



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobkyně: **K. B.**
zastoupená korporací UNTAX, s.r.o.
sídlem U Továren 256/14, 102 00 Praha 10

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 6. 2016, č. j. 22644/16/5200-10421-711811,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně napadla žalobou dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v záhlaví specifikované rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl její odvolání proti rozhodnutí (dodatečnému platebnímu výměru) Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 28. 4. 2015, č. j. 875924/15/2701-50521-606227. Správce daně doměřil žalobkyni daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období od 1. 10. 2009 do 30. 9. 2010 (hospodářský rok) ve

výši 849 150 Kč, zároveň žalobkyni uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 169 830 Kč.

2. Finanční orgány dospěly k závěru, že žalobkyně neoprávněně uplatňovala výdaje v celkové výši 5 661 005 Kč. Konkrétně se jednalo o: 1) výdaj ve výši 24 000 Kč, uplatněný dle zaúčtovaného dokladu, na němž byla jako dodavatel uvedena společnost JSS INVESTIČNÍ s.r.o. (dále jen „JSS INVESTIČNÍ“), s deklarovaným předmětem plnění spočívajícím v umístění reklamy na automobilech; 2) celkový výdaj ve výši 773 370 Kč, deklarovaný dodavatel společnost MACIBO spol. s r.o. (dále jen „MACIBO“), za výrobu a dodání letáků, pomocných stavebních prací, stavebních prací, úklidových prací, dodání skladových regálů a čištění oken; 3) celkový výdaj ve výši 165 000 Kč, deklarovaný dodavatel MACIBO za reklamu umístěnou na firemních vozidlech a vozidlech zaměstnanců; 4) celkový výdaj ve výši 67 200 Kč, deklarovaný dodavatel MACIBO za čištění vozů; 5) výdaj ve výši 81 530 Kč, deklarovaný dodavatel MACIBO za zprostředkování prodeje zboží; 6) celkový výdaj ve výši 157 320 Kč, deklarovaný dodavatel MACIBO za přebalování a polep zboží; 7) celkový výdaj ve výši 4 392 585 Kč, deklarovaný dodavatel společnost Media Art Production LLC, 2710 Thomas Avenue, Cheyenne, Wyoming 82001, USA, ID 2006-00521430 (dále jen „Media Art“), za reklamní činnost. Podle finančních orgánů žalobkyně neprokázala, že tyto výdaje vynaložila na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).
3. Žalobkyně podanou žalobou nezpochybňuje doměření daně za služby uvedené výše pod body 1), 3) a 5) - reklamní prezentace na vozidlech společností JSS INVESTIČNÍ a MACIBO a zprostředkování prodeje zboží společností MACIBO. Konstatovala, že se dostala („*nikoli vlastní vinou*“) do důkazní nouze a že není schopna prokázat poskytnutí služeb v uvedeném rozsahu. Nesouhlasí však se zvýšením základu daně z příjmů fyzických osob neuznáním výdajů uvedených výše pod body 2), 4), 6) a 7) - výroba a dodání letáků, pomocné stavební práce, stavební práce, úklidové práce, dodání skladových regálů, čištění oken, čištění vozidel, přebalování a polep zboží, vše poskytnuto společností MACIBO, a reklamní činnost poskytnutá společností Media Art.

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

4. Ve vztahu k výdajům uvedeným výše pod body 2), 4), 6) - tj. výdajům za výrobu a dodání letáků, pomocné stavební práce, stavební práce, úklidové práce, dodání skladových regálů, čištění oken, čištění vozidel, přebalování a polep zboží - žalobkyně uvedla následující. Finanční orgány neuznaly dané výdaje, neboť žalobkyně dle jejich názoru dostatečně neprokázala, že plnění poskytla právě společnost MACIBO a že finanční prostředky byly vyplaceny této společnosti. V daňovém řízení však by prokázáno, že žalobkyně částky 773 370 Kč, 67 200 Kč a 157 320 Kč vyplatila panu J. M. (tedy výdaje uskutečnila). Zároveň bylo v řízení prokázáno a žalovaný to ani nijak nezpochybňuje, že plnění bylo v uvedeném rozsahu poskytnuto. S tím plně konvenuje i závěr žalovaného vyslovený v rozhodnutí týkajícím se doměření daně z přidané hodnoty žalobkyni za zdaňovací období prosinec 2009, podle kterého dodané zboží (letáky a regály) a poskytnuté služby (stavební, pomocné stavební a úklidové práce) byly žalobkyní použity k uskutečňování její ekonomické činnosti. S ohledem na

právní názor uvedený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009 – 111, je nezbytné všechny tyto výdaje, které žalobkyně prokazatelně uskutečnila, navíc na dosažení, zajištění a udržení svých zdanitelných příjmů (totéž co k uskutečňování své vlastní ekonomické činnosti), uznat jako výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Pro posouzení toho, zda vynaložené výdaje jsou výdaji ve smyslu § 24 odst. 1 uvedeného zákona, není dle žalobkyně vůbec podstatné, zda plnění vůči ní uskutečnila společnost MACIBO, či sám pan M. Okolnost, zda žalobkyně prokázala, komu za poskytnuté služby zaplatila, respektive zda osoba, která prostředky za poskytnuté služby inkasovala, byla osobou oprávněnou za poskytovatele služby jednat, je v dané věci irrelevantní. Žalobkyně je navíc přesvědčena, že prokázala nejen to, že plnění byla poskytnuta v uvedeném rozsahu, ale i to, že byla poskytnuta společností MACIBO.

5. Žalobkyně shrnula obsah jednotlivých důkazů provedených v průběhu daňového řízení a polemizovala s jejich hodnocením ze strany finančních orgánů. Postupně takto rozebrala svědectví podaná M. P., J. E., V. J., Z. L., J. B., J. H. a R. H. Namítla, že jejich výpovědi (ve spojitosti s předloženými doklady) jednoznačně svědčí o tom, že předmětné služby a zboží byly dodány právě společností MACIBO, jejímž jménem vystupoval J. M. Finanční orgány porušily svou povinnost hodnotit tyto důkazy ve vzájemných souvislostech stanovenou v § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). V důsledku toho nedovoleným způsobem přenesly odpovědnost za jednání třetí osoby na žalobkyni. Finanční orgány v podstatě hodlají žalobkyni potrestat za to, že společnost MACIBO neplní své zákonem stanovené povinnosti vůči svému místně příslušnému správci daně.
6. Také J. M. podle žalobkyně ve své výpovědi zřetelně potvrdil podstatné momenty pro uznání výdajů za poskytnuté služby a dodané zboží společností MACIBO. Uvedený svědek správci daně rovněž vysvětlil, že byl pověřen z části v roce 2009 a v roce 2010 jednatelem panem H., aby rozpracované zakázky vůči žalobkyni dokončil. Z toho vyplývá mandát svědka M. k realizaci předmětných obchodů jménem společnosti MACIBO.
7. Ve vztahu k výdajům za reklamní činnost, kterou měla žalobkyni poskytnout společnost Media Art, žalobkyně namítla, že samotný správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že žalobkyně prokázala propagaci svého loga na části akcí uvedených na dokladech. Ani tyto výdaje však správce daně neuznal, postupoval tak v rozporu se zásadou stanovenou v § 1 odst. 2 daňového řádu, podle níž je cílem správy daně správné zjištění a stanovení daní.
8. Podle žalobkyně finanční orgány „hledají falešné záminky“ a nepřipustně rozšiřují důkazní břemeno vůči ní. Poukázala na to, že správce daně má „velmi negativní postoj“ k osobě pana O. N., který je společným jmenovatelem poskytovaného reklamního plnění. Pro správce daně je „nechvalně znám“, společnost Media Art měla založen účet v Německu u Volksbank Löbau-Zittau, kdy disponentem tohoto účtu byl právě pan N. Z toho podle názoru žalobkyně pramení negativní přístup žalovaného a správce daně k přijatým plněním.
9. V této souvislosti žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004 - 45, podle nějž daňový subjekt nenese důkazní břemeno ohledně skutečností týkajících se daňové povinnosti jiného daňového

subjektu. Důkazní břemeno stíhá daňový subjekt pouze ohledně skutečností, které tvrdí a uvádí ve svém účetnictví. Finanční orgány však extenzivně uplatňují důkazní břemeno vůči žalobkyni i na okolnosti týkající se povinností třetích osob. Žalobkyně není povinna prokazovat, jaké byly konkrétní vztahy mezi poskytovatelem reklamních ploch a dalšími osobami, které si tuto plochu pronajaly, a poskytovatelem vlastního reklamního plnění vůči žalobkyni. Osoba pana O. N. je společným jmenovatelem pro tato reklamní plnění i s nimi související subjekty. Je proto zcela přirozené, že pan O. N. v rámci firem, které ovládal, si reklamní prostory napříč těmito subjekty poskytoval. Nad tím však žalobkyně neměla žádnou kontrolu a nemá a nemůže mít k tomu žádné informace. Proto není podstatné, jak se společnost Media Art k reklamním plochám dostala. Podstatné pro posouzení daňové účinnosti předmětných výdajů je pouze to, zda plnění bylo poskytnuto a zda bylo zaplacené. Zaplacení bylo prokázáno šetřením samotného správce daně v rámci mezinárodní výměny informací, kdy německý správce daně sdělil, že vlastníkem účtu č. 4557548101 vedeného u banky Volksbank Löbau-Zittau byla společnost Media Art. Uskutečnění plnění žalobkyně prokázala předloženými důkazy.

10. Žalobkyně dále uvedla, že prokázané platby na účet společnosti Media Art vedený v Německu jsou důkazem toho, že plnění poskytla právě společnost Media Art. Jestliže společnost Media Art vystavila příslušné faktury a uvedla na nich příslušný bankovní účet a v řízení bylo prokázáno, že předmětný bankovní účet patří této společnosti, pak nelze uzavřít jinak, než že plnění bylo poskytnuto právě společností Media Art. Nadto, jak bylo zmíněno již výše, pro posouzení daňové účinnosti výdaje není podstatné, zda služby z hlediska právního byly poskytnuty konkrétním subjektem, ale zda předmětné výdaje byly vynaloženy a zda tyto výdaje směřovaly k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. To je jediné kritérium, které je stanoveno v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
11. Finanční orgány podle žalobkyně hledají záminky při hodnocení důkazů, proč přesvědčivé důkazy o uskutečnění samotného plnění odmítnout. Důkazem toho má být jejich závěr, že z předložené fotodokumentace k jednotlivým akcím není seznatelné, kde konkrétně bylo reklamní plnění poskytnuto. Správní orgán tak jeden důkaz pouze přijal a protichůdný jako nevěrohodný odmítl, aniž by vyložil, proč tak učinil, navíc nevyužil možnosti provést ke sporné skutečnosti další dostupné důkazy. V této souvislosti žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2004, č. j. 3 Afs 21/2003 - 63. Namítla, že správce daně nebyl oprávněn předloženou fotodokumentaci bez řádného odůvodnění odmítnout. Mohl totiž provést šetření na místě samém a porovnáním fotografie interiérů zjistit, zda se jedná o fotografii konkrétního místa, či nikoli. Tento snadno dostupný důkaz správce daně neprovedl, a tak zatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti. Stejně tak mohl snadno provést důkaz (měl-li vůbec pochybnosti) šetřením u dalších osob, které na fotografiích měly své prezentace umístěny také. Jednoduchým šetřením u těchto třetích osob by bylo možné zjistit, zda v daném prostoru a v daném místě se akce uskutečnily a zda na těchto akcích byly jejich reklamy umístěny. V případě, že by tyto třetí osoby umístění reklamy v místě a čase potvrdily, pak by bylo možné tvrzení žalobkyně potvrdit (případně vyvrátit). Ani tento snadno dostupný důkaz správce daně neprovedl, čímž své rozhodnutí zatížil vadou nepřezkoumatelnosti.

12. Žalobkyně dále polemizovala s hodnocením důkazů týkajících se jednotlivých akcí ze strany finančních orgánů - konkrétně se jednalo o akce Koncert pro Park Praha 31. 8. 2010, Rocková Lipnice r. 2010, Kunčice fest Vrchlabí 20. 2. 2010, Kamil Střihavka Příbram 27. 4. 2010, Kamil Střihavka Svitavy 20. 4. 2010, Koncert Kamila Střihavky (akce č. 45), Pavel Šporcl Liberec 11. 5. 2010, Tublatanka (2. 7. 2010), Revival Fest (10. 7. 2010), Horkýže Slíže (16. 7. 2010), Alternativa IX (24. 7. 2010), Šum Svistu (30. 7. 2010), Gipsy Way tour - Pavel Šporcl dne 7. 5. 2010, HC Vrchlabí Ice Hockey (akce č. 1, 8, 14, 25).
13. K poukazu správce daně na sdělení daňové správy USA, podle níž korporace Media Art nevykázala v USA žádné výnosy z podnikatelské činnosti a nepodala daňové přiznání, žalobkyně uvedla, že charakter společnosti Media Art umožňuje v některých státech USA registraci a osvobození od veškerých daňových povinností za podmínky, že její příjmy nepocházejí ze zdrojů na území USA či případně z obchodů s daňovými rezidenty USA. Potom sdělení daňové správy USA není nikterak překvapivé. Žalobkyně také není jasné, jak by případné porušení povinnosti Media Art podávat daňová přiznání mohlo ovlivnit verdikt v posuzované věci.
14. Žalobkyně konečně také namítla, že správce daně dodatečným platebním výměrem vydaným dne 28. 4. 2015 (potvrzeným rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 5. 2016) dodatečně doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2009 v celkové výši 155 667 Kč z přijatých zdanitelných plnění poskytnutých společnostmi MACIBO. Přesto žalobkyni neuznatý odpočet daně z přidané hodnoty neuznal jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalovaný doměřenou DPH nezahrnul do výroku svého rozhodnutí o dani z příjmů fyzických osob, byť podle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů je zaplacená daň výdajem. Žalovaný tak měl postupovat z úřední povinnosti, neboť podle § 1 odst. 2 daňového řádu má povinnost správně stanovit daň. To žalovaný neučinil, přestože sám vydal dne 25. 5. 2016 rozhodnutí, kterým zamítl odvolání žalobkyně proti uvedenému dodatečnému platebnímu výměru na DPH. Z tohoto důvodu měl být základ daně z příjmů fyzických osob žalobkyně za předmětné zdaňovací období nižší minimálně o částku 155 667 Kč.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného a repliky žalobkyně

15. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že žalobkyně uskutečnění zdanitelných výdajů nejdříve prokazovala daňovými doklady, k nimž následně sdělila, že tyto daňové doklady a k nim přiložené příjmové pokladní doklady podepsal J. M. Ten však v příslušné době již nebyl jednatelem společnosti MACIBO a tato společnost neměla žádné zaměstnance. Oprávnění J. M. jednat za danou společnost pak nebylo v rámci prováděného dokazování prokázáno. Samotné tvrzení pana M. o jeho oprávnění jednat za předmětnou korporaci nebylo možné ověřit výsledkem pana V. H., jednatele MACIBO od 18. 11. 2009, neboť mu na počátku roku 2010 byl zrušen pobyt v České republice.
16. Výpověď svědka J. M. ze dne 19. 6. 2014 neprokázala realizaci předmětných plnění v souladu s předloženými daňovými doklady. Tvrzení pana M. totiž byla v některých oblastech nekonkrétní, nevěrohodná, přitom jako osobě zajišťující tato plnění by jí měly být konkrétní okolnosti obchodních případů známy. Pan M. uvedl, že společnost MACIBO pro žalobkyni vykonávala zednické práce, stěhování, malování a

stavbu regálů. Nepamatoval si však, kdy se předmětné práce uskutečnily a pouze se odkázal na údaje uvedené na daňových dokladech. Nevzpomněl si také ani na jednoho z dodavatelů, kteří měli práce pro žalobkyni fakticky vykonat. Většinou se mělo jednat o drobné řemeslníky, jejichž jména si pan M. nepamatoval, neměl žádnou evidenci, z níž by je mohl zjistit, a neznal ani žádnou osobu, která by na ně měla telefonický kontakt. Pan M. nebyl schopen identifikovat osoby, které provedly malování, ani společnost, která dodala regály s montáží. Nevěděl také počet osob, které si měla společnost MACIBO najmout na montáž regálů a stěhování. Ačkoli uvedl, že jednal se stavebním dozorem najatým žalobkyní, nebyl schopen sdělit jméno této osoby, a to přestože dle svých slov měl být v místě výkonu práce minimálně jednou nebo dvakrát během jednotlivých prováděných prací. Svědek také ve výčtu prací neuvedl čištění vozidel a přebalování a přeštítkování zboží. Dle sdělení svědka výměnu cedulek na zboží žalobce provedla společnost JSS INVESTIČNÍ, nikoliv MACIBO. Skutečnost, že příjmové pokladní doklady nebyly podepsány panem M., který měl hotovost od žalobkyně převzít, ale jinou osobou, identifikovanou pouze jménem A., bydlící v P., prohloubila dále pochybnost správce daně o tom, komu byly služby uhrazeny. Současné vybavení skladu tak, jak jej popsala žalobkyně v průběhu daňové kontroly, pak neodpovídá regálům, které popsal J. M.

17. Svědek M. P. nebyl schopen správci daně sdělit dodavatele předmětných prací a zboží a tedy potvrdit uskutečnění plnění společností uvedenou na dokladech. Svědek uvedl, že při stěhování ze starého do nového skladu žalobkyně probíhaly v novém skladu stavební a úklidové práce a také že do nového skladu byly dodány nové regály a že v souvislosti se změnou sídla byly rozesílány informační letáky. Ohledně úklidu ve starém skladu poté připustil, že opravy ve starém skladu byly prováděny a že se tam pohybovali nějací lidé, hotové opravy ale neviděl. Ani v jednom případě však nebyl schopen sdělit, které osoby a dodavatelé předmětná zdanitelná plnění provedli. Jeho výpovědi tudíž nebylo prokázáno, že tato plnění opravdu uskutečnil dodavatel uvedený na daňových dokladech.
18. Uskutečnění zdanitelných plnění právě společností MACIBO poté neprokázaly ani výpovědi dalších svědků, a to pana J. E., jenž prováděl dozor při rekonstrukci skladových prostor žalobkyně, jakož i pánů J. H., Z. L., R. H. a J. B., obchodních zástupců žalobkyně.
19. Svědek E. nebyl schopen jednoznačně sdělit název společnosti, která měla posuzovaná zdanitelná plnění pro žalobkyni uskutečnit. Nekonkrétnost a nepřesnost odpovědi svědka na otázky ohledně názvu deklarovaného dodavatele (byť tyto mohly být způsobeny časovým odstupem od uskutečnění zdanitelných plnění, případně nejistotou svědka) jdou výlučně k tíži žalobkyni. Na žalobkyni vázlo důkazní břemeno k prokázání jejích tvrzení a byla to tedy ona, kdo byl povinen předložit takové důkazní prostředky, které bez jakýchkoli nejasností prokážou, že předmětná zdanitelná plnění opravdu uskutečnila společnost MACIBO. V této souvislosti žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012 – 32. Navíc svědek sám neuvedl název deklarovaného dodavatele, nýbrž tento mu byl hned v úvodu výsledku sdělen zástupcem žalobce. Následně k urgenci správce daně ohledně zopakování názvu tohoto dodavatele po několikasekundové odmlce svědek uvedl pouze zkomoleninu názvu společnosti MACIBO a poté dokonce vypověděl, že si na název deklarovaného dodavatele nevzpomíná.

20. Z obsahu uvedené svědecké výpovědi je dále patrné, že skutečnost, že pan M. při uskutečnění zdanitelných plnění jednal jménem společnost MACIBO, dovozoval svědek E. pouze na základě toho, že pan M. předával žalobkyni daňové doklady s názvem této společnosti. Svědecká výpověď pana E. tudíž neprokázala, že pan M. skutečně jednal jménem dodavatele deklarovaného na dokladech. Svědek tuto skutečnost pouze předpokládal.
21. Ani výpovědi dalších svědků (H., H., L., B.) nelze osvědčit jako důkaz o tom, že se předmětná zdanitelná plnění uskutečnila tak, jak je deklarováno na daňových dokladech. Tito svědci sice potvrdili faktickou realizaci plnění, avšak jejich výpovědi neprokázaly, že předmětná plnění byla fakticky uskutečněna společností MACIBO. Svědkové si osobu pana M. spojovali se společností MACIBO, neboť pan M. jim byl jako zástupce této společnosti představen panem B., případně se takto představil on sám. Představení se jako zástupce určité společnosti však ještě neznamená, že daná osoba je za tuto společnost opravdu oprávněna jednat. V posuzovaném případě přitom existují důvodné pochybnosti, zda byl pan M. skutečně oprávněn vystupovat jménem deklarovaného dodavatele.
22. Správce daně dále zjistil, že společnost MACIBO nepodala daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2009 a 2010, a nepotvrdila tak uskutečnění předmětných obchodů. Současně pak nebylo možno pro její nekontaktnost ověřit zkoumané obchodní případy v jejím účetnictví. Žalobkyně tvrdila, že přijala zdanitelná plnění od společnosti MACIBO, bylo tedy její povinností prokázat, a to bez jakýchkoli rozporů a nesrovnalostí, že se předmětná zdanitelná plnění opravdu uskutečnila v souladu s údaji uvedenými na dokladech, tj. že tato plnění skutečně realizoval deklarovaný dodavatel. Žalobkyně však této povinnosti nedostála. Žalovaný v dané souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2015, č. j. 9 Afs 233/2014 – 26, z něž plyne, že daňový subjekt musí být schopen popsat průběh obchodního případu, na jehož základě nárok na odpočet uplatňuje, „bez jakýchkoli podezřelých nejasností či trhlín.“
23. K žalobním námitkám týkajícím se výdajů za reklamní činnost od společnosti Media Art žalovaný podrobně shrnul zjištění učiněná správcem daně na základě výzev zaslaných vybraným pořadatelům akcí, na kterých měla společnost Media Art prezentovat logo Vitamín, na základě dožádání zaslaného Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu (se žádostí o provedení místního šetření u L. V.) a mezinárodního dožádání zaslaného do SRN a do USA. Dále popsal důkazy předložené samotnou žalobkyní - fotografie, optické disky a čestná prohlášení třetích osob (umělců, pořadatelů akcí).
24. Žalovaný dále uvedl, že žalobkyně prokázala vlastní propagaci jen u některých akcí (a to předložením plakátů a prohlášením třetích osob). Z každého jednotlivého dokladu však prokázala jen část poskytnutých plnění, naopak část poskytnutých reklam nebyla evidentně poskytnuta společností Media Art. Podle žalovaného tedy ani u jedné z předložených faktur, kterými žalobkyně dokládala provedení reklamy na různých akcích, nebylo prokázáno, že přijala v plném rozsahu služby na dokladu uvedené, tj. že se její prezentace uskutečnila na všech akcích, které byly konkrétním dokladem fakturovány.

25. Pochybnosti správce daně ještě posílila jeho zjištění učiněná o společnosti Media Art - svědčila o tom, že se jedná o tzv. ready made společnost s napojením na "daňový ráj", která nevykazuje žádnou reálnou činnost a slouží pouze ke snižování daňové povinnosti dalších osob. Z odpovědi daňové správy SRN dále vyplynulo, že bankovní účet, na který žalobkyně zasílala peníze na základě předmětných dokladů, byl sice veden na společnost Media Art, ale dispoziční právo k němu má O. N. Pan N. byl jednatelem tuzemské obchodní společnosti Media Art Investments s.r.o. (dále jen "Media Art Investments"), které agentura pana V., zastupující mimo jiné K. S., M. P. či skupinu Abraxas, na základě dlouhodobé smlouvy v posuzovaném období bezplatně poskytovala reklamní plochy za účelem umístění reklamy klientů.
26. Žalobkyně podala dne 28. 5. 2018 repliku k vyjádření žalovaného. Reagovala na jednotlivá tvrzení uvedená ve vyjádření k žalobě, zároveň navrhla provedení důkazů – celkem 13 faktur od dodavatelů za služby a zboží související s opravou skladovacích a souvisejících prostor a smlouvy o pronájmu nebytových prostor, kterou uzavřela dne 1. 11. 2009 s pronajímatelem, společností HAKEL spol. s r.o.
27. K předloženým daňovým dokladům uvedla, že jde o doklady za služby a zboží dodané na stejnou akci (opravy skladovacích a souvisejících prostor) jako sporné doklady vystavené společností MACIBO. Tyto doklady (vystavené na celkovou částku 2 041 381 Kč vč. DPH) byly také předmětem kontroly ze strany správce daně, který však zpochybnil pouze dodávky od společnosti MACIBO. Pravděpodobně z toho důvodu, že při lustraci dodavatelů to byla právě společnost MACIBO, která nesplnila své daňové povinnosti. Tato skutečnost dle žalobkyně rovněž svědčí o tom, že je neprávem „trestána“ za pochybení společnosti MACIBO.
28. Žalobkyně dále uvedla, že na konci léta roku 2009 dostala nabídku od nového vlastníka budovy sousedící s tehdejšími sklady na pronájem nových a větších prostor. Tyto nové prostory měly vhodnější uspořádání než prostory staré a výhodnější cenu pronájmu. Proto žalobkyně nabídku přijala. Nové skladovací prostory byly od doby své výstavby neudržovány, proto je bylo nutné kompletně opravit. Pronajímatel si toho byl vědom, proto stanovil nájemné pro žalobkyni od 1. 11. 2009 do 31. 12. 2009 ve výši 1 Kč. Žalobkyně si nasmlouvala potřebné dodávky prací i dodávky regálů od několika subjektů, mezi nimiž byla i společnost MACIBO. Práce ze strany žalobkyně byly započaty hned 2. 11. 2009. Rozsah prací i jejich časová posloupnost je patrná z jednotlivých daňových dokladů, a to nejen od společnosti MACIBO, ale i od ostatních dodavatelů. Žalobkyně v předmětných prostorech, které byly opraveny, funguje do dnešních dnů a za jejich pomoci dosahuje zdanitelných příjmů.

IV. Ústní jednání

29. Během jednání, které se uskutečnilo dne 31. 5. 2018, krajský soud provedl důkaz listinami zaslanými žalobkyní v příloze k replice ze dne 28. 5. 2018. Tedy smlouvou o pronájmu nebytových prostor a 13 fakturami od dodavatelů za služby a zboží související s opravou skladovacích a dalších prostor.
30. Žalobkyně při jednání uvedla, že finanční orgány po ní požadovaly důkazní standard, který je v podstatě nesplnitelný. Události nastalé v minulosti nelze nikdy se stoprocentní jistotou prokázat, shromážděné důkazy mohou pouze s určitou mírou pravděpodobnosti nasvědčovat tvrzení daňového subjektu.

31. Ve vztahu k plněním poskytnutým společností MACIBO žalobkyně v daňovém řízení navrhla provedení celé řady důkazů, které dle jejího názoru ve svých vzájemných souvislostech zcela prokazují, že k plněním došlo tvrzeným způsobem. Finanční orgány však v podaných svědectvích hledaly nepodstatné detaily, pro něž provedené důkazy odmítly. Takový postup při hodnocení důkazů žalobkyně považuje za nesprávný. K poukazu žalovaného na to, že bývalý jednatel společnosti MACIBO, pan J. M., v rozhodnou dobu již nebyl v pozici statutárního orgánu této společnosti, žalobkyně namítla, že se tak stalo jen po určité část trvání obchodního vztahu. Žalobkyně s J. M. jednala v dobré víře, neboť byl statutárním orgánem v době uzavření smluvního vztahu, a po celou dobu jeho trvání jako zástupce této společnosti vystupoval, včetně toho, že žalobkyni předával příslušné daňové doklady. Skutečnost, že u dodavatelské společnosti MACIBO došlo ke změně statutárního orgánu v průběhu plnění smluvního vztahu, nemá žádný podstatný vliv na daňovou uznatelnost uskutečněných daňových výdajů.
32. Také ve vztahu k reklamním službám dodávaným společností Media Art žalobkyně předložila značné množství důkazních prostředků. Podle jejího názoru předložené důkazy nasvědčují závěru, že reklamní práce byly skutečně poskytnuty, a že byly poskytnuty právě společností Media Art. Žalobkyně má podezření, že stejně jako v předchozím případě je „trestána“ za neplnění povinností společností Media Art, případně jejího zástupce pana O. N. O. N. se v oboru reklamních služeb angažuje desítky let, a proto žalobkyně s ním jako se zástupcem jmenované společnosti smlouvy o reklamě uzavřela. Podle názoru žalobkyně není přípustné, aby byla trestána za neplnění povinností třetími osobami.
33. Žalovaný konstatoval, že za společnost MACIBO vystupoval pan M., který však k tomuto zastupování nepředložil žádné oprávnění. Správce daně zjistil, že uvedená společnost měla v rozhodné době již nového jednatele, kterému byl na území ČR ukončen pobyt počátkem roku 2010. Zjištění těchto údajů ještě umocnilo pochybnosti správce daně. Společnost MACIBO nepodala daňové přiznání za rok 2009 a 2010 a bylo zjištěno, že nemá a neměla zaměstnance. Na dotaz správce daně pan M. nevěděl, které práce byly prováděny a kým. Na příjmových dokladech bylo uvedeno pouze jméno A. Nebylo tedy prokázáno, že by předmětné práce provedla společnost MACIBO. Správce daně požadoval na panu M. předložení pověření k zastupování a podívoval se nad tím, že takto nepostupovala sama žalobkyně a s panem M. jednala, aniž by jí takové pověření bylo předloženo.
34. Pokud jde o spornou reklamní činnost, správce daně například zpochybnil rozsah plnění při uskutečňovaných cyklistických závodech, kdy ze strany žalobkyně byly předloženy pouze kusé důkazy. Správce daně dále zjišťoval, zda společnost Media Art, jakožto poskytovatel reklamy, měla vůbec pronajaty nějaké reklamní plochy, a bylo zjištěno, že tomu tak nebylo. Obsáhlý spisový materiál dle žalovaného svědčí ve prospěch závěru, že se tyto činnosti vůbec neuskutečnily. Dožádáním v USA bylo navíc zjištěno, že adresa společnosti Media Art je pouze adresou registrovaného agenta a že tato společnost podnikatelskou činnost neprováděla. Důkazní břemeno za této situace leželo jednoznačně na žalobkyni, která je neunesla.
35. Žalobkyně v reakci na tvrzení žalovaného, podle nějž pan M. měl v průběhu řízení za povinnost doložit své oprávnění jednat za společnost MACIBO, namítla, že taková povinnost třetí osoby těžko může mít vliv na přiznání nároku žalobkyně na odpočet.

Zdůraznila, že smlouvu se společností MACIBO uzavřela v době, kdy pan M. byl jejím statutárním orgánem. Žalovaný v zamlčené premise předpokládá, že každý daňový subjekt při svých obchodních operacích musí denně lustrvat obchodní rejstřík. To se v praxi samozřejmě neděje. Takový požadavek na žalobkyni je krajně nespravedlivý. Žalobkyně se o změně statutárního orgánu společnosti MACIBO v době realizace předmětných prací bohužel od této společnosti nedozvěděla. Patrně se jednalo o účelovou snahu konkrétních osob následně daňové povinnosti této společnosti nesplnit, což však není vinou žalobkyně.

36. Žalobkyně dále namítla, že je jí přičítáno k tíži opatřování dalších důkazů procesní aktivitou žalovaného. Žalobkyně však může navrhopvat jen takové důkazy, které má sama k dispozici, případně důkazy, o jejichž existenci může mít povědomost. Vyšetřování žalovaného u prvotních vlastníků reklamních ploch je přitom zcela mimo dispoziční sféru samotné žalobkyně. Navíc žalobkyně takové šetření považuje za irelevantní, neboť žalovaný vychází z nesprávného předpokladu, že dodavatelská společnost reklamních služeb musela mít reklamní plochy od jejich prvotních vlastníků přímo pronajaté. Žalobkyně v této souvislosti rovněž zdůraznila, že dle judikatury nenese žádné důkazní břemeno ohledně hospodářských operací týkající se třetích osob.
37. K žalovaným zmíněnému seriálu cyklozávodů, u nichž se jí podařilo opatřit jen jednu fotografii, žalobkyně uvedla následující. Předně vyvstává otázka, proč žalovaný neuznal žalobkyni alespoň reklamní účast na tomto jednom závodě. Nicméně jsou-li důkazy hodnoceny ve vzájemných souvislostech a zohlední-li se časový odstup podle nastalých událostí, je žalobkyně přesvědčena, že unesla důkazní břemeno u celého seriálu cyklozávodů.
38. K poukazu žalovaného na skutečnost, že dodavatelská společnost nebyla daňovým rezidentem USA, žalobkyně uvedla, že takové zjištění je pro posouzení předmětných daňových výdajů irelevantní. Navíc žalobkyně nikdy netvrdila, že by reklamní služby měly být poskytovány na území USA. Pokud žalovaný zjistil, že dodavatelská společnost není daňovým rezidentem USA, měl s žalobkyní zahájit řízení zcela jiné, a to řízení o zajištění daně ze zdrojů na území ČR.

V. Posouzení věci krajským soudem

39. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního. Žalobu shledal nedůvodnou.
40. Předmětem sporu v posuzovaném případě je, zda žalobkyně dostatečně prokázala, že výše specifikované výdaje vynaložila v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
41. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů „[v]ýdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy (...)“. Judikatura Nejvyššího správního soudu k citovanému ustanovení zákona o daních z příjmů tradičně zdůrazňuje, že ne každý výdaj (náklad) může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Daňový subjekt, který výdaj zanese do svého účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, který deklaroval na příslušném účetním dokladu. Stejně

tak je v případě pochybností povinen prokázat existenci přímého a bezprostředního vztahu mezi sporným výdajem a očekávanými příjmy (viz např. rozsudky ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 81, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, a ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008 – 82).

42. Rovněž k problematice rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt již existuje bohatá soudní judikatura. Její závěry sice byly formulovány především na podkladě úpravy obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, avšak v zásadě jsou aplikovatelné i na úpravu obsaženou v daňovém řádu (za jehož účinnosti rozhodovaly finanční orgány v nyní posuzované věci). Plyne z ní, že daňové řízení je postaveno na zásadě, podle níž každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. 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 nemůže získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má však některé výjimky – například podle § 92 odst. 5 písm. c) citovaného zákona správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Uvedená ustanovení daňového řádu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a důkazních povinností mezi daňovým subjektem a správcem daně (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, a ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86).
43. Krajský soud po prostudování spisové dokumentace předložené žalovaným a dalších důkazů provedených na návrh žalobkyně při soudním jednání dospěl ke shodnému závěru jako finanční orgány. Tedy že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, a nesplnila tak výše uvedené podmínky nezbytné k tomu, aby správcem daně zpochybněné výdaje mohly být uplatněny jako výdaje snižující daňový základ poplatníka daně z příjmů.
44. Nejprve se krajský soud zabýval žalobními námitkami, kterými žalobkyně brojí proti zvýšení základu daně z příjmů fyzických osob v důsledku neuznání výdajů ve výši 773 370 Kč, 67 200 Kč a 157 320 Kč – tj. výdajů vynaložených dle předložených dokladů na výrobu a dodání letáků, pomocné stavební práce, stavební práce, úklidové práce, dodání skladových regálů, čištění oken, čištění vozidel, přebalování a polep zboží, s deklarovaným dodavatelem uvedených služeb a zboží společností MACIBO (viz *část V.1 rozsudku*). Následně vypořádal žalobní námitky zpochybňující neuznání výdajů ve výši 4 392 585 Kč, tj. výdajů vynaložených dle dokladů za reklamní činnost, jejímž deklarovaným dodavatelem byla společnost Media Art (*část V.2*). Závěrem se krajský soud zabýval žalobní námitkou, podle níž základ daně z příjmů fyzických osob žalobkyně za předmětné zdaňovací období měl být nižší minimálně o částku 155 667 Kč, odpovídající částce, která byla žalobkyni doměřena na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2009 (*část V.3*).

V.1 Výroba a dodání letáků, pomocné stavební práce, stavební práce, úklidové práce, dodání skladových regálů, čištění oken, čištění vozidel, přebalování a polep zboží (dodavatel MACIBO)

45. Jak krajský soud zjistil z daňového spisu, zmocněnec žalobkyně v průběhu daňové kontroly (při ústním jednání dne 23. 10. 2012) uvedl, že všechny doklady přijaté od společnosti MACIBO podepsal J. M. Všechny tyto doklady však byly vystaveny až v době, kdy pan M. již nebyl jednatelem společnosti MACIBO (tj. po 18. 11. 2009), společnost MACIBO zároveň dle sdělení České správy sociálního zabezpečení neměla v roce 2010 žádné zaměstnance. Správci daně proto vznikly pochybnosti o tom, zda předmětné výdaje jsou výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a zda žalobkyně tyto výdaje skutečně vynaložila. Vyzval tedy žalobkyni k prokázání, že uvedené náklady vynaložila v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
46. Žalobkyně poté předložila správci daně vyjádření, v němž blíže specifikovala, co bylo předmětem jednotlivých plnění (např. k letákům – předmětem plnění byly informační letáky o změně sídla žalobkyně; k pomocným stavebním pracím – předmětem plnění byly práce spočívající v malování nového skladu žalobkyně atd.). Zároveň navrhla provedení důkazu výsledkem svědka M. P., vedoucího skladu, který dle žalobkyně mohl potvrdit provedení deklarovaných prací. Správce daně svědka vyslechl dne 25. 6. 2013. Pan P. popsal průběh stěhování obchodu provozovaného žalobkyní ze starých do nových skladovacích prostor, které bylo zahájeno v prosinci 2009 a ukončeno na začátku roku 2010. Popsal jednotlivé stavební, pomocné stavební a úklidové práce, které v souvislosti se stěhováním probíhaly, regály dodané do nového skladu a letáky s informacemi o nové adrese provozovny, které se měly přibalovat ke zboží. Nevěděl nicméně, kdo přesně tyto práce prováděl, dodavatele prací neznal (pouze uvedl, že se nejednalo o zaměstnance žalobkyně). Stejně tak nevěděl, kdo vyrobil a dodal letáky. Svědek dále uvedl, že buď v roce 2010, nebo v roce 2011 probíhalo po dobu asi půl roku čištění firemních vozidel, nevěděl však, kdo vozidla pro žalobkyni čistil. Svědek také potvrdil, že v první polovině roku 2010 došlo k tvrzené manipulaci se zbožím (přebalování a polep zboží), neboť žalobkyně nakoupila velké množství zboží od jisté zkrachovalé společnosti a toto zboží bylo třeba přeštítkovat. Svědek se přeštítkování osobně neúčastnil, prováděli jej brigádníci.
47. Další pochybnosti správce daně vyplynuly z jeho následného zjištění, že podpisy uvedené na žalobkyní předložených dokladech (fakturách) a příjmových pokladních dokladech (dokladech o jejich úhradě v hotovosti) se zřetelně liší od podpisu J. M. uvedeného na jiných dokumentech. Například na čestném prohlášení pana M. ze dne 15. 4. 2013 (předloženého žalobkyní k prokázání skutečností týkajících se jiných sporných plnění – reklam na vozidlech), nebo na listinách uložených ve sbírce listin u rejstříkového soudu.
48. Žalobkyně poté předložila správci daně listinu označenou „vysvětlení fakturace“ ze dne 14. 4. 2014, sepsanou a podepsanou J. M. (na základě požadavku pana B., manžela žalobkyně). Podle této listiny pan M. dostal výše uvedené doklady již vystavené od nového jednatele společnosti MACIBO, V. H., rozpracované akce se souhlasem pana H. dokončil a doklady předal panu B. proti hotovostním platbám, byť už nebyl jednatelem společnosti MACIBO.

49. Správce daně ověřoval uvedené skutečnosti dožádáním u místně příslušného správce daně společnosti MACIBO. Z jeho odpovědi plyne, že v listopadu roku 2009 došlo ke změně na pozici jednatele společnosti MACIBO, jednatelem se stal pan H., který se správcem daně nespolupracuje, odstěhoval se neznámo kam a začátkem roku 2010 mu byl zrušen pobyt v České republice. Společnost MACIBO zároveň v této době přestala podávat daňová tvrzení. Daňová tvrzení k dani z příjmů právnických osob za roky 2009 a 2010 tak již nepodala.
50. Správce daně dne 19. 6. 2014 provedl výslech svědka J. M. Daný svědek uvedl, že doklady vystavené společností MACIBO podepisovala osoba jménem A., kterou ale dokázal identifikovat pouze jako „mladou, hezkou, šikovnou, dlouhou blondýnku“ – na příjmení nebo na bydliště si nevzpomněl. Na dotazy správce daně, jaké činnosti společnost MACIBO vykonala pro žalobkyni, svědek uvedl zednické práce, stěhování, malování a dodání a stavbu regálů. Nezmínil tak čištění vozidel, dodání letáků, stejně jako přebalování a přeštítkování zboží. Naopak uvedl, že dodání letáků a přeštítkování zboží pro žalobkyni vykonala společnost JSS INVESTIČNÍ (v níž v letech 2009 – 2011 působil jako jednatel). K pracím, které měla vykonat společnost MACIBO, svědek uvedl, že si nepamatuje, kdy byly vykonány, odkázal na údaje zachycené na dokladech. Potvrdil, že společnost MACIBO neměla v posuzovaném období žádné zaměstnance, předmětné práce tak vykonávali subdodavatelé. Nebyl však schopen uvést názvy žádných společností, ani jména žádných osob, které vystupovaly v pozici subdodavatelů. Na závěr výslechu svědek odpověděl kladně na dotaz zmocněnce žalobkyně, zda společnost MACIBO vystavila předmětné doklady a zda dodala na jednotlivých dokladech uvedené služby, případně výrobky.
51. Uskutečnění přebalování a polepu zboží žalobkyně dokládala ještě listinou „skladové pohyby r. 2010“, která je v podstatě vytištěnou sestavou pohybu zboží za období od 6. 10. 2009 do 4. 8. 2010 v množství a jednotkové ceně. Z dané listiny ale nijak neplyne, že zmíněnou manipulaci se zbožím provedla společnost MACIBO.
52. Správce daně zhodnotil uvedené důkazní prostředky tak, že žalobkyně neprokázala přijetí konkrétních účetních případů od dodavatele uvedeného na předložených dokladech a v deklarované ceně. Považoval za prokázané, že tvrzené práce byly v určitém rozsahu provedeny a výrobky dodány – tj. v souvislosti se stěhováním obchodu žalobkyně do nových prostor došlo k dodání letáků a skladových regálů a k vykonání pomocných stavebních, stavebních a úklidových prací, dále že se uskutečnilo čištění vozidel žalobkyně a přebalování a polep zboží. Podle správce daně však nebylo prokázáno, kdo provedl uvedené práce a dodal zmíněné výrobky, a že žalobkyně skutečně vynaložila v souvislosti s jejich pořízením deklarované výdaje, respektive že je vynaložila v tvrzené výši (není totiž zřejmé, komu byla hotovost vyplacena a v jaké výši).
53. Svědek M. P. dle správce daně potvrdil pouze uskutečnění prací a dodání výrobků, nikoliv že dodavatelem byla společnost MACIBO. Průkazná nebyla ani výpověď svědka Jiřího M. Podle jeho vlastního vyjádření (obsaženém v listině označené vysvětlení fakturace) přebíral pan M. hotovost za úhradu konkrétních dokladů. Pan M. měl tedy tyto doklady podepsat. Doklady byly ale podepsány jinou, správcem daně neznámou osobou, kterou svědek nedokázal blíže identifikovat. Svědek dále nedokázal popsat nebo si vůbec nevzpomněl, jak dodané zboží vypadalo (letáky, regály), nedokázal konkretizovat ani údajné subdodavatele společnosti MACIBO. Navíc

- provedení některých prací a dodání některých výrobků dle svědka neuskutečnila společnost MACIBO, ale společnost JSS INVESTIČNÍ. Správce daně rovněž konstatoval, že žalobkyně pro uvedené transakce zvolila úhradu v hotovosti, přestože šlo v případě některých dokladů o částky v řádu statisíců. Tím se sama zbavila možnosti nade všechny pochybnosti prokázat tok finančních prostředků, jak by tomu bylo při bezhotovostních transakcích (v podrobnostech viz str. 9-32 zprávy o daňové kontrole).
54. Správce daně dne 8. 9. 2014 seznámil žalobkyni s výsledkem kontrolního zjištění. Žalobkyně v reakci na tato kontrolní zjištění zaslala správci daně vyjádření, v němž s jeho závěry polemizovala a navrhla provedení dalších důkazů – výsledkem svědků J. E., V. J., Z. L., J. B., J. H., R. H. a J. B. Správce daně vyslechl navržené svědky s výjimkou V. J. a J. B. Konstatoval, že V. J. byl v kontrolovaném roce obchodním zástupcem žalobkyně stejně jako Z. L., J. B., J. H. a R. H. Výsledkem těchto obchodních zástupců již zjistil veškeré relevantní informace, výsledek svědka J. se tak jevil jako nadbytečný. J. B. pak měl podat svědectví o stavu předaných skladovacích prostor po vystěhování. Sama žalobkyně však uvedla, že na výsledku daného svědka netrvá, nemá-li správce daně pochybnosti o tom, že stavební práce, opravy a úklidové práce v původních pronajatých prostorech byly provedeny.
55. J. E. dle žalobkyně prováděl kontrolu dodavatelských prací poskytnutých společností MACIBO, a tak měl podat svědectví o průběhu předmětných prací a zároveň o platbách předaných panu M. Při výsledku konaném dne 6. 1. 2015 svědek potvrdil, že dohlížel na stavbě a rekonstrukci skladových prostor žalobkyně. Měl však potíže přesně identifikovat dodavatele prací, na něž dohlížel. Uvedl, že jednal s panem M., při dotazu na název společnosti, kterou pan M. zastupoval, nejprve nejistě uvedl „Mecibo“, později v průběhu výsledku na tentýž dotaz odpověděl, že si nemůže vzpomenout na přesný název dané společnosti. Svědek dále uvedl, že byl přítomen tomu, když pan M. předával panu B. (manželu žalobkyně) faktury oproti penězům, a že práce vykonávali lidé podléhající panu M. Zároveň sdělil, že fakturované částky se pohybovaly ve výši desetitisíců až statisíců a blíže popsal druh vykonaných prací a jejich časový průběh. Na žádost zmocněnce žalobkyně přítomného u výsledku byly svědkovi předloženy příslušné účetní doklady. Svědek k nim sdělil, že faktury poznává a že částky na nich uvedené byly žalobkyní za předmětné práce a věci zaplacený.
56. Správce daně danou výpověď zhodnotil tak, že svědek sice potvrdil provedení plnění uvedených na sporných dokladech, nepotvrdil však tvrzení žalobkyně, podle něž dodavatelem předmětných prací a věcí byla společnost MACIBO. Správce daně konstatoval, že svědek si na název dodavatele nedokázal vzpomenout, přestože mu jej v průběhu výsledku sdělil zmocněnec žalobkyně. Společnost MACIBO potvrdil až poté, co mu byly předloženy k nahlédnutí účetní doklady. Při této příležitosti potvrdil i výši částek uvedených na dokladech. V tom správce daně spatřoval rozpor a nevěrohodnost výpovědi. Svědek si nedokázal vzpomenout na dodavatele, přesto s odstupem několika let dokázal odsouhlasit výši částek uvedených na jednotlivých dokladech. Z jeho vyjádření je přitom zřejmé, že doklady viděl pouze po krátkou dobu, při jejich předávání mezi panem M. a panem B. Navíc v úvodu výsledku uvedl, že si nevzpomíná na podrobnosti obchodního vztahu jeho společnosti s žalobkyní. Svědek dle správce daně vzhledem k charakteru své činnosti (dozor v provozovně žalobkyně) nemohl vědět, kdo skutečně věci a práce dodal, zda pan M. jednal svým

jménem, případně jakou společnost zastupoval. Informace o dodavateli mohl znát pouze od žalobkyně, respektive pana B., případně z faktur zpochybněných správcem daně.

57. Svědci L., B., H. a H., vyslechnutí ve dnech 13. 1. 2015 a 20. 1. 2015, popsali, v jaké míře byli účastni provádění předmětných prací a dodávek, zároveň uvedli, že jejich dodavateli byla společnost MACIBO. Podle správce daně však svědci pracovali u žalobkyně na pozici obchodních zástupců a nebylo tedy jejich pracovní náplní účastnit se obchodních jednání, které vedly k pořízení prací a věcí uvedených na sporných dokladech. Název dodavatele (MACIBO) uváděli pouze na základě zprostředkovaných informací, tedy informací, které jim sdělil pan B.
58. Správce daně tedy setrval na svých závěrech obsažených ve výsledku kontrolního zjištění (v podrobnostech viz str. 52-63 a 67-70 zprávy o daňové kontrole). Také žalovaný se s nimi následně ztotožnil (viz zejména str. 19-22 žalobou napadeného rozhodnutí).
59. Krajský soud neshledal důvodnými námitky, kterými žalobkyně zpochybňuje tyto závěry. Souhlasí tak s finančními orgány, že žalobkyně neunesla v daňovém řízení své důkazní břemeno. Neprokávala totiž, že předmětné práce a zboží byly skutečně dodány subjektem uvedeným na fakturách, kterými dokládala své výdaje, a že danému subjektu za tyto práce a zboží uhradila cenu uvedenou na zmíněných fakturách.
60. Žalobkyně zejména argumentuje, že pro posouzení toho, zda vynaložené výdaje jsou výdaji ve smyslu § 24 odst. 1 uvedeného zákona, není vůbec podstatné, zda plnění vůči ní uskutečnila společnost MACIBO, či sám pan M. Za irelevantní považuje rovněž okolnost, zda prokázala, komu za poskytnuté služby zaplatila, respektive zda osoba, která prostředky za poskytnuté služby inkasovala, byla osobou oprávněnou za poskytovatele služby jednat (viz výše bod 4). Krajský soud této argumentaci nepřisvědčil.
61. Při aplikaci § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů platí výše zmiňované obecné pravidlo, podle něž daňový subjekt, který výdaj zanechá do svého účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, který deklaroval na příslušném účetním dokladu. Uvedené pravidlo sice neplatí absolutně, neboť judikatura Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu připouští právo daňového subjektu prokázat soulad jím deklarovaných obchodních případů se skutečností jinými důkazními prostředky v situaci, kdy je zpochybněna věrohodnost daňovým subjektem předložených účetních dokladů (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 72, a ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 – 68). V takovém případě však platí (vůči daňovému subjektu) poměrně přísný důkazní standard.
62. Jak Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, „[p]okud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce eliminovat důsledek svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným,

transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu. Povinností správce daně je dát prostor k tomuto projevu daňového subjektu a nezamezovat jeho aktivitám směřujícím k prokázání všech relevantních skutečností. Vzhledem k předchozímu zjištění nesrovnalostí v účetních dokladech daňového subjektu však leží důkazní břemeno právě na jeho straně, správce daně je povinen nestranně vyhodnotit jím předložené důkazy a tvrzení ohledně předmětného nedostatku v účetnictví. Jestliže i dodatečně poskytnuté důkazy v sobě zahrnují další rozpory, je zřejmé, že nejsou s to zhojit předchozí nedostatky. Jinými slovy správce daně má v popsaném případě právo požadovat po daňovém subjektu kvalitní a perfektní nápravu původně uvedených nesprávností.“

63. Žalobkyně prvotně prokazovala vynaložení sporných výdajů doklady, na nichž byla jako dodavatel uvedena společnost MACIBO. Zároveň tvrdila, že doklady za uvedenou společnost podepisoval J. M. Správce daně však věrohodnost těchto dokladů zpochybnil zjištěním, že byly vystaveny až v době, kdy pan M. již nebyl jednatelem společnosti MACIBO. Následně navíc zjistil, že podpisy uvedené na dokladech nejsou podpisy pana M. Správci daně tak vznikly pochybnosti o tom, zda dodavatelem předmětných prací a zboží byla skutečně společnost MACIBO, a dále o tom, zda za ně žalobkyně uhradila deklarovanou cenu (veškeré platby se měly uskutečnit v hotovosti, k rukám pana M.). Bylo na žalobkyni, aby tyto pochybnosti rozptýlila.
64. Nelze souhlasit s tím, že není vůbec podstatné, zda plnění vůči žalobkyni uskutečnila společnost MACIBO, či někdo jiný (a že tedy vlastně žalobkyni stačilo prokázat, že příslušné práce byly vykonány a zboží bylo dodáno). Takový radikální závěr nelze dovozovat ani z rozsudku č. j. 5 Afs 74/2009 – 111, kterého se žalobkyně dovolává. Nejvyšší správní soud v této věci jednak posuzoval situaci, která nebyla skutkově zcela shodná se situací v nyní posuzované věci, jednak by takový zobecňující závěr byl v rozporu s výše citovanou ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu. Z té vyplývá, že daňový subjekt je v případě existence důvodných pochybností na straně správce daně buď povinen prokázat, že uplatněný výdaj vynaložil způsobem, který deklaroval na příslušném účetním dokladu. Anebo musí prokázat, že výdaj uplatnil jiným způsobem, a pak je jeho povinností jednoznačně a transparentně „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.“ Pokud by tak plnění vůči žalobkyni měl uskutečnit například pan M. či některá ze společností, za které byl v době vystavení dokladů oprávněn jednat, musela by žalobkyně jednoznačně prokázat, že k plnění došlo za těchto skutkových okolností. Žalobkyně však nic takového ani netvrdila, podle žalobkyně plnila společnost MACIBO. Bylo tak její povinností objasnit postavení pana M. při předávání dokladů a přebírání peněz za provedené práce a dodané zboží. To se však žalobkyni nepodařilo.
65. Podle listiny předložené žalobkyní označené „vysvětlení fakturace“ (sepsané J. M.), i podle výpovědi samotného pana M., dostal pan M. předmětné doklady již vystavené od nového jednatele společnosti MACIBO, V. H. Rozpracované akce pak se souhlasem pana H. dokončil a doklady předal panu B. proti hotovostním platbám.

Krajský soud však hodnotí tato tvrzení, ve shodě s finančními orgány, jako nevěrohodná. Předně, není možné je nijak ověřit. Dle sdělení místně příslušného správce daně společnosti MACIBO pan H. s tímto správcem daně nespolupracuje, odstěhoval se neznámo kam a začátkem roku 2010 mu byl zrušen pobyt v České republice. Společnost MACIBO zároveň v této době přestala podávat daňová tvrzení. Rovněž osobu, která měla podepisovat doklady vystavené společností MACIBO, nebylo možné v průběhu daňového řízení kontaktovat, neboť pan M. ji identifikoval velmi neurčitě. Pan M. nebyl schopen uvést ani jména či názvy žádných subdodavatelů, kteří měli předmětné práce vykonat (společnost MACIBO neměla v posuzovaném období žádné zaměstnance). Podle pana M. navíc poskytovatelem některých ze sporných plnění byla společnost JSS INVESTIČNÍ, nikoliv společnosti MACIBO (dodání letáků a přeštítkování zboží).

66. K věrohodnému objasnění sporných okolností týkajících se předmětných výdajů nevedly ani výpovědi dalších svědků. M. P. sice dokázal popsat některé z prací, jež byly předmětem plnění na základě posuzovaných dokladů, nevěděl však, kdo přesně tyto práce prováděl. Z. L., J. B., J. H. a R. H. sice uvedli, že dodavatelem předmětných prací a zboží byla společnost MACIBO. Krajský soud však souhlasí s finančními orgány, že tyto výpovědi dostatečně neprokazují uskutečnění plnění ze strany uvedené společnosti, neboť svědci znali název dodavatele (MACIBO) pouze zprostředkované (sdělil jim jej pan B.). Jediným svědkem, který uvedl, že byl přítomen tomu, když pan M. předával panu B. faktury oproti penězům, byl J. E. Uvedený svědek zároveň po předložení předmětných účetních dokladů sdělil, že je poznává a že částky na nich uvedené byly žalobkyní za předmětné práce a věci zaplacený. Krajský soud se ale i v případě tohoto svědka plně ztotožňuje s důvody, pro které finanční orgány shledaly jeho výpověď nevěrohodnou (viz bod 56).
67. Na uvedených závěrech nemohou nic změnit ani listiny zaslané žalobkyní soudu v příloze k replice ze dne 28. 5. 2018, tedy smlouva o pronájmu nebytových prostor a 13 faktur - dokladů za služby a zboží dodané na stejnou akci (opravy skladovacích a souvisejících prostor) jako sporné doklady vystavené společností MACIBO. Tyto listiny prokazují pouze skutečnost, že k opravám skladovacích a souvisejících prostor opravdu došlo, což ale správce daně nijak nezpochybňoval. V daňovém řízení sporné skutečnosti nijak neprokazují. Z toho, že správce daně v rámci daňové kontroly zpochybnil pouze dodávky od společnosti MACIBO, nelze dovozovat, že se jedná o jakési „trestání“ žalobkyně za pochybení této společnosti. Skutečnost, že v případě ostatních dodavatelů a jimi vystavených dokladů správci daně nevystaly žádné pochybnosti, nijak neimplikuje, že by automaticky měly být shledány daňově uznatelnými i nyní posuzované výdaje.
68. Krajský soud nesouhlasí s žalobkyní, že důkazní standard vyžadovaný finančními orgány v daném případě je „*v podstatě nesplnitelný*“. Není povinností finančních orgánů domýšlet za daňový subjekt, jaké má navrhnout důkazy k tomu, aby unesl své důkazní břemeno v daňovém řízení. Takovou povinnost jistě nemá ani soud. Nicméně obecně vzato si lze představit i důkazy nezávislé na nekontaktním dodavateli, kterými daňový subjekt rozptýlí pochybnosti o tom, zda uplatněný výdaj vynaložil způsobem, který deklaroval na příslušném účetním dokladu (respektive zda vůči němu plnil konkrétní subjekt a zda tomuto subjektu za předmětné plnění uhradil deklarovanou cenu). Významným důkazem je zpravidla doklad o provedení bezhotovostní platby na

účet dodavatele plnění. Dalšími důkazy mohou být například také listiny, které svědčí o tom, že daňový subjekt se domlouval na uskutečnění plnění s deklarovaným dodavatelem (e-mailová komunikace, při níž se domlouvaly či potvrzovaly podmínky spolupráce, uzavřené smlouvy atd.).

69. Důvodem, proč žalobkyně neunesla důkazní břemeno, tak nebyl přehnaně přísný důkazní standard vyžadovaný správcem daně. Prvotní příčinou bylo, že žalobkyně si počínala neopatrně již v momentu, kdy u předmětných transakcí akceptovala úhradu v hotovosti. A to v situaci, kdy mělo jít v případě některých plnění o částky v řádu statisíců, přičemž osoba, která měla tyto platby od žalobkyně (respektive jejího manžela) přebírat, proti převzaté hotovosti nepodepisovala žádný doklad, ale předávala žalobkyni již vyplněné pokladní doklady. V daňovém řízení pak žalobkyně prokazovala vynaložení předmětných výdajů deklarovaným způsobem zejména svědeckými výpověďmi, které však byly nevěrohodné či neprůkazné.

V.2 Reklamní činnost (dodavatel Media Art)

70. Žalobkyně uplatňovala výdaje za reklamní činnost, jejímž dodavatelem měla být společnost Media Art, v celkové výši 4 392 585 Kč. Správci daně předložila především 7 dokladů na celkem 67 akcí, tj. jednotlivé doklady byly vystaveny souhrnně na vícero akcí, na nichž mělo být prezentováno logo Vitamín (logo velkoobchodu s elektropříslušenstvím provozovaným žalobkyní). Například doklad č. 42012010 byl vystaven na 500 479,17 Kč za reklamu na celkem 7 akcích: akce č. 1. „HC Vrchlabí Ice hockey January 10“, 2. „SKI4FUN Špindlerův Mlýn 16. 1. 2010“, 3. „SKI4FUN Liberec 30. 1. 2010“, 4. „Rescue Ski Josefův Dvůr v Jizerských horách 14.-16. 1. 10“, 5. „Michal Pavlíček Teplice 19. 1. 2010“, 6. „Abraxas Praha 20. 1. 2010“ a 7. „CD Kamila Nývtová 2010“. Obdobně i další doklady byly vystaveny za reklamu zejména na koncertech a sportovních akcích. Žalobkyně dále správci daně předložila smlouvu na poskytování reklamních služeb, kterou dne 2. 1. 2010 uzavřela se společností Media Art, a to v české i anglické verzi (smlouva o dlouhodobé agenturní spolupráci/*agreement on longtime agency cooperation*), a kopie listin v anglickém jazyce vystavených státem Wyoming týkajících se společnosti Media Art (*certificate of organization, certification statement*, apostila). Všechny doklady byly uhrazeny na bankovní účet č. 4557548101 vedený v SRN u Volksbank Lobau-Zittau.
71. Vzhledem k tomu, že v roce 2009 poskytovali žalobkyni reklamní služby výhradně tuzemští dodavatelé, zatímco v roce 2010 jí měla reklamní služby poskytnout společnost sídlící v USA, vznikly správci daně pochybnosti, zda žalobkyně přijala dané služby v rozsahu, za cenu a od dodavatele uvedeného na předmětných dokladech. Vyzval proto žalobkyni, aby prokázala, že reklamní prezentaci přijala v rozsahu, za cenu a od dodavatele uvedeného na dokladech. Dále žalobkyni vyzval, aby doložila daňovou rezidenci (daňový domicil) společnosti Media Art, případně daňovou rezidenci společníků uvedené společnosti.
72. Žalobkyně v reakci na výzvu správce daně poskytla k vybraným akcím stručný komentář a doložila fotografie z těchto akcí, plakáty, technické nosiče dat (CD), na nichž mělo být prezentováno její logo, a čestná prohlášení některých umělců (P. Š.) a pořadatelů některých akcí (za pořadatele akcí SKI4FUN 2010 a Cyklomaraton Tour 2010 prohlášení T. P., za pořadatele hudebních akcí v roce 2010 ve Výravě prohlášení P. H., za pořadatele hudebního festivalu Okoř se Štávou 2010 prohlášení M. Š.).

Například k cyklistickým závodům (akce č. 24, 37, 38, 48, 49, 50, 60, 61, 62) žalobkyně předložila scan plakátu z akce v Ostravě s vyobrazeným logem Vitamín, leták z akce Cyklomaraton tour 2010 s logem Vitamín a dvě fotografie, o kterých uvedla, že se vztahují k cyklu akcí Cyklomaraton tour 2010. K ostatním cyklistickým akcím uvedla, že plakáty nemá k dispozici, a navrhla jako důkaz, aby si je zajistil správce daně v rámci svých kompetencí. Dále předložila prohlášení pořadatele, v němž T. P. ze společnosti MAX 1 marketing s.r.o. potvrzuje, že v areálu konání akcí bylo prezentováno logo Vitamín, a to ve všech soutěžních dnech v rámci Cyklomaraton tour 2010. Ke koncertům M. P. (akce č. 5, 26 a 27) žalobkyně doložila fotografie koncertních sálů, ve kterých je vyvěšeno logo Vitamín. V obdobném duchu se nesly i komentáře a doklady předložené žalobkyní k dalším akcím (k jejich shrnutí viz str. 36-39 zprávy o daňové kontrole).

73. Správce daně ověřoval tvrzení žalobkyně jednak tím, že vybraným pořadatelům akcí zaslal výzvy k doložení listin týkajících se pronájmu prostoru na umístění reklamy při konkrétních akcích. Některé subjekty zaslaly správci daně listiny potvrzující pronájem reklamních ploch společností Media Art – například Sportovní klub SPORT BAR, pořadatel akce č. 56 (Rocková Lipnice r. 2010), zaslal smlouvu o pronájmu reklamních ploch uzavřenou mezi sportovním klubem a společností Media Art. Odpovědi některých subjektů však tvrzení žalobkyně nepotvrdily, případně s nimi byly přímo v rozporu. Například společnost MEMPHIS AGENCY, s.r.o. (dále jen „MEMPHIS AGENCY“), pořadatel Koncertu pro Park, Praha r. 2010 (akce č. 67) zaslal smlouvy o pronájmu reklamních ploch, žádná z nich však nebyla uzavřena se společností Media Art. Středisko kulturních služeb města Svitavy, pořadatel koncertu K. S. v roce 2010 (akce č. 31), pak sdělilo, že neuzavřelo žádnou smlouvu k umístění reklamy a že takovou službu ani neposkytlo. Společnost MAX 1 marketing s.r.o. na výzvu nereagovala.
74. Správce daně dále zaslal dožádání Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu za účelem zjištění, zda L. V. vystavoval společností EAGLE AGENCY s.r.o. (dále jen „EAGLE AGENCY“) (v roce 2009) a Media Art (v roce 2010) daňové doklady, faktury za umožnění provedení reklamní prezentace žalobkyně při koncertu umělce, kterého agentura pana V. v rozhodném období zastupovala. Z odpovědi dožádaného správce daně plyne, že 5. 1. 2009 pan V. (jako pronajímatel) uzavřel smlouvu o dlouhodobé reciproční spolupráci se společností EAGLE AGENCY (jako nájemcem). Pronajímatel se touto smlouvou zavázal, že nájemci bezplatně poskytne reklamní plochy za účelem umístění reklamy klientů nájemce. Nájemce se smlouvou zavázal k bezplatné výrobě, přípravě a realizaci grafických návrhů propagačních materiálů, k jejich bezplatnému tisku a dopravě, dopravě osob a hudebních nástrojů. Pro rok 2010 pan V. uzavřel obdobnou smlouvu o dlouhodobé reciproční spolupráci se společností Media Art Investments, přičemž jako jednatel této společnosti je ve smlouvě uveden O. N.
75. V rámci mezinárodní výměny informací správce daně zaslal mezinárodní dožádání do SRN a do USA. Německý správce daně v odpovědi na dožádání sdělil, že vlastníkem účtu uvedeného na dokladech vystavených společností Media Art byla tato společnost, osobou oprávněnou disponovat s účtem byl O. N. Americký správce daně pak uvedl, že společnosti Media Art nebylo přiděleno americké daňové identifikační číslo a společnost nepodává v USA daňové přiznání. Společnost je registrována ve státě

Wyoming, tato registrace však sama o sobě nezakládá americké daňové rezidentství. Americké daňové správě není známo, že by společnost Media Art nebo někdo z jejích ředitelů, úředníků nebo agentů byl fyzicky přítomen v USA na adrese uváděné v dokladech vystavených touto společností. Adresa použitá společností Media Art je adresou jejího registrovaného agenta, který je pouze osobou určenou pro účely přijímání a odesílání právních dokumentů, nikoliv osobou, která provádí podnikatelskou činnost jménem předmětné společnosti. Společnost Media Art nebyla věcně přítomná v USA, ani tam neprováděla podnikatelskou činnost. Americká daňová správa tedy nemůže doložit, zda předmětné služby byly realizovány na území USA (k podrobnějšímu popisu všech důkazů obstaraných přímo správcem daně viz str. 39-41 zprávy o daňové kontrole).

76. Správce daně hodnotil uvedené důkazy následujícím způsobem. Konstatoval, že na žalobkyní doložených fotografiích jsou zobrazeny vnitřní a venkovní prostory, ve kterých je různou formou vyobrazeno logo Vitamín (na zavěšených plachtách a nosičích reklamy). Není ale zřejmé, zda se skutečně ve všech případech jedná o fotografie z míst akcí uvedených na dokladech. Z fotografií je pouze patrné, že logo bylo propagováno v místech konání veřejných vystoupení, v horských střediscích atd. V případě některých akcí žalobkyně doložila fotografie plakátů s logem Vitamín propagujících konkrétní akce uvedené na dokladech (cyklistické závody, Abraxas Praha, Kunčice fest Vrchlabí, koncert 4 strings Vodňany, Lipnice a miss EU junior), u ostatních akcí fotografie plakátů nedoložila. V případě cyklistických závodů se ovšem jednalo pouze o jeden plakát z devíti akcí (a druhý bez uvedení konkrétního místa konání akce). Žalobkyně dále prokazovala propagaci loga Vitamín na některých akcích (cyklistické závody, koncerty na Výravě, Rescue Ski Josefův Dvůr, Podhorský čtyřlístek Rtně, Okoř, Lipnice, koncerty Pavla Šporcla, SKI4FUN, koncerty Kamila Stříhavy) písemnými prohlášeními třetích osob. Podle správce daně je tedy zřejmé, že logo Vitamín bylo na některých akcích propagováno. Žalobkyně však prokázala propagaci pouze u části z akcí uvedených na dokladech (předložením plakátů a prohlášení třetích osob), v případě ostatních akcí prokazovaných pouze fotografií prostředí nelze vyfotografované prostředí jednoznačně ztotožnit s konkrétní akcí.
77. Žalobkyně nicméně podle správce daně neprokázala, že jí propagaci zajistila společnost Media Art. Správcem daně bylo zjištěno, že si společnost Media Art pronajala plochy pro umístění reklamy u části plnění uvedených na dokladech č. 42032010 (jedno z šesti) a č. 420142010 (šest z jedenácti). U plnění uvedených na zbylých dokladech nebylo zjištěno, že by si společnost Media Art pronajala reklamní plochy pro možnou propagaci loga žalobkyně, případně pro propagaci dalších subjektů. V případě některých akcí správce daně dokonce zjistil, že jejich pořadatel neposkytoval službu umístění reklamy, eventuálně že na těchto akcích byl pronajímán prostor pro umístění reklamy, ale odlišným subjektům (nikoliv společnosti Media Art). Ani u jednoho z předložených dokladů tak nebylo prokázáno, že by žalobkyně přijala v plném rozsahu služby uvedené na dokladu, tj. že se její prezentace uskutečnila na všech akcích, které byly tímto dokladem fakturovány. Naopak správce daně u každého z předložených dokladů prokázal, že přinejmenším část služeb nebyla a ani nemohla být údajným dodavatelem, společností Media Art, pořízena, a tudíž žalobkyni vyúčtována.
78. Správce daně považoval tvrzení žalobkyně za neprokázaná také s ohledem na skutečnosti, které zjistil o společnosti Media Art (ať už mezinárodním dožádáním,

anebo z veřejně dostupných zdrojů). Poukázal na skutečnost, že se jedná o společnost sídlící na hromadné adrese, která je propojena s dalšími společnostmi usazenými v USA a na Kypru, přičemž nejméně jedna z těchto společností je spojena s osobou T. P., který byl po určitou dobu jednatelem i ve společnosti Media Art Investments. Správce daně se domníval, že by se mohlo jednat o tzv. „ready made“ společnost s napojením na „daňový ráj“, která nevykazuje žádnou reálnou činnost. Obrátil se proto na daňovou správu USA, z jejíž odpovědi vyplynulo, že daná společnost v USA nevykázala žádné výnosy z podnikatelské činnosti. Nepotvrdilo se tedy, že společnost Media Art vykonávala pro žalobkyni reklamní činnost.

79. Společnost Media Art měla dále zřízen bankovní účet (na nějž posílala žalobkyně peníze na základě předmětných dokladů) v SRN, a to ve městě Neugesdorf, které se nachází asi 20 km od hranic s Českou republikou. Dispoziční právo k účtu má O. N., který byl jednatelem (tuzemské) společnosti Media Art Investments. Agentura pana V., zastupující mimo jiné K. S., M. P. či skupinu Abraxas, této společnosti v kontrolovaném období bezplatně poskytovala reklamní plochy za účelem umístění reklamy klientů (koncerty uvedených subjektů představovaly žalobkyni vykázané akce č. 5, 6, 12, 15, 17, 18, 21, 22, 23, 26, 27, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 45 a 46). Správce daně zároveň podotkl, že osoba pana N. je mu známa již z předchozího řízení vedeného s žalobkyní (daňová kontrola za zdaňovací období 2003 až 2006). Během zmíněné daňové kontroly bylo zjištěno, že pan N. pro žalobkyni vystavoval doklady za služby, jejichž uskutečnění v uplatňovaném rozsahu a ceně žalobkyně neprokázala. Z toho titulu byla žalobkyni následně doměřena daň.
80. Z uvedených důvodů správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno. Žalovaný se s jeho hodnocením ztotožnil (viz str. 22-29 napadeného rozhodnutí žalovaného).
81. Krajský soud pro účely posouzení těchto závěrů (opětovně) připomíná pravidlo, podle nějž daňový subjekt, který zanesl do svého účetnictví a následně daňového přiznání určitý výdaj, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, který deklaroval na příslušném účetním dokladu. Stejně jako v případě výdajů uplatněných na základě dokladů, na nichž byla jako dodavatel uvedena společnost MACIBO (viz výše body 60-64 rozsudku), také v případě nyní posuzovaných výdajů je nutno odmítnout argumentaci žalobkyně, že není vůbec podstatné, jaký subjekt uskutečnil příslušné plnění. Jestliže žalobkyně tvrdila, že reklamní služby jí poskytla společnost Media Art, pak musela také prokázat, že předmětné služby poskytla právě tato společnost (vzhledem k tomu, že správce daně zjistil skutečnosti zpochybňující poskytnutí reklamních služeb danou společností). Pro uznání předmětných výdajů za výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů tedy nestačí, že logo žalobkyně bylo prokazatelně propagováno na (některých) akcích uvedených na předložených dokladech.
82. Z výše provedeného shrnutí důkazů shromážděných v daňovém řízení pak vyplývá, že ani u jednoho z předložených dokladů nebylo prokázáno, že by žalobkyně přijala v plném rozsahu služby uvedené na dokladu. Není pochyb o tom, že žalobkyně uhradila částky uvedené na fakturách na bankovní účet patřící společnosti Media Art, zároveň prokázala, že logo Vitamín bylo na některých akcích propagováno. Krajský soud ale po zhlédnutí důkazů předložených žalobkyní souhlasí s finančními orgány, že prokazují propagaci pouze u části z akcí uvedených na dokladech. Důkazy obstarané

správce daně navíc zpochybňují tvrzení, že propagaci (která se prokazatelně uskutečnila) zajišťovala právě společnost Media Art.

83. K námitkám žalobkyně ohledně hodnocení předložené fotodokumentace a souvisejících důkazů (viz výše bod 11) krajský soud uvádí, že nebylo povinností správce daně provádět z vlastní iniciativy důkaz šetřením na místě samém nebo šetřením u dalších osob, které měly také umístěny své prezentace na fotografiích. Je věcí daňového subjektu, aby při sjednání reklamní služby myslel i na prokázání jejího dodání a zajistil si příslušné důkazy pro účely případného budoucího daňového řízení. Jestliže žalobkyně prokazovala uskutečnění propagace jejího loga na některých akcích pouze fotografiemi s vyobrazeným logem Vitamín, z nichž není zřejmé, na jakém místě a kdy byly tyto fotografie pořízeny, nejednalo se o důkazy, které by s dostatečnou mírou věrohodnosti prokázaly, že k tvrzené propagaci na předmětných akcích skutečně došlo (k důkazům, kterými daňový subjekt může u tohoto typu plnění unést své důkazní břemeno, viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2012, č. j. 7 Afs 59/2011 – 91).
84. Žalobkyni nelze přisvědčit ani v tom, že finanční orgány „hledají falešné záminky“ a nepřipustně rozšiřují důkazní břemeno vůči ní (viz body 8 a 9). Poukazy na to, že O. N. měl dispoziční právo k účtu společnosti Media Art, na nějž žalobkyně posílala platby, že byl zároveň jednatelem společnosti Media Art Investments, a dále na smluvní vztahy mezi touto společností a L.V., krajský soud nevidí jako projev jakéhosi „negativního postoje“ správce daně k panu N. Naopak se jedná o skutečnosti relevantní pro objasnění toho, zda propagaci žalobkyně na předmětných akcích zajišťovala skutečně společnost Media Art. Krajský soud pak souhlasí s finančními orgány, že tyto skutečnosti vyvolávají silné pochybnosti o tom, zda společnost Media Art poskytla žalobkyni deklarované plnění.
85. Stejně tak jsou relevantní pro posouzení věci i zjištění učiněná správcem daně ohledně společnosti Media Art mezinárodním dožádáním (a částečně i z veřejně přístupných zdrojů). Tato zjištění svědčí o tom, že se velmi pravděpodobně jedná o společnost, která byla založena nikoli za účelem vyvíjení reálné ekonomické činnosti, ale určitých daňových optimalizací. Ostatně krajskému soudu je z jeho činnosti známo, že Wyoming je státem, v němž jsou právě takové společnosti často zakládány, a tak je v současnosti obecně považován za jeden z tzv. daňových rájů.
86. Všechna tato zjištění, ve spojitosti se sděleními pořadatelů některých akcí, podle nichž na daných akcích buď neprobíhala žádná propagace, nebo sice probíhala, avšak objednateli reklamy byly jiné subjekty, znevěrohodňují tvrzení žalobkyně o poskytnutí deklarovaného plnění společností Media Art.
87. Důvodné nejsou ani námitky, kterými žalobkyně rozporovala hodnocení důkazů týkajících se jednotlivých akcí ze strany finančních orgánů. Ve vztahu k akci Koncert pro Park Praha 31. 8. 2010 žalobkyně namítla, že soubor smluv předložený pořadající společností MEMPHIS AGENCY nevyvrací důkazy předložené žalobkyní - není totiž zřejmé, proč by společnost Media Art nemohla opatřit reklamní prostor od osob, se kterými uzavřela smlouvy společnost MEMPHIS AGENCY. K tomu krajský soud uvádí, že společnost MEMPHIS AGENCY uzavřela dané smlouvy se subjekty s předmětem činnosti odlišným od poskytování reklamních služeb a s tím, že reklamní panely budou sloužit pro reklamní potřeby nájemců. Společnost MEMPHIS

AGENCY tedy pronajala reklamní prostor koncovým zákazníkům. Předmětné smlouvy tudíž jsou v rozporu s tvrzeními a důkazy předkládanými žalobkyní.

88. Ve vztahu k akcím Rocková Lipnice r. 2010 a Kunčice fest Vrchlabí 20. 2. 2010 finanční orgány jasně uvedly, že výdaje za reklamu uskutečněnou na těchto akcích nebyly uznány z toho důvodu, že byly zahrnuty pod doklady spolu s dalšími akcemi, u nichž nebylo prokázáno uskutečnění reklamy, případně že by propagaci žalobkyně zajistila společnost Media Art. Tedy z každého dokladu (vystaveného na úhrnnou částku za více akcí) byla prokázána jen část poskytnutých plnění, a tak předmětné doklady nemohly být osvědčeny jako věrohodné důkazy o uskutečnění služeb v deklarovaném rozsahu a ceně. S tímto závěrem krajský soud souhlasí (viz výše). Totéž platí ve vztahu ke koncertům na Výravě (akce Tublatanka 2. 7. 2010, Revival Fest 10. 7. 2010, Horkýže Slíže 16. 7. 2010, Alternativa IX 24. 7. 2010 a Šum Svistu 30. 7. 2010).
89. Ve vztahu ke koncertům Kamila Střihavky krajský soud připomíná, že správce daně získal důkaz o tom, že oprávnění k umístění reklamy klientů na daných koncertech v roce 2010 neměla společnost Media Art, ale společnost Media Art Investments.
90. Pokud jde o koncerty Pavla Šporcla (Liberec 11. 5. 2010 a Gipsy Way Tour 7. 5. 2010), krajský soud se plně ztotožňuje s vypořádáním obdobné odvolací námítky v napadeném rozhodnutí žalovaného a odkazuje. Žalovaný konstatoval, že Dům kultury Liberec ve své odpovědi na výzvu tvrzení žalobkyně o dodavateli reklamní prezentace nepotvrdil, neboť mu dle jeho vyjádření nevznikly žádné výnosy z umístěných reklam nebo podobného plnění. Vzhledem k tomu, že se jednalo o pořadatele akce, musela by společnost Media Art od něj získat povolení k umístění reklam, což ale prokázáno nebylo. Z fotografie reklamního panelu s nápisem „reklamní partneři projektu“, u nějž stojí Pavel Šporcl, není zřejmé, k jakému konkrétnímu projektu se reklamní panel vztahuje. Prostor, v němž byla fotografie pořízena, navíc nelze identifikovat. Obdobně ředitel Kulturního centra GOLF Semily sdělil, že nemají žádný záznam o využívání pronájmu prostor k umístění reklamy při akci konané dne 7. 5. 2010. Z předložené smlouvy o provedení uměleckého výkonu uzavřené s Pavlem Šporclem dále plyne, že propagaci koncertu a ostatní podpůrné prostředky pro zajištění návštěvnosti byl povinen zajistit pořadatel. Pořadatel byl rovněž povinen zajistit, aby na vystoupení a v souvislosti s ním nebyli propagováni žádní jiní sponzoři než ti, které v upřesnění smlouvy uvede vystupující umělec. Existence dohody pořadatele ani vystupujícího umělce se společností Media Art však z listin předložených ředitelem Kulturního centra GOLF Semily nijak nevyplývá. Krajský soud neshledal, že by správce daně formuloval své dotazy pořadatelům akcím nevhodně a v důsledku toho nezjistil dostatečně skutkový stav, jak namítá žalobkyně. Pokud měla žalobkyně za to, že vyjádření pořadatelů akcí jsou nedostatečná, mohla v průběhu daňového řízení iniciovat jejich doplnění.
91. Konečně ve vztahu k propagaci žalobkyně na zimním stadionu klubu HC Vrchlabí Ice Hockey krajský soud uvádí následující. Správce daně neměl pochybnosti o tom, že k propagaci došlo, ale zda ji zajistila společnost Media Art. Od uvedeného hokejového klubu totiž získal smlouvu o reklamní spolupráci, kterou klub uzavřel se společností SH Production s.r.o. (dále jen „SH Production“). Žalobkyně namítá, že společnost Media Art umístění reklamy žalobkyně pravděpodobně zadala formou subdodávky u společnosti SH Production a vyčítá správci daně, že společnost SH Production

nekontaktoval a neověřil u ní, zda tomu tak nebylo. Krajský soud ale souhlasí s žalovaným, že doklady předložené hokejovým klubem ničemu takovému nenاسvědčují a že nebylo povinností správce daně dohledávat další obchodní partnery společnosti SH Production a šetřit, zda se v řetězci dodavatelů nevyskytuje společnost Media Art. Bylo na žalobkyni, aby případně navrhla důkazní prostředky prokazující toto její tvrzení, což ale neučinila.

92. Krajský soud uzavírá, že v ani případě výdajů s deklarovaným dodavatelem Media Art žalobkyně neunesla své důkazní břemeno.

V.3 Neuznaný odpočet DPH jako výdaj ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů

93. Žalobkyně závěrem namítla, že žalovaný měl snížit základ daně z příjmů fyzických osob žalobkyně za předmětné zdaňovací období přinejmenším o částku 155 667 Kč, odpovídající DPH, která jí byla dodatečně doměřena za zdaňovací období prosinec 2009 (viz výše bod 14).
94. Krajský soud shledal také tuto námitku nedůvodnou. Správce daně sice současně s vydáním dodatečného platebního výměru na daň z příjmů, která je předmětem přezkumu v nynějším řízení, vydal dodatečný platební výměr, kterým doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období prosinec 2009 ve výši 155 667 Kč (rozhodnutí správce daně ze dne 28. 4. 2015, č. j. 875761/15/2701-50521-606227). Žalovaný pak zamítl odvolání žalobkyně proti uvedenému dodatečnému platebnímu výměru ve věci DPH rozhodnutím ze dne 25. 5. 2016, č. j. 23449/16/5300-22442-711359 (pro úplnost lze dodat, že krajský soud zamítl žalobu podanou žalobkyní proti tomuto rozhodnutí žalovaného rozsudkem ze dne 7. 6. 2018, sp. zn. 31 Af 37/2016). V době, kdy žalovaný rozhodoval o odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů za zdaňovací období od 1. 10. 2009 do 30. 9. 2010, tj. dne 1. 6. 2016, však citované rozhodnutí žalovaného ve věci DPH ještě nebylo ani v právní moci. Právní moci nabylo doručením zástupci žalobkyně v daňovém řízení dne 4. 6. 2016. Teprve v tento moment byla žalobkyni pravomocně doměřena DPH za prosinec 2009 ve výši 155 667 Kč a teprve následně žalobkyni běžela lhůta k úhradě předmětné daně. Žalovaný tak nemohl při svém rozhodování ve věci doměření daně z příjmů zohlednit doměřenou DPH jako výdaj ve smyslu § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů. Navíc je otázkou, zda by bylo jeho povinností přihlédnout k takovému případnému výdaji z moci úřední, jak požaduje žalobkyně. Krajský soud však považuje za nadbytečné zabývat se v tomto případě uvedenou otázkou, neboť v době, kdy žalovaný vydal nyní přezkoumávané rozhodnutí, zjevně nemohla být splněna ani základní podmínka pro uznání určitého výdaje za výdaj ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů – tedy podmínka spočívající v tom, že daňový subjekt předmětný výdaj skutečně vynaložil.

VI. Závěr a náklady řízení

95. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobkyní jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
96. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Hradec Králové 7. června 2018

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu