



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **MEKR'S, s. r. o.**, IČO 259 39 904
sídlem Anny Letenské 34/7, 120 00 Praha 2
zastoupený advokátkou Mgr. Kristýnou Mácovou
sídlem Anny Letenské 34/7, 120 00 Praha 2

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 11. 2019, č. j. X,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 17. 4. 2018 dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013, kterým doměřil žalobci daň vyšší o částku 1 087 180 Kč, a dodatečný platební výměr na daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014, kterým doměřil žalobci daňovou ztrátu nižší o

částku 4 317 184 Kč. Žalobce podal proti uvedeným dodatečným platebním výměrům odvolání, o nichž žalovaný rozhodl v záhlaví specifikovaným rozhodnutím tak, že podaná odvolání zamítl a předmětné platební výměry potvrdil. Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

2. Žalobce předně obecně namítl, že postup finančních orgánů považuje za nezákonný a napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné. Zároveň odkázal na čl. 2 odst. 3 Ústavy, čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) a na § 5, § 8 a § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“).
3. Následně se žalobce ve vztahu ke **zdaňovacímu období 2013** postupně vyjádřil k závěrům finančních orgánů o daňové (ne)uznatelnosti následujících výdajů (nákladů):
 - částka 50 850 Kč zaúčtovaná na základě dokladu vystaveného dodavatelem Aura-pont s.r.o. (dále jen „Aura-pont“), za vystoupení Z. Izera a Š. Vaňkové dne 9. 10. 2013 v Hustopečích;
 - částky 42 930 Kč a 49 063 Kč zaúčtované na základě dokladů od dodavatelů Z. R. a M. L., za provedení terénních úprav a zpevnění příjezdové cesty k hale v areálu společnosti;
 - částky 1 707 000 Kč a 1 010 000 Kč zaúčtované na základě dokladů od dodavatelů MAGNIFICA s.r.o. (dále jen „MAGNIFICA“), a Wallvision s.r.o. (dále jen „Wallvision“), za reklamní plnění.
4. Pokud jde o výdaj za vystoupení Z. Izera a Š. Vaňkové, podle žalobce správce daně nedostatečně zdůvodnil, proč tento výdaj nemá přímou souvislost s dosažením a udržením zdanitelných příjmů, a chybně jej podřadil pod § 25 odst. 1 písm. t) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), tj. jako náklad na reprezentaci. Žalobce tvrdil a prokazoval, že se jednalo o marketingovou akci za účelem nejen prezentace společnosti a jejích produktů, ale současně za účelem uzavření nových kontraktů. V rámci této akce žalobce získal od odběratelů cenné poznatky týkající se obchodní, cenové a marketingové strategie na budoucí období. Shromáždění všech klíčových (a to i potenciálních) odběratelů na jednom místě za účelem obchodních jednání v rámci společenské akce vede k úspoře finančních prostředků a k dosažení většího zisku.
5. Žalobce dále poukázal na skutečnost, že správce daně nepovažoval za daňově uznatelné náklady částky 42 930 Kč a 49 063 Kč vynaložené na provedení terénních úprav a zpevnění příjezdové cesty. Žalobce bez dalšího konstatoval, že podle správce daně se nejednalo o technické zhodnocení, neuplatnil ale žádnou konkrétní námitku, kterou by tento závěr správce daně zpochybnil.
6. Ve vztahu k nákladům na reklamní služby od dodavatele MAGNIFICA žalobce odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se dokazování v daňovém řízení. Zdůraznil, že není podstatné, zda plnění poskytl subjekt uvedený v účetní evidenci, ale zda plnění proběhlo a zda sloužilo či mohlo sloužit k zajištění současných či budoucích příjmů daňového subjektu. Žalobce dále namítl, že i přes vyvinutí maximální snahy nemohl bez svého přičinění s ohledem na zákonné překážky a nesoučinnost dotčených třetích stran (dodavatelů) prokázat svá tvrzení. Logicky proto navrhl svědky z řad osob,

které by mohly objasnit či doložit důkazy rozhodné k potvrzení či vyvrácení jeho tvrzení. Správce daně ale bez dalšího tyto důkazy odmítl provést. Obdobné námitky žalobce uplatnil i ve vztahu k nákladům na reklamní služby od dodavatele Wallvision.

7. Žalobce poté obecně namítl, že žalovaný nezdůvodnil své závěry, včetně zamítnutí důkazních návrhů žalobce. Ani zpráva o daňové kontrole dle žalobce neobsahuje hodnocení důkazů. Žalobce kromě výsledku svědků navrhoval také vyžádání listin souvisejících s jednotlivými náklady, a to za účelem prokázání skutečnosti, že se jednalo o daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně ale odmítl příslušné listiny vyžádat s odkazem na povinnost daňového subjektu tyto listiny uchovávat a shromažďovat, aniž by zohlednil sdělení žalobce, že se marně snažil předmětné listinné důkazy obstarat. Podle žalobce tak správce daně postupoval „svévolně“ a „formálně“, čímž znemožnil řádné zjištění skutkového stavu. Žalobce nesouhlasí ani s odůvodněním, s nímž správce daně odmítl návrh na výslech svědků. Žalobce zdůraznil, že správce daně má povinnost zjistit co nejúplněji skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně; této povinnosti v nyní posuzované věci nedostál. V této souvislosti žalobce opětovně odkázal na judikaturu týkající se dokazování v daňovém řízení.
8. Ve vztahu ke **zdaňovacímu období 2014** žalobce výslovně nespecifikoval, kterých (neuznaných) nákladů se uplatněné žalobní námitky týkají, nicméně z jejich obsahu lze dovodit, že žalobce zpochybňuje závěry finančních orgánů týkající se částky ve výši 2 279 000 Kč zaúčtované na základě dokladů od dodavatele Wallvision za reklamní plnění. Žalobce totiž ve vztahu ke zdaňovacímu období 2014 uplatnil obdobné námitky jako v případě neuznaných nákladů na reklamní plnění ve zdaňovacím období 2013. Opětovně tedy namítl, že s ohledem na své omezené možnosti vynutit si součinnost od třetích subjektů žádal správce daně o výslech svědků, kteří mohli potvrdit jeho tvrzení. Správce daně však odmítl tyto důkazy provést, čímž nepřipustně zasáhl do práv žalobce.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě setrval na právních názorech uvedených v napadeném rozhodnutí.
10. K výdaji ve výši 50 850 Kč žalovaný konstatoval, že žalobce předložil jako důkazní prostředek doklad ze dne 16. 9. 2013 a smlouvu o zajištění uměleckého pořadu ze dne 22. 4. 2013, dále také fakturu dodavatele za občerstvení v počtu 40 ks a ubytování v počtu 16 ks, pozvánku na setkání obchodních partnerů žalobce a seznam zákazníků v počtu 150. Žalobce se ale nijak nevyjádřil k rozporům v počtu zúčastněných zákazníků, jeho tvrzení byla pouze obecná a nepodložená, uvedl toliko, že je připraven na výzvu doložit analýzu obchodních aktivit dotčených vynaloženým nákladem a případným výsledkem svědků z řad svých odběratelů. Žalobce tedy pouze popisoval akci bez relevantní důkazní opory – bez konkrétní identifikace svědků či navržení a předložení konkrétních důkazních prostředků. Podle žalovaného tedy žalobce neprokázal své tvrzení, že částka 50 850 Kč je nákladem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný proto trvá na závěru, že se v daném případě jedná o náklad na reprezentaci dle § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů.

11. Ve vztahu ke konstatování žalobce, že správcem daně byly jako daňově účinné náklady chybně neuznány náklady ve výši 42 930 Kč a 49 063 Kč, žalovaný uvedl, že se nejedná o relevantní žalobní námitku. Žalobce pouze rekapituloval závěr správce daně, aniž by bylo zřejmé, z jakých důvodů jej považuje za nesprávný.
12. K žalobním námitkám týkajícím se neprovedení navržených důkazních prostředků žalovaný uvedl následující. Předmětné námitky směřují k nákladům žalobce na reklamní a s nimi související služby, konkrétně k vysílání reklamních spotů na rozhlasové stanici Černá Hora. Správce daně však dle žalovaného řádně odůvodnil, proč neprovedl výslechy navrhovaných svědků a nevyžádal si žalobcem označené listiny. Podstatné v této souvislosti je, že žalobcem předložená smlouva, kterou uzavřel s dodavatelem MAGNIFICA, neobsahuje nic, na základě čeho by bylo možné spoty kampaně identifikovat. Smlouva je velmi obecná a předpokládá, že budou vyhotoveny dílčí objednávky. Tyto objednávky, které by bylo možné považovat za relevantní důkazní prostředek, ale žalobce nepředložil. Za těchto okolností bylo provedení žalobcem označených důkazů bezpředmětné. Obdobně tomu bylo v případě reklamního plnění, které měla žalobci poskytnout společnost Wallvision.

IV. Posouzení věci krajským soudem

13. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního. O věci samé rozhodl bez jednání, neboť žalobce i žalovaný udělili k takovému projednání věci souhlas dle § 51 odst. 1 s. ř. s. Žalobu shledal nedůvodnou.
14. Na úvod krajský soud zdůrazňuje, že správní soudnictví je ovládáno dispoziční zásadou. „Kvalita“ žaloby tak předurčuje i míru podrobnosti soudního přezkumu napadeného správního rozhodnutí, není totiž úkolem soudu, aby za žalobce domýšlel jeho argumentaci.
15. Předmětem sporu mezi účastníky řízení je daňová uznatelnost některých ze správcem daně zpochybněných nákladů zaúčtovaných žalobcem za zdaňovací období 2013 a 2014 (ne ke všem kontrolním zjištěním správce daně žalobce uplatnil konkrétní námitky).
16. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Judikatura Nejvyššího správního soudu k citovanému ustanovení zákona o daních z příjmů tradičně zdůrazňuje, že ne každý výdaj (náklad) může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Daňový subjekt, který výdaj zanesl do svého účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, který deklaroval na příslušném účetním dokladu. Stejně tak je v případě pochybností povinen prokázat existenci přímého a bezprostředního vztahu mezi sporným výdajem a očekávanými příjmy (viz např. rozsudky ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 81, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, a ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008 – 82).
17. Rovněž k problematice rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt již existuje bohatá soudní judikatura. Její závěry sice byly formulovány především na podkladě úpravy obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, avšak v zásadě jsou aplikovatelné i na úpravu obsaženou v daňovém řádu (za jehož účinnosti

rozhodovaly finanční orgány v nyní posuzované věci). Plyne z ní, že daňové řízení je postaveno na zásadě, podle níž každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nemůže získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má však některé výjimky – například podle § 92 odst. 5 písm. c) citovaného zákona správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Uvedená ustanovení daňového řádu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a důkazních povinností mezi daňovým subjektem a správcem daně (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, a ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86).

18. Ve vztahu ke **zdaňovacímu období 2013** žalobce předně rozporuje závěry finančních orgánů o daňové (ne)uznatelnosti částky 50 850 Kč zaúčtované na základě dokladu vystaveného dodavatelem Aura-pont, a to za **vystoupení umělců**.
19. Finanční orgány posoudily předmětný výdaj jako výdaj na reprezentaci ve smyslu § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů. Jak žalovaný shrnul na str. 10-12 napadeného rozhodnutí, žalobce ve vztahu k tomuto výdaji předložil fakturu od dodavatele Aura-pont, smlouvu o zajištění uměleckého pořadu (vystoupení Z. Izera a Š. Vaňkové dne 9. 10. 2013 v Hustopečích, ve sklípku u Radů), fakturu od dodavatelky J. R. z Penzionu u Radů za občerstvení (40 ks) a ubytování (16 ks), pozvánku na „Setkání obchodních partnerů“ a seznam zákazníků (celkem 150). Žalovaný poukázal na rozpory plynoucí z uvedených důkazů – fakturováno bylo 16 ks ubytování, z internetových stránek Penzionu u Radů byla zjištěna ubytovací kapacita 37, resp. 45 lůžek, podle žalovaného zde proto zjevně nebyla kapacita pro 150 partnerů dle žalobcem předloženého seznamu. Stejně tak s žádným z počtů nekoresponduje počet 40 ks občerstvení. Navíc seznam je uveden pro rok 2014, nikoli pro zdaňovací období 2013. Žalovaný zdůraznil, že žalobce v průběhu celého daňového řízení neuvedl, které konkrétní osoby se zúčastnily za obchodní partnery, z řad obchodních zástupců a zaměstnanců. Žalobce se ani nijak nevyjádřil k uvedeným rozporům. Pouze obecně popisoval předmětnou marketingovou akci a její účel, zároveň navrhl provedení svědeckých výpovědí, aniž by však konkrétně identifikoval navržené svědky. Obecné vyjádření žalobce však pochybnosti finančních orgánů nevyvrátilo, tvrzení žalobce o úspornosti nákladů na mzdy, čas, odměny obchodních zástupců nebylo ničím podloženo. Kontakty se stávajícími odběrateli byly dle žalovaného již navázány a obchody byly běžně uzavírány. Tvrzení o získání potenciálních odběratelů žalobce nijak neprokázal. Žalovaný uzavřel, že pokud žalobce zaúčtoval do daňově účinných nákladů faktury za služby nehmotné povahy a následně neprokázal souvislost nákladů se zdanitelnými příjmy, nelze považovat tyto náklady za daňově účinné. S ohledem na důkazní prostředky, které jsou obsahem spisového materiálu, se jedná o náklady na reprezentaci.

20. Krajský soud se s tímto hodnocením ztotožňuje a v podrobnostech na něj odkazuje. Argumentace uplatněná v žalobě na něm nemůže nic změnit. Soud souhlasí s žalovaným, že žalobce nijak neprokázal, že by na předmětný výdaj mělo být nahlíženo jinak než jako na výdaj na reprezentaci. Ani v daňovém, ale ani v soudním řízení žalobce nedokázal vysvětlit výše shrnuté nejasnosti týkající se jím předložených důkazů. Zároveň nenavrhł žádné konkrétní důkazy prokazující tvrzení o vazbě mezi posuzovaným výdajem a oslovením potenciálních nových odběratelů.
21. Podle § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů *„za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména výdaje na reprezentaci, kterými jsou zejména výdaje na pohoštění, občerstvení a dary. Za dar se nepovažuje reklamní nebo propagační předmět, který je opatřen obchodní firmou nebo ochrannou známkou poskytovatele tohoto předmětu nebo názvem propagovaného zboží nebo služby, jehož hodnota bez daně z přidané hodnoty nepřesahuje 500 Kč a který není s výjimkou tichého vína předmětem spotřební daně.“* Zároveň platí, že v případě výdajů vymezených v § 25 odst. 1 zákona o daních z příjmů se nezkoumá, zda tyto výdaje vedly k faktickému navýšení zdanitelných příjmů; uvedené výdaje jsou automaticky definovány jako daňově neúčinné. Předmětný výdaj (částka 50 850 Kč) je tedy daňově neúčinný.
22. Žalobce dále v žalobě zmínil výdaje za provedení terénních úprav a zpevnění příjezdové cesty k hale v areálu společnosti – částky 42 930 Kč a 49 063 Kč zaúčtované na základě dokladů od dodavatelů Z. R. a M. L. K těmto výdajům ale neuplatnil žádné konkrétní žalobní námitky. Krajský soud proto pouze stručně shrnuje závěry žalovaného a konstatuje, že nevidí důvod se od těchto závěrů odchýlit. Podle žalovaného se jednalo o **technické zhodnocení** majetku žalobce dle § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů, přičemž částky v obou případech přesáhly zákonem stanovený limit ve výši 40 000 Kč (blíže viz str. 12 napadeného rozhodnutí).
23. Konkrétní žalobní námitky žalobce uplatnil především proti závěrům finančních orgánů týkajícím se výdajů za **reklamní a související služby**. Ve **zdaňovacím období 2013** se jednalo o částku v celkové výši 1 707 000 Kč na základě dokladů od dodavatele MAGNIFICA a o částku 1 010 000 Kč na základě dokladů od dodavatele Wallvision. Ve **zdaňovacím období 2014** se pak jednalo o částku v celkové výši 2 279 000 Kč na základě dokladů od dodavatele Wallvision.
24. V případě dodavatele MAGNIFICA žalobce účtoval celkem 900 000 Kč za reklamní plnění na rozhlasové stanici Černá Hora, zbytek za další obdobná plnění (např. za pronájem reklamních ploch na BLB v různých obcích, za pronájem reklamních ploch podél hrací plochy na Všesportovním stadionu FC Hradec Králové a.s. atd.). Správci daně vznikly v průběhu daňové kontroly pochybnosti o faktické realizaci deklarovaných služeb, které shrnul ve výsledku kontrolního zjištění. Žalobce v reakci na to správci daně sdělil, že oslovil svého dodavatele i jeho jednatele se žádostí o součinnost (poskytnutí důkazních prostředků). Jednatel společnosti MAGNIFICA mu měl telefonicky přislíbit součinnost, nakonec ji ale neposkytl. Žalobce se dále obrátil na společnost Radio Černá Hora II s.r.o. (dále jen „Radio Černá Hora“), který měl potvrdit existenci rámcové smlouvy s dodavatelem MAGNIFICA a uvést, že spot žalobce byl na dané rozhlasové stanici v inkriminovaném čase vysílán. Odmítl mu k tomu ale poskytnout jakékoliv písemné podklady. Žalobce proto správci daně navrhl, aby provedl výslech svědků M. Č. aj. P. (jednatel společnosti Radio Černá Hora). Dále správci daně navrhl, aby si vyžádal od společnosti Radio Černá Hora následující důkazy – smluvní dokumentace se

společností MAGNIFICA platná a účinná v roce 2013, vysílací program v inkriminovaném čase se zařazením spotů žalobce v roce 2013, timeline odvysílání spotů žalobce v roce 2013, daňové doklady přijaté a vystavené ve věci obchodní spolupráce se společností MAGNIFICA, platby za reklamu zajištěnou společností MAGNIFICA, vysílané spoty žalobce na CD/DVD, ceníky reklamy pro koncové klienty platné v roce 2013, velkoobchodní ceníky reklamy pro obchodní partnery platné v roce 2013. Správce daně uvedeným důkazním návrhům nevyhověl a uzavřel, že žalobce neprokázal oprávněnost zahrnutí předmětných částek za reklamní služby do daňově účinných nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný následně jeho závěry potvrdil.

25. Krajský soud také v tomto případě souhlasí s hodnocením finančních orgánů. Soud připomíná závěry výše citované judikatury, podle níž daňový subjekt, který určitý výdaj zanechá do svého účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, který deklaroval na příslušném účetním dokladu. Judikatura zároveň zdůrazňuje, že každý daňový subjekt (podnikatel), který vstupuje do obchodních vztahů, musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro případ, že bude chtít uplatnit daňové výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013 – 37). Pokud daňový subjekt není schopen doložit svá tvrzení, jedná se o skutečnost, která jde k jeho tíži. Ze skutečnosti, že cílem správy daní je dle § 1 odst. 2 daňového řádu správné zjištění a stanovení daně, nelze dovozovat, že by daňový subjekt mohl zcela přenést odpovědnost za obstarání důkazů prokazujících jeho tvrzení na správce daně. Argumentace žalobce v tomto duchu nemůže obstát.
26. Přisvědčit nelze ani žalobní námitce, podle níž není podstatné, zda plnění poskytl subjekt uvedený v účetní evidenci, ale zda plnění proběhlo a zda sloužilo či mohlo sloužit k zajištění současných či budoucích příjmů daňového subjektu. Výše zmiňované obecné pravidlo, podle něž je daňový subjekt povinen v případě pochybností prokázat, že příslušný výdaj skutečně vynaložil tím způsobem, který deklaroval na příslušném účetním dokladu, neplatí absolutně. Judikatura Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu totiž připouští právo daňového subjektu prokázat soulad jím deklarovaných obchodních případů se skutečností jinými důkazními prostředky v situaci, kdy je zpochybněna věrohodnost daňovým subjektem předložených účetních dokladů (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 72, a ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 – 68). V takovém případě však platí (vůči daňovému subjektu) poměrně přísný důkazní standard. Daňový subjekt musí prokázat, že výdaj uplatnil jiným způsobem, a pak je jeho povinností jednoznačně a transparentně „*dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73). Nic takového ale žalobce neučinil.
27. Krajský soud zároveň konstatuje, že finanční orgány řádně zdůvodnily, proč neprovedly žalobcem navržené důkazy. Podstatné dle žalovaného bylo, že žalobce předložil k prokázání realizace poskytnutých služeb na Radiu Černá Hora pouze smlouvu o spolupráci ze dne 29. 4. 2013. V této smlouvě se zavázal v období 1. 5. - 31. 12. 2013

objednávat (písemnými nebo elektronickými objednávkami) vysílání reklamních kampaní u společnosti MAGNIFICA. Smlouva ale neobsahuje žádná konkrétní ujednání, na jejichž základě by bylo možné spot identifikovat, ani jeho délkou, ani obsahem, ani osobou, která jej vytvořila. Nelze identifikovat ani časy, ve kterých byl spot deklarovaný předmětnou smlouvou odvysílán. Žalobce také nebyl schopen doložit písemné nebo elektronické objednávky, které měl dle smlouvy podávat. Žalovaný proto shledal, že svědci, které žalobce navrhuje k prokázání svých tvrzení, nemohou z pozice osob jednajících za Radio Černá Hora potvrdit skutečnosti podstatné pro posuzovanou věc. Při obecnosti předmětné smlouvy z 29. 4. 2013 (uzavřené mezi žalobcem a společností MAGNIFICA) by daní svědci nemohli potvrdit, že spoty, které rádio odvysílalo, jsou právě ty konkrétní spoty sjednané touto smlouvou, odvysílané v konkrétních časech dle konkrétní smlouvy a následně vyfakturované žalobci. Obdobně je tomu v případě návrhu na vyžádání listin od společnosti Radio Černá Hora. Spot, jenž měl být v rádiu vysílán, nelze identifikovat na základě nekonkrétní faktury a obecné smlouvy, a nelze tak faktickou realizaci jeho odvysílání ověřit z dokladů společnosti Radio Černá Hora (v podrobnostech viz 14-16 napadeného rozhodnutí). Krajský soud považuje takové zdůvodnění neprovedení daňovým subjektem navržených důkazů za souladné s relevantní judikaturou správních soudů a Ústavního soudu.

28. Výdaj v celkové výši 1 707 000 Kč zaúčtovaný na základě dokladů od dodavatele MAGNIFICA je tedy daňově neúčinný.
29. V případě dodavatele Wallvision pak žalobce účtoval celkem 600 000 Kč za reklamní plnění na rozhlasové stanici Černá Hora, zbytek za další obdobná plnění (především za reklamní plnění pro různé sportovní kluby). Shodně jako ve vztahu k dodavateli MAGNIFICA vznikly správci daně pochybnosti o faktické realizaci deklarovaných služeb, na což žalobce reagoval sdělením, že neúspěšně oslovil společnost Wallvision, jejího jednatele a Radio Černá Hora se žádostí o součinnost. Žalobce zároveň správci daně navrhl, aby provedl výslech svědků (jednatelů společnosti Radio Černá Hora) a aby si vyžádal od společnosti Radio Černá Hora listinné důkazy (obdobné jako v předchozím případě). Správce daně uvedeným důkazním návrhům ani nyní nevyhověl. Provedl nicméně výslech (žalobcem rovněž navrženého) svědka J. T., jednatele společnosti Wallvision v kontrolovaném období. Uvedená svědecká výpověď však nepřinesla žádné konkrétní informace, které by napomohly k prokázání reklamních plnění dodavatelem Wallvision. Správce tak i v tomto případě uzavřel, že žalobce neprokázal oprávněnost zahrnutí předmětných částek za reklamní služby do daňově účinných nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný následně jeho závěry potvrdil.
30. U výdajů za reklamní a související služby, které měla žalobci dodat společnost Wallvision, je tedy situace obdobná jako v případě výdajů, u nichž měla být dodavatelem společnost MAGNIFICA. Krajský soud proto posoudil analogicky i žalobní námitky týkající se těchto výdajů. Také v případě dodavatele Wallvision tedy žalobce tížilo důkazní břemeno v tom směru, že bylo jeho povinností prokázat, že skutečně vynaložil předmětné výdaje tím způsobem, který deklaroval na příslušném účetním dokladu. Žalobce ale nebyl schopen předložit relevantní důkazy týkající se daných transakcí.
31. K reklamním plněním pro sportovní kluby žalobce poskytl pouze stručná vyjádření a částečnou foto a video dokumentaci, kterými ale dle finančních orgánů neprokázal faktickou realizaci plnění, ani zapojení dodavatele Wallvision do dané realizace ve zdaňovacích obdobích 2013 a 2014. Žalobce tyto závěry v žalobě konkrétně

nezpochybnil, krajský soud proto pouze odkazuje na str. 18-19 napadeného rozhodnutí s tím, že nevidí důvod se od uvedených závěrů odchýlit.

32. K prokázání realizace plnění na Radiu Černá Hora žalobce předložil pouze smlouvu o spolupráci ze dne 31. 7. 2013. V této smlouvě se zavázal v období 1. 8. - 31. 12. 2013 objednávat (písemnými nebo elektronickými objednávkami) vysílání reklamních kampaní u společnosti Wallvision. Daná smlouva je ovšem obdobně obecná, jako výše popisovaná smlouva o spolupráci, kterou žalobce uzavřel se společností MAGNIFICA. Důvody, které finanční orgány uvedly na podporu toho, že neprovedly žalobcem navržené důkazy (výsledky svědků, jednatelů společnosti Radio Černá Hora, a vyžádání listinných důkazů od společnosti Radio Černá Hora), jsou tak i v tomto případě shodné jako u společnosti MAGNIFICA (viz str. 19-20 napadeného rozhodnutí a výše bod 27 tohoto rozsudku). Krajský soud rovněž ve vztahu k výdajům za reklamní a související služby, které měla žalobci dodat společnost Wallvision, konstatuje, že takové odůvodnění považuje za dostatečné.
33. Krajský soud uzavírá, že výdaje v celkové výši 1 010 000 Kč (ve zdaňovacím období 2013) a 2 279 000 Kč (ve zdaňovacím období 2014) zaúčtované na základě dokladů od dodavatele Wallvision, jsou daňově neúčinné.

V. Závěr a náklady řízení

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

Poučení:

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

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

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

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

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

Hradec Králové 31. srpna 2021

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu