



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

žalobce: **A. A. s. r. o., IČO X**
sídlem H. 162/60, X O. – N. S.
zastoupen advokátem JUDr. Petrem Dítě, LL.M.
sídlem Horní náměstí 12/19, 779 00 Olomouc

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

o žalobě na přezkum rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 8. 2017, č. j. 37751/17/5200-11431-711429, 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

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

1. Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 2. 11. 2016, č. j. 1915515/16/3101-51525-804153, doměřil daň z příjmů právnických osob (dále také jen „daň“) za zdaňovací období roku 2011 ve výši 171 000 Kč a současně žalobci vznikla povinnost uhradit penále ve výši 34 200 Kč, a dále žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 2. 11. 2016, č. j. 1915529/16/3101-51525-804153, doměřil daň za zdaňovací období roku 2012 ve výši 171 000 Kč a současně žalobci vznikla povinnost uhradit penále ve výši 34 200 Kč.
2. Doměření daně za zdaňovací období roku 2011 a 2012 bylo výsledkem daňové kontroly zahájené u žalobce správcem daně dne 25. 11. 2013 a ukončené dne 31. 10. 2016. V průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, že žalobce vykázal náklady na pořízení reklamních služeb na automobilových závodech, a to konkrétně za pronájem reklamní plochy na vozidlech specifikovaných pouze jejich tovární značkou, které se účastnily různých automobilových závodů v tuzemsku. V roce 2011 žalobce za reklamní služby uhradil a daňově uplatnil celkem částku 900 000 Kč, z toho částku celkem 300 000 Kč uhradil společnosti B. C. C. s. r. o. a částku celkem 600 000 Kč uhradil společnosti B. C. C. p. s. r. o. V roce 2012 žalobce za reklamní služby uhradil a daňově uplatnil celkem částku 900 000 Kč, z toho částku celkem 300 000 Kč uhradil společnosti B. I. s. r. o. a částku celkem 600 000 Kč uhradil společnosti I. S. s. r. o. Tyto náklady na reklamu žalobce zaúčtoval na stranu „Má dáti“ účtu 518 090 – ostatní služby a daňově je uplatnil. Podle správce daně se však nejedná o daňově uznatelné náklady, protože žalobce nesplnil podmínky daňové účinnosti nákladů podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), jelikož neprokázal faktické přijetí plnění v podobě reklamních služeb od deklarovaného dodavatele v tvrzeném rozsahu, a dále správce daně zpochybnil také efektivitu a ekonomický přínos reklamy pro žalobce. V důsledku neuznání žalobcem daňově uplatněných nákladů došlo ke zvýšení základu daně o uvedené částky a správce daně dodatečnými platebními výměry žalobci doměřil daň za zdaňovací období roku 2011 a roku 2012, jak uvedeno výše.
3. Proti oběma dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, která projednával žalovaný jako odvolací orgán. Žalovaný setrval na závěrech správce daně, odvolání žalobce zamítl a dodatečné platební výměry v celém rozsahu potvrdil.

B. Žaloba

4. Včas podanou žalobou se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného a zrušení dodatečných platebních výměrů vydaných správcem daně. Žalobce nejprve shrnul dosavadní průběh řízení a zopakoval některé argumentační body žalovaného z napadeného rozhodnutí, k nimž se jednotlivě vyjádřil takto:
 - dokladovaná reklama byla skutečně provedena, což žalobce už v odvolání prokázal fotografiemi reklamních polepů na závodních vozidlech.
 - provedená reklama přinesla žalobci zdanitelné příjmy, jelikož v souvislosti s ní uzavřel nové obchodní vztahy se zákazníky a obchodními partnery a reklama sloužila také k udržení existujících příjmů. Ke zvýšení nebo přinejmenším udržení zdanitelných příjmů je nezbytné, aby o sobě dal žalobce vědět, což mohl udělat je prostřednictvím reklamy. Provedená reklama zviditelnila žalobce v motoristickém prostředí a ukázala zákazníkům ekonomickou stabilitu žalobce.

- zvolený způsob reklamy byl odpovídající její ceně a je dostačující, pokud je v rámci reklamy uvedeno logo obsahující název žalobce a odkaz na jeho internetové stránky, jelikož je z loga jasné, jakou činností se žalobce zabývá. Umístění velkého popisu s údaji o žalobci a jím nabízených službách by bylo příliš drahé a nezajistilo by odpovídající ekonomický přínos. Žalobce konstatoval, že umístění samotného loga jako forma reklamy je v oblasti motoristických závodů zcela běžné a osobám pohybujícím se v dané oblasti poskytuje dostatečný přehled, přičemž reklama ve větším rozsahu by s ohledem na běžné ceny reklam v motoristických sportech nebyla ekonomická.
5. Žalobce k prokázání svých vyjádření navrhl provedení důkazů dodatečnými platebními výměry, odvoláními proti dodatečným platebním výměrům, rozhodnutím žalovaného a daňovým spisem.
6. Žalobce dále namítal, že:
- a) Správce daně a žalovaný se mýlí, kdy oba vychází z nesprávného posouzení věci, jelikož žalobce jednoznačně prokázal, že dokladovaná reklama skutečně byla provedena a realizována a že za realizovanou reklamu dodavatelům řádně uhradil dokladované částky včetně daně z přidané hodnoty a vznikl mu proto nárok na odpočet daně z přidané hodnoty a daňově uznatelný náklad. Dále žalobce dodal, že daňový doklad tvoří spolehlivou auditní stopu a zdokumentovaný tok plnění, které žalobce prokázal tím, že správci daně předložil veškeré související informace, doklady a dokumenty od počátku transakce. Podle žalobce není možné klást k jeho tíži, že správce daně nebyl schopen kontaktovat dodavatele reklamy a nedohledal, zda dodavatelé reklamy poskytnou zdánlivé plnění v podobě reklamy, jak žalobce deklaroval.
- b) Správce daně a žalovaný nepostupovali v souladu s § 8 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), jelikož nesprávně posoudili a zhodnotili žalobcem předložené důkazy a v důsledku toho jsou napadená rozhodnutí vedena nekomplexním pohledem na rozhodné skutečnosti v jejich vzájemných souvislostech, což v konečném důsledku vedlo k přijetí nesprávných závěrů v daňovém řízení. Dále správce daně a žalovaný nevycházeli ze skutečného obsahu právního jednání žalobce, což vedlo k přijetí nesprávných závěrů v daňovém řízení. S odkazem na § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní“) a zde zakotvenou zásadu volného hodnocení důkazů pak má žalobce za to, že hodnocení důkazů musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, při kterém budou veškeré důkazy posouzeny jednotlivě a zároveň ve vzájemné souvislosti a taková úvaha musí být přezkoumatelným způsobem vyjádřena v konečném rozhodnutí.
7. K prokázání těchto tvrzení žalobce navrhl provedení důkazů daňovým spisem, výsledkem žalobce a výsledkem dodavatelů reklamy.

C. Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě shrnul dosavadní průběh řízení, žalobní námitky a vymezení předmětu sporu. K námitkám žalobce odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, přičemž k některým námitkám se vyjádřil podrobněji a odkázal na příslušnou judikaturu Nejvyššího správního soudu. Poukázal na podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů ohledně daňově účinného výdaje, o jejichž splnění měl správce daně pochybnosti, které se žalobci v daňovém řízení nepodařilo vyvrátit. Správce daně

totiž zjistil nekonkrétnost a nejasnost předložených smluv, nejasnost obchodních jednání, způsobu zadávání a provedení reklamy, absenci kontroly plnění a přínosu reklamy, neurčitost a rozpory ve výpovědích svědků a žalobce a nekontaktnost a nedůvěryhodnost deklarovaných dodavatelů. Správce daně se proto nemohl spokojit pouze s tím, že reklama byla fakticky provedena umístěním na závodní automobily a že žalobce uhradil cenu reklamy na účty uvedené ve smlouvách. Nebylo totiž zjištěno, jak měla samotná realizace s dodavatelem probíhat a zda protiplnění v podobě reklamy poskytl opravdu deklarovaní dodavatelé; navíc v kontextu skutečnosti, že uhrazené částky byly po připsání na účet deklarovaných dodavatelů v hotovosti vybrány a jednatele některých společností vůbec neměli dispoziční práva k účtům. Žalovaný pak zdůraznil, že pro prokázání skutečného vynaložení výdaje daňově uznatelným způsobem je nezbytné objasnit skutečného dodavatele reklamy, přičemž v případě pochybností správce daně je důkazní břemeno na žalobci. Žalobce ale důkazní břemeno neunesl, jelikož nepředložil důkazní prostředky, které by vytvořily jednoznačný a důvěryhodný obraz o deklarovaných obchodních vztazích a neprokázal tak skutečné poskytnutí reklamních služeb deklarovanými dodavateli. Daňový doklad samotný pak podle žalovaného nepostačuje k prokázání uskutečnění daňově uznatelných výdajů, pokud to nedosvědčují i jiné skutečnosti. K hodnocení důkazů žalovaný uvedl, že z napadeného rozhodnutí zcela jasně vyplývá, že se zabýval všemi navrženými důkazy a přihlédl ke všemu, co v řízení vyšlo najevo. K námitce žalobce, že v daňovém řízení nebylo vycházeno ze skutečného obsahu právního jednání, žalovaný uvedl, že žalobce neuvádí, v čem přesně spočívá porušení zásady materiální pravdy, proto se k námitce nelze vyjádřit. Žalovaný shrnul, že v napadeném rozhodnutí podrobně popsal skutková zjištění, rozebral relevantní právní úpravu a učinil závěr, který má oporu v právních předpisech a ve spise.

D. Posouzení věci krajským soudem

9. 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.).
10. Mezi účastníky je nesporné, že v případě žalobce byla reklama realizována (viz bod 29 rozhodnutí ve vztahu ke společnosti B. C. C. s. r. o., bod 38 rozhodnutí ve vztahu ke společnosti B. C. C. plus s. r. o., bod 47 rozhodnutí ve vztahu ke společnosti B. I. s. r. o., bod 56 rozhodnutí ve vztahu ke společnosti I. S. s. r. o. a obecná zmínka v bodě 70 rozhodnutí) a že žalobce uhradil příslušné částky na účet předmětných společností. Sporné mezi účastníky je, zda žalobce prokázal, že výdaje na reklamu, které vynaložil, jsou výdaji dle § 24 zákona o daních z příjmů. Žalobce se domnívá, že skutečnosti jím prokázané jsou dostatečné, žalovaný, že nikoliv. Žalovaný má za to, že nebylo prokázáno, že reklama byla provedena v souladu se smlouvami jako dostatečné protiplnění za poskytnutou cenu následně uplatněnou jako daňově uznatelný náklad, a že byla reklama provedena skutečně tím subjektem, se kterým byla smlouva o provedení reklamy uzavřena, a kterému byla na základě daňového dokladu uhrazena cena reklamy. Těmito spornými skutečnostmi se žalovaný detailně zabýval v napadeném rozhodnutí (body 23 až 58 rozhodnutí, dále body 59 a 61 až 66 rozhodnutí a body 70 až 74 rozhodnutí).

11. Podle ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů 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.
12. 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).
13. Podle ustanovení § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, (dále jen „daňový řád“), 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. nálezy 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). Žalobce toto své břemeno unesl, když po zahájení daňové kontroly předložil správci daně příslušné faktury a smlouvy o poskytnutí reklamy.
14. 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 zákona o daních z příjmů, 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 prokázano, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006 č. j. 5 Afs 40/2005-72).
15. K argumentu žalobce, že daňový doklad tvoří spolehlivou auditní stopu a zdokumentovaný tok plnění, které žalobce prokázal tím, že správci daně předložil veškeré související informace, doklady a dokumenty od počátku transakce, tak krajský soud uvádí, že 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 13 a 16 rozhodnutí ve spojení s hodnocením konkrétních transakcí pod body 23 až 58 rozhodnutí).

16. Žalovaný v dané věci tudíž nepochybil, když se nespokojil s tím, že reklama byla pro žalobce fakticky provedena (což, jak uvedeno výše v odst. 10, je mezi účastníky nesporné), a že na účet předmětných smluvních partnerů žalobce byly uhrazeny určité finanční částky, ovšem za podezřelých okolností (k podezřelým okolnostem viz níže). Postup žalovaného (resp. správce daně) snažit se určit konkrétní osoby poskytovatele reklamy byl správný, neboť objasnění dodavatele reklamy je důležitou okolností při prokazování, že výdaj byl skutečně vynaložen způsobem daňově uznatelným.
17. 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 žalobce 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 byt 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.
18. 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 náleze Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002 sp. zn. II. ÚS 232/02).
19. V předmětné věci existovaly důvodné pochybnosti o věrohodnosti žalobcem předložených faktur, na které žalovaný i správce daně v odůvodnění svých rozhodnutí podrobně poukázali (obecnost uzavřených smluv, nestandardní výběry z účtů společností nekontaktnost společností a jejich jednatelů, nevyvíjení činnosti těmito společnostmi, virtuálnost sídel, neplnění si daňových povinností, pochybnosti ohledně podpisů statutárních zástupců smluvních stran, nejasnosti ve výpovědích svědků, bývalých jednatelů společností – D. H., R. H., a jejich nekonkrétnost, nekontaktnost bývalého jednatele společnosti B. S. Z., popření výkonu jakékoliv činnosti ze strany tvrzeného

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

subdodavatele B. L. CZ, který měl dle sdělení jednatele společnosti I. S. 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 žalobce. Správce daně proto své důkazní břemeno podle ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu unesl a své pochybnosti sdělil žalobci ve výzvě ze dne 29. 2. 2016 a zejména ve výzvě ze dne 24. 8. 2016, jimiž vyzval žalobce ke sdělení a doložení konkrétních skutečností, čímž přenesl důkazní břemeno v souladu s ustanovením § 92 odst. 4 daňového řádu zpět na žalobce.

20. 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 zákona o daních z příjmů. 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).
21. Tak se však v tomto případě nestalo, a jak již soud uvedl, žalobce důvodné pochybnosti správce daně nevyvrátil, když jeho reakce na výzvy správce daně byly jen obecné a správcem daně vymezené rozpory nevyvracející. Ve vyjádření ze dne 30. 3. 2016 žalobce zaslal odpovědi na konkrétní otázky správce daně (celkem 77 otázek), ke kterým správce daně požadoval také doložení tvrzených skutečností, avšak odpovědi žalobce jsou jen velmi stručné a obecné a žalobce nenavrl žádné důkazy k prokázání skutečností. Ve vyjádření ze dne 5. 9. 2016, které bylo reakcí na konkrétní výzvu k prokázání skutečností ze dne 24. 8. 2016, obecně uvedl důvody objednání reklamy, taktéž obecně uvedl přínos reklamy a konstatoval dlouhou dobu od uskutečnění reklamy; nereagoval však na konkrétní dotazy správce daně (celkem 31 dotazů a obsáhlé odůvodnění) uvedením konkrétních skutečností nebo označením důkazů. Ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 21. 10. 2016 žalobce vyjádřil nesouhlas se závěry kontroly a opět obecně uvedl důvody a přínos reklamy bez uvedení konkrétních skutečností a důkazů. V průběhu řízení se pak žalobce neúčastnil výslechu svědků a nevyužil tak možnosti přispět k objasnění skutečného stavu věci konfrontací svědků a kladením otázek svědkům. V odvoláních proti dodatečným platebním výměrům žalobce znovu uvedl obecná tvrzení o důvodech a přínosu reklamy a zdůraznil její uskutečnění, ale například se vůbec nezabýval zásadním argumentem správce daně, že nebylo prokázáno uskutečnění reklamy tvrzenými dodavateli a ve sjednaném rozsahu. Lze shrnout, že žalobce vyvinul jen velmi malou snahu přispět k objasnění skutečného stavu věci tvrzením relevantních skutečností a navrhováním důkazů a nijak konkrétně nereagoval na hlavní argumenty správce daně ohledně nemožnosti uplatnění

daňového zvýhodnění a nevyvrátil tak pochybnosti správce daně, když neprokázal, že uplatňovaný daňový náklad byl vynaložen deklarovaným způsobem.

22. Nadto z obsahu žaloby vyplývá (žalobní bod 1), že žalobce považuje za dostatečné pro prokázání daňově uznatelného výdaje pouze to, že reklama byla provedena a žalobce za ni zaplatil. 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 zákona o daních z příjmů a tyto splněny nebyly, jelikož nebylo prokázáno ani poskytnutí dostatečného protiplnění ani uskutečnění reklamy deklarovanými dodavateli.
23. 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. V předmětném případě však navíc nelze odhlédnout od podezřelých okolností úhrady za reklamu, když v průběhu daňového řízení bylo zjištěno, že částky uhrazené na účty tvrzených dodavatelů reklamy byly v krátkém časovém sledu z účtů hotovosti vybírány a jednatele některých tvrzených dodavatelů vůbec neměli k účtům dispoziční oprávnění (viz bod 77 rozhodnutí žalovaného). Také tato námitka žalobce tak nemůže obstát.
24. K námitce, že není možné klást k tíži žalobce, že správce daně nebyl schopen kontaktovat dodavatele reklamy a nedohledal, zda dodavatelé reklamy poskytli zdanitelné plnění v podobě reklamy, jak žalobce deklaroval, krajský soud uvádí, že nekontaktnost obchodních partnerů žalobce sama o sobě k tíži žalobce skutečně nemůže být. Ovšem v konkrétní řešené věci měl správce daně důvodné pochybnosti o uskutečnění tvrzených obchodních transakcí, k čemuž přirozeně přispěla i nekontaktnost dodavatelů reklamy, na niž vynaložené výdaje byly základem pro uplatnění daňově uznatelného nákladu, a bylo pak na žalobci, aby unesl důkazní břemeno k prokázání tvrzených skutečností. To žalobce neunesl, když uváděl jen obecná tvrzení, přičemž v důsledku nemožnosti kontaktovat dodavatele reklamy se tyto skutečnosti nepodařilo ověřit ani správci daně.
25. Z obsahu spisu i z odůvodnění rozhodnutí správce daně a žalovaného, je patrné, že žalobcem předložené důkazní prostředky pro jejich vzájemnou nesoudržnost a částečnou nevěrohodnost nemohly vyvrátit pochybnosti daňových orgánů o tom, že reklama pro žalobce 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 žalobce na něm ležící důkazní břemeno v daňovém řízení neunesl, neboť neprokázal, že došlo k uskutečnění plnění deklarovanými společnostmi, resp. neprokázal samotnou existenci obchodního vztahu mezi těmito společnostmi a žalobcem, a nelze tak spolehlivě usoudit, že částky zaslané žalobcem na účet těchto společností představovaly výdaje na reklamu, tedy na dosažení, zajištění a udržení

zdanitelných příjmů. Za této situace nebylo možné uznat žalobcem tvrzené výdaje na reklamu coby výdaje vynaložené v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

26. S ohledem na výše uvedené krajský soud nepřisvědčil námitce a) žalobce neboť správce daně učinil správný závěr o pochybnostech ohledně subjektů, které měly reklamu realizovat, a byl tak správný jeho následný postup v podobě výzvy k prokázání žalobcem tvrzených skutečností a ke zjištění uceleného skutkového stavu. Pouhá skutečnost, že reklama byla realizována a žalobce za ni zaplatil, nestačí ke vzniku nároku na uznání tvrzených výdajů na reklamu za výdaje vynaložené v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
27. Žalobcem navržené důkazy (výslech žalobce a dodavatelů reklamy) krajský soud neprovedl. Pokud jde o výslech žalobce, ten měl právo vyjádřit se ke skutečnostem ve správním řízení a jeho vyjádření podávaná na výzvu správce daně byla vesměs obecného charakteru a nepřispěla k objasnění věci, přičemž totéž lze uvést o obsahu odvolání a žaloby. Co se týče výslechu dodavatelů reklamy, jakožto svědků, pak v řízení o daňové kontrole se o tyto výsledky pokusil či je provedl správce daně a dožádaný správce daně v zahraničí, avšak nepodařilo se vyslechnout všechny osoby jednající za deklarované dodavatele z důvodu jejich nekontaktnosti. Správci daně se podařilo vyslechnout P. L., jezdce jednoho ze závodních automobilů za závodní tým B. C. C.; D. H., bývalého jednatele společnosti B. C. C. s. r. o. a B. C. C. p. s. r. o.; R. P., bývalého jednatele společnosti I. S. s. r. o. (přičemž tato společnost se v průběhu kontroly stala nekontaktní); nepodařilo se pak vyslechnout S. Z., bývalého jednatele a společníka společnosti B. I. s. r. o.; ani (jméno neznámé) B., jehož funkce není známa a kterého zmiňoval svědek P. L. Žalobce se k výslechu svědků i přes vyrozumění nedostavil a nevyužil tak svých procesních práv. Krajský soud považuje dokazování provedené správcem daně a žalovaným za dostatečné, neshledal důvod pro doplnění dokazování či opakování důkazů, proto žádný z navrhovaných důkazů neprovedl.
28. K námitce b) týkající se porušení zásady volného hodnocení důkazů krajský soud konstatuje, že ani tato námitka není důvodná, neboť smyslem provedení dokazování v projednávané věci nebylo učinění skutkového závěru, podle něhož deklarované společnosti plnění neuskutečnily, ale toliko zjištění, že jsou o uskutečnění plnění uvedenými společnostmi pochybnosti. Jak uvedeno výše, v daném případě jsou pochybnosti správce daně s ohledem na předložené důkazní prostředky (viz odst. 19 rozsudku) jejich vzájemnou nesoudržnost a částečnou nevěrohodnost důvodné, neboť jednotlivé listiny a výpovědi svědků mezi sebou nekorespondují a neposkytují jednotný a ucelený obraz o průběhu celé transakce a založily tak oprávněně pochybnosti daňových orgánů o tom, zda reklama pro žalobce byla uskutečněna tak, jak je uvedeno v předložených fakturách a smlouvách. Krajský soud na tomto závěru neshledal nic nesprávného. Pokud se žalobce dovolával § 2 odst. 3 zákona o správě daní, k tomu krajský soud toliko uvádí, že zákon o správě daní pozbyl účinnosti ke dni 1. 1. 2011, v době uskutečnění předmětných plnění, daňové kontroly i rozhodování správce daně tak již byl zrušen a na žalobce se nevztahoval. Tato námitka tak není důvodná.
29. K poněkud nejasné a obecné námitce žalobce, že správce daně a žalovaný nevycházeli ze skutečného obsahu právního jednání žalobce, což vedlo k přijetí nesprávných závěrů v daňovém řízení, krajský soud uvádí, že v daňovém řízení správce daně nehodnotí soukromoprávní rovinu právního jednání, ale hodnotí, zda uplatněný náklad naplňuje zákonné podmínky daňové uznatelnosti. Není tedy rozhodné, o jaký typ smluvního

vztahu se mezi žalobcem a jeho obchodními partnery jednalo, ale důležité je, zda uplatněné výdaje byly ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů skutečně vynaloženy v souvislosti se získáváním nebo udržením zdanitelných příjmů, zda byly vynaloženy vůči skutečnému dodavateli zboží nebo služby za ekvivalentní protiplnění. Námitka obsahu právního jednání není v tomto případě relevantní, může mít vliv jen na soukromoprávní aspekty případu. Pokud námitka žalobce směřovala spíše k zásadě materiální pravdy v souvislosti s poskytnutím reklamy jiným než tvrzeným subjektem, tak tyto skutečnosti měl žalobce možnost v průběhu řízení prokázat a důkazní břemeno tížilo jeho, ale žalobce důkazní břemeno neunesl a negativní důsledek neunesení důkazního břemena jde také k tíži právě jemu.

E. Závěr a náhrada nákladů řízení

30. Krajský soud proto shodně se žalovaným a veškerou výše uvedenou judikaturou uzavírá, že žalobce na něm ležící důkazní břemeno v daňovém řízení neunesl, neboť konkrétně vymezené pochybnosti správce daně nevyvrátil a neprokázal, že došlo k uskutečnění plnění deklarovanou společností, resp. neprokázal samotnou existenci obchodního vztahu mezi touto společností a žalobcem. Za této situace nebylo možné uznat tvrzené výdaje za poskytnutí reklamních služeb za výdaje daňově uznatelné ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
31. Na základě výše uvedeného krajský soud v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu jako nedůvodnou zamítl.
32. 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 23. ledna 2019

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