



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: **S. s. r. o., IČO X**
sídlem P. 251, X P.
zastoupené advokátem JUDr. Petrem Ritterem
sídlem Riegrova 12, Olomouc

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 7. 2017, č. j. 31114/17/5200-11431-712136, 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 domáhá přezkoumání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“) ze dne 14. 7. 2017, č. j. 31114/17/5200-11431-712136, kterým byla zamítnuta odvolání žalobkyně a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 25. 10. 2016 č. j. 1868043/16/3105-52522-806246 a č. j. 1868156/16/3105-52522-806246,

dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob, jimiž byla žalobkyni doměřena daň za zdaňovací období roku 2011 vyšší o částku 419.900 Kč a penále ve výši 83.980 Kč a za zdaňovací období roku 2012 vyšší o částku 171.000 Kč a penále ve výši 34.200 Kč, neboť dle závěru správce daně a žalovaného žalobkyně neunesla důkazní břemeno a neprokázala tak naplnění podmínek zakotvených v ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), když neprokázala vynaložení nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů v souvislosti s deklarovanými přijatými plněními týkajícími se reklamních služeb na automobilových závodech a tyto výdaje tak nebyly uznány za oprávněné.

2. Žalobkyně s napadeným rozhodnutím nesouhlasí a namítá, že je nezákonné. Nezákonnost spatřuje v tom, že žalovaný potvrdil správnost postupu prvoinstančního správce daně, který svá doměření zdůvodnil tak, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno tím, že nevyvrátila jeho pochybnosti o tom, zda vynaložené náklady za zjištěné realizované reklamní služby byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Postup a rozhodnutí správce daně považuje za ústavně nesouladné nejen v otázce hodnocení důkazů, ale i v uplatňování dalších pravomocí. Žalobkyně vymezuje následující žalobní body:
 - a. nemůže být rozhodné, zda smluvní partner žalobkyně své závazky (či jejich část) plnil osobně nebo prostřednictvím třetích osob, když k realizaci reklamy došlo, a to v souladu s vůlí (přáním) žalobkyně, kterou zajímal výsledek (tj. polepení vozidel); polepená vozidla se pak mj. objevila v televizním vysílání i na internetu v rámci sportovního zpravodajství;
 - b. obsáhla citace judikatury, kterou provedl žalovaný v bodech 14, 17, 18 a 19, se týká jiné situace, kdy účetní doklady jsou bezvadné, avšak správce daně má pochybnosti o provedení protiplnění (realizaci reklamy). Ve věci žalobkyně není o poskytnutí protiplnění pochyb. Správce daně se proto dopustil nezákonné libovůle v hodnocení důkazů, když pochybnosti o tom, který konkrétní subjekt provedl reklamu, promítnul do závěrů, že nebyl prokázán náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů;
 - c. výtku, že žalobkyně nevěnovala dostatečnou pozornost výběru poskytovatele reklamních služeb tak, aby si zajistila racionálně nejvýhodnějšího a nejspolehlivějšího smluvního partnera, vybočuje z pravomocí, jež zákony správci daně poskytují. Správce daně nemá pravomoc daňovým subjektům tímto způsobem diktovat, jakému smluvnímu partneru se ještě mohou zavázat a jakému již ne;
 - d. pochybnosti správce daně, že předmětná reklama byla jednáním sloužícím k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, je nedůvodné. V nejobecnější rovině totiž platí, že reklama je jednáním sloužícím k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a v předmětné věci se nejednalo o reklamu jakkoliv se vymykající z obecného rámce reklamy;
 - e. závěr, že předmětná reklama není daňově účinný náklad, je absurdní a nemůže v konfrontaci s důkazy obsaženými ve spise obstát, neboť reklama byla provedena, žalobkyně za ni zaplatila a současně nebylo prokázáno, že by stejnou reklamu obdržela zdarma.

3. Žalovaný uvádí, že s žalobou nesouhlasí, má za to, že v daném případě bylo postupováno zcela v souladu se zákonem, nedošlo k vydání nezákonného rozhodnutí, a proto navrhuje, aby žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta. Žalovaný podotýká, že se žalobní body ve větší části obsahově kryjí s odvolacími námitkami podanými v rámci odvolacího řízení proti rozhodnutí správce daně, a proto v podrobnostech odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí a obsah spisového materiálu, ze kterého je zřejmé, že správní orgán postupoval v souladu se zákonem. Žalobkyně měla v případě pochybností povinnost prokázat, že výdaj zanesený do účetnictví a následně do daňového přiznání skutečně vynaložila, a to tím způsobem, jakým deklarovala na příslušném daňovém dokladu. Správce daně pochybnosti vyjádřil ve dvou výzvách, přičemž označil konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotil předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jednalo se o nekonkrétnost a nejasnost smluv předložených žalobkyní, nejasnost obchodních jednání, způsobu zadávání a provedení reklamy, absence kontroly plnění a přínosu reklamy, neurčitost a rozpory ve výpovědích jednotlivých svědků a vyjádření žalobkyně a nekontaktnost a nedůvěryhodnost deklarovaných dodavatelů. Žalovaný připouští, že není zcela rozhodující, zda deklarované plnění poskytl právě subjekt uvedený jako dodavatel na účetním dokladu, přesto však není možné na určení konkrétního poskytovatele plnění rezignovat. Správce daně se nemohl spokojit pouze s tím, že reklama byla pro žalobkyni fakticky provedena a že na účet společností, které byly ve smlouvách o provedení reklamy s jednotlivými zhotoviteli uvedeny jako čísla účtů těchto zhotovitelů, byly poskytnuty úhrady částek. Uvedené totiž není v kontextu se zjištěnými skutečnostmi, neboť nebylo zjištěno, jak vůbec měla spolupráce smluvních partnerů a samotná realizace reklamy probíhat. Žalobkyně prokázala pouze provedení plateb, nikoliv však skutečnost, že jí zhotovitelé za tato peněžitá plnění poskytli protiplnění. Samotná úhrada faktur za reklamu byla nestandardní, neboť částky připisované na účet poskytovatelům reklamy byly následně v krátkém časovém sledu v hotovosti vybírány. Další nestandardní skutečností je, že jednatele dvou ze smluvních partnerů vůbec neměli dispoziční právo k účtům předmětných obchodních společností. Objasnění dodavatele reklamy je důležitou okolností při prokazování, že výdaj byl skutečně vynaložen způsobem daňově uznatelným. Jelikož nebylo zjištěno, jaký konkrétní subjekt veškeré práce související s reklamou provedl, nebylo tak prokázáno, že předmětné plnění provedl skutečně deklarovaný dodavatel. Nelze se proto spokojit s tvrzením, že reklama byla provedena a bylo za ni zapláceno. 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. Správci daně vznikly pochybnosti, zda dané reklamy fakticky provedli deklarovaní dodavatelé, a vydal výzvy k prokázání skutečností, kterými by žalobkyně unesla své důkazní břemeno; k tomu však nedošlo. Ani důvody, pro něž si žalobkyně vybrala dané dodavatele, nepovažuje za kritéria zajišťující výběr racionálně nejvýhodnějšího a nejspolehlivějšího smluvního partnera, což tedy vede k další pochybnosti o deklarovaných obchodních vztazích, a proto nelze přisvědčit, že by takto někdo žalobkyni diktoval, jakého smluvního partnera si má pro své obchodní vztahy vybírat. Rovněž se nelze ztotožnit s tvrzením, že žalovaný požadoval po žalobkyni výběr smluvního partnera výlučně na základě ceny – požadavek směřoval k prokázání žalobkyní tvrzených skutečností, a tak i uceleného skutkového stavu. Žalobkyně byla tedy povinna prokázat, že fakticky obdržela v rozhodném období předmětnou reklamu, že ta byla výsledkem konkrétního smluvního vztahu, že detaily realizace zakázky proběhly podle uzavřených smluv, že reklama byla na závodních vozech

umístěna v požadované kvalitě, na požadovaných závodních vozidlech a závodech a že daná reklama je výsledkem činnosti tvrzených dodavatelů. Žalobkyně však neunesla své důkazní břemeno, neboť nepředložila takové důkazní prostředky, které by vytvořily jednoznačný a důvěryhodný obraz o deklarovaných obchodních vztazích, a neprokázala tak faktické poskytnutí reklamních služeb deklarovanými dodavateli.

4. 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.).
5. Mezi účastníky je nesporné, že v případě žalobkyně byla reklama realizována a že žalobkyně uhradila příslušné částky na účet předmětných společností. Sporné mezi účastníky je, zda je povinností žalobkyně prokázat, že tyto výdaje učinila způsobem, který deklarovala na příslušných fakturách a smlouvách. Žalobkyně je toho názoru (viz žalobní body a, b, e), že není rozhodné, zda dodavatelem byla osoba uvedená na dokladech, ale zda byl předmětný výdaj fakticky realizován, přičemž reklamu nevymykající se z obecného rámce reklamy považuje bez dalšího za výdaj dle § 24 zákona o daních z příjmů (žalobní bod d).
6. 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.
7. 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 zanechá 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, všechny rozsudky jsou dostupné na www.nssoud.cz).
8. 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). Žalobkyně toto své břemeno unesla, když po zahájení daňové kontroly předložila správci daně příslušné faktury a smlouvy o poskytnutí reklamy.
9. 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 prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006 č. j. 5 Afs 40/2005-72).

10. Žalovaný v dané věci nepochybil, když se nespokojil s tím, že reklama byla pro žalobkyni fakticky provedena a na účet předmětných smluvních partnerů žalobkyně 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. Námitky žalobkyně výše označené písmeny a) a b) tedy krajský soud neshledal důvodnými, neboť správce daně postupoval správně, když se snažil objasnit skutečného dodavatele reklamy, přičemž jeho postup byl v souladu s ustálenou judikaturou (viz výše).
11. 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 nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002 sp. zn. II. ÚS 232/02).
12. V předmětné věci existovaly důvodné pochybnosti o věrohodnosti žalobkyní předložených faktur, na které žalovaný i správce daně v odůvodnění svých rozhodnutí podrobně poukázali (obecnost reklamních smluv, nedodání příloh ke smlouvám, pochybnosti ohledně podpisů statutárních zástupců smluvních stran, svědecká výpověď P. L., svědecká výpověď D. H., nekontaktnost pana Z., nemožnost identifikace tvrzeného pana B., popření výkonu jakékoliv činnosti ze strany tvrzeného subdodavatele B. L. CZ, absence kontroly plnění a přínosu reklamy apod.). 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 4. 3. 2016 a 25. 8. 2016, čímž přenesl důkazní břemeno v souladu s ustanovením § 92 odst. 4 daňového řádu zpět na žalobkyni.
13. 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).

14. Tak se však v tomto případě nestalo, a jak již soud uvedl, žalobkyně důvodné pochybnosti správce daně nevyvrátila. Nadto z obsahu žaloby vyplývá, že žalobkyně považuje za dostatečné pro prokázání daňově uznatelného výdaje to, že reklama byla provedena a žalobkyně za ni zaplatila. Tento názor je však, jak popsáno výše, mylný.
15. 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). Žalobkyni tedy lze dát za pravdu, že v obecné rovině není rozhodující, zda deklarované plnění poskytl právě subjekt uvedený jako dodavatel na účetním dokladu, avšak na určení konkrétního poskytovatele plnění není možné rezignovat, jak správně uvedl žalovaný.
16. Tento závěr je platný i pro případ poskytnutí reklamy, kterou žalobkyně mylně považuje bez dalšího za jednání sloužící k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (viz žalobní bod d), což ostatně vyplývá i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2017, č. j. 10 Afs 235/2015-72, jenž se zabýval totožnou situací jako je situace žalobkyně v nyní posuzovaném případě, a sice uznatelností nákladů žalobkyně na reklamu umístěnou na závodním voze v případě, kdy žalobkyně neprokázala, že toto plnění bylo fakticky uskutečněno deklarovanou společností, resp. že bylo uskutečněno žalobkyní 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.
17. 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 deklarovanou

společností, resp. neprokázala samotnou existenci obchodního vztahu mezi touto společností a žalobkyní, a nelze tak spolehlivě usoudit, že částky zaslané žalobkyní na účet této společnosti 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 zákona o daních z příjmů.

18. S ohledem na výše uvedené krajský soud nepřisvědčil námitkám žalobkyně výše označeným pod písmeny c) a d), neboť jak pochybnosti vztahující se k požadavkům na výběr poskytovatele reklamy, tak námitky směřující k pochybnostem o účelnosti reklamy spolu s dalšími okolnostmi oprávněně odůvodňovaly pochybnosti správce daně a jeho následný postup v podobě výzvy k prokázání žalobkyní tvrzených skutečností a ke zjištění uceleného skutkového stavu.
19. Na základě výše uvedeného krajský soud v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu jako nedůvodnou zamítl.
20. 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 12. prosince 2018

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