



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **TAROS NOVA a. s.**, se sídlem Bezručova 663, Rožnov pod Radhoštěm, zastoupena JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 11. 2019, č. j. 47380/19/5200-11431-712136, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 10. 2021, č. j. 29 Af 7/2020 - 113,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu Brně ze dne 27. 10. 2021, č. j. 29 Af 7/2020 - 113, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměr Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 13. 9. 2017, kterým správce daně doměřil žalobkyni za zdaňovací období roku 2013 daň z příjmů právnických osob ve výši 390 640 Kč a uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 78 128 Kč. Podle správce daně žalobkyně neprokázala oprávněnost tvrzených nároků na uplatnění nákladů, jež se týkaly dodávky reklamních služeb na závodním podniku MOTO3 – BWIN Grand Prix České republiky Brno 2013 a na velkoplošných světelných obrazovkách ve Zlíně, Brně a Olomouci, od dodavatelů žalobkyně Tisk Praha s.r.o. a SKY-SOFT spol. s r.o.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[3] Předně se krajský soud zabýval námitkou prekluze práva doměřit žalobkyni předmětnou daň. Ztotožnil se se závěry žalovaného, že k prekluzi tohoto práva nedošlo, neboť ke dni vydání rozhodnutí žalovaného neuplynula lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 38r zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), jež byla přerušena zahájením daňové kontroly dne 4. 5. 2016 ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu.

[4] Žalobní námitky věcného charakteru se týkaly prokázání nároku žalobkyně na odpočet nákladů v podobě reklamních služeb od deklarovaných dodavatelů, společností Tisk Praha s.r.o. a SKY-SOFT spol. s r.o. Žalobkyně namítla, že žalovaný dospěl v nyní projednávané věci k jiným závěrům než v případě řízení, jež se týkalo stejného plnění, avšak z pohledu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), aniž by k takovému odlišnému hodnocení měl relevantní důvod. Krajský soud jí však nepřisvědčil a poukázal nejen na odlišnost předmětných daňových řízení, ale i na skutečnost, že řízení nároku na odpočet DPH není předmětem nyní projednávané věci.

[5] Krajský soud dále konstatoval, že mezi účastníky řízení není sporu o tom, že žalobkyně splnila formální podmínku pro vznik nároku na uplatnění účelně vynaložených nákladů, neboť předložila správci daně doklady, podle kterých došlo k přijetí reklamních služeb v podobě reklamních potisků závodního motocyklu, kamionu a setkartách jezdce na závodním podniku MOTO3 – BWIN Grand Prix České republiky Brno 2013 a dále v podobě reklamního spotu na celkem čtyřech velkoplošných světelných obrazovkách ve Zlíně, Brně a Olomouci od deklarovaných dodavatelů žalobkyně, společností Tisk Praha s.r.o. a SKY-SOFT spol. s r.o. Dospěl k závěru, že žalobkyně dostatečným způsobem prokázala skutečné dodání většiny deklarovaných reklamních služeb.

[6] Pochybnosti obsažené v rozhodnutí žalovaného, jež se týkaly reklamních služeb na závodním podniku MOTO3 – BWIN Grand Prix České republiky Brno 2013, označil krajský soud za zcela nepřesvědčivé. Podle jeho názoru je z fotodokumentace, kterou žalobkyně předložila v průběhu daňového řízení, seznatelné, že se logo žalobkyně objevilo na závodním motocyklu, tzv. setkartách jezdce i na kamionu, a to podle smlouvy o reklamě uzavřené mezi žalobkyní a společností Tisk Praha s.r.o. Pokud jde o pochybnosti žalovaného ve vztahu k tisku setkaret v rozsahu 60 000 ks, krajský soud uvedl, že v daňovém řízení je nezbytné přihlížet ke všem důkazům, samostatně i ve vzájemné souvislosti. Tisk karet v nasmlouvaném množství není podle krajského soudu možné zpochybnit pouhým tvrzením, že bývalý jednatel dodavatele Ladislav Grubhoffer o tomto neměl povědomí, a ani tím, že společnost Tisk Praha s.r.o. neměla k realizaci reklamních služeb dostatečné materiální či personální zázemí. Ladislav Grubhoffer v daňovém řízení vypověděl, že veškeré nasmlouvané služby realizovali subdodavatelsky a byť konkrétní subdodavatelskou společnost neuvedl, je podle krajského soudu realizace reklamy v podobě umístění loga žalobkyně na závodní motocykl a kamion stáje Red Bull KTM AJO Motorsport nepochybně prokázána. Je tedy zřejmé, že společnost Tisk Praha s.r.o. musela

pokračování

nějakým způsobem realizaci předmětného plnění zajistit. Pochybnosti žalovaného musí být podle názoru krajského soudu po přenesení důkazního břemene na daňový subjekt řádné a důvodné.

[7] Krajský soud odmítl i pochybnost žalovaného, podle kterého smlouva o reklamě uzavřená mezi žalobkyní a společností Tisk Praha s.r.o. obsahuje i plnění, které žalobkyně nijak neprokazovala (propagace na promo akcích na podporu Red Bull KTM AJO Motorsport). Pokud žalobkyně uhradila deklarovanému dodavateli Tisk Praha s.r.o. podle smlouvy o reklamě celou částku za menší rozsah služeb, nemá tato skutečnost podle krajského soudu z daňového hlediska význam. Žalobkyně totiž podle krajského soudu přesto vynaložila určitý náklad na plnění, o jehož poskytnutí nejsou pochybnosti. Pokud žalovaný měl pochybnosti o tom, zda byl vynaložený náklad v obvyklé výši vzhledem k rozsahu prokázaného poskytnutého plnění, měl za tímto účelem vyhotovit znalecký posudek a vynaložený náklad adekvátně zkrátit, nikoliv jej odmítnout jako celek.

[8] Pokud jde o faktickou realizaci druhého reklamního plnění v podobě reklamního spotu žalobkyně na 4 velkoplošných světelných obrazovkách ve Zlíně, Brně a Olomouci, krajský soud uvedl, že pochybnostem žalovaného nerozumí. Z videozáznamu z jednotlivých míst předloženého žalobkyní je zřejmé, že ať už byl vlastníkem velkoplošných světelných obrazovek, na kterých měl být reklamní spot žalobkyně promítán, kdokoliv, reklamní spot skutečně byl v těchto lokalitách promítán. Výjimku představuje pouze promítání reklamního spotu v Olomouci – Jeremenkově ulici. Videozáznam, který má prokazovat promítání na velkoplošné světelné obrazovce v této lokalitě, je totiž podle krajského soudu ve skutečnosti záznam z promítání na velkoplošné světelné obrazovce v Olomouci – třídě Svobody, akorát z jiného úhlu. V ostatních případech podle krajského soudu bylo uskutečnění reklamních služeb v podobě reklamního spotu na velkoplošných světelných obrazovkách dostatečně prokázáno. Skutečnost, že se ve vztahu k lokalitě Zlín – nám. Práce a Olomouc – třída Svobody nepodařilo zjistit vlastníka velkoplošné světelné obrazovky nebo tento vlastník popřel spolupráci s žalobkyní, resp. jejím dodavatelem, společností SKY-SOFT spol. s r.o., nemohou podle krajského soudu zpochybnit realizaci reklamních služeb. Z videozáznamů předložených žalobkyní totiž vyplývá, že reklamní spot žalobkyně byl na těchto místech promítán.

[9] Krajský soud považoval za důvodnou žalobní námitku, že žalobkyni nelze přičítat k tíži, že nezkoumala, zda byli její dodavatelé sami nebo prostřednictvím subdodavatelů schopni dodat předmětné služby. Podle krajského soudu je na nyní projednávanou věc možné aplikovat závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014 - 46. Za situace, kdy si žalobkyně objednala reklamní služby a nejsou pochybnosti, že za ně zaplatila a byly realizovány, by podle krajského soudu bylo excesivním rozšířením důkazního břemene, pokud by žalovaný požadoval po žalobkyni prokázat, jakým konkrétním mechanismem její dodavatelé provedli realizaci tohoto plnění. Prokazování toho, jakým konkrétním způsobem došlo k realizaci nákladu, jehož faktická realizace prokázaná byla, jde podle krajského soudu nad rámec toho, co lze při rozložení důkazního břemene v daňovém řízení o uznatelnosti nákladu pro snížení základu daně z příjmů.

II. Kasační stížnost a další vyjádření účastníků řízení

[10] Proti napadenému rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost z důvodů, které podřadil pod § 103 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[11] Stěžovatel nejdříve v kasační stížnosti obsáhle popsal právní základ projednávané věci, přičemž v této souvislosti odkázal na četnou judikaturu. Odkazovanou judikaturu bude Nejvyšší správní soud (s ohledem na její rozsah) na tomto místě rekapitulovat zejména prostřednictvím parafrázi jejího věcného obsahu, nikoliv úplným a vyčerpávajícím výčtem její identifikace v celém stěžovatelem uváděném rozsahu.

[12] Stěžovatel předně poukázal na § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a podmínky, jejichž kumulativní naplnění je předpokladem pro to, aby bylo možné na výdaj učiněný daňovým subjektem nahlížet jako na daňově účinný výdaj ve smyslu tohoto ustanovení. Daňový subjekt, který příslušný údaj zanesl do účetnictví a posléze daňového přiznání, je povinen prokázat, že jej skutečně vynaložil a že se tak stalo způsobem, který deklaroval na příslušném účetním dokladu, resp. v souvislosti s tímto dokladem. Daňový subjekt má povinnost prokázat nejen to, že k deklarovanému plnění došlo, ale i že se tak stalo v tvrzeném rozsahu a čase. Podstatné je rovněž určení osoby, která plnění poskytla, tedy konkrétního dodavatele, resp. subdodavatele. Tato obecná východiska přitom dopadají i na případy, v nichž plnění spočívá v poskytování reklamních služeb, a to včetně reklamy spočívající v periodickém promítání na statických obrazovkách.

[13] Důkazy, které daňový subjekt za účelem prokázání naplnění podmínek stanovených v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů předloží, musí být podle stěžovatele natolik přesvědčivé a dostatečné, aby z nich bylo možné učinit závěr o faktickém vynaložení nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů s dostatečnou mírou jistoty a bez vážných pochybností. K unesení důkazního břemene tak nepostačuje například prosté tvrzení, že k deklarovanému plnění určitě došlo a někdo jej musel poskytnout. Jakkoliv jde primárně o záležitost dokladovou, je podle stěžovatele nezbytné respektovat též požadavek na zajištění souladu formálně právního a skutečného stavu. Samotná existence účetních dokladů (být formálně bezvadných), bez dalšího neprokazuje, že se plnění, jež je jejich předmětem uskutečnilo, resp. že se uskutečnilo tvrzeným způsobem. Pokud správci dani vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění deklarovaného plnění došlo tak, jak je v daňových dokladech deklarováno, předložené daňové doklady svou původní důkazní hodnotu podle stěžovatele pozbývají.

[14] Ačkoliv povinnost prokázat nevěrohodnost, neúplnost, či nesprávnost účetnictví leží na správci daně, nelze ji vnímat jako povinnost přímo prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, či prokázat, jak se účetní případ fakticky uskutečnil. Aby správce daně své důkazní břemeno unesl, je povinen prokázat, že o souladu skutečného a dokládaného stavu existují vážné a důvodné pochyby. Pokud správce daně toto důkazní břemeno unese, dochází k přenesení důkazního břemena zpět na daňový subjekt a je na něm, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal, že se konkrétní účetní případ udál v souladu s předloženými doklady. Daňový subjekt by tak měl zachovávat náležitou mírou obezřetnosti a ve vlastním zájmu by si měl zajistit důkazy, kterými je schopen svá tvrzení prokázat.

pokračování

[15] Výše uvedená východiska stěžovatel posléze doplnil konkrétní kasační argumentací. Pokud jde o plnění od dodavatele Tisk Praha s.r.o., pochybnosti podle jeho tvrzení vyvstaly stran konkrétního rozsahu, v němž byly deklarované reklamní služby (reklama a propagace žalobkyně na akci MOTO3 – BWIN Grand Prix České republiky Brno 2013 a v rámci promo akcí na podporu týmu Red Bull KTM AJO Motorsport) poskytnuty i stran otázky, zda byly dané reklamní služby skutečně poskytnuté konkrétním deklarovaným dodavatelem.

[16] V souvislosti s reklamním plněním od společnosti Tisk Praha s.r.o. stěžovatel shrnul nestandardní okolnosti obchodní spolupráce tohoto dodavatele se žalobkyní. Podle něj z provedeného dokazování vyplynulo, že společnost Tisk Praha s.r.o. nedisponovala technickým zázemím, s jehož pomocí by mohla zakázku pro žalobkyni sama zrealizovat. Upozornila, že svědek, pan Ladislav Grubhoffer (bývalý jednatel společnosti Tisk Praha s.r.o.), nebyl schopen vysvětlit, jak a kde byl zajištěn tisk smluvených 60 000 setkaret jezdců, jež představovaly významný podíl z celkového objemu objednaných reklamních služeb. Byť uvedl, že zhotovení reklamy zadávala společnost Tisk Praha s.r.o. řadě tiskárenských společností, žádnou z nich blíže neidentifikoval. Z fotodokumentace, kterou žalobkyně předložila, vyplynula podle stěžovatele pouze skutečnost, že její logo bylo umístěno na závodním motocyklu a kamionu a že došlo k vyhotovení určitého malého množství setkaret. Pochybnosti podle stěžovatele vyvstaly i ohledně plnění ve zbývajícím rozsahu smlouvy o reklamě (reklama na promo akcích na podporu týmu Red Bull KTM AJO Motorsport), o němž nebylo ze strany žalobkyně v daňovém řízení ničeho tvrzeno ani doloženo.

[17] Závěr krajského soudu o tom, že realizace reklamy v podobě umístění loga žalobkyně na závodní motocykl a kamion stáje Red Bull KTM AJO Motorsport byla nepochybně prokázána a je zřejmé, že společnost Tisk Praha s.r.o. ji musela nějakým způsobem zajistit (odstavec 25. odůvodnění napadeného rozsudku), stěžovatel označil za paušální a postrádající oporu ve správním spisu. Kladný závěr o faktickém vynaložení výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů je podle stěžovatele nutno formulovat s dostatečnou mírou jistoty a bez vážných pochybností.

[18] Krajský soud podle stěžovatele ignoruje požadavky plynoucí z judikatury a kráčí proti jejich podstatě a smyslu. Byť se v nyní projednávané věci potvrdilo provedení některých ze smluvených reklamních služeb, i nadále přetrvávají pochybnosti o tom, zda byla vyhotovena deklarovaná reklama v podobě 60 000 ks setkaret jezdců s logem žalobkyně, i tom, zda a jak byla provedena deklarovaná reklama na promo akcích na podporu týmu Red Bull KTM AJO Motorsport.

[19] Skutečnost, že realizace dílčích střípků sporného plnění byla osvědčena, nemůže podle stěžovatele sloužit jakožto základ pro závěr o prokázání jeho realizace v celém tvrzeném rozsahu. Zároveň je sporné, zda reklamní služby byly zajištěny společností Tisk Praha s.r.o.; tato společnost podle stěžovatele narážela na objektivní limity v podobě nedostatečnosti vlastních technických prostředků. Údaj o eventuálním subdodavateli přitom nebyl uveden jak ze strany bývalého jednatele žalobkyně, tak ze strany samotné žalobkyně. Pokud jde o část nasmlouvaného plnění v podobě propagace na promo akcích na podporu

Red Bull KTM AJO Motorsport a tvrzení krajského soudu, že tato okolnost není pro správu daní relevantní, jedná se mj. o mylné pochopení podstaty institutu odečtení výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[20] Právní názor krajského soudu ohledně excesivního rozšíření důkazního břemene je podle stěžovatele v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Je nezbytné, aby byl prokázán vztah mezi deklarovaným dodavatelem a subdodavatelem, který pro daňový subjekt tvrzené plnění poskytl.

[21] I v případě plnění deklarovaného od společnosti SKY-SOFT spol. s r.o. vyvstaly podle stěžovatele pochybnosti stran jeho deklarovaného rozsahu a dodavatele. Jedná se podle něj o krystalický případ situace, v níž daňový subjekt tvrdil rozsah plnění, na jehož obstarání měl být vynaložen uplatněný výdaj, aniž by posléze prokázal jeho přijetí v deklarovaném rozsahu. Krajský soud sám připustil, že minimálně v případě jedné ze čtyř velkoplošných světelných obrazovek nebyl předložen důkaz o realizaci smluvených reklamních služeb. Videozáznamy, o které se krajský soud ve zbývajícím rozsahu opírá, podle stěžovatele postrádají vypovídající schopnost ohledně rozsahu poskytnutého reklamního plnění. Tuto okolnost krajský soud přitom opomíjí a tvrzení žalobkyně v tomto směru považuje za nesporná, aniž by pro tento závěr existovala konkrétní opora v rámci spisového materiálu. Pokud jde o způsob zmapování a prokázání skutečného rozsahu, v jakém byly reklamní služby spočívající v periodickém promítání reklamních spotů poskytnuty, stěžovatel odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2021, č. j. 10 Afs 368/2020 - 63.

[22] Ani v tomto případě, v němž podle stěžovatele nebylo prokázáno faktické provedení minimálně čtvrtiny tvrzeného plnění v souladu s předloženými doklady, nelze hovořit o absenci pochybností o realizaci deklarovaných reklamních služeb. Stejně jako v případě reklamního plnění od společnosti Tisk Praha s.r.o. platí, že pokud má být na výdaj vynaložený daňovým subjektem na plnění realizované subdodavately nahlíženo jako na výdaj daňově účinný podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, je nezbytné, aby byl prokázán vztah mezi deklarovaným dodavatelem a subdodavatelem, který daňovému subjektu tvrzené plnění poskytl. Minimálně v případě velkoplošné světelné obrazovky v lokalitě Olomouc – třída Svobody nedisponovala společnost SKY-SOFT spol. s r.o. formálním titulem, na jehož základě by mohla tento reklamní prostor zajistit. Eventuální realizace reklamních služeb skrz subdodavatele přitom v tomto případě nebyla ze strany žalobkyně tvrzena ani prokázána.

[23] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že stěžovatel vytrhává z kontextu argumentaci obsaženou v judikatuře Nejvyššího správního soudu a poukázala na skutkové odlišnosti některých jim odkazovaných rozhodnutí a nyní projednávané věci. Správce daně musí své pochybnosti podložit relevantními skutečnostmi, nikoliv nepodloženými tvrzeními a úvahami, jako stěžovatel. Pokud jde o plnění v podobě zajištění reklamního prostoru na velkoplošných světelných obrazovkách, stěžovatel si podle žalobkyně protiřecí; uvedl, že nedošlo k prokázání poskytnutí nejméně jedné čtvrtiny tohoto plnění; ve zbylém rozsahu bylo poskytnuto. Na věc je podle žalobkyně analogicky aplikovatelný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022,

pokračování

č. j. 1 Afs 334/2017 - 208. Z hlediska daňové uznatelnosti není rozhodné, zda žalobkyni poskytl plnění přímo její obchodní partneri, nebo zda bylo plnění poskytnuto subdodavateli. Závěrem vyjádření namítla, že doměřená daň je prekludovaná.

[24] Na vyjádření žalobkyně reagoval stěžovatel prostřednictvím repliky. Shrnutí rozhodovací praxe podle něj sloužila ke zmapování obecného judikaturního rámce. Stěžejní závěry plynoucí z těchto rozhodnutí lze obecně aplikovat v případech s odlišným skutkovým základem. Zjištění, která byla v průběhu daňového řízení učiněna a jež stěžovatel popsal, jsou podle něj relevantní. Pokud jde o velkoplošné světelné obrazovky, jeho tvrzení si neprotiřečí. Poukaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 334/2017 - 208 je podle stěžovatele nepřijatelný. Konečně, stran námítky marného uplynutí lhůty pro stanovení daně, stěžovatel uvedl, že žalobkyně ignoruje speciální právní úpravu obsaženou v zákoně o daních z příjmů.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[25] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích uplatněných důvodů, přičemž též zkoumal, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2 s. ř. s.

[26] Kasační stížnost je důvodná.

[27] Dříve, než Nejvyšší správní soud přistoupí k posouzení jednotlivých stížnostních námitek, vyjádří se k otázce prekluze práva doměřit žalobkyni daň. Ačkoliv se nejedná o kasační námítka, žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že doměřená daň je prekludovaná. Nutno podotknout, že k prekluzi je soud povinen přihlížet z úřední povinnosti. V případě uplynutí prekluzivní lhůty totiž není dán prostor k úvahám o námítkách věcného charakteru a je nezbytné napadený rozsudek (a rovněž i napadené správní rozhodnutí) bez dalšího zrušit.

[28] Nejvyšší správní soud při posouzení této otázky vyšel z § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, neboť toto ustanovení obsahuje speciální právní úpravu lhůty pro stanovení daně v případě možnosti uplatnění daňové ztráty. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020 - 40 je pro stanovení začátku prekluzivní lhůty rozhodující § 148 odst. 1 daňového řádu a pro stanovení jejího konce § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Pro vyměření daně nadále platí maximální celková desetiletá lhůta stanovená v § 148 odst. 5 daňového řádu. Na takto určenou prekluzivní lhůtu pak dopadají ustanovení § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu, která upravují její prodloužení (odst. 2), přerušování (odst. 3) a stavění (odst. 4).

[29] V nyní projednávané věci žalobkyně vykávala v roce 2009 daňovou ztrátu. Posledním zdaňovacím obdobím, kdy žalobkyně mohla uplatnit daňovou ztrátu za rok 2009 je ve smyslu § 34 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů rok 2014. Lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 tedy začala běžet podle § 148 odst. 1 věty druhé daňového řádu dne 1. 4. 2014 a měla skončit podle § 38r

odst. 2 zákona o daních z příjmů současně se lhůtou pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2014, tedy 1. 4. 2018. Jde tedy o lhůtu čtyřletou. Jelikož byla ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2013 zahájena dne 4. 5. 2016 daňová kontrola, prekluzivní lhůta ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu a § 38r zákona o daních z příjmů (tj. čtyřletá lhůta) se podle § 148 odst. 3 daňového řádu přerušila a rozběhla se znovu zahájením daňové kontroly. Ode dne 4. 5. 2016 začala znovu běžet čtyřletá prekluzivní lhůta, jejíž běh by skončil dne 4. 5. 2020. Krajský soud tedy nepochybil, pokud konstatoval, že k prekluzi práva stanovit žalobkyni daň v nyní projednávané věci nedošlo.

[30] Nejvyšší správní soud se dále zabýval samotnými kasačními námitkami. Předmětem sporu je v nyní projednávané věci otázka, zda žalobkyně prokázala, že se reklamní služby, jejichž přijetí ve zdaňovacím období roku 2013 deklarovala od společnosti Tisk Praha s.r.o. a SKY-SOFT spol. s r.o. uskutečnily tak, jak plyne z předložených daňových dokladů. Sporná otázka spočívá v tom, zda bylo dané plnění skutečně poskytnuto v uvedeném rozsahu a zda bylo skutečně provedeno deklarovanými dodavateli, společnostmi Tisk Praha s.r.o. a SKY-SOFT spol. s r.o.

[31] Podle § 24 zákona o daních z příjmů „[v]ýdaje (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“.

[32] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu „[d]aňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“.

[33] Podle § 92 odst. 5 písm. c) téhož zákona „[s]právníce daně skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“.

[34] Nejvyšší správní soud konstantně judikuje, že o daňově účinný výdaj se podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj. Daňový subjekt, který výdaj zanesl do účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, nebo ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007 - 60).

[35] Stejně tak Nejvyšší správní soud opakovaně judikuje, že i přes formální bezvadnost předložených účetních dokladů mohou správci daně vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 30. 10. 2013 č. j. 8 Afs 75/2012 - 46, ze dne 18. 7. 2019 č. j. 3 Afs 270/2017 - 31 nebo ze dne 23. 9. 2020 č. j. 2 Afs 229/2018 - 54). V takovém případě musí správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázat existenci vážných a důvodných pochyb o souladu předložených záznamů se skutečností a označit konkrétní skutečnosti, které jej vedou k závěru o nevěrohodnosti, neúplnosti,

pokračování

neprůkaznosti či nesprávnosti údajů v účetnictví. Správce daně naopak nemá povinnost prokázat, že údaje jsou zaznamenávány v rozporu se skutečností. Jestliže své důkazní břemeno unese, je zase na daňovém subjektu, aby prokázal soulad deklarovaných obchodních případů se skutečností. Může buď setrvat na původních tvrzeních a doložit, že se sporný účetní případ i přes pochybnosti odehrál tak, jak je veden v účetnictví, anebo svá tvrzení vzhledem k existujícím pochybám korigovat a prokázat tato revidovaná tvrzení. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. 1 Afs 39/2010 - 124).

[36] Prizmatem výše uvedených judikatorních závěrů nahlížel na nyní projednávanou věc podle svého tvrzení i krajský soud. K závěru, že žalobkyně dostatečným způsobem prokázala „skutečné dodání většiny deklarovaných reklamních služeb“ podle něj stačí, že se logo žalobkyně objevilo na závodním motocyklu a kamionu stáje Red Bull KTM AJO Motorsport a že svědek Grubhoffer uvedl, že dodavatel realizoval dotčené plnění subdodavately.

[37] Nejvyšší správní soud ve své judikatuře v minulosti dovodil, že pokud správce daně zpochybní výdaj vynaložený daňovým subjektem (čímž dojde k výše popsanému přenesení důkazního břemene), musí daňový subjekt prokázat vynaložení takového výdaje jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci (viz rozsudek ze dne 31. 5. 2007 č. j. 9 Afs 30/2007 - 73). Nestačí tedy samotné prokázání faktické realizace reklamy, nýbrž „musí být jednoznačně prokázán vztah mezi daňovým subjektem a dodavatelem plnění, který je deklarován na předložených dokladech, a dále musí být prokázáno, že plnění deklarovaného dodavatele pro daňový subjekt spočívalo přinejmenším v zajištění realizace plnění subdodavatelem (tj. musí být prokázán vztah mezi deklarovaným dodavatelem a subdodavatelem, který pro daňový subjekt poskytl tvrzené plnění)“ (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 2. 2021, č. j. 8 Afs 24/2019 - 44, nebo ze dne 4. 5. 2017, č. j. 10 Afs 235/2015 - 75).

[38] Ve světle výše uvedené judikatury tak podle Nejvyššího správního soudu nemůže hodnocení krajského soudu obstát. Je nepochybné, že dodavatel může samotnou realizaci deklarovaného plnění přenechat subdodavatel. Pokud však toto plnění obstará subdodavatel, prokázat vztah mezi ním a dodavatelem musí daňový subjekt jednoznačně ve smyslu judikatorních závěrů citovaných výše.

[39] V projednávaném případě tomu tak nebylo. Ze svědecké výpovědi Ladislava Grubhoffera nejenže vyplynulo, že společnost nedisponovala technickým zázemím potřebným k realizaci nasmlouvaného plnění, svědek však nebyl schopen ani specifikovat subdodavatele, který by plnění pro žalobkyni zajistil. Nejvyšší správní soud nesdílí závěr krajského soudu, podle kterého tisk setkaret v nasmlouvaném množství nelze zpochybnit pouhým tvrzením, že bývaly jednatel dodavatele o tomto neměl řádné povědomí ani tím, že společnost Tisk Praha s.r.o, neměla dostatečné materiální či personální zázemí. Výpověď svědka Grubhoffera nepřispívá podle Nejvyššího správního soudu k vytvoření přehledného a důvěryhodného obrazu o celé transakci, naopak oprávněně vyvolává

pochybnosti o realizaci plnění deklarovaným dodavatelem a deklarovaným způsobem. Jiný slovy, nelze se spokojit s pouhým zjištěním, že společnost Tisk Praha s.r.o. „zajistila“ realizaci předmětného plnění subdodavatelsky, neboť ve smyslu výše citované judikatury zde chybí prokázání onoho vztahu mezi deklarovaným dodavatelem a subdodavatelem, který pro daňový subjekt tvrzené plnění údajně poskytl. Se stěžovatelem lze proto souhlasit, že závěr krajského soudu o tom, že realizace předmětného plnění byla „*nepochybně prokázána, a je zřejmé, že nějakým způsobem společnost Tisk Praha s.r.o. zajistit realizaci předmětného plnění musela*“, je paušální.

[40] Stěžovatel měl pochybnosti o rozsahu reklamních služeb podle smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a společností Tisk Praha s.r.o., i na základě skutečnosti, že žalobkyně nikterak neprokazovala část nasmlouvaného plnění, jež mělo spočívat v propagaci na promo akcích na podporu týmu Red Bull KTM AJO Motorsport. Podle krajského soudu není tato skutečnost daňově relevantní. Pokud žalobkyně uhradila společnosti Tisk Praha s.r.o. za reklamní služby celou částku podle smlouvy, byť za menší rozsah reklamních služeb, vynaložila žalobkyně podle krajského soudu i přesto určitý náklad na plnění, o jehož poskytnutí nejsou pochybnosti. Poskytnutí dostatečně přesného obrazu o tom, v jakém rozsahu žalobkyně reklamní plnění obdržela, však podle Nejvyššího správního soudu není možné zjednodušovat způsobem, jakým to učinil krajský soud. Prokázání rozsahu, v jakém byly deklarované reklamní služby poskytnuty, je naopak za účelem osvědčení naplnění podmínek podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nezbytné.

[41] I v případě dalšího reklamního plnění, jehož přijetí deklarovala žalobkyně od společnosti SKY-SOFT spol. s r.o., vyvstaly v daňovém řízení pochybnosti. Podle tvrzení stěžovatele bylo sice prokázáno, že reklamní spoty prezentující žalobkyni byly v nějakém přesně nspecifikovaném období vysílány na třech ze čtyř velkoplošných světelných obrazovek, vyvstaly však pochybnosti o tom, zda a kým bylo realizováno deklarované zajištění reklamního prostoru na velkoplošné obrazovce v lokalitě Olomouc – Jeremenkova ulice. Pochybnosti stran ostatních troch lokalit spočívaly podle stěžovatele v tom, zda služby spočívající v zajištění reklamního prostoru byly poskytnuty společností SKY-SOFT spol. s r.o. jakožto deklarovaným dodavatelem žalobkyně a zda byly poskytnuty v rozsahu tvrzeném na daňových dokladech.

[42] Stěžovatel ve svém rozhodnutí popsal svá zjištění ohledně jednotlivých lokalit, kde byly velkoplošné světelné obrazovky umístěny (Zlín – nám. Práce, Brno – autocentrum Mach, Olomouc – třída Svobody a Olomouc – Jeremenkova ulice); tato následně shrnul i v kasační stížnosti. V případě lokalit Zlín – nám. Práce a Brno – autocentrum Mach byly ze strany správce daně na dožádání zaslány smlouvy o poskytnutí reklamních služeb (smlouva uzavřená dne 2. 1. 2009 mezi společností SKY-SOFT spol. s r.o. a společností K3 Agency, s.r.o. a smlouva uzavřená dne 31. 12. 2010 mezi společností SKY-SOFT spol. s r.o.). S ohledem na starší datum jejich uzavření se správce daně snažil ověřit jejich aktuální platnost, což se mu přes nekontaktnost těchto společností nepodařilo. V případě lokalit Olomouc – Jeremenkova ulice a Olomouc – tř. Svobody nebyla zjištěna formální spojitost mezi velkoplošnými světelnými obrazovkami, žalobkyní a společností SKY-SOFT spol. s.r.o.

pokračování

[43] Z odůvodnění napadeného rozsudku (odstavce 28 a 29) je zřejmé, že jako stěžejní vyhodnotil krajský soud videozáznam, který žalobkyně v průběhu řízení předložila a jež má prokazovat promítání na velkoplošných světelných obrazovkách ve čtyřech konkrétních lokalitách (Zlín – nám. Práce, Brno – autocentrum Mach, Olomouc – třída Svobody a Olomouc – Jeremenkova ulice). Podle krajského soudu ať už byl vlastníkem velkoplošných světelných obrazovek, na kterých měl být reklamní spot žalobkyně promítán, kdokoliv, je zřejmé, že k promítání došlo. Výjimku představuje pouze Olomouc – Jeremenkova ulice. Videozáznam, který má prokazovat promítání na velkoplošné světelné obrazovce v této lokalitě, je totiž záznam z promítání na velkoplošné světelné obrazovce v Olomouci – třídě Svobody, akorát z jiného úhlu.

[44] Nejvyšší správní soud však tento náhled nesdílí. Videozáznamy z jednotlivých lokalit podle názoru kasačního soudu nikterak neprokazují realizaci deklarovaného plnění dodavatelem SKY-SOFT spol. s r.o. a ve smluveném rozsahu. Z videozáznamů o délce několik desítek vteřin (DVD s videozáznamem je součástí správního spisu) plyne pouze skutečnost, že reklama žalobkyně se objevila na velkoplošných světelných obrazovkách v lokalitách Zlín – nám. Práce, Brno – autocentrum Mach, Olomouc – třída Svobody. V těchto lokalitách tedy bylo prokázáno pouze to, že se reklama na zde umístěných velkoplošných obrazovkách *někdy* objevila. Z krátkých záznamů nicméně nijak nplyne, že se zde objevily reklamní spoty ve smluveném rozsahu.

[45] Žalobkyni předložený videozáznam nevytváří podle Nejvyššího správního soudu ucelený obraz o tom, že obdržela reklamní plnění od deklarovaného dodavatele a v deklarovaném rozsahu. Prokázat plnění v podobě opakovaného přehrávání reklamního spotu na velkoplošných světelných obrazovkách ve smluveném rozsahu se na první pohled může jevit jako obtížné, ačkoliv tomu tak nemusí být. Od žalobkyně se nikterak nevyžadovalo, aby prokázala přijetí tohoto plnění doložením *každé jednotlivé části* poskytnutého plnění. Pokud však chtěla tento výdaj uplatnit jako náklad ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, bylo na ní, aby si dostatečným způsobem obstarala důkazy o reklamním plnění a vyhnula se tak v daňovém řízení případné důkazní nouzi. Účinným se jeví způsob, který formuloval desátý senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku č. j. 10 Afs 368/2020 - 63, na který přílehavě upozornil rovněž stěžovatel. Podle tohoto rozhodnutí se nabízí, aby žalobkyně poskytla např. svědecké výpovědi zaměstnanců, kteří by poskytování reklamy ve formě reklamních spotů průběžně a v namátkových intervalech kontrolovali. Zcela příhodné by pak bylo o těchto kontrolách vést průběžnou evidenci.

[46] Pokud jde o lokalitu Olomouc – Jeremenkova ulice, Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem krajského soudu o tom, že z předloženého videozáznamu je zřejmé, že se jedná o snímání velkoplošné světelné obrazovky umístěné v odlišné lokalitě z jiného úhlu. Krajský soud tedy sám připustil, že na jedné ze čtyř velkoplošných světelných obrazovek nebylo vysílání realizováno, respektive nebylo prokázáno; již tato samotná skutečnost nutně mění rozsah deklarovaného plnění, které mělo být žalobkyni poskytnuto. Jinými slovy, krajský soud se spokojil se závěrem, že žalobkyni reklamní plnění v „*nějakém*“ rozsahu bylo poskytnuto.

[47] Krajský soud se v závěru napadeného rozsudku vyjádřil k žalobní námitce, podle které nelze žalobkyni přičítat k tíži že nezjišťovala, zda byli její dodavatelé sami

nebo prostřednictvím subdodavatelů schopni dodat předmětné služby. V situaci, kdy si žalobkyně objednala reklamní služby a nejsou pochybnosti, že za ně zaplatila a byly realizovány, by podle krajského soudu bylo excesivním rozšířením důkazního břemene, pokud by stěžovatel požadoval po žalobkyni prokázat, jakým konkrétním mechanismem její dodavatelé realizaci plnění provedli. Uvedený právní názor formuloval krajský soud v závěru napadeného rozsudku, patrně se vztahuje k oběma deklarovaným dodavatelům. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že pochybnosti, které v průběhu daňového řízení vyvstaly, se v případě společnosti Tisk Praha s.r.o. týkaly rozsahu deklarovaných reklamních služeb a jejich provedení tímto dodavatelem. V tomto směru lze odkázat na již shora formulovaný požadavek na prokázání existence jednoznačného vztahu mezi dodavatelem a subdodavatelem, na který nelze nahlížet jako na excesivní rozšíření důkazního břemene. V případě společnosti SKY-SOFT spol. s r.o. se pochybnosti vztahovaly k rozsahu reklamního plnění (u jedné ze čtyř velkoplošných světelných obrazovek nepotvrdilo a u zbylých nebyl zřejmý její rozsah), pochybnosti panovaly i ohledně formálních titulů týkajících se zajištění reklamního prostoru. V případě takového rozsahu samotných pochybností rovněž nelze hovořit o excesivním rozšíření důkazního břemene.

IV. Závěr a náklady řízení

[48] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené shledal kasační stížnost důvodnou a napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je krajský soud podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. Krajský soud se v dalším řízení bude zabývat otázkou, zda žalobkyně dostatečným způsobem prokázala skutečné dodání reklamních služeb v deklarovaném rozsahu a deklarovanými dodavateli. Při svém posouzení vyjde z výše uvedených závěrů, podle kterých k prokázání těchto skutečností nepostačuje obecný závěr o tom, že v nějakém rozsahu bylo plnění poskytnuto.

[49] V novém rozhodnutí o věci rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 15. února 2024

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu