



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **E.-S., s. r. o., IČO X**
sídlem P. 29/25, O.
zastoupená společností S. d. s. r. o., IČO X
sídlem S. 96, X D. Ú.

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 8. 2017, č. j. 37900/17/5200-11435-711918, ve věci daně z příjmů právnických osob,

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonné lhůtě domáhala přezkoumání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“) ze dne 30. 8. 2017, č. j. 37900/17/5200-11435-711918, kterým byla zamítnuta odvolání žalobkyně a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 19. 10. 2016, č. j. 1841996/16/3101-51522-806289 a č. j. 1842007/16/3101-51522-806289, dodatečné

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

platební výměry na daň z příjmů právnických osob, jimiž byla žalobkyni doměřena daň za zdaňovací období od 1. 6. 2011 do 31. 5. 2012 ve výši 57.000 Kč a za zdaňovací období od 1. 6. 2012 do 31. 5. 2013 ve výši 95.000 Kč, neboť dle závěru správce daně a žalovaného žalobkyně neunesla důkazní břemeno a jednoznačným a věrohodným způsobem neodstranila pochybnosti správce daně o tom, že přijala zdanitelné plnění od deklarovaných dodavatelů a že k přijetí zdanitelných plnění došlo v deklarovaném rozsahu, a tím neprokázala oprávněnost zahrnutí odpovídajících částek za reklamní služby do prokázaných výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“).

2. Žalobkyně s napadeným rozhodnutím nesouhlasila, považovala jej za nezákonné. Žalobkyně namítala, že:

a. ke stanovení daně došlo na základě výsledku daňové kontroly, která nebyla k datu vydání platebních výměrů řádně ukončena a daň tak nebylo možné vyměřit. Žalovaný ve svém rozhodnutí shledal námitky žalobkyně proti způsobu ukončení daňové kontroly oprávněnými a prohlásil daňovou kontrolu za ukončenou až dne 26. 4. 2017, avšak v takovém případě byly platební výměry vydány před ukončením daňové kontroly. Navíc ukončení daňové kontroly bylo v tomto případě až po skončení prekluzivní lhůty pro vyměření daně (ta skončila 30. 10. 2016);

b. v rámci celého postupu při ukončování daňové kontroly správce daně použil nezákonné postupy, protože reálně hrozila prekluze dle § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“ či „d. ř.“):

- stanovení lhůty k vyjádření se k daňové zprávě v délce pouze 3 dnů je v rozporu s § 32 daňového řádu, nebylo tak žalobkyni umožněno seznámit se se zprávou a adekvátně navrhnout případné doplnění či reagovat na zjištění správce daně. Žalobkyně se sice seznámila s pochybnostmi správce daně, ale neměla dostatečný časový prostor na seznámení se s jeho vyjádřením či zapracování žalobkyní doplněných informací v rámci odpovědi na tyto výzvy. Vzhledem k obsáhlosti svého vyjádření měla žalobkyně za to, že všechny pochybnosti správce daně vyvrátila. To, že to tak není, měla možnost dozvědět se až ze zprávy a neměla přiměřený čas na reakci. Současně neměla prostor k seznámení se se závěry správce daně a doplnit připomínky.

- termín na vyjádření ke zprávě navíc správce daně stanovil na dobu, kdy jednatel žalobkyně byl mimo republiku, ačkoli o tom byl informován.

- odvolání proti rozhodnutí o stanovení lhůty podle § 109 d. ř. vyhodnotil jako výzvu k opravě zřejmých nesprávností (§ 104 d. ř.) a navíc i tady stanovil lhůtu nezákonně krátkou,

- správce daně již dopředu nepředpokládal zohlednění návrhů žalobkyně k rozšíření či doplnění zprávy, protože termín na její projednání

stanovil ihned na následující den po termínu k podání vyjádření ke zjištěným skutečnostem;

c. v rámci daňové kontroly došlo ze strany správce daně k pochybení a porušení § 8, § 88 a § 92 daňového řádu.

- správce daně požadoval doložit, že si žalobkyně zjišťovala informace o cenách, za které lze srovnatelné reklamní služby nakoupit; sám cenu služby ale nezpochybňoval. Požadoval tedy důkazy netýkající se věci,
- správce daně požadoval, aby žalobkyně doložila, zda kontrolovala umístění fotografií ze závodů na webových stránkách. Žalobkyně měla za to, že není možné poskytnout důkaz o nahlížení na webové stránky či prohlížení konkrétní fotografie několik let zpětně,
- správce daně argumentuje vyjádřením jednatele společnosti K. I. T. R. získaným z řízení vedeného u jiného daňového subjektu. Tím nebylo žalobkyni umožněno být přítomna u výsledku svědka a klást mu dotazy v rámci dokazování,
- správce daně argumentoval zjištěními z výsledku svědka pana R. P., statutárního zástupce společnosti I. S., s. r. o., žalobkyně o tomto výsledku ale nebyla informována, nemohla se ho účastnit a klást svědku otázky.

d. správce daně nesprávně posoudil skutkový stav.

Správce daně tvrdil, že žalobkyně neprokázala, že byly náklady za reklamní službu dle faktur – daňových dokladů č. pf X (DUZP 18. 6. 2011), pf X (DUZP 10. 9. 2011) a pf X (DUZP 8. 10.) vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Takové stanovisko je dle žalobkyně v přímém rozporu se zjištěními, důkazními prostředky a jejich zachycením ve zprávě o daňové kontrole. Žalobkyně má za to, že byla jednoznačně prokázána existence podmínek pro uznání výdaje za daňový (§ 24 ZDP). Správce daně ve zprávě konstatoval, že neměl pochybnosti o tom, že reklama byla na závodním vozidle umístěna a že byla poskytnuta. Správce daně nevyslovil pochybnosti o vadách účetnictví, má se tedy za to, že zachycené údaje jsou prokázány – a v účetnictví jsou zachyceny přijaté daňové doklady za poskytnuté služby, je také zachycena jejich úhrada převodem na účet dodavatelů. Jiné doklady od těchto dodavatelů reklamních služeb v účetnictví nejsou, těmto subjektům tedy byly jednoznačně uhrazeny poskytnuté služby. Žalobkyně má za to, že bylo prokázáno poskytnutí služby, a to deklarovaným dodavatelem. Správce daně řádně nezduvodnil a nepodložil důkazy své stanovisko, že reklama nemohla plnit svůj účel a oslovit zákazníky a že na základě takové reklamy nenastane možnost dostat se do povědomí stávajících či potenciálních klientů. Navíc toto jeho stanovisko nemůže mít vliv na jeho rozhodnutí. O významu a vlivu reklamy na udržení či zvýšení příjmů dle žalobkyně svědčí:

- samotná definice reklamy, z níž plyne, že od reklamy se nemusí očekávat získání konkrétní zakázky, nýbrž vybudování či posílání informací či povědomí o firmě, jménu firmy či nabízených službách nebo zboží, dle směrnice č. 2006/114/ES je reklama synonymem k pojmu každá profesionální komerční komunikace, která byla poskytnutými službami jednoznačně prokázána,
- judikatura, např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 144/2014-46 nebo č. j. 5 Afs 16/2005-88 týkající se daně z příjmů,
- navržené neakceptované důkazy: účetní výkazy společnosti, deklarující další vývoj hospodaření či smlouvy s významnými zákazníky následujících období,
- účetní doklady společnosti, zejména vydané faktury, dokazující, že žalobkyně nepůsobí jen v rámci Olomouce.

Rozbor správce daně ohledně toho, kdo skutečně plnění poskytl, byl zbytečný a nebyl podstatný, jelikož uvedené nemá dopad na daň (1 Afs 15/2004-89, 8 Afs 144/2014-46). Žalobkyně nemůže jít k tíži, že neví, kdo dělal návrh reklamy, kdo ji vyrobil a nalepil, tyto skutečnosti nejsou podstatné (62 Af 34/2013-78).

3. Žalovaný se žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Ve svém vyjádření odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a správní spis, v nichž je rozveden skutkový stav a právní posouzení věci.
4. K námitce nezákonnosti dodatečných platebních výměrů žalovaný uvedl, že žalobkyně namítala uvedené skutečnosti již v odvolacím řízení. Daňové řízení končí až rozhodnutím odvolacího orgánu, pochybení správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole s žalobkyní bez dalšího neznamena konec daňového řízení, ale jedná se o vadu řízení, která je odstranitelná i po podání odvolání. Žalovaný odkázal mj. na závěry rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2017, č. j. 7 Afs 68/2017-36, ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 151/2016-39, a rozsudek Krajského soudu v Pardubicích ze dne 6. 12. 2016, č. j. 52 Af 47/2015-499. Po zjištění, že zpráva o daňové kontrole nebyla s žalobkyní řádně projednána, uložil žalovaný postupem dle § 115 odst. 1 d. ř. správci daně, aby zprávu s žalobkyní projednal dodatečně. Zpráva o daňové kontrole byla s žalobkyní projednána dne 26. 4. 2017. Vzhledem ke shora uvedené judikatuře má oznámení dodatečných platebních výměrů účinky ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) d. ř. Oznámením dodatečných platebních výměrů tak došlo k prodloužení prekluzivní lhůty pro stanovení daně o jeden rok (tj. do 30. 10. 2017), přičemž napadené rozhodnutí nabylo právní moci 31. 8. 2017. Daň z příjmů právnických osob za předmětná období tedy byla pravomocně stanovena v rámci běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně.
5. K ukončení daňové kontroly žalovaný sdělil, že žalobkyně v průběhu daňové kontroly obratem přebírala písemnosti zaslané správcem daně do datové schránky a reagovala na výzvy ve stanovených lhůtách. Z jednání, na němž měla být projednávána zjištění správce daně před ukončením daňové kontroly, se však žalobkyně omluvila 29. 9. 2016, tedy den před stanoveným termínem jednání. S ohledem na blížící se uplynutí lhůty pro stanovení daně dle § 148 d. ř. vznikly správci daně důvodné obavy, že se žalobkyně bude záměrně vyhýbat projednání zprávy o daňové kontrole a ukončení daňové kontroly. Z tohoto

důvodu zaslal žalobkyni dne 30. 9. 2016 seznámení s výsledkem kontrolního zjištění spolu s rozhodnutím o stanovení lhůty pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění v délce 3 dnů. D. ř. konkrétní délku lhůty pro takové vyjádření nestanovuje, nelze tedy souhlasit s tvrzením žalobkyně, že minimální délka lhůty je 8 dní. Správce daně v souladu s požadavkem § 32 odst. 3 d. ř. stanovení kratší než 8denní lhůty řádně odůvodnil. Lhůtu k vyjádření, která po prodloužení o 3 dny na žádost žalobkyně činila celkem 6 dní, považoval žalovaný za přiměřenou.

6. Ke stanovení termínu pro projednání zprávy o daňové kontrole žalovaný uvedl, že ze spisového materiálu je zřejmé, že ač se žalobkyně nacházela do 15. 10. 2016 v zahraničí, písemnosti zde přebírala a reagovala na ně. Dále poukázal na odlišnou povahu institutů seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění a projednání zprávy o daňové kontrole a odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016-36. Na základě vyjádření žalobkyně ze dne 17. 10. 2016 nedošlo ke změně výsledků kontrolního zjištění, žalobkyně proto v souladu s § 88 odst. 3 d. ř. při projednání zprávy o daňové kontrole nemohla doplňovat důkazní prostředky ani činit další návrhy, jimiž by zamýšlela zvrátit výsledek kontrolního zjištění. Stanovení daného termínu tedy nelze považovat za nezákonné a žalobkyně tímto postupem nebyla zkrácena na svých právech.
7. Ohledně námitky porušení § 8, § 88 a § 92 d. ř. žalovaný sdělil následující: K tvrzení žalobkyně o doložení zjišťování informací o cenách uvedl, že žalobkyně průkazným a jednoznačným způsobem nedoložila oprávněnost zahrnutí výdajů (nákladů) za reklamní služby mezi výdaje (náklady) daňově účinné. Proto správce daně tyto výdaje (náklady) vyloučil ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, přiměřeností ceny se proto dále nezabýval.
8. K prokázání kontroly umístění fotografií ze závodu na webových stránkách žalovaný konstatoval, že toto žalobkyně mohla prokázat např. uchováním takto získaných fotografií. Tento požadavek nelze považovat za excesivní, žalobkyně měla sdělit takové informace a doložit takové důkazní prostředky, které by poskytly celkový obraz o průběhu sjednání a realizaci přijatých reklamních služeb.
9. Správce daně v rámci daňové kontroly vyšel z vyjádření jednatele společnosti K. I. T. R. C., s. r. o., ze kterého vyplynulo, že uvedená společnost reklamu nezajišťovala. Správce daně nevyslechl jednatele společnosti, jelikož by svědecká výpověď nevedla k novým zjištěním, neboť není zřejmé, co by měl svědek k zajištění reklamy sdělit, když ji nezajišťoval. Tento postup správce daně řádně odůvodnil, jak vyplývá z bodu 61 napadeného rozhodnutí. Správce daně navíc není povinen provést všechny navržené důkazy, své rozhodnutí neprovést je ovšem musí náležitě odůvodnit (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2009, č. j. 5 As 29/2009-48, a nálezy Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09).
10. K možnosti žalobkyně být přítomna výslechu svědka R. P. žalovaný konstatoval, že této námitce nelze přisvědčit. Z písemnosti ze dne 4. 2. 2015, č. j. 9312401/5/245131/2015/Va (příloha č. 29), jejíž doručení je potvrzeno doručenkou, vyplývá, že žalobkyně byla informována o termínu konání svědecké výpovědi. Žalobkyně nevyužila svého práva účastnit se výslechu svědka a klást mu otázky, což nelze klást k tíži správci daně.

11. K námitce nesprávného posouzení skutkového stavu žalovaný uvedl, že správce daně posoudil všechny důkazy jednotlivě a ve vzájemných souvislostech a dospěl k legitimnímu a správnému závěru.
12. Žalovaný sdělil, že žalobkyní předložené smlouvy o reklamních službách byly co se týká jejich předmětu velmi obecné, absentovalo v nich přesné umístění reklamy, její velikost a četnost, barevné a grafické provedení, použitý materiál, konkrétní vozidlo a závodní stáj, v některých ani závod, na němž měla být reklama realizována. V některých smlouvách nebyla ani výše ceny či způsob jejího stanovení. Předložené smlouvy tedy vzhledem ke své nekonkrétnosti vzbuzovaly pochybnosti o pravdivosti tvrzeného provedení reklamních služeb deklarovanými dodavateli. Dále smlouvy o reklamě a propagaci od společnosti I. S. s. r. o. byly co do grafické úpravy, struktury i obsahu totožné jako smlouvy o od společnosti B. I. s. r. o., byť se jednalo o rozdílné a personálně nepropojené dodavatele. Pochybnosti o uzavřených smlouvách dle žalovaného nemůže zhojit ani předložená fotodokumentace.
13. Žalobkyně dle tvrzení žalovaného dále žádným způsobem neprokázala komunikaci s dodavateli např. ohledně způsobu stanovení ceny, která měla být stanovena dohodou, či poskytnutí loga. Rovněž nebylo zřejmé, jak byly sjednány a komunikovány podmínky smluv o reklamě a parametry reklamy a dle čeho byla reklama realizována. Pokud některé náležitosti smluv sjednávala žalobkyně pouze ústně a nedělala si poznámky, je ztíženo unesení důkazního břemene před správcem daně. Rizika důkazní nouze si měla být žalobkyně vědoma, když zvolila tento způsob komunikace a sjednání obchodních vztahů, jelikož je to ona, kdo je povinen prokázat oprávněnost uplatněných výdajů ve smyslu § 24 ZDP (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013–37).
14. Žalovaný dále sdělil, že u některých smluv o reklamě nebylo vůbec zřejmé, kdo je skutečně podepsal. Např. u smlouvy o reklamních službách ze dne 14. 4. 2011, č. 2011/030, uzavřené se společností B. C. C. s. r. o., je v úvodu smlouvy za zhotovitele uveden statutární zástupce pan D. H., není však patrné, zda také smlouvu podepsal, neboť i bez posudku z oboru písmoznalectví je zjevné, že se podpis v předmětné smlouvě zcela liší od podpisu v čestném prohlášení a podpisovém vzoru dostupném ve sbírce listin v obchodním rejstříku. Dále v úvodu smlouvy o reklamních službách ze dne 5. 9. 2011, č. 2011/EL06, uzavřené se společností B. C. C. p. s. r. o., není uvedeno, kdo za tuto společnost jednal a smlouvu podepisoval. V době podpisu smlouvy byl jednatelem této společnosti pan R. H., avšak i bez posudku z oboru písmoznalectví je dle žalovaného zjevné, že podpis uvedený ve smlouvě se zcela liší od podpisu v čestném prohlášení a podpisovém vzoru dostupném ve sbírce listin v obchodním rejstříku. Na smlouvách o reklamě a propagaci ze dne 30. 5. 2012 a ze dne 20. 7. 2012 uzavřených se společností B. I. s. r. o. je za dodavatele uveden jako podepisující osoba pan S. Z. (jednatel B. I. s.r.o.), avšak i bez posudku z oboru písmoznalectví je zjevné, že podpisy na předmětných smlouvách se liší od podpisu pana Z. na dokumentech dostupných ve sbírce listin v obchodním rejstříku.
15. Ohledně svědeckých výpovědí žalovaný uvedl, že D. H. (jednatel B. C. C. s. r. o. od 22. 12. 2009 do 26. 5. 2010 a B. C. C. p. s. r. o. od 28. 2. 2011 do 24. 8. 2011) a R. H. (jednatel společnosti B. C. C. p. s.r.o. od 24. 8. 2011 do 4. 11. 2011) neuvedli žádné skutečnosti, které

by nade vší pochybnost prokázaly, že společnosti B. C. C. s. r. o. a B. C. C. p. s. r. o. skutečně žalobkyni poskytly fakturované reklamní služby. Svědci odpovídali na konkrétní otázky nekonkrétně a nepamatovali si, s kým ze strany žalobkyně jednali. Rovněž uvedli, že cena záležela na druhu závodu, nesdělili ale způsob jejího stanovení. Svědci neuvedli ani jednoho dodavatele, přestože dle jejich vyjádření byla reklama zajištěna dodavatelsky a jednalo se o více firem. Z výpovědí tedy nebylo zřejmé, kdo konkrétně provedl návrhy reklamy, kdo ji vyrobil a kdo ji umístil na vozidlo. Svědek R. H. také uvedl, že smlouvu o reklamních službách podepsal za B. C. C. p. s. r. o. on, což je však v rozporu se sdělením pana D. H., který potvrdil, že předmětnou smlouvu podepsal on.

16. Žalovaný sdělil, že ze svědecké výpovědi pana R. P. (jednatele společnosti I. S. s. r. o.) bylo zřejmé, že svědek přesně nevěděl, jak byly tvrzené reklamní služby fakticky zajištěny, neuvedl majitele závodního vozu ani osobu, se kterou měl za žalobkyni jednat. Sdělil, že služby realizovala společnost A. I. s. r. o., nebylo ale prokázáno, kdo službu fakticky uskutečnil.
17. S ohledem na shora uvedené skutečnosti a v návaznosti na to, že u deklarovaných dodavatelů nebylo z důvodu jejich nekontaktnosti či chybějícího účetnictví možné ověřit, zda byly předmětné daňové doklady zahrnuty v jejich účetnictví do výnosu, a zda byly reklamní služby skutečně realizovány, vznikly správci daně vážné a důvodné pochybnosti o pravdivosti tvrzení žalobkyně o deklarovaných obchodních vztazích, které správce daně kvalifikovaně vyjádřil ve výzvě k prokázání skutečností 2. Správce daně tak unesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. a toto přešlo zpět na žalobkyni. Žalobkyně však na konkrétní pochybnosti správce daně reagovala pouze neurčitými sděleními, nepředložila ani nenavrhla provedení důkazních prostředků, které by byly způsobily odstranit pochybnosti správce daně, a které by prokázaly, že částky uvedené na předmětných daňových dokladech byly podloženy poskytnutým plněním ze strany deklarovaných dodavatelů. Ani svědci, tehdejší jednatele deklarovaných dodavatelských společností, neměli řádnou povědomost o obchodních případech, které měli mít na starosti. Takto nekonkrétní a místy rozporné svědecké výpovědi nelze dle žalovaného považovat za důkazy, jež by prokazovaly tvrzení žalobkyně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2017, č. j. 10 Afs 235/2015 – 72).
18. K vlivu reklamy na navýšení zakázek žalobkyně žalovaný odkázal na bod 86 napadeného rozhodnutí.
19. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu [§ 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 (ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s.).
20. Ze správního spisu krajský soud zjistil, že daňová kontrola u žalobkyně byla zahájena dne 30. 10. 2013. Předmětem daňové kontroly byla daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1. 6. 2011 až 31. 5. 2012 a 1. 6. 2012 až 31. 5. 2013 a daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen až prosinec 2011, leden až prosinec roku 2012 a leden až květen 2013.

21. Dne 30. 9. 2016 byl sepsán úřední záznam o seznámení s výsledky kontrolního zjištění z předmětné daňové kontroly a téhož dne správce daně vydal rozhodnutí č. j. 1770657/16/3101-61563-802415 o stanovení třídní lhůty od doručení tohoto rozhodnutí, v níž se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění. Současně bylo žalobkyni zasláno vyrozumění o zaslání seznámení s výsledky kontrolního zjištění s odůvodněním, že jelikož se žalobkyně v telefonicky dohodnutém termínu nedostavila k jednání u správce daně, jsou jí výsledky a výše uvedené rozhodnutí zasílány. Součástí tohoto vyrozumění bylo sdělení, že projednání a podepsání zprávy o daňové kontrole se bude konat u správce daně dne 17. 10. 2016 v 13:00 hod. a v náhradním termínu dne 18. 10. 2016 v 9:00 hod.
22. Dle úředního záznamu sepsaného dne 30. 9. 2016 ve 13:00 hod. byl jednatel žalobkyně kontaktován telefonicky dne 22. 9. 2016 a byl dohodnut termín na seznámení s výsledky kontrolního zjištění na den 30. 9. 2016 v 10:00 hod. Dne 29. 9. 2016 odpoledne správce daně telefonoval žalobkyni, aby připomněl, že následující den bude probíhat jednání dle dohodnutého termínu. Manželka jednatele správci daně sdělila, že jednatel není přítomen, ale s jednáním počítá. Dne 29. 9. 2016 v 16:52 hod. byl správci daně odeslán e-mail se sdělením, že jednatel bude v dohodnutém termínu mimo Olomouc. Dne 30. 9. 2016 v 8:00 hod. správce daně telefonoval daňovému subjektu, sekretářka sdělila, že jednatel je přítomen, ale má jednání, asi od 8:30 hod. Správce daně nahlásil tel. číslo s požadavkem, aby jednatel po skončení jednání jej kontaktoval, to se nestalo, proto správce daně opětovně volal žalobkyni, bylo mu sděleno, že jednatel právě odjel mimo firmu.
23. Dle úředního záznamu ze dne 4. 10. 2016 správce daně opět telefonicky kontaktoval žalobkyni, hovořil s manželkou jednatele, upozornil ji na to, že mají v datové schránce nevyzvednuté písemnosti. Manželka jednatele uvedla, že až si je převezmou, odpoví na ně po poradě s daňovým poradcem. Návrh správce daně, aby byla ona seznámena se zjištěními z daňové kontroly, odmítla.
24. Dne 10. 10. 2016 byla správci daně doručena žádost žalobkyně o prodloužení lhůty k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, kterou žádala prodloužit do 30. 10. 2016 se zdůvodněním, že jednatel žalobkyně je až do 15. 10. 2016 mimo Evropu, dále značný rozsah zprávy, výsledkem je velký doměrek na dani, a z těchto důvodů je pro žalobkyni nezbytné konzultovat celou věc s odborníky, těmto je jednatel schopen materiály předat až po návratu ze zahraničí. Uvedla, že lhůta je neúměrně krátká a v rozporu s § 32 odst. 2. Žádost je podepsána jednatelem žalobkyně. Téhož dne správce daně rozhodl o prodloužení lhůty do 13. 10. 2016.
25. Dne 11. 10. 2016 bylo správci daně doručeno odvolání proti rozhodnutí o stanovení lhůty č. j. 1770657/16/3101-61563-802415 (tj. proti rozhodnutí ze dne 30. 9. 2016) z důvodu nezákonnosti této lhůty.
26. Dne 12. 10. 2016 vydal správce daně rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností, kterým opravil rozhodnutí o prodloužení lhůty ze dne 10. 10. 2016, přičemž namísto prodloužení lhůty do 13. 10. 2016 prodloužil lhůtu do 17. 10. 2016. Téhož dne oznámil správce daně žalobkyni, že projednání a podepsání zprávy o daňové kontrole se uskuteční dne 18. 10. 2016 ve 14:00 hod. a v náhradním termínu dne 19. 10. 2016 v 9:00 hod.

27. Dne 17. 10. 2016 bylo správci daně doručeno podání ze dne 13. 10. 2016, v němž se žalobkyně vyjádřila k výsledku kontrolního zjištění. Po doručení tohoto vyjádření sdělil správce daně žalobkyni e-mailem, že se termín projednání a podepsání zprávy o daňové kontrole nemění. Na to dne 18. 10. 2016 sděluje manželka jednatele e-mailem správci daně, že jednatel se z důvodu nemoci nemůže dostavit na převzetí.
28. Dne 19. 10. 2016 správce daně zaslal žalobkyni vyrozumění o tom, že žalobkyni zasílá zprávu o daňové kontrole, jelikož se ke správci daně nedostavila v termínech stanovených k jejímu projednání. Dále je obsahem vyrozumění konstatování, že se správce daně pokoušel zprávu doručit osobně v sídle žalobkyně, přítomná zaměstnankyně žalobkyně však odmítla zprávu převzít, proto správce daně vložil zprávu do poštovní schránky žalobkyně. Správce daně považuje písemnost vzhledem k odepření převzetí za doručenou dne 19. 10. 2016.
29. Dne 19. 10. 2016 vydal správce daně v odst. 1 tohoto rozsudku uvedené dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob, které byly žalobkyni doručeny dne 29. 10. 2016. Žalobkyně podala dne 28. 11. 2016 proti těmto dodatečným platebním výměrům odvolání, v němž mj. namítala i to, že daňová kontrola nebyla doposud řádně ukončena, neboť nedošlo k řádnému projednání zprávy o daňové kontrole.
30. Žalovaný postup správce daně shledal rozporným s § 88 odst. 4 daňového řádu a nařídil mu doplnit odvolací řízení a odstranit vady řízení tím, že znovu dohodne se žalobkyní termín projednání zprávy o daňové kontrole a zprávu projedná. K projednání a předání zprávy o daňové kontrole žalobkyni došlo dne 26. 4. 2017.
31. Dne 29. 8. 2017 vydal žalovaný žalobou napadené rozhodnutí.
- a) *Námítka nezákonně vydaných platebních výměrů*
32. Povahou vady při projednání zprávy o daňové kontrole a možností jejího odstranění se již zabýval Nejvyšší správní soud, který konstantně judikuje, že vady postupu správce daně prvního stupně v řízení, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení (viz zejména usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75). Takovou vadou odstranitelnou v odvolacím řízení je i případné pochybení správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2017, č. j. 7 Afs 68/2017-36: „*Mají-li správní orgány odstranit případné vady v rámci odvolacího řízení, musí mít pro takové jednání prostor (tento je ostatně potřebný i pro zamítnutí odvolání). Takový prostor odvolacímu orgánu dává zejména ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, podle kterého se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně. Případná vada spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole proto v zásadě nevylučuje aplikaci § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu.*“
33. Z uvedeného je nesporné, že pochybení, kterého se dopustil správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole, mohlo být napraveno v odvolacím řízení. Z obsahu spisu je zřetelné, že správce daně si byl vědom skutečnosti zbývajících krátkých lhůt pro stanovení daně, avšak z ničeho nevyplývá, že by zde byla snaha správce daně účelově ukončit „nehotové“ řízení, které by následně bylo dokončeno v odvolacím řízení. Správce daně měl veškeré podklady pro stanovení daně, daň stanovil a stanovenou daň žalobkyni řádně

oznánil. Došlo tak podle ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu k prodloužení lhůty ke stanovení daně o 1 rok, tj. do 31. 10. 2017. V odvolacím řízení bylo pochybení správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole napraveno a rozhodnutí žalovaného nabylo právní moci dne 30. 8. 2017, tedy ve lhůtě pro stanovení daně. Námitka a) žalobkyně tak není důvodná.

b) Námitka nezákonného postupu při ukončování daňové kontroly

34. Podle ustanovení § 88 odst. 2 daňového řádu správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.
35. Podle ustanovení § 88 odst. 3 věty první daňového řádu na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění navrhnout jeho doplnění.
36. Podle ustanovení § 32 odst. 1 a 2 daňového řádu správce daně stanoví osobě zúčastněné na správě daní rozhodnutím lhůtu pro úkon při správě daní, pokud je toho třeba a pokud ji nestanoví zákon. Lhůtu kratší než 8 dnů lze stanovit jen zcela výjimečně pro úkony jednoduché a zvláště naléhavé. Podle odst. 3 tohoto ustanovení věty za středníkem pokud jde o lhůtu kratší než 8 dnů, musí být rovněž odůvodněna délka této lhůty, a to i v případě, že se rozhodnutí jinak neodůvodňuje.
37. Podle obsahu správního spisu správce daně seznámil žalobkyni s výsledkem kontrolního zjištění nejpozději dne 10. 10. 2016, kdy žalobkyně reagovala na rozhodnutí správce daně o stanovení lhůty ze dne 30. 9. 2016 a požadovala její prodloužení do 30. 10. 2016. Tuto žádost je nutné považovat podle § 88 odst. 3 věty první daňového řádu za žádost o stanovení přiměřené lhůty k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění a případnému jejímu doplnění. Jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, např. z již citovaného rozsudku ze dne 22. 8. 2017, č. j. 7 Afs 68/2017-36, „tato lhůta je lhůtou ve smyslu § 32 odst. 1 daňového řádu, na kterou lze aplikovat i postupy ve smyslu § 36 odst. 2 a 3 daňového řádu.“ Správce daně tak byl povinen stanovit žalobkyni lhůtu nejméně 8 dní, případně podle odst. 3 tohoto ustanovení zdůvodnit, proč stanovuje lhůtu kratší, přičemž tak mohl dle odst. 2 tohoto ustanovení učinit zcela výjimečně pro úkony jednoduché a zvláště naléhavé.
38. Krajský soud shrnuje, že správce daně stanovil lhůtu k seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (nikoli k vyjádření se k daňové zprávě, jak nesprávně v žalobě uvedla žalobkyně) v rozporu s § 32 daňového řádu, neboť nejprve ji stanovil tří denní od doručení rozhodnutí o jejím stanovení a následně ji prodloužil do 17. 10. 2016, tj. lhůta byla stanovena v celkové délce 7 dní a nikoli nejméně osmi, jak stanoví zákon. Žalovaný se tak mylí, pokud k obsahově stejné odvolací námitce ve svém rozhodnutí v odst. 74 uvedl, že daňový řád nestanovuje minimální délku lhůty 8 dní, nýbrž pouze ukládá povinnost lhůtu kratší 8 dnů řádně odůvodnit, což správce daně učinil. Ustanovení § 32 odst. 2 daňového řádu jednoznačně stanoví, že lhůtu kratší 8 dnů lze stanovit jen zcela výjimečně pro úkony jednoduché a zvláště naléhavé a v rozsahu těchto důvodů musí být ve smyslu odst. 3 tohoto ustanovení takové rozhodnutí odůvodněno. Takové odůvodnění v případě rozhodnutí

správce daně o stanovení lhůty ze dne 30. 9. 2016 či prodloužení lhůty ze dne 10. 10. 2016 absentuje.

39. Procesní vada však může být důvodem zrušení rozhodnutí jen tehdy, spočívá-li v podstatném porušení ustanovení o řízení před správním orgánem a mohla-li mít současně za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Ustanovení § 65 s. ř. s. totiž upravilo aktivní procesní legitimaci tak, že k žalobě je legitimován ten, kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení práv v předcházejícím řízení. Znamená to, že žalobce musí tvrdit, že v důsledku porušení jeho procesních práv byl zkrácen na právech hmotných, tedy musí tvrdit jaká jeho hmotná práva byla porušena tak, že to mohlo mít vliv na nezákonné rozhodnutí ve věci. Nemůže být zrušeno napadené rozhodnutí pro vady řízení, které nemohly mít vliv na jeho zákonnost, čili na jeho soulad s hmotným právem (k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2005, č. j. 3 As 8/2004 – 61).
40. Dne 17. 10. 2019 bylo správci daně doručeno vyjádření žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění ze dne 13. 10. 2016. Soud konstatuje, že žalobkyně se k výsledku kontrolního zjištění ve stanovené lhůtě vyjádřila a přesto, že uváděla, že zasílá pouze základní poznatky, své vyjádření již následně nedoplnila, a to ani v odvolacím řízení, v němž správce daně z důvodu žalovaným vytknutým pochybením opakovaně stanovoval lhůtu k projednání zprávy o daňové kontrole, k čemuž došlo až dne 26. 4. 2017, byl tedy vytvořen dostatečný prostor pro doplnění vyjádření žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění před projednáním zprávy o daňové kontrole. Ostatně sama žalobkyně v žalobě rovněž uvádí, že vzhledem k obsáhlosti svého vyjádření k výzvám správce daně a předloženým důkazům měla za to, že všechny pochybnosti správce daně vyvrátila. Stanovisko správce daně bylo po celou dobu řízení neměnné, naposledy bylo žalobkyni sděleno ve druhé výzvě správce daně k prokázání skutečností ze dne 19. 8. 2016, k níž se žalobkyně vyjádřila dne 2. 9. 2016, tj. necelý měsíc před sdělením výsledku kontrolního zjištění. Správce daně na základě tohoto vyjádření své závěry nijak nezměnil. Krajský soud tak i přes uvedené porušení procesního ustanovení neshledal tuto námitku důvodnou, neboť žalobkyně nebyla tímto porušením zkrácena na svých právech a není tak na místě pro toto porušení žalobou napadené rozhodnutí zrušit.
41. Ze stejného důvodu, tj. z důvodu, že se žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění vyjádřila, krajský soud považuje za vadu nemající vliv na zákonnost rozhodnutí posouzení odvolání žalobkyně ze dne 11. 10. 2016, které správce daně nesprávně posoudil jako odvolání proti rozhodnutí o prodloužení lhůty a nikoli jako odvolání proti rozhodnutí o stanovení lhůty, ačkoli toto rozhodnutí bylo v odvolání žalobkyně řádně označeno i číslem jednacím.
42. Krajský soud tak uzavírá, že nedodržením lhůty podle § 32 odst. 2 daňového řádu nebyla žalobkyně zkrácena na svých právech.
43. K tvrzení žalobkyně, že termín na vyjádření se k daňové zprávě správce daně byl stanoven na dobu, kdy jednatel žalobkyně byl mimo republiku a správce daně byl o této skutečnosti informován, krajský soud konstatuje, že ze správního spisu zjistil, že jednatel správci daně

e-mailem sdělil, že je mimo republiku do 15. 10. 2016. Tvzení žalobkyně je tak vyvráceno obsahem spisu, neboť lhůta k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění byla stanovena do 17. 10. 2016, den projednání a podepsání zprávy o daňové kontrole byl stanoven na 18. 10. 2016 ve 14:00 hod. a v náhradním termínu dne 19. 10. 2016 v 9:00 hod. Všechny tyto lhůty tak následovaly po 15. 10. 2016.

44. Tvzení žalobkyně, že správce daně s ohledem na termín projednání zprávy o daňové kontrole již nepředpokládal její doplnění, je spekulací, která bez dalšího nemá vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.

45. Žalobní námitka b) je nedůvodná.

c) Námitka porušení ustanovení § 8, 88 a 96 daňového řádu

46. Na úvod tohoto žalobního bodu krajský soud konstatuje, že žalobkyně tvrdí porušení ustanovení § 8, 88 a 92 daňového řádu toliko obecně, nikterak jej dále nespecifikuje a neříká, v čem konkrétně porušení těchto ustanovení spočívá, resp. jak jsou následnými tvrzenými nezákonnostmi tato ustanovení porušena. Podle ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. žaloba musí kromě obecných náležitostí podání obsahovat *žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné*. Takovéto obecné tvrzení tyto požadavky nesplňuje.
47. Krajský soud se dále při vypořádání tohoto žalobního bodu zaměřil na následná tvrzení žalobkyně týkající se nezákonnosti postupu správce daně.
48. Názor žalobkyně, že se správcem daně požadované důkazy o zjišťování informací o cenách netýkají věci, krajský soud nepovažuje za správný. Důkazy týkající se tvorby ceny a jejího srovnání na trhu jsou legitimním požadavkem správce daně v případě, že má pochybnosti o rozsahu a formě poskytnutého plnění a nejasnosti o ceně za provedené služby, neboť ve smlouvách, které žalobkyně uzavřela, zcela absentuje jakékoli ujednání o parametrech a podobě reklamy, o tom, kde a kým má být provedena, na základě jakých skutečností bude stanovena cena za jejich provedení. Jak správně uvedl žalovaný, za situace, kdy žalobkyně průkazným a jednoznačným způsobem nedoložila oprávněnost zahrnutí výdajů za reklamní služby mezi výdaje daňově účinné, tyto byly vyloučeny ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, přiměřenosti ceny se zcela logicky dále nezabýval.
49. Krajský soud ve shodě s žalovaným nepovažuje požadavek na prokázání kontroly umístění reklamy ze závodů na webových stránkách za nepatřičný. Naopak se soudu jeví logické, že pokud žalobkyně tvrdí, že součástí poskytnutých služeb, za něž zaplatila, mělo být i umístění fotografií ze závodů na webových stránkách, bylo lze předpokládat, že si daňový subjekt důkazy o jejím splnění zajistí. Je nutné mít na paměti, že je na daňovém subjektu, aby si zajišťoval důkazy, kterými je schopen prokázat svá tvrzení v souladu s doklady. K této povinnosti blíže viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-37, v němž Nejvyšší správní soud uvedl, že: „[...]každý daňový subjekt (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 zákona o daních z příjmů.“ Na druhou stranu je samozřejmě na daňovém subjektu, jaké důkazy si zajistí, či jaké důkazní návrhy zvolí, nicméně je to zároveň jeho odpovědností. Nutno uvést, že neprokázání zveřejnění fotografií na webových stránkách bylo pouze

jedním z mnoha poznatků, na základě kterých zůstaly správci daně pochybnosti ohledně výdajů žalobkyně, které zahrnula do základu daně.

50. Žalobkyně namítala, že jí nebylo umožněno být přítomna u výsledku jednatele společnosti K. I. T. R. s. r. o., čímž byla zkrácena na svých právech.
51. Ze správního spisu se nepodává, že by bylo u společnosti K. I. T. R. s. r. o. prováděno místní šetření či prováděn výslech jejího jednatele. Ze správního spisu krajský soud toliko zjistil, že dne 2. 9. 2014 byla správci daně doručena odpověď Finančního úřadu pro Plzeňský kraj na dožádání ze dne 23. 7. 2014, jímž správce daně žádal o provedení šetření u R. a. M. s. r. o. v likvidaci, v souvislosti s uzavřením smluv o nájmu vozidla X, které je registrováno na daňový subjekt A.-V., s. r. o., nebo smlouvy o zajištění reklamy se společnostmi B. C. C. s. r. o. nebo B. C. C. p. s. r. o. nebo jinými daňovými subjekty za rok 2011. Dále žádal, aby v případě, že bude zjištěno, že tento daňový subjekt zajišťoval reklamy osobně, byly provedeny svědecké výpovědi. Dožádaný správce daně sdělil, že provedl místní šetření u předmětného daňového subjektu s jednatelem M. M., přičemž předmětem jednání bylo ověření spolupráce se společností A.-V., s. r. o. v roce 2011. Jednatel společnosti R. a. s. r. o. předložil účetnictví společnosti za rok 2011, z něhož vyplynulo, že tato obchodní společnost reklamu neprováděla, pouze vozidlo pronajímala a servisovala. Stejně skutečnosti uvedl jednatel společnosti, a sice že auto, které bylo ve vlastnictví p. V., tato společnost po dohodě s p. V. pronajímala p. L. očištěné od reklam na jednotlivé závody a pronájem byl fakturován obchodním společností, které uvedl p. L. (B. C. C. s. r. o.), jejichž faktury jednatel předložil.
52. Z uvedeného je zřejmé, že dožádaný správce daně neprováděl výslech svědka ve smyslu ustanovení § 96 daňového řádu, nedošlo tak ke zkrácení práv žalobkyně být přítomna výsledku svědka ve smyslu § 96 odst. 5 daňového řádu, neboť správce daně prováděl místní šetření dle § 80 daňového řádu, jehož smyslem bylo zajištění účetnictví (smluv) daňového subjektu za rok 2011 a až v případě, že by bylo zjištěno, že tento daňový subjekt zajišťoval reklamy osobně, mělo být přistoupeno k výslechům svědků. Šetřením dožádaného správce daně však bylo zjištěno, že tento daňový subjekt reklamy nezajišťoval. Tato žalobní námitka tak není důvodná.
53. Tvrzení žalobkyně, že nebyla informována o výsledku svědka R. P., je vyvráceno obsahem správního spisu. Výslech svědka P. provedl dožádaný orgán – Daňový úřad Trenčín dne 2. 3. 2015, který dle obsahu spisu uvědomil žalobkyni o výsledku svědka písemností ze dne 2. 2. 2015, jež jí byla dle doručenky na čl. 29 správního spisu doručena dne 6. 2. 2015. Žalobkyně tudíž o výsledku svědka informována byla, avšak nedostavila se k němu a nevyužila svých procesních práv klást svědkovi otázky. Ani tato námitka není důvodná.

d) námitka nesprávného posouzení skutkového stavu

54. Žalobkyně má za to, že v řízení byla jednoznačně prokázána existence podmínek pro uznání výdaje za poskytnuto reklamu za daňový, žalovaný je opačného názoru. Dle něj žalobkyně nesplnila svoji povinnost prokázat, že v případě do základu daně zahrnutých výdajů (nákladů) za přijaté reklamní služby se jedná o výdaj (náklad) vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.

55. Podle ustanovení § 24 ZDP se pro zjištění základu daně odečtou výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.
56. Podle ustálené rozhodovací praxe je výdaj daňově účinný podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů 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 zanele do účetnictví a následně do daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, „*a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu*“ (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006 č. j. 5 Afs 40/2005-72, ze dne 31. 5. 2007 č. j. 9 Afs 30/2007-73 či ze dne 6. 12. 2007 č. j. 1 Afs 80/2007-60, nově např. rozsudek ze dne 4. 5. 2017, sp. zn. 10 Afs 235/2015, všechny rozsudky jsou dostupné na www.nssoud.cz).
57. Podle ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu, prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Ústavní soud upřesnil, že daňový subjekt má povinnost prokázat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (srov. nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996 sp. zn. Pl. ÚS 38/95). Nejvyšší správní soud pak konstantně uvádí, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především účetnictvím a jinými povinnými záznamy (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008 č. j. 2 Afs 24/2007-119 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008 č. j. 9 Afs 30/2008-86). Žalobkyně toto své břemeno unesla, když po zahájení daňové kontroly předložila správci daně příslušné faktury a smlouvy o poskytnutí reklamy.
58. Avšak existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 12. 2008 č. j. 8 Afs 54/2008-68 a ze dne 28. 2. 2006 č. j. 7 Afs 132/2004-99). V případě, že má správce daně vážné a důvodné pochybnosti o souladu předložených záznamů se skutečností, tedy že účetnictví daňového subjektu je v souvislosti s těmito tvrzeními nevěrohodné, neúplné či neprůkazné, může vyjádřit své pochybnosti. Pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1 ZDP, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006 č. j. 5 Afs 40/2005-72).
59. Žalobkyně se mylí, pokud se domnívá, že k uznání výdajů za daňové postačuje, že v účetnictví jsou zachyceny přijaté daňové doklady za poskytnutí služby a jejich úhrada na účet dodavatelů. Samotné daňové doklady, na základě kterých došlo k úhradě ceny za reklamu, třebaže byly doplněny o smlouvy a další doklady, nejsou nezpochybnitelným důkazem provedení obchodní transakce způsobem naplňujícím podmínky pro uplatnění daňově uznatelného nákladu podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, jestliže má

správce daně důvodné pochybnosti o naplnění všech zákonných podmínek. Totéž vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2007, sp. zn. 9 Afs 30/2007, ve kterém uvádí: „...ani formálně perfektní účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi nestačí k prokázání uskutečnění transakce v nich deklarované, není-li jimi věrohodně prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. Vznikne-li v průběhu daňového řízení pochybnost o uskutečnění výdaje v tvrzené podobě, je povinností daňového subjektu, který předmětný výdaj zahrnul do účetnictví a posléze do daňového přiznání, aby prokázal dalšími důkazy správnost svého původního tvrzení.“ (pozn. zvýraznění textu učiněno krajským soudem). K tomu viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 12. 2011, sp. zn. 8 Afs 43/2011. Krajský soud v této souvislosti odkazuje na napadené rozhodnutí, ve kterém se žalovaný otázkou důkazní síly daňových dokladů dostatečně zabýval a uvedl též relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu (body 36 až 49 rozhodnutí ve spojení s hodnocením konkrétních transakcí pod body 52 až 72 rozhodnutí).

60. Žalovaný v dané věci tudíž nepochybil, když se nespokojil s tím, že reklama byla pro žalobkyni fakticky provedena (což je mezi účastníky nesporné), a že na účet předmětných smluvních partnerů žalobkyně byly uhrazeny určité finanční částky, ovšem za podezřelých okolností (k podezřelým okolnostem viz níže odst. 64). Postup žalovaného (resp. správce daně) snažit se určit rozsah předmětného vykazovaného plnění včetně konkrétních osob poskytovatele reklamy byl správný, neboť i objasnění dodavatele reklamy je důležitou okolností při prokazování, že výdaj byl skutečně vynaložen způsobem daňově uznatelným.
61. Shodný závěr přijal rovněž Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 4. 5. 2017, č. j. 10 Afs 235/2015-72, jenž se zabýval obdobnou skutkovou situací jako je situace žalobkyně v nyní posuzovaném případě, a sice uznatelností nákladů žalobce na reklamu umístěnou na závodním voze v případě, kdy žalobce neprokázal, že toto plnění bylo fakticky uskutečněno deklarovanou společností, resp. že bylo uskutečněno žalobcem deklarovaným způsobem. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku dospěl k jednoznačnému závěru, že byť bylo prokázáno, že reklama byla fakticky provedena, správce daně se nemohl pouze s tímto spokojit a oprávněně se soustředil na určení konkrétní osoby poskytovatele reklamy. Objasnění dodavatele reklamy je důležitou okolností při prokazování, že výdaj byl skutečně vynaložen způsobem daňově uznatelným a je na daňovém subjektu, aby unesl důkazní břemeno.
62. V souvislosti s tímto závěrem krajský soud konstatuje, že je nesprávný názor žalobkyně, že byl zbytečný rozbor správce daně o tom, kdo uskutečnění plnění poskytl. Je nutné uvést, že správce daně tento rozbor učinil v souvislosti s vyjádřením svých pochybností o tom, jak byly deklarované reklamní služby fakticky zajištěny. V řízení v rozporu s tvrzením žalobkyně tedy nebylo prokázáno, kdo uskutečnění plnění poskytl a tato okolnost je, jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, pro posouzení nároku žalobkyně podstatná. Případy řešené správními soudy, na které v žalobě poukazuje žalobkyně, se od nyní posuzovaného případu liší, neboť v těchto případech bylo zjištěno, kdo reklamu fakticky provedl, v jakém rozsahu a jak byla reklama dohodnuta. Výdaje za reklamu nebyly uznány výdaji dle § 24 ZDP pouze na základě nesrovnalostí ve smlouvách mezi jednotlivými články řetězce společností Odkaz na tato rozhodnutí je tak nepřipadný.

63. Podle ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem prokazuje správce daně. 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 natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008 č. j. 2 Afs 24/2007-119 či náález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002 sp. zn. II. ÚS 232/02).
64. V předmětné věci existovaly důvodné pochybnosti o věrohodnosti žalobkyní předložených faktur, na které žalovaný i správce daně v odůvodnění svých rozhodnutí podrobně poukázali (obecnost uzavřených smluv, nebyl zřejmý způsob stanovení ceny za předmětné plnění ani jeho parametry, pochybnosti ohledně podpisů statutárních zástupců smluvních stran, nejasnosti ve výpovědích svědků, bývalých jednatelů společností B. C. C. s. r. o. a B. C. C. p. s. r. o. – D. H., R. H., a jejich nekonkrétnost, nekontaktnost bývalého jednatele společnosti B. I. s. r. o. S. Z., popření výkonu jakékoliv činnosti ze strany tvrzeného subdodavatele B. L. CZ, který měl dle sdělení jednatele společnosti I. S. s. r. o. R. P. pro tuto společnost provést reklamu, společnost I. S. se v průběhu daňové kontroly stala nekontaktní). Krajský soud uzavírá, že shora uvedené skutečnosti vyvolaly u správce daně oprávněné a důvodné pochybnosti o tvrzení žalobkyně. Správce daně proto své důkazní břemeno podle ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu unesl a své pochybnosti sdělil žalobkyni ve výzvě ze dne 26. 2. 2016 a dále ve výzvě ze dne 19. 8. 2016, jimiž vyzval žalobkyni ke sdělení a doložení konkrétních skutečností, čímž přenesl důkazní břemeno v souladu s ustanovením § 92 odst. 4 daňového řádu zpět na žalobkyni.
65. Jestliže tedy správce daně přesvědčivě zpochybnil tvrzení daňového subjektu ohledně správnosti nebo věrohodnosti údajů na účetním dokladu (faktuře) a prokázal existenci vážných a důvodných pochyb, že předložené účetní doklady jsou neprůkazné či nesprávné, bylo na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k spornému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt zpravidla prokazuje tyto skutečnosti jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008 č. j. 2 Afs 24/2007-119). Pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, než je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 ZDP. Je však třeba zdůraznit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce daňový subjekt 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007 č. j. 9 Afs 30/2007-73).

66. Tak se však v tomto případě nestalo, a jak již soud uvedl, žalobkyně důvodně pochybnosti správce daně nevyvrátila, když její reakce na výzvy správce daně byly jen obecné a správcem daně vymezené rozpory nevyvracející. Ve vyjádření ze dne 11. 3. 2016 žalobkyně zaslala odpovědi na zcela konkrétní otázky správce daně k jednotlivým fakturám (celkem 77 otázek), ke kterým správce daně požadoval také doložení tvrzených skutečností, avšak odpovědi žalobkyně jsou jen velmi stručné a obecné a žalobkyně nenavrhla žádné důkazy k prokázání skutečností, když uvedla, že z již poskytnutých smluv, faktur, DVD fotografií a katalogů považuje prokázání služeb za úplné. Ve vyjádření ze dne 28. 8. 2016, které bylo reakcí na konkrétní výzvu k prokázání skutečností ze dne 19. 8. 2016, žalobkyně obecně uvedla důvody objednání reklamy, taktéž obecně uvedla přínos reklamy, povšechně, bez uvedení konkrétních okolností, popsala jednání s jednatelem jednotlivých společností, a konstatovala dlouhou dobu od uskutečnění reklamy; nereagovala však na konkrétní dotazy správce daně (celkem 12 dotazů a obsáhlé odůvodnění) uvedením konkrétních skutečností, jež by objasnily okolnosti sporných obchodních případů nebo označením důkazů. Ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 13. 10. 2016 žalobkyně vyjádřila nesouhlas se závěry kontroly a opět pouze obecně polemizovala se závěry správce daně o neprokázání nákladů ve smyslu § 24 ZDP, aniž by uvedla jakékoli konkrétní okolnosti týkající se předmětných plnění. V průběhu řízení se pak žalobkyně neúčastnila výslechu svědků (R. H., D. H., R. P., P. L.) a nevyužila tak možnosti přispět k objasnění skutečného stavu věci konfrontací svědků a kladením otázek svědkům. Odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům obsahovala obdobné odvolací důvody jako žaloba, ani v odvolání tak žalobkyně neuvedla konkrétní okolnosti týkající se předmětného plnění. Lze shrnout, že žalobkyně vyvinula jen velmi malou snahu přispět k objasnění skutečného stavu věci tvrzením relevantních skutečností a navrhováním důkazů a nijak konkrétně nereagovala na hlavní argumenty správce daně ohledně nemožnosti uplatnění daňového zvýhodnění a nevyvrátila tak pochybnosti správce daně, když neprokázala, že uplatňovaný daňový náklad byl vynaložen deklarovaným způsobem.
67. Nadto z obsahu žaloby a vyjádření, která žalobkyně v průběhu daňového řízení podávala, vyplývá, že žalobkyně považuje za dostatečné pro prokázání daňově uznatelného výdaje pouze to, že reklama byla provedena a žalobkyně za ni zaplatila. Tento názor je však, jak popsáno výše, mylný, neboť otázka možnosti uplatnění daňově uznatelného nákladu na dani z příjmů právnických osob závisí nikoli na pouhém vynaložení prostředků, ale na splnění všech podmínek § 24 odst. 1 ZDP a tyto splněny nebyly, jelikož nebylo prokázáno ani poskytnutí dostatečného protiplnění ani uskutečnění reklamy deklarovanými dodavateli.
68. Daňový subjekt je povinen následně 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2011 č. j. 1 Afs 37/2011-68). Daňový subjekt musí prokázat konkrétní okolnosti vztahující se ke konkrétnímu obchodnímu případu a je jeho povinností vyvrátit všechny pochybnosti, které v souvislosti s tímto obchodním případem vznikly. Daňový subjekt musí být schopen popsat průběh obchodního případu,

na jehož základě nárok uplatňuje, bez jakýchkoli podezřelých nejasností či trhlin, a to i ve vztahu k subjektu, který spornou službu poskytl. Žalobkyně této své povinnosti nedostála.

69. K námitce žalobkyně, že význam a vliv reklamy na udržení či zvýšení příjmů vyplývá již z její samotné definice, což žalobkyně dokládala i odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 144/2014-46, č. j. 5 Afs 16/2005-88, krajský soud uvádí, že skutkové okolnosti případů, na něž odkazuje žalobkyně, byly od nyní posuzované věci odlišné. V nyní posuzovaném případě vůbec nebylo zjištěno a prokázáno, jak reklamní služby fakticky probíhaly, jak byla zajištěna spolupráce mezi žalobkyní a deklarovanými dodavateli, jeden z deklarovaných dodavatelů dokonce jejich provedení popřel. Za této situace je nadbytečné zabývat se významem a vlivem reklamy jako takové. Ze stejného důvodu bylo nadbytečné prokazovat následný hospodářský vývoj žalobkyně, stejně jako účetní doklady a faktury dokazující, že žalobkyně nepůsobí jen v rámci Olomouce, neboť tyto důkazy by nemohly vyvrátit pochybnosti správce daně o tom, jak byly reklamní služby fakticky zajištěny či jak probíhala spolupráce mezi žalobkyní a deklarovanými dodavateli.
70. Z obsahu spisu i z odůvodnění rozhodnutí správce daně a žalovaného je patrné, že žalobkyní předložené důkazní prostředky pro jejich vzájemnou nesoudržnost a částečnou nevěrohodnost nemohly vyvrátit pochybnosti daňových orgánů o tom, že reklama pro žalobkyni byla uskutečněna tak, jak je uvedeno v předložených fakturách a smlouvách. Jednotlivé listiny a výpovědi svědků mezi sebou nekorespondují a neposkytují jednotný a ucelený obraz o celé transakci. Krajský soud proto shodně se žalovaným a veškerou výše uvedenou judikaturou uzavírá, že žalobkyně na ní ležící důkazní břemeno v daňovém řízení neunesla, neboť neprokázala, že došlo k uskutečnění plnění deklarovanými společnostmi, resp. neprokázala samotnou existenci obchodního vztahu mezi těmito společnostmi a žalobkyní, a nelze tak spolehlivě usoudit, že částky zaslané žalobkyní na účet těchto společností představovaly výdaje na reklamu, tedy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Za této situace nebylo možné uznat žalobkyní tvrzené výdaje na reklamu coby výdaje vynaložené v souladu s § 24 odst. 1 ZDP. Pouhá skutečnost, že reklama byla realizována a žalobkyně za ni zaplatila, nestačí ke vzniku nároku na uznání tvrzených výdajů na reklamu za výdaje vynaložené v souladu s § 24 odst. 1 ZDP.
71. Na základě výše uvedeného krajský soud v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu jako nedůvodnou zamítl.
72. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., když plně procesně úspěšnému žalovanému nevznikly podle obsahu spisu v tomto soudním řízení žádné náklady přesahující obvyklou činnost.

Poučení:

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

Olomouc 31. května 2019

JUDr. Zuzana Šnejdrlová, Ph.D. v. r.
předsedkyně senátu