



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Heleny Nutilové a soudců JUDr. Terezy Kučerové a Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jíříka ve věci

žalobce: **Rajnoha s.r.o.**
se sídlem Na Stínadlech 306/4, 397 01 Písek
zastoupeného Ing. Tomášem Zatloukalem, LL.M, daňovým poradcem
se sídlem U Nikolajky 3325/32, 150 00 Praha

proti

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 2. 2021 č. j. 2874/21/5300-21441-708995

takto:

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

Shoda s prvopisem potvrzuje: J.M.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Jihočeský kraj zahájil u žalobce dne 26. 2. 2018 daňovou kontrolu za zdaňovací období roku 2014 a 2015 ohledně daně z příjmů právnických osob. Dne 10. 4. 2018 zahájil správce daně daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016.
2. S výsledkem kontrolního zjištění byl žalobce seznámen při ústním jednání dne 30. 4. 2019.
3. Správce daně v rámci daňové kontroly ve smyslu § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 zákona o dani z příjmů na základě dílčích kontrolních zjištění zvýšil žalobci základ daně za zdaňovací období roku 2014 o částku 1 941 200 Kč, za zdaňovací období roku 2015 o částku 2 306 300 Kč a za zdaňovací období roku 2016 o částku 2 283 800 Kč, neboť dle správce daně žalobce neprokázal oprávněnost uplatněných výdajů na reklamu ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť neprokázal přímý a bezprostřední vztah mezi těmito výdaji a zdanitelnými příjmy, ať už se stávajícími či očekávanými.
4. Správce daně proto vydal dne 3. 10. 2019 platební výměry za daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014, 2015, 2016, když dodatečným platebním výměrem č. j. 2045771/19/2208-50522-306436 byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických za rok 2014 ve výši 368 790 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 2045799/19/2208-50522-306436 byla doměřena žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 ve výši 438 140 Kč a dodatečným platebním výměrem č. j. 2045808/19/2208-500522-306436 byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 ve výši 433 960 Kč a současně s tím mu byla za uvedená zdaňovací období uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 20 %.
5. Proti těmto platebním výměrům žalobce podal odvolání, o kterém rozhodl správce daně rozhodnutím ze dne 4. 2. 2021, a to poté, kdy bylo řízení doplněno provedením svědeckých výpovědí zástupců konečných poskytovatelů reklamní plochy či pořadatelů akcí, na kterých měla být na základě o reklamě zajištěna propagace obchodního jména (značky/loga) a podnikatelských aktivit žalobce poskytovatelem plnění, společností DBO. Odvolací orgán dospěl k závěru, že ani provedené svědecké výpovědi neposkytly důkazy či indicie, které by byly způsobilé zvrátit závěry správce daně, proto odvolání žalobce zamítl a napadená rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 3. 10. 2019, potvrdil.

II. Shrnutí žaloby

6. Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 2. 2021 žalobce podal žalobu, ve které popsal skutkový stav a průběh řízení. Předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným je posouzení, zda výdaje žalobce vynaložené na reklamu a propagaci splňují podmínky pro uplatnění nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů zejména, zda došlo k prokázání souvislosti mezi uplatněnými výdaji a zdanitelnými příjmy ve smyslu uvedeného ustanovení. Podle žalobce žalovaný postupoval v rozporu se zákonem, jestliže učinil závěr, že náklady žalobce vynaložené na reklamu a propagaci nesplňují podmínky uznatelnosti dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Záměrem žalobce při vynaložení nákladů na reklamu a propagaci nebylo získání nových zákazníků, ale udržení jeho konstantních

příjmů. Žalovaný se dostatečně nevypořádal s uvedenou námitkou, jestliže § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů vykládá velmi úzce a za jednání vynaložená v souvislosti s dosažením zajištění a udržení příjmů považuje pouze taková jednání, kterou jsou vedena s úmyslem navýšit celkový počet dodavatelů či odběratelů, respektive vedoucí pouze ke zvyšování příjmů. Záměrem žalobce nebylo výdaji na reklamu získat nové zákazníky.

7. Podnikatelské aktivity žalobce jsou specifické zejména počtem dodavatelů a odběratelů, kdy vzhledem tak k úzkému okruhu obchodních partnerů jsou vazby mezi žalobcem a jeho dodavateli a odběratelem osobní. Účelem vynaložených prostředků na reklamu a propagaci bylo pozitivně zapůsobit právě na dodavatele a odběratele a udržení těchto vazeb a zajištění kontinuity podnikáním. Pozitivní účinek reklamy je nutno pak spatřovat ve výsledcích obchodní činnosti žalobce a jeho vztazích s dodavateli a odběratelem, když reklama přispívá k výhodným obchodním vztahům a k pozitivnímu vnímání žalobce u svých obchodních partnerů. Žalobce tato svá tvrzení rovněž doložil výkladem o public relations a externím stanoviskem odborníka v oblasti marketingu. Žalobce má za to, že řádně vysvětlil racionalitu vynaložených nákladů ve vazbě ke svému největšímu dodavateli ZD Kovářov.
8. Podle žalobce se žalovaný ve své argumentaci nesprávně zaměřuje pouze na navyšování, a to jak na straně dodavatelů, tedy nákladů, tak i na straně odběratele, tedy příjmů. Žalobce má za to, že ustanovení § 24 odst. 1 jasně hovoří také i o zajištění těchto příjmů a jejich udržení. Cílem tedy nemusí být navyšování a růst příjmů, ale jejich zajištění a udržení, což v daném případě u žalobce dosaženo bylo.
9. Podle správce daně reklama uskutečněna nebyla, a proto byly navýšeny základy daně za dotčená zdaňovací období a byly vydány dodatečné platební výměry. Žalobce má za to, že se žalovaný řádně nevypořádal a nereagoval na argumentaci žalobce uvedenou v odvolání, konkrétně, že vynaložené náklady na reklamu vedly k udržení konstantních příjmů, proto postupoval v rozporu se zákonem. Proto je žalobcem navrhováno, aby napadené rozhodnutí bylo zrušeno a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení.
10. Žalobce doplnil žalobu dne 25. 6. 2021, ve které argumentoval tím, že žalovaný vydal dne 15. 3. 2021 rozhodnutí ohledně DPH, kterým zrušil sérii rozhodnutí, jimiž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za období březen 2015 – prosinec 2016. Má za to, že i když se nárok na odpočet DPH a uznání nákladů pro výpočet daně z příjmů právnických osob řídí jinými právními předpisy, jejich princip je koncipován naprosto shodně. Vzhledem k uznání nároku na odpočet DPH, který se týká shodných nákladů, jako v případě nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů u daně z příjmů právnických osob v projednávaném případě, by mělo dojít i k uznání těchto výdajů v případě daně z příjmů právnických osob.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

11. Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. Ve vyjádření odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, když k námitce uznatelnosti daňově účinných výdajů a interpretaci ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů odkázal zejména na odůvodnění v bodech 48 - 52 žalobou napadeného rozhodnutí, jakož následně na bod 104 – 121, kde se s touto námitkou v rámci odvolacích námitek vypořádal. U žalobce vznikly pochybnosti o existenci souvislosti realizované reklamy s činností žalobce, neboť veškerá uskutečněná plnění žalobce, která byla předmětem daně příjmů byla realizována pro jediného

odběratele, a to obchodní společnost Jatky Blovice s.r.o., proto nebylo zřejmé správci daně, co bylo smyslem realizované reklamy a čeho chtěl žalobce reklamním sdělením dosáhnout.

12. Činností žalobce je zprostředkování prodeje a nákupu jatečného skotu, přičemž žalobce v průběhu kontrolovaných zdaňovacích obdobích měl čtyři dodavatele, z nichž největším dodavatelem je ZD Kovářov (85 – 86 % z celkových výdajů), přičemž jediným odběratelem skotu je obchodní společnost Jatky Blovice s.r.o. Tento odběratel zajišťuje i dopravu zakoupeného skotu, přičemž tento odběratel rovněž ovlivňuje prodejní cenu, jelikož si stanovuje samotnou výkupní cenu. Počty odebraného skotu jsou stanovovány na rok dopředu s ohledem na dobu březosti skotu a počty jsou upřesňovány měsíc předem. Proto podle správce daně vynakládání výdajů na reklamu postrádá racionalitu a ekonomický důvod vynaložených výdajů, jelikož žalobce nebyl schopen vysvětlit ani prokázat, jakým způsobem by reklama měla mít vliv na dosažení zajištění a držení jeho příjmů.
13. Žalobce nedůvodně argumentuje, že záměrem jeho výdajů na reklamu a propagaci bylo dosahované příjmy udržet, nikoliv získat nové zákazníky a příjmy tak zvýšit, neboť v části III. žalobou napadeného rozhodnutí v bodech 30 – 31 žalovaný zmiňuje judikaturu zabývající se právě i výdaji vedoucími k udržení příjmů nikoliv pouze jejich k navyšování. V bodu 48 napadeného rozhodnutí žalovaný explicitně reaguje na argumentaci a tvrzení žalobce ohledně pozitivního dopadu reklamy na konstantní způsob podnikání, kdy žalovaný nepřisvědčil tomuto tvrzení žalobce, že spatřuje pozitivní dopad reklamy v tom, že jeho obchodní činnost byla konstantní, neboť vázanost posuzované reklamy na konstantní způsob podnikání nebyla v daňovém řízení jakkoli doložena a prokázána.
14. Žalovaný posuzoval výdaje vynaložené na reklamu i vzhledem k udržitelnosti dosahovaných příjmů ve světle jejich racionality, což vyplývá z bodu 51 žalobou napadeného rozhodnutí. Žalobcem ovšem nebyly předloženy důkazní prostředky svědčící o tom, že předmětné náklady byly opodstatněnými náklady ve vztahu k podnikatelské činnosti žalobce a mohly objektivně sloužit k udržení příjmů, případně jejich zvýšení. Rovněž žalobce neprokázal, že pro jeho obor podnikání mohl mít zvolený způsob reklamy předpokládaný záměr, tj. zvýšení zdanitelných příjmů. Rovněž nedoložil a neprokázal vázanost nákladů vynaložených na reklamní plnění na konstantní způsob podnikání, na výhodné obchodní vztahy a na pozitivní vnímání společnosti v očích svých obchodních partnerů. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na judikaturu NSS, a to zejména na rozsudek ze dne 21. 10. 2009 č. j. 2 Afs 180/2006 – 64 a ze dne 19. 2. 2009 č. j. 1 Afs 132/2008 - 82. Z důkazů žalobce a rovněž i z jeho tvrzení se nepodává, že by žalobci hrozilo, že příjmy od jeho jediného odběratele by byly toliko vázány na poskytnutí reklamy, že by dokonce pokles příjmů měl hrozit. Žalovaný tak zkoumal jak racionalitu vynaložených reklamních plnění, tak i samotné reálné uskutečnění těchto plnění, kdy jejich reálné uskutečnění z obecně postavené smlouvy o reklamě nebylo z počátku zřejmé. V případě žalobce nebyly naplněny podmínky uznat oprávněnost uplatněných výdajů za reklamu ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, když důvodem daňové neúčinnosti výdajů ne reklamní služby bylo nenaplnění podmínky doložení skutečností, že výdaje měly přímou a bezprostřední souvislost s dosažením, zajištěním a udržením příjmů.

IV. Duplika žalovaného

15. Žalovaný k námitce žalobce v doplnění žaloby uvedl, že se jedná o nový žalobní bod, který žalobce neuplatnil v žalobě a učinil tak, až po dvouměsíční lhůtě (§ 71 odst. 2 s.ř.s.), tedy opožděně. Z toho důvodu by k této námitce nemělo být přihlédnuto. Závěry žalovaného

učiněné ve věci posuzování uznání nároku na odpočet DPH nemohou mít vliv na závěry shodných plnění ve věci daně z příjmů právnických osob, neboť principy uplatňované u těchto daní, stejně jako jejich cíle, jsou zcela odlišné, což vyplývá z judikatury NSS, a to například z rozsudku ze dne 24. 7. 2019 sp. zn. 6 Afs 352/2018 a rozsudku NSS sp. zn. 7 Afs 43/2021.

V. Právní hodnocení krajského soudu

16. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
17. Krajský soud poznamenává, že daňové řízení je postaveno na zásadě, dle níž každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy břemeno tvrzení, ale také má povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu totiž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, v dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu). Uneseli správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno anebo, aby korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 24/2007 -19), přestože se závěry v tomto rozsudku obsažené vztahují k někdejšímu zákonu o správě daní a poplatků lze je nepochybně aplikovat i ve vztahu k aktuálnímu daňovému řádu, což NSS potvrdil i v rozsudku ze dne 7. 6. 2018 č. j. 8 Afs 216/2017-75.
18. Krajský soud se v daném případě ztotožnil se závěrem žalovaného, dle něhož žalobce v souvislosti s náklady na reklamu neunesl důkazní břemeno, přičemž krajský soud sdílí způsob, jakým žalovaný důkazní prostředky hodnotil a jaká na jejich základě učinil zjištění. V podrobnostech proto soud na odůvodnění napadeného rozhodnutí, odkazuje. Krajský soud rovněž nespatřuje ze strany daňových orgánů ani porušení zásady volného hodnocení důkazů.
19. Námitky vztahující se k neuznání nákladů daňově účinných na reklamu od společnosti DBO soud shledal nedůvodnými.
20. Činností žalobce je zprostředkování prodeje a nákupu jatečného skotu, přičemž v rámci daňové kontroly bylo zjištěno, že v průběhu kontrolovaných zdaňovacích období struktura jeho dodavatelů byla neměnná, žalobce měl pouze čtyři dodavatele, když největším dodavatelem bylo ZD Kovářov (85 – 86 % z celkových výdajů), přičemž jediným odběratelem skotu byla obchodní společnost Jatky Blovice s. r. o., když tento odběratel si zajišťoval i dopravu odebraného dobytka. Uvedený odběratel Jatky Blovice ovlivňoval i prodejní cenu. Počty kusů odebraného dobytka byly stanovovány na rok dopředu a poté vždy měsíc před prodejem byly upřesňovány. Žalobce byl pouze u nakládky dobytka, doprava však byla zajišťována odběratelem, společností Jatky Blovice s.r.o. Žalobce tedy byl pouze v pozici zprostředkovatele nákupu a prodeje jatečného skotu, jak bylo zjištěno žalobce vynaložil na reklamní činnost v předmětných zdaňovacích obdobích na reklamu

10 -13 % z celkových nákladů, neboť podíl nákladu jatečného skotu na celkových nákladech činí 79 – 81 %.

21. Reklamní služby byly společností DBO poskytovány na základě smlouvy o reklamě, která byla obecná, konkrétní informace o čase, místě a ceně jednotlivého konkrétního plnění u poskytovatele reklamní plochy neobsahuje, tyto informace nebylo možné zjistit ani z faktur, z měsíčních rozpisů reklamních a propagačních akcí.
22. Správce daně zjistil, že žalobce na základě uvedených reklam po dobu 3 let nezískal žádného nového dodavatele skotu, že by bylo reklamou ovlivněno množství nakoupeného jatečného skotu a tím i následně žalobce zvýšil své výnosy. Žalobce nezískal ani nezměnil svého jediného dlouhodobého odběratele, který sám ovlivňuje prodejní cenu skotu odebraného od žalobce, kdy si výkupní ceny stanoví odběratel na základě aktuální nabídky a poptávky po jatečném skotu, kdy na každou dodávku se ceny stanoví samostatně, neboť každá jatka mají své nákupní ceny.
23. Bylo zjištěno, že ze zvolené formy reklamy, kdy se jedná o logo v podobě názvu společnosti a hlavy skotu, se nedá řádně zjistit činnost, kterou se fakticky žalobce zabývá, neboť z tohoto loga není zřejmý skutečný předmět činnosti, která měla být na základě smlouvy o reklamě předmětem prezentace. Z uvedeného loga totiž není patrné, zda se jedná o chov krav, či o řeznictví, natož není zřejmo z uvedeného loga, že se jedná o obchod s živými zvířaty. Takovéto logo pak není schopno cílit na případné obchodní firmy. Nejedná se tedy o takový důkazní prostředek, na základě kterého by bylo možno učinit závěr, že předmětný náklad byl opodstatněným nákladem ve vztahu k podnikatelské činnosti žalobce, a že tato reklama ve formě uvedeného loga mohla tak objektivně sloužit k dosažení zajištění a udržení příjmů, případně k jejich zvýšení.
24. Správný je proto závěr žalovaného, že nebylo zřejmé co bylo smyslem realizované reklamy a čeho chtěl žalobce reklamním sdělením dosáhnout. Správce daně měl pochybnost o existenci souvislosti realizované reklamy s jeho podnikatelskou činností, když veškerá uskutečněná plnění žalobce, která byla předmětem daně z příjmů byla realizována pro jediného odběratele, a to obchodní společnost Jatky Blovice s.r.o., přičemž tato odběratelská struktura se za předmětné zdaňovací období nezměnila.
25. Jak vyplývá z § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů lze uznat pouze prokázané výdaje vynaložené na dosažení, zajištění, udržení zdanitelných příjmů. Danově účinným výdajem je pouze takový výdaj, který musí poplatník skutečně vynaložit v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů. Daňový subjekt si tedy může odečíst pouze takové výdaje, které splňují podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Musí se tedy jednat o výdaje, které slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů, když tyto příjmy musí být zdanitelné, jejich vynaložení musí být prokázáno daňovým subjektem a výdaje musí být uplatněny ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů a zvláštními předpisy, když výdaje musí být poplatníkem prokázány způsobem vylučujícím pochybnosti, a to nejen přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými věrohodnými důkazy.
26. Žalobce v žalobě uvádí, že záměrem jeho výdajů na reklamu a propagaci bylo udržet dosahované příjmy nikoliv získat nové zákazníky a příjmy zvýšit, když tuto argumentaci opírá o ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, když zejména namítá, že žalovaný tento výklad popírá, jestliže toto ustanovení vykládá ve smyslu zisku nových příjmů a jejich zvyšování, když v napadeném rozhodnutí na argumentaci žalobce ohledně udržení dosahovaných příjmů žalovaný nereagoval. Nedůvodná je námitka žalobce, že se

žalovaný nevypořádal a nereagoval na argumentaci žalobce uvedenou v odvolání, tedy, že vynaložené náklady na reklamu vedly k udržení konstantních příjmů. Podle žalobce bylo účelem vynaložených prostředků na reklamu a propagaci pozitivně zapůsobit na dodavatele a odběratele a udržení těchto vazeb a zajištění kontinuity podnikání, když pozitivní účinek reklamy je nutno spatřovat právě ve výsledcích obchodní činnosti žalobce a jeho vztazích s dodavatelem a odběratelem, s tím, že reklama přispívá k výhodným obchodním vztahům a k pozitivnímu vnímání žalobce u svých obchodních partnerů. Jak vyplývá z odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný se argumentací žalobce, že náklady na reklamu vedly k udržení konstantních příjmů zabýval, a to zejména v bodě 16 napadeného rozhodnutí a rovněž tak v bodě 30 – 31, kde odkazuje na judikaturu ohledně nákladů k udržení příjmů, nikoliv pouze k jejich navyšování. Rovněž tak v bodě 48 napadeného rozhodnutí žalovaný se zabývá působením reklamy na způsob podnikání žalobce, kdy konkrétně v tomto bodě 48 je žalovaným uváděno, že posuzovaná reklama na konstantní způsob podnikání (udržení stávajících příjmů při nezměněné struktuře dodavatelsko- odběratelských vztahů) nebyla v daňovém řízení jakkoli doložena a prokázána.

27. Soud vycházel při rozhodování z rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 4 Afs 236/2019-61, dle něhož je možné uznat za výdaje vynaložené za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů i výdaje, které nebyly zhodnoceny a nepřinesly odpovídající příjem v případě, že by podnikatel musel upustit od podnikatelského záměru. I tehdy lze uznat výdaje skutečně vynaložené za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů z podnikání, byť teprve očekávaných, respektive výdaje, které bezprostředně souvisejí s podnikatelskou činností daňového subjektu, jsou přiměřené a mezi nimi a očekávanými příjmy existuje přímý vztah. Pokud však záměr ještě nepřinesl žádné příjmy a náklady se mohou vztahovat pouze k příjmům hypotetickým, očekávaným, je potřeba striktnějšího posouzení samotné existence podnikatelského záměru, aby bylo možno postavit najisto, že tyto výdaje byly vynaloženy v souvislosti se skutečnou podnikatelskou činností daňového subjektu a zabránit daňovému subjektu uplatňování údajných nákladů vynaložených na uskutečnění pouze fiktivního podnikatelského záměru. Je tedy pak třeba vymezit prostor v rámci něhož by na jedné straně žalobce mohl uplatnit i né plně efektivně vynaložené výdaje a s jejich pomocí by tak si snížil základ daně a tím minimalizovat ztrátu a udržet své příjmy na určité hladině, ale jenž by na straně druhé zamezovaly zneužívání zákona a daňovým únikům, proto je na místě, aby bylo rozlišováno, zda měl výdaj vést k přímému dosažení příjmu nebo k zajištění příjmu do budoucna. Daňový subjekt je pak povinen při zkoumání ekonomické podstaty všech souvisejících skutečností prokázat racionalitu tedy účelnost a důvodnost vynaložených nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
28. Žalovaný se zabýval charakterem výdajů vynaložených na reklamu vzhledem k udržitelnosti dosahovaných příjmů ve světle této racionality v bodě 51 žalobou napadeného rozhodnutí a dále i v bodě 107, 48 – 52, 115 – 117. V napadeném rozhodnutí zcela přezkoumatelným způsobem odůvodnil, proč nelze tyto výdaje na reklamu považovat za výdaje, které by sloužily žalobci k udržení konstantních příjmů, když soud se s těmito závěry zcela ztotožňuje. V napadeném rozhodnutí v bodu 116 a 117 žalovaný uvedl jaké skutečnosti ho vedly k závěru, že není možné jednání žalobce považovat za jednání vedoucí k udržení příjmů. V souvislosti s tím soud opětovně odkazuje na druh činnosti žalobce, který je pouze zprostředkovatelem nákupu a prodeje jatečného skotu, a to s dlouhodobě zavedeným úzkým okruhem dodavatelů, kdy skot je jím dodáván jedinému

odběrateli, který si zajišťoval dopravu sám, a to v okruhu 150 km od jeho sídla, kdy žalobce neměl žádný vliv na množství odebíraného skotu ani na jejich výkupní cenu, neboť cena byla stanovena odběratelem na základě aktuální nabídky a poptávky jatečného skotu. Za těchto okolností žalovaný se zabýval racionalitou podnikání žalobce při vynakládání značných prostředků na reklamu a dospěl k správnému závěru, že za uvedených okolností nebyly tyto náklady způsobilé vyvolat účinky u jediného odběratele, tedy sloužit k udržení dosahovaných příjmů a současně s tím i dosažení a udržení zisku získáním nových odběratelů či dodavatelů. Správný je závěr, že toto jednání žalobce nemůže být posuzováno jako jednání za účelem pouhého udržení příjmů, jestliže reklama mimo region působnosti odběratele může mít sotva vliv na tohoto jediného odběratele žalobce. Rovněž je nutno vzít v úvahu, že sídlo žalobce je v panelovém domě, když bylo zjištěno, že žalobce nemá k dispozici prostory k ustájení dobytka ani přepravní vozidla, kdy vzdálenost přepravy zvířat odběratelem je 150 km a reklama byla realizována převážně v Praze. V daném případě nebyl prokázán přímý vztah, že by bez vynaložení daných nákladů žalobce očekávané příjmy neměl, kdy povinností žalobce bylo tvrdit a prokázat splnění přímé a bezprostřední vazby mezi výdaji a budoucími příjmy. V případě příjmů, které mají být zachovány, tato bezprostřední vazba spočívá v tom, že bez vynaložených takových výdajů by žalobce příjmy vůbec nezískal. Z důkazů, které byly zajištěny správcem daně však nevyplývá, že by žalobci hrozilo, že příjmy od jeho jediného odběratele by byly vázány na poskytnutí reklamy, nebo že by v případě nerealizace reklamy poklesl jeho příjem, a to s ohledem na dlouhodobou spolupráci s jediným odběratelem, kdy, jak bylo zjištěno, obchodní vztahy byly neměnné, stabilní.

29. Jak vyplývá z obsahu daňového spisu, správce daně vedl dokazování za účelem zjišťování faktického stavu uskutečnění reklamního plnění tak i na zjišťování, zda se jedná o výdaje vztahující se ke kontrolním zdaňovacím obdobím a na bezprostřední souvislost mezi výdaji na reklamu a ziskem zdanitelných příjmů (bod 104 a 105 napadeného rozhodnutí). Jak vyplývá z odůvodnění napadeného rozhodnutí důvodem daňové neúčinnosti výdajů na reklamní služby bylo nenaplnění podmínky doložení skutečnosti, že výdaje měly přímou a bezprostřední souvislost s dosažením, zajištěním a udržením příjmů. Nesprávně proto je žalobcem uváděno, že základy daně byly primárně navýšeny z důvodu neuskutečnění reklamy.
30. Žalobce doplnil žalobu dne 25. 6. 2021, když v doplňku uvedl, že žalovaný dne 15. 3. 2021 vydal rozhodnutí, kterým zrušil sérii rozhodnutí, jimiž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za březen 2015 – prosinec 2016. Má proto za to, že vzhledem k uznání nároku na odpočet DPH žalovaným, který se týká shodných nákladů, jako v případě nákladů vynaložených na reklamu, by mělo dojít i k uznání těchto nákladů, neboť princip je shodný. Uvedenou námitku soud odmítl pro opožděnost, jestliže napadené rozhodnutí ze dne 4. 2. 2021 bylo žalobci doručeno dne 5. 2. 2021, tedy lhůta k podání žaloby uplynula dle § 72 odst. 1 s.ř.s. dne 6. 4. 2021, proto se soud uvedenou námitkou ze dne 22. června 2021 pro opožděnost nemohl zabývat.

VI. Závěry a náklady řízení

31. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu

nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením před soudem vznikly náklady důvodně vynaložené nad rámec jeho běžné úřední činnosti. Proto mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

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

České Budějovice 8. února 2023

Mgr. Helena Nutilová v. r.
předsedkyně senátu