



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Ivo Pospíšila a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobkyně: **Tiskárna POLYGRAF, s.r.o.**, se sídlem Modřišice 156, zastoupena Mgr. Miroslavem Kohoutem, advokátem se sídlem 1. máje 97/25, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 10. 2019, č. j. 44280/19/5200-11435-711918, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 21. 4. 2020, č. j. 59 Af 60/2019 – 37,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně brojí proti v záhlaví označenému rozsudku, jímž Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci (dále jen „krajský soud“) zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného. Žalovaný jím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“). Správce daně dodatečnými platebními výměry ze dne 28. 8. 2018, č. j. 1235070/18/2609-50522-604007 a č. j. 123 5207/18/2609-50522-604007, doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období

roku 2013 ve výši 114.760 Kč a roku 2014 ve výši 243.200 Kč a uložil žalobkyni úhradu penále ve výši 22.952 Kč a 48.640 Kč.

[2] Správce daně vyloučil na základě daňové kontroly ze dne 16. 11. 2016 výdaje za reklamní služby ve zdaňovacích obdobích 2013 a 2014, jelikož žalobkyně neprokázala oprávněnost jejich uplatnění. Reklamní služby měla poskytnout společnost TRATAR WHITE s.r.o. Konkrétně šlo o prezentaci a propagaci na indoor golfovém turnaji v ERPET GOLF CENTRU ve výši 500.000 Kč a inzerci v časopise Golf-Mania ve výši 103.500 Kč v roce 2013. V roce 2014 od téhož dodavatele měla žalobkyně pořídit služby spočívající v prezentaci a propagaci na indoor golfovém turnaji v ERPET GOLF CENTRU ve výši 500.000 Kč a dále prezentaci a propagaci v kalendáři, na promo akcích a v závěrečných titulcích filmu Lovci a oběti ve výši 400.000 Kč a současně měla témuž dodavateli uhradit 130.000 Kč za propagaci a prezentaci na akci v areálu SKI KLUB JNC – Mšeno nad Nisou. V roce 2014 dále žalobkyně poříдила služby od společnosti TW-INFINITY s.r.o. spočívající v prezentaci na akci CYKLOMARATON 2014 ve výši 250.000 Kč. Správce daně a žalovaný zpochybnili, zda byly tyto služby poskytnuty dodavateli uvedenými na předložených dokladech a v deklarovaném rozsahu. Žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně vyvrácení pochybností správce daně, jelikož neprokázala, že plnění poskytly subjekty uvedené na daňových dokladech. Žalovaný nepovažoval předložení formálně bezvadných dokladů za dostačující. Současně vyjádřil pochybnosti o dopadu reklamy do příjmů stěžovatelky.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně před krajským soudem. Tvrdila, že správní orgány postupovaly v rozporu se zákonem č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů (dále jen „zákon o dani z příjmů“), a zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Správce daně vyšel z neúplného skutkového stavu a z nesprávného právního posouzení a žalovaný pochybil, když napadené rozhodnutí potvrdil. Dále uvedla, že se žalovaný nedostatečně vypořádal s jejími odvolacími námitkami. Sporná plnění pak měla za prokázané, o čemž svědčí množství předložených důkazů – smlouvy, daňové doklady, rozsáhlá fotodokumentace, odkazy na mediální produkci apod. Správce daně měl podle žalobkyně naopak prokázat, že sporná plnění poskytl jiný subjekt. Je proto přesvědčena, že jí nemohou být kladeny k tíži skutečnosti, které není schopna ovlivnit, jako je status nespolehlivého plátce DPH či nekontaktnost dodavatelů. Odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu, podle kterého se uplatněné výdaje nemusí projevit v příjmech daňového subjektu (např. rozsudek ze dne 7. 11. 2012, č. j. 1 Afs 71/2012 – 35).

[4] K důkaznímu břemenu žalobkyně uvedla, že není bezbřehé a po daňovém subjektu nelze požadovat, aby šel za hranice objektivně možného. Z daňového spisu vyplývá, že žalobkyně si opatřila dostatečné množství důkazů o předmětných plněních, a byla tak v dobré víře, že výdaje uplatnila oprávněně. Podle žalobkyně není objektivně možné, aby opatrovala více důkazů či snad byla přítomna realizaci všech plnění. Správce daně a žalovaný se také nezabývali tím, zda se žalobkyně účastnila daňového podvodu. Daňové orgány nepřipustně spekovaly, pokud z fotografií dovozovaly, kolik osob z celkového počtu návštěvníků indoor golfového turnaje jsou potenciální zákazníci žalobkyně. Totéž lze uvést o poměřování ceny za reklamu vůči možným budoucím výnosům. Tyto spekulace označila žalobkyně za nepřezkoumatelné. Závěrem shrnula, že plnění má za řádně prokázaná a odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č.

j. 2 Afs 55/2016 – 38, podle kterého nelze klást daňovému subjektu k tíži, že neprokázal skutečnosti, jež jsou mimo sféru jeho vlivu.

[5] Krajský soud v napadeném rozsudku potvrdil, že správce daně a žalovaný měli důvodné pochybnosti o jednotlivých plněních tak, jak jsou formálně zachycena v daňových dokladech. Pochybnosti vyplynuly z okolností týkajících se samotných plnění, jako jsou nedostatečné či částečně rozporné smlouvy, absence konkurenčních nabídek, smluvená cena, která byla v kontextu poskytovaných služeb nepřiměřeně vysoká, a neověřitelnost vztahu dodavatelů k osobám oprávněným reklamou na sportovních a jiných akcích umístit. Současně správní orgány vzaly v úvahu nekontaktnost dodavatelů, existenci virtuálních sídel, vznik subjektů krátce před realizací plnění, neplnění jejich daňových povinností, statusy nespolehlivých plátců, nezveřejňování účetních závěrek a neexistenci zaměstnanců. Jestliže správce daně tyto pochybnosti vyjádřil, pak přešlo důkazní břemeno v souladu s daňovým řádem na žalobkyni.

[6] Krajský soud dále konstatoval, že v případě propagace na indoor golfových turnajích v prosinci 2013 a lednu 2014 ve výši 2 x 500.000 Kč nelze pochybovat o tom, že plnění bylo dodáno, avšak není možné ověřit, že plnění je v souladu se smlouvou uzavřenou mezi žalobkyní a společností TRATAR WHITE s.r.o. Především nebylo zřejmé, zda uvedená společnost měla vazby na provozovatele golfového centra ERPET Group a.s., který správci daně sdělil, že se společností TRATAR WHITE nebyl v žádném smluvním vztahu. Stejně tak ze spisu neplyne vazba společnosti TRATAR WHITE na pořadatele golfových turnajů, společnost AGS PROMOTION s.r.o. Správci daně tak vznikly důvodné pochybnosti, jejichž vyvrácení leželo na žalobkyni. Výdaj na inzerci v časopise Golf-Mania v roce 2013 ve výši 103.500 Kč krajský soud posoudil obdobně. Žalobkyně sama připustila, že se neobrátila přímo na vydavatele časopisu, ale na prostředníka – opět společnost TRATAR WHITE - jehož oprávnění umístit inzerci v uvedeném časopise se neprokázalo. Krajský soud dále uvedl, že vydavatel časopisu Mgr. Jaroslav Drbohlav byl pro správce daně nekontaktní a žalobkyně jiným způsobem neprokázala, že společnost TRATAR WHITE měla oprávnění k umístění inzerce. Skutečnost, že inzerce se v časopise nachází, však sama o sobě neprokazuje, kdo reklamní služby poskytl.

[7] Dále krajský soud poukázal na to, že žalobkyně neprokázala, že reklamu v závěrečných titulcích filmu Lovci a oběti dodala skutečně společnost TRATAR WHITE. Za prokázanou naopak považoval propagaci loga žalobkyně v kalendáři filmu. Výdaj ve výši 400.000 Kč však podle krajského soudu nelze považovat za daňově účinný pouze proto, že žalobkyně prokázala uskutečnění menší části plnění, jehož cena nebyla ve smlouvě samostatně stanovena. Pokud jde o výdaj ve výši 130.000 Kč na prezentaci a propagaci v areálu SKI KLUB JNC – Mšeno nad Nisou, krajský soud poukázal na absenci propojení společnosti TRATAR WHITE s provozovatelem ski areálu. Pochybnosti správce daně byly založeny na výpovědi předsedy spolku, který ski areál provozuje, ze které vyplynulo, že je to právě provozovatel, kdo je oprávněn k pronájmu reklamních ploch v areálu. Společnost TRATAR WHITE však v roce 2014 neměla pronajaty žádné reklamní plochy. Posledním sporným plněním byla objednávka propagace na akci CYKLOMARATON 2014, přičemž ani v tomto případě se nepodařilo zjistit, kdo plnění skutečně dodal, neboť pořadatel akce považoval žalobkyni za klientku společnosti SPORTSJOB APMC s.r.o., jejíž vazby na společnost TW-INFINITY s.r.o. jsou nejasné. Poukaz žalobkyně na dřívější obchodní firmu společnosti TW-INFINITY s.r.o., která byla

SPORTSJOB s.r.o., krajský soud neakceptoval. Naopak v této skutečnosti spatřoval pouze prohloubení pochybností ohledně dodavatelů předmětných plnění, kteří byli personálně propojeni. Všechny tyto skutečnosti podle krajského soudu dostatečně odůvodnily pochybnosti správce daně a žalovaného o skutečném dodavateli plnění. Bylo tedy na žalobkyni, aby dostatečně věrohodným způsobem vyvrátila pochybnosti správce daně a žalovaného. Jestliže břemeno ohledně vyvrácení pochybností tížilo žalobkyni, nemusel se žalovaný zabývat tím, zda se žalobkyně zaviněně účastnila daňového podvodu.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[8] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozhodnutí krajského soudu kasační stížností, kterou opírá o důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatelka se domnívá, že napadený rozsudek byl vydán v rozporu s právními předpisy, čímž ji krajský soud zkrátil na jejích právech. Především považuje za nepřijatelné, že krajský soud se neztotožnil ani s jednou žalobní námitkou. Správce daně, žalovaný i krajský soud staví stěžovatelku do objektivně neřešitelné situace, neboť jsou ji k tíži kladeny skutečnosti, které nemohla ovlivnit. Pokud by přijala závěr, že důkazní břemeno žalovaného bylo splněno konstatováním pochybností, pak ona své břemeno unesla formálně i věcně. Dále uvedla, že krajský soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že stěžovatelka neprojevila dostatečnou míru obezřetnosti. Stěžovatelka naopak jednala s obvyklou mírou obezřetnosti, kterou lze od podnikatelských subjektů v běžných obchodních vztazích očekávat. Nelze však očekávat, že stěžovatelka bude u svých dodavatelů provádět pátrání na úrovni detektivní kanceláře a zjišťovat informace nedostupné z veřejných zdrojů. V této souvislosti namítla, že správní orgány i krajský soud měly vycházet pouze ze skutkového stavu, jaký tu byl v době realizace předmětných plnění. Stěžovatelka je přesvědčena, že jí nelze klást za vinu pozdější nekontaktnost dodavatelů a udělení statusu nespolehlivého plátce jejím dodavatelům. Už vůbec nelze tyto skutečnosti spojovat s povinností unést důkazní břemeno ohledně toho, zda byla plnění poskytnuta tak, jak je zachyceno v daňových dokladech. Rozhodnutí správce daně i žalovaného jsou však vystavěny právě na skutečnostech, které se nachází mimo sféru jejího vlivu.

[9] Stěžovatelka dále namítla, že žalovaný postupoval v rozporu se stanoviskem Generálního finančního ředitelství vyjádřeným ve známé kauze, která se v roce 2017 objevila v médiích. Žalovaný měl reflektovat požadavek minimální míry obezřetnosti podnikatelských subjektů, který z tohoto stanoviska plyne, a sice že prověření dodavatele ve veřejných databázích je dostačující pro ověření jeho spolehlivosti. Dále poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60, ze kterého vyplývá, že odpovědnost odběratelů nelze uplatňovat extenzivně. Podmínky, které plynou z tohoto rozsudku pro postup daňové správy, však v jejím případě správní orgány nenaplnily.

[10] Stěžovatelka také uvedla, že krajský soud připustil částečnou uznatelnost některých nákladů, avšak správní orgány se jí nezabývaly a krajský soud ji svým konstatováním povrchně přešel. Stěžovatelka také odkázala na rozsudek ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 – 38, jehož závěry lze použít i na nyní projednávanou věc. Z daňového spisu podle stěžovatelky jednoznačně plyne, že nikdo jiný předmětná plnění poskytnout nemohl.

Správní orgány k věci přistoupily tak, aby za každou cenu docílily vyloučení nákladů v plném rozsahu. Stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a spolu s ním i rozhodnutí žalovaného.

[11] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti nejdříve vymezil vůči totožnosti žalobních a kasačních námitek a odkázal na své vyjádření k žalobě. Námitku nepřezkoumatelnosti nepovažuje za přílehlavou, jelikož napadený rozsudek netrpí vadami, pro které by byl nepřezkoumatelný. Námitky stěžovatelky považuje žalovaný za nepřipustné, neboť některé z nich uplatnila stěžovatelka poprvé až v řízení před Nejvyšším správním soudem. Stěžovatelka dovozuje závěry z judikatury Nejvyššího správního soudu týkající se podvodů na dani z přidané hodnoty a pomíjí, že předmětem sporu je vyloučení nákladů na dosažení a udržení příjmů podle zákona o dani z příjmů. Tyto závěry tak nejsou pro nyní projednávanou věc relevantní. Žalovaný se také neztotožňuje s námitkou částečné uznatelnosti nákladu za propagaci ve filmu Lovci a oběti. Dále se žalovaný obsírně zabýval otázkou rozložení důkazního břemene a konstatoval, že jej stěžovatelka neunesla. Závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil splnění zákonných podmínek řízení o kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Poté přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že **není** důvodná.

[13] Stěžovatelka uvádí, že rozsudek krajského soudu trpí vadou nepřezkoumatelnosti, kterou však blíže nerozvádí. Stěžovatelka považuje za nepřijatelné, aby krajský soud nepřisvědčil ani jedné z jejích žalobních námitek. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že pokud správní soudy nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, tím spíše pak nemají povinnost přisvědčit alespoň některým námitkám. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. např. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19), čemuž krajský soud dostál. Z rozsudku krajského soudu jasně vyplývá, proč nepovažoval stěžovatelčiny námitky za důvodné a z jakých konkrétních důvodů došel k závěru, že neunesla důkazní břemeno ohledně vyvrácení pochybností žalovaného. Rozsudek krajského soudu je tedy srozumitelný, založený na seznatelných důvodech, a proto je přezkoumatelný.

[14] Předmětem kasačního přezkumu je rozhodnutí a postup krajského soudu, stěžovatelka je proto v kasační stížnosti povinna uvést konkrétní argumentaci zpochybňující závěry vyslovené v napadeném rozhodnutí krajského soudu (srov. rozsudky ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Azs 249/2016 - 38, bod 12, nebo ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012 - 351, bod 140). Značná část stěžovatelčiných námitek je však založena na konstatování, že unesla důkazní břemeno ohledně prokázání, že obchodní případy se uskutečnily tak, jak je zachyceno v daňových dokladech. Stěžovatelka však nenabízí k argumentaci krajského soudu žádnou alternativu. Nejvyšší správní soud nicméně nemůže za stěžovatelku domýšlet další argumenty (srov. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, č. 2162/2011 Sb. NSS). Námitku týkající se postupu v rozporu

se stanoviskem Generálního finančního ředitelství vyjádřeným ve známé kauze, která se v roce 2017 objevila v médiích, pak stěžovatelka uplatnila poprvé až v řízení o kasační stížnosti, a proto se jí Nejvyšší správní soud nebude zabývat (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[15] Spornou otázkou tak zůstává toliko to, zda krajský soud správně vyhodnotil, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, pokud nevyvrátila pochybnosti žalovaného ohledně jí uplatněných výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

[16] 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. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.*

[17] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje *[d]aňový subjekt [...] všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.* Naopak podle § 92 odst. 5 písm. c) tíží důkazní břemeno správce daně pokud jde o *skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*

[18] Povinnost tvrzení a důkazní břemeno týkající se existence, výše a účelu vynaloženého výdaje nese daňový subjekt. Pokud daňový subjekt neunesle důkazní břemeno, z jím tvrzených skutečností se nevychází (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2007, č. j. 7 Afs 148/2006 - 88). Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124). 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 účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně tedy musí prokázat důvodnost svých pochyb (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124, nebo ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66).

[19] Nejvyšší správní soud se plně ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že stěžovatelka nevyvrátila důvodné pochybnosti správce daně a žalovaného dostatečně věrohodným způsobem. Byla to totiž právě stěžovatelka, koho tížilo důkazní břemeno ohledně průběhu obchodních případů. Pochybnosti správních orgánů byly důvodné, neboť ze stěžovatelkou předložených důkazů není zřejmé, zda předmětná plnění poskytly jí deklarované subjekty. V případě indoor golfových turnajů, které se konaly v prosinci 2013 a lednu 2014 nebylo zjevné, zda měla společnost TRATAR WHITE, která byla dle tvrzení stěžovatelky dodavatelem reklamních služeb, oprávnění k umístění reklamy. Z nájemních smluv uzavřených mezi stěžovatelkou a uvedenou společností především plyne, že společnost TRATAR WHITE se zavázala stěžovatelce přenechat blíže nevymezené plochy

(označené jako „viditelná místa“) na indoor golfovém turnaji v ERPET GOLF CENTRU. Z toho však nelze dovodit, že měla společnost TRATAR WHITE oprávnění reklamní poutače na turnaji umístit. Z odpovědi společnosti ERPET Group a.s. ze dne 14. 6. 2017, která je provozovatelem tohoto centra, plyne, že není zřejmé, kdo přesně logo stěžovatelky na turnaji umístit. Pořádání turnaje zajišťuje AGS PROMOTION s. r. o., se kterou nebyla společnost TRATAR WHITE ve smluvním vztahu. Obdobné pochybnosti měl správce daně o dodávce reklamy v časopisu Golf-Mania, jehož vydavatel byl pro správce daně nekontaktní. Nebyly tak zřejmé vazby společnosti TRATAR WHITE na vydavatele, a tudíž i oprávnění této společnosti k umístění reklamy v časopise. Krajský soud tak správně vyhodnotil, že sama přítomnost reklamy v časopise nedokazuje, kdo službu poskytl a za jakou úhradu.

[20] Pokud jde o propagaci stěžovatelky v kalendáři, na promo akcích a v závěrečných titulcích filmu Lovci a oběti, vyplynulo z kontrolních zjištění, že společnost TRATAR WHITE měla pouze možnost pronájmu reklamního místa, a to na základě smlouvy s promotérem filmu společností NERO PRODUCTION s.r.o. Stěžovatelka správci daně nepředložila důkazy, ze kterých by vyplynulo, že reklama byla při propagaci filmu skutečně umístěna. Logo či obchodní firma žalobkyně absentuje v závěrečných titulcích i na fotografiích z (před)premiér filmu. Správce daně neměl pochybnosti o tom, že stěžovatelka byla propagována v kalendáři k filmu, avšak přetrvávaly pochybnosti, že plnění skutečně poskytla společnost TRATAR WHITE.

[21] Společnost TRATAR WHITE také nebyla propojena, ať už personálně či obchodně, s provozovatelem areálu SKI KLUB JNC – Mšeno nad Nisou. Správci daně vznikly důvodné pochybnosti na základě výpovědi předsedy spolku, který areál provozuje. Z této výpovědi plyne, že kromě provozovatele nemůže nikdo jiný umístit reklamu v areálu. Společnost TRATAR WHITE však v roce 2014 žádné reklamní plochy pronajaty neměla. Sporným plněním také byla propagace na akci CYKLOMARATON 2014, kterou stěžovatelka objednala u společnosti TW-INFINITY. Ani v tomto případě nebylo prokázáno, kdo objednaná plnění dodal. Společnost Event media s.r.o., která akci pořádala, považovala stěžovatelku za klientku společnosti SportsJob APMC s.r.o. Tato společnost měla s pořadatelem uzavřenou smlouvu o pronájmu reklamních ploch, avšak již nebyla oprávněna tyto plochy dále podnajmout. Tato společnost však uzavřela s pořadatelem akce smlouvu až dne 1. 8. 2018, tedy po datu konání akce (24. 5. 2014). I zde proto platí, že správce daně a žalovaný měli důvodné pochybnosti, které stěžovatelka dostatečným způsobem nevyvrátila.

[22] Stěžovatelka krajskému soudu také vytýká, že společně se správními orgány ji činí odpovědnou za skutečnosti nacházející se mimo sféru jejího vlivu. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že daňový subjekt musí prokázat nejen to, že transakce se skutečně uskutečnila, ale také to, že se tak stalo za účelem (i) dosažení, udržení či zajištění příjmů, (ii) v tvrzeném rozsahu a (iii) za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech (viz například rozsudek ze dne 12. 4. 2018, č. j. 4 Afs 1/2018 – 48). To však neznamená, že by osoba dodavatele byla irelevantní. Je sice pravdou, že na daňovou účinnost výdaje nemá vliv, že plnění poskytl jiný subjekt, a v zásadě je možné, aby daňový subjekt prokázal, že plnění dodala jiná osoba než ta, uvedená na daňových dokladech. Tento postup je však výjimkou z pravidla (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 11. 2013, č. j. 1 Afs 78/2013 – 38) a obecně je třeba vycházet z toho, že plnění

poskytl subjekt uvedený na daňovém dokladu. Z citovaného rozhodnutí však zároveň plyne, že daňový subjekt musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným a transparentním způsobem, a jím předložené důkazy musí společně s dalšími zjištěními tvořit ucelený obraz o průběhu obchodních transakcí. Proto neobstojí tvrzení stěžovatelky, že jí předložené doklady jsou dostačující a že nebylo možné, aby plnění poskytly jiné subjekty než ty uvedené na daňových dokladech. Judikatura současně vyžaduje, aby si podnikatelé v obchodních vztazích počínali obezřetně. Součástí této obezřetnosti je také pořízení dokladů pro případné uplatnění výdajů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (viz rozsudek ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013 – 37). Volba formy a kvalita těchto důkazních prostředků je nicméně plně v dispozici daňového subjektu. Jedním z důkazů může být písemná a bezrozporná smluvní dokumentace a dostatečně určitá fotodokumentace plnění na místě, kterou si stěžovatelka mohla opatřit. Pokud si ji neopatřila, je logickým důsledkem jejího jednání neunesení důkazního břemene (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015 – 47). Samotné rozporování pochybností správce daně pak k unesení důkazního břemene nestačí.

[23] Stejně tak nelze přitakat stěžovatelce, že ji správce daně učinil odpovědnou za udělení statusu nespolehlivého plátce jejím dodavatelům. Tyto skutečnosti nesouvisí s neuznáním výdajů jako daňově účinných a pouze tvoří zjištění správce daně o těchto subjektech. Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelkou, že nemůže zjišťovat skutečnosti neuvedené ve veřejných rejstřících. Stěžovatelka si nicméně jistě mohla učinit úsudek o dodavatelích z personálního propojení mezi nimi a v případě společnosti TW-INFINITY také z toho, že tato společnost nezveřejnila účetní závěrky. Taková míra opatrnosti přitom nepřesahuje rámec obezřetnosti, kterou by měly podnikatelské subjekty mít.

[24] Pokud jde o otázku komunikace dodavatelů se správními orgány, kasační soud souhlasí, že v obecné rovině nelze daňový subjekt postihovat za nekontaktnost jeho dodavatele. Sama nekontaktnost však pozici stěžovatelky nijak nezhoršuje, ale ani nezlepšuje (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 – 37). Snaha o kontaktování dodavatele naopak stěžovatelce výrazným způsobem pomáhá, neboť umožňuje opatřit důkazy, které se mohou nacházet u jejího dodavatele (například účetnictví, záznamy schůzek, písemná komunikace). Není však pravdou, že by z těchto skutečností vycházel správce daně a žalovaný při hodnocení věrohodnosti stěžovatelčiných tvrzení a jí předložených důkazů.

[25] Stěžovatelka také tvrdila, že nebyla povinna uvést konkrétní část nákladů, u které měla za to, že měla být uznána. Tento argument opírá o skutečnost, že správce daně má diskreci ohledně (ne)uznání těch kterých výdajů jako daňově účinných. Podle kasačního soudu je to naopak stěžovatelka, kdo v případě absence určení ceny podle jednotlivých položek tuto cenu vyčíslí. Podle smlouvy se společností TRATAR WHITE byla cena určena jako celek. Jestliže však stěžovatelka nebyla v tomto ohledu aktivní, nelze neuznání alespoň části nákladů klást k tíži žalovaného.

[26] Závěrem Nejvyšší správní soud konstatuje, že rozsudky ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60 a ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 – 38, na které stěžovatelka odkazovala, se týkají otázek souvisejících s daní z přidané hodnoty, a proto se z nich plynoucí závěry na nynější věc nepoužijí.

IV. Závěr a náklady řízení

[27] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a s ohledem na to ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[28] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka v řízení úspěch neměla, proto jí nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, pak soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 18. února 2021

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu