



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyně JUDr. Hany Kadaňové, Ph.D. a JUDr. Naděždy Treschlové ve věci

žalobce: **elTomas s.r.o.**, IČO 27360181
se sídlem Bojčenkova 1100/3, Praha 9
zastoupený Mgr. Hanou Rodovou, advokátkou
se sídlem Šítkova 233/1, Praha 1

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 6. 2020, č. j.: 22044/20/5200-11431-712032,

takto:

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

Odůvodnění:

[1] Žalobce napadl shora uvedené správní (daňové) rozhodnutí (dále také jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým bylo dle ust. § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „*daňový řád*“), zamítnuto jeho odvolání a potvrzeny dva dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob vydané Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále také jen „*finanční úřad*“, případě obecně spolu se žalovaným, pokud to nemá vliv na srozumitelnost textu, pouze „*správce daně*“) ze dne 30. 7. 2018, č. j. 6387130/18/2009-52521-109510, a č. j. 6387265/18/2009-52521-109510 (dále také „*dodatečné platební výměry*“). V daňovém řízení byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob

v celkové výši 944.490 Kč za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 a od 1. 1. 2015 do 31. 5. 2015 a byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 188.898 Kč.

[2] Žalobce napadl rozhodnutí v celém rozsahu a domáhal se jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Současně se domáhal zrušení i dodatečných platebních výměřů; to vše z důvodu nezákonnosti rozhodnutí. V žalobě uvedl tyto žalobní body, jimiž je soud při svém přezkumu vázán. Žalobce namítal nezákonný postup orgánů finanční správy. Správce daně a odvolací orgán vyšli v rámci daňové kontroly i odvolacího řízení z nedostatečně zjištěných skutečností, nedůvodně neprovedli navrhané důkazy a ty provedené posoudili účelově a nesprávně hodnotili po právní stránce a porušil základní zásady daňového řízení.

[3] Konkrétně žalobce v prvním žalobním bodu namítal nezákonný přenos důkazního břemene. Argumentace žalovaného v napadeném rozhodnutí není správná, akcentuje totiž jen okolnosti, jež žalovanému vyhovují. Žalobce poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále také jen „NSS“) s tím, že správce daně je povinen existenci vážných a důvodných pochyb o souladu předložených záznamů se skutečností prokázat. Dále poukázal na rozsudek NSS ze dne 7. 2. 2008, č. j. 5 Afs 37/2007-49, publ. pod č. 1577/2008 Sb., podle kterého správce daně musí prokázat, že účetnictví daňového subjektu je nevěrohodné, neúplné, neprůkazné a nesprávné. Dle žalobce správce daně nevěrohodnost, či neúplnost účetnictví žalobce neprokázal; pouhé konstatování pochybností, či obecné výzvy k prokázání oprávněnosti přijetí plnění a jeho užití pro ekonomické činnosti nejsou důkazem. Nadto některé požadavky správce daně byly obecné a nesplnitelné (např. požadavek správce daně, aby žalobce prokázal četnost reklamních spotů šest let po jejich odvysílání).

[4] V druhém žalobním bodu žalobce namítal nedůvodné a neodůvodněné neprovedení žalobcem navrhaných důkazů, především svědeckých výslechů, účelovou dezinterpretaci provedených důkazů a nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný neprovedl zásadní důkazy s prostým odůvodněním, že nejsou schopny zvrátit jeho přesvědčení, tj. bez faktické znalosti jejich obsahu. Provedené důkazy pak hodnotil výlučně v neprospěch žalobce. Rozhodnutí žalovaného i přes obsáhlost textu není v tomto ohledu řádně a kvalitně odůvodněno. Nepodložený závěr, že navržené důkazy nejsou způsobilé zvrátit předem dané stanovisko správce daně, nelze označit za řádné odůvodnění; rozhodnutí je tedy nepřezkoumatelné. Žalobce dále poukázal na dílčí nesprávný postup žalovaného, který namítal, že žalobce důkazy „dávkoval“ postupně, což hodnotil v neprospěch žalobce. Žalobce v takovém postupu nic nezákonného neshledal. Nadto je zřejmé, žalobce v průběhu změnil právní zastoupení, tedy došlo i k doplnění argumentace. Žalovaný také nedůvodně aproboval postup finančního úřadu, který přičítal k tíži žalobce, že finanční úřad předvolal k výslechu bývalé jednatele dodavatelů reklamy, přičemž ti se bez omluvy nedostavili. Žalovaný jejich nedostavením též dokládá své závěry o jejich pochybné spolupráci s žalobcem. Další navržené svědky žalovaný odmítl vyslechnout, přestože žalovaný okolnosti vztahů mezi dodavatelem a subdodavatelem reklamy zpochybňuje. Dle žalobce ho postup správce daně fakticky připravil o možnost prokázat svá tvrzení o uskutečnění reklamy ve smlouveném rozsahu a jejím využití v ekonomické činnosti. Žalovaný v rozporu se zákonem předjímá obsah výpovědí žalobcem navržených svědků,

současně žalobci neumožňuje svá tvrzení doložit. Jde o zjevný příklad *quasi* dokazování. S ohledem na to, že důkazní břemeno nese správce daně, tvrzení žalobce o uskutečnění reklamy ve sjednaném rozsahu a jejím užití v ekonomické činnosti nebylo vyvráceno. Žalobce poukázal na časový odstup od faktického provedení reklamy; uvedené skutečnosti tak bylo možné prokazovat pouze svědeckými výpověďmi. Žalobce s odkazem na rozhodnutí NSS ze dne 8. 3. 2005, č. j. 1 Afs 51/2003, uvedl, že požadavek žalovaného na prokázání oprávněnosti výdajů na tuto reklamu je objektivně nesplnitelný, což představuje zásadní vadu řízení. Žalovaný současně pomíjí i komunikaci mezi žalobcem a dodavatelem reklamy ohledně záležitostí týkajících se zajištění reklamy; žalovaný komentuje komunikaci pouze selektivně. Dle žalobce je zcela nezákonné prosté konstatování žalovaného (v bodu 80. napadeného rozhodnutí), že ať by případní svědci vypověděli cokoli, ničeho by to na věci nezměnilo. Dle žalobce tak bylo ve věci rozhodnuto předem. Žalobce s odkazem na nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 666/02 poukázal na zásadu *in dubio mitius* (v případě pochybností postupovat mírněji).

[5] Žalobce ve třetím žalobním bodu ke sporným výdajům za ubytování uvedl, že v kontrolovaném období hradil ubytování v místech výkonu zakázek. Ubytování zaplatil na jednom místě, v němž byli v době realizace zakázky ubytováni jak zaměstnanci, tak subdodavatelé. Žalobce tyto náklady, jež mají přímou spojitost s jeho ekonomickou činností, v dobré víře zaúčtoval. Takový postup (zajištění ubytování i pro subdodavatele) je s ohledem na specifickou oblast „automotive“ (silná konkurence, úzká specializace, nutnost řetězení odběratelsko-dodavatelských vztahů) dle žalobce logický, ekonomicky a odborně výhodný (tj. ubytování v jednom pronajatém penzionu, řešení a realizace zakázky i mimo areál továrny, mimo pracovní dobu, nutnost zajištění hladkého průběhu zakázky atd.). Dle žalobce státní pokladna netratila, neboť subdodavatelé za zajištěné ubytování žalobci zaplatili tím, že fakturované odměny snížili o částku připadající na jejich ubytování. Dle žalobce tak jedinou chybou bylo nevhodné zaúčtování obchodního případu, za což se žalobce omlouvá. Tento model žalobce příkladem doložil ve vztahu k zakázce společnosti ABB Automation GmbH, ze které si žalovaný vzal zcela jinou informaci.

[6] Žalobce ve čtvrtém žalobním bodu namítal, že výdaje vynaložené na reklamu v OC Bondy jsou také daňově uznatelné. Reklama proběhla za cenu obvyklou, za což žalobce zaplatil, a měla pozitivní vliv na ekonomickou činnost žalobce. Žalobce přijetí služeb doložil řádnými účetními doklady, smlouvami, fotodokumentací a čestnými prohlášeními, k nimž navrhl výsledky svědků, což správce daně odmítl. Žalobce uvedl, že není odborníkem v oblasti reklamy, a proto jsou jeho prohřešky při přijímání reklamních služeb pochopitelné (zejména podcenění formálních postupů při přípravě smluvní dokumentace). Žalobce se společnostmi HORECA Concept s.r.o. (dále je „HORECA“) a SPORTSJOB APMC s.r.o. (dále jen „SPORTSJOB“) sice uzavřel písemné smlouvy, nicméně dodatek ke smlouvě nebyl sepsán a služby tak šly nad rámec sjednaných služeb; to ovšem dle žalobce není důvodem k doměření daně. Žalobce následně vysvětloval specifika vážící se k reklamě pro oblast „automotive“, přidanou hodnotu reklamy a akcentovaný dopad reklamy. Přínos reklamy přitom nebyl správcem daně za řízení relevantně zkoumán. Ze zprávy o daňové kontrole plyne, že dodavatelé reklamy museli mít své další dodavatele, kteří byli v přímém obchodním vztahu s vlastníkem LCD LED obrazovky v OC Bondy, o čemž žalobce nevěděl a ani nemohl vědět; jeho obchodním partnerem byli „jeho“ dodavatelé reklamy. Žalobci nelze klást k tíži, že jeho obchodní partneři přestali se

správce daně spolupracovat a stali se nekontaktními. Dílčí zjištění správce daně (např. nemožnost kontaktovat dodavatele reklamy) nesmí být důvodem pro doměření daně a úplné odmítnutí oprávněnosti uplatněných výdajů. Správce daně, ani žalovaný nadto ani nedostáli své povinnosti, když nedoložili svůj závěr o výši ceny obvyklé. Správce daně je povinen zkoumat každé dílčí plnění reklamy a stanovit obvyklou cenu konkrétního plnění. Doměření daně nelze provést prostým paušálním odečtem neuznaných nákladů, ale je třeba doměřit daň jen z rozdílu mezi uplatněným a neuznaným nákladem a zjištěnou cenou obvyklou takového nákladu.

[7] Žalobce v žalobě označil jako důkaz k provedení: seznamy osob působící na jednotlivých zakázkách a podílející se na nákladech za ubytování, příp. platící vlastní ubytování, prohlášení jednotlivých dodavatelů, výslech osob, které vystavily čestná prohlášení, výslech bývalých jednatelů dodavatelů reklamy Wolfa a Kahla a znalecký posudek ke stanovení ceny obvyklé konkrétních sporovaných reklamních plnění.

[8] Žalobce v doplnění žaloby k prvnímu žalobnímu bodu doplnil, že výzvy k prokázání skutečností směřovaly k nejobecnějšímu požadavku na prokázání oprávněnosti uplatněných nákladů, a nejsou tedy samy o sobě způsobitelné k přenesení důkazního břemene na žalobce. Jestliže by tomu tak bylo, *ad absurdum* by zahájení daňové kontroly nutně znamenalo přenesení důkazního břemene na žalobce. Správce daně své povinnosti v daňové kontrole zlehčuje, na žalobci přenechává povinnost tvrdit a dokazovat, když pouze tvrdí, že žalobce oprávněnost nákladů neprokázal. Žalobce byl přitom v rámci daňové kontroly aktivní, dokládal dokumenty, fotodokumentaci, vysvětlil okolnosti, doložil čestná prohlášení, navrhoval svědky atd. Přesto žalovaný namítá, že transakce nejsou logicky a uspokojivě vysvětleny. Tento postup je nesprávný, nepřezkoumatelný a vzbuzuje dojem, že bylo rozhodnuto předem. Žalobce pouze nenamítá nesouhlas s hodnocením důkazů žalovaným, ale také účelovou a jednostrannou dezinterpretaci provedených důkazů. Žalobce opět zopakoval, že žalovaný predikuje obsah výpovědí svědků, aniž by se tato predikce zakládala na jakémkoliv důkazu. Žalobce dále namítal, že žalovaný na jedné straně nespornuje faktické provedení reklamy, na druhé zpochybňuje faktický rozsah reklamy. Žalobce zopakoval, že žalovaný sporuje okolnosti týkající se dodavatelů reklamy, bez toho aniž by se je pokusil vyslechnout, přičemž to klade žalobci k tíži; dle žalobce se jedná o nesprávný a nezákonný postup. K námitce ohledně předčasnosti stanovení obvyklé ceny reklamy žalobce uvedl, že se jedná o nepřihodné tvrzení, protože zaplacení služeb dosud nebylo žalovaným sporováno.

[9] Žalovaný s podanou žalobou nesouhlasil a navrhoval ji zamítnout jako nedůvodnou. Žalobce uvedl shodné námitky jako v průběhu odvolacího řízení, proto žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. K neunesení důkazního břemene správcem daně žalovaný odkazuje na ust. § 92 odst. 2 daňového řádu, podle nějž správce daně dbá o to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, přičemž v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů. Dle žalovaného byl skutkový stav co nejúplněji zjištěn; k tomu odkázal na zprávu o daňové kontrole. Dále k otázce rozložení důkazního břemene poukázal na rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 192/2019. Správce daně je povinen prokázat, že zde jsou o souladu se skutečností vážné a důvodné pochyby (např. rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012), v takovém případě přejde důkazní břemeno zpět na daňový subjekt a je na něm,

aby pochybnosti správce daně vyvrátil. Správce daně ve svých výzvách ze dne 16. 2. 2017, ze dne 15. 3. 2017 a ze dne 17. 5. 2017 označil a prokázal konkrétní skutečnosti vedoucí k jeho pochybnostem o věrohodnosti žalobcových tvrzení, které spočívaly především v nekonkrétnosti předmětu plnění uvedených na daňových dokladech (o jaké služební cesty se jednalo, kdo byl ubytovaný a za jakým účelem) nebyla zřejmá kalkulace ceny, kdo reklamní spoty tvořil, za jakým účelem byla reklama pořízena. Chyběly relevantní důkazní prostředky, např. cestovní příkazy, vyúčtování služebních cest a jejich účelů, seznamy ubytovaných, pracovní smlouvy, objednávky, korespondence, grafické návrhy TV spotů apod. Žalobce tak měl jinými důkazními prostředky prokázat, zda náklady byly uplatněny v souladu s ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), resp. § 24 odst. 2 písm. j) bodu 5. zákona o daních z příjmů. Nadto se v průběhu daňové kontroly objevily další pochybnosti ohledně nákladů za ubytování a za reklamu v OC Bondy; žalobce nejprve tvrdil, že ubytování byli pouze externí pracovníci, později i kmenoví zaměstnanci. Dále žalovaný zjistil, že obchodní společnost TW-INFINITY s.r.o. (dále jen „TW-INFINITY“) nemá vlastní webové stránky, nezveřejňuje účetní záběrky, sídlí na tzv. virtuální adrese a neplní své daňové povinnosti. Dále provozovatel předmětné LED TV v OC Bondy v roce 2014 žádné mediální vysílací časy této společnosti nepronal a atd. Co se týče nekontaktnosti obchodních společností HORECA a SPORTSJOB, to nebylo nikdy žalobcovi dáváno k tíži, šlo pouze o jisté „vnitřní impulsy“ správce daně, se předmětnými obchodními transakcemi zabývat. Nicméně nekontaktnost nebyla důvodem pro neuznání nákladů na reklamu v OC Bondy jako daňově účinných nákladů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů; bylo to žalobcovo neunesení důkazního břemene, že se tvrzená daňová plnění uskutečnila. Žalovaný podrobně popsal, že nekontaktnost (např. z důvodu nemožnosti předložení účetnictví těchto společností) žalobcovu pozici pouze nijak nezlepšila. Ze skutkového stavu a průběhu dokazování správce daně zjistil a poté ve výzvách k prokázání skutečností vyjádřil vážné a důvodné pochybnosti o souladu tvrzeného skutkového stavu se skutečným stavem. Žalobce tak byl opakovaně seznámen s pochybnostmi správce daně a měl možnost na ně reagovat, což neučinil a na seznámení s výsledkem kontrolního zjištění nereagoval. Správce daně tak unesl své důkazní břemeno. Byl to žalobce, kdo si měl ve svém vlastním zájmu zajistit ke svým tvrzením důkazní prostředky; žalobce tak neučinil. Žalovaný dále nesouhlasil s tím, že by ve výzvách k prokázání skutečností vznášel obecné, či nesplnitelné a nepřiměřené požadavky; šlo o důkazní prostředky, jež jsou běžné v rámci běžného obchodního styku a obezřetného jednání daňového subjektu. Žalovaný poukázal na to, že ani formálně bezvadné doklady v kombinaci s fakticky existujícím plněním nemusí být pro unesení důkazního břemene dostatečné, jestliže nebyla obchodní transakce úplně a logicky uspokojivě vysvětlena.

[10] Dle žalovaného hodnocení důkazních prostředků odpovídalo ust. § 8 odst. 1 daňového řádu. Pouhý nesouhlas s hodnocením důkazních prostředků provedených správcem daně či žalovaným nelze považovat za vadu řízení, jestliže je hodnocení v mezích zákona; k tomu žalovaný odkázal na rozsudek NSS ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008. K námitce žalobce, že žalovaný nevyslechl navržené svědky, žalovaný odkázal na bod 77. až 96. napadeného rozhodnutí, kde zdůvodnil, proč k výsledkům, resp. předvedení svědků nepřistoupil. Uvedené pochybnosti a nesoulady u žalobce nelze hodnotit jako „pouhé prohřešky“ způsobené „nezkušeností žalobce“. Žalobce měl k prokázání svých tvrzení předložit ucelený soubor důkazních prostředků, jež nevyvolávají pochybnosti. Žalobce

této povinnosti nedostál, proto se nyní nemůže domáhat prokázání tvrzení svědeckými výpověďmi. Žalovaný uvedl, že správce daně nemusí provést svědeckou výpověď, jestliže disponuje uceleným souborem důkazů, jež komplexně vytvářejí hodnověrný obraz reality, a navrhovaný důkaz by nebyl způsobilý zpochybnit dosavadní zjištění. V nyní posuzované věci nebyla zpochybněna fakticita reklamy, ale okolnosti její realizace. Svědkové by ke zjištění stav věci ničím nepřispěli, potvrdili by pouze ty skutečnosti, o kterých správce daně neměl pochybnosti. Nadto nedostatky v účetnictví nelze suplovat svědeckými výpověďmi. Byl to žalobce, kdo tvrdil, že by navrhovaní svědci měli potvrdit faktické uskutečnění reklamy; z důkazních návrhů nevyplývá, že by měli prokázat rozsah předmětné reklamy, či okolnosti týkající se výroby grafických návrhů. Žalovaný k tomu označil rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2008, sp. zn. 8 Afs 81/2007, a Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 10. 2017, sp. zn. 57 Af 31/2016. Skutečnost, že žalobce se zdůvodněním důkazů nesouhlasí, neznamená, že žalovaný rozhodl předem, či se s návrhy na výslech svědků dostatečně nevypořádal. Zásada *in dubio mitius* má své uplatnění při správě daní, nicméně její použití je na místě, stojí-li proti sobě srovnatelně přesvědčivé výkladové alternativy aplikovaného právního předpisu; k tomu žalovaný poukázal na rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, sp. zn. 2 Afs 24/2005. Žalobce žádnou nejednoznačnost právní úpravy neoznačil, právní úprava vícero možných rovnocenných výkladů neumožňuje.

[11] Žalovaný k otázce ubytování odkázal na bod 52. až 61. odůvodnění napadeného rozhodnutí. Uvedená specifika oblasti „automotive“ dle žalovaného v žádném případě žalobce nezavazují důkazní povinnosti prokázat, že ubytování bylo poskytnuto vlastním zaměstnancům žalobce dle ust. § 24 odst. 2 písm. j) bodu 5. zákona o daních z příjmů, resp. zapláceno za externí zaměstnance dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný zopakoval, že důvodné pochybnosti vycházely z absence relevantních důkazních prostředků, kdy tedy došlo k přenosu důkazního břemene výzvami správce daně, na které žalobce relevantně nereagoval. Žalobce svá tvrzení nedoložil řádnými důkazními prostředky, na čemž nic nemění tvrzení žalobce, na tomto postupu netratila státní pokladna.

[12] Žalovaný k otázce nákladů za reklamu v OC Bondy odkázal na bod 62. až 108. odůvodnění napadeného rozhodnutí. Pouze dodal, že nepochybně, že reklama byla v určitém rozsahu skutečně odvysílána, nicméně žalobce v této souvislosti musel také uvést její přesný rozsah, skutečného dodavatele, resp. prokázat její přímý vliv na zdanitelné příjmy, k čemuž odkázal na rozsudek NSS ze dne 13. 4. 2017, sp. zn. 10 Afs 310/2016. Žalovaný po žalobci nepožadoval, aby své důkazní břemeno splnil v objektivně nesplnitelném rozsahu. Bylo na žalobci, aby v případě, kdy si byl vědom problematického prokazování rozsahu reklamy, byl při spolupráci s obchodními partnery obezřetný (viz např. rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 1. 9. 2020, sp. zn. 59 Af 13/2020). Rozsah žalobci poskytnutého plnění či konkrétní dodavatel jistě nebyl otázkou mimo sféru žalobce, jejichž prokázání bylo pro žalobce objektivně nemožné; k tomu žalovaný odkázal na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 21. 4. 2020, sp. zn. 59 Af 60/2019. Žalobce tedy neprokázal rozsah reklamy, kdo byl skutečným dodavatelem a ani souvislost výdajů s konkrétními příjmy. Námitky žalobce týkající se výše ceny reklamy a účinku reklamy na žalobcovy ekonomické výsledky nejsou relevantní, neboť ty spíše prohloubily pochybnosti správce daně. Žalobcem namítané skutečnosti mu nebyly kladeny k tíži při hodnocení toho, zda

jsou předložené důkazy dostatečné k unesení jeho důkazního břemene, nicméně se mohou stát dalšími podklady pochybností správce daně. Dále žalovaný odmítl námitku žalobce, že by měl správce daně stanovit obvyklou cenu reklamy dle ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, neboť v takovém případě by bylo nutné postavit na jisto, že náklady na reklamu byly skutečně vynaloženy, jsou daňově účinné a je znám jejich faktický rozsah; až poté by bylo možné uvažovat o eventuální úpravě základu daně o rozdíl oproti ceně obvyklé.

[13] Z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným správním orgánem vyplynuly následující, pro rozhodnutí ve věci samé, podstatné skutečnosti.

[14] Dne 23. 6. 2016 byla protokolem č. j. 4968668/16/2009-60561-110393 zahájena daňová kontrola s žalobcem ve věci daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 a 2015.

[15] Finanční úřad vydal dne 16. 2. 2017 výzvu, č. j. 1212337/17/2009-60561-110393, k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu a dne 15. 3. 2017 výzvu, č. j. 1916648/17/2009-60561-110393. V těchto výzvách prověřoval náklady za ubytování, které žalobce zahrnul do nákladů ovlivňujících základ daně prostřednictvím účtu 501000 - Spotřeba materiálu, resp. účtu 518001- Ostatní služby.

[16] Dne 17. 5. 2017 vydal finanční úřad výzvu, č. j. 4506558/17/2009-60561-110393, k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu a také výzvu, č. j. 4497132/17/2009-60561-110393. V těchto výzvách prověřoval náklady za reklamu, zaúčtované prostřednictvím účtu 518001 - Ostatní služby na základě dokladů vystavených společnostmi TW-INFINITY, HORECA a SPORTSJOB.

[17] Žalobce se s výsledkem kontrolního zjištění seznámil dne 16. 5. 2018 prostřednictvím sdělení ve věci projednávání zprávy o kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 a 2015, č. j. 4263778/18/2009-60561-110393; sdělení bylo žalobci doručeno dne 16. 5. 2018.

[18] Dne 12. 16. 2018 finanční úřad na ústním jednání projednal se zástupcem žalobce zprávu o daňové kontrole, č. j. 5208922/18/2009-60561-110393. Z této zprávy vyplývá, že finanční úřad ze základu daně vyloučil náklady, které daňový subjekt vynaložil mj. v souvislosti s ubytováním, u něhož žalobce neprokázal, že se jedná o ubytování vlastních zaměstnanců, resp. přefakturaci nákladů spojených s ubytováním externích pracovníků, kontrolní body č. 1, 2, 6, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, resp. kontrolní body 1, 2 a 3; a v souvislosti s reklamou umístěnou na LED TV v OC Bondy, fakturovanou společnostmi TW-INFINITY, HORECA a SPORTSJOB, kontrolní body 17, 18, resp. kontrolní bod 7. Finanční úřad zjistil, že v případě těchto kontrolních zjištění žalobce postupoval v rozporu s ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, jelikož neprokázal, že náklady byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, resp. neprokázal, že by se v případě ubytování jednalo o náklady daňově účinné podle § 24 odst. 2 písm. j) bod 5. zákona o daních z příjmů.

[19] Dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014, č. j. 6387130/18/2009-52521-109510 ze dne 30. 7.

2018, byla žalobci dle zákona o daních z příjmů a dle ust. § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 776.150 Kč a současně žalobci vznikla zákonná povinnost uhradit penále dle ust. § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 155.230 Kč.

[20] Dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 5. 2015, č. j. 6387265/18/2009-52521-109510 ze dne 30. 7. 2018, byla žalobci podle zákona o daních z příjmů a dle ust. § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 168.340 Kč a současně žalobci vznikla zákonná povinnost uhradit penále dle ust. § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 33.668 Kč.

[21] K odvolání žalobce, včetně jejich doplnění, žalovaný dne 8. 6. 2020 vydal napadené rozhodnutí, č. j.: 22044/20/5200-11431-712032, kterým bylo dle ust. § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu zamítnuto jeho odvolání a potvrzeny dva dodatečné platební výměry.

[22] V odůvodnění napadeného rozhodnutí je mj. ve vztahu ke skutečnostem, uplatněných v žalobních bodech, s odkazem na znění ust. § 92 odst. 2, 3, 4 daňového řádu uvedeno, že žalobce nese břemeno tvrzení a břemeno důkazní. Neprokáže-li daňový subjekt jím tvrzené skutečnosti, je v důkazní nouzi; důkazní břemeno tak tíží daňový subjekt, který musí předložit takové důkazní prostředky, které osvědčí fakticitu provedení prací, jejichž uskutečnění deklaruje účetními doklady. Daňový subjekt nemusí prokazovat cokoli, ale jen skutečnosti, které sám uvádí (viz náleží Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/95). Prvotní důkazní břemeno daňový subjekt unese, jestliže předloží správci daně účetnictví, jež splňuje požadavky zákona o účetnictví, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Avšak existence účetních dokladů samotná neprokazuje, že se dokládána operace skutečně uskutečnila. Ani pokud daňový subjekt předkládá další důkazní prostředky, které ovšem vyvolávají další pochybnosti a rozpory, nevede to k unesení důkazního břemene na straně daňového subjektu (viz rozsudek NSS, č. j. 5 Afs 24/2010-117). Daňový subjekt se nemůže své důkazní povinnosti zbavit námitkou, že má neexistenci tvrzené skutečnosti prokázat správce daně. Žalovaný dále poukázal na rozsudek NSS ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003-73, podle kterého je povinností daňového subjektu prokázat výdaje na dosažení příjmů a povinností správce daně je dbát na úplné zjištění rozhodných skutečností.

[23] V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný dále k návrhům důkazních prostředků s odkazem na ust. § 92 odst. 6 daňového řádu uvedl, že správce daně nemusí navrhovanou svědeckou výpověď provést, především když disponuje uceleným souborem důkazů, které ve svém souhrnu vytvářejí hodnověrný obraz reality, a navrhovaný důkaz by nebyl způsobilý k tomu, aby na jeho základě mohlo dojít ke zpochybnění dosavadních zjištění, resp. k prokázání tvrzení daňového subjektu. Žalovaný také poukázal na rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012-45, podle které není správce daně povinen vzít v úvahu všechny důkazy navržené daňovým subjektem, ale má právo nejprve samostatně posoudit jejich předpokládanou věrohodnost, váhu a relevanci, tedy je i případně vyloučit ze svého rozhodování. Dále poukázal na rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2008, č. j. 8 Afs 81/2007-42, podle kterého správce daně nepochybně, neprovede-li navržený důkaz, jestliže je ze všech okolností případu zřejmé, že navržený důkaz nemůže přispět ke zjištění stavu

věci. Žalovaný uzavřel, že daňovému subjektu musí být dána reálná možnost unést důkazní břemeno, za tím účelem musí být jím navržené důkazy řádně a úplně provedeny, ledaže by bylo zcela nepochybné, že jimi rozhodné skutečnosti nemohou být prokázány.

[24] V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný k otázce daňové účinnosti nákladu dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uvedl, že výdaje (náklady) musí být poplatníkem prokázány způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, přesvědčivým tvrzením a věrohodnými důkazy. Předpokladem uplatnění výdaje je jeho reálný podklad, tj. že bylo skutečně plněno, úhrada byla poskytnuta za provedené služby a šlo o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Nicméně ne každý uplatněný výdaj může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Žalovaný poukázal na rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142, podle kterého stěžovateli nešlo klást k tíži, když v době provádění kontroly s časovým dostupem nelze daný subjekt kontaktovat, nicméně ani to jej nezabavuje důkazního břemene ohledně svého tvrzení; bylo tak na stěžovateli, aby průkaznost svého tvrzení zajistil jinými důkazními prostředky. Dále s poukazem na rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 37/2011-68, v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvádí, že daňový subjekt je povinen prokázat vynaložené výdaje vůči konkrétní osobě, nikoli pouze abstraktní vydání peněz, neboť je povinen prokázat uskutečnění výdaje a jeho souvislost se zdanitelnými příjmy. Abstraktní vydání peněz by nepostačovalo k prokázání souvislosti výdaje se zdanitelnými příjmy.

[25] V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný poukázal na to, že správce daně má s ohledem na ust. § 8 odst. 1 ve spojení s ust. § 92 odst. 7 daňového řádu možnost provést vlastní správní uvážení, které důkazy provede.

[26] Dle odůvodnění napadeného rozhodnutí z ust. § 92 odst. 3 daňového řádu vyplývá, že důkazní břemeno stíhá daňový subjekt, což neznamená prokázat skutkový stav fakturou, jinými formálně bezvadnými účetními doklady, neboť tyto ještě samy neprokazují, skutkový stav vyplývající z předložených dokladů (srov. rozsudek NSS č. j. 8 Afs 54/2008-68 a č. j. 7 Afs 132/2004-99). Žalobce ani podklady k fakturaci, smlouvy atd. řadě případů vůbec nedoložil. Důkazy nadto byly v průběhu daňového řízení dávkovány postupně, když tyto dodatečné důkazy a vyjádření mohly mnohdy vyvolávat další pochybnosti.

[27] Dle odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný souhlasil s hodnocením finančního úřadu, který přihlédl ke všem aspektům případu.

[28] Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí k nákladům za ubytování uvedl, že dle zjištění žalobce účtoval na účet 501000 – Spotřeba materiálu, resp. na účet 518001 – Ostatní služby prostřednictvím výdajových dokladů, resp. faktur. K vynaloženým nákladům žalobce předložil doklady ve formě paragonů a faktur, v případě roku 2014 pouze výdajové pokladní doklady. Žalovaný dvěma výzvami vyzval k prokázání tvrzených skutečností a předložení cestovního příkazu, vč. vyúčtování pracovních cest, seznamu ubytovaných osob, pracovní smlouvy, příp. jiné smlouvy s ubytovanou osobou, pokud nebyla zaměstnancem, a související faktury, jestliže docházelo k předfakturaci. Žalobce k výzvám do protokolů uvedl, že šlo o ubytování externích pracovníků, s nimiž má ústní

dohodu týkající se poskytnutí ubytování v případě potřeby; na základě této ústní dohody nedochází k fakturaci těchto nákladů daňovému subjektu. V souvislosti s rokem 2015 žalobce předložil stejné vyjádření a dále uvedl, že se jednalo o ubytování zaměstnanců, k čemuž předložil přehled ubytovaných osob se 4 jmény; pracovní výkazy, účel cesty a cestovní příkaz správci daně dle svého vyjádření zašle mailem. Jiné doklady žalobce v reakci na výzvy ani později v průběhu daňové kontroly nepředložil. Žalovaný zopakoval, že finanční úřad dospěl k závěru, že si žalobce v daňově účinných nákladech uplatnil doklady za ubytování, aniž by prokázal, že ubytování bylo poskytnuto vlastním zaměstnancům, resp. zapláceno za externí. Zmatek do řízení vnesl sám žalobce. Žalovaný dále uvedl, že reakce žalobce zaznamenané v příslušných protokolech dokládají, že žalobce v průběhu daňové kontroly výslovně uvedl, že ubytovával externí, nikoli „kmenové zaměstnance“, jak nyní nepodloženě tvrdí. Zmínka o ubytování vlastním zaměstnancům se objevila pouze v souvislosti jediného kontrolního zjištění, a to kontrolního zjištění z roku 2015. Pokud žalobce nyní namítá, že se finanční úřad nikde nezmiňuje, že vedle externích pracovníků byli ubytováni i kmenoví zaměstnanci, musí žalovaný konstatovat, že tuto informaci primárně neuvedl ani sám žalobce. Žalobce nadto v průběhu daňové kontroly avizované pracovní výkazy, účel pracovní cesty a cestovní příkazy žalovanému mailem nezaslal. Žalovanému se do dispozice dostal pouze uvedený seznam, na němž jsou uvedena 4 jména osob, bez uvedení v který čas a kde byly ubytovány; tento byl předložen jen ke kontrolnímu zjištění z roku 2015. Žalovaný označil za bezpředmětný požadavek žalobce na opětovné šetření u externích pracovníků, popřípadě zaměstnanců, jejichž seznam žalobce předal, když tyto seznamy nebyly vůbec předloženy, či se týkaly jediného kontrolního zjištění. Žalovaný k návrhu na pokračování v dokazování uvedl, že správce daně je na jednu stranu zodpovědný za zjištění skutkového stavu, to ale neznamená, že tento musí zcela objasnit, či že je nějak vázán, či jinak limitován návrhy daňového subjektu. Žalobce by měl k předkládaným důkazním návrhům současně uvést, které skutečnosti tím má hodlá prokázat, tak aby žalovaný mohl provést vlastní úvahu o důležitosti, či nadbytečnosti provedení tohoto důkazů. Dle žalovaného je v podstatě nesplnitelné šetření u externích pracovníků, když žalovaný neví, které konkrétní pracovníky má žalobce na mysli. Nadto, i kdyby takovým seznamem disponoval, musela by šetření suplovat důkazní prostředky, které žalobce vůbec nepředložil, či je předložil v nedostatečné kvalitě. Žalovaný považoval za nadbytečné provedení šetření u zaměstnanců žalobce, k jejich tvrzeným pracovním cestám neexistují žádné podklady, neboť uskutečnění pracovní cesty těmito zaměstnanci nemá žádnou oporu ve spise. Žalovaný se ztotožnil s finančním úřadem, že žalobce tvrzené skutečnosti neprokázal. Finanční úřad přitom provedl i vlastní šetření u fyzické osoby [REDAKCE], kdy ve výzvě požadoval předložit dokumenty související s obchodní spoluprací s žalobcem, včetně seznamu ubytovaných osob; informace o ubytovaných osobách nebyla finančnímu úřadu v odpovědi zaslána. Žalovaný dále uvedl, že aby správce daně byl v prokázání svých tvrzení úspěšný, nestačí daňovou účinnost nákladů prokázat fakturou, smlouvou, případně dokladem o zaplacení, ale musí být schopen existenci obchodního vztahu doložit dalšími důkazy. Za určitých okolností by tímto důkazem mohla být i ústní dohoda; důkazy nicméně musí být věrohodné, spolehlivé a doložené. V nyní posuzované věci se však žalobce pouze uchýlil k pouhým vyjádření o existenci ústní dohody, kdy ani neupřesnil, s kým tyto dohody uzavřel. Žalobce ani neprokázal svá tvrzení, že při následné fakturaci skutečně bylo zohledněno zaplacené ubytování; k tomu nepředložil jediný doklad. Nejde o přehnaný formalismus. Žalovaný námitky posoudil a nezjistil přitom, že by hodnocení

finančního úřadu vybočovalo ze zákonného a logického rámce, či bylo nesprávné, či nepřiměřené.

[29] Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí k námitkám vztahujícím se k reklamě v OC Bondy uvedl, že ve vztahu k nákladům za reklamu za zdaňovací období 2014 dle faktur od společnosti TW-INFINITY daňový subjekt nedoložil smlouvu podepsanou účastníky. Co se týče reklamy nakoupené od společnosti HORECA, která byla dne 29. 6. 2017 po ukončení likvidace vymazána z obchodního rejstříku, žalobce zahrnul do nákladů ovlivňujících základ daně faktury ve výši 2.550.000 Kč bez DPH, kdy se podle smlouvy o spolupráci a propagaci z 5. 9. 2014 jednalo o zajištění reklamní kampaně v období od 1. 10. 2014 do 30. 11. 2014, přičemž dle smlouvy bylo sjednáno 20.000 spotů za cenu 85 Kč za jeden spot. Správce daně upozornil na zjevné rozpory, např. poskytnutí reklamy nad rámec smluvního ujednání. Dále si žalobce v roce 2015 do nákladů ovlivňujících základ daně zahrnul faktury od dodavatele SPORTSJOB, k čemuž doložil smlouvu o spolupráci a propagaci ze dne 16. 12. 2014, kdy se jednalo o 20.000 spotů za cenu 85 Kč za jeden spot v období od 1. 1. 2015 do 31. 1. 2015; dále bylo sjednáno, že dohodnutá cena za 1 měsíc vysílání je tímto 850.000 Kč bez DPH. Žalovaný k tomu uvedl, že finanční úřad s ohledem na pochybnosti o faktickém uskutečnění reklamy, resp. o jejím rozsahu, provedl rozsáhlé dokazování, kdy zjistil, že společnost TW-INFINITY nemá webové stránky, nezveřejňuje účetní závěrky a sídlila na virtuální adrese. Přiznání k DPH v roce 2014 podala, ale vypočtenou daňovou povinnost nesplnila a je od 23. 2. 2016 vedena jako nespolehlivý plátc. Od provozovatele předmětné nájemní plochy, společnosti DD network s.r.o., finanční úřad zjistil, že této společnosti žádné mediální vysílací časy na LED TV OC Bondy v roce 2014 nepronajímala. Stejně tak se v účetnictví společnosti DD network s.r.o. nenacházejí faktury dokládající spolupráci se společností HORECA v roce 2014, ani v roce 2015 se společností SPORTSJOB. Tyto dvě společnosti jsou taktéž nekontaktní a neplní své zákonné povinnosti. K výzvě k poskytnutí informací společnost DD network s.r.o. uvedla, že s žalobcem přímo neobchodovala, pouze dohledala objednávku od společnosti Sharp EDGE s.r.o. (dále jen „Sharp EDGE“), která si reklamní kampaň pro žalobce objednala (10 vteřinový spot na outdoor LED v Mladé Boleslavi v rozsahu 10.416 spotů za měsíc za cenu 10.000 Kč). U společnosti Sharp EDGE bylo z faktury č. 2015001 ze dne 12. 1. 2015 dále zjištěno, že v lednu 2015 pronajímala vysílací čas společnosti SPORTSJOB, v rozsahu 10.416 spotů za měsíc za částku 50.000 Kč bez DPH. Žalovaný na jiném místě odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že pochybnosti vzbuzuje přílišná benevolence při vstupování do obchodního vztahu a cena reklamy. Společnost Sharp EDGE vystavila společnosti SPORTSJOB fakturu na částku 50 000 Kč, ovšem dodavatel SPORTSJOB tuto cenu navýšil na 850.000 Kč. Žalobce přitom nepodloženě tvrdil, že reklamu přijal jako komplexní službu, nicméně žádnými důkazy neosvědčil, co tou komplexní službou bylo. Žalobce tak neprokázal několikanásobné navýšení ceny. Ke zjištění skutkového stavu ani dále nepřispěli svědci, jež volal finanční úřad. Bývalý jednatel společnosti TW-INFINITY, [REDAKCE], a bývalý jednatel společnosti HORECA, [REDAKCE], se bez omluvy na ústní jednání vůbec nedostavili. Bývalý jednatel společnosti SPORTSJOB, [REDAKCE], se dostavil, nicméně využil svého práva nevypovídat. Dále žalobce v průběhu daňové kontroly předložil fotodokumentaci, jež prokazuje, že se reklamní kampaň skutečně uskutečnila, také přehled vydaných faktur a dokumenty týkající se nabídky na reklamu; fotodokumentaci žalobce předložil i v odvolacím řízení. Žalobce dále navrhl vyslechnout svědky, kteří reklamu

viděli a jsou ochotni vypovídat. K tomu žalovaný uvedl, že dle konstantní judikatury daňovému subjektu nepostačuje daňovou účinnost nákladů prokázat formálními doklady, ale musí být schopen existenci obchodního vztahu doložit dalšími důkazními prostředky, pokud tyto existují. Nestací přitom dokázat jen fakticky uskutečnění, ale veškeré aspekty, které s dodáním „plnění“ souvisí. Musí být znám přesný rozsah, osoba dodavatele atd. Jestliže daňový subjekt veškeré skutečnosti neobjasní a pochybnosti správce daně nerozptýlí, správce daně nemusí výdaj uznat, a to i jestliže je pořízení zboží, či služeb nepochybné. Žalovaný aproboval názor finančního úřadu, že z fotodokumentace nevyplývá, že jde o reklamu na LED TV v Mladé Boleslavi. Žalovaný konstatoval, že přestože žalobce nejprve tvrdil, že doklady prokazující prezentaci subjektu v OC Bondy nemá, později předložil fotodokumentaci a navrhl výslech svědků. Žalovaný nicméně fotodokumentaci shledal jako nekvalitní, ze které není možné určit, kde byla reklama vysílána; nicméně to lze dovodit nepřímou z vlastní vyhledávací činnosti správce daně a z fotodokumentace předložené v odvolacím řízení. Z vlastních dispozic žalobce nicméně vyplynuly pochybnosti o deklarovaném rozsahu přijaté služby. V případě společnosti TW-INFINITY ani žalobce žádné písemné ujednání nepředložil. V účetnictví žalobce se nacházely faktury vystavené společností HORECA, jež se týkaly i jiných smluvních dodávek za období, kdy reklamní kampaň dle smlouvy neprobíhala. Finanční úřad dále upozornil na další nejasnosti, např. ohledně způsobu úhrady v rozporu s uzavřenou smlouvou a v jiném termínu splatnosti. V případě společnosti SPORTSJOB byla dohodnuta dodávka 20.000 spotů, nicméně sjednaná cena odpovídá dodávce jen 10.000 spotů, přičemž společnost Sharp EDGE této společnosti pronajala vysílací čas v rozsahu 10.416 spotů. Tento nesoulad žalobce neobjasnil a skutečný rozsah reklamy neprokázal. K předložené fotodokumentaci k roku 2014 žalovaný uvedl, že je na nich uvedené datum z měsíce srpna, září a října 2014, resp. prosince 2014, na nichž ovšem není vidět konkrétní rok. Žádná předložená fotografie nicméně nezachycuje poskytnutí reklamy v listopadu 2014, přestože si žalobce od společnosti HORECO objednal reklamní kampaň od 1. 10. 2014 do 30. 11. 2014. Předložené fotografie tak mohly daňové orgány přesvědčit nejvýše o tom, že se vysílání reklamy uskutečnilo také v září 2014, resp. v prosinci, nikoli však, že se na jejím dodání podílela společnost HORECA. Tato společnost ani další dodavatelé ke zjištění stavu ničím nepřispěli, když na výzvy správce daně k předložení důkazů nereagoval a bývalí jednatele se k předvolání nedostavili, či odmítli vypovídat. K výzvám správce daně ze dne 17. 5. 2017, v nichž se dotazoval na konkrétní činnosti zahrnuté do předmětných kampaní, jež se promítly do ceny, na grafické návrhy TV spotů, případnou korespondenci, objednávky od firmy, jež grafický návrh vytvořila, důkazy prokazující výrobu a zpracování reklamního spotu atd., žalobce v odpovědi potřebné důkazy nepředložil, ač slíbil, že korespondenci s obchodním partnerem zašle mailem. K objednávkám a způsobu stanovení ceny pouze uvedl, že to probíhalo ústní dohodou, kdy prezentaci a propagaci lze objednat jako komplexní službu. Žalobce dále uvedl, že grafické výroby spotů byly vytvářeny na základě internetových stránek daňového subjektu, stejně tak výroba a zpracování reklamního spotu, úprava na dané reklamní plochy, odvysílání a zajištění výsledné dokumentace. Žalobce se tak vyjádřil zcela nekonkrétně, když neuvedl, kdo grafické návrhy přímo vytvořil. Dle žalovaného se žalobce ocitl v důkazní nouzi ohledně toho, jaké služby konkrétně obdržel. Objednání tzv. komplexní služby žalovaný neshledal přesvědčivým, když objednávka byla uzavřena ústně a žádné jiné důkazy rozsah poskytnutých služeb neupřesňují. Žalobce nicméně nedoložil, kdy a co bylo konkrétně dodáno a vlastně ani kým, jelikož to jiné než formální doklady nepotvrzují. Dle

žalovaného nemohou nejasnosti ohledně osoby skutečného dodavatele zmírnit ani výpovědi svědků, kteří jen v krátkém časovém okamžiku viděli reklamu, když ti o spolupráci mezi uvedenými subjekty jistě neviděli více, než osoby, s nimiž žalobce přímo jednal a jež měly dodané plnění zajišťovat. Z důkazního návrhu nicméně nevyplývá, že by svědci reklamu sledovali nepřetržitě (měsíc v kuse) a mohli by tak objasnit, zda bylo odvysíláno měsíčně 10.000, 10.416, či 20.000 spotů, či vysvětlit záležitosti týkající se výroby grafického návrhu, způsobu jeho schválení, či přijetí komplexní služby. Ze spisu přitom vyplývají i další pochybnosti stran faktického dodání služeb dodavatele. Nadto by *de facto* zcela suplovaly důkazní prostředky, jež žalobce nepředložil. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uzavřel, že by svědci ke zjištění stavu věci ničím nepřispěli, jelikož by nejvýše potvrdili skutečnosti, o nichž není pochyb, tj. faktické uskutečnění reklamy v blíže neidentifikovaném rozsahu. Důsledné odůvodnění důkazního návrhu je zodpovědností žalobce, nikoli správce daně (tj. identifikace svědka, odůvodnění toho, co má být výpovědí prokázáno). Dle žalovaného je splněn předpoklad, aby mohlo dojít k odmítnutí navrhovaného důkazu, když je zjevné, že svědci nedisponují relevantními informacemi, resp. disponují informacemi, nepotřebnými ke zjištění stavu věci (rozsudek NSS ze dne 11. 8. 2011, č. j. 2 Afs 15/2011-80). Správce daně nadto rovněž disponuje uceleným souborem důkazů, jež ve svém komplexu vytvářejí hodnověrný obraz reality, a navrhovaný důkaz by nebyl způsobilý k tomu, aby na jeho základě mohlo dojít ke zpochybnění dosavadních zjištění, resp. k prokázání tvrzení daňového subjektu. Jinak řečeno, ať by svědek vypověděl, či předložil cokoli, s ohledem na předchozí zjištění, by ke změně právního názoru nemohlo dojít. K tomu žalovaný odkázal na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 10. 2017, č. j. 57 Af 31/2016-61. Svědecká výpověď slouží především k potvrzení, vyvrácení určité skutečnosti, kterou svědek vnímal svými smysly, nikoli jako nástroj nahrazující povinné evidence a důkazy, jež žalobce nepředložil, resp. nepředložil v požadované kvalitě. Žalovaný je nadto oprávněn k tomu, aby provedl vlastní úvahu o důležitosti, či nadbytečnosti účasti osoby v daňovém řízení (§ 92 odst. 6). Správce daně je oprávněn k tomu, aby provedení důkazu odmítl. K otázce výsledku jednatele žalovaný odkázal na rozsudek NSS ze dne 19. 10. 2006, č. j. 7 Afs 15/2003-99. K tomu uvedl, že výpověď fyzické osoby o záležitostech daňového subjektu, jehož je statutárním orgánem, nemůže být hodnocena v daňovém řízení jako výpověď svědka (§ 96 odst. 1 daňového řádu), ale pouze jako tvrzení, které je daňový subjekt povinen prokázat důkazními prostředky. Proto žalovaný nevyhověl návrhu na výslech jednatele žalobce. Žalobce v případě navrhovaných svědků neprokázal, že se jedná o svědectví, která by přispěla k objasnění skutkového stavu a veškerých skutečností, jež žalobce dosud neprokázal, jak žalovaný uvedl výše. Správní orgán není povinen zabývat se všemi důkazními návrhy, nicméně pokud je neprovede, je povinen sdělit důvody, které ho vedly k takovému rozhodnutí. Dle žalovaného samotné fotografie, či svědectví osob, jež reklamu na LED TV v OC Bondy zaznamenaly, nemohu důkazní nouzi žalobce zvrátit. Důkazní břemeno stíhá daňový subjekt. Nepostačuje prokázat, že se reklama fakticky uskutečnila, ale znamená to také objasnit veškeré aspekty případu.

[30] Dle odůvodnění napadeného rozhodnutí správce daně unesl důkazní břemeno stran pochybností o věrohodnosti a průkaznosti žalobcem předložených evidencí. K prvotnímu zpochybnění věrohodnosti a průkaznosti dokladů nepochybně stačí zjištění, že doklady deklarovaný dodavatel, se kterým byly podmínky spolupráce sjednány převážně ústními dohodami, je pro správce daně nekontaktní a své povinnosti si řádně a včas neplní. V

opačném případě by důkazní břemeno bylo ze správce daně *de facto* nepřenositelné zpět na daňový subjekt. Důvodné pochybnosti vzbuzují i další výše uvedená zjištění, resp. i ta uvedená ve zprávě o daňové kontrole. Smyslem daňového řízení a daňových orgánů není povinnost případ vyšetřovat a suplovat tak důkazní povinnost daňových subjektů. Je to výlučně daňový subjekt, kdo prokazuje, že se případ odehrál tak, jak je uvedeno v účetnictví daňového subjektu. Žalovaný v zásadě souhlasí s námitkou žalobce, že nenese odpovědnost za své dodavatele a za skutečnosti, které správce daně v souvislosti s dodavatelem zjistil. Nicméně daňový subjekt není nadále zbaven důkazní povinnosti prokázat svá tvrzení tím spíše, když existují důvodné pochybnosti o faktické realizaci prací deklarovaným způsobem. Ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nelze vykládat tak, že daňově uznatelnými jsou veškeré řádně zaúčtované náklady, u nichž daňový subjekt neprokázal skutečnou osobu dodavatele, resp. správce daně zpochybnil faktické plnění od doklady deklarovaného dodavatele. Daňový subjekt nemůže být potrestán za podvodné chování jiných subjektů, ovšem musí sám postupovat tak, aby chránil sám sebe a stranil se zapojení do případných pochybných transakcí. Tomu je třeba předcházet tím, že každý jednotlivý případ zdokumentuje tak, aby následně byl schopen prokázat, že službu a zboží skutečně obdržel v tvrzené rozsahu od tvrzeného dodavatele. Žalovaný dále uvedl, že povinností správce daně není vyšetřit veškeré aspekty případu, ale zjistit rozhodně okolnosti. Žalovaný konstatoval, že finanční úřad provedl rozsáhlé a podrobné dokazování, na jehož základě mohl bezpečně a spolehlivě konstatovat, že žalobce tvrzené skutečnosti neprokázal. Žalovaný dále konstatoval, že finanční úřad disponoval dostatečným množstvím důkazních prostředků získaných z jeho vyhledávací činnosti, tedy nepochybil, když netrval na opakovaném předvolání resp. předvedení svědků, byť výslech přímého dodavatele je jistě důkaz relevantní; i neúčast svědka je vlastně dalším důkazem. Nadto není zřejmé, z čeho dle žalobce vyplývá, že svědectví bývalých jednatelů je zásadním důkazním prostředkem, když žalobce na opakované předvolání těchto osob netrval, ač byl dne 14. 8. 2017 přítomen jednání u správce daně a věděl, že se předvolání nedostavili. Co se týče ústně uzavíraných smluv, daňový subjekt nelze sankcionovat za to, že některý důkaz vůbec nepředložil, či jej nepředložil v dostatečné kvalitě. Jestliže daňový subjekt některým dokumentem nedisponuje, je na něm, aby správci daně fakticitu prací, služeb, či dodání materiálu dosvědčil. V opačném případě musí být připraven přijmout následky svého pochybení. Žalovaný uzavřel, že žalobce nebyl při obhajobě úspěšný nikoli proto, že nedoložil konkrétní písemnou listinu, ale že své tvrzené skutečnosti nebyl schopen věrohodně prokázat.

[31] Žalovaný na dalším místě napadeného rozhodnutí k žalobcově návrhu na výslech svědků v odvolacím řízení uvedl, že nebránil žalobci předkládat nové důkazní prostředky, ovšem odmítl vést dokazování cestou, jež je pro zjištění stavu věci bezpředmětná. Svědci totiž nepředstavovali jedinou možnost, jak tvrzené skutečnosti před správcem daně obhájit. Šlo tedy o jinou situaci než v namítaném rozsudku NSS ze dne 8. 3. 2005, č. j. 1 Afs 51/2004. Na jiném místě žalovaný uvádí, že správce daně by měl volit jen takové prostředky, kterými rozhodné skutečnosti zjistí co nejúplněji, aniž by tím ohrozil možnost daň stanovit; kdyby tomu tak nebylo, daňové řízení by se stalo *de facto* neukončitelné, resp. neukončitelným ve lhůtě pro stanovení daně.

[32] Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení, které jeho vydání předcházelo, v mezích uplatněných žalobních bodů vycházeje přitom ze skutkového a

právního stavu, který tu byl v době vydání rozhodnutí (ust. § 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „ř. s.“), a žalobu posoudil jako nedůvodnou. O žalobě bylo rozhodnuto bez nařízení jednání, neboť žalobce i žalovaný souhlasili s rozhodnutím o věci samé bez nařízení jednání (ust. § 51 odst. 1 s. ř. s.). Městský soud žalobcem navrhované důkazy v řízení před soudem neprovedl, a to z důvodu nadbytečnosti a ekonomie řízení. Pro posouzení důvodnosti podané žaloby bylo možné vycházet z napadeného rozhodnutí a daňového spisu.

[33] Po právní stránce městský soud posoudil věc následovně.

[34] Dle § 8 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném v rozhodné době, *správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.*

[35] Podle ust. § 24 odst. zákona o daních z příjmů, ve znění účinném v rozhodné době, *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.*

[36] Podle ust. § 24 odst. 2 písm. j) bodu 5. zákona o daních z příjmů, ve znění účinném v rozhodné době, *výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců vynaložené na práva zaměstnanců vyplývající z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak.*

[37] Dle ust. § 92 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném v rozhodné době, *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.*

[38] Dle odst. 3 citovaného ustanovení *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*

[39] Dle odst. 5 citovaného ustanovení *správce daně prokazuje*

a) *oznámení vlastních písemností,*

b) *skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce,*

c) *skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem,*

d) *skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti,*

- e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní,
- f) skutečnosti rozhodné pro posouzení účelu právního jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.

[40] K prvnímu žalobnímu bodu městský soud uvádí, že jej neshledal důvodným.

[41] Městský soud předně k námitkám týkajícím se nezákonného přenosu důkazního břemene s odkazem na ust. § 92 daňového řádu uvádí, že daňové řízení není vystaveno na zásadě vyhledávací (vyšetřovací). To nakonec opakovaně zdůraznil ve svých rozhodnutích i Nejvyšší správní soud (viz rozsudek ze dne 27. 2. 2020, sp. zn. 2 Afs 168/2019). V daňovém řízení se uplatní obecné zásady dokazování, které existují například v civilním řízení, tedy předpokládá se zvýšená procesní aktivita daňového subjektu, přičemž správce daně není povinen vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 3. 2005, sp. zn. 7 Afs 58/2004). Dle ust. § 92 odst. 3 daňového řádu tak každý daňový subjekt nese povinnost tvrzení a povinnost důkazní. Daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, č. 1022/2007 Sb. NSS). Je to tak žalobce, kdo má povinnosti tvrzení a povinnosti důkazní ve vztahu k uplatněným výdajům ve smyslu ust. § 24 odst. 1, resp. § 24 odst. 2 písm. j) bodu 5. zákona o daních z příjmů. Svá tvrzení tedy musí prokázat, zpravidla svým účetnictvím. Daňový subjekt proto splní svou povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání, předloží-li ke konkrétním transakcím daňový doklad s předepsanými náležitostmi.

[42] Přesto je třeba nutné respektovat soulad skutečného stavu s formálním (právním) stavem. Jestliže nedojde k uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je v daňových dokladech deklarováno, neboť o faktickém stavu (tj. jeho faktické realizaci) jsou pochybnosti, nemusí být podkladem pro uznání nároku na uplatnění výdajů ve smyslu ust. § 24 odst. 1, resp. § 24 odst. 2 písm. j) bodu 5. zákona o daních z příjmů ani doklad se všemi požadovanými náležitostmi. Takový nárok totiž stále má základ ve faktické existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně; neplyne tedy z formálního dokladu. Proto i přes formální vykázaní zdanitelného plnění (předložením dokladu), nemůže být nárok přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007 - 72, vycházející z nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99; dále rozsudek NSS soudu ze dne 26. 9. 2019, č. j. 9 Afs 306/2017 - 139). Jak NSS uvedl ve svém rozsudku ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 - 71, daňový doklad „není poukázkou na vznik nároku na odpočet daně: aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, musí věrně zobrazovat právě faktickou stránku věci – tj. přijetí zdanitelného plnění.“

[43] Jak žalovaný správně poukázal, na správci daně dle ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu leží po předložení daňového dokladu důkazní břemeno, když ten prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. To ovšem neznamená, že by správce daně musel prokázat rozpor účetního případu se skutečností (s absolutní jistotou), jelikož ne každá

chyba v účetnictví představuje požadovanou intenzitu pochybností. Nicméně je to správce daně, kdo pro unesení svého důkazního břemene musí označit konkrétní skutečnosti, které ho vedou k závěru, že předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné; srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS a ze dne 28. 8. 2018, č. j. 8 Afs 265/2016 - 62. Pro přechod důkazního břemene „zpět“ na daňový subjekt je tak nezbytné, aby správce daně své pochybnosti kvalifikovaně vyjádřil. Přestože zákon přímo nestanoví, v jaké formě by měl správce daně vyjádřit své pochybnosti, bude tak činit v průběhu daňové kontroly za splnění všech zákonných podmínek zpravidla právě výzvami. (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 192/2019 - 29).

[44] Městský soud musí konstatovat, že správce daně této povinnosti dostál a došlo tak k přenosu důkazního břemene zpět na žalobce. Finanční úřad žalobci zaslal několik podrobných výzev, šlo o výzvy ze dne 16. 2. 2017, č. j. 1212337/17/2009-60561-110393, ze dne 15. 3. 2017, č. j. 1916648/17/2009-60561-110393 a výzvy ze dne 17. 5. 2017, č. j. 4506558/17/2009-60561-110393, a výzvu, č. j. 4497132/17/2009-60561-110393 (viz bod 15. a 16. tohoto rozsudku, obsah výzev je zachycen taktéž v bodu 28. a 29. tohoto rozsudku). Jak městský soud z obsahu daňového spisu a z těchto výzev zjistil, žalobce díky těmto výzvám finančního úřadu mohl konkrétně zjistit, z jakých konkrétních důvodů nejsou jím předložené doklady pro uplatnění výdajů (nákladů) dle ust. § 24 odst. 1, resp. § 24 odst. 2 písm. j) bodu 5. zákona o daních z příjmů dostatečné (z důvodů obecnosti podkladů, absence jejich náležitostí apod.), tj. na základě čeho hodnotí správce daně předložené podklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné (§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu). Současně byl žalobce poučen, jak se proti uvedeným pochybnostem správce daně může případně bránit (např. předložením konkrétních dokumentů, jiných důkazních prostředků prokazujících jeho tvrzení apod.). Městský soud zde nebude přepisovat celé znění výzev, jež jsou založeny v daňovém spise. Pouze příkladmo městský soud uvádí, že např. ve výzvě k prokázání skutečností dle ust. § 92 odst. 4 daňového řádu ze dne 16. 2. 2017, č. j. 1212337/17/2009-60561-110393, doručené žalobci dne 23. 2. 2017, správce daně vyzval žalobce, aby ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení této výzvy prokázal uvedené skutečnosti vztahující se k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2014. Správce daně uvedl, že žalobce zahrnul do nákladů ovlivňujících základ daně na účet 501001 – Spotřeba materiálu tam konkrétně označené pokladní doklady (č. HV 1400345, ze dne 21. 11. 2014, ve výši 2.434,88 Kč...) s předmětem plnění „Hotovost výdej ubytování“. K výdajovým pokladním dokladům žalobce předložil paragony vystavené firmou [REDACTED], DIČ CZ62456661. Z těchto však nevyplývalo, o jaké konkrétní cesty se jednalo, kdo byl ubytovaný, za jakým účelem apod. Správce daně v předmětné výzvě žalobce zcela konkrétním způsobem vyzval, aby k uvedeným výdajovým pokladním dokladům předložil cestovní příkaz, včetně účtování cesty, seznam ubytovaných osob, pracovní smlouvy, v případě, že se jednalo o zaměstnance, jinou smlouvu s ubytovanou osobou, pokud se nejednalo o zaměstnance, související faktury vydané v případě, že došlo k přefakturaci, a vyzval ho k prokázání, že se jedná o náklady vynaložené na dosažení, zajištění na udržení zdanitelných příjmů v souladu s ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V odůvodnění výzvy správce daně uvedl, že v průběhu předmětné daňové kontroly dosud nebyly prokázány skutečnosti a předloženy doklady potřebné pro správné stanovení daně. Současně jej poučil o následcích nesplnění této výzvy k prokázání skutečností. Městský soud tak musí konstatovat, že žalovaný dostatečným způsobem

identifikoval a také prokázal konkrétní skutečnosti, jež vedly ke vzniku jeho důvodných pochybností o žalobcových tvrzeních. Žalovaný tak unesl tak své důkazní břemeno a přenesl je „zpět“ na žalobce (daňový subjekt). Žalobce se nadto opakovaně seznámil s konkrétními důvodnými pochybnostmi správce daně a měl dostatečný prostor svá tvrzení prokázat. To ale neučinil a na seznámení s výsledkem kontrolního zjištění nereagoval. Městský soud tak tuto námitku neshledal důvodnou.

[45] K druhému žalobnímu bodu městský soud uvádí, že ani tento neshledal důvodným. Ust. § 8 odst. 1 daňového řádu pro daňový proces zakotvuje zásadu volného hodnocení důkazů. Z ní vyplývá, že je to správce daně, kdo zvažuje, které důkazní prostředky provede, zda navrhované důkazní prostředky postačují, příp. které další je třeba použít, aby byl co nejvíce prokázán skutkový stav. Správce daně tak není dopředu vázán žádnými zákonnými pravidly, jaké důkazy má provést, nebo pokud jde o míru důkazů potřebných k prokázání určité skutečnosti, či míru jejich věrohodnosti. Hodnocení věrohodnosti a pravdivosti důkazů představuje konečnou fázi dokazování, k níž dochází na základě předchozí analýzy poznatků o pramenech důkazů, o závažnosti skutečností z nich vyplývajících, o jejich souvislosti a návaznosti na jiné skutečnosti a důkazy a také otázku souladu s poznatky praxe správce daně v jiných srovnatelných případech. Uvedené přitom spočívá na správci daně. Volné hodnocení důkazů vychází z vnitřního přesvědčení správce daně, nicméně nemůže jít o jeho libovůli. Své vnitřní přesvědčení musí správce daně přesvědčivým a přezkoumatelným způsobem zdůvodnit a současně musí ve svém rozhodnutí uvést, které skutečnosti považuje za prokázané, a které nikoliv; k tomu musí označit důkazní prostředky (důkazy). Současně správce daně musí ve svém rozhodnutí uvést, proč neprovedl další důkazy, jejichž existence vyšla najevo, či dokonce jejich provedení navrhoval daňový subjekt. Zpravidla takové důkazy budou hodnoceny jako nadbytečné s ohledem na důkazy opatřené, provedené a zhodnocené nebo půjde o objektivní neproveditelnost navrhovaných důkazů. Nesprávným postupem by nicméně bylo, kdy by správce daně odmítl provést navrhovaný důkaz s odůvodněním, že by šlo o důkaz nevěrohodný, aniž by tento důkaz nejprve provedl, a pak jej teprve jednotlivě a v souhrnu s ostatními zhodnotil (srov. BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK a Marie ŽIŠKOVÁ. Daňový řád: Komentář. Wolters Kluwer.).

[46] Městský soud neshledal, že by v nyní posuzované věci došlo k porušení zásady volného hodnocení důkazů (ust. § 8 odst. 1 daňového řádu). Správce daně, potažmo žalovaný v napadeném rozhodnutí detailně popsal, které skutečnosti vzal za prokázané, které nikoli, které důkazy provedl a které nikoli. Stejně tak důkladně popsal, proč tak neučinil a jak ve svém komplexu provedené důkazy hodnotil, tj. kterým uvěřil a které naopak považoval za nevěrohodné. Městský soud k tomu odkazuje na bod 77. až 96. napadeného rozhodnutí. V nich žalovaný podrobně popsal, proč nepřistoupil k provedení navrhovaných důkazů žalobcem, především svědeckých výslechů [REDACTED], [REDACTED], a taktéž k nepředvedení [REDACTED] a [REDACTED].

[47] Dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu totiž správce daně nemusí provést všechny důkazy navrhované daňovým subjektem, nicméně za podmínky, že jsou pro projednávání věci nerozhodné, právně nevýznamné nebo jestliže jejich prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. V opačném případě je naopak

správce daně povinen navrhované důkazy provést, neboť vychází-li se v řízení ze závěru, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno, správce daně musí nejprve provést veškeré relevantní důkazy, které tento daňový subjekt navrhl. Správce daně není oprávněn předem odmítnout provedení důkazu s tím, že od něho nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností, neboť správce daně by takto hodnotil důkaz, aniž by jej vůbec provedl (viz např. rozsudky NSS ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010 - 71, nebo ze dne 15. 1. 2015, 9 Afs 98/2014 - 32).

[48] Jak Nejvyšší správní soud již ve své judikatuře konstatoval, pokud daňový subjekt navrhuje výslech svědka, musí jej jednak přesně označit a zásadně musí uvést, co má být jeho výpovědí prokázáno ve vztahu k předmětu daňového řízení (rozsudek NSS ze dne 27. 2. 2018, č. j. 4 Afs 228/2017 - 31, jež se odkazuje na rozsudky NSS ze dne 26. 6. 2007, č. j. 8 Afs 65/2005 - 79, a ze dne 24. 3. 2004, č. j. 3 Afs 1/2003 - 101).

[49] V souladu se zásadou volného hodnocení důkazů je tak na správci daně aby zhodnotil a dostatečným způsobem zdůvodnil, zda tu jsou důvody, proč předmětný důkazní prostředek provést, či nikoli. Je i povinností navrhovatele takového důkazu, aby dostatečně správci daně ozřejmil, za účelem prokázání jakých skutečností ten který konkrétní důkaz navrhuje. Je pak na správci daně, aby na základě těchto skutečností posoudil přínos a nutnost provedení takového důkazního prostředku.

[50] Správce daně v napadeném rozhodnutí správně vyhodnotil, že v případě, kdy by svědci byli ochotni vypovědět, že reklamu viděli, čímž by potvrdili, že se reklama skutečně uskutečnila, z takového důkazu by nešlo uzavřít, zda bylo měsíčně odvysíláno 10.000, 10.416 či 20.000 spotů, či okolnosti výroby grafických návrhů, nebo přínosu takové reklamy pro žalobce. Takové důkazy by nebyly způsobitelné k tomu, aby mohly odstranit dosavadní rozpory. Tato úvaha správce daně byla tedy zcela na místě. Svědci by tedy ke zjištění skutkového stavu ničím nepřispěli, jejich výpověď by tak byla způsobitelná potvrdit pouze ty skutečnosti, o nichž správce daně neměl pochybnosti – faktické uskutečnění reklamy, ovšem v blíže neidentifikovaném rozsahu, který je ovšem právě v nyní posuzované věci pro posouzení daňové účinnosti nákladů odečtených od základu daně dle § 24 odst. 1, resp. § 24 odst. 2 písm. j) bod. 5 zákona o daních z příjmů zásadní. Městský soud taktéž ve shodě s žalovaným musí konstatovat, že z návrhu na provedení svědeckých výpovědí nevyplývá, že by navržené svědci mohli prokázat rozsah předmětné reklamy, či okolnosti týkající se výroby grafických návrhů, či jaký konkrétní přínos reklama měla pro žalobce.

[51] Žalovaný také poukázal na skutečnost, že správce daně v této věci disponuje uceleným souborem důkazů, jež ve svém komplexu vytvářejí hodnověrný obraz reality, přičemž by jej navrhovaný důkaz nemohl relevantním způsobem zpochybnit. I pokud by svědek potvrdil dosavadní tvrzení žalobkyně, nic by to nezměnilo na jejich vyvrácení a nevěrohodnosti ve vztahu k ostatním provedeným důkazům (srov. rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 10. 2017, č. j. 57 Af 31/2016-61). Je tak nezbytné uzavřít, že prostřednictvím navrženého důkazu nepochybně nemohly být rozhodné skutečnosti prokázány. Nedostatky účetnictví žalobce již nyní nelze dohánět svědeckými výpověďmi. Žalobce jako profesionál si měl být vědom, že je na něm, aby pro daňové účely disponoval

takovými důkazní prostředky, jimiž by daňovou účinnost nákladů odečtených od základu daně dle § 24 odst. 1, resp. § 24 odst. 2 písm. j) bod. 5 zákona o daních z příjmů prokázal.

[52] Městský soud neshledal důvodnou ani námitku, že by snad správce daně žalobci přičítal k tíži, že své důkazy „dávkoval“ postupně a že finanční úřad předvolal k výslechu bývalé jednatele dodavatelů reklamy a ti se bez omluvy nedostavili. Městský soud k tomu uvádí, že žalovaný v napadeném rozhodnutí (na vícero místech) pouze zcela věcně konstatoval, že skutečnost, že se správcem daně předvolaní svědci ([redacted] a [redacted]) bez omluvy na ústní jednání nedostavily, nijak nepřispělo ke zjištění stavu věci. Městský soud dodává, že je již neoddiskutovatelné, že břemeno důkazní leželo právě na žalobci. Co se týče výtky postupného „dávkování“, dle názoru městského soudu žalovaný z této poznámky žádné zásadní (negativní) závěry nečinil. Jen konstatoval nečinnost žalobce v průběhu daňové kontroly, když dle průběhu odvolacího řízení bylo zjevné, že s jejími závěry žalobce nesouhlasil a disponoval množstvím důkazních prostředků. Dále nadto žalobce pouze upozornil, že v souladu se zásadou vstřícnosti akceptoval jeho podání, učiněné po lhůtě stanovené v seznámení. Ani tyto dílčí námitky tak městský soud neshledal důvodnými. Městský soud na tomto místě pro úplnost doplňuje, že neshledal důvodnou ani námitku žalobce, že správce daně porušil základní zásady daňového řízení.

[53] Užití zásady *in dubio mitius* (v pochybnostech mírněji) zde není jakkoli na místě. Jak Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, tuto zásadu vysvětlil: „za situace, kdy právo umožňuje dvojitý 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 případech pochybností jsou povinny postupovat mírněji (*in dubio mitius*).“ Aplikace uvedené zásady přitom předpokládá existenci vícero (alespoň dvou) rovnocenně obhajitelných výkladů konkrétního ustanovení primárního předpisu (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 8. 2013, č. j. 5 Afs 23/2013 - 19, či ze dne 22. 7. 2014, č. j. 9 Afs 63/2013 - 84). V nyní posuzované věci nicméně není spor o výklad právních norem.

[54] Městský soud neshledal důvodnou ani obecnou námitku, že by napadené rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné. Závěry judikatury správních soudů ohledně nepřezkoumatelnosti správních rozhodnutí lze jistě uplatnit i v případě rozhodnutí vydaného v rámci daňového řízení. Otázka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí spočívající v nesrozumitelnosti zde není na místě. Rozhodnutí je srozumitelné, což dokládá i podrobná žalobní argumentace žalobce, jež na argumentaci žalovaného v napadeném rozhodnutí reaguje předmětnou a podrobnou žalobou. Žalobce ji ani nenamítal. Rozhodnutí může být nicméně nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, a to pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, jakými úvahami se správní orgán řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, sp. zn. 4 As 5/2003). Současně je ovšem nutné zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém

skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí z důvodu, že v něm nelze zjistit jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, sp. zn. 7 Afs 212/2006). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán námitkami účastníka řízení zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013 sp. zn. 1 Afs 92/2012). Shora uvedené nedostatky městský soud v odůvodnění napadeného rozhodnutí neshledal.

[55] S ohledem na výše uvedené městský soud uzavírá, že správce daně, potažmo žalovaný vyhodnotil jednotlivé důkazy v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů (ust. § 8 odst. 1 daňového řádu).

[56] Městský soud přistoupil k třetímu a čtvrtému žalobnímu bodu. Ani tento neshledal důvodným. Správce daně, potažmo žalovaný se s námitkami žalobce podrobně vypořádal ze zprávě o daňové kontrole a následně i v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Relevantní argumentace odůvodnění napadeného rozhodnutí je shrnuta v bodu 28. a 29. tohoto rozsudku.

[57] Městský soud k tomu uvádí, že se žalovaný s otázkou sporných výdajů za ubytování a výdajů na reklamu v OC Bondy dostatečně vypořádal a městský soud zde tyto závěry nebude opakovat.

[58] Ve vztahu k tvrzeným výdajům za ubytování městský soud pouze podotýká, že taktéž shledal v žalobcových tvrzeních učiněných v průběhu daňového řízení rozpor (žalobce v průběhu daňové kontroly uvedl, že ubytoval externí pracovníky, nikoli kmenové zaměstnance, jak uvedl jedinkrát, později; svá tvrzení ani nepodložil). Žalobce v řízení neprokázal, že ubytování bylo poskytnuto vlastním zaměstnancům dle ust. § 24 odst. 2 písm. j) bod. 5 daňového řádu, resp. bylo zapláceno za externí zaměstnance dle ust. § 24 odst. 1 daňového řádu, byť si žalobce uplatnil v daňově účinných nákladech doklady za takové ubytování. Žalobce i přes výzvy a opakované urgency požadované doklady (viz výzvy ze dne 16. 2. 2017 a ze dne 15. 3. 2017 k prokázání skutečností) správci daně nezaslal. Z předloženého seznamu osob se 4 jmény není zřejmé, kdo byl v který čas a kde ubytovaný; nadto šlo o seznam vlastních zaměstnanců, který byl předložený pouze k jednomu kontrolnímu zjištění v roce 2015. Žalobce ani neprokázal, že při následné fakturaci opravdu došlo k zohlednění zaplaceného ubytování tak, jak žalobce v průběhu daňového řízení opakovaně tvrdil. Žalobce správci daně, ani žalovanému nepředložil jediný doklad, jež by dokládal, že cena fakturovaná jeho dodavateli nebyla zatížena těmito náklady, tedy že z celkové fakturované částky byla daňovému subjektu odečtena částka, kterou v souvislosti s ubytováním externích pracovníků žalobce zaplatil. Žalobce svá tvrzení dokládá existencí ústní dohody, kterou neprokázal a ani neuvedl, s kým měl takovou ústní dohodu uzavřít. Se všemi těmito závěry žalovaného se městský soud ztotožnil. Městský soud tak s ohledem na tyto závěry neshledal na místě ani námitku žalobce, že státní pokladna tak netratila, když subdodavatelé za zjištěné ubytování žalobci

zaplatili tím, že fakturované odměny snížili o částku připadající na jejich ubytování. Žalobce se snažil uplatnit náklady, které nebyly daňově uznatelné, čímž neoprávněně konzumoval daňové výhody.

[59] Ke čtvrtému žalobnímu bodu městský soud uvádí, že se žalovaný s otázkou sporných výdajů na reklamu v OC Bondy taktéž dostatečně vypořádal. Městský soud k tomu pouze podotýká, že žalovaný správně uzavřel, že není sporu, že reklama v OC Bondy byla v určitém rozsahu skutečně odvysílána, nicméně žalobce neprokázal její přesný rozsah, skutečného dodavatele a další skutečnosti prokazující její přímý a bezprostřední vliv na zdanitelné příjmy. Městský soud k tomu doplňuje, že je to přitom daňový subjekt, kdo má povinnost vynaložení výdajů v tvrzeném rozsahu řádně a nad důvodnou pochybnost prokázat. Žalobce nicméně tak neučinil, když se mu v daňovém řízení nepovedlo odstranit důvodné pochybnosti o jeho tvrzeních, které souvisí s údaji na účetních dokladech. Musí tak nést následky v podobě doměření daně z příjmů právnických osob (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 4. 2004, čj. 3 Afs 12/2003, č. 666/2005 Sb. NSS).

[60] Městský soud spatřuje stejné pochybnosti jako žalovaný v tom, v jakém rozsahu byly přijaté služby skutečně konzumovány. Tyto pochybnosti taktéž spatřuje na základě zjištění, že ve vztahu ke společnosti TW-INFINITY nebylo předloženo žádné písemné ujednání, v případě společnosti HORECA žalobce předložil přijaté faktury a fotodokumentaci k jinému období, než měla kampaň probíhat, ve vztahu ke společnosti SPORTSJOB neodpovídala sjednaná cena, která odpovídala dodávce 10.000 ks spotů, zatímco sjednaná dodávka spotů byla 20.000 ks a současně společnost Sharp EDGE společnosti SPORTSJOB pronajala vysílací čas na 10.416 ks spotů.

[61] Na místě ani nejsou námitky žalobce, že měl správce daně, či žalovaný stanovit obvyklou cenu reklamy dle ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů zakotvuje pravomoc správce daně upravit základ daně; to však jen tehdy, byly-li všechny daňovým subjektem uplatněné náklady a výnosy daňově účinné (tj. prošly testem daňové účinnosti). Při určení daňového základu lze totiž pracovat pouze s daňově účinnými příjmy (výnosy) a s daňově účinnými výdaji (náklady) (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, č. j. 10 Afs 147/2016 - 45). Městský soud tak musí argumentaci žalovaného i v případě vypořádání této námítky aprobovat. Jelikož uplatněné sporné náklady nebyly v daňovém řízení shledány jako daňově účinné, není zatím na místě o stanovení obvyklé ceny reklamy dle ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů hovořit.

[62] V dané věci tak soud uzavírá, že podanou žalobu nepovažuje za důvodnou, a proto ji zamítl (ust. § 78 odst. 7 s. ř. s.).

[63] O nákladech řízení soud rozhodl dle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o žalobě nevznikly žádné účelné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou (2) 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.

Praha dne 22. července 2022

JUDr. Ladislav Hejtmánek v. r.
předseda senátu