



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Milana Podhrázkého a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **SOKOMAX s.r.o.**, se sídlem Pňovice 251, Pňovice, zast. JUDr. Petrem Ritterem, advokátem se sídlem Riegrova 376/12, Olomouc, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 7. 2017, čj. 31114/17/5200-11431-712136, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 12. 12. 2018, čj. 65 Af 56/2017-35,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Dvěma dodatečnými platebními výměry ze dne 25. 10. 2016 Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále „správce daně“) doměřil žalobkyni (dále „stěžovatelka“) daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2011 ve výši 419 900 Kč a penále ve výši 83 980 Kč a za zdaňovací období kalendářního roku 2012 ve výši 171 000 Kč a penále ve výši 34 200 Kč. Správce daně neuznal výdaj stěžovatelky za nákup reklamních služeb na automobilových závodech v uvedených zdaňovacích obdobích jako daňově účinné náklady podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, neboť stěžovatelka dle jeho názoru neprokázala vynaložení nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů v souvislosti s deklarovanými plněními. Proti dodatečným platebním

výměru podala stěžovatelka odvolání, které žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

[2] Následně se stěžovatelka u Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci bránila žalobou proti rozhodnutí žalovaného, kterou krajský soud jako nedůvodnou zamítl.

[3] Krajský soud předně poznamenal, že mezi účastníky je nesporné, že reklama byla realizována a že stěžovatelka uhradila příslušné částky na účet dotčených společností. Sporné naopak je, zda bylo povinností stěžovatelky prokázat, že výdaje učinila způsobem, který deklarovala na příslušných fakturách a smlouvách.

[4] Daňový subjekt je povinen v případě pochybností prokázat, že výdaj podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu. Stěžovatelka po zahájení daňové kontroly předložila správci daně příslušné faktury a smlouvy o poskytnutí reklamy, unesla tak důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 3. 2019 (dále jen „daňový řád“). Existence účetních dokladů, i když formálně bezvadných, však sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. V případě, že má správce daně vážné a důvodné pochybnosti o souladu předložených záznamů se skutečností, může vyjádřit své pochybnosti. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. Žalovaný proto nepochybil, jestliže se nespokojil s tím, že reklama byla provedena a na účet smluvních partnerů byly uhrazeny určité finanční částky. Postup žalovaného (resp. správce daně), jež se snažil určit konkrétního poskytovatele reklamy, byl správný, neboť jeho objasnění je důležitou okolností při prokazování, že výdaj byl vynaložen způsobem daňově uznatelným.

[5] Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o 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 pochybnosti, které činí účetnictví nevěrohodným, neúplným nebo nesprávným. Žalovaný a správce daně podrobně poukázali na důvodné pochybnosti o věrohodnosti stěžovatelkou předložených faktur (obecnost reklamních smluv, nedodání příloh ke smlouvám, pochybnosti ohledně podpisů statutárních zástupců smluvních stran, svědecké výpovědi P. L. a D. H., nekontaktnost pana Z., nemožnost identifikace tvrzeného pana B., popření výkonu jakékoliv činnosti ze strany tvrzeného subdodavatele BEON LOGISTIC CZ s.r.o., chybějící kontrola plnění a přínosu reklamy apod.). Tyto skutečnosti u správce daně vyvolaly oprávněné a důvodné pochybnosti o tvrzení stěžovatelky. Správce daně důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu unesl a své pochybnosti stěžovatelce sdělil ve výzvě ze dne 4. 3. 2016 a 25. 8. 2016, čímž přenesl důkazní břemeno v souladu s § 92 odst. 4 daňového řádu zpět na stěžovatelku. Ta důvodné pochybnosti správce daně nevyvrátila.

[6] Krajský soud přisvědčil stěžovatelce, že obecně není rozhodující, zda deklarované plnění poskytl subjekt uvedený jako dodavatel na účetním dokladu, nelze však na určení konkrétního poskytovatele plnění rezignovat. Stěžovatelka mylně považuje poskytnutí reklamy bez dalšího za jednání sloužící k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

pokračování

Objasnění dodavatele reklamy je důležitou okolností při prokazování, že výdaj byl skutečně vynaložen způsobem daňově uznatelným a je na daňovém subjektu, aby unesl důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 4. 5. 2017, čj. 10 Afs 235/2015-72). Z obsahu spisu i z odůvodnění rozhodnutí správce daně a žalovaného je patrné, že stěžovatelkou předložené důkazy pro jejich vzájemnou nesoudružnost a částečnou nevěrohodnost nemohly vyvrátit pochybnosti daňových orgánů. Jednotlivé listiny a výpovědi svědků mezi sebou nekorespondují a neposkytují jednotný a ucelený obraz o celé transakci. Krajský soud proto uzavřel, že stěžovatelka důkazní břemeno neunesla, neboť neprokázala, že došlo k uskutečnění plnění deklarovanou společností, resp. neprokázala samotnou existenci obchodního vztahu, a nelze tak spolehlivě usoudit, že částky zaslané stěžovatelkou na účet této společnosti představovaly výdaje na reklamu. Nebylo proto možné uznat stěžovatelkou tvrzené výdaje na reklamu coby výdaje vynaložené v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Stěžovatelka napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, podle jejího obsahu z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[8] Stěžovatelce je vytýkáno, že i přes to, že žalovaný neměl pochybnosti o tom, že reklamy byly na závodních vozidlech umístěny a že platby za reklamní služby byly provedeny na účty uvedené ve smlouvách o provedení reklamy, bylo na ní, aby prokázala, že uvedené plnění bylo uskutečněno deklarovanou společností. Takto pojatý závěr při hodnocení skutkového stavu a zejména právního posouzení věci neodpovídá ústavněprávním limitům pro uplatňování státní moci ve smyslu čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“). Závěry napadeného rozsudku jsou dále v rozporu s čl. 4 odst. 1 Listiny. Z žádného právního předpisu totiž nevyplývá povinnost daňového subjektu při uplatňování nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů tyto náklady vynaložit za plnění poskytnuté výlučně osobně druhou smluvní stranou. Je zcela mimo rámec běžné obchodní praxe a zvyklostí vyžadovat výlučně osobní splnění závazku, případně při splnění závazku subdodavatelem vyžadovat přesné doložení provedení plnění. Neexistuje objektivně racionální a ani zákonný důvod předpokládat povinnost doložit takové plnění, jestliže bylo v souladu se smlouvou poskytnuto a objektivně existuje.

[9] Krajským soudem uvedený výklad § 92 odst. 3 daňového řádu a § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů neznamená uplatňování zásady neznalost zákona neomlouvá, ale zásady neznalost judikatury neomlouvá, což není přípustné. Povinnosti v demokratickém právním státě jsou ukládány na základě zákona, nikoliv na základě soudní judikatury, natož na základě právního názoru správce daně. Závěrem stěžovatelka namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Krajský soud se nevypořádal se všemi žalobními námitkami, přestože v bodě 2 napadeného rozsudku žalobní body přehledně vymezil. Z vymezených žalobních bodů se zabýval pouze body a) a b).

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že dokazování v průběhu daňového řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na přednostní povinnosti daňového subjektu prokázat vše, co sám tvrdí. Součástí povinnosti daňového subjektu při prokazování, že byly naplněny podmínky podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, je i prokázání toho, že službu, za kterou byl příslušný výdaj vynaložen, poskytl daňovému

subjektu dodavatel uvedený na příslušné faktuře, a to v rozsahu, termínu, čase a místě na faktuře uvedených. Umístění reklamy na závodních vozidlech a provedení plateb bez dalšího neprokazuje přijetí služby od stěžovatelkou tvrzeného dodavatele. Stěžovatelka neprokázala, že došlo k uskutečnění plnění deklarovanou společností. Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku je nedůvodná. Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost a dospěl k závěru, že není důvodná.

[12] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval vytýkanou nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Pouze je-li napadený rozsudek přezkoumatelný, může Nejvyšší správní soud přistoupit k věcnému hodnocení uplatněných námitek. K nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů se v obecné rovině Nejvyšší správní soud mnohokrát vyjádřil (viz např. rozsudky ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS). Rozhodnutí soudu je třeba považovat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů zejména tehdy, pokud není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů nebo při utváření právního závěru, z jakého důvodu soud považoval žalobní námitky za liché či mylné nebo proč nepovažoval právní argumentaci v žalobě za důvodnou, případně opomene-li krajský soud přezkoumat jednu ze žalobních námitek.

[13] K aplikaci kasačního důvodu spočívajícího v nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů je však nutné přistupovat krajně zdrženlivě. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, konstatoval, že *„[n]aopak nelze považovat za nepřezkoumatelné takové rozhodnutí krajského soudu, z jehož odůvodnění lze (byť i zohledněním celkového kontextu důvodů uvedených v odůvodnění) seznat, jaký názor krajský soud zaujal vůči důležitým skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí projednávané věci. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů nemůže být založena tím, že odůvodnění krajského soudu je pouze stručné či argumentačně chudé, popř. že krajský soud nevyvracel každý dílčí argument uplatněný účastníky (osobami zúčastněnými na řízení).“*

[14] Stěžovatelka namítá, že se krajský soud nevypořádal se všemi žalobními námitkami, přestože v bodu 2 napadeného rozsudku žalobní body přehledně vymezil. Z vymezených žalobních bodů se zabýval pouze body a) a b). Nejvyšší správní soud neshledal tuto námitku důvodnou.

[15] Předně z bodu 18 napadeného rozsudku vyplývá, že krajský soud nepřisvědčil námitce shrnuté v žalobním bodu označeném pod písmenem c). Přestože krajský soud výslovně neuvedl, proč správce daně tvrzenou výtoku nepřekročil svoji pravomoc, z odůvodnění napadeného rozsudku je seznatelné, že krajský soud neshledal v postupu správce daně pochybení. Jak totiž krajský soud uvedl, pochybnosti vztahující se k požadavkům na výběr poskytovatele reklamy spolu s pochybnostmi o účelnosti reklamy a s dalšími okolnostmi oprávněně odůvodňovaly pochybnosti správce daně a jeho následný

pokračování

postup v podobě výzvy k prokázání stěžovatelkou tvrzených skutečností a ke zjištění uceleného skutkového stavu.

[16] Pokud jde o námitku, dle které jsou pochybnosti správce daně nedůvodné, neboť obecně platí, že reklama je jednáním sloužícím k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů [žalobní bod d)], odkazuje Nejvyšší správní soud na body 11-18 napadeného rozsudku (odpovídající rekapitulaci tohoto rozsudku uvedenou shora v bodech [5] a [6]), ve kterých krajský soud podrobně odůvodnil, proč nebylo možné uznat stěžovatelkou tvrzené výdaje na reklamu coby výdaje vynaložené v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Krajský soud se rovněž zabýval namítaným tvrzením, dle kterého stěžovatelka za reklamu, která byla provedena, zaplatila a současně nebylo prokázáno, že by stejnou reklamu obdržela zdarma [žalobní bod e)]. Konkrétně uvedl, že správce daně postupoval správně, jestliže se snažil zjistit skutečného dodavatele reklamy, přestože byla reklama fakticky uskutečněna a zaplacená. Daňový subjekt je povinen prokázat vynaložení výdaje vůči konkrétní osobě, nikoliv pouhé abstraktní vydání peněz. Obecně není rozhodující, zda deklarované plnění poskytl subjekt uvedený jako dodavatel na účetním dokladu, nelze však rezignovat na určení konkrétního poskytovatele plnění. Odkázal v tomto směru také na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 10 Afs 235/2015.

[17] Krajský soud žalobní námitky stěžovatelky označené pod písmenem c) až e) přezkoumal. Zároveň je z rozsudku zřejmé, jakými úvahami se krajský soud při posuzování věci řídil, odůvodnění rozsudku je srozumitelné a opřené o dostatek relevantních důvodů. Je z něj patrné, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud proto rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným neshledal a přistoupil k věcnému hodnocení uplatněných námitek.

[18] Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu, dle kterého bylo na stěžovatelce, aby prokázala, že uvedené plnění bylo uskutečněno deklarovanou společností, přestože reklamy byly na závodních vozidlech umístěny a přestože platby za reklamní služby byly provedeny na účty uvedené ve smlouvách o provedení reklamy. Takto pojatý závěr při hodnocení skutkového stavu a zejména právního posouzení věci neodpovídá podle stěžovatelky ústavněprávním limitům pro uplatňování státní moci ve smyslu čl. 2 odst. 3 Listiny.

[19] Nejvyšší správní soud předně podotýká, že stěžovatelka brojí toliko proti závěru krajského soudu ohledně rozložení důkazního břemene stran prokázání vynaložení daňově účinného výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V kasační stížnosti ani v žalobě nijak nevyvrací a neobjasňuje podezřelé okolnosti (viz bod [5] tohoto rozsudku) provázející sporné výdaje na reklamní služby, na jejichž základě správce daně dospěl k důvodným pochybnostem, zda výdaje na reklamu představovaly výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud se proto zabýval jen správností závěru krajského soudu o rozložení důkazního břemene a jeho soulad s čl. 2 odst. 3 Listiny, aniž by přezkoumával důvodnost pochybností správce daně.

[20] Podle čl. 2 odst. 3 Listiny platí, že *každý může činit, co není zákonem zakázáno, a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá*.

[21] Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů platí, že *výdaje (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.*

[22] Krajský soud správně uvedl, že o daňově účinný výdaj dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj. Daňový subjekt, který výdaj zanesl do účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu (viz rozsudky NSS ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005-72, ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007-73, nebo ze dne 6. 12. 2007, čj. 1 Afs 80/2007-60).

[23] Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.* Daňový subjekt je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „*vážné a důvodné pochyby*“ (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010-124). Za tímto účelem může správce daně vyzvat daňový subjekt, aby prokázal skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně (§ 92 odst. 4 daňového řádu).

[24] Správce daně v průběhu daňového řízení označil konkrétní podezřelé skutečnosti, které v něm důvodně vyvolaly pochybnosti o tom, zda reklamní služby byly poskytnuty tvrzenými společnostmi. Správce daně své pochybnosti opřel o konkrétní zjištění, ke kterým dospěl na základě provedení dokazování. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že správce daně unesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a bylo na stěžovatelce, aby k výzvě správce daně ze dne 4. 3. 2016 a 25. 8. 2016 podle § 92 odst. 4 daňového řádu doložila skutečnosti týkající se sjednání a provedení reklamních služeb. Jelikož stěžovatelka zůstala ve svých vyjádřeních ze dne 21. 3. 2016 a 1.

pokračování

9. 2016 v obecné rovině, aniž by blíže vyjasnila sporné a podezřelé okolnosti fakturovaných reklamních služeb, a neprokázala jednoznačným a transparentním způsobem, že reklamní služby byly poskytnuty deklarovanými společnostmi, případně jejich subdodavateli, neunesla důkazní břemeno, jež jí tížilo ve vztahu k prokázání, že výdaje uplatněné podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů skutečně vynaložila, a to tím způsobem, jakým deklarovala na předložených fakturách.

[25] Nejvyšší správní soud proto zároveň shledal lichým tvrzení stěžovatelky, dle kterého závěr krajského soudu, že bylo na stěžovatelce, aby prokázala uskutečnění plnění deklarovanou společností, neodpovídá limitům pro uplatňování státní moci ve smyslu čl. 2 odst. 3 Listiny. Jak totiž v předchozích bodech tohoto rozsudku Nejvyšší správní soud podrobně vysvětlil, pravidla rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt jsou upravena zákonem, a to v § 92 daňového řádu. Povinnost daňového subjektu prokázat daňově účinné výdaje je pak zakotvena v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně proto nepostupoval nijak svévolně a v rozporu s čl. 2 odst. 3 Listiny, pakliže po stěžovatelce požadoval, aby prokázala, že reklamní služby byly přijaty od dotčených společností, a krajský soud nezatížil napadený rozsudek nezákonností, jestliže konstatoval, že bylo na stěžovatelce, aby tuto skutečnost prokázala. Nelze proto rovněž přisvědčit tvrzení, dle kterého výklad § 92 odst. 3 daňového řádu a § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů s odkazem na judikaturu znamená uplatňování zásady „neznalost judikatury neomlouvá“. Povinnost stěžovatelky prokázat vynaložení výdajů na dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů je stanovena v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů ve spojení s § 92 odst. 3 daňového řádu. Z podpůrně citované judikatury Nejvyššího správního soudu pro stěžovatelku nevyplývala žádná nová povinnost stanovená nad rámec zákona, jejíž neznalost by byla stěžovatelce kladena k tíži. Naopak tato rozhodnutí toliko výklad zmíněných ustanovení upřesnili. Krajský soud proto zcela v souladu s principem právní jistoty, předvídatelnosti práva a legitimního očekávání vyšel z ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu k § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a § 92 daňového řádu.

[26] Na výše uvedených závěrech nemění nic skutečnost, že reklamy byly na závodních vozidlech fakticky provedeny a za jejich provedení byly na účet tvrzených společností zaslány peníze. Jak již bylo shora uvedeno, správci daně vznikly pochybnosti o provedení reklamních služeb tvrzenými společnostmi. Ze zprávy o daňové kontrole je zřejmé, že správce daně stěžovatelku s těmito pochybnostmi seznámil a vyzval ji k prokázání, zda reklamy na automobilových závodech byly skutečně poskytnuty společnostmi, se kterými stěžovatelka uzavřela smlouvy o reklamních službách. Stěžovatelce tak byl dán prostor k prokázání výdajů jiným způsobem. Stěžovatelka však v této souvislosti nepředložila ani nenavrhl žádný důkaz, jenž by byl způsobilý odstranit pochybnosti správce daně o tom, zda reklamy stěžovatelky skutečně poskytly společnosti BH CAPO CAR s.r.o., BH CAPO CAR plus s.r.o., BONNYMEDE INVEST s.r.o. a Insider Solution s.r.o. Nenabídla přitom ani jiné vysvětlení průběhu sporných obchodních případů. Vzhledem k tomu, že nebylo prokázáno uskutečnění plnění ze strany zmíněných společností, nelze spolehlivě usoudit, že částky zasláné stěžovatelkou na účet těchto společností, které byly následně v hotovosti vybírány za krajně podezřelých okolností, představovaly výdaje na reklamu, a tedy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Za těchto okolností správce daně nepochybil, pokud stěžovatelkou tvrzené výdaje na reklamu neuznal coby výdaje vynaložené v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a to i přesto, že v průběhu

daňového řízení bylo prokázáno, že reklama na závodních vozech skutečně umístěná byla. Nelze totiž dovodit, že by stěžovatelčina tvrzení, byla podána jednoznačným a transparentním způsobem, byla souladná s ostatními zjištěnými údaji a vytvářela „přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci“ (srov. rozsudek NSS sp. zn. 10 Afs 235/2015).

[27] Co se týče námitky, dle které závěry napadeného rozsudku jsou v rozporu s čl. 4 odst. 1 Listiny, neboť z žádného právního předpisu nevyplývá povinnost daňového subjektu vynaložit výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů za plnění poskytnuté výlučně osobně druhou smluvní stranou, Nejvyšší správní soud podotýká, že krajský soud k žádnému takovému závěru nedospěl. Z bodu 15 napadeného rozsudku naopak vyplývá, že krajský soud stěžovatele v tomto směru přisvědčil (viz bod [6] tohoto rozsudku). Dodavatel plnění, za které daňový subjekt poskytl úhradu, kterou uplatňuje jako daňově účinný výdaj, může samozřejmě přenechat faktickou realizaci plnění pro daňový subjekt subdodavatel. Nic takového správce daně ani krajský soud neuváděli. Jestliže plnění pro daňový subjekt realizoval subdodavatel, musí být jednoznačně prokázán vztah mezi daňovým subjektem a dodavatelem plnění, který je deklarován na předložených dokladech, a dále musí být prokázáno, že plnění deklarovaného dodavatele pro daňový subjekt spočívalo přinejmenším v zajištění realizace plnění subdodavatelem (tj. musí být prokázán vztah mezi deklarovaným dodavatelem a subdodavatelem, který pro daňový subjekt poskytl tvrzené plnění). Tak tomu v nyní projednávaném případě nebylo. Stěžovatelka přes výzvy správce daně neprokázala jednoznačným způsobem, že reklamní služby poskytly deklarované společnosti, ani neuvedla, kteří konkrétní subdodavatelé reklamní služby realizovali. Správce daně nadto zjistil, že pro společnost Insider Solution s.r.o. měla reklamní služby zajišťovat subdodavately společnost BEON LOGISTIC CZ s.r.o., která však tuto činnost popřela. Nebylo tak prokázáno, že by deklarovaní dodavatelé měli s poskytnutou reklamou cokoliv společného. Nejvyšší správní soud proto ani této námitce nepřisvědčil.

IV. Závěr a náklady řízení

[28] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Ze shora uvedených důvodů proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[29] Nejvyšší správní soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

pokračování

8 Afs 24/2019 - 48

Petr Mikeš
předseda senátu