



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D., a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobce: **VODASERVIS s.r.o.**, IČ 26277841
sídlem Jamská 2362/53, Žďár nad Sázavou
zastoupen advokátem Mgr. et Bc. Lubošem Klimentem
sídlem Nádražní 21, Žďár nad Sázavou

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 8. 2020, č. j. 29935/20/5200-11431-711360

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce napadá v záhlaví uvedené rozhodnutí žalovaného, které bylo vydáno v návaznosti na odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) ze dne 21. 9. 2018 na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012, 2013, 2014, 2015 a 2016.
2. Za zdaňovací období 2012 byla žalobci doměřena daň ve výši 570 000 Kč a stanoveno penále ve výši 114 000 Kč, za zdaňovací období 2013 byla žalobci doměřena daň ve výši 950 000 Kč a stanoveno penále ve výši 35 294 Kč, za zdaňovací období 2014 byla žalobci doměřena daň ve výši 1 330 000 Kč a stanoveno penále ve výši 266 000 Kč, za zdaňovací období 2015 byla žalobci doměřena daň ve výši 190 000 Kč a stanoveno penále ve výši 38 000 Kč a za zdaňovací období 2016 byla žalobci doměřena daň ve výši 190 000 Kč a stanoveno penále ve výši 38 000 Kč.
3. K doměření daně došlo 1) z důvodu konstatovaného zneužití práva, k němuž mělo dojít účelovou emisí a následným úpisem tzv. korunových dluhopisů, jejichž stěžejním důvodem bylo zatížení žalobce nákladovými úroky a získání daňové výhody, a 2) z důvodu neprokázání oprávněnosti uplatněných výdajů na reklamní služby od dodavatele MS FMX s.r.o. ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
4. Dodatečné platební výměry byly žalovaným potvrzeny a odvolání byla zamítnuta.

II. Obsah žaloby

5. Žalobce rekapituloval obsah napadeného rozhodnutí a namítl, že závěry v něm uvedené jsou vystavěné na nesprávném skutkovém zhodnocení celé věci, přičemž takovéto zhodnocení tendenčně naplňuje objektivní znaky testu zneužití práva. Při správném skutkovém zhodnocení věci, ve světle ekonomických potřeb žalobce a nutné péči řádného hospodáře, je evidentní, že primárním účelem úpis dluhopisů nebyla pouhá touha po snížení daně, nýbrž zajištění chodu společnosti do následujících let.
6. Žalobce dále poukázal na své podání ze dne 29. 4. 2018 adresované správci daně a označené jako „Reakce na Seznámení s výsledkem kontrolního zjištění 26. 3. 2018“ (dále jen „reakce na VKZ“). Toto podání a tedy informace a důkazní prostředky v něm uvedené nebyly v rámci celého daňového řízení reflektovány a hodnoceny. Napadené rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné a jako takové nemůže obstát.
7. Žalobce v rámci žaloby uvedl základní argumenty, jež byly vyjádřeny v reakci na VKZ, neboť s nimi nebylo v napadeném rozhodnutí operováno a správce daně se k nim nevyjádřil.
8. K existenci výplat finančních prostředků před nákupem dluhopisů od spojených osob žalobce uvedl, že od roku 2008 vešla u žalobce v platnost interní směrnice, která zavádí možnost společníka společnosti, který je zároveň zaměstnancem, vyplátiti vyšší odměny ve formě mzdových nákladů, pokud přidaná hodnota společnosti vzroste nad 8,5 mil Kč. Stanovené přidané hodnoty společnost dosáhla až v letech 2011 a 2012, proto byly odměny standardně společníkům – zaměstnancům vyplaceny. V polovině roku 2012 se změnil společník žalobce Ing. M. T. Původní společník – Ing. J. T., poskytl na začátku roku 2012 společnosti bezúročnou půjčku ve výši 2,72 mil Kč. Na podzim roku 2012 však původní

společník požádal žalobce o změnu formy financování z bezúročné půjčky na formu investice. Žalobce tedy musel řešit nastalou situaci. Díky vydání dluhopisů se podařilo provést v podstatě převedení této bezúročné půjčky a udržet finance k dispozici žalobce. Převody mezi účty společníků a společnosti tak byly prováděny na základě jasných důvodů a dle předem dohodnutých pravidel stanovených ještě před tím, než se začalo uvažovat o financování společnosti pomocí dluhopisů. Stav pohledávek z obchodního styku žalobce byl k 31. 12. 2019 – 9,9 mil Kč, oproti závazkům z obchodního styku 2,6 mil Kč. Rozdíl byl tedy 7,3 mil Kč. Je tedy evidentní, že žalobce potřeboval poměrně velké množství i provozních peněz na pře financování realizovaných zakázek, protože finance za zrealizované akce dobíhají se zpožděním. Je chybný závěr správce daně, že žalobce tyto finance (i například ve formě dluhopisů) nepotřeboval. Žalobce si vydáním dluhopisů vybudoval rezervu na bankovním účtu, která byla použita na úhradu provozních nákladů.

9. K záměrům použití finančních prostředků žalobce uvedl, že tyto se měnily v průběhu následujících let dle aktuálních potřeb žalobce a na vydání dluhopisů nelze nahlížet zpětně se znalostí všech okolností, které nebyly v době vydání dluhopisů žalobci známy. Primárním důvodem vydání dluhopisů bylo vytvoření finančního polštáře k plynulému fungování společnosti a na firemní rozvoj. Správce daně si tendenčně vybral ke zhodnocení aktivní potřeby finančních prostředků rok 2013, kdy za roky 2012, 2013 a 2014 bylo na běžném účtu a v pokladně 5,7 mil Kč, přestože bylo správcem daně známo, že v ostatních letech bylo na účtech pouze okolo 3,9 mil Kč. Z pohledu žalobce a oboru, v jakém podniká, není taková suma volných finančních prostředků vysoká. V roce 2012 také došlo ke zhoršení úroků na účtech u bankovní instituce na 4,49%. Žalobci bylo zřejmé, že další finance bez větších záruk nebude schopen čerpat. Žalobce proto získal finanční prostředky jinou cestou než formou bankovního úvěru a tyto prostředky využil na vybudování dalších nemovitostí, jež mohou figurovat jako zástava na další, řádné bankovní úvěry. Na základě vydání dluhopisů začal žalobce zajišťovat podklady pro možnost přístavby jím vlastněných nemovitostí. V roce 2013 byl žalobci předložen hotový projekt přístavby. Dle projektové dokumentace představoval rozpočet na zděnou přístavbu částku ve výši 3,4 mil Kč a na přístavbu – skladovací halu částku ve výši 1,7-1,8 mil Kč. Výstavba druhé části skladovací haly byla zahájena v roce 2014 a zrealizována v celkové hodnotě 1,4 mil Kč. Oproti rozpočtu se tedy podařilo uspořit.
10. K argumentaci časového odstupe mezi upsáním dluhopisů a realizací investic žalobce uvedl, že časový odstup od plánu po realizaci záměru je zcela v běžných časových mezích. V okamžiku vydání dluhopisů žalobce zvažoval následující legitimní záměry a potřeby: stavba nové části společnosti (nemovitosti) za 5 mil Kč, nákup vrtné soupravy za 2 mil Kč, nákup konkurenční společnosti za 3 mil Kč (tj. celkem investice za 10 mil Kč). Neboť byly tyto plány cílené do budoucna, situace donutila žalobce tyto upravit. Ať už se jedná o nerealizaci odkupu konkurenční společnosti nebo ekonomické zhodnocení neefektivitu nákupu drahé technologie. Skutečně vynaložené finanční prostředky získané z úpisu dluhopisů jsou následující: pře financování zakázek ve výši 2,9 mil Kč, stavba nové části společnosti 2014-2015 za 1,7 mil Kč, nákup nových strojů a zařízení 2013 za 0,8 Kč a nákup jiné společnosti (NOVANYL s.r.o.) v roce 2018 za 4,6 mil Kč (tj. investice za 10 mil Kč).
11. K nákupu cizích dluhopisů žalobce uvedl, že v roce 2013 se naskytl možnost zakoupit dluhopisy jiné společnosti za výnosový úrok 8%. Jednalo se o investici ve výši 1 mil Kč. Díky této transakci žalobce použil část v danou chvíli nevyužitých finančních prostředků

(které měly být investovány do jiných projektů, ale nakonec nebyly), čímž dosáhl snížení nákladů na úroky z vlastních dluhopisů.

12. Dále žalobce namítl, že s ohledem na ustálenou judikaturu, tak jak je prezentována v napadeném rozhodnutí, je evidentní, že postup žalobce nemůže být kvalifikován jako zneužití práva, neboť nenaplní objektivní složku testu. Dluhopisy nebyly vydány pouze za účelem daňové optimalizace. Chování žalobce mělo hospodářské odůvodnění a prodej dluhopisů přinesl žalobci finanční prostředky nutné pro jeho růst a stabilitu. Výnosy z podnikání byly řádně daněny a odvedeny státu. Žalobce uvedl výpis projektů zadaných v letech 2013 – 2014 a realizovaných v letech 2014 až 2017. Žalovaný nepoměřoval, že jiné účely dané transakce jsou významnější než účel daňového zvýhodnění, čímž krátil práva žalobce a způsobil nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Snížení daňové povinnosti nelze klást žalobci k tíži. Na veškeré jednání žalobce je nutno nahlížet ve světle poznatků a judikatorní praxe v době vydávání dluhopisů, nikoliv zpětně, kdy žalobce nemohl mít legitimní očekávání, zda litera zákona nebude posléze soudně upravena. Žalobce byl v dobré víře, že zákon tak jak byl platný v době vydání dluhopisů, byl řádný, respektující ochranu právní jistoty a předvídatelnosti. Žalobce byl v dobré víře z důvodu existence státních dluhopisů stejného charakteru, kterým je i nadále přiznávána legitimita.
13. Žalobce připomněl zásadu *in dubio mitius*, podle které v případě, že právo umožňuje dvojitý výklad, by měly státní orgány v oblasti práva veřejného, a tedy i daňového, postupovat v případě pochybností mírněji ve prospěch daňového subjektu, a to ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod (viz např. nález Ústavního soudu sp. zn. IV ÚS 666/02).
14. Ve vztahu k oprávněnosti uplatněných nákladů na reklamní plnění žalobce namítá, že (1) žalovaný přikládá k tíži žalobce jednání 3. osob, (2) žalovaný nedostál svému důkaznímu břemenu a (3) plnění smluvního vztahu je dostatečně prokázané ze strany žalobce.
15. Pokud žalovaný vytýká žalobci, že neprokázal poskytnutí reklamních služeb v deklarovaném rozsahu, pak žalobce již v reakci na VKZ předestíral, že vynaložení velkých nákladů na marketing bylo rozhodnutím jednatele, které se ukázalo správné. Kontrola plnění ze smluv ze 100% je nereálná, neboť by zasahovala do jiných ekonomických činností žalobce. Pokud je např. v „mediapaku“ uvedeno, že reklama bude v rádiu hrát 6 krát denně, pak si tuto informaci 1 či 2 krát ověříte. Důkazním prostředkem by poté mohlo být, pokud by si žalobce nahrával celou stopáž daného rádia (čímž by mohl zasáhnout do jinak chráněných práv).
16. Podle ustálené judikatury, jakož i zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, je u smluvního závazku klíčový smysl právního jednání. Ekonomickým smyslem daného smluvního vztahu bylo přenést logo společnosti žalobce do televize a na internet, skrze výstřední a velmi úspěšnou osobnost v moderním a zajímavém líbivém sportu, který má dobrou sledovanost, a za pro společnost dostupné prostředky. Tohoto smyslu bylo naplněno. Konkludentním jednáním pak smysl smluvního vztahu, v jeho ekonomickém smyslu, překonal textaci samotné smlouvy, tedy pokud smluvní vztah přinášel výsledky, ke kterému byl uzavřen (tedy viditelnost a následný profit společnosti), pak není nutné, aby došlo k naplnění všech dílčích částí smlouvy. Neboť pokud je ratio smlouvy naplněno již splněním reklamní činnosti většího rozsahu (tak jak bylo doloženo důkazním materiálem), pak není nutné lpět na bezmezném plnění malých reklamních činností. V případě, kdy by nebylo smyslu smlouvy plněno, pak by to byl zcela určitě žalobce,

kteřý by přešel k terminaci smluvního vztahu, tedy nečekal by, až mu správce daně připomene, že platí peníze bez protiplnění.

17. K uzavření smlouvy s panem R. N., kteřý byl zplnomocněn jednatelem obchodní společnosti MS FMX s.r.o. před účinností jeho jmenování jako jednatele, žalobce uvádí, že rejstříkový soud nezapisuje údaje do rejstříku bez prodlevy, tudíž byl v dobré víře, že jednatel, kteřý podepsal plnou moc, byl opravdu jednatelem. Pokud tomu tak nebylo, pak se jedná o exces na straně pana N., nikoliv na straně žalobce, kteřý jednal v dobré víře.
18. Žalobce namítá, že žalovaný nedostál své pravomoci předvolat a předvést jednatele obchodní společnosti MS FMX s.r.o., čímž zasáhnul do práv žalobce.
19. Žalobci nelze klást k tíži, pokud pan P. opravdu měl na svém dresu logo společnosti žalobce, tedy v souladu se smlouvou mezi žalobcem a společností MS FMX, nicméně smluvní vztah mezi panem P. a společností MS FMX byl bez řádného protiplnění. Takovýto postup pouze připisuje účinky porušení smluvní povinnosti mimo jejich *inter partes* charakter.
20. Žalobce namítá, že unesl své důkazní břemeno a prokázal, že jeho logo na rukávech jezdce, pana P., bylo umístěno na základě smluvního vztahu s dodavatelem MS FMX s.r.o. Naopak žalovaný tuto skutečnost nevyvrátil. Hodnocení existence plnění mezi žalobcem a dodavatelem MS FMX s.r.o. na základě existence vztahu mezi panem P. a obchodní společností MS FMX s.r.o. je chybné. Pokud žalovaný poukazuje na absenci jakýchkoli listin o spolupráci pana P. a obchodní společnosti MS FMX s.r.o., pak žalobce uvádí, že právní jednání nemusí být vždy na základě listiny, nýbrž může existovat i ústně. Fakticita loga žalobce na dresu jezdce samotného by měla být dostatečným důkazem pro hodnocení existence právního vztahu mezi jezdcem a společností MS FMX s.r.o..
21. Žalobce má za to, že již v reakci na VKZ žalovanému přednesl ekonomický odraz spolupráce se společností MS FMX s.r.o. Ve vztahu k hodnocení žalovaného o neexistenci smyslu českých materiálů na zahraničních závodech, žalobce upozorňuje na fakt českých návštěvníků na daných akcích. V případě, kdy žalovaná tvrdí neexistenci ekonomicky pozitivního charakteru daného jednání, pak musí ustát i své důkazní břemeno.
22. K ostatním bodům napadeného rozhodnutí se žalobce vyjadřuje tak, že připojuje svoji reakci na VKZ se všemi přílohami tak, jak byla předložena žalovanému, neboť má za prokázané, že skutečnosti v ní uvedené jsou sto dostát břemenu tvrzení a břemenu důkaznímu vůči námitkám uplatněných žalovaným. Žalobce také předestírá, že sám žalovaný v bodu 54 odkazuje na 17 nosičů dat, jež představují důkazní materiál k plnění ze smlouvy. K tomuto žalobce také dodává, že žalovanému byly předloženy seznamy informací ke smlouvě o poskytování reklamních služeb mezi MS FMX s.r.o. a Vodaservis s.r.o. ze dnů 22. 10. 2012, 14. 11. 2012, 3. 1. 2013, 31. 1. 2013 a 27. 1. 2014. V těchto seznamech jsou vždy dostupné informace ohledně plánu nadcházejících akcí, na kterých bude logo žalobce dostupné, stejně jako mediální prezence závodníka. Žalovaný měl z pozice moci veřejné a jí vtělených práv možnost dožádat poskytnutí informací ohledně plnění ze smlouvy subjekty, které byly v seznamech uvedeny. Tohoto ovšem nedostál.
23. Dále žalobce namítá, že přeposílání hrazené částky z titulu úhrady přijatých plnění na jiný účet jakkoli nereflektuje vztah mezi žalobcem a obchodní společností MS FMX s.r.o. Žalobce není schopen ovlivnit chování třetích osob, ani co do zveřejňování účetních závěrek, umístění sídla společnosti nebo zacházení s finančními prostředky.

III. Další podání účastníků řízení

24. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě navrhuje podanou žalobou zamítnout, jelikož vznesené námitky považuje za nedůvodné. Odkazuje na napadené rozhodnutí a argumentuje ke každému žalobnímu bodu.
25. Žalobce v replice ze dne 23. 3. 2021 nadále setrval na své žalobní argumentaci.
26. Žalobce vyjádřil obavy, aby byly veškeré skutečnosti, jež byly předloženy v průběhu daňového řízení dostupné i soudu, a přiložil k replice následující přílohy: reakce na VKZ; Informace ke smlouvě o poskytování reklamních služeb mezi MS FMX s.r.o. a Vodaservis s.r.o. ze dne 22. 10. 2012, datováno 12. 11. 2012; Informace ke smlouvě o poskytování reklamních služeb mezi MS FMX s.r.o. a Vodaservis s.r.o. ze dne 14. 11. 2012, datováno 28. 1. 2013; Prokázání poskytnutých reklamních služeb 2012-2014 ze dne 20. 10. 2017. Veškeré uvedené přílohy byly součástí podání žalobce vůči žalovanému v daňovém řízení a nebyly hodnoceny.
27. Dále žalobce dodal, že propagací v cizí zemi docházelo ke zviditelnění žalobce skrze média zpět do ČR (prostřednictvím přenosů). Srovnání cen a průzkum trhu je nadbytečný v případě, kdy žalobce ví, do jaké marketingové strategie chce investovat. S ohledem na vývoj žalobcova podnikání, viz skutečnosti uvedené v žalobě, nemůže žalovaný namítat chybu v žalobcově úvahách a krocích.
28. Žalobce uvádí, že předložil důkazní prostředky svědčící o umístění žalobcova loga na dres pana P. Žalobce neměl smluvní vztah s panem P., pouze se společností MS FMX s.r.o. Žalobcovo logo se tak na dres pana P. mohlo dostat jediné skrze spolupráci pana P. s obchodní společností MS FMX s.r.o. V případech nejasností měl žalovaný přistoupit k výsledku pana P., jak navrhoval žalobce. Je i na správci daně, aby rovněž sám zjišťoval rozhodné skutečnosti pro správné stanovení daně, jak plyne z § 92 odst. 2, § 9 odst. 2 a § 1 odst. 2 daňového řádu. Lze mít proto zato, že bylo povinností žalovaného, aby pana P. vyslechl jako svědka z úřední povinnosti. Žalobce na podporu své argumentace odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2006, č. j. 1 Afs 55/2005-92, ze dne 27. 8. 2007, č. j. Afs 52/2006-59, ze dne 21. 3. 2007, č. j. 1 Afs 45/2006-55, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119.
29. Zjištění o ready-made společnosti, nezveřejňování uzávěrek a nakládání s finančními prostředky, u nichž bylo převedeno vlastnické právo na obchodní společnost MS FMX s.r.o. jsou pro tento spor bezpředmětné. Tyto skutečnosti mohou hrát roli v daňovém či jiném řízení s obchodní společností MS FMX s.r.o., nikoliv v nyní souzené věci.
30. Žalovaný v duplice odkázal na své vyjádření k žalobě. Citoval z rozsudků správních soudů věnujících se problematice emise korunových dluhopisů. Konkrétně se jednalo o rozsudky Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 9. 6. 2021, č. j. 63 Af 1/2020 - 92 , a ze dne 23. 6. 2021, č. j. 61 Af 6/2020 - 87, a rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích, ze dne 9. 6. 2021, č. j. 52 Af 46/2020 - 98.
31. Žalovaný dále uvedl, že důkazní prostředky, které zmínil žalobce v replice, jsou součástí správního spisu, přičemž žalovaný, resp. správce daně, tyto, a nejen tyto, důkazní prostředky hodnotili – srov. např. bod 54 a násl. napadeného rozhodnutí, přičemž ani tyto důkazní prostředky neprokázaly, že se předmětná plnění uskutečnila tak, jak je uvedeno na předmětných daňových dokladech (především v deklarovaném rozsahu).

32. Žalovaný zdůraznil, že žalobce v průběhu celého daňového řízení nikdy nenavrhl výslech pana L. P., navíc žalovanému není vůbec jasné, co by žalobce hodlal předmětnou svědeckou výpověď prokazovat, neboť spor se netýká skutečnosti, zda měl či neměl free stylový jezdec L. P. na svém rukávu logo žalobce, nýbrž prokázání konkrétního rozsahu deklarovaných reklamních služeb poskytovaných žalobci obchodní společností MS FMX s.r.o., což free stylový jezdec již z logiky věci nemůže prokázat, se současným přihlédnutím k tomu, že z L. P., resp. jeho účetní, předložené evidence se nepodařil zjistit sebemenší náznak svědčící o vzájemné spolupráci pana L. P. s obchodní společností FS FMX s.r.o. Dále žalovaný s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 8. 2021, č. j. 1 Afs 92/2021, uvádí, že je to primárně daňový subjekt, který je odpovědný za unesení důkazního břemene a správa daní není ovládána zásadou vyšetřovací.

IV. Posouzení věci krajským soudem

33. Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jedná se o žalobu přípustnou. Soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
34. Dle § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

IV. 1 K nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí

35. Vzhledem k tomu, že žalobce v podané žalobě uplatnil námitku nepřezkoumatelnosti, soud se nejprve zabýval otázkou, zda je napadené rozhodnutí žalovaného způsobilé soudního přezkumu. Případná nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí (ať už pro jeho nesrozumitelnost či pro nedostatek důvodů) by totiž byla vadou natolik závažnou, k níž je soud povinen přihlížet z úřední povinnosti (*ex officio*) a pro kterou by muselo být rozhodnutí žalovaného zrušeno dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002-35; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (ve vztahu k soudním rozhodnutím srov. k nesrozumitelnosti rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, čj. 6 Ads 17/2013 - 25, bod [19], k nedostatku důvodů pak usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016 - 123, č. 3668/2018 Sb. NSS, body [29] - [30]). Dle názoru zdejšího soudu napadené rozhodnutí těmito vadami netrpí, je srozumitelné a je z něj zřejmé, proč žalovaný nepřisvědčil odvolacím námitkám žalobce a rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozhodnutí.
36. Není pravdou, že orgány finanční správy nevezaly v potaz žalobcovu reakci na VKZ. Správce daně se touto reakcí (zaevidovanou pod č. j. 970865/18 dne 30. 4. 2018) podrobně zabýval, což je zřejmé ze zprávy o daňové kontrole č. 1508634/18 projednané dne 19. 9. 2018 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“) [viz str. 56 (poslední odstavec) a násl.].

Správci daně současně nelze vytýkat, že nereagoval na každý jednotlivý argument žalobce obsažený v reakci na VKZ. Správní orgány a soudy nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí, což jako ústavně konformní aproboval i Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08. Tak tomu bylo i v daném případě. Správce daně srozumitelně posoudil a odůvodnil, jednak proč chování žalobce naplňuje znaky zneužití práva, jednak proč žalobcem uplatněné náklady na reklamní plnění nejsou daňově uznatelné. Pro úplnost krajský soud dodává, že napadené rozhodnutí i dodatečné platební výměry (resp. zpráva o daňové kontrole) tvoří jeden celek. Jestliže tedy žalovaný (na rozdíl od správce daně) žalobcovu reakci na VKZ ve svém rozhodnutí podrobněji nereflekoval, neznamená to, že ji orgány finanční správy nevzaly v potaz.

37. Ve vztahu k námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí způsobené tím, že žalovaný nepoměroval, že jiné účely dané transakce jsou významnější než účel daňového zvýhodnění, soud uvádí, že žalobce zaměňuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí s nesprávným posouzením ze strany žalovaného. Jak je uvedeno výše, vady, které by způsobovaly nepřezkoumatelnost rozhodnutí, v projednávané věci nebyly zjištěny a krajskému soudu nic nebrání v tom, aby správnost úvah žalovaného věcně posoudil.

VI. 2 K naplnění podmínek aplikace zákazu zneužití práva

38. Krajský soud se obdobnou věcí téhož žalobce již zabýval v rozsudku ze dne 20. 4. 2022, č. j. 30 Af 43/2020 – 78. Posuzoval v něm totožné skutkové a právní otázky, pouze s tím rozdílem, že předmětem posouzení byla daň z příjmů fyzických osob vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2014, 2015 a 2016 resp. získání neoprávněné výhody nezdanění příjmů fyzických osob – upisovatelů, a to v podobě výnosových úroků z dluhopisů dle § 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2012. Krajský soud neshledal důvod se od závěrů zmíněného rozsudku jakkoli odchýlit a zcela z něho tak vychází i v nyní projednávané věci.
39. Zákaz zneužití práva je obecný právní princip vlastní právnímu řádu jako celku. Plní funkci „záchranné brzdy“ pro případ, že právní pravidla by při svém doslovném uplatnění v konkrétním případě vedla k rozporu s materiální spravedlností, neboť by byla využita v rozporu se smyslem a účelem dané právní úpravy. Obdobnými principy jsou např. zákaz jednat v rozporu s dobrými mravy, ochrana dobré víry, ochrana poctivého obchodního styku, či zákaz obcházení zákona (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 6. 2016, č. j. 8 Afs 34/2015 – 71).
40. Jak vyslovil Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 – 48, zneužitím práva je situace, kdy někdo vykonává své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené. O chování toliko zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo nezná chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; vzhledem k tomu, že ze zásady *lex specialis derogat legi generali* vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější, než dovolení dané právem, není takové chování výkonem práva, ale protiprávním jednáním. Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu.
41. Závěry uvedeného rozhodnutí byly potvrzeny i Ústavním soudem v usnesení ze dne 31. 10. 2007, sp. zn. III. ÚS 374/06, ze kterého vyplývá mj. „jednání stěžovatele, který (spolu s ostatními rodinnými příslušníky) „využíval (či spíše zneužíval)“ sdružení k financování

"různých aktivit svých dětí prostřednictvím poskytnutých darů", jejichž hodnotu si odečetl od svého daňového základu, proto označil za "hrubě odporující principu rozumného uspořádání společenských vztahů"; "rozumnému uspořádání společenských vztahů by naopak odpovídalo, pokud by stěžovatel takové aktivity hradil svým dětem přímo". Je podle kasačního soudu absurdní, jestliže rodič, který založil spolek, jehož členy jsou jeho děti, mu poskytuje dary, jejichž hodnotu si odečítá od základu daně, a prostřednictvím kterého následně financuje vzdělávací aktivity a aktivity volného času svých dětí, "na tom bude lépe" (z hlediska jeho daňové povinnosti), než rodič, který tak neučiní; takový přístup nejenže není v souladu s principem rozumného uspořádání společenských vztahů, nýbrž zakládá podle soudu též "ničím neodůvodněnou nerovnost mezi oběma vymezenými skupinami rodičů".

42. K výkladu zásady zákazu zneužívání práva významně přispěl i Soudní dvůr Evropské unie (dále jen „SDEU“), který zavedl tzv. dvoustupňový test pro posouzení existence zneužití (unijního) práva (srov. rozsudek ze dne 14. 12. 2000 ve věci C-110/99, *Emsland-Stärke*). O definici zneužití práva uvedenou v rozsudku *Emsland-Stärke* se opírá např. generální advokátka ve svém stanovisku předneseném dne 17. 3. 2005 ve věci C-63/04, *Centralan Property*, když uvádí že „šestá směrnice sice neobsahuje žádné ustanovení o zabránění zneužití práva, přesto se však jedná o právní zásadu uznávanou v mnoha právních oblastech práva Společenství. Podle této zásady zůstanou nezohledněny ty transakce, které by skupina osob povinných k dani provedla bez hospodářského odůvodnění, nýbrž pouze za účelem vytvoření umělé situace, která umožňuje odpočet daně...“
43. Připomenout lze též rozsudek ze dne 21. 2. 2006 ve věci C-255/02, *Halifax*, v němž SDEU aplikoval dvousložkový test zneužití práva v oblasti daně z přidané hodnoty a vyslovil, že pro zjištění existence zneužití práva je „nezbytné, aby výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními [...] bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními [...] krom toho musí ze všech objektivních okolností vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění.“
44. Na judikaturu SDEU navázala řada rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 - 64, nebo rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 - 155, publ. pod č. 1778/2009 Sb. NSS. Nejvyšší správní soud v těchto rozsudcích zdůraznil, že s ohledem na ochranu legitimního podnikání lze plátcům daně odeprít nárokované právo z titulu zneužití práva pouze tehdy, pokud jeho relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně, a přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení. Nejde přitom vůbec o zastírání určitého právního jednání jedním jiným (simulací a disimulací), ale o umělé vytvoření podmínek směřujících k získání daňové výhody. Daňový subjekt nic nezastírá, ale od počátku jedná tak, aby na daňové zvýhodnění dosáhl.
45. Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 2 Afs 83/2010 - 68 je zřejmé, že „pro zjištění existence zneužití práva je nezbytné, aby byly (kumulativně) naplněny dvě podmínky [body 74 a 75] 1. Výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté směrnice a vnitrostátní předpisů provádějících tuto směrnice bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními. 2. Ze všech objektivních okolností musí vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění. Zákaz zneužití přitom není relevantní, pokud dotčená plnění mohou mít jiné odůvodnění než pouhé dosažení daňových

zvýhodnění vůči daňovým orgánům [...] S odkazem na rozsudek ve věci Emsland-Stärke uvedl (viz bod 67 stanoviska), že při posuzování zneužití práva je třeba stanovit, zda existuje kombinace objektivní okolnosti (i přes formální splnění podmínek stanovených dle pravidel Společenství, nebylo dosaženo účelu těchto pravidel) a subjektivního prvku (cílem je získání výhody ze stanovených pravidel umělým vytvoření podmínek pro její získání). Jak uvedl generální advokát, není to úmysl, co je určující pro posouzení zneužití. Záleží především na tom, zda činnost objektivně nemá žádné jiné vysvětlení než zajistit daňové zvýhodnění (bod 70). Za předpokladu, že se zjistí, že tyto objektivní okolnosti existují, musí být přijat závěr, že osoba, která se dovolává doslovného znění ustanovení práva Společenství, aby uplatnila právo, které je v protikladu ke svým účelům, si nezaslouží takové právo mít (bod 71).“

46. Z uvedeného vyplývá, že pro posouzení, zda ke zneužití práva došlo či nikoliv, je potřeba posoudit, zda byla kumulativně naplněna objektivní a subjektivní kritéria (viz rozsudky SDEU *Emsland – Stärke* a *Halifax*). Subjektivní kritérium spočívá v umělém vytvoření podmínek za účelem zisku daňové výhody. Objektivní kritérium sleduje smysl a účel dotčené právní úpravy. To je naplněno, pokud činnost žalobce postrádá ekonomický smysl a jde o situaci, jejímž účelem je vylákání daňové výhody. V případě podezření, že je právo zneužíváno, leží důkazní břemeno na správci daně, který je povinen přesvědčivě prokázat kritéria výše uvedená.
47. Pro závěr o naplnění nebo nenaplnění objektivního i subjektivního prvku je nezbytné zabývat se pozadím celého případu a posoudit ekonomickou racionalitu uskutečněných operací jako celku. Jednotlivé okolnosti případu či důkazy nelze vytrhávat z kontextu, ale je třeba je vnímat a posuzovat ve vzájemném souhrnu, neboť je to právě celkový sled jednání zúčastněných osob a s tím spojených okolností, který povede k závěru, zda záměrem žalobce bylo nebo nebylo účelové získání daňového zvýhodnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, čj. 6 Afs 376/2018 - 46, který prošel i testem ústavnosti, viz usnesení Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2020, sp. zn. I. ÚS 264/20).
48. Pro úplnost lze dodat, že zásada zákazu zneužití práva je s účinností od 1. 4. 2019 výslovně zakotvena v § 8 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a to v návaznosti na již poměrně bohaté a ustálené závěry soudní praxe v této oblasti (viz níže). Dle předmětného ustanovení zákona *při správě daní se nepřiblíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.*
49. Dále je pro posouzení projednávané věci je třeba zmínit právní úpravu, která v časově omezeném období od 1. 8. 2012 do 31. 12. 2012 umožnila držitelům tzv. korunových dluhopisů vyhnout se zdanění příjmů z dluhopisových úroků zvláštní sazbou daně ve výši 15 %. Při emisi tzv. korunových dluhopisů, tedy dluhopisů emitovaných ve výše zmíněném období v nominální hodnotě 1 Kč, bylo totiž při aplikaci § 36 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2012 a čl. IV bodu 2 přechodného ustanovení zákona č. 192/2012 Sb. zdanění úrokového příjmu 15% srážkovou daní rovno 0 Kč. Základ daně se stanovoval ke každému jednotlivému dluhopisu samostatně a zaokrouhloval se na celé koruny dolů. Emitent následně mohl uplatnit vyplacené dluhopisové úroky jako daňově účinné náklady.
50. V dané věci je sporné, zda hlavním cílem emise dluhopisů žalobce bylo získání daňové výhody v podobě snížení daňové povinnosti stěžovatele prostřednictvím uplatnění úroků z dluhopisů jakožto nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

51. Krajský soud nepovažuje za nutné podrobně rekapitulovat skutkový stav věci, jelikož ten není předmětem sporu, a stejně jako průběh daňového řízení je oběma stranám dostatečně znám, přičemž obojí bylo podrobně popsáno jak v rozhodnutí žalovaného potažmo ve zprávě o daňové kontrole, tak i v žalobě. Krajský soud s ohledem na uvedené vylicí a následně vyhodnotí ty skutkové okolnosti věci, které považuje za rozhodné.
52. Dle tvrzení žalobce bylo primárním důvodem pro emisi a úpis dluhopisů vytvoření finančního polštáře k plynulému fungování společnosti a na firemní rozvoj v následujících letech. Emise tzv. korunových dluhopisů o celkové jmenovité hodnotě 10 000 000 Kč s úrokem 10% byla neveřejná. Žalobce dluhopisy emitoval dne 21. 12. 2012 se splatností ke dni 31. 12. 2032. Upisovateli byli spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Konkrétně se jednalo o jednatele žalobce – Ing. J. T., který byl do dne 25. 6. 2012 také společníkem žalobce, dále o druhého jednatele žalobce – Ing. M. T., který byl od dne 25. 6. 2012 současně společníkem žalobce, a dále o pana J. T., který byl synem jednatele Ing. J. T. a bratrem jednatele a společníka Ing. M. T. Dle názoru soudu tedy nelze přehlédnout charakter rodinného podnikání žalobce.
53. V průběhu ledna 2012 byla Ing. J. T. žalobcem vyplácena po částech mzda v celkové výši 3 198 971 Kč s poznámkou „mzda 12/2011“. Současně v lednu 2012 Ing. J. T. formou bezúročných výpůjček poskytl postupně (hotovostními vklady po 340 000 Kč) žalobci částku v celkové výši 2 720 000 Kč s termínem splatnosti 28. 2. 2022. Na žádost Ing. J. T. mu byla dne 17. 12. 2012 žalobcem vrácena část výpůjčky ve výši 2 520 000 Kč, přičemž následující den Ing. J. T. uhradil žalobci částku ve výši 2 500 000 Kč za upsané dluhopisy. Ing. M. T. převedl dne 7. 9. 2012 na účet žalobce částku ve výši 3 300 000 Kč s poznámkou „vklad do zákl. jmění“. Dne 13. 12. 2012 byla Ing. M. T. vyplacena mzda ve výši 3 303 585 Kč s poznámkou „mzda 11/2021“. Následující den Ing. M. T. převedl žalobci na účet částku 3 300 000 Kč coby úhradu upsaných dluhopisů. Dne 30. 1. 2013 byla na účet Ing. M. T. žalobcem převedena částka ve výši 3 100 000 Kč s poznámkou „vratka Ing. T. M.“, přičemž částka ve stejné výši byla dne 4. 2. 2013 Ing. M. T. poukázána na účet žalobce jako úhrada dluhopisů. Pan J. T. ml. provedl úhradu dluhopisů v částce 1 100 000 Kč dne 9. 4. 2013, a to bezhotovostním převodem na účet žalobce.
54. Krajský soud ve shodě se žalovaným dospěl k závěru, že výše popsaný řetězec transakcí obou jednatelů žalobce („finanční ping-pong“) provázející emisi dluhopisů postrádá ekonomický smysl a jde o uměle vytvořenou situaci právě na sklonku roku 2012, kdy žalobce nejdříve понížil svá aktiva o téměř 9 000 000 Kč, aby je vzápětí navýšil o 10 000 000 Kč (viz zpráva o daňové kontrole, str. 3 a 4). Finanční rezervu resp. „nový“ kapitál tak žalobce získal pouze formálně, k faktickému přírůstku nových finančních prostředků v zásadě nedošlo. Dle názoru krajského soudu by žalobce nemusel budovat „finanční polštář“ pokud by se neuskutečnilo předchozí odčerpání finančních prostředků žalobce jeho jednatelem. Není racionální a nedává ekonomický smysl, aby na jedné straně na konci roku 2012 došlo k přesunu finančních prostředků od žalobce na účty jeho jednatelů, a na straně druhé aby se v témže okamžiku žalobce snažil získat bankovní rezervu prostřednictvím emise dluhopisů, které si z větší části upsali sami jeho jednatele. Lze rovněž dodat, že vyplacení shora zmíněné odměny jednatelem žalobce, Ing. J. T., přispělo k vykázání záporného hospodářského výsledku, a v této souvislosti k navýšení úroku z poskytnutého úvěru o 1,5 % p.a. na hodnotu roční úrokové sazby 4,49% od úvěrující banky žalobce (na str. 12 zprávy o daňové kontrole).

55. Zajištění financování žalobce od jednatelů, kteří dluhopisy uhradili z finančních prostředků, které se k nim bezprostředně předtím přelily z účtu žalobce, nelze zdůvodnit jinak než motivací na získání daňového zvýhodnění pro upisovatele a současně zajištění daňově uznatelného nákladu v částce 1 000 000 Kč na dobu 20 let z titulu zaúčtovaných úroků z upsaných dluhopisů. Žalobce rovněž jednoznačně akcentoval ekonomické hledisko osob na něj personálně napojených, kdy finanční prostředky vynaložené žalobcem na úroky z dluhopisů budou směřovat právě k těmto osobám jako jediným upisovatelům dluhopisů žalobce.
56. Ekonomickou smysluplnost emise dluhopisů zásadně podryvá rovněž zjištění správce daně, že nakumulovaný nerozdělený zisk minulých let za zdaňovací období 2013 – 2016, který neustále rostl, by postačoval na financování žalobcem uváděných investic a tedy že finanční prostředky získané emisí dluhopisů jako zdroje financování rozvoje byly nadbytečné. Nadto by byl nerozdělený zisk každoročně vyšší o 1 000 000 Kč (tj. o nákladové úroky z dluhopisů), pokud by k emisi dluhopisů nedošlo.
57. Údaje zjištěné správcem daně tedy rozhodně nesvědčí o tom, že by žalobce nezbytně potřeboval dodatečné finanční prostředky, resp. že by svou finanční situaci musel řešit emisí dluhopisů v prosinci roku 2012. Naopak skutečnost, že žalobce nakonec nezrealizoval ani jeden z původně zamýšlených investičních záměrů, k jejichž financování měla emise dluhopisů sloužit (rozšíření provozovny za 5 mil Kč, nákup vrtné soupravy za 2 mil Kč, nákup konkurenční společnosti za 3 mil Kč) a namísto toho dle svého tvrzení využil finanční prostředky z dluhopisů na provozní výdaje, nákup dluhopisů jiné obchodní společnosti (s úrokem ve výši 8%), rozšíření provozovny v letech 2014-2015 za 1,7 mil Kč, nákup nových strojů a zařízení v roce 2013 za 0,8 mil Kč a nákup jiné společnosti až v roce 2018 za 4,6 mil Kč, svědčí spíše o chybějící ekonomické opodstatněnosti emise dluhopisů než o žalobcem tvrzené potřebě reagovat na situaci v podnikání žalobce a snaha žalobce vyargumentovat profinancování emise korunových dokumentů působí účelově. Nadto je vysvětlení žalobce ohledně změny záměrů použití finančních prostředků získaných úpisem dluhopisů poměrně vágní a nedoložené.
58. Nelze přehlédnout, že žalobce se v horizontu 20 let zatížil úroky v souhrnu 20 000 000 Kč, což představuje dvojnásobek celkové výše investic v letech 2013 až 2018, jak je žalobce vyčíslil v žalobě resp. již v průběhu daňového řízení. To přitom za situace, kdy žalobce disponoval dostatečnými finančními prostředky na veškeré výdaje spojené s postupně uskutečňovanými investičními projekty i na běžné výdaje provozní povahy. Tyto okolnosti rovněž nesvědčí ve prospěch tvrzení žalobce, že jeho primárním úmyslem bylo vytvoření finanční rezervy a získání prostředků na rozvoj společnosti, ani že by hospodářský efekt, který přinesly vydání a úpis dluhopisů, převažoval nad získáním daňové výhody.
59. Krajský soud shrnuje, že se žalobci nepodařilo prokázat reálnou potřebu finančních prostředků získaných z emise dluhopisů. Žalobce se sice pokouší navodit dojem potřeby emise a úpisu dluhopisů k financování provozu a rozvoje společnosti, avšak jeho závěry s ohledem na výše uvedené okolnosti nemohou obstát, stejně jako tvrzení žalobce, že jednal v souladu s ekonomickými zájmy společnosti. Relevanci tvrzení žalobce a jím předložených listin (směrnice č. 1/2008 k výplatě zvýšených odměn, žádost Ing. J. T. o změnu formy jím půjčených peněz, korespondence s úvěrující bankou) vyvrátil správce daně ve zprávě o daňové kontrole [viz str. 67 a násl.]. Jelikož v podstatné části žaloby žalobce pouze zopakoval argumentaci uvedenou v reakci na VKZ, se kterou se již správně a

podrobně vypořádal správce daně, přičemž žalobce na dané závěry správce daně nijak konkrétně nereagoval, není povinností krajského soudu závěry správce daně do rozsudku přepisovat a krajský soud tak v podrobnostech plně na zprávu o daňové kontrole odkazuje.

60. S ohledem na výše uvedené krajský soud konstatuje, že chování žalobce zcela naplnilo požadavky testu zneužití, jak ho definovala výše zmíněná judikatura SDEU. Orgány finanční správy vymezily objektivní okolnosti, podle kterých sice byly splněny všechny zákonem předvídané podmínky z formálního hlediska, avšak chování žalobce nenaplnilo zákonem předvídaný účel. Kromě toho byl splněn i subjektivní prvek, jelikož nebyl zjištěn žádný jiný hlavní cíl transakcí, než je daňová výhoda, k jejímuž získání byly uměle vytvořeny podmínky. Bez daňového zvýhodnění, které žalobce jakož i upisovatelé (personálně propojené osoby) dosáhli, by emise dluhopisů pozbyla jakýkoli ekonomický smysl.
61. Jestliže se žalobce dovolává judikatury Nejvyššího správního soudu stran svobody volby uspořádat své podnikání bez ohledu na daňové dopady, ledaže daňová výhoda je jediným smyslem takového uspořádání, krajský soud uvádí, že jednání žalobce, tak jak je prokázaly a zdůvodnily orgány finanční správy, spadá právě pod tuto výjimku ze zásady volnosti způsobu podnikání a odpovídá výše citované rozsáhlé judikatuře Nejvyššího správního soudu, potažmo SDEU.
62. Žalobcem uváděný výpis projektů zadaných v letech 2013 – 2014 a realizovaných v letech 2014 až 2017 je pro danou věc zcela nepodstatný, neboť nemůže dokazovat ani vyvracet, zda žalobce zneužil ve svůj prospěch v dané době platnou právní úpravu a snažil se o získání nelegitimního daňového zvýhodnění.
63. Srovnání situace žalobce s vydáním státních dluhopisů považuje krajský soud za nepřipadné. Emise tzv. korunových dluhopisů ke konci roku 2012 sama o sobě nebyla v rozporu se zákonem. Klíčové pro nyní souzenou věc však je, že orgány finanční správy přesvědčivě a pečlivě zdůvodnily, proč mají za to, že daná transakce žádnou jinou podstatnou výhodu či příležitost, než byla daňová optimalizace, žalobci nepřinesla. Tedy na základě výše popsanych okolností celé transakce lze dovodit, že postup žalobce představoval zneužití práva. Nelze mu proto poskytnout právní ochranu ve smyslu shora citované judikatury.
64. Jako nedůvodnou soud posoudil rovněž námitku, že žalovaný porušil zásadu *in dubio mitius*. Z této zásady vyplývá, že „za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad, nelze při řešení případu pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje (na rozdíl od občanů, kteří mohou činit vše, co není zákonem zakázáno - čl. 2 odst. 3 a 4 Ústavy). Z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní podle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny), tedy při *de facto* odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny podle čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod. Jinak řečeno, v případě pochybností jsou povinny postupovat mírněji (*in dubio mitius*)“ (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02). Aplikace této zásady přichází v úvahu jen v případě, že po použití všech možných interpretačních metod zůstanou dvě rovnocenné, vzájemně si konkurující interpretace, jež budou mít oporu v zákoně. V souzené věci nejde zcela zjevně o případ, v němž by zákon umožňoval dvojí výklad, a měl by se tudíž použít ten pro žalobce mírnější. Žalobce pominul, že v dané věci není sporné, že došlo k naplnění hmotněprávních podmínek stanovených zákonem pro uplatnění „nezdanění“. Právní jednání žalobce aplikací institutu zneužití (daňového) práva

nepozbylo platnosti, „pouze“ byly žalobci upřeny výhody jinak s daným jednáním spojené. Tím byl nastolen stav, jako by ke zneužití práva nedošlo, což je podstatou aplikace předmětného institutu. Krajský soud dodává, že v případě žalobce zde nejsou ani dvě či více přípustitelné, objektivní a rovnocenné možnosti, jak přistupovat k institutu zneužití práva. Podstata i důsledky zneužití práva jsou jednoznačné a musely být s ohledem na ustálenou komunitární i vnitrostátní judikaturu žalobci známy, a to již v době, kdy žalobce uskutečnil právní jednání, které se následně stalo předmětem zájmu orgánů finanční správy.

65. S ohledem na výše uvedené tak krajský soud konstatuje, že žalovaný nepochybil, pokud úrokové náklady z emitovaných dluhopisů neuznal coby náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

IV. 3 Výdaje vynaložené na služby od dodavatele MS FMX s.r.o.

66. Dále je sporná otázka, zda žalobce v předcházejícím daňovém řízení unesl důkazní břemeno ve vztahu k jím uplatněným výdajům vynaloženým na základě faktur přijatých od obchodní společnosti MS FMX s.r.o. a prokázal jejich daňovou uznatelnost ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
67. Krajský soud nejprve připomíná, že soudní řízení ve správním soudnictví je ovládáno zásadou koncentrace, jež nachází svůj odraz v § 71 odst. 2 třetí větě s. ř. s., podle které *rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může jen ve lhůtě pro podání žaloby*. Krajský soud se proto může věcně zabývat jen těmi žalobními body, které byly uplatněny ve lhůtě dvou měsíců poté, kdy bylo napadené rozhodnutí žalobci doručeno (srov. § 72 odst. 1 s. ř. s.). Z předloženého správního spisu vyplývá, že napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 10. 8. 2020, žalobu tedy bylo možno podat nejpozději dne 10. 10. 2020, resp. v pondělí 12. 10. 2020 (§ 72 odst. 1 s. ř. s.). Projednání později uplatněných žalobních bodů by znamenalo nepřípustné porušení principu koncentrace řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2004, č. j. 1 Afs 25/2004-69). Z těchto důvodů soud nemohl přihlížet k těm žalobním bodům, které žalobce nově vznesl v replice ze dne 23. 3. 2021, téhož dne doručené soudu. Jde jednak o námitku ohledně neprovedení výslechu pana L. P. a dále se jedná o námitku, že v daňovém řízení nebyly hodnoceny žalobcem předložené Informace ke smlouvám o poskytování reklamních služeb ze dne 22. 10. 2012 a ze dne 14. 11. 2012 a Prokázání poskytnutých reklamních služeb 2012-2014 ze dne 20. 10. 2017. K přezkumu napadeného rozhodnutí z pohledu zmíněných opožděně uplatněných námitek nemohl krajský soud přistoupit ani z úřední povinnosti. K vykročení z rámce soudního přezkumu stanoveného včas uplatněnými žalobními body může v případě vad řízení krajský soud přistoupit pouze tehdy, brání-li vady řízení přezkoumání rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009 – 84, publ. pod č. 2288/2011 Sb. NSS). Taková situace však v nyní projednávané věci nenastala.
68. Dále krajský soud směrem k žalobci podotýká, že pokud se v žalobě domáhá provedení důkazu listinami, které jsou součástí správního spisu, tak v řízení před správním soudem se dokazování správním spisem neprovádí, byť z jeho obsahu správní soudy vycházejí a důkazní prostředky (důkazy) v něm obsažené hodnotí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 – 117, č. 2383/2011 Sb. NSS). Krajský soud proto neshledal důvod k žalobě přiložené listiny provádět k důkazu.

69. Před vypořádáním včasně uplatněných žalobných bodů považuje soud za nezbytné poukázat na základní principy dokazování v daňovém řízení.
70. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se *výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro účely stanovení základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem.*
71. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném pro posuzovaná zdanitelná období, *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.* K tomu dále uvádí odst. 2 citovaného ustanovení, že *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 nelze získat z vlastní úřední evidence.* Podle odst. 5 písm. c) citovaného ustanovení *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.*
72. Podmínky rozložení důkazního břemene podle shora citovaného § 92 daňového řádu vymezil Nejvyšší správní soud ve své judikatuře tak, že daňový subjekt unese své prvotní důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. 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. 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. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 2. 2022, č. j. 4 Afs 135/2019 - 29, bod [34] a zde odkazovaná judikatura).
73. K výše uvedenému lze pro úplnost dodat, že ačkoli správce daně své pochybnosti vyjadřuje v zásadě ve výzvě učiněné podle § 92 odst. 4 daňového řádu, není v rozporu se zákonem, pokud je správce daně sdělí daňovému subjektu jinak (např. při ústním jednání), pokud má daňový subjekt možnost na sdělené pochybnosti reagovat a předkládat další důkazy k prokázání svých tvrzení (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32).
74. Důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že předmětný výdaj v daném zdaňovacím období skutečně vynaložil a že tento výdaj souvisí s dosažením, zajištěním a udržením příjmů (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), tudíž tížilo žalobce (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004 - 70).
75. Ze správního spisu vyplývají následující skutečnosti.
76. Z daňových dokladů předložených v rámci daňové kontroly správce daně zjistil, že žalobce měl přijmout za šetřená zdaňovací období od dodavatele MS FMX s.r.o. reklamní služby

v celkové výši 13 000 000 Kč, konkrétně v roce 2012 v hodnotě 3 miliony Kč, v roce 2013 v hodnotě 4 miliony Kč a v roce 2014 v hodnotě 6 milionů Kč. Žalobce k prokázání zákonných podmínek pro daňovou účinnost těchto nákladů předložil dále smlouvy o poskytování reklamních služeb (za rok 2012 smlouvy ze dne 22. 10. 2012 a 14. 11. 2012, za rok 2013 smlouvy ze dne 3. 1. 2013 a 31. 1. 2013 a za rok 2014 smlouvu ze dne 27. 1. 2014), materiály (jednotlivé složky) nazvané Media monitoring 2012, Aktivní marketing 2012, Aktivní marketing 2013 a Aktivní marketing 2014 a dále 17 nosičů dat s fotodokumentací – DVD 1 ks k roku 2012, 2 ks k roku 2013 a 14 ks k roku 2014.

77. Předložené důkazní prostředky měly prokázat propagaci značky žalobce osobou známou v oblasti sportu - Liborem Podmolem, při různých sportovních událostech, zajišťovanou prostřednictvím dodavatele MS FMX s.r.o.
78. Jelikož z předložených důkazů neplynulo, jak byly naplněny smluvní podmínky, a nebylo tedy možné ověřit, že reklamní služby byly poskytnuty skutečně tak, jak je deklarováno ve výše uvedených smlouvách a v přijatých fakturách, vyzval správce daně žalobce výzvou č. j. 1526765/17/2914-60562-708864 ze dne 5. 10. 2017, aby prokázal tyto skutečnosti a to, že se jedná o výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalobce nad rámec dosavadních listin a DVD odkázal na několik audiovizuálních záznamů, fotografií a článků umístěných na internetu.
79. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce prokázal za dotčená zdaňovací období jen nepatrnou část smluvně ujednaných služeb, žádným způsobem například neprokázal umístění roll-upu v depu jezdce, poskytnutí propagačního materiálu všem návštěvníkům akcí, jak dodavatel prostřednictvím jezdce prezentoval výhody a pozitiva značky žalobce a jeho ostatní výrobky a služby, kde a kdy uvedl jezdec značku jako svého sponzora, nepředložil agenturou vypracovaný „media pack“ či „media monitoring“, a v neposlední řadě neprokázal odvisilání sponzorského odkazu v délce 15“ či injektaží v délce 5“ v průběhu pořadů v rámci FIM MS FMX NOTJ 2013 a 2014 v uvedených četnostech (viz str. 13 až 35 zprávy o daňové kontrole č. j. 1508634/18/2914-60562-708864).
80. Správce daně zjistil, že MS FMX s.r.o. vznikla dne 5. 9. 2012 jako tzv. ready-made obchodní společnost pod názvem Simply Fire s.r.o. Dne 31. 10. 2012 byl do obchodního rejstříku zapsán nový název obchodní společnosti, nový společník a nový jednatel. Jediným společníkem se stal STRATEGIC CAPITAL INC., Seychelská republika. Jednatel se stal R. K. T. bulharské národnosti. Z ověřovací doložky na plné moci (viz níže) správce daně zjistil adresu pobytu R. K. T. (V. 484, P.). Jednalo se o stavbu občanské vybavenosti, k níž má vlastnické právo 25 fyzických a právnických osob a dle aplikace ARES Ministerstva financí působí na této adrese 32 ekonomických subjektů. Cizinecká policie ČR na žádost správce daně sdělila, že R. K. T. neměl povolen pobyt dle zákona o pobytu cizinců na území ČR. Dne 22. 11. 2012 bylo do obchodního rejstříku zapsáno nové sídlo obchodní společnosti MS FMX s.r.o. Jak původní sídlo (P. 821/2, P.), tak i nové sídlo (K. 42/14, P.) jsou virtuální. Obchodní společnost MS FMX s.r.o. po dobu své existence nezveřejňuje účetní závěrky a od 2. 1. 2016 je nespolehlivým plátcem. Částky zaslané žalobcem z titulu úhrady přijatých faktur, byly následující den po připsání přeposílány na jiný bankovní účet. Obchodní společnost MS FMX s.r.o. neměla do února 2013 webové stránky.
81. Dále správce daně zjistil, že obchodní společnost Simply Fire s.r.o. (později MS FMX s.r.o.) udělila dne 26. 10. 2012 plnou moc panu R. N. k jednání za společnost. Jako jednatel

Simply Fire s.r.o. je v plné moci uveden R. K. T., který byl však jmenován až dne 30. 10. 2012 na základě notářského zápisu NZ 523/2012, založeného ke dni 31. 10. 2012 ve Sbírce listin obchodního rejstříku, tj. později než byla udělena samotná plná moc R. N. První dvě smlouvy o poskytování reklamních služeb sepsané mezi zástupcem dodavatele, panem R. N., a žalobcem jsou datovány ke dni 22. 10. 2012 a 14. 11. 2012. V úvodu těchto smluv je uveden název dodavatele jako MS FMX s.r.o. Toto obchodní jméno v obchodním rejstříku v době podpisu první smlouvy však ještě neexistovalo. Rovněž ve smlouvách uvedená adresa sídla dodavatele K. 42/14, P. byla zapsána až 22. 11. 2012. V případě bankovního spojení, správce daně zjistil, že účet dodavatele u ČSOB a.s. byl založen až 1. 11. 2012. V případě sjednání první smlouvy ze dne 22. 10. 2012 dokonce nebyl R. N. ještě ani zplnomocněn k zastupování společnosti. Správce daně obdržel druhou plnou moc ze dne 23. 11. 2012, podepsanou za obchodní společnost MS FMX s.r.o. jednatelem R. K. T., což je v souladu s notářským zápisem ze dne 30. 10. 2012, avšak tato plná moc byla udělena až po sjednání a podpisu smluv o poskytování reklamních služeb ze dne 22. 10. 2012 a ze dne 14. 11. 2012. Uvedený zástupce R. N. plnou moc ze dne 23. 11. 2012 ke dni 1. 10. 2014 vypověděl.

82. Správce daně ověřoval uskutečnění reklamních služeb u dodavatele MS FMX s.r.o., avšak ten byl pro správce daně nekontaktí.
83. MS FMX s.r.o. ve smlouvách uváděla, že je zástupcem freestylového jezdce pana L. P. V reakci na dotaz správce daně ohledně obchodní spolupráce pana P. s obchodní společností MS FMX s.r.o., obdržel správce daně sdělení pana P., že někdy ve zdaňovacím období 2011, nebo 2012 zřejmě podepsal smlouvu o poskytování reklamních služeb s touto společností. Očekával, že tuto smlouvu začne plnit a on na základě přijatých finančních prostředků bude vystavovat faktury na reklamní činnost, ale k žádnému finančnímu vyrovnání nedošlo. Od obchodní společnosti MS FMX s.r.o. nikdy neobdržel žádné finanční prostředky na reklamní činnost, ani jiné činnosti, tudíž nemá ani žádné vystavené faktury. V rámci ústního jednání konaného dne 9. 3. 2018 za účelem převzetí dokladů s účtení pana P., se správci daně nepodařilo z předložené evidence zjistit jakékoli skutečnosti svědčící o vzájemné spolupráci pana L. P. se společností MS FMX s.r.o. Skutečnost, že na svých rukávech měl umístěno logo odvolatele, tak dle správce daně neprokazuje, že tomu tak bylo na základě výše uvedených smluv a v souvislosti s činností společnosti MS FMX s.r.o.
84. Na návrh žalobce byl v daňové řízení proveden výslech svědka pana R. N. za současné přítomnosti zástupce žalobce. Svědek, který měl být dle sdělení žalobce „hlavní postavou a garantem prováděných služeb“ (viz str. 5 reakce na VKZ), odpovídal na otázky správce daně všeobecně a neurčitě, na mnoho věcí si nepamatoval, byť je měl přímo vykonávat. Neměl k dispozici jakékoliv doklady o tom, že reklama byla provedena tak, jak tvrdí žalobce. Nic konkrétního nesdělil ani ke spolupráci s freestylovým jezdce L. P. Rozpory ze svědecké výpovědi vplynuly k umístění bannerů v depu jezdce a rovněž k propagaci žalobce při natáčení filmu v USA, která měla být realizována podle smlouvy ze dne 14. 11. 2012. Správce daně dospěl k závěru, že tvrzení tohoto svědka nejsou dostatečná k tomu, aby bez dalšího prokázala, že předmětné sporné reklamní služby v řádech milionů korun byly vykonány v rozsahu sjednaném ve smlouvách.
85. Žalobce doložil na Vyjádření k VKZ další webové odkazy k některým akcím vyplývajících ze smluv a rovněž 7 DVD ke smlouvě ze dne 27. 1. 2014, která neobsahovala konkrétní

místa konání a akce reklamní propagace. Podle správce daně ani tyto důkazní prostředky neosvědčily, že propagace žalobce proběhla v souladu s rozsahem uvedeným ve smlouvách.

86. Správce daně na základě provedeného šetření nezjistil žádnou vazbu mezi Českou televizí, obchodní společností MS FMX s.r.o. a žalobcem a nemohl ani osvědčit sjednaný rozsah služeb na základě smluv ze dne 31. 1. 2013 a ze dne 27. 1. 2014, které obsahovaly ujednání o sponzorských odkazech a injeztážích během TV vysílání FIM MS FMX. Žalobcem doložené videozáznamy neobsahovaly TV sponzorské odkazy a injeztáže ve smluvně ujednaném rozsahu.
87. Správce daně vyjádřil pochybnosti nad ekonomickou racionalitou a efektivitou reklamy. K otázce, jakým způsobem uskutečněná reklamní činnost ovlivnila příjmy, žalobce v reakci na VKZ doložil soupis 44 zakázek, z nichž 36 bylo realizováno pro obce či města, příp. pro společnosti, podléhající 100 % vlastnictví obce, u kterých bývá zakázka přidělena po řádném výběrovém řízení. Na základě šetření u některých z těchto subjektů správce daně zjistil, že prvořadým kritériem oslovených obcí, byla nejnižší nabídková cena či ekonomická výhodnost nabídky. Jelikož žalobce v předmětných letech dále pokračoval v osvědčených metodách prezentace své činnosti v rádiu, na reklamních tabulích, v tiskovinách či na webových stránkách (Noviny žďárské radnice, Jihlavské listy, Hit magazín, ÉTER), a v rámci účasti na profesních výstavách, kdy i na základě těchto skutečností nelze shledat, že zvýšení obrátu souviselo právě s reklamou od dodavatele MS FMX s.r.o.
88. Žalobce se v daňovém řízení nevyjádřil k výběru dodavatele reklamních služeb ani k prověřování jeho důvěryhodnosti, přestože s dodavatelem započal spolupráci, která se týkala plnění v mnohamilionových hodnotách.
89. Správce daně dospěl k závěru, že ze strany žalobce byla doložena realizace pouze malé části sjednaných reklamních služeb, nikoliv však, že k této realizaci došlo ve spolupráci se společností MS FMX s.r.o.
90. Žalovaný v napadeném rozhodnutí závěry správce daně potvrdil.
91. Hodnotí-li krajský soud unesení důkazního břemene správcem daně podle shora naznačených východisek, pak správce daně dostal požadavku zákona i judikatury. Z průběhu řízení před správcem daně, jak byl popsán výše, je zřejmé, že žalobce předložil správci daně daňové doklady, smlouvy a další materiály ke sporným plněním, a to před vydáním výzvy k prokázání skutečností ze dne 5. 10. 2017. Z výzvy plyne, že správce daně vyhodnotil předložené materiály jako neúplné, přičemž z těchto materiálů nemohl ověřit, že reklamní služby byly skutečně provedeny tak, jak je deklarováno ve smlouvách a přijatých fakturách. Pro žalobce tak bylo seznatelné, proč správce daně považuje žalobcem předložené důkazní prostředky za neprůkazé a současně z výzvy vyplývalo, jaké skutečnosti má žalobce doložit pro správné stanovení daňové povinnosti (např. předložit potřebné doklady pro naplnění smlouvy jako jsou loga, bannery, letáky, v případě jejich výroby agenturou objednávku a odsouhlasenou kalkulaci, předložit vyrobený TV odkaz a injeztáže dle podmínek České televize, k jejichž dodání se žalobce ve smlouvě zavázal). Žalobce výzvě porozuměl, o čemž svědčí jeho věcná reakce. Správce daně v průběhu daňového řízení konkretizoval další pochybnosti, které jsou podrobně popsány ve výsledku kontrolního zjištění, se kterým byl žalobce seznámen sdělením č. j. 507785/18/2914-60562-708864 ze dne 26. 3. 2018. Správce daně stanovil žalobci rozhodnutím č. j. 507891/18 lhůtu k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění. Žalobce

v rámci svého vyjádření k výsledku kontrolního zjištění předložil další důkazy a navrhl výsledek svědka (pana R. N.). Ani další dokazování však pochybnosti správce daně neodstranilo, resp. nevedlo ke změně výsledku kontrolního zjištění. Pochybnosti správce daně byly následně vyjádřeny i ve zprávě o daňové kontrole, která byla s žalobcem projednána dne 19. 9. 2018. Z uvedeného tedy plyne, že žalobce byl seznámen s konkrétními pochybnostmi správce daně a byl mu poskytnut prostor, aby tyto pochybnosti odstranil.

92. Shora popsaná zjištění správce daně (viz např. odst. 78 až 83 tohoto rozsudku) ve svém souhrnu významně zpochybňují přijetí zdanitelných plnění od společnosti MS FMX s.r.o. deklarovaným způsobem jako celku (tj. právě v rozsahu uvedeném na daňových dokladech).
93. S ohledem na pochybnosti správce daně bylo na žalobci, aby předložil takové důkazy, které by potvrdily skutečnosti uváděné na předložených dokladech.
94. Krajský soud ve shodě s orgány finanční správy dospěl k závěru, že důkazy předložené žalobcem prokazují, že „nějaká“ reklama provedena byla a dále prokazují, že do realizace dané transakce byla „nějakým“ způsobem zapojena obchodní společnost MS FMX s.r.o., jak plyne z předložených faktur a smluv a také z žalobcových úhrad na účet obchodní společnosti MS FMX s.r.o. Nicméně cílem a smyslem dokazování v daňovém řízení je jednoznačně prokázat, že se předmětná plnění uskutečnila tak, jak tvrdí žalobce. Získání pouhé pravděpodobnosti, že k plněním od deklarovaného dodavatele mohlo dojít a že k němu mohlo dojít v tvrzeném rozsahu za cenu uvedenou na daňových dokladech, je nedostatečné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 12. 2011, č. j. 7 Afs 82/2011-137).
95. V nyní řešené věci krajský soud sdílí názor orgánů finanční správy, že důkazy provedené v daňovém řízení nepostačovaly k jednoznačnému prokázání, že reklamní plnění uskutečnila MS FMX s.r.o. v rozsahu deklarovaném na předložených daňových dokladech. Nelze tak vyloučit například možnost, že deklarovaný dodavatel se na reklamním plnění podílel toliko formálně, přičemž faktickou realizaci reklamy zajistil jiný subjekt za jinou cenu a v jiném rozsahu, čemuž by odpovídal i přesun finančních prostředků z účtu MS FMX s.r.o. vždy v bezprostřední návaznosti na přijetí platby za reklamní plnění jakož i zjištění učiněná správcem daně ohledně společnosti MS FMX s.r.o. svědčí spíše o tom, že se s velkou pravděpodobností jedná o subjekt založený nikoli za účelem vyvíjení reálné ekonomické činnosti, ale určitých daňových optimalizací. Nicméně, jak krajský soud uvedl výše, nebylo povinností správce daně, aby prokazoval, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, či dokonce jakým způsobem skutečně probíhaly. Pro přechod důkazního břemene na žalobce postačovalo, že správce daně žalobci oznámil pochybnosti o stavu věci a jeho účetních dokladů.
96. Orgány finanční správy dospěly k závěru, že některá dílčí plnění sjednaná v předmětných smlouvách nebyla prokázána. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole v tabulkách přehledně uvedl, na kterých akcích a v jakém rozsahu byla reklamní plnění prokázána a které dílčí části plnění prokázány nebyly (viz str. 61 a 62 zprávy o daňové kontrole) a žalovaný k tomu v napadeném rozhodnutí shrnujícím způsobem uvedl, že žalobce například neprokázal umístění roll-upu v depu jezdce, poskytnutí propagačního materiálu všem návštěvníkům akcí, jak agentura prostřednictvím jezdce prezentovala výhody a

pozitiva značky společnosti a její ostatní výrobky a služby, kde a kdy uvedl jezdec značku jako svého sponzora, nepředložil agenturou vypracovaný „media pack“ či „media monitoring“, a v neposlední řadě neprokázal odvysílání sponzorského odkazu v délce 15“ či injektáží v délce 5“ v průběhu pořadů v rámci FIM MS FMX NOTJ 2013 a2014 v uvedených četnostech. K tomu žalobce v podané žalobě nevznáší žádné konkrétní námitky a v obecné rovině namítá, že kontrola plnění smluve ze 100% je nereálná a pokud smluvní vztah mezi žalobcem a deklarovaným dodavatelem přinášel výsledky, pak není nutné, aby došlo k naplnění všech dílčích částí smlouvy. Neboť pokud je ratio smlouvy naplněno již splněním reklamní činnosti většího rozsahu (tak jak bylo doloženo důkazním materiálem), pak není nutné lpět na bezmezném plnění malých reklamních činnostech. Těto argumentaci žalobce, že není třeba realizovat resp. prokazovat dle tvrzení žalobce minoritní část sjednaného plnění, nemůže krajský soud přisvědčit. Ze shora citované judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že deklarované plnění, které daňový subjekt uplatňuje jako daňově účinný náklad, musí prokázat tak, jak tvrdí. V opačném případě, kdy daňový subjekt neprokáže svá tvrzení, nelze takový náklad uznat jako daňově účinný ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů.

97. Žalobce musí u daných transakcí rozlišovat soukromoprávní a veřejnoprávní rovinu, kdy uplatňuje konkrétní nároky vůči státu. Pokud v soukromoprávní rovině neplnění dílčích částí smluv nezpůsobilo žalobci negativní následky, pak ve veřejnoprávní rovině, kdy vyšlo najevo, že část plnění nebyla uskutečněna, přičemž cena byla stanovena paušálně za všechna dílčí plnění, nemůže být z logiky věci prokázáno uskutečnění reklamního plnění v deklarovaném rozsahu a výdaje nelze posoudit jako daňově uznatelné ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Stejně tak nestandardnosti při kontraktaci (viz např. odst. 81 tohoto rozsudku), které nemusí způsobit problémy ve zmíněné soukromoprávní rovině, mohou vést ve veřejnoprávní rovině k problematickému šetření plnění, neboť pro správce daně jde zcela důvodně o indicie zpochybňující tvrzení žalobce. Pro úplnost krajský soud dodává, že žalovaný soukromoprávní rovinu předložených smluv nezpochybňoval.
98. K argumentaci žalobce, že kontrola resp. doložení plnění smluv ze 100% je nereálné, krajský soud uvádí, že ačkoli dokládání faktického uskutečnění reklamních služeb může být v některých případech složité, daňový subjekt nemůže rezignovat na svoji povinnost zajistit si dostatečné množství kvalitních důkazů, aby byl schopen prokázat svá tvrzení v daňovém řízení. Každý daňový subjekt, který vstupuje do obchodních vztahů, musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro případ, hodlal-li by uplatnit daňové výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013 – 37). Již při sjednání reklamní služby musí daňový subjekt myslet i na prokázání jejího dodání, chce-li výdaje na tuto službu daňově uplatnit (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2012, č. j. 7 Afs 59/2011-91). Volba formy a kvalita těchto důkazních prostředků je plně v dispozici daňového subjektu a není povinností správce daně poučovat daňový subjekt o tom, jakými konkrétními důkazními prostředky má prokazovat svá tvrzení, popř. skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 4. 2018, č. j. 1 Afs 456/2017 – 39, bod [19], a ze dne 25. 4. 2018, č. j. 2 Afs 345/2017 – 35, bod [53]). Žalobce v dané věci uzavřel smlouvy na reklamní plnění v řádu milionů Kč s dodavatelem, jehož z minulosti vůbec neznal a lze tedy předpokládat, že jako subjekt, který je povinen za reklamní služby platit, měl mít zájem zkontrolovat, je-li plněno a fakturováno správně. Žalobce však zjevně neměl zavedený žádný kontrolní systém pro ověřování plnění.

Mnohoamilionové částky tak žalobce vydal za plnění bez záruk dostatečně kvalitní a průkazné dokumentace jeho provedení.

99. Krajský soud poznamenává, že žalobce si v podané žalobě protiřečí, kdy na jedné straně tvrdí, že plnění smluvního vztahu je dostatečně prokázané, na druhou stranu se jednoznačně vyjadřuje k existující důkazní nouzi z jeho strany. Připouští, že nedoložil veškerá plnění sjednaná ve smlouvě a uvádí, že pokud bylo doloženo důkazním materiálem splnění reklamní činnosti většího rozsahu, pak nebylo nutné lpět na bezmezném plnění malých reklamních činností.
100. Z pohledu krajského soudu se žalobce, který nelpěl na kompletní realizaci sjednaných plnění a nebyl patřičně obezřetný při opatrování důkazů o realizaci sporných reklamních služeb, dostal vlastním přičiněním do důkazní tísně, kdy neměl pro prokázání správnosti svých údajů dostatečné podklady.
101. Žalobce tak neunesl důkazní břemeno v úplnosti, což v dané věci považuje krajský soud za podstatné. Proto se přiklonil k názoru žalovaného, že nelze v tomto případě uznat dané náklady jako daňově uznatelné ve smyslu § 24 zákona o dani z příjmů.
102. Dále žalobce namítal, že žalovaný nedostal své pravomoci předvolat a předvést jednatele společnosti MS FMX, čímž zasáhl do práv žalobce. V nyní souzené věci není sporné, že žalovaný ani správce daně skutečně nekontaktovali jednatele obchodní společnosti MS FMX s.r.o. Krajský soud k tomu předně uvádí, že daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní 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, publikovaný pod č. 1022/2007 Sb. NSS či ze dne 10. 8. 2021, č. j. 1 Afs 92/2021 - 37, bod [23]). Je tedy na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 55/2017 - 33, bod [29]). Je pravdou, že i správce daně tíží důkazní břemeno a povinnost dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňového subjektu (viz § 92 odst. 2 daňového řádu), přičemž dle § 1 odst. 2 daňového řádu je správa daně „*postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady*“. Nicméně důkazní břemeno správce daně v této věci mělo své hranice. Správce daně a potažmo žalovaný neměli důvod, aby zmíněný důkazní prostředek opatrovali z vlastní iniciativy ve smyslu § 92 odst. 2 daňového řádu. Obchodní společnost MS FMX s.r.o. byla pro správce daně nekontaktní a v celém řízení nepadla jediná zmínka o tom, jakým konkrétním způsobem se měl jednatel účastnit na její činnosti resp. na realizaci sporných plnění pro žalobce. Ani v podané žalobě žalobce nezřejmil, jak by výsledk této osoby mohl prokázat tvrzení žalobce o uskutečnění sporných plnění. Pokud správce daně unesl zpochybněním daňových dokladů své důkazní břemeno, toto přešlo zpět na žalobce. Žalobce pak byl primárně odpovědný za unesení svého důkazního břemene, např. navržením relevantních svědeckých výpovědí. Návrh na výslech jednatele obchodní společnosti MS FMX s.r.o. žalobce v daňovém řízení nepřednesl. V daných souvislostech tak krajský soud nehodnotí neprovedení výslechu jednatele obchodní společnosti MS FMX s.r.o. z vlastní iniciativy správce daně (potažmo žalovaného) jako nezákonné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 35/2017 - 34, bod [22]; ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 246/2016 - 33, bod [12]).

103. Obdobné lze konstatovat i v případě obecné námitky žalobce, že žalovaný měl k dispozici seznamy informací ke smlouvám o poskytování reklamních služeb a měl z pozice moci veřejné a jemu vtělených práv možnost dožádat poskytnutí informací ohledně plnění ze smlouvy subjekty, které byly v seznamech uvedeny. Ani v tomto případě není na místě neadekvátně přenášet důkazní břemeno na správce daně. Krajský soud k tomu dodává, že ani případné uvedení subjektů na předávaných listinách samo o sobě neznamená, že pouhým předložením takových listin je navrhován rovněž výslech těchto subjektů. Správce daně nemá povinnost domýšlet a nahrazovat aktivitu daňového subjektu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2018, č. j. 2 Afs 345/2017 – 35, bod [54]).
104. Žalobce má pravdu v tom, že mu nemůže být kladeno k tíži, že umístění loga žalobce na dresu pana P. zůstalo bez protiplnění ze strany MS FMX s.r.o. Nicméně taková skutečnost žalobci k tíži kladena nebyla. Současně ovšem žádným způsobem nezlepšilo důkazní situaci žalobce to, že jak pan R. N. tak pan L. P. nedokázali uvést žádné konkrétní informace ohledně spolupráce pana P. a obchodní společnosti MS FMX s.r.o. a pan P. sdělil, že od obchodní společnosti MS FMX s.r.o. neobdržel nikdy žádné finanční vyrovnání. Tato zjištění totiž nejsou způsobilá jakkoliv rozptýlit pochybnosti správce daně vnesená do žalobcových tvrzení. S ohledem na důvodné pochybnosti správce daně neobstojí pouhé tvrzení žalobce, že s ohledem na uzavřené smlouvy žalobce s obchodní společností MS FMX s.r.o. nebylo možné, aby plnění (reklamu prostřednictvím loga na dresu jezdce) poskytl jiný subjekt než dodavatel uvedený na daňových dokladech. Nadto reklamy formou umístění loga na dresu pana P. je toliko dílčí částí plnění. Ani kdyby bylo vyjasněno, že logo na dresu jezdce bylo umístěno v souvislosti s činností MS FMX s.r.o. na základě smluv uzavřených s žalobcem, takové vyjasnění by nepostačovalo pro uznání žalobcem uplatněných výdajů, neboť další části reklamního plnění žalobcem nebyly prokázány.
105. Krajský soud dále uvádí, že žalovaný nekladl žalobci k tíži ani zjištění týkající se obchodní společnosti MS FMX s.r.o., jak nedůvodně namítá žalobce. K neuznání nákladů došlo v důsledku toho, že žalobce nebyl schopen věrohodně doložit provedení plnění tak, jak bylo deklarováno na předmětných daňových dokladech. Nicméně zjištění týkající se samotné obchodní společnosti MS FMX s.r.o. konstatovaná správcem daně (virtuální sídlo, nezveřejňování účetních závěrek, nespolehlivé plátcovství, nekontaktnost, sídlo jediného společníka na Seychelách, jednatel s bydlištěm v Bulharsku, který nemá evidován žádný reálný trvalý pobyt v ČR, bankovní přesuny finančních prostředků bezprostředně po platbě za tvrzené služby) nezlepšila důkazní situaci žalobce a nesvědčí o tom, že by obchodní společnost MS FMX s.r.o. vykonávala standardní a bezproblémovou podnikatelskou činnost. Podle krajského soudu byly uvedené okolnosti v kontextu dalších zjištění správce daně objektivně způsobilé posílit pochybnosti správce daně o tom, že obchodní společnost MS FMX s.r.o. skutečně poskytla plnění žalobci tak, jak bylo deklarováno na předmětných daňových dokladech. A žalobci se tyto pochybnosti nepodařilo odstranit.
106. Krajský soud akceptuje i pochybnosti žalovaného o ekonomické logice, racionalitě a efektivitě dané reklamy (viz body [71] a [84] napadeného rozhodnutí). Žalobce v žalobě nepředstřel žádnou protichůdnou argumentace vůči závěrům žalovaného a ani se nijak nevyjádřil o žalovaným zmíněné struktuře žalobcových odběratelů či absenci hodnocení úspěšnosti reklamy (tedy, že k navýšení ekonomických ukazatelů došlo na základě

sporných reklamních plnění). Žalovaný tyto skutečnosti zmínil především jako další z mnoha indicií pro vznik pochybností o daňové uznatelnosti nákladů na reklamu. Nicméně stěžejním důvodem pro neuznání těchto nákladů nebyly pochybnosti o tom, zda poskytovaná reklama byla vůbec způsobilá mít potenciál pro rozvoj podnikatelské činnosti žalobce, ale skutečnost, že žalobce nebyl schopen věrohodně doložit provedení reklamních plnění tak, jak bylo deklarováno na předmětných daňových dokladech.

V. Závěr a náklady řízení

107. Krajský soud na základě všech výše uvedených skutečností a úvah neshledal žalobu důvodnou, proto ji postupem podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
108. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu těch nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který úspěch ve věci neměl. Žalobce před soudem neuspěl (soud žalobu zamítl jako nedůvodnou), proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, však žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, a proto mu je nelze přiznat.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 22. 6. 2022

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu