



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Josefa Straky a Mgr. Karla Ulíka ve věci

žalobkyně: **B., s. s. r. o.**
sídlem Politických vězňů 1337, 274 01 Slaný
zastoupená advokátem JUDr. Vladimírem Kubátem
sídlem Politických vězňů 1511/5, 110 00 Praha

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 11. 2017, č. j. 47664/17/5200-11433-700681,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně se domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 7. 3. 2017, č. j. 940646/17/2124-51522-209364 (dále jen „platební výměr“). Platebním výměrem byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 vyšší o částku 686 000 Kč a současně jí byla stanovena povinnost uhradit penále ve výši 137 200 Kč.

II. Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

2. Žalobkyně v žalobě předně namítá, že k pravomocnému doměření daně došlo až po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, která podle § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) činí 3 roky. Uvádí, že k doměření daně došlo na základě daňové kontroly zahájené dne 15. 4. 2014. Prekluzivní lhůta pro stanovení daně byla přerušena (*žalobkyně zřejmě mínila, že došlo ke stavění lhůty – pozn. soudu*) odesláním žádostí o mezinárodní výměnu informací a skončila nejpozději dne 17. 9. 2017. Napadené rozhodnutí ovšem nabylo právní moci až dne 13. 11. 2017.
3. Žalobkyně dále namítá, že všemi dostupnými prostředky prokázala oprávněnost uplatněných nákladů na realizaci reklamy prostřednictvím dodavatelské společnosti D. S. s.r.o. (dále jen „D. S.“). Žalobkyně uvádí, že za plnění přijatá od společnosti D. S. řádně zaplatila v souladu s daňovými doklady a smluvními podmínkami vždy až po obdržení plnění. Dle žalobkyně správce daně nezpochybnil, že by k tvrzenému plnění (realizaci reklamy) skutečně došlo, měl však pochybnosti, že se tak stalo prostřednictvím společnosti D. S., jelikož její obchodní partneři nebyli schopni plnění potvrdit a doložit. Žalobkyně upozorňuje, že tato skutečnost nemůže být přičítána k její tíži, neboť dodavatele společnosti D. S. nemohla ze své pozice žádným způsobem prověřovat. Ve smluvním vztahu totiž byla pouze s dodavatelskou společností D. S., která realizaci plnění potvrdila.
4. Žalobkyně dále namítá, že správce daně neprovedl jí navržené důkazní prostředky. Rovněž brojí proti tvrzení žalovaného na str. 12 napadeného rozhodnutí, že nedoložila některé důkazní prostředky, např. reklamní materiály.
5. Žalobkyně považuje napadené rozhodnutí, pokud jde o aplikaci právního základu na skutkový stav věci, za nepřezkoumatelné. Namítá, že odvolací námitky nebyly dostatečně vypořádány, jejich vypořádání bylo neobjektivní a nepřezkoumatelné. Má za to, že dokazování provedené správcem daně, jehož závěry žalovaný převzal, jsou v rozporu se základními zásadami daňového řízení a právem na spravedlivý proces. Odkazuje přitom na § 92 odst. 2 daňového řádu, podle nějž je správce daně povinen zajistit, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji.
6. Žalovaný s podanou žalobou nesouhlasí a navrhuje její zamítnutí. Ve vyjádření k žalobě zopakoval nosné závěry napadeného rozhodnutí, přičemž v podrobnostech odkázal na obsah správního spisu. Uvedl, že daň byla žalobkyni pravomocně stanovena před uplynutím tříleté prekluzivní lhůty. Lhůta pro stanovení daně totiž vzhledem k mezinárodní výměně informací neběžela od 15. 1. 2016 do 29. 6. 2016, přičemž oznámením prvostupňového rozhodnutí žalobkyni se lhůta prodloužila o jeden rok, tj. do 28. 9. 2018. Dále žalovaný uvedl, že žalobkyně v průběhu daňového řízení neunesla své důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb (reklamy a propagace) v rozsahu, cenách a způsobem podle předložených daňových dokladů. Žalobkyně rovněž neprokázala, že zdanitelná plnění opravdu uskutečnila společnost D. S.. Z napadeného rozhodnutí nevyplývá, že by skutečnosti týkající se dodavatelů společnosti D. S. byly přičítány k tíži žalobkyně. Žalovaný dále upozornil, že žalobkyně neuvedla konkrétní důkazní prostředky, které údajně správce daně opomněl provést. Měla-li na mysli opakovaný výslech svědka B. a výslech vlastníků motorových vozidel, na nichž měla být umístěna reklama žalobkyně, žalovaný konstatuje, že provedení těchto výslechů by bylo nadbytečné.

III. Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

7. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání

řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného [§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).

8. Soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání, neboť žalovaný vyslovil s takovým postupem souhlas a souhlas žalobkyně se presumuje, jelikož ani na výzvu soudu nesdělila, že by s rozhodnutím věci bez jednání nesouhlasila (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Soud nepovažoval za nezbytné nařizovat jednání, neboť veškeré rozhodné skutečnosti bylo možno zjistit z obsahu správního spisu. Vady, k nimž by bylo nutné přihlédnout z moci úřední, soud neshledal.

IV. Podstatný obsah správního spisu

9. Dne 15. 4. 2014 správce daně zahájil vůči žalobkyni daňovou kontrolu (protokol č. j. 1947211/14/2124-05400-204872), jejímž předmětem byla daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011, a dále silniční daň za rok 2011 a daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období březen až prosinec 2011.
10. Správci daně vznikly pochybnosti o tom, zda se v případě výdajů v celkové výši 3 500 000 Kč záúčtovaných žalobkyní na základě faktur přijatých od společnosti D. S. (FP 478 na částku 130 000 Kč, FP 581 na částku 120 000 Kč, FP 686 na částku 120 000 Kč, FP 725 na částku 120 000 Kč, FP 857 na částku 120 000 Kč, FP 1010 na částku 125 000 Kč, FP 1116 na částku 190 000 Kč, FP 1293 na částku 390 000 Kč, FP 1442 na částku 430 000 Kč, FP 1512 na částku 450 000 Kč, FP 1622 na částku 480 000 Kč, FP 1667 na částku 395 000 Kč, ID2011024 na částku 430 000 Kč) za reklamu a propagaci v rámci rallye závodů jedná o výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Podle smluv o reklamě a propagaci, na něž předložené faktury odkazují, měla společnost D. S. pro žalobkyni „zabezpečit“ plošnou reklamu na závodních automobilech P. X, C. X, F. F. W., Š. F. X, Š. F. X, případně i na dalších dohodnutých reklamních plochách, v době konání ve smlouvách uvedených závodních akcí. Své pochybnosti správce daně odůvodnil tím, že dle informací získaných na základě dožádání od příslušného správce daně (odpověď na dožádání ze dne 16. 7. 2014, č. j. 1388822/14/3101-05404-801304) byla společnost D. S. nekontaktní a neplnila své zákonné povinnosti. Dále podle odpovědi na žádost o mezinárodní výměnu informací evidované pod č. j. 2420054/15/2124-60563-204203 (žádost odeslána dne 12. 8. 2014, odpověď obdržena dne 29. 4. 2015 – pozn. soudu), byla společnost R. s.r.o. (dále jen „R.“) výlučným vlastníkem mezinárodní soutěžní licence S. a. m. s. a r. p. na plochu závodního automobilu, kterou pronajímala dalšími společnostmi, přičemž dle výpovědi jejího jednatele neměla se společností D. S. ani s žalobkyní uzavřenou žádnou smlouvu. Z odpovědi na žádost o mezinárodní výměnu informací evidované pod č. j. 2513379/15/2124-60563-204872 (podle úředního záznamu ze dne 5. 8. 2015, č. j. 3381930/15/2124-60563-204872, byla žádost odeslána dne 24. 10. 2014 a odpověď obdržena dne 30. 4. 2015 – pozn. soudu) navíc vyplývalo, že společnost s. s.r.o. (dále jen „s.“), která byla uvedena na DVD předložených žalobkyní, vyráběla pro společnost R. v období od roku 2010 do 2012 videozáznamy z automobilových závodů. Se společností D. S. ani s žalobkyní nespolupracovala. Správce daně proto žalobkyni výzvou ze dne 8. 9. 2015, č. j. 3566540/15/2124-60563-204872, vyzval k předložení jakýchkoliv důkazních

prostředků prokazujících faktické přijetí plnění právě od společnosti D. S., a dále k prokázání dalších skutečností týkajících se kontraktace, mj. způsobu stanovení ceny a upřesnění, jaké konkrétní úkony cena zahrnovala.

11. Žalobkyně ve vyjádření ze dne 15. 7. 2014 uvedla (v reakci na výzvu správce daně ze dne 4. 7. 2014, č. j. 3180912/14/2124-05400-204872), že se společností D. S. komunikovala písemně prostřednictvím České pošty. Ve vyjádření ze dne 8. 10. 2015 žalobkyně (v reakci na výzvu ze dne 8. 9. 2015) navrhla provedení výsledku R. B., tehdejšího jednatele společnosti D. S., a dále provedení výsledku jednatele společnosti s. (Ing. M. J. – pozn. soudu) a výsledku L. K., manažera R. Š. T. (a současně jednatele společnosti R. – pozn. soudu). Uvedla, že cena za fakturovaná plnění zahrnovala kromě výroby a umístění loga na závodních automobilech účastnících se rallye závodů „*doprovodný reklamní materiál (kalendáře, brožury atd.)*“, přičemž v ceně byly zahrnuty „*též televizní spoty, propagace v motoristických časopisech atd.*“.
12. Žalobkyně byla poté správcem vyzvána, aby tato svá tvrzení prokázala, a dále aby prokázala, kdo zadal a vyrobil propagační materiál a doprovodný reklamní materiál, v jakém množství a o jaký doprovodný materiál se jednalo (výzva ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4099719/15/2124-60563-204872).
13. Žalobkyně reagovala na výzvu podáním ze dne 9. 12. 2015, v němž mj. uvedla, že „[j]e *naprosto zřejmé*“, že loga byla vyrobena a umístěna na závodních automobilech, televizní spoty byly natočeny, propagace v reklamních časopisech se uskutečnila a sjednaný doprovodný reklamní materiál byl vyroben, tedy že se plnění sjednané mezi žalobkyní a dodavatelem uskutečnilo. Důkazní prostředky k těmto tvrzením neoznačila. Namítala, že jí správce daně ukládá prokazovat skutečnosti, jejichž prokázání po ni nelze spravedlivě požadovat. Není totiž povinna ani schopna zjišťovat, jak bylo plnění dodavatelem zajištěno. Uvedla rovněž, že logo žalobkyně se v televizních pořadech objevovalo nad rámeček smluv.
14. Dne 27. 1. 2016 byl za účasti zástupkyně žalobkyně vyslechnut jako **svědek R. B.**, bývalý jednatel společnosti D. S. (protokol dožádaného Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 27. 1. 2016, č. j. 95639/16/3207-61562-801225). Svědek B. vypověděl, že v roce 2011 společnost D. S. spolupracovala se žalobkyní v oblasti zprostředkování reklamy. Uvedl, že si nevzpomíná, kdy a jak došlo ke kontaktu s žalobkyní, ani s jakou osobou za žalobkyní jednal. Předmětem spolupráce bylo zajistit zprostředkování polepů a reklamních předmětů. Potvrdil, že vystavil správcem daně předložené faktury. Uvedl, že smlouvy se podepisovaly zvlášť a přeposílaly se k podpisu poštou, on je podepisoval v kanceláři ve F.-M.. K dotazu, co konkrétně tvořilo cenu, která je uvedena na jednotlivých fakturách, uvedl, že cenu tvořilo zabezpečení plošné reklamy na automobilových závodech včetně závěrečného vyhotovení DVD nosičů s videozáznamy a fotografiemi, velkoplošné plakáty, kalendáře a kapesní diáře, které se předávaly na konci sezóny, řádově to byly desítky kusů, ovšem neví, kdo je vyrobil, veškeré reklamní a propagační materiály společnosti D. S. dodala společnost J. T. s.r.o. (dále jen „J. T.“). Svědek dále vypověděl, že žalobkyně si na základě náčrtku vybrala místo na závodním vozidle, kde byla reklama umístěna, a současně byla seznámena s navrhovaným řešením, přičemž podklady k výrobě reklamy dodala žalobkyně na CD nosiči. Dále vypověděl, že v roce 2010 poskytovala společnost D. S. stejné služby v oblasti reklamy asi deseti společnostem. Mimo umístění loga byla poskytnuta dodávka reklamních předmětů, které byly zahrnuty v cenách faktur. K dotazu v návaznosti na předmět smluv svědek sdělil, že plošná reklama byla jenom na autech,

vlastníky vozidel nezná, neví, kdo prováděl polepy, oni to pouze objednali u J. T., která zajišťovala celý servis. K dotazu na adresu J. T. svědek uvedl, si na ni nevzpomíná, avšak vzpomněl si, že jménem J. T. s ním jednal pan J. H., o jehož osobě svědek víc neví. Zajištění reklamy uhradila D. S. společnosti J. T. na účet. K dotazu, jak byla stanovena cena, uvedl, že cena jim přišla od J. T. a k tomu přidali marži 2 % a vystavili fakturu žalobkyni. Neví, kdo kontroloval realizaci reklamy na závodech, dokumentace proběhla a byla předána žalobkyni poštou na DVD. Společnost D. S. měla virtuální kancelář na adrese v O., kde měla pouze schránku. Fakturace probíhala vždy po závodech.

15. V řízení týkajícím se společnosti D. S. dne 20. 3. 2012 byl R. B. vyslechnut jako osoba jednající za kontrolovaný subjekt (protokol Finančního úřadu v O. ze dne 20. 3. 2012, č. j. 83996/12/379935802026). Zde vypověděl, že ke kontaktu se společností J. T. došlo tak, že ho kontaktoval její obchodní zástupce J. H., má za to, že pocházel ze Z.. S ním se sešli v kanceláři pobočky B. společnosti V. a. s.r.o. ve F.-M.. K navázání spolupráce došlo dle svědka na jaře 2010. Sídlo J. T. bylo v O., v sídle společnosti nikdy nebyl. Společnost J. T. zajišťovala realizaci reklamy podle jeho požadavků. Jednatelkou společnosti byla paní H. P., s níž ale svědek nejednal. Spolupráce s J. T. dle svědka v roce 2011 již nepokračovala, byla ukončena v prosinci 2010.
16. Dne 24. 3. 2016 byla vyslechnuta **svědkyně H. P.**, v období od 21. 6. 2010 do 4. 4. 2011 jednatelka společnosti J. T. (protokol Finančního úřadu pro Zlínský kraj ze dne 24. 3. 2016, č. j. 544664/16/3301-61562-702759). Svědkyně vypověděla, že za jejího působení společnost J. T. žádnou činnost nevykonávala. Neví o tom, že by v roce 2011 spolupracovala se společností D. S.. K dotazu na J. H. svědkyně uvedla, že ho nezná. Dále sdělila, že se zakládal účet u Raiffeisenbank a.s., který pak rušila, avšak při rušení účtu se dozvěděla, že na něm došlo k pohybu peněžních prostředků, o kterých neměla tušení. Sama s peněžními prostředky na účtu nedisponovala. K účtu byly vydány nějaké platební karty, osobně je nepoužívala.
17. Dne 4. 5. 2016 byl vyslechnut **svědek O. M.**, od 4. 4. 2011 jednatel společnosti J. T. (protokol Finančního úřadu pro Zlínský kraj ze dne 4. 5. 2016, č. j. 1106628/16/3301-61563-711704). Svědek vypověděl, že neví, co bylo v roce 2011 předmětem činnosti společnosti, neřídil ji, ve společnosti figurovalo pouze jeho jméno. Jménem společnosti nejednal, ale podepisoval nějaké papíry, které mu byly předloženy osobou, kterou nezná, byl v té době drogově závislý, moc si toho nepamatuje. Osoba, která pro něj přijela autem, mu poskytovala drogy, vzpomíná si, že podepisoval nějaké papíry, o spolupráci s D. S. nic neví, jméno H. mu nic neříká. O společnosti J. T. pouze ví, že sídlila v O.. Má za to, že společnost měla účet u Komerční banky nebo ČSOB, vzhledem k tehdejšímu stavu si to nepamatuje. Domnívá se, že měl dispoziční právo k účtu, vybíral peníze na přepážce, které obratem předal osobě, která ho do banky přivezla. Osoby, které ho vozily do banky a vozily mu k podpisu listiny, se střídaly, byly asi čtyři. Zřizoval k účtu internetové bankovníctví a platební karty, které od něj včetně dokumentů k účtu převzal řidič. Jednou nebo dvakrát vybíral peněžní prostředky na přepážce, možná i u bankomatu. Vybranou hotovost předal řidiči. Co se týče chodu J. T., řidič mu sdělil, že se nemá o nic starat a že vše vybavuje sekretářka.
18. Dne 27. 4. 2016 byl vyslechnut **svědek Ing. M. J.**, jednatel společnosti s. (zápisnica Daňového úřadu P. ze dne 27. 4. 2016, č. j. 103020119/2016; žádost o mezinárodní výměnu byla odeslána dne 18. 1. 2016, odpověď obdržena dne 2. 6. 2016). Vypověděl, že záznamy z předmětných automobilových závodů vyrobila společnost s. pro společnost R. i pro jiné

společnosti, s žalobkyní nespolupracovala, neví, kdo jí poskytoval reklamní a propagační služby. V letech 2011 a 2012 neměla s. obchodní vztahy s žádnou společností v České republice. Seznam partnerů na zadní straně DVD dodává objednatel a společnost s. ho umístí na obal DVD. Všechny záznamy z motoristických akcí jsou veřejně dostupné na internetu a společnost s. za vyhotovení dalších kopií DVD ze závodů neodpovídá.

19. Dne 29. 4. 2016 byla vyslechnuta **svědkyně JUDr. Ing. G. Š.**, zplnomocněná zástupkyně společnosti R. (žádost o mezinárodní výměnu byla odeslána dne 15. 1. 2016, odpověď obdržena dne 29. 6. 2016). Vypověděla, že společnost R. má pronajatá produkční vozidla a jezdci jsou s ní ve smluvním vztahu. Kromě toho, že vozidlo je pronajaté k účasti na soutěži, má společnost pronajatou třicetiprocentní část na vozidle, na níž bývá umístěna reklama jejích obchodních partnerů. Vedle toho poskytuje též drobné propagační materiály a letáky s informacemi o obchodních partnerech a zveřejňuje jejich obchodní jména na svých stránkách. Sedmdesát procent reklamní plochy je poskytnuto vlastníkem vozidla jiným subjektům, o nichž nemá společnost R. informace. Tyto skutečnosti lze ověřit u vlastníků vozidel. Svědkyně vyloučila, že by R. zajišťovala reklamní služby pro žalobkyni. Pokud byla reklama na produkčním vozidle umístěna, byla na 70 % reklamní plochy, kterou společnost R. nedisponovala.
20. Dne 17. 10. 2016 byla žalobkyně seznámena s výsledkem kontrolních zjištění, podle nichž neprokázala, že náklady dle přijatých faktur od společnosti D. S. představují náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Současně byla žalobkyně seznámena s právním názorem správce daně, že předložené důkazní prostředky, tvrzení žalobkyně a provedené výsledky svědků neprokazují, co tvoří fakturované částky na jednotlivých fakturách, jak byla stanovena cena a že došlo k obchodní spolupráci mezi žalobkyní a společností D. S..
21. Žalobkyně se ke kontrolním zjištěním vyjádřila v podání ze dne 17. 11. 2016, ve kterém mj. navrhla opakovaný výsledek svědka B. a dožádání vlastníků vozidel, na kterých byla reklama umístěna.
22. Dne 6. 3. 2017 byla s žalobkyní projednána zpráva o daňové kontrole, č. j. 893598/17/2124-60563-204872. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole konstatoval, že žalobkyní předložené důkazní prostředky (fotografická publikace s logem D. S., reklamní brožura s logem R. S., seznam jednotlivých akcí s identifikací vozidel a posádky, 14 kusů DVD s logem D. S.) prokazují pouze umístění reklamních polepů na závodní vozidla, nikoliv skutečnou spolupráci mezi žalobkyní a společností D. S.. Z žádné fotografie nevyplývá, že by umístění reklamních polepů zprostředkovala právě společnost D. S.. Zprostředkování reklamních služeb společností D. S. neprokázaly ani výsledky bývalých jednatelů společnosti J. T. (svědkové P. a M.), jednatele společnosti s. (svědek J.) a zástupkyně společnosti R. (svědkyně Š.). Výpověď svědka B. ze dne 27. 1. 2016 hodnotil správce daně jako nevěrohodnou, protože si stran spolupráce se společností J. T. odporovala s jeho výpovědí ze dne 20. 3. 2012, jakož i s výpověďmi svědků P. a M.. Správce daně shledal, že provedení dalšího výsledku svědka B. a dožádání vlastníků vozidel, na nichž byla reklama umístěna, by bylo nadbytečné. Dále upozornil, že žalobkyně nijak nedoložila svá tvrzení o provedení reklamních plnění nad rámec uzavřených smluv (doprovodný reklamní materiál, televizní spoty atd.). Správce daně dále poukázal na obecnost předložených smluv o zajištění reklamy a propagace společností D. S., jež neobsahují konkrétní parametry reklamy, a dále na skutečnost, že žalobkyně neprováděla kontrolu, zda byla fakturovaná plnění skutečně provedena. Ačkoliv žalobkyně uváděla, že

se společností D. S. komunikovala písemně prostřednictvím poštovních zásilek, nepředložila žádnou korespondenci, která by její tvrzení potvrzovala. Správce daně proto dospěl k závěru, že tvrzení žalobkyně a provedené důkazní prostředky neprokazují, co tvoří fakturované částky na jednotlivých fakturách, jak byla stanovena cena, ani že k spolupráci mezi žalobkyní a společností D. S. skutečně došlo.

23. Správce daně na základě uvedených zjištění platebním výměrem doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 a současně jí stanovil povinnost uhradit penále.
24. Proti platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, v němž odkázala na svá předchozí vyjádření, zejména na podání ze dne 17. 11. 2016. Namítala, že závěry správce daně jsou zcela nesprávné, spekulativní, nepřezkoumatelné a učiněné na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Dle žalobkyně správce daně dospěl k nelogickému závěru, že došlo k přijetí plnění, ovšem nikoli prostřednictvím společnosti D. S., aniž by uvedl, kdo ve skutečnosti službu realizoval. Dále žalobkyně namítala, že správce daně zkreslil výsledky zástupců společností R. a s. a hodnotil je pouze v její neprospěch. Žalobkyně současně vyslovila přesvědčení, že oprávněnost uplatněných nákladů prokázala všemi dostupnými důkazními prostředky, které měla k dispozici a které po ní lze spravedlivě požadovat.
25. Žalovaný napadeným rozhodnutím odvolání žalobkyně zamítl a prvostupňové rozhodnutí potvrdil. V odůvodnění zejména uvedl, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně oprávněnosti uplatněných nákladů na zajištění reklamy společností D. S. jako nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ztotožnil se přitom se závěrem správce daně, že provedené svědecké výpovědi ani důkazní prostředky předložené žalobkyní neprokazují, že by předmětné reklamní služby skutečně zajistila společnost D. S. v rozsahu deklarovaném na jí vystavených fakturách. Dle žalovaného je nestandardní, jestliže smlouvy stanovily pevnou cenu před uskutečněním požadované služby, aniž obsahovaly konkrétní údaje o rozsahu služby, nebyl-li rozsah reklamy (počet potisků, velikost, místo pro reklamu) předem konkrétně sjednán. Dále se žalovaný pozastavil nad tím, že komunikace žalobkyně se společností D. S. měla probíhat pouze prostřednictvím poštovních zásilek bez osobního setkání. Tento způsob komunikace žalovaný považuje při obchodování v tak velkých sumách přinejmenším za nezvyklý. Podotkl, že žalobkyně nepředložila žádný ověřitelný důkazní prostředek svědčící o poštovní korespondenci se společností D. S..

V. Posouzení věci soudem

26. Soud se nejprve zabýval žalobní námitkou, podle níž byla daň pravomocně doměřena až po uplynutí prekluzivní lhůty pro její stanovení. K případnému uplynutí prekluzivní lhůty by soud musel přihlédnout i z úřední povinnosti (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, nebo ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 1464/07).
27. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu „[d]aň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení [...]“. V nyní posuzované věci se přitom neaplikuje § 38r zákona o daních z příjmů, který pro specifické případy určuje delší lhůtu pro stanovení daně.
28. Lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011

počala běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, tedy dne 2. 4. 2012 (dne 1. 4. 2012 byla neděle, srov. § 136 odst. 1 ve spojení s § 148 odst. větu druhou a § 33 odst. 1 a 4 daňového řádu).

29. Zahájením daňové kontroly dne 15. 4. 2014 byla tato lhůta přerušena (srov. § 148 odst. 3 daňového řádu). Téhož dne tak počala běžet nová tříletá lhůta pro stanovení daně, která měla uplynout dne 17. 4. 2017 (dne 15. 4. 2017 byla sobota, srov. § 33 odst. 4 daňového řádu).
30. V rámci daňové kontroly učinil správce daně celkem čtyři mezinárodní dožádání:
 - 1) První žádost o mezinárodní výměnu informací byla odeslána dne 12. 8. 2014, odpověď na ni byla doručena dne 29. 4. 2015.
 - 2) Druhá žádost byla odeslána dne 24. 10. 2014, odpověď na ni byla doručena dne 30. 4. 2015.
 - 3) Třetí žádost byla odeslána dne 15. 1. 2016, odpověď na ni byla doručena dne 29. 6. 2016.
 - 4) Čtvrtá žádost byla odeslána dne 18. 1. 2016, odpověď na ni byla dne 2. 6. 2016.

Žalobkyně přitom nenamítala, že by předmětná mezinárodní dožádání nesměřovala k prověření rozhodných skutečností ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Sama v žalobě připustila, že mezinárodní dožádání měla vliv na plynutí lhůty pro stanovení daně. Soud proto považuje za nesporné, že zákonné předpoklady pro provedení mezinárodních dožádání byly splněny (srov. rozsudky Krajského soudu v Praze ze dne 18. 6. 2019, č. j. 43 Af 12/2018 – 101, a Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2020, č. j. 10 Afs 228/2019 – 53, v nichž byla otázka účelnosti mezinárodních dožádání řešena).

31. Nutno podotknout, že podle úředního záznamu ze dne 5. 8. 2015, č. j. 3381930/15/2124-60563-204872, byla první žádost o mezinárodní výměnu informací odeslána dne 1. 8. 2014. Z tohoto údaje vycházely i správní orgány (viz bod 6 napadeného rozhodnutí a str. 5 zprávy o daňové kontrole). Na samotné žádosti o výměnu informací je ovšem jako den odeslání zaznamenáno datum 12. 8. 2014. Jelikož pozdější datum odeslání žádosti je z hlediska běhu lhůty pro stanovení daně a trvání daňové povinnosti pro žalobkyni příznivější (viz níže), vycházel soud právě z tohoto data.
32. Podle § 4 odst. 3 zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní, ve znění zákona č. 281/2009 Sb. (znění účinné od 1. 1. 2011 do 20. 6. 2013) „[o]de dne odeslání dožádání podle odstavce 2 do dne obdržení odpovědi na dožádání od příslušného úřadu smluvního státu, lhůta pro stanovení daně podle daňového řádu neběží.“ Odstavec 2 téhož ustanovení stanoví oprávnění příslušných orgánů dožadovat poskytnutí informací. Zákon č. 253/2000 Sb. byl ode dne 21. 6. 2013 zrušen zákonem č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a jeho § 4 odst. 3 byl obsahově nahrazen § 9 odst. 2 nově účinného zákona, podle nějž „[o]de dne odeslání žádosti kontaktního místa do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce v dané věci lhůta pro stanovení daně podle daňového řádu neběží.“ Oba tyto zákony se vztahují na přímé daně, tedy i daň z příjmů právnických osob (§ 2 odst. 1 zákona č. 253/2000 Sb. a § 1 odst. 4 zákona č. 164/2013, ve znění zákona č. 386/2020 Sb.). S účinností od 1. 1. 2014 bylo zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb. (i ve vztahu k nepřímým daním) do § 148 odst. 4 daňového řádu přidáno písm. e), podle kterého „[l]hůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení

odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.“ Od 1. 1. 2015 bylo toto písmeno nově označeno jako písm. f) stejného ustanovení.

33. Z uvedeného vyplývá, že právní úprava týkající se účinků mezinárodního dožádání na běh lhůty pro stanovení daně se od okamžiku, kdy tato lhůta počala v posuzované věci běžet (2. 4. 2012), do okamžiku, kdy byla daň pravomocně doměřena (13. 11. 2017), formálně několikrát změnila. Materiálně však zůstala stejná a do právního postavení žalobkyně nijak nezasáhla (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2019, č. j. 8 Afs 282/2017 – 44, bod 17). Tato skutečnost posuzovaný případ podstatně odlišuje od věci, již se zabýval Nejvyšší správní soud ve vztahu k dani z přidané hodnoty (tedy nepřímé dani) v rozsudku ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017 – 39 (srov. zejména body 34 až 45 citovaného rozsudku). I bez výslovných přechodných ustanovení je tak zřejmé, že lhůta pro stanovení daně po dobu od odeslání mezinárodních dožádání do obdržení odpovědi na tato dožádání neběžela (stavila se).
34. V důsledku mezinárodních dožádání tudíž lhůta ke stanovení daně neběžela celkem 427 dní (od 12. 8. 2014 do 30. 4. 2015 a od 15. 1. 2016 do 29. 6. 2016) a její konec se tak posunul na 18. 6. 2018 (dne 17. 6. 2018 byla neděle, srov. § 33 odst. 4 daňového řádu). Žalobou napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 13. 11. 2017, tedy před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Námitka prekluze daňové povinnosti proto není důvodná.
35. Pouze nad rámec soud konstatuje, že lhůta pro stanovení daně nebyla prodloužena o 1 rok v důsledku oznámení prvostupňového rozhodnutí, jak mylně uváděl žalovaný ve vyjádření k žalobě. Podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu „[l]hůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.“ Jelikož k oznámení prvostupňového rozhodnutí došlo již dne 14. 3. 2017, tedy dříve než v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně (lhůta měla uplynout až 18. 6. 2018), nebyla splněna základní podmínka pro prodloužení této lhůty o 1 rok. Tato skutečnost ovšem nemění nic na tom, že daň byla pravomocně doměřena před uplynutím prekluzivní lhůty.
36. Soud se dále zabýval žalobkyní namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí a nevypořádání se s odvolacími námitkami. K tomu soud konstatuje, že žalovaný v napadeném rozhodnutí popsal právní základ případu (body 40 až 46), který následně aplikoval na projednávanou věc (body 47 až 105), přičemž uvedl, jaké pochybnosti správci daně vznikly, z jakých skutkových zjištění vycházel, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů, na základě jakých úvah dospěl shodně se správcem daně k závěru, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno. Žalovaný též srozumitelně vypořádal jednotlivé odvolací námitky, které se mj. týkaly zejména zjištění skutkového stavu a posouzení a hodnocení důkazů, včetně výsledku svědka B. a dalších svědků. Napadené rozhodnutí tudíž zcela odpovídá obsahovým požadavkům na rozhodnutí stanoveným v § 102 odst. 3 a 4 daňového řádu. Navíc nelze pominout, že ač žalobkyně označuje napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné, tak v jiných částech své žaloby věcně polemizuje s jeho závěry a staví proti nim vlastní oponenturu, což by u nepřezkoumatelného rozhodnutí zpravidla nepřípadalo v úvahu. Vzhledem k tomu soud neshledal tento žalobní bod důvodným.
37. Podstatou sporu je v posuzované věci otázka, zda žalobkyně prokázala oprávněnost uplatněných nákladů na „zabezpečení“ reklamy v rámci rallye závodů společností D. S.

v celkové výši 3 500 000 Kč jako nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů.

38. Žalobkyně v žalobě obecně namítala, že všemi dostupnými důkazními prostředky prokázala, že k tvrzenému plnění (realizaci reklamy prostřednictvím společnosti D. S.) skutečně došlo. Soud považuje za vhodné zdůraznit, že podle smluv předložených žalobkyní v rámci daňové kontroly měla společnost D. S. „zabezpečit“ umístění reklamy na předmětných závodních vozidlech, *„případně i na dalších jiných dohodnutých reklamních plochách dodavatele“*. Společnost D. S. se ve smlouvách zavázala *„umožnit umístění reklamy, reklamního nápisu, loga společnosti na závodním automobilu a jiných dohodnutých reklamních plochách v době konání závodu, popřípadě i mimo tento termín“*. Podstatné tedy je, zda žalobcem vykazované plnění skutečně bylo poskytnuto žalobkyní ve prospěch společnosti D. S. za účelem splnění sjednaného závazku, a nikoliv to, zda se na závodech rallye konaných v určitých dnech objevila reklama žalobce (neboť tato skutečnost sama o sobě neprokazuje, zda přítomnost reklamy žalobkyně je výsledkem činnosti D. S. a zda je zde spojitost s fakturovaným plněním).
39. Soudu je z jeho předchozí rozhodovací činnosti známa judikatura k daňové uznatelnosti nákladů souvisejících se zprostředkováním reklamy na závodních vozech při automobilových soutěžích, resp. k tvrzeným nárokům na odpočet DPH v souvislosti s tímto plněním. Vhodné je zmínit případy, v nichž se různým způsobem objevuje deklarovaný dodavatel žalobkyně společnost D. S. a její tehdejší jednatel J. B.. Související věci, vycházející z obdobného skutkového základu jako nyní, avšak týkající se doměření DPH za zdaňovací období duben 2011 až leden 2012, se zabýval Krajský soud v Praze se v rozsudku ze dne 14. 5. 2019, č. j. 43 Af 8/2018 – 32, v němž dospěl k závěru, že žalobkyně poskytnutí plnění fakturovaných společností D. S. neprokázala. Kasační stížnost proti tomuto rozsudku Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 194/2019 – 43. Rovněž lze odkázat na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018 – 24, a ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018 – 52, a dále ze dne 26. 3. 2020, č. j. 10 Afs 255/2018 – 39, jež se týkaly věcí s účastí žalobkyní avizovaného dodavatele D. S.. Při zohlednění rozdílného okruhu rozhodných skutečností v případě nároku na odpočet DPH oproti daňové uznatelnosti vynaložených nákladů z hlediska daně z příjmů právnických osob, neshledal soud důvod se od těchto rozhodnutí odchýlit.
40. O daňově uznatelný náklad se podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) náklad byl skutečně vynaložen, 2) náklad byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných výnosů, 3) náklad byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný náklad. Daňový subjekt, který výdaj zanesl do účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jak 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, nebo ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 37/2011 – 68).
41. Daňový subjekt je povinen prokázat vynaložení nákladu vůči konkrétní osobě, a dále že náklad vynaložil způsobem deklarovaným v příslušném účetním dokladu. Není-li prokázáno, vůči komu byl náklad vynaložen (a tedy kdo o něm účtoval jako o svém výnosu), pak je naprosto zpochybněno, že vůbec náklad vznikl (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 37/2011 – 68, bod 52). Prokazuje-li daňový

subjekt náklad jinak než účetními doklady, musí vynaložení nákladu prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného nákladu, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73). Nebylo-li zjištěno, že daňový subjekt náklad vynaložil za skutečně provedené plnění, nelze mít za to, že byl vytvořen přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci.

42. Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností rozhodných pro aplikaci § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nese dle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných evidencí či účetních záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. V tomto ohledu soud odkazuje na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, podle kterého: „[s]právce 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. [...] Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.“ Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětným obchodním případům, nebo aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (viz 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. Žalobkyně svá daňová tvrzení o vynaložení nákladu a jeho daňové uznatelnosti z pohledu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů prokazovala předložením formálně bezvadných faktur (daňových dokladů) vystavených společností D. S.. Tímto žalobkyně splnila svou primární důkazní povinnost ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu.
44. Správce daně vyjádřil pochybnosti ohledně skutečné realizace fakturovaného plnění, což žalobkyni sdělil výzvou ze dne 8. 9. 2015, ve které žalobkyni vyzval, aby předložila jakékoliv důkazní prostředky prokazující faktické přijetí plnění právě od společnosti D. S., a dále aby prokázala další skutečnosti týkající se kontraktace, mj. způsobu stanovení ceny a upřesnění, jaké konkrétní úkony cena zahrnovala. Z předmětné výzvy jednoznačně vyplývá, k prokázání jakých skutečností byla žalobkyně vyzvána a z jakých důvodů správci daně pochybnosti vznikly, což je blíže vysvětleno na str. 2–5 této výzvy (deklarovaný dodavatel D. S. byl nekontaktní a nebylo u něj možné ověřit poskytnutí plnění a jeho rozsah; vlastník reklamních práv na plochu závodního automobilu společnost R. ani výrobce videozáznamů z automobilových závodů společnost S. nespolupracovali ani s žalobkyní, ani s deklarovaným dodavatelem). Neobstojí proto tvrzení žalobkyně, že by faktická realizace fakturovaného plnění (tedy *zprostředkování* reklamních služeb společností D. S., nikoliv samotné zhotovení reklamy) nebyla správcem daně věrohodně zpochybněna.
45. V reakci na výzvu k prokázání skutečností žalobkyně blíže deklarovanou obchodní

spolupráci se svým dodavatelem nespécifikovala, pouze uvedla, že cena za fakturovaná plnění dále zahrnovala „doprovodný reklamní materiál (kalendáře, brožury atd.)“, a dále „též televizní spoty, propagace v motoristických časopisech atd.“ Těmito tvrzeními však žalobkyně pochybnosti správce daně spíše ještě posílila, neboť sdělila skutečnost o tom, že fakturovaná cena zahrnovala kromě zajištění reklamy na vozidlech ještě i další plnění ve formě distribuce reklamních předmětů a propagace ve sdělovacích prostředích, aniž by současně alespoň rámcově vymezila jejich druh, množství a cenu. Na výzvu správce daně ze dne 24. 11. 2015, aby doprovodný reklamní materiál popsala a prokázala, kdo a v jakém rozsahu jej zadal a vyrobil, žalobkyně uvedla, že jí správce daně ukládá prokazovat skutečnosti, které po ni nelze spravedlivě požadovat. Přitom nesdělila žádné konkrétní informace o povaze tohoto plnění, ani nepředložila žádné důkazní prostředky poukazující na faktické uskutečnění těchto dalších plnění. Okolnosti existence, ceny, povahy a dalších rozhodných skutečností týkajících se fakturovaných plnění tak zůstaly pouze v rovině obecného a ničím nepodloženého tvrzení žalobkyně.

46. Rozhodné okolnosti obchodní spolupráce žalobkyně a společnosti D. S. nebylo možné objasnit ani z faktur a souvisejících smluv o reklamě a propagaci. Faktury pouze odkazují na jednotlivé smlouvy a automobilové závody, přičemž neobsahují vymezení předmětu plnění (srov. bod 68 napadeného rozhodnutí). U faktur samozřejmě nelze očekávat vyčerpávající popis poskytovaných služeb. Nicméně i konkrétní smlouvy, na které je v jednotlivých fakturách odkazováno, upravují předmět plnění velmi obecně („...zabezpečení plošné reklamy podle zadání objednavatele...“). Jakkoli je pravdou, že absence konkrétních údajů o umístění, velikosti a četnosti ještě nepochybně poskytnutí sjednaného plnění, tak nelze pomíjet tvrzení žalobkyně, která sama uvedla, že vyúčtovaná cena měla obsahovat též další plnění typu distribuce reklamních předmětů či propagace ve sdělovacích prostředích. Ve vztahu k těmto žalobkyním uváděným tvrzením jsou však předložené smlouvy zcela neurčité, pouze odkazují na „zadání objednavatele“ – tedy žalobkyně. O to více je překvapující, že ačkoliv jsou texty smluv (až na určení konkrétního vozidla a závodu) shodné, sjednaná výše ceny se řádově liší, a to i navzdory tomu, že výsledná podoba předmětu plnění se odvíjí od zadání žalobkyně. Paradoxně právě žalobkyně však nebyla schopna ani přes výzvy správce daně upřesnit předmět a rozsah sjednaných plnění.
47. K unesení důkazního břemene žalobkyní nepřispěla ani svědecká výpověď R. B., tehdejšího jednatele společnosti D. S., jehož výslech navrhla sama žalobkyně. Svědek sice velmi obecně vypověděl, že v roce 2011 pro žalobkyni zprostředkoval reklamu na automobilových závodech, podrobnější informace k údajně poskytnutým plněním a způsobu spolupráce s žalobkyní ovšem neuvedl. Dále vypověděl, že cena kromě zabezpečení plošné reklamy na automobilových závodech zahrnovala vyhotovení DVD nosičů s videozáznamy a fotografiemi, velkoplošné plakáty, kalendáře a kapesní diáře. Podrobnější skutečnosti k poskytnutým plněním však svědek nebyl schopen sdělit, v tomto směru vždy zdůrazňoval, že veškerý „servis“ měla zajišťovat společnost J. T., aniž by byl schopen sdělit, jakým způsobem J. T. realizaci reklamy zajistila. Jediné upřesnění ohledně spolupráce s J. T. svědek omezil na sdělení, že D. S. přidala dvouprocentní marži k ceně účtované J. T. a tuto cenu pak vyfakturovala, jestliže fakturace probíhala až po závodech. Soud nepřehlédl, že výslech zmiňovaného svědka probíhal již v delším časovém odstupu od doby, kdy měla spolupráce s žalobkyní probíhat, navzdory tomu však lze očekávat, že osoba, jež měla za D. S. vyjednávat s žalobkyní, bude schopna alespoň rámcově vysvětlit model obchodní spolupráce.

48. V souvislosti se svědeckou výpovědí R. B. daňové orgány rovněž správně poukázaly na rozpor s dřívější výpovědí tohoto svědka ze dne 20. 3. 2012, v níž uvedl, že spolupráce společnosti D. S. se společností J. T. byla ukončena již v prosinci 2010 a v roce 2011 nepokračovala. Svědek tudíž ve své dřívější výpovědi vyloučil, že by v kontrolovaném zdaňovacím období probíhala spolupráce se společností J. T., kterou však v pozdější výpovědi naopak označoval za zajišťovatele veškerého „servisu“ právě v kontrolovaném zdaňovacím období. K odstranění nejasností ve výpovědích svědka B. správce daně přistoupil k výsledku bývalých jednatelů společnosti J. T. (svědkové P. a M.), kteří spolupráci se společností D. S. v roce 2011 nepotvrdili. Soud se proto zcela ztotožňuje se závěrem správních orgánů, že výpověď svědka R. B. nelze považovat za věrohodnou (srov. body 61–64 a 84 napadeného rozhodnutí).
49. K výpovědi R. B. vystupujícího ve více věcech týkajících se sporných zdanitelných plnění v souvislosti s reklamními službami pro rallye závody srov. též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018 – 24, body 18 a 19, ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018 – 52, bod 21, či ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 194/2019 – 43, bod 28.
50. Pro úplnost soud konstatuje, že uskutečnění fakturovaných plnění společností D. S. nepotvrdil ani výsledek Ing. J., jednatele společnosti s., a výsledek JUDr. Ing. Š., zástupkyně společnosti R. (viz body 18 a 19 tohoto rozsudku a body 75–80 napadeného rozhodnutí).
51. S ohledem na výše uvedené soud dává správním orgánům za pravdu, že následná tvrzení žalobkyně a provedené dokazování pochybnosti o skutečné realizaci deklarovaného plnění právě společností D. S. nevyvrátily. Nutno připomenout, že soud (stejně jako orgány daňové správy) nijak nezpochybňuje skutečnost, že reklama žalobkyně se na rallye závodech fakticky objevila, což žalobkyně prokázala fotografiemi ze závodů, reklamními brožurami a DVD. Zároveň však nebyly rozptýleny závažné pochybnosti o tom, že přítomnost žalobkyniny reklamy na závodech rallye byla výsledkem činnosti společnosti D. S., natož že by ji bylo možno spojovat s plněním vykazovaným v žalobkyniných předložených fakturách vystavených společností D. S.. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 171/2017 – 34, „za situace, kdy jsou údaje na předloženém dokladu zpochybněny do té míry, že není prokázáno, kdo skutečně dotčené plnění poskytl (a tedy komu byla částka, kterou daňový subjekt uplatňuje jako daňově účinný náklad, uhrzena), daňový subjekt sice může náklad dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uplatnit, musí ovšem upřesnit, jakým jiným způsobem transakce proběhla, tedy kdo byl pravým dodavatelem“ (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2014, č. j. 5 Afs 109/2013 – 31). Ačkoliv byl žalobkyni poskytnut dostatečný prostor k vysvětlení toho, jakým způsobem a v jakém rozsahu měla zprostředkovatelská činnost jejího dodavatele proběhnout, vytvořit přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci se jí nepodařilo.
52. Není pravdou, že by správce daně kladl k tíži žalobkyně neplnění povinností subdodavatelů společnosti D. S., s nimiž žalobkyně nebyla v žádném smluvním vztahu. Uplatněný daňový náklad nebyl žalobkyni uznán, jelikož neprokázala skutečnou realizaci fakturovaného plnění deklarovaným dodavatelem, nikoliv proto, že by neprokázala některou ze skutečností, která by se měla týkat subdodavatelských společností (a jež je navíc z hlediska kritérií § 24 zákona o daních z příjmů zcela irelevantní). Výzva správce daně, aby žalobkyně prokázala, že minimalizovala podnikatelské riziko obchodování s „problémovými“ partnery (viz str. 4 výzvy ze dne 8. 9. 2015), se týkala skutečnosti

rozhodné pro posouzení, zda žalobkyně nebyla zapojena v podvodu na DPH (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60).

53. K další žalobní námitce žalobkyně, že nebyly provedeny jí navržené důkazní prostředky, soud odkazuje na bod 92 napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný shodně se správcem daně (viz str. 26 zprávy o daňové kontrole) odůvodnil, proč nebylo namístě předmětné důkazní prostředky provést. Žalobkyně ve svém návrhu na opakovaný výslech svědka B. a dožádání vlastníků vozidel, na nichž byla reklama umístěna, neuvedla, z jakých důvodů a k prokázání jakých konkrétních skutečností provedení těchto důkazních prostředků požaduje. Pouze obecně konstatovala, že navržené důkazní prostředky mají „*vyločit deformace a spekulace správce daně*“ a přispět „*ke správnému, úplnému a objektivnímu zjištění skutkového stavu věci*“. Předcházející výslech svědka B. byl proveden za účasti zástupkyně žalobkyně, jež svědkovi položila několik doplňujících dotazů, které ovšem k bližšímu objasnění obchodní spolupráce mezi žalobkyní a společností D. S. nevedly. Nutno podotknout, že k odstranění rozporů ve výpovědi svědka B. správce daně provedl výslech bývalých jednatelů společnosti J. T., jejichž výpovědi naopak věrohodnost B. výpovědi značně zpochybnil (srov. odstavec 48 výše). Za těchto okolností se soud ztotožňuje se závěrem, že provedení opakovaného výslechu svědka B. by bylo nadbytečné a nijak by nepřispělo k důkladnějšímu zjištění skutkového stavu věci. Soud rovněž souhlasí s tím, že případné výpovědi vlastníků závodních vozidel by nebyly způsobitelné jakkoli potvrdit nebo vyvrátit průběh a realizaci fakturovaných plnění. Soud proto i tento žalobní bod shledal nedůvodným.
54. Žalobkyně dále brojila proti tvrzení žalovaného, že nedoložila některé důkazní prostředky (viz str. 12 napadeného rozhodnutí). Sama žalobkyně ve vyjádření ze dne 8. 10. 2015 uvedla, že cena za fakturovaná plnění zahrnovala mj. doprovodný reklamní materiál (kalendáře, brožury atd.). Zajištění doprovodného reklamního materiálu (velkoplošných plakátů, kalendářů a kapesních diářů) zmiňoval i svědek B. ve své výpovědi. Žalobkyně v průběhu daňového řízení předložila několik fotografií z rallye závodů, reklamními brožurami a DVD, které ovšem – jak bylo již opakovaně uváděno – nijak neprokazují, že k jejich vyhotovení došlo v důsledku činnosti společnosti D. S. (viz opět odstavec 48 výše). Jiné důkazní prostředky, které by svědčily o skutečné realizaci fakturovaných plnění (byť nad rámec uzavřených smluv) právě společností D. S. žalobkyně nepředložila. Ani tento žalobní bod není důvodný.
55. Pokud jde o obecnou námitku žalobkyně ohledně rozporu dokazování se základními zásadami daňového řízení a právem na spravedlivý proces, pak soud – vzhledem ke značné všeobecnosti daného žalobního bodu – pouze stručně uvádí, že pochybení, která by měla v tomto ohledu vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neshledal.
56. Povinnosti prokázat rozhodné okolnosti týkající se daňově uznatelných nákladů se žalobkyně nemůže zbavit ani poukazem na povinnost správce daně zjistit co nejúplněji skutkový stav věci (srov. § 92 odst. 2 daňového řádu). Jakkoliv má totiž správce daně povinnost zjistit rozhodné skutečnosti co nejúplněji, nelze tuto povinnost vykládat v tom smyslu, že by zcela nahradila povinnost daňového subjektu tvrdit a dokazovat rozhodné skutečnosti. Daňové řízení totiž není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na přednostní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125).
57. Závěr správních orgánů, že žalobkyně v daňovém řízení neunesla důkazní břemeno

ohledně daňové uznatelnosti vynaložených nákladů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tak v rozsahu soudního přezkumu ob stojí.

VI. Závěr a náklady řízení

58. S ohledem na výše uvedené soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I).
59. O nákladech řízení účastníků soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť nebyla procesně úspěšná. Procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly (výrok II).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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.

Praha 21. ledna 2021

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu