou reklamu společnosti Fogaril v hotovosti částku 7 213 500 Kč, hotovost měla být předávána na různých místech. Zbylá částka byla uhrazena postoupením pohledávky. Dle správce daně z žádné skutečnosti nevyplývá, že by kontakt mezi společnostmi AUTO-VALOUŠEK, s. r. o. a žalobkyní zprostředkovala společnost Fogaril, naopak bylo zjištěno, že k navázání kontaktu mezi žalobkyní a AUTO-VALOUŠEK, s. r. o. došlo ze strany syna pana Valouška. Jednatel žalobkyně (pan Smékal) a pan Valoušek z AUTO-VALOUŠEK, s. r. o. shodně uvedli, že o grafické podobě a umístění log jednali přímo mezi sebou, a to během krátké doby 2 až 3 dnů, kdy veškeré reklamní služby dojednali. Loga obchodních partnerů dle zjištění správce daně graficky zpracovala a výrobu polepů zajistila pro žalobkyni společnost Creativo D'Arte s. r. o., která tyto práce přímo žalobkyni také vyfakturovala částkou 271 500 Kč. Polepení aut zajišťoval pan Valoušek. Správce daně proto uzavřel, že žalobkyně neprokázala, že by společnost Fogaril s. r. o. provedla činnosti, k nimž se zavázala ve smlouvě ze dne 9. 8. 2013, že by učinila jakékoli kroky k zajištění reklamní plochy a jakkoli se účastnila jednání týkajících se grafického zpracování log a jejich předání panu Valouškovi, tj. že by uskutečnila reklamní služby fakturované na základě smlouvy ze dne 9. 8. 2013. Uzavření smlouvy mezi společnostmi Fogaril a společnostmi AUTO-VALOUŠEK, s. r. o. bylo dle správce daně účelové s cílem navýšit cenu za reklamních služeb. Žalobkyně tudíž neoprávněně snížila základ daně o 14 500 000 Kč.

33. Společnost AUTO-VALOUŠEK, s. r. o. se dále dle zjištění správce daně smlouvou o reklamě ze dne 24. 10. 2013 zavázala obstarat společnosti BTC reklamu, tj. grafickou úpravu reklamního nápisu (loga) společnosti BTC a umístění tohoto loga na ve smlouvě uvedených částech vozidla Ford Fiesta R5 na závodě Setkání mistrů v Sosnové 2013, a to za částku 50 000 Kč. Společnost BTC měla reklamní nápisy dodat společnosti AUTO-VALOUŠEK, s. r. o. v potřebné kvalitě pro použití při provádění reklamy. Společnost BTC se následně smlouvou o reklamě ze dne 30. 10. 2013 zavázala pro žalobkyni obstarat reklamu, tj. zajistit grafickou úpravu a reklamního nápisu (loga) žalobkyně a umístit toto logo na částech vozidla uvedených ve smlouvě, a to za částku 3 350 000 Kč, která byla dodatkem ze dne 4. 11. 2013 navýšena o 4 400 000 Kč na celkových 7 750 000 Kč (vše + DPH). Správce daně zjistil, že v době uzavírání reklamních smluv byl jednatelem společnosti BTC pan Libor Matula, společnost sídlí na tzv. virtuálním sídle a nereagovala na výzvu dožádaného správce daně, nepředložila účetnictví ani žádné doklady, kterými by uskutečnění služeb doložila. Vzhledem k nekontaktnosti společnosti BTC žádal správce daně po žalobkyni, aby mu sdělila, jaká loga společnost BTC graficky upravovala, což však žalobkyně neupřesnila. Stejně tak žalobně nesdělila, proč bylo společnostmi BTC fakturováno o 100 000 Kč více, než odpovídalo smlouvě. Dále žalobkyně nedoložila, že by fakturované částky společnosti BTC uhradila, doložila toliko příjmové pokladní doklady vystavené jako půjčka poskytnutá žalobkyní společnosti BTC ve výši 45 600 000 Kč.
34. Správce daně uzavřel, že z žádného důkazu nevyplývá, že by společnost BTC provedla práce fakturované dle smlouvy o reklamě ze dne 30. 10. 2013. Uskutečnění prací dle správce daně nevyplývá ani z předložené dokumentace, z níž toliko vyplývá, že je závodní vozidlo polepeno logy společností Elmo – plast a.s., Milan Hroch, C. V. G. s. r. o. a HP Steel, s. r. o., což měli být dle tvrzení žalobkyně její obchodní partneři, jimž byly reklamní služby přefakturovány. Tvrzení, že grafická úprava log ze strany BTC měla spočívat ve změně barvy loga a následném umístění log všech obchodních partnerů žalobkyně na

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

vozidlo, žalobkyně dle správce daně neprokázala, neboť z ničeho nevyplývalo, jaká loga měla být upravena a kdo tyto úpravy provedl. Loga obchodních partnerů žalobkyně dle zjištění správce daně doložily samy tyto subjekty, a dále loga graficky zpracovala a výrobu polepů zajistila pro žalobkyni společnost Creativo D'Arte s. r. o., která tyto práce přímo žalobkyni také vyfaktovala částkou 271 500 Kč. Polepení aut zajišťoval pan Valoušek. Na všem se domlouval pan Valoušek přímo s panem Smékalem. Správce daně proto uzavřel, že žalobkyně neprokázala, že by společnost BTC provedla činnosti, k nimž se zavázala ve smlouvě ze dne 30. 10. 2013, že by se jakkoli účastnila jednání týkajících se grafického zpracování log a jejich předání panu Valouškovi, tj. že by uskutečnila reklamní služby fakturované na základě smlouvy ze dne 30. 10. 2013. Rovněž nebyla prokázána úhrada za reklamní služby. Žalobkyně tudíž neoprávněně snížila základ daně o částku 7 850 000 Kč.

35. Žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a dodatečný platební výměr správce daně potvrdil. Žalovaný se ztotožnil se závěry správce daně, že žalobkyně neprokázala, že by se plnění uskutečnilo tak, jak bylo fakturováno a smluvně ujednáno.
36. K odvolacím námitkám žalovaný uvedl, že žalobkyně věrohodně neprokázala, že by společnost Fogaril zajistila reklamní plochu, grafickou úpravu log a jejich vylepení, stejně jako nedoložila žádné důkazní prostředky prokazující uskutečnění plnění společností BTC. Zdůraznil, že správce daně nemá povinnost zjišťovat faktický stav, tj. nemá povinnost prokazovat, jak se konkrétní obchodní případ uskutečnil, nýbrž správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. pouze prokazuje skutečnosti vyvracející mimo jiné věrohodnost, průkaznost účetních záznamů a dalších listin uplatněných daňovým subjektem. Správce daně v posuzovaném případě specifikoval pochybnosti o tom, že reklamní služby uskutečnila společnost Fogaril. Žalobkyně žádným způsobem nedoložila, že kontakt mezi ní a společností AUTO-VALOUŠEK, s. r. o. zprostředkovala osoba profesně spojená se společností Fogaril. Tvzení uvedená údajně panem D. ve „Sdělení o skutečnostech“ o spolupráci žalobkyně a společnosti Fogaril, které žalobkyně předložila s vyjádřením k výsledkům kontrolních zjištění, nebyla dle žalovaného ničím podložena a navíc byl výpověď svědka D., zajištěné na základě mezinárodního dožádání, tento důkaz zcela znevěrohodněn. Žalovaný se dále neztotožnil s tvrzením žalobkyně, že veškerá plnění nakoupila prostřednictvím společnosti Fogaril, neboť sama žalobkyně v protokole o ústním jednání ze dne 20. 3. 2015 uvedla, že jediným dodavatelem loga byla společnost Creativo D'Arte s. r. o. dodávající skici, návrhy a grafické zpracování. Zapojení společnosti Fogaril na přípravě reklamy nebylo žádným způsobem věrohodně prokázáno, komunikace probíhala jen mezi společností AUTO-VALOUŠEK, s. r. o. a jednatelem žalobkyně. Dále žalovaný s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 9 Afs 30/2007-38 uvedl, že v případě, kdy dojde k vyvrácení tvrzení daňového subjektu o osobě dodavatele, mohou být přesto výdaje hodnoceny jako daňově uznatelné, avšak za předpokladu, že daňový subjekt bez jakýchkoli pochybností prokáže, jak výdaje skutečně vynaložil a logicky vysvětlí, proč došlo k uvedení skutečností na daňových dokladech v rozporu s reálným stavem. To však žalobkyně nesplnila. Žalovaný nepochybně, že reklamní služby byly poskytnuty (vozidlo bylo skutečně polepeno logy obchodních partnerů žalobkyně, která jim úhradu reklamy přefaktovala), ale zpochybnil to, kdo tyto reklamní služby poskytl, v jakém rozsahu, jakým způsobem a v jaké hodnotě. Správce daně vyjádřil důvodné pochybnosti a vyzval žalobkyni k jejich odstranění, žalobkyně však důkazní břemeno na ni přenesené neunesla. Zšetření správce daně vplynuly vážné rozpory ve výpovědích svědků a nevěrohodnost předložených dokladů.

Ověřit skutečnosti vztahující se k danému obchodnímu případu se u dodavatele nepodařilo. Společnost Fogaril s. r. o. změnila několikrát svůj název i jednatele, přičemž od roku 2014 žádného jednatele nemá. Za zdaňovací období roku 2013 nepodala daňové přiznání. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-37 vyplývá, že daňové subjekty musí zachovávat určitou míru obezřetnosti a zjišťovat si potřebné podklady pro případ uplatňování daňových výdajů podle § 24 odst. 1 ZDP. Ve vztahu k druhému zkoumanému případu žalovaný uvedl, že žalobkyně nerozptýlila pochybnosti správce daně o tom, že plnění uvedená na přijatých fakturách byla uskutečněna společností BTC dle smlouvy ze dne 30. 10. 2013, tj. že by tato společnost pracovala na přípravě polepů na předmětném závodním vozidle. Žalovaný zdůraznil, že v účetnictví žalobkyně za rok 2013 byly faktury za reklamní služby, vystavené společností BTC, vedeny k 31. 12. 2013 jako neuhrazené. Závazek žalobkyně byl 6. 1. 2014 započten s jeho pohledávkami vůči BTC. Důkazem o uskutečnění plnění však dle žalovaného nemůže být úhrada nebo zápočet závazku, neboť se jedná pouze o doklad o pohybu peněžních prostředků nebo vzájemném vyrovnání pohledávek. V případě reklamních služeb žalobkyně neprokázala faktické plnění společností BTC. K pochybnostem o průběhu obchodního případu přispěla skutečnost, že v době provádění daňové kontroly byla společnost BTC nekontaktní, nekomunikovala se správcem daně a nebylo tak možno prověřit požadované údaje. Žalobkyně tak měla předložit důkazy, které by pochybnosti vyvrátily, což neučinila. Jelikož žalobkyně sama uvedla, že jediným dodavatelem grafických prací byla společnost Creativo D'Arte s. r. o., považuje žalovaný shodně se správcem daně za pochybné, že společnost BTC jakkoli přispěla k uskutečnění reklamního plnění. Její roli považuje žalovaný za účelovou k navýšení nákladů dle § 24 odst. 1 ZDP. Žalovaný závěrem shrnul, že správce daně správně zhodnotil žalobkynin předložené důkazy jako nedostatečné k odstranění pochybností o skutečném průběhu předmětné obchodní transakce – poskytnutí reklamních služeb. Žalobkyně dle žalovaného neprokázala, že reklamní služby byly skutečně provedeny deklarovanými dodavateli Fogaril a BTC a že jejich rozsah a hodnota odpovídaly uzavřeným reklamním smlouvám.

37. Lze shrnout, že mezi účastníky je především sporné, zda správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. e) d. ř. unesl důkazní břemeno o existenci skutečností vyvracejících věrohodnost účetních dokladů a dalších důkazů předložených žalobkyní, zda žalobkyně prokázala vynaložení nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP v souvislosti s přijatým plněním od společností Fogaril a BTC spočívajícím v obstarání reklamní plochy a reklamy dle smluv o reklamě a na jejich základě vystavených fakturách.
38. Krajský soud obsah zprávy o daňové kontrole i rozhodnutí žalovaného rekapituloval výše značně obsáhle z důvodu, aby konkrétně vyvrátil v žalobě uvedené vážné námitky stran vad zprávy o daňové kontrole a neunesení důkazního břemene stran důvodných pochybností.
39. K rozložení důkazního břemene v daňovém řízení Nejvyšší správní soud shrnul v rozsudku ze dne 9. 10. 2014, č. j. 9 Afs 48/2013-32: „(...) *svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 - 61, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků,*

respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. citovaný rozsudek č. j. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (viz rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. citované rozsudky NSS č. j. 1 Afs 39/2010 - 124 a č. j. 2 Afs 24/2007-119).“

40. Správce daně v posuzované věci svým zákonným povinnostem dostál. V průběhu daňové kontroly pojal pochybnosti o přijetí zdanitelných plnění, jak byly deklarovány na žalobkyní předložených daňových dokladech. Správce daně při zjištění, že žalobkyně uplatnila jako náklad snižující základ daně výdaje na reklamní činnost v řádu milionů korun, přičemž v doložených smlouvách, na jejichž základě jsou faktury vystaveny (na fakturách je plnění specifikováno toliko jako plnění dle smlouvy z příslušného data) chybí jakákoli kalkulace ceny a plnění je popsáno poměrně vágně jako „obstarání“, logicky primárně ověřoval, zda zahrnul předmětné faktury do svého daňového přiznání rovněž deklarovaný dodavatel služeb. Správce daně proto zjišťoval tyto relevantní skutečnosti prostřednictvím dožádání místně příslušných správců daně deklarovaných dodavatelů. Z odpovědí však zjistil, že oba deklarovaní dodavatelé reklamních služeb jsou nekontaktní, daň z žalobkyní přijatých zdanitelných plnění nepřiznali a neodvedli a z důvodu nedostupnosti jejich účetnictví nelze žádné relevantní informace k posuzovaným případům zjistit. Skutečnosti, které takto správce daně zjistil, tudíž založily pochybnosti o tom, že k plnění došlo způsobem a zejména od subjektů, které jsou na fakturách uvedeny. Následně správce daně s obsahem svých pochybností seznámil žalobkyni a vyzval ji k doplnění relevantních tvrzení a zejména označení a doložení důkazů s upozorněním, že otázka nároku na odpočet daně není jen záležitostí dokladovou, nýbrž musí být prokázáno faktické uskutečnění zdanitelných plnění deklarovaným dodavatelem. Poté správce daně provedl rozsáhlé dokazování, na jehož základě dospěl ke kontrolním zjištěním, s nimiž žalobkyni seznámil. V protokolu ze dne 7. 4. 2016 správce daně velmi podrobně popsal, jaká zjištění dosud učinil a jaké pochybnosti z těchto zjištění plynou. Žalobkyně se ke kontrolním zjištěním obsáhle vyjádřila a předložila další důkazy, které vedly správce daně k částečné změně kontrolních zjištění, což žalobkyni sdělil dne 6. 3. 2017. Změna se však netýkala posuzovaných poskytování reklamních služeb společnostmi Fogaril a BTC. Jelikož žalobkyně ani poté přesvědčivé důkazy nepředložila, správce daně daňovou kontrolu ukončil.
41. Správce daně důkazní břemeno kladené na něj v § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. unesl. Popisem rozporů ve výpovědích svědků o tom, kdo koho s kým seznámil, jak časově i věcně probíhala příprava reklam a jejich umístění na závodním vozu, kdo reálně graficky zpracoval a vyrobil polepy, poukazem na nekonkrétnost tvrzení a absenci konkrétních důkazů o zapojení společností Fogaril a BTC způsobem, který by odpovídal smluvním

ujednáním, hodnocením nevěrohodnosti předloženého písemného sdělení svědka D., jakož i poukazem na neprokázání úhrad za deklarovaná přijatá plnění a absenci účetnictví obou dodavatelů žalobkyně a nesplnění příslušných daňových povinností dodavateli (viz výše odst. 30-34 rozsudku), správce daně prokázal, že o tom, že společnosti Fogaril a BTC uskutečnily plnění, k němuž se zavázaly ve smlouvách o reklamě, na které odkázaly ve vystavených fakturách, existují vážné a důvodné pochybnosti. Výzvou k prokázání zpochybněných skutečností a vyhodnocením žalobkyní předložených důkazů jako nedostatečných přenesl správce daně důkazní břemeno v souladu s § 92 odst. 4 d. ř. zpět na žalobkyni. Neunesení důkazního břemene žalobkyní pak nemělo za následek vznik povinnosti správce daně její povinnost převzít a aktivně další důkazy vyhledávat. Žalobní bod vymezený v odst. 4 rozsudku je nedůvodný.

42. Ve zprávě o daňové kontrole v žádném případě neschází identifikace konkrétních skutečností, na jejichž základě hodnotil správce daně provedené důkazy, natož pak výčet a obsah jednotlivých důkazů. Správce daně na str. 3-23 zprávy o kontrole všechna zjištění i úvahy, kterými byl veden při jejich hodnocení, popsal – viz odst. 30-34 rozsudku. Krajský soud přitom necitoval zprávu o daňové kontrole v celém rozsahu, nýbrž shrnul klíčové argumenty. Argumentace správce daně byla daleko bohatší a krajský soud na ni odkazuje. Žalobní bod specifikovaný v odst. 8 rozsudku je tudíž obsahem zprávy o daňové kontrole, která všechny náležitosti stanovené v § 88 d. ř. obsahuje, vyvrácen.
43. Stejně tak je nedůvodný žalobní bod specifikovaný v odst. 6 rozsudku. Jak již soud uvedl výše v odst. 36 rozsudku, žalovaný na str. 9 až 19 napadeného rozhodnutí učinil zjištění z obsahu správního spisu, a to o obsahu smluv o reklamách, o skutečnostech zjištěných o obou dodavatelských subjektech, dále zjištění ze svědeckých výpovědí R. Š., P. V., sdělení ředitele závodu Barum Rally a zjištění z mezinárodního dožádání. Poté žalovaný zjištěné skutečnosti vyhodnotil. Není tedy pravdou, že by žalovaný toliko odkazoval na zprávu o daňové kontrole. Krajský soud nicméně souhlasí s žalovaným, že v případě shodného názoru na konkrétní okolnosti je zcela v souladu se zásadou hospodárnosti odkázat na zjištění či hodnocení prvostupňového správního orgánu a není povinností odvolacího správního orgánu veškeré skutečnosti opakovat. S důkazními prostředky zmíněnými žalobcem v odst. 6 rozsudku se žalovaný vypořádal, vyhodnotil jejich věrohodnost i potenciál prokázat skutečnosti relevantní pro uznání nákladu jako daňově účinného. Žalovaný objasnil své úvahy o tom, proč se žalobkyně mýlí ve svých výtkách vůči způsobu hodnocení správce daně. Jaké důkazní návrhy měl správce daně opomenout, žalobkyně neuvedla.
44. V žalobním bodu 6 dále žalobkyně toliko obecně konstatovala, že svědek Valoušek prokázal provedení reklamních služeb v rozsahu dle předložených faktur. Svědeckou výpověď Pavla Valouška st. se podrobně zabýval jak správce daně tak žalovaný, kteří z ní učinili naopak závěr, že jednání probíhala přímo mezi žalobkyní a svědkem Valouškem, resp., společností AUTO-VALOUŠEK s. r. o. Krajský soud se s protokolem o jednání ze dne 23. 6. 2016, č. j. 1289059/15/3106-60562-701515 rovněž podrobně seznámil a shodně se správními orgány obou stupňů dospívá k závěru, že tato výpověď nijak nepřispěla k prokázání souladu údajů na fakturách vystavených společnostmi Fogaril a BTC. Svědek si nepamatoval ani jednu z osob jednajících za tyto společnosti, s nimiž měl sám uzavřít smlouvy, popsal, za jakých okolností započala jeho spolupráce s žalobkyní a jak probíhala, přičemž tento popis vyvracel skutečnost, že by plnění v podobě obstarání samotné reklamní plochy vykonala pro žalobkyni společnost Fogaril. Svědek neuvedl nic, čím by

mohly být vyvráceny pochybnosti o podílu společností Fogaril a BTC na předmětných reklamních obchodech a jejich spolupráci s žalobkyní. Svědek nijak rozsah činností dodavatelů žalobkyně neupřesnil. Žalobní bod je tudíž nedůvodný.

45. Krajský soud dále poukazuje na inspirativní závěr, který uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011-68: „... při posuzování uznatelnosti daňového nákladu (výdaje) dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je nerozhodné, zda deklarované plnění bylo poskytnuto skutečně subjektem uvedeným jako dodavatel na účetních dokladech a zda právě tento subjekt přijal úplatu za poskytnuté plnění [byl adresátem nákladu (výdaje)], rozhodné je v této souvislosti faktické vynaložení deklarovaného nákladu, tj. zda poskytnutý náklad (výdaj) byl vynaložen v deklarované výši právě za deklarované plnění [při splnění dalších podmínek daňové uznatelnosti tohoto nákladu (výdaje)].“ Nejvyšší správní soud přitom výslovně vycházel ze svého dřívějšího rozsudku ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, dle něhož „[p]okud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu.“
46. Uvedené závěry jsou přitom zcela aplikovatelné i v nyní projednávané věci. Jinými slovy je lze shrnout tak, že za situace, kdy žalobkyně neprokázala, že deklarované plnění bylo uskutečněno deklarovanými subjekty, byla jí dána možnost odstranit rozpory ve svých tvrzeních, případně tato tvrzení upravit, a předložit či navrhnout za tímto účelem další důkazy. Žalobkyně však svá tvrzení ani po seznámení s výsledky kontrolního zjištění nezměnila a nenabídla ani jiné přesvědčivé a úplné vysvětlení průběhu sporných obchodních případů. Vzhledem k tomu, že nebylo prokázáno uskutečnění plnění ze strany společností Fogaril a BTC, nelze spolehlivě usoudit, že částky uvedené na fakturách, jejichž vynaložení nadto nebylo spolehlivě prokázáno, představovaly výdaje na obstarání reklamy, a tedy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Za těchto okolností správce daně nepochybil, pokud žalobkyně tvrdí výdaje na reklamu neuznal coby výdaje vynaložené v souladu s § 24 odst. 1 ZDP, a to i přesto, že žalobkyně předložené důkazy naznačují, že reklama na závodním voze skutečně umístěná byla. Nelze totiž dovodit, že by tvrzení žalobkyně, v souladu s existující judikaturou byla podána jednoznačným a transparentním způsobem, byla souladná s ostatními zjištěnými údaji a vytvářela „přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci“. Žalobní bod specifikovaný v odst. 7 je tudíž také nedůvodný, neboť zde neexistovala žádná jednoznačně prokázaná část nákladů, které žalobkyně důvodně vynaložila ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, které bylo možné zohlednit v základu daně.
47. Nekomaktnost společnosti BTC nebyla kladena k tíži žalobkyně, nýbrž, jak již soud výše uvedl, prohloubila pochybnosti správce daně o uskutečnění reklamních služeb deklarovaným dodavatelem. Žalobní bod uvedený v odst. 9 je lichý.

48. Stran principu ochrany práv nabytých v dobré víře podle § 2 odst. 3 s. ř. se krajský soud zcela ztotožňuje se závěrem žalovaného, že tento nelze v posuzovaném případě aplikovat, neboť žalobkyně směřuje princip ochrany práv nabytých v dobré víře podle § 2 odst. 3 s. ř. s dobrou vírou týkající se nevědomosti účasti žalobkyně na podvodu na DPH. Žalovaný se však existencí daňového podvodu a dobrou vírou žalobkyně v napadeném rozhodnutí nezabýval. V posuzovaném případě nešlo o prokazování nároku na odpočet DPH ani předmětem zjišťování správce daně nebyly nesrovnalosti v řetězci subdodavatelů. Naopak došlo k tomu, že zpochybněno bylo plnění přímých dodavatelů žalobkyně. Zjištění, že došlo k realizaci reklamy a na předmětných dvou závodech se vyskytovalo předmětné vozidlo opatřené reklamami obchodních partnerů žalobkyně nijak nevypovídá o tom, že reklamní služby pro žalobkyni obstarali deklarovaní dodavatelé Fogaril a BTC způsobem a v rozsahu uvedeném na fakturách.

E) Závěr a náklady řízení

49. Jelikož neshledal krajský soud žalobní body důvodnými, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
50. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když plně procesně úspěšnému žalovanému nevznikly podle obsahu spisu v tomto soudním řízení žádné náklady přesahující jeho obvyklou úřední činnost.

Poučení:

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

Olomouc 30. května 2019

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu