



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: **O. C. s.r.o., IČO X**
sídlem T. 841/1, O.
zastoupená advokátem Mgr. Markem Gocmanem,
sídlem 28. října 438/219, Ostrava

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 9. 2017, č. j. 38702/17/5200-11434-703000,
ve věci daně z příjmů právnických osob,

takto:

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

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

1. Finanční úřad pro Olomoucký kraj, Územní pracoviště v Olomouci (dále jen „správce daně“) doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob (dále jen „daň“) dodatečnými platebními výměry ze dne 3. 10. 2016, č. j. 1783315/16/3101-51524-801307 za zdaňovací období roku 2011 ve výši 380 000 Kč, a č. j. 1783554/16/3101-51524-801307 za zdaňovací období roku 2012 ve výši 133 000 Kč, a současně stanovil v obou platebních výměrech penále.
2. Správce daně dospěl na základě výsledku daňové kontroly k závěru, že žalobkyně neprokázala, že oprávněně, tj. v souladu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), zahrnula do daňové účinných nákladů v roce 2011 částku 2 mil. Kč a v roce 2012 částku 700 tis. Kč. Tyto částky měly být žalobkyní poskytnuty za reklamní plnění od dodavatelů B. C. C. s.r.o., B. C. C. p. s.r.o., B. I. s.r.o. v likvidaci a I. S. s.r.o. v likvidaci (dále jen „dodavatelé“). Konkrétně se jednalo o reklamní plnění za reklamní služby na automobilových závodech. Žalobkyně dle správce daně neprokázala, že došlo k realizaci reklamy deklarovanými dodavateli, v rozsahu a v cenách dle přijatých faktur. Žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím odvolání zamítl a dodatečné platební výměry správce daně potvrdil.
3. Včas podanou žalobou se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného i samotných dodatečných platebních výměrů. Konkrétně namítala, že:
 - a) splnila všechny zákonné podmínky vyžadované pro uplatnění daňově účinných nákladů. Správce daně nezpochybnil umístění reklamy na závodních automobilech, ani úhrady veškerých faktur žalobkyní na bankovní účty zhotovitelů reklamy, žalobkyně předložila všechny relevantní důkazní prostředky, zejména faktury, smlouvy o reklamních službách, DVD a fotodokumentaci prokazující provedení sjednané reklamy, výstřižky z novin, reklamu na oblečení, kopii magazínu atp., tudíž prokázala, že byly reklamní služby poskytnuty tak, jak je na fakturách deklarováno a deklarovanými dodavateli a že se tedy jednalo o náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Naopak pochybnosti správce daně nebyly takového charakteru, aby prokázané skutečnosti věrohodně zpochybnily ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. Žalobkyně taktéž prokázala, že po provedení reklam došlo k razantnímu nárůstu jejích příjmů (viz porovnání přiznání k dani z příjmů za roky 2011 a následující). Reklama tak měla přímý vliv na zvýšení zdanitelných příjmů žalobkyně;
 - b) správce daně i žalovaný nesprávně zpochybnili tvrzení a důkazní prostředky žalobkyně s ohledem na obsah důkazních prostředků provedených z vůle samotného správce daně (výsledky pánů H. a L.), což není možné (viz závěry uvedené v rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 7. 2016, č. j. 62 Af 83/2014-57 v obdobné věci);
 - c) žalobkyně jako objednatel reklamy nenese důkazní břemeno k prokázání toho, jak konkrétně a kým dodavatelé reklamy realizovali svůj smluvní závazek vůči žalobkyni. Pochybnosti správce daně se musí opírat o skutková zjištění, z nichž vyvodí jasné a logické závěry, proč má důkazní hodnotu žalobkyní dokládaných důkazních prostředků za nízkou a tvrzení za nepravdivá či nevěrohodná. Pokud správce daně ve výzvách deklaroval pochybnosti o věrohodnosti předložených dokladů a požadoval po žalobkyni sdělení veškerých okolností vztahujících se k předmětným plněním, pak nepřipustně přenáší důkazní břemeno k prokázání svých pochybností na žalobkyni;

- d) svědecké výpovědi zásadním způsobem tvrzení žalobkyně nevyvrátily, tudíž jimi správce daně neprokázal své pochybnosti;
- e) není-li sporu o realizaci sjednaného plnění, pokud žalobkyně doložila důkazní prostředky prokazující, od koho si plnění objednala, a že za provedené sjednané reklamy zaplatila, mohlo by dojít ke zpochybnění důkazních prostředků snad jen v případě, že by subjekty realizující reklamu popřely provedení smluvených reklamních služeb, uzavření reklamních smluv nebo vystavení faktur (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 20. 6. 2016, č. j. 62 Af 94/2014-30). Žádný důkaz popírající tyto skutečnosti nebyl proveden. Pokud správce daně provedl důkazní prostředky, které jsou nejasné nebo obecné (např. výslech svědků H. a L.), nelze to přičítat k tíži žalobkyně za situace, kdy tato tvrdí a dokládá, že k realizaci reklamy došlo a byla zaplacená (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014-46);
- f) obecně platí, že na odběratele vždy pozitivně působí, pokud se jejich dodavatel prezentuje jako dobře zavedená společnost, způsobila pořídit si reklamu na závodních vozech, které se účastní významných automobilových podniků a v době informačních technologií si každý potenciální zákazník bez námahy zjistí, čím se propagovaná společnost zabývá;
- g) cena za poskytnuté reklamní služby byla cenou obvyklou, přičemž je na správci daně, aby tuto skutečnost vyvrátil (viz závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2008, č. j. 8 Afs 72/2007-65);
- h) správce daně ani žalovaný neprokázali, že by skutkový stav týkající se daňové povinnosti a tvrzení žalobkyně měl být jiný, nevyvrátili tvrzení žalobkyně týkající se toho, že vynaložení výdajů sloužilo k její propagaci a že žalobkyně mohla racionálně očekávat zvýšení svých příjmů. Žalobkyně doložila a prokázala, že v předmětných zdaňovacích obdobích byla vlastníkem budovy, jejíž součástí byly stoje a zařízení, kterou pronajímala třetím osobám. Dále pořídila ohřevný lis, který je možné využívat v nepřetržitém provozu, přičemž nájemci jej využívali pouze v jednosměnném provozu. V roce 2011 žalobkyně hledala možnosti na zlepšení využití svých nemovitostí, vlastnila volné skladové prostory na venkovních plochách, v posuzovaném období působila na trhu krátkou dobu, a proto hledala možnosti, jak sdělit, že má vhodné prostory k pronájmu. Dále v tomto období došlo k nárůstu HDP, proto žalobkyně předpokládala, že o jí nabízené prostory budou mít zájem i osoby z celé republiky, neboť nemovitost je lokalizována v zóně určené lehký průmysl s dobrou dostupností. S ohledem na charakter volné nemovitosti považovala žalobkyně za vhodné umístit reklamu na těch místech, kde inzerují své produkty obchodníci s hutním materiálem. Propagování svých prostorů na místě, kde propagují i jiné subjekty je postupem běžně užívaným v obchodněprávních odvětvích. Zabezpečování reklamy žalobkyně ukončila v posledním čtvrtletí, kdy se její volné prostory zaplnily. Správce daně ani žalovaný netvrdí, že byla za reklamní služby zaplacená jiná cena než cena obvyklá;
- i) závěry správce daně a žalovaného nemají oporu v provedeném dokazování, důkazy hodnotili selektivně, jejich jednostranné závěry jsou subjektivní a účelově s cílem zvýšení daňových příjmů, neboť ignorovali objektivní důkazy nehodící se k jim vytvořenému názoru;
- j) nebyly provedeny v odvolání navržené důkazy a žalovaný neuvádí proč, čímž napadené rozhodnutí zatížil nesrozumitelností a nepřezkoumatelností;

- k) důkazní povinnost daňového subjektu není bezbřehá a nelze ji rozšiřovat na prokázání jakýchkoli skutečností (viz nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS3/95 a sp. zn. IV. ÚS 29/05), žalovaný si nepoložil otázku, jaké další důkazní prostředky měla žalobkyně předložit, aby své důkazní břemeno unesla. Žádné jiné důkazní prostředky však neexistují, žalovaný měl proto uplatněné výdaje uznat jako daňově účinné.
4. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl. Odkázal na žalobou napadené rozhodnutí a správní spis. Uvedl, že žalobkyně sice předložením faktur, smluv a dalších podkladů splnila svou primární důkazní povinnost, avšak správce daně následně unesl své důkazní břemeno stran skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost žalobkyní předložených důkazů ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. Důkazní břemeno tak přešlo zpět na žalobkyni, která byla povinna jednoznačným a transparentním způsobem prokázat faktickou realizaci předmětných plnění dle předložených faktur, tj. podat správci daně přehledný a důvěryhodný obraz o daných transakcích, což však neučinila. Správce daně ani žalovaný sice nezpochybnili, že na závodních automobilech bylo umístěno logo žalobkyně, ale rozporovali skutečnost, že tato reklamní činnost byla výsledkem konkrétních smluvních vztahů mezi žalobkyní a deklarovanými dodavateli a že je tato činnost uvedeným dodavatelům přičitatelná. Nepoužitelností závěrů rozsudku Krajského soudu v Brně sp. zn. 62 Af 94/2014 vysvětlil v odst. 67 napadeného rozhodnutí a nepřiléhavost závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 144/2014 v odst. 44 napadeného rozhodnutí. Dále žalovaný zdůraznil, že správce daně není vázán toliko důkazními návrhy daňového subjektu. Veškeré důkazy hodnotil správce daně v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů dle § 8 odst. 1 d. ř. Svědecké výpovědi tvrzení žalobkyně sice nevyvrátily, ale ani nepotvrdily. Dále připomněl, že správce daně nebyl povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnily tak, jak tvrdila žalobkyně, ani prokázat, jak se transakce uskutečnila. Rovněž setrval na závěru, že žalobkyně neprokázala, že by se zabývala cíleností či efektivitou reklamy, a to při její přípravě nebo ukončení a rovněž nebyla prokázána souvislost nákladů na reklamu s nárůstem výnosů či obrátu žalobkyně. Dále uvedl, že ačkoliv je v rozhodnutí uvedena polemika ohledně výše nákladů na reklamu spočívající v nalepení loga žalobkyně na závodním vozidle po dobu dvou dnů v soutěžích konaných v lokalitách vzdálených od místa podnikání žalobkyně, správce daně ani žalovaný nezaložili své závěry o neprokázání výdajů vynaložených žalobkyní v intencích § 24 odst. 1 ZDP na skutečnosti, že cena sjednaná, nebyla cenou obvyklou. Neprovedení žalobkyní navržených důkazů není v žalobě konkretizováno ani podloženo.
5. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
6. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí vymezil právní rámec případu, zejména popsal pravidla pro přenos důkazního břemene v daňovém řízení i podmínky daňové účinnosti vynaložených nákladů. Zdůraznil, že existence formálně bezvadných účetních dokladů neprokazuje, že se na nich zachycená operace uskutečnila. Při prokázání vážných a důvodných pochyb správcem daně je na daňovém subjektu, aby pochybnosti vyvrátil a prokázal, že k uskutečnění na dokladech deklarovaných skutečností reálně došlo. Veškerá obecná právní východiska pak žalovaný doplnil o citace a odkazy na relevantní judikaturu

soudů rozhodujících ve správním soudnictví. Krajský soud se s těmito východisky plně ztotožňuje.

7. 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.*
8. 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).“*
9. 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.
10. 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).

11. Pravdou je, že formální nedostatky na předloženém účetním dokladu nemohou automaticky vést k doměření daně z příjmů. Je nutno rozlišovat dopady takovýchto nedostatků u daně z příjmů a u daně z přidané hodnoty. Daňovému subjektu musí být dán prostor prokázat faktické vynaložení deklarovaného výdaje jinými prostředky. Nelze tedy dospět k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno pouze na základě formálních nedostatků předložených dokladů, popř. na základě nedostatků smluvních ujednání mezi jednotlivými subjekty dodavatelského řetězce, „*pokud je zároveň nepochybné, že tvrzené plnění bylo 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).
12. 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 shodně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 5. 2017, č. j. 10 Afs 235/2015-72).
13. V rozsudku ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011-68, na který žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí rovněž odkázal, 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)]*.“
14. Při aplikaci uvedených závěrů na posuzovaný případ lze konstatovat, že žalobkyně byla s ohledem na sdělené pochybnosti správce daně povinna prokázat nejen to, že k realizaci „nějaké reklamy na autech“ došlo, nýbrž to, že došlo k realizaci reklamy v rozsahu a cenách uvedených na fakturách.
15. Ve vztahu k posuzovanému případu je nutné předeslat, že k doměření daně z příjmů nedošlo na základě zjištění formálních nedostatků účetních dokladů a nedošlo k němu ani na základě samotných nedostatků smluvních ujednání mezi žalobkyní a jejími dodavateli.
16. V posuzované věci správce daně pojal pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění uvedeného na žalobkyní přijatých fakturách. Tyto primární pochybnosti pramenily zejména z neurčitosti smluv, které žalobkyně s jednotlivými dodavateli reklamy uzavřela, neboť na to, že žalobkyně vynaložila na reklamu statisícové částky, chyběla ve smlouvách specifikace místa uvedení reklamy, rozměrů, četnosti reklamních sdělení a jakýchkoli dalších podrobností, jakož i ujednání o cenách. Tyto pochyby se projevíly v činnosti správce daně spočívající jednak ve zjišťování informací na webových stránkách jednotlivých dodavatelů (bezúspěšně), ve zjišťování informací na webových stránkách W.-

R., a dále v dožádání místně příslušných správců daně, ze kterých vyplynulo, že dodavatelé (B. C. C. s. r. o., B. C. C. plus s. r. o. a B. I. s. r. o.) jsou nekontaktní. Skutečnosti, které takto správce daně zjistil, tak jeho pochybnosti ještě prohloubily. Oprávněně se proto soustředil na objasňování konkrétních dodavatelů reklam a všech souvisejících skutečností, jakožto důležitých okolností při prokazování, že výdaj byl skutečně vynaložen způsobem daňově uznatelným.

17. Následně správce daně s obsahem svých pochybností seznámil žalobkyni a vyzval ji k doplnění relevantních tvrzení a zejména označení a doložení důkazů. Následně správce daně provedl rozsáhlé dokazování, na jehož základě dospěl ke kontrolním zjištěním, s nimiž žalobkyni seznámil. Jelikož žalobkyně ani poté na další výzvu přesvědčivé důkazy nepředložila, správce daně daňovou kontrolu ukončil. Ve zprávě o daňové kontrole uvedl zjištění z jednotlivých důkazů a rovněž popsal úvahy, kterými byl veden při jejich hodnocení.
18. Správce daně postupoval způsobem, který daňový řád vyžaduje, a v rámci zjištění z dožádání i z řady provedených důkazů, zejména výpovědí svědků, dostal důkaznímu břemenu ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb o tom, že na předložených fakturách uvedená plnění poskytl žalobkyni deklarovaní dodavatelé, a to v rozsahu a cenách na fakturách uvedených. Nutno přitom zdůraznit, že správce daně nebyl povinen prokázat nepravdivost posuzovaných účetních dokladů, nýbrž pouze své pochyby o jejich věrohodnosti.
19. Důkazní břemeno o tom, že na fakturách deklarované plnění proběhlo tak, jak je v nich uvedeno, se proto přesunulo zpět na žalobkyni a bylo na ní, aby svá tvrzení prokázala předložením dalších důkazních prostředků (srov. rozsudek NSS ze dne 9. 10. 2014, č. j. 9 Afs 48/2013-32. Jími mohla vyvrátit kvalifikovaně vyjádřené a prokázané pochyby správce daně.
20. Žalobkyně sice řadu důkazních prostředků předložila (DVD, katalogy, fotografie, výstřižky z novin, ceníky atp.), avšak správce daně u každého z těchto důkazů zdůvodnil jeho nezpůsobilost předmětné pochybnosti rozptýlit.
21. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí v odst. 38 až 77 znovu podrobně popsal obsah provedených důkazů a na jejich základě učiněná skutková zjištění, přičemž nepřistoupil k paušálnímu hodnocení a pouhému přitakání závěrům správce daně, nýbrž znovu vlastními slovy podrobně popsal, na jakých zjištěních byly pochybnosti o faktickém uskutečnění deklarovaných plnění deklarovanými dodavateli v rozsahu a cenách uvedených na fakturách založeny a která tvrzení žalobkyně byla znevěrohodněna.
22. Krajský soud se po seznámení s obsahem zprávy o daňové kontrole a s žalobou napadeným rozhodnutím ztotožňuje se správními orgány obou stupňů v tom, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, neboť neprokázala, že by společnosti B. C. C. s. r. o., B. C. C. p. s. r. o., B. I. s. r. o. a I. S. s. r. o., které byly uvedeny na předmětných fakturách jako dodavatelé, reklamní služby fakticky uskutečnily. Žalobkyně předložila důkazy, které byly s to toliko prokázat, že k realizaci reklamy na závodních autech došlo, avšak nikoli skutečnost, že se tak stalo v rozsahu a za ceny uvedené na přijatých fakturách a že by tato plnění poskytly dodavatelské společnosti.
23. Žalobkyně doložila smlouvy o reklamních službách uzavřené s dodavateli, kteří vystavili předmětné faktury. Smluvní ujednání o předmětu jsou však ve všech smlouvách neurčitá,

žalobkyně nedoložila některé přílohy smluv a neobjasnila, kdy a jak byla nejasná ujednání smluv upřesněna a jak byly jednotlivé obecné termíny vyloženy a naplněny. Žalobkyně neprokázala, jak a zda vůbec došlo k naplnění smluvního ujednání o tom, že měla dodat poskytovatelům reklamy grafický návrh a logo v potřebném formátu dle dohody. V případě dodavatelských společností panovaly závažné nejasnosti ohledně osob za ně jednajících. V případě společnosti B. C. C. s. r. o. figuroval na smlouvě podpis D. H., který nesouhlasil s podpisovým vzorem v obchodním rejstříku, přičemž tento v době podpisování smlouvy již nebyl jednatelem společnosti, zato měl (na rozdíl od nového jednatele V. H.) dispoziční oprávnění k účtu společnosti. V případě společnosti B. C. C. p. s. r. o. žalobkyně tvrdila, že jednala s R. H., avšak na smlouvě je za zhotovitele uveden D. H., který byl jednatelem i této společnosti do dne 24. 8. 2011. Jelikož byl první závod fakturován dne 6. 8. 2011, musel by být k jednání s žalobkyní Roman Hovorka zmocněn D. H., což nebylo doloženo. Pokud žalobkyně jednala s R. H. i po 24. 8. 2011, musel by být tento zmocněn novým jednatelem M. K., který obdobně jako V. H. neměl dispoziční oprávnění k účtu společnosti, jejímž byl jednatelem. R. H. tvrzené seznamování žalobkyně s M. K. na závodě P. M. R. S. žalobkyně nepotvrdila. V případě společnosti B. I. s. r. o., se rovněž podpis jednatele S. Z. na smlouvě neshodoval s podpisem na podpisových vzorech z obchodního rejstříku, žalobkyně nebyla schopna blíže identifikovat pana B., s nímž měla o uzavření smlouvy a o dalších podrobnostech jednat, ani doložit jeho zmocnění k jednání za společnost. Další závažné nejasnosti, které žalobkyně nijak neobjasnila, panovaly o tom, jakým způsobem dospěly smluvní strany k fakturovaným částkám, když cena za reklamu na závodních automobilech nebyla ve smlouvách přímo ujednána, nebyl doložen žádný ceník, z něhož by tento údaj vyplýval. Žalobkyně nebyla s to uvést žádné podrobnosti předmětných obchodních případů, a to kdy, kde a komu předávala grafické návrhy, kolik jednání proběhlo mezi smluvními partnery, kdy, kde a kým byla předána k podpisu smlouva, zda si dohodnutou realizaci reklamy kontrolovala a jak (když např. společnosti B. I. s. r. o. a I. S. s. r. o. neměly webové stránky, na nichž měly být dle smluvních ujednání umístěny fotografie ze závodů), ani jak vůbec dospěla k tomu, že cena poskytované reklamy je obvyklou tržní cenou. V případě společnosti B. C. C. s. r. o. bylo prokázáno, že reklama nebyla poskytnuta v rozsahu sjednaném ve smlouvě (1 závod namísto 6), v případě společnosti B. C. C. p. s. r. o. nebylo vůbec objasněno, kde a v jaké podobě byla reklama umístěna. U žádné z dodavatelských společností nebylo objasněno, kdo konkrétně vytvořil polepy na automobily a další reklamní předměty, kdo polepy na vozidla umísťoval, konkrétní subdodavatel byl označen pouze v případě společnosti I. S. s. r. o., a to společnost A. I. s. r. o., která odkázala na dalšího subdodavatele a ten zase na dalšího, avšak jednatelka posledního z označených subdodavatelů dodávku nepotvrdila (uvedla, že nikdy žádnou činnost nevyvíjela a že neví, kdo za společnost vystavuje faktury). Významné pochybnosti popsal správce daně i ve vztahu k platbám, které byly činěny na účty, k nimž aktuální jednatele společností neměly dispoziční oprávnění, přičemž došlé částky byly obratem z účtů v hotovosti vybírány.

24. S ohledem na skutečnost, že správce daně žalobkyni se všemi výše uvedenými pochybnostmi seznámil, umožnil jí na ně reagovat a vyvrátit je dalšími důkazy, což však žalobkyně neučinila, ztotožňuje se krajský soud se závěrem žalovaného, že správce daně prokázal ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) d. ř., že o pravdivosti údajů o dodavatelích reklamních služeb, uvedených na předmětných účetních dokladech, jakož i o tom, že reklamní služby byly poskytnuty v rozsahu a cenách uvedených na fakturách, panují závažné pochybnosti. Správce daně tedy zpochybnil základní východisko pro uznatelnost

výdajů jako daňově účinných – prokázání, že se deklarovaná plnění fakticky uskutečnila tvrzeným způsobem. Sdělením těchto pochybností (konkrétně výzvou ze dne 19. 8. 2016, č. j. 1604598/16/3101-61563-802415) přešlo důkazní břemeno zpět na žalobkyni, která byla povinna prokázat, že mezi skutečností a zpochybněnými údaji na dokladech panuje skutečný soulad. Toto důkazní břemeno však žalobkyně neunesla.

25. Žalobkyně v žalobě prakticky všemi žalobními body brojila proti způsobu hodnocení důkazů správcem daně a žalovaným a negovala jejich závěr o unesení důkazního břemene správcem daně stran existence pochybností na straně jedné a o neunesení důkazního břemene žalobkyní na straně druhé.
26. Krajský soud však výše vyložil, že se se závěry žalovaného plně ztotožňuje a popsal skutečnosti, které nebyly žalobkyní v průběhu daňové kontroly ani v odvolacím řízení objasněny, přičemž se jednalo o skutečnosti zcela základní, které bylo třeba objasnit a prokázat, když předmětní dodavatelé vystavili faktury na základě neurčitých smluvních ujednání, které v žádném případě nemohly poskytnout ucelený přehled o faktické stránce deklarovaného plnění, a jednalo se o subjekty nekontaktní, resp. jejich bývalí jednatelé sice uskutečnění plnění potvrzovali, avšak nebyli s to konkrétní okolnosti popsat, popř. byly jimi tvrzené skutečnosti vyvráceny dalšími provedenými důkazy. V podrobnostech soud plně odkazuje na precizní odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný veškeré rozpory a nejasnosti pojmenoval, vzájemně porovnal a vyhodnotil. Požadavky správce daně na prokázání relevantních skutečností nebyly nijak nepřiměřené. Správce daně hodnotil provedené důkazy ve vzájemných souvislostech, posuzoval nejen jednotlivé případy, nýbrž pohlížel na sjednávání reklam žalobkyní komplexně a jeho logickým úvahám, jakož ani úvahám žalovaného nemá krajský soud čeho vytknout.
27. Žalobkyně nebyla správcem daně činěna odpovědnou za prokázání způsobu provedení reklamy dodavateli, na tyto skutečnosti byla tážána pouze z důvodu, že sama na výzvu nepředložila žádné důkazy, které by jakkoli přesvědčivě spojovaly realizaci předmětných reklam s deklarovanými dodavateli a které by doložily, v jakém rozsahu a za jaké ceny byly jednotlivé reklamy poskytnuty. Vyslechnutí svědkové konkrétní fakta neuvedli.
28. Správce daně je povinen přihlížet ke všem okolnostem, které byly v průběhu daňové kontroly zjištěny, bez ohledu na to, zda jde o skutečnosti ve prospěch či v neprospěch daňového subjektu. „*Je přitom nerozhodné, zda jsou tyto okolnosti zjištěny z podání, která vůči správci daně učiní daňový subjekt, rozhodné je pouze to, zda se v průběhu daňového řízení ukáží jako pravdivé*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 9 Afs 50/2007 - 59, č. 2506/2012 Sb. NSS). Správce daně tedy není v daňové kontrole vázán důkazními návrhy daňového subjektu a je oprávněn provést i důkazy daňovým subjektem nenavržené. Námitka proti výslechu svědků H. a L. je tudíž lichá.
29. Stejně tak lichá je i námitka, že reklama byla poskytnuta za obvyklou cenu, neboť výše ceny reklamy nebyla důvodem pro závěr o daňové neznatelnosti výdajů.
30. Žalobkyně v žalobě neoznačila konkrétně důkazy, které neměly být žalovaným provedeny. Krajský soud však k tomuto obecně pojatému žalobnímu bodu uvádí, že D. H. byl vyslechnut jako svědek přímo správcem daně a jeho výpovědi se žalovaný velmi podrobně zabýval v odst. 57 napadeného rozhodnutí. Žalobkyně v odvolání neuvedla, jaké jiné skutečnosti by měl žalovaný zjistit z protokolu o výpovědi tohoto svědka u Finančního úřadu pro Pardubický kraj. S protokolem o výpovědi R. P. se žalovaný vypořádal v odst. 60 napadeného rozhodnutí. Zjištění z webových stránek www.ewrc.cz

žalovaný hodnotil v odst. 48, 50, 52, 53, 54 a 56 napadeného rozhodnutí a žalobkyně neuvedla, jaké další relevantní skutečnosti by na těchto stránkách měly být zjištěny. S důkazním návrhem nájemními smlouvami se žalovaný vypořádal v odst. 72 napadeného rozhodnutí. Konečně analýzou obrátů žalobkyně v jednotlivých zdaňovacích obdobích se žalovaný zabýval v odst. 48 napadeného rozhodnutí. Námitka neprovedení důkazů je proto rovněž lichá.

31. Závěrem se krajský soud ztotožňuje s žalovaným také v závěru, že není povinností správce daně ani žalovaného předeštitat daňovému subjektu příklady důkazů, které by správce daně považoval za dostatečné. Žalobkyni bylo srozumitelně sděleno, že nepředložila žádný důkaz, který by konkrétně prokazoval, že jí reklamu na autech zajistili či poskytli na fakturách deklarovaní dodavatelé a že byla provedena v rozsahu a za ceny na fakturách uvedené. Bylo pak pouze na žalobkyni, aby tuto skutečnost prokázala, a to jakýmikoli důkazními prostředky. To však žalobkyně neučinila.
32. Jelikož neshledal krajský soud žalobní body důvodnými, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
33. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto 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 26. února 2019

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu