



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Jana Jiráska, Ph.D., a Mgr. Petra Pospíšila v právní věci

žalobkyně: **KRÁLOVOPOLSKÁ STEEL, s. r. o.**
sídlem Křižíkova 2989/68a, 612 00 Brno
zastoupená advokátem Mgr. Ing. Vítem Křivánkem
sídlem Tuřanka 1222/115b, 627 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 5. 2022, č. j. 15786/22/5200-11434-713159

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 5. 2022, č. j. 15786/22/5200-11434-713159, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 31. 5. 2021, č. j. 2954566/21/3003-

52521-711173. Dodatečným platebním výměrem správce daně doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 vyšší o 925 110 Kč a současně jí stanovil k úhradě penále v výši 185 022 Kč.

2. Důvodem doměření daně byly výsledky daňové kontroly provedené správcem daně. Žalobkyně v tomto zdaňovacím období mimo jiné uplatnila výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 věta první zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, na reklamu spočívající v prezentaci banneru s jejím logem na internetových stránkách byznys.com. Reklama měla být poskytována korporací B.OCEAN LLC se sídlem ve státě Delaware na základě smlouvy uzavřené dne 17. 12. 2009 (ve znění dodatku č. 1 ze dne 7. 6. 2011), přičemž cena byla dohodnuta na částku 200 Kč za každých 1 000 impresí (zobrazení) reklamního banneru. Ve smlouvě bylo současně dohodnuto, že cena (fakturovaná každý měsíc dle počtu impresí) má být žalobkyní hrazena na účet korporace Sigma Factoring s. r. o., na níž korporace B.OCEAN LLC postupuje svoje pohledávky za žalobkyní. Reklamní banner měl být ve zdaňovacím období roku 2015 zobrazen celkem 24 348 315 krát, a proto byla žalobkyni vyúčtována cena v celkové výši 4 869 663 Kč, kterou žalobkyně uhradila na dohodnutý účet korporace Sigma factoring s. r. o. Správce daně ovšem dospěl k závěru, že se žalobkyni nepodařilo prokázat faktické uskutečnění tohoto plnění.

I. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě žalobkyně uvedla, že obchodní spolupráce (poskytování reklamního plnění) probíhala mezi žalobkyní, korporací B.OCEAN LLC a Ing. R. P. jako zprostředkovatelem již od roku 2001. Do roku 2006 byla reklama žalobkyně inzerována prostřednictvím webové stránky kancl.cz ve vlastnictví Ing. R. P., kterou měla v té době od něj pronajatou korporace B.OCEAN Inc. se sídlem ve státě Nevada (právní předchůdce B.OCEAN LLC). V roce 2006 byla korporace B.OCEAN Inc. pro neúspěch zrušena, avšak poskytování reklamy pokračovalo kontinuálně dál. Pouze došlo k vytvoření nové právní entity – B.OCEAN LLC a k dalším drobným změnám (přesun reklamního plnění na stránky byznys.com, opět ve vlastnictví Ing. P., přičemž primárním obsahem těchto stránek již nebyl vyhledávač, ale informační obsah zajišťovaný nejprve B.OCEAN LLC a poté korporací Centaur Media Travel and Meetings Ltd.; rovněž přestal být využíván zprostředkovatel Internet Advertising s. r. o.). Korporace B.OCEAN LLC se v té době rovněž „angažovala“ společně s korporací Sigma Factoring s. r. o. v obchodování s pohledávkami. Pro eliminaci administrativní a kurzové zátěže spojené s řešením finančních transakcí z USA bylo proto dohodnuto, že zákazníci korporace B.OCEAN LLC budou hradit cenu za poskytnuté reklamní plnění na účet této společnosti.
4. U žalobkyně proběhla již v roce 2005 daňová kontrola ohledně spolupráce s korporací B.OCEAN Inc., která skončila bez nálezu. Jelikož se fundamentální aspekty poskytování reklamy v roce 2015 nijak neliší od těch v roce 2005, žalobkyně nerozumí tomu, proč správní orgány dříve akceptovaná tvrzení bez dalšího odmítají. Pro žalobkyni byla reklama na byznys.com abnormálně zajímavá z důvodu nevšedního řešení spočívajícího v přesměrování z tzv. intuitivních domén a v přesměrování v případě zadání chybné domény nebo v případě překlepu v doméně. B.OCEAN LLC si pronajímala stovky domén, které na základě uvedených principů přesměrovaly návštěvníky na doménu byznys.com. Tuto činnost zajišťovala pro B.OCEAN LLC korporace Multi-design Consulting Corp.

5. Správce daně i žalovaný se dle žalobkyně uchýlili ke zjednodušujícímu a nesprávnému závěru, když se zabývali pouze informacemi ohledně korporace B.OCEAN Inc. a nezjišťovali informace ke korporaci B.OCEAN LLC. Ta je offshorovou společností s některými úlevami, např. s nulovou daní z příjmů, pokud je tento příjem dosažen ze zdroje mimo USA. To však nelze brát jako přitěžující okolnost. K tomu žalobkyně poukázala na znalecké posudky Mgr. V. L., MBA, a předložila k důkazu úřední zprávu, jež má osvědčovat existenci korporace B.OCEAN LLC, jakož i skutečnost, že tato korporace nemá daňové nedoplatky. Žalobkyně je přesvědčena, že tyto a další důkazní prostředky předložené v daňovém řízení spolehlivě prokazují uskutečněné reklamní plnění.
6. Správce daně a žalovaný pochybili, pokud si k důkazu nevyžádali soudní spisy sp. zn. 4 T 2/2008, 3 To 30/2010 a 19 C 250/2011 týkající se zproštění viny Ing. R. P. z trestného činu krácení daní v souvislosti se spoluprací s korporací „B.OCEAN“. Podle informací, které má žalobkyně k dispozici, je v těchto spisech podrobně doložena legálnost podnikatelské činnosti korporace „B.OCEAN“. Žalobkyně dále s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu poukazuje na to, že v daňovém řízení jsou použitelné důkazy získané v průběhu trestního řízení, a že správní orgány neoprávněně odmítli tyto spisy provést k důkazu, ač žalobkyně opakovaně popsala, jakým způsobem mohou přispět ke zjištění stavu věci (na jaké bázi fungovala spolupráce s Ing. R. P. a obecné fungování byznys.com, které se od dříve posuzovaného období zásadně nezměnily, dále princip fungování korporace „B.OCEAN“ mimo území USA). Důkaz nelze neprovést jen s tím, že by nepřinesl v rámci řízení novou skutečnost, či že by byl proveden nadbytečně. Správce daně je povinen provést důkazy, které mohou přispět k správnému stanovení daně (§ 114 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád).
7. K existenci reklamního plnění v roce 2015 dále žalobkyně opětovně odkázala na zmiňovaný trestní spis, v němž jsou obsaženy znalecké posudky osvětlující, jak se osoby surfující na internetu proklikem dostaly na webové stránky, a to na základě unikátního know-how korporace „B.OCEAN“. Z trestního spisu by správce daně též mohl získat povědomí o svědcích, kteří reklamní banner na internetu viděli. Navrhované svědecké výpovědi však správní orgány neprovedly. Žalobkyni nemůže být kladen k tíži stav internetové domény v době provádění daňové kontroly – pro posuzovanou situaci je podstatný stav v roce 2015 a nikoliv stav v roce 2018 a pozdější.
8. Podle žalobkyně je dále bezhotovostní úhrada za reklamu – byť po dohodě placená na bankovní účet jiné osoby než dodavatele plnění – důkazem jednak o solidnosti obchodní spolupráce mezi žalobkyní a korporací B.OCEAN LLC, jednak o samotné existenci plnění v podobě reklamy. Pokud by účastníci transakce chtěli zatemnit vzájemné obchodování, jistě by nevyužili transparentní bezhotovostní tok peněz.
9. Konečně žalobkyně s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu tvrdí, že je nerozhodné, zda deklarované plnění bylo poskytnuto subjektem skutečně uvedeným jako dodavatel na účetních dokladech a zda tento subjekt přijal úplatu za poskytnuté plnění. I případné poskytnutí plnění osobou odlišnou od osoby uvedené na daňovém dokladu nezabavuje daňový subjekt nároku na uplatnění nákladu; opačné závěry žalovaného jsou mylné.
10. Žalobkyně z těchto důvodů navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

11. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě odkázal na napadené rozhodnutí. Poukázal na to, že žalobkyně v žalobě sama přiznává, že korporace B.OCEAN Inc. zanikla, a nejedná se tak o totožný subjekt s korporací B.OCEAN LLC. Nelze proto hovořit o kontinuálním poskytování služeb (jedna korporace zanikla k 1. 1. 2006 a s druhou byla spolupráce navázána dne 17. 12. 2009) a závěry o spolupráci s jednou z korporací nelze převzít ve vztahu k druhé. Předkládá-li žalobkyně nově jako důkaz úřední zprávu o korporaci B.OCEAN LLC, pak tento důkazní prostředek mohl být uplatněn již v daňovém řízení, a soud by jej měl proto odmítnout. S odkazem na judikaturu žalovaný zdůraznil, že pro daňovou uznatelnost výdajů na reklamu je nutné zajistit vysoký standard důkazů, z nichž bez pochyby vyplyne, že reklama byla skutečně realizována, a to způsobem tvrzeným poplatníkem.
12. Vyžádání si trestního spisu, jak požaduje žalobkyně, nebylo dle žalovaného na místě s ohledem na odlišný předmět řízení. Po správci daně nadto nelze požadovat, aby v trestním spise sám vyhledával důkazní prostředky k prokázání tvrzení žalobkyně – nelze tudíž provést důkaz celými trestními spisy. Ani dokumenty z těchto trestních spisů, které žalobkyně v daňovém řízení sama předložila, uskutečnění reklamního plnění neprokázaly – znalecké posudky z těchto spisů se týkaly korporace B.OCEAN Inc. a období 2001 – 2004. Žalovaný nezpochybňuje samotný princip přesměrování návštěvníků na webové stránky, nicméně žalobkyně neprokázala, že tomu tak bylo právě u stránek byznys.com. Daňové orgány neprovedly výsledky svědků, kteří viděli na webových stránkách byznys.com banner žalobkyně, neboť dle judikatury Nejvyššího správního soudu lze faktické přijetí reklamní služby poskytované výhradně online prokázat jen snímkem obrazovky. Hradí-li navíc daňový subjekt vysoké sumy za reklamu, je obvyklé provádět průběžné kontroly plnění; pokud tak daňový subjekt nečiní, jeví se takové jeho jednání nevěrohodným. Pokud jde o bezhotovostní úhrady na účet korporace Sigma factoring s. r. o., pak ty prokazují pouze provedení těchto úhrad, nikoliv to, zda plnění bylo fakticky provedeno a kým. Prokázání deklarovaného dodavatele jako skutečného poskytovatele plnění je jednou z podmínek pro to, aby výdaj mohl být uznán jako daňově účinný. Žalobkyně pochybnosti o dodavateli reklamního plnění v průběhu daňového řízení neodstranila.
13. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.
14. Žalobkyně podala k vyjádření žalovaného repliku, v níž zopakovala svoji argumentaci. Nově s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu poukázala na to že žalovaný vykládá její důkazní povinnost extenzivně.

IV. Jednání

15. Soud ve věci nařídil jednání na den 13. 12. 2022, při němž účastníci setrvali na svých stanoviscích.
16. Soud neprovedl žalobkyní navržený důkaz úřední zprávu státu Delaware. Podle § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Správní soud tedy sice může dle § 77 odst. 2 s. ř. s. provádět dokazování, avšak jeho role je subsidiární. V projednávaném případě jde nadto o daňové řízení a o

otázku unesení důkazního břemene žalobkyní. „Pokud daňový subjekt tuto svoji povinnost nesplní, nemůže pak již rozhodnutí finančních orgánů z této skutečnosti vycházející následně zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhnout provedení důkazů, které již mohl uplatnit v daňovém řízení. Jinak řečeno, řízení před soudem nemůže, a ani nemá nabízet řízení před správním orgánem a daňový subjekt nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním. V opačném případě by totiž byla zpochybňována samotná koncepce správního soudnictví, založená na přezkumu správních rozhodnutí“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91, publ. pod č. 1906/2009 Sb. NSS, který byl sice zrušen nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 3. 2010, sp. zn. I. ÚS 2082/09, ovšem z pouhé z procesních důvodů, které nezpochybňují trvalou validitu závěrů tam obsažených, z nichž se vytvořila již konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu – srov. např. rozsudek ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232, publ. pod č. 2033/2010 Sb. NSS, bod 44). Přestože v projednávané věci je předložená úřední zpráva datována dnem 27. 6. 2022, žalobkyni nic nebránilo si ji opatřit dříve nebo navrhnout provedení tohoto důkazu v průběhu daňového řízení; neunesení důkazního břemene pak nemůže dohánět v řízení soudním. Nadto by tímto důkazem měla být prokazována pouze existence korporace B.OCEAN LLC a skutečnost, že tato korporace nemá daňové nedoplatky. Existence této korporace však není ve věci sporná a absence daňových nedoplatků této korporace nemá žádný vztah k předmětu sporu. Tento důkaz je tudíž jednak nadbytečný, jednak není pro posouzení věci relevantní.

V. Posouzení věci

17. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.
18. Podstatou projednávané věci je otázka, zda žalobkyně unesla své důkazní břemeno ohledně poskytnutí reklamního plnění, tj. že toto plnění bylo ve zdaňovacím období poskytnuto právě korporací B.OCEAN LLC, že bylo na příslušných internetových stránkách fakticky realizováno (tj. došlo k umístění banneru žalobkyně na stránky byznys.com), že došlo též k fakturovanému počtu zobrazení tohoto banneru a konečně že byla cena za reklamu uhrazena korporaci B.OCEAN LLC.
19. Podle § 24 odst. 1 věta první zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném ve zdaňovacím období roku 2015, platilo, že výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.
20. Důkazní břemeno je v daňovém řízení dělené mezi daňový subjekt a správce daně. Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle odst. 4 téhož ustanovení, 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. Konečně podle odst. 5 písm. c) téhož ustanovení platí, že 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.

21. O daňově účinný výdaj dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se jedná pouze tehdy, jsou-li splněny tyto podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen; 2) na dosažení, udržení či zajištění příjmů; 3) v tvrzeném rozsahu; a 4) za úhradu odpovídající ceně uvedené na daňových dokladech (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2014, č. j. 2 Afs 40/2014-28). Daňový subjekt, který takový výdaj zanese do účetnictví a následně do daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to způsobem, který deklaroval na příslušném účetním dokladu (viz rozsudky NSS ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007-60, nebo ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 Afs 306/2018-40). Daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat. Tím mu vzniká břemeno tvrzení a současně má povinnost svá tvrzení doložit, tj. nese břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Daňový subjekt je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Z toho však nelze dovodit povinnost správce daně prokázat, že účetní záznamy neodpovídají skutečnosti či že se obchodní případy odehrály jinak, než o nich daňový subjekt účtoval. Postačí, když prokáže „vážné a důvodné pochyby“ (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Tím důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124). Za tímto účelem může správce daně vyzvat daňový subjekt, aby prokázal skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně (§ 92 odst. 4 daňového řádu).
22. Po zahájení daňové kontroly správce daně výzvou ze dne 16. 5. 2019, č. j. 2550393/19/3003-60561-703668, žalobkyni vyzval mimo jiné k prokázání, že skutečně došlo k poskytnutí plnění dle smlouvy o reklamě ze dne 17. 12. 2009 (ve znění dodatku č. 1 ze dne 7. 6. 2011). Ve výzvě přitom správce daně specifikoval konkrétní pochybnosti plynoucí z dosavadních zjištění (ze smlouvy a faktur není zřejmé, kdo za poskytovatele a objednatele jednal, kdo a jakou reklamu navrhne, zda vůbec tato reklama byla poskytnuta, z ničeho nevyplývá fakturovaný počet zobrazení banneru ani způsob kontroly fakturovaných částek ze strany žalobkyně, doména byznys.com nenabízí žádný vlastní obsah – zobrazuje obsah webového časopisu The Engineer, držitelem domény byznys.com je Ing. R. P., ačkoliv poskytovatelem reklamy má být korporace B.OCEAN atd.). Touto výzvou došlo v souladu s daňovým řádem k přesunu důkazního břemene na žalobkyni.
23. Žalobkyně na tuto výzvu reagovala obsáhlým souborem tvrzení týkajících se historie a výhodnosti spolupráce s korporací (zřejmě záměrně označované jako) „B.OCEAN“. Komunikace s touto korporací probíhá online prostřednictvím aplikace Wickr Me šifrované proti úniku obchodních dat, přičemž vyměňované zprávy nejsou ukládány. Žádný právní předpis žalobkyni neukládá archivovat komunikaci s obchodními partnery. Bannery vytváří „B.OCEAN“ a jejich vzhled se v nepravidelných intervalech mění. Žalobkyně každý měsíc vizuálně kontroluje portál byznys.com, avšak archivaci vzhledu

neprovádí. Proměnlivost vzhledu bannerů však lze prokázat svědeckou výpovědí osob, které v různých obdobích reklamní bannery shlédly. Dále uvedla že vlastníkem domén pronajímaných korporaci „B.OCEAN“, Ing. R. P., byl společně se svou matkou Miroslavou Pivoňkovou trestně stíhán v souvislosti se spoluprací s korporací „B.OCEAN“ spočívající v poskytování reklamy za trestný čin krácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Rozsudkem Vrchního soudu v Praze ze dne 24. 9. 2010, č. j. 3 To 30/2010-5938, byl však zproštěn obžaloby a na základě rozsudku Obvodního soudu pro Prahu 2 ze dne 4. 12. 2012, č. j. 19 C 250/2011-102, musel stát Ing. P. vyplatit vysokou náhradu škody. Závěrem žalobkyně navrhla k odstranění pochybností správce daně provedení listinných důkazů – výše uvedených rozsudků a dále znaleckých posudků vyhotovených v průběhu trestního řízení s Ing. P.

24. Správce daně nejprve vyzval Ing. R. P. k předložení relevantních důkazů – tato výzva však zůstala bez odpovědi. Následně se proto obrátil na žalobkyni, aby předložila důkazy, které navrhla k provedení. Žalobkyně nicméně správci daně sdělila, že tyto důkazy jsou obsahem trestních spisů, ke kterým nemá žalobkyně přístup, a s ohledem na epidemiologickou situaci v souvislosti s pandemií COVID-19 se k nim nebyl schopen dostat ani účastník trestního řízení – Ing. R. P. Žalobkyně proto navrhla, aby si správce daně tyto spisy vyžádal sám s tím, že je v nich obsažena celá řada dalších důkazů (protokoly, výslechy svědků a znalců apod.). Správce daně tyto spisy nevyžádal a následně žalobkyni sdělil dosavadní výsledek kontrolního zjištění (pod č. j. 625511/21/3003-60563-711566) s tím, že jeho pochybnosti ve vztahu k reklamnímu plnění nebyly odstraněny. Žalobkyně následně reagovala předložením některých listin – část odvolání Ing. R. P. v trestním řízení, zprávu společnosti Multi-design Consulting Corp., znalecké posudky Mgr. V. L. č. 20071, 20077 a 20084 a dále dokumenty a rozsudky týkající se civilního řízení ve věci náhrady škody požadované Ing. R. P. po České republice – ministerstvu spravedlnosti. Správce daně následně ukončil daňovou kontrolu.
25. Soud dospěl k závěru, že žalobkyně své důkazní břemeno v daňovém řízení neunesla. Smlouva ze dne 17. 12. 2009, její dodatek ze dne 7. 6. 2011 a předložené faktury by bylo možno považovat za právní či účetní podklady celé transakce, samotné faktické poskytnutí reklamního plnění v roce 2015 však nijak neprokazují.
26. Na existenci tohoto plnění v roce 2015 pak nelze v žádném případě usuzovat z důkazů vztahujících se k období do roku 2006, které bylo též předmětem posuzování orgánů činných v trestním řízení. V zásadě totiž ze skutečnosti, že určité plnění bylo poskytnuto v jednom zdaňovacím období, nelze jakkoliv dovozovat, že bylo poskytnuto též v jiném zdaňovacím období. V projednávané věci – přesto že se žalobkyně v průběhu daňového řízení snažila předestřít skutkovou verzi o nepřerušené spolupráci (mimo jiné užíváním označení „B.OCEAN“ a nerozlišováním mezi korporacemi B.OCEAN Inc. a B.OCEAN LLC) – je navíc zcela zřejmé, že se do roku 2006 jednalo o spolupráci mezi zcela rozdílnými subjekty, tj. mezi žalobkyní a korporací B.OCEAN Inc. se sídlem ve státě Nevada za účasti zprostředkovatele Internet Advertising s. r. o., přičemž místem poskytnutí reklamních služeb měly být webové stránky kancl.cz. Jak žalobkyně sama v žalobě připouští, korporace B.OCEAN Inc. „pro neúspěch“ v roce 2006 zanikla. Smlouva, která má být právním podkladem pro poskytnutí plnění v roce 2015, pak byla uzavřena s jinou korporací B.OCEAN LLC až v roce 2009, bez účasti zprostředkovatele Internet Advertising s. r. o., přičemž místem poskytnutí reklamního plnění měly být jiné webové stránky byznys.com. Rovněž ze skutečnosti, že reklamní plnění bylo před rokem

2006 podrobena daňové kontrole „bez nálezu“, případně že Ing. R. P. byl následně zproštěn obvinění z trestného činu kráčení daně, logicky nevyplývá (*non sequitur*), že bylo reklamní plnění fakticky poskytnuto v roce 2015.

27. Správce daně ani žalovaný též nepochybili, pokud si nevyžádali k důkazu trestní spisy vedené u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 4 T 2/2008 a u Vrchního soudu v Praze pod sp. zn. 3 To 30/2010. Krajský soud nijak nepochybnuje, že je v daňovém řízení možné za určitých podmínek použít též důkazy získané v trestním řízení. To ovšem neznamená, že by mohl být daňovým subjektem k důkazu navržen bez dalšího celý trestní spis a že by byl správce daně povinen takový spis opatřit a sám v něm vyhledat důkazy, které by mohly mít vypovídací hodnotu v konkrétním daňovém řízení. Je to totiž stále žalobkyně, kterou tíží důkazní břemeno, a která jej může unést pouze tak, že k prokázání konkrétních skutečností označí konkrétní důkazy. To ovšem žalobkyně neučinila. Kromě toho je však pro projednávanou věc určující, že uvedené trestní řízení a i žalobkyní konkrétně označené důkazní prostředky (rozsudky a některé znalecké posudky) se týkaly poskytování reklamního plnění společností B.OCEAN Inc. do roku 2006. Neměly tudíž žádnou vypovídací schopnost pro posouzení poskytnutí zdanitelného plnění korporací B.OCEAN LLC v roce 2015. Soudu proto není zřejmé, jaké skutkové okolnosti měly být správcem daně z trestních spisů vlastně převzaty.
28. Soud upozorňuje žalobkyni, že předmětem pochybností správce daně a žalovaného nebylo „unikátní know-how“ či sama existence a daňové a jiné povinnosti korporace B.OCEAN Inc. v USA, nýbrž pouze to, zda korporace B.OCEAN LLC skutečně poskytla žalobkyni deklarované reklamní plnění v roce 2015 v deklarovaném rozsahu. Z tohoto ohledu je důkazní hodnota posudků Mgr. L. stejně jako listin týkajících se civilního řízení o náhradě škody vedeného u Obvodního soudu pro Prahu 2 pod sp. zn. 19 C 250/2011 a následně u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 18 Co 194, 195/2013, nulová. Totéž lze konstatovat o „zápisu z jednání“ ze dne 20. 4. 2001, jehož předmětem bylo představení nabídky umístění reklamy na stránkách kanlc.cz prostřednictvím spolupráce s korporací B.OCEAN Inc. a Internet Advertising, s. r. o., za účasti bývalého jednatele žalobkyně.
29. Z listinných důkazů tak k prokázání uskutečnění reklamního plnění v roce 2015 zůstal fakticky pouze dopis ze dne 5. 3. 2021, jímž pan R. S. sděluje za Multi-Design Consulting Corp. klientovi B.OCEAN LLC počet návštěv a počet impresí na webové stránce www.byznys.com, dále průběh aktualizací této webové stránky a počet aktualizací bannerů v levé části obrazovky. Soud ve shodě se správcem daně považuje tento důkaz za nedůvěryhodný. Není z něj zřejmé, komu byl vlastně určen a doručen – žalobkyně ostatně po celou dobu daňového řízení ponechala pod pláštíkem tajemství, kdo vlastně za B.OCEAN LLC jednal. Zejména pak tento dopis používá spojení www.byznys.com, které při zadání v internetovém prohlížeči vyvolá chybu 403, jak správce daně ověřil (viz č. l. A74 daňového spisu). Aby se totiž zobrazil požadovaný reklamní obsah, je třeba zadat do prohlížeče pouze spojení „byznys.com“. Je krajně podivné, pokud se takové chyby dopouští Multi-Design Consulting Corp., která měla právě zajišťovat, aby v případě překlepu nebo zadání obdobné intuitivní domény byl uživatel přesměrován na web byznys.com. Ostatně toto tvrzení (o úloze Multi-Design Consulting Corp.) rovněž nebylo v řízení nijak doloženo.
30. Soudu není zcela zřejmé, co žalobkyně míní tím, že se správce daně a žalovaný zabývali pouze informacemi ohledně korporace B.OCEAN Inc. a nezjišťovali informace ke

korporaci B.OCEAN LLC. V daňovém spisu je založena informace týkající se korporace B.OCEAN Inc. získaná v rámci mezinárodní výměny informací, avšak tato informace nebyla nijak v řízení využita. Ohledně korporace B.OCEAN LLC pak situace nestojí tak, že by o ní správce daně měl něco zjišťovat, nýbrž tak, že žalobkyně měla prokázat faktické poskytnutí reklamního plnění touto korporací v roce 2015, což se nestalo.

31. Pokud žalobkyně tvrdí, že správce daně a žalovaný neprovedli jí navrhované svědecké výpovědi, pak soud musí konstatovat, že žádný návrh na provedení důkazu svědeckou výpovědí žalobkyně v průběhu daňového řízení neučinila. Za takový návrh nelze považovat výzvu žalobkyně k provedení důkazu trestním spisem s tím, že z něj správce daně zjistí svědky, které může vyslechnout. A stejně tak tímto návrhem není konstatování žalobkyně v jejím podání ze dne 5. 9. 2019, že časovou proměnlivost vzhledu bannerů může žalobkyně prokázat svědeckou výpovědí osob, které v různých obdobích tyto bannery viděly. Tato konstatování žalobkyně jsou zcela obecná a neobsahují žádný návrh konkrétního svědka ani označení konkrétní právně významné skutečnosti, která by měla být jeho výsledkem prokázána. Správce daně ani žalovaný proto nepochybili, pokud na tyto proklamace žalobkyně nereagovali.
32. Ani žalobkyní vyzdvihovaná bezhotovostní úhrada za reklamu na bankovní účet korporace Sigma faktoring s. r. o., nijak neprokazuje, že k poskytnutí reklamního plnění skutečně došlo (prokazuje pouze to, že žalobkyně za toto tvrzené plnění odeslala úplatu). „Solidnost“ spolupráce mezi žalobkyní a ostatními účastníky celé transakce pak tato bezhotovostní úhrada neprokazuje vůbec. Žalobkyně totiž primárně nedoložila, jak fungovala spolupráce mezi B.OCEAN LLC a Sigma Faktoring s. r. o. (zůstala pouze u obecných tvrzení). Nadto správce daně zjistil, že žalobkyní zaslané peníze za údajnou reklamu byly obratem z účtu korporace Sigma Faktoring s. r. o. vybírány ve statisícových částkách v hotovosti Ing. R. P.
33. Konečně tvrdí-li žalobkyně, že i plnění poskytnuté osobou odlišnou od osoby uvedené na daňovém dokladu nezbavuje daňový subjekt nároku na uplatnění nákladu, pak soudu není zřejmé, jaký má tento argument vztah k projednávané věci. Žalobkyně v průběhu daňového řízení netvrdila, že by reklamní plnění poskytla jiná osoba než B.OCEAN LLC, a především faktické poskytnutí tohoto plnění (ať u by bylo poskytnuto kýmkoliv) vůbec neprokázala.
34. Lze tak uzavřít, že hodlala-li žalobkyně vynaložit částku v řádech milionů korun ročně na internetovou reklamu, a tento výdaj si následně odečíst od základu daně, měla si opatřit dostatek důkazního materiálu k prokázání skutečnosti, že k tvrzenému reklamnímu plnění skutečně došlo (srov. např. i žalovaným zmiňované rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2021, č. j. 10 Afs 74/2020-51, nebo ze dne 17. 9. 2021, č. j. 10 Afs 368/2020-63). Pokud tak neučinila, dostala se nevyhnutelně do důkazní nouze a své důkazní břemeno neunesla. Soud nemá za to, že by tento závěr byl výsledkem extenzivního výkladu důkazní povinnosti žalobkyně – v tomto ohledu žalobkyní odkazované rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2022, č. j. 3 Afs 223/2020-66, a ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2020-37, se týkaly zcela jiného skutkového stavu, který nelze s prokazováním internetové reklamy v nyní projednávané věci srovnávat.

VI. Závěr a náklady řízení

1. Soud tedy shledal námitky žalobkyně neopodstatněnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
2. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto 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 nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaném správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

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 zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 13. prosince 2022

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu