



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: **INA SPORT spol. s r. o.**, se sídlem Dusíkova 794/3, Brno, zastoupená advokátem Mgr. Jaroslavem Bártou, se sídlem Koblížná 19, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2022, č. j. 36789/20/5200-11431-711360, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 8. 11. 2022, č. j. 31 Af 79/2020 - 63,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 25. 7. 2019, č. j. 3680509/19/3003-52521707951. Správce daně jím

podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu žalobkyni vyměřil daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 7. 2013 do 30. 6. 2014 vyšší o částku 267 900 Kč a současně jí uložil povinnost uhradit penále ve výši 53 580 Kč. Žalobkyně podle daňových orgánů nedoložila a neprokázala, že zdanitelné reklamní plnění (na soutěži krásy LOOK BELLA 2013) bylo uskutečněno deklarováním dodavatelem (společností ELAPROMO) a že výdaje spojené s propagací značky ALPINA prostřednictvím sportovce L. B. vynaložila na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[2] Žalobu, kterou proti rozhodnutí žalovaného žalobkyně podala, zamítl krajský soud napadeným rozsudkem. V odůvodnění nejprve poukázal na judikaturní východiska vymezená v rozsudcích krajského soudu ze dne 1. 2. 2022, č. j. 31 Af 45/2018 - 192, a Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 342/2020 - 48, a ze dne 1. 6. 2022, č. j. 6 Afs 51/2022 - 39. Vyplývá z nich, že je to žalobkyně, kdo musí podle § 92 odst. 3 daňového řádu unést své důkazní břemeno ohledně poskytnutí reklamního plnění jí deklarováním dodavatelem, popřípadě subdodavatelem, u něhož však musí prokázat vztah mezi deklarováním dodavatelem a subdodavatelem, který pro daňový subjekt poskytl tvrzené plnění. Dále uvedl, že odlišný náhled žalobkyně na hodnocení zjištěných skutečností neodůvodňuje její námitku, že rozhodnutí daňových orgánů jsou nepřezkoumatelná. K věci samé pak poznamenal, že správce daně své pochybnosti o tom, zda reklamní plnění poskytl žalobkyni deklarováný dodavatel (společnost ELAPROMO), jednoznačně odůvodnil, a na žalobkyni proto přešlo zpět důkazní břemeno. Ta jej však neunesla. Krajský soud vysvětlil, proč v této otázce souhlasí s daňovými orgány a uzavřel, že jestliže správce daně unesl své důkazní břemeno ohledně důvodných pochybností, pak důkazní břemeno nese opětovně daňový subjekt. Nemožnost jej unést z důvodu, že jak deklarováný dodavatel, tak jeho subdodavatel již v ČR nepodnikají, jde podle něj k tíži žalobkyně, neboť je to ona, kdo tvrdí skutečnosti, o kterých jsou důvodné pochybnosti. Zdůraznil přitom, že chování žalobkyně ve vztahu k deklarovánému dodavateli nebylo nijak obezřetné (platby v hotovosti před plněním smlouvy, obecně formulovaná rámcová smlouva), a je to proto ona, kdo se důkazní nouzi vystavil.

[3] Krajský soud se s daňovými orgány ztotožnil i v hodnocení efektivity reklamy. Uvedl, že její efektivitou se v podstatě nikdo ze zúčastněných nezabýval ani při její přípravě, ani po její realizaci – žalobkyně neměla podle rámcové smlouvy žádný vliv na její umístění; jednatel deklarované dodavatelky byl v důsledku převodu obchodního podílu odvolán před finále soutěže krásy LOOK BELLA 2013, proto závěrečná zpráva nijak neprokazovala, že by se tato dodavatelka jakkoli podílela na vyhodnocení efektivity reklamy. Porovnání cen mezi jednotlivými ročníky soutěže LOOK BELLA (2013, 2015 a 2016) provedené daňovými orgány bylo sice podle krajského soudu do jisté míry spekulativní, nicméně se nejednalo o rozhodující skutečnost, na níž by daňové orgány založily své důvodné pochybnosti; nadto téměř desetinásobné navýšení ceny naznačuje možnou nestandardnost celého případu, a proto zapadá do komplexu ostatních pochybností správce daně.

[4] Krajský soud dále poznamenal, že není vyloučeno, aby dané plnění bylo poskytnuto v rámci dodavatelského řetězce jiným subjektem, než který je uveden na dokladu

pokračování

předloženém daňovým subjektem. Zpochybní-li však správce daně tvrzení daňového subjektu, je daňový subjekt povinen prokázat soulad účetnictví se skutečností, anebo svá tvrzení korigovat, nabídnout tvrzení nová a ta následně prokázat. K tomu však v předložené věci podle krajského soudu nedošlo.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, v níž uplatnila důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[6] Má za to, že krajský soud na předloženou věc nesprávně aplikoval závěry rozsudku č. j. 6 Afs 342/2020 - 48 týkající se důkazního břemene, neboť skutkový stav takový postup neumožňoval. Skutkové okolnosti, v nichž krajský soud spatřoval důvod pro pochyby o tom, zda reklamní plnění proběhlo tak, jak stěžovatelka deklarovala, totiž podle ní nemohly vést k důvodným pochybnostem, a nemohly proto být ani důvodem k přenesení důkazního břemene zpět na stěžovatelku. Připouští sice, že skutečnost, že si jednatel subdodavatelky po velmi dlouhé době nevybavil žádnou ze zúčastněných obchodních společností (deklarovanou dodavatelku, stěžovatelku ani pořadatelku soutěže krásy společnost PRESTIGE MODELS, která pořídila zprávu o výsledku), může vzbuzovat určité pochybnosti, ty však samy o sobě nemohou stačit k přenesení důkazního břemene ze správce daně na stěžovatelku. Stejně tak k přenesení tohoto břemene podle ní nemohla vést ani skutečnost, že obchodní ředitel PRESTIGE MODELS vypověděl, že se společnost ELAPROMO na soutěži krásy LOOK BELLA 2013 nepodílela. Jeho výpověď je pochopitelná, jelikož společnost ELAPROMO měla přímý vztah pouze se subdodavatelkou, společností TOP Reklama. Výpověď tohoto svědka proto nemůže odůvodnit pochybnosti správce daně.

[7] Stěžovatelka má dále za to, že napadený rozsudek je pro vnitřní rozpornost nepřezkoumatelný. Ačkoli krajský soud u dodavatelského řetězce (PRESTIGE MODELS - TOP Reklama - ELAPROMO - stěžovatelka) správně poukazuje na skutečnost, že jednatel společnosti TOP Reklama ve své výpovědi nepotvrdil spolupráci s ELAPROMO, pomíjí však, že ji ani nevyvrátil (pouze si jí nepamatoval), a že naopak jednatel společnosti ELAPROMO tuto spolupráci potvrdil. Nejednoznačný je podle ní rovněž závěr krajského soudu, podle kterého tvrzení, že plnila ELAPROMO, zpochybňuje zjištění, že reklamu realizovala společnost TOP Reklama a zprávu o výsledku dodala PRESTIGE MODELS. Odůvodnění tohoto závěru (včetně hodnocení výpovědí svědků Čermáka a Špačka) je podle stěžovatelky velmi kusé a „zmatečné“ a dokazování naopak potvrzuje, že reklamní plnění stěžovatelce dodala společnost ELAPROMO prostřednictvím společnosti TOP Reklama a zprávu o výsledku, kterou následně stěžovatelka obdržela, vyhotovila pořadatelka soutěže společnost PRESTIGE MODELS. Toto stěžovatelčino tvrzení je přitom v souladu i se svědeckými výpověďmi (svědků Čermáka, Sedláka a Špačka).

[8] Stěžovatelka nesouhlasí s krajským soudem ani v tom, že jedinou skutečností, která objektivně prokazuje styk mezi deklarovanou dodavatelkou a subdodavatelkou, jsou jejich vzájemné platby. Tento závěr považuje za přepjatě formalistický. Krajský soud

sice uvedl, že z obecné spolupráce těchto společností nelze usuzovat na konkrétní plnění, avšak učinil tak izolovaně bez ohledu na výpověď svědka Čermáka a faktické plnění, které nebylo rozporováno. V hodnocení této svědecké výpovědi se soud ztotožnil se žalovaným, avšak její údajné rozpory, které měly znevěrohodnit dodavatelský řetězec, v napadeném rozsudku nijak nespecifikuje. Krajský soud podle ní neměl akcentovat ani skutečnost, že jednatelé deklarované dodavatelky a subdodavatelky byli ze svých pozic před konáním soutěže odvoláni. Jednatelé byli sice ze svých funkcí odvoláni dne 17. 12. 2013 (finále soutěže se konalo dne 19. 12. 2013), avšak k výmazu tohoto údaje z obchodního rejstříku došlo až dne 27. 12. 2013, respektive 23. 12. 2013. Není tedy vyloučeno, že oba jednatelé mohli až do okamžiku výmazu svých funkcí z obchodního rejstříku i nadále plnit na účet daných společností. Jejich odvolání tak nelze přisuzovat žádný zásadní význam.

[9] Stěžovatelka dále namítá, že v řízení upozorňovala na nepřesné prepisy svědecké výpovědi jednatele společnosti TOP Reklama Jana Sedláka, který měl podle daňových orgánů uvést, že deklarovanou dodavatelku, společnost ELAPROMO, nezná. To však, jak vyplývá z odst. 31 protokolu o výsledku svědka ze dne 8. 1. 2019, č. j. 28810/19/3003-60563-711526, neodpovídá skutečnosti. I svědecká výpověď svědka Čermáka (jednatele společnosti ELAPROMO) potvrzuje stěžovatelčina tvrzení. Jeho výpověď přitom považuje s ohledem na dobu, která od realizace plnění uplynula, za poměrně konkrétní. Má za to, že nelze po svědkovi požadovat, aby si vzpomněl na veškeré detaily spolupráce. Okolnosti, které daňové orgány zjistily, tak podle stěžovatelky nemohly vést k přenesení důkazního břemene zpět na její osobu (svědek Čermák jednoznačně identifikoval celý dodavatelský řetězec, byly zjištěny vazby mezi subdodavatelkou a dodavatelkou, obsah smluv, které jednotlivé společnosti mezi sebou uzavíraly, byl obdobný). Shodný obsah smlouvy uzavřené mezi deklarovanou dodavatelkou a stěžovatelkou s obsahem smluv uzavřených mezi pořadatelkou akce a subdodavatelkou nelze podle stěžovatelky hodnotit apriori negativně, neboť potvrzuje, že došlo k přeprodeji reklamního plnění, a je proto logické, že daná smluvní ustanovení jsou obdobná nebo shodná. K tomu se však krajský soud nevyjádřil.

[10] Stěžovatelka na závěr poukázala na rozsudek krajského soudu ze dne 25. 8. 2014, č. j. 62 Af 34/2013 - 78, který obstál i před Nejvyšším správním soudem, z něhož dovozuje, že okolnosti smluvních ujednání či vytvoření řetězce dodavatelů nemohou být daňovému subjektu kladeny k tíži, pokud reklamní plnění objednal, zaplatil a plnění bylo následně realizováno. Upozorňuje, že to, jak mají další články v řetězci dodavatelů „ošetřeny“ své smluvní vztahy, nemohla žádným způsobem ovlivnit. Postup správce daně vylučuje, aby kterýkoli daňový subjekt svá tvrzení prokázal, přestože předloží doklady, doloží zaplacení i realizaci plnění za cenu, která se nijak nevymyká ceně obvyklé a daňové orgány neshledají ani žádný jiný účel sestavení řetězce dodavatelů než jen čistě ekonomický. Má proto za to, že postup daňových orgánů i krajského soudu excesivně překračuje požadavky na důkazní břemeno daňového subjektu.

[11] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s napadeným rozsudkem. Uvedl, že stěžovatelka neprokázala dodavatelský řetězec vedoucí od společnosti ELAPROMO ke konkrétní společnosti, která reklamu uskutečnila, a neprokázala tak daňovou účinnost nákladů na reklamu ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

pokračování

Dále poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, který vymezil čtyři znaky, jež musí daňově účinný výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů bez výjimky naplňovat, a poznamenal, že stěžovatelka neprokázala naplnění druhého ze čtyř kumulativně požadovaných znaků – neprokázala, že výdaj vynaložila v souvislosti se získáním daňově účinných, tj. zdanitelných příjmů. Neprokázala totiž, že reklamu provedla společnost ELAPROMO, již za reklamu zaplatila. Žalovaný nerozporuje (což výslovně potvrdil v odstavci 60 svého rozhodnutí), že reklamní služby byly na soutěži krásy poskytnuty, avšak stěžovatelka neprokázala, že se tak stalo prostřednictvím deklarované dodavatelky – společnosti ELAPROMO. Žalovaný má za to, že jde o skutkově podobný případ, který posuzoval krajský soud v rozsudku ze dne 1. 2. 2022, č. j. 31 Af 45/2018 - 192, a v němž uvedl, že žalobce byl po přenesení důkazního břemene zpět na jeho osobu povinen prokázat, že k uskutečnění reklamního plnění došlo tak, jak tvrdí – tedy, že z důkazů by muselo důvěryhodně vyplývat, že mu plnění poskytl deklarovaný dodavatel, jak uváděly účetní doklady, anebo že tento dodavatel alespoň zajistil, aby plnění poskytl subdodavatel. Žalovaný má za to, že stěžovatelka v předložené věci nic z uvedeného neprokázala.

[12] Žalovaný má dále za to, že je to právě stěžovatelka, kdo jednotlivé pochybnosti popsané daňovými orgány vytrhává z kontextu a kdo nabízí izolované hodnocení provedených důkazů. Připomíná, že to byla stěžovatelka, kdo tvrdil, že náklady za reklamu byly zaplacený společnosti ELAPROMO. Tento výdaj mohl správce daně uznat jako daňově účinný, jen pokud by rozklíčoval konkrétní dodavatelský řetězec. Pořadatelka akce vyloučila spolupráci se společností ELAPROMO a jednatel společnosti TOP Reklama si zase nevybavil žádnou z ostatních společností, které se měly na obchodním řetězci podílet. Tyto okolnosti podle žalovaného důvodně vedou k pochybnostem o tom, jak se obchodní případ odehrál. Pokud jsou jednotlivé výpovědi svědků v rozporu, pak se podle žalovaného zcela jistě jedná o legitimní pochybnost o konkrétním obchodním případě, nikoliv o vnitřní rozpornost napadeného rozsudku. Dále poukázal i na ostatní okolnosti, které podle něj důvodně vzbuzují pochybnost o pravdivosti stěžovatelčiných daňových tvrzení (zprávu o výsledku vypracovala společnost PRESTIGE MODELS, ačkoli ji měla podle stěžovatelky dodat právě společnost ELAPROMO, výpovědi svědků Čermáka, Špačka a Sedláka nepřispěly k prokázání celého dodavatelského řetězce). Ke stěžovatelčině námitce o dezinterpretaci výpovědi svědka Sedláka žalovaný uvedl, že není příliš velký významový rozdíl mezi výpovědí svědka „*neví, zda zná ELAPROMO*“ a jejím přepisem „*nezná ELAPROMO*“. Stěžejním podle něj je, že u reklamy v hodnotě jednoho milionu korun si svědek nebyl schopen vzpomenout, s kým vlastně obchodoval a kdo byl odběratelem reklamy. Není ani pravdou, že by tento svědek vypověděl, že zná stěžovatelku a že s ní v roce 2013 obchodoval.

[13] Ani námitku, že požadavek na prokázání smluvních vztahů mezi dalšími společnostmi v řetězci je excesivní, nepovažuje žalovaný za opodstatněný. Daňový subjekt je totiž povinen prokázat skutečné vynaložení výdaje vůči konkrétní osobě, a nikoliv pouhé abstraktní vydání peněz. Požadavek na prokázání vztahu mezi deklarovaným dodavatelem a subdodavatelem vyplývá i z judikatury Nejvyššího správního soudu, a nelze jej proto považovat za excesivní. V souhrnu tak má žalovaný za to, že kasační stížnost není důvodná, a navrhl proto, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v intencích § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. a v rozsahu uplatněných námitek. Vady, ke kterým by musel přihlídnout z úřední povinnosti, neshledal a po posouzení věci dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[15] Kasační soud se nejprve musel zabývat namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku, neboť z povahy věci plyne, že nepřezkoumatelné rozhodnutí nelze věcně přezkoumat. Stěžovatelka shledává v rozsudku krajského soudu určitou vnitřní rozpornost, jelikož krajský soud v odst. 24 na jednu stranu dospívá k závěru, že jednatel společnosti TOP Reklama spolupráci s ELAPROMO nepotvrdil, avšak na druhou stranu zcela pomíjí, že ji ani nevyvrátil, a že naopak tuto spolupráci výslovně potvrdil jednatel společnosti ELAPROMO. K nejednoznačnosti celého posouzení pak podle stěžovatelky přispívá i závěr krajského soudu uvedený v témže odstavci napadeného rozsudku, že reklamní plnění, za které stěžovatelka zaplatila společnosti ELAPROMO, patrně realizovala společnost TOP Reklama a zprávu o výsledku dodala PRESTIGE MODELS. Stěžovatelka s těmito závěry nesouhlasí a považuje je za kusé a „matečné“. Dále namítá, že se krajský soud opomněl vyjádřit ke shodnému charakteru smluv uzavřených jednak mezi ní a společností ELAPROMO a jednak mezi TOP Reklama a PRESTIGE MODELS.

[16] Z uvedené argumentace je zřejmé, že stěžovatelka nesouhlasí s tím, jak krajský soud vyhodnotil zjištěné skutkové okolnosti vedoucí k pochybnostem daňových orgánů o skutečném průběhu posuzovaného zdanitelného plnění. Z pouhého nesouhlasu s hodnocením krajského soudu však nelze dovodit rozpornost učiněných závěrů a existenci tak těžké vady rozhodnutí, jakou je jeho nepřezkoumatelnost. Zaprvé stěžovatelka zcela pomíjí rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně, jehož optikou krajský soud v uvedené části odůvodnění hodnotil postup daňových orgánů. Pokud se tedy v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu nezabýval tím, že jednatel společnosti TOP Reklama spolupráci s deklarovanou dodavatelkou stěžovatelky výslovně nevyvrátil, pouze ji nepotvrdil, nečiní to jeho závěry rozpornými, neboť nebylo povinností daňových orgánů prokazovat, že údaje o zdanitelném plnění jsou v účetnictví stěžovatelky zaznamenány v rozporu se skutečností. Zadruhé stěžovatelka přehlíží i to, že krajský soud své závěry uvedené v odst. 24 napadeného rozsudku v dalších odstavcích rozvedl (zejména v odst. 30-39) a dostatečně tak vysvětlil, proč je v předložené věci učinil a k čemu na základě nich dopěl (srov. odst. 36 a 39 napadeného rozsudku). Závěrem, že reklamní plnění, za které stěžovatelka zaplatila společnosti ELAPROMO, patrně realizovala společnost TOP Reklama, krajský soud poukázal na klíčový důvod pochybností daňových orgánů o věrohodnosti předložených účetních dokladů, čímž současně zcela jednoznačně vysvětlil požadavek na prokázání vazby mezi dodavatelkou ELAPROMO a subdodavatelkou TOP Reklama (srov. odst. 36 napadeného rozsudku). Ani závěr, že zprávu o výsledku dodala pořadatelka soutěže PRESTIGE MODELS, nečiní napadený rozsudek rozporným, neboť rovněž poukazuje na další okolnost vzbuzující pochybnosti daňových orgánů o skutečném průběhu deklarovaného zdanitelného plnění. Ze svědecké výpovědi bývalého jednatele ELAPROMO totiž vyplynulo, že ji dodala TOP Reklama, respektive její bývalý

pokračování

jednatel. Namítané závěry krajského soudu tedy nelze považovat za rozporné, neboť je z nich zřejmé, proč krajský soud žalobě nevyhověl.

[17] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku dále podle stěžovatelky spočívá v nedostatečně odůvodněném závěru krajského soudu o nevěrohodnosti dodavatelského řetězce. Stěžovatelka má za to, že ačkoli krajský soud dospěl k závěru, že výpověď svědka Čermáka obsahuje rozpory, které znevěrohodňují dodavatelský řetězec, nevysvětlil již, v čem je spatřuje. Ani zde jí nelze dát za pravdu. Krajský soud v odst. 35 rozsudku nepřisvědčil stěžovatelce v tom, že žalovaný výpověď tohoto svědka bagatelizoval. Uvedl, že žalovaný se jí naopak zabýval a že poukázal na zásadní rozpory, které znevěrohodňují dodavatelský řetězec. Tyto rozpory přitom v témže odstavci rovněž identifikoval, neboť uvedl, že oba jednatele (dodavatelky reklamy a subdodavatelky) byli ze svých pozic před finále soutěže odvoláni, a není proto zřejmé, kdo na toto finále skutečně dodal plnění a kdo svědkovi předal dokumentaci vytvořenou pořadatelkou soutěže. Poukázal rovněž na to, že svědek vypověděl, že stěžovatelka hradila reklamní plnění bezhotovostně, ačkoli ze spisu vyplývá, že šlo o hotovostní platby. Stěžovatelka sice v kasační stížnosti namítá, že odvolání jednatelů bez dalšího nevyklučuje možnost, že oba až do výmazu svých funkcí z obchodního rejstříku (k němuž došlo až po finále soutěže) ještě plnili na účet obou společností, to však nemění nic na skutečnosti, že krajský soud dostatečně vysvětlil, v čem zjištěné rozpory spatřuje.

[18] Stěžovatelka však považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný i proto, že krajský soud nevypořádal její tvrzení ohledně shodného charakteru rámcových smluv uzavřených jak mezi stěžovatelkou a deklarovanou dodavatelkou, tak i mezi pořadatelkou soutěže a subdodavatelkou. Tato skutečnost by k nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku mohla vést pouze tehdy, pokud by nevypořádanou zůstala stěžejní námitka, která by v případě důvodnosti měla vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Nemá-li nevypořádaná námitka tento potenciál, nemá její opomenutí vliv na přezkoumatelnost napadeného rozsudku a není ani dílčím pochybením krajského soudu. Platí totiž, že krajský soud není povinen vyvracet každou dílčí námitku, pokud své rozhodnutí jako celek logicky a přesvědčivě odůvodní (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, N 26/52 SbNU 247).

[19] Stěžovatelce je třeba dát za pravdu v tom, že krajský soud na její tvrzení ohledně shodného charakteru rámcových smluv, z něhož dovozovala vazbu mezi deklarovanou dodavatelkou a subdodavatelkou, nereagoval. V odstavci 38 napadeného rozsudku sice konstatoval, že žalovaný stěžovatelce nevyčítal nedostatečnou specifikaci poskytovaného reklamního plnění, ale pouze to, že shodný charakter rámcových smluv, jejich uzavření ve stejný den a nedostatečná specifikace plnění bez jejího vlivu na způsob poskytnutí reklamy zvyšují pochybnosti správce daně o realizaci plnění tak, jak uvádějí předložené daňové doklady; sám tuto okolnost však nijak nehodnotil. Na druhou stranu ale poukázal na souhrn skutkových okolností, které dostatečně odůvodňují jeho závěr, že pochybnosti správce daně o věrohodnosti předložených daňových dokladů jsou důvodné (srov. zejména odst. 30-35 napadeného rozsudku). Lze si jen stěží představit, že by pouhý shodný charakter rámcových smluv mohl prokázat provázanost celého dodavatelského řetězce, jestliže jej neprokázaly ani svědecké výpovědi samotných osob, které jednotlivé účastníky daného

řetězce v rozhodném období reprezentovaly (buď pro to, že si provázanost řetězce vůbec nepamatovaly, anebo proto, že ji vyloučily), ani hotovostní platby, jež bez znalosti účetnictví daných společností nebylo možné s poskytnutým reklamním plněním ztotožnit. Tvrzení, že shodný charakter smluv potvrzuje, že v rámci dodavatelského řetězce došlo k přeprodeji reklamního plnění, tak nemůže zákonnost rozhodnutí žalovaného nijak ovlivnit, a proto jeho nevypořádání krajským soudem nemůže mít ani vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Námitka nepřezkoumatelnosti je proto nedůvodná.

[20] Věcnou kasační argumentací stěžovatelka jednak zpochybňuje závěr krajského soudu, že v předložené věci došlo k přenesení důkazního břemene zpět na její osobu, a jednak tvrdí, že i kdyby ano a pochybnosti správce daně by byly důvodné, pak není přiměřené po ní požadovat, aby prokázala vazbu mezi deklarovanou dodavatelkou ELAPROMO a subdodavatelkou TOP Reklama. Ani tyto námitky však nejsou důvodné.

[21] Krajský soud v předložené věci dospěl k závěru, že stěžovatelka sice prokázala, že k reklamnímu plnění na soutěži LOOK BELLA 2013 fakticky došlo, avšak neprokázala již, že by jí ho poskytla dodavatelka uvedená na účetních dokladech, respektive, že tato dodavatelka alespoň zajistila, aby plnění poskytl subdodavatel. S tímto závěrem stěžovatelka nesouhlasí a má za to, že svědecké výpovědi, vazby zjištěné mezi dodavatelkou ELAPROMO a subdodavatelkou TOP Reklama doprovázené finančními toky, jakož i shodný charakter rámcových smluv uzavřených v posuzovaném dodavatelském řetězci potvrdily, že reklamní plnění stěžovatelce poskytla dodavatelka ELAPROMO prostřednictvím subdodavatelky TOP Reklama. Její názor Nejvyšší správní soud nesdílí.

[22] Předně – závěr krajského soudu se opírá jak o judikaturu Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudky ze dne 4. 5. 2017, č. j. 10 Afs 235/2015 - 75, ze dne 11. 2. 2021, č. j. 8 Afs 24/2019 - 44, nebo ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 342/2020 - 48), tak i o judikaturu Ústavního soudu (srov. nálezy ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, nebo ze dne 24. 1. 2023, sp. zn. III. ÚS 2105/22). Stěžovatelka sice rozporuje správnost aplikace závěrů rozsudku č. j. 6 Afs 342/2020 - 48 s odůvodněním, že nyní posuzovaná věc je odlišná, avšak Nejvyšší správní soud žádné zásadní rozdíly neshledal. Klíčová otázka, zda důkazní břemeno přešlo zpět na stěžovatelku, byla předmětem hodnocení i v uvedeném rozsudku, a proto z něj lze i v předložené věci vycházet.

[23] Ačkoli má stěžovatelka pravdu v tom, že se žalovaný ve svém rozhodnutí dopustil nepřesnosti v přepisu svědecké výpovědi svědka Sedláka, který měl podle něj jako bývalý jednatel subdodavatelky reklamy vypovědět, že dodavatelku ELAPROMO nezná, byť v protokolu o výpovědi tohoto svědka ze dne 8. 1. 2019, č. j. 28810/19/3003-60563-711526, je zaznamenáno, že neví, zda ji zná, nemá tato dílčí nepřesnost na posuzovanou věc žádný vliv. Jak již Nejvyšší správní soud konstatoval výše, správce daně nebyl povinen prokázat, že se reklamní plnění uskutečnilo v rozporu s předloženými účetními doklady, stačilo mu prokázat, že o jejich věrohodnosti existují důvodné pochybnosti, a to se mu podařilo.

[24] Stěžovatelka sice akcentuje výpověď bývalého jednatele dodavatelky reklamy – svědka Čermáka, z níž lze podle ní zcela jednoznačně dovodit provázanost celého

pokračování

dodavatelského řetězce, tedy i klíčovou vazbu ELAPROMO na TOP Reklama, avšak na závěr krajského soudu o rozpornosti jeho výpovědi nijak věcně nereaguje. Nejvyšší správní soud přitom souhlasí s daňovými orgány i krajským soudem v tom, že výpovědi bývalých jednatelů dodavatelských společností nejsou v souladu s předloženými doklady, a tudíž nepotvrzují, že se plnění uskutečnilo tak, jak stěžovatelka tvrdí. Výpověď svědka Čermáka nelze ani s ohledem na dobu, která od realizace reklamního plnění mezitím uplynula, považovat za *poměrně konkrétní*, jak tvrdí stěžovatelka. Naopak, daňové orgány i krajský soud zcela správně označily jeho výpověď za nevěrohodnou. Svědek totiž na jednu stranu vypověděl, že byl jednatelem dodavatelky reklamy a zároveň i jedinou osobou, která v rozhodnou dobu vykonávala její veškerou činnost (ELAPROMO neměla žádné zaměstnance ani jiného zástupce), a vše kolem reklamy (včetně jejího zaúčtování a vystavení faktur) proto zajišťoval osobně, oproti tomu si ale nebyl schopen vzpomenout na základní okolnosti obchodního případu v hodnotě jednoho milionu korun a např. i na tak jednoduchou otázku, jakou formou byly služby provedeny, odpověděl zcela neurčitě: „*zajištěním toho, co je předmětem smlouvy a na místech, které jsou předmětem smlouvy.*“ Odpovědi na jednotlivé otázky, respektive provedené důkazy jistě nelze hodnotit izolovaně a je třeba je posuzovat v celkovém kontextu, v tom má stěžovatelka samozřejmě pravdu. Avšak je to ona, nikoli daňové orgány či krajský soud, kdo činí své závěry tímto (izolovaným) způsobem. Je to totiž stěžovatelka, kdo provázanost dodavatelského řetězce zcela nekriticky zakládá na skutečnostech, které jednotlivě ani ve vzájemných souvislostech nemohou tuto provázanost prokázat.

[25] Zaprvé, výpověď svědka Čermáka neposkytuje takové informace, z nichž by bylo možné usuzovat na stěžovatelkou deklarované skutečnosti. Svědek sice vypověděl, že realizaci reklamy zajistil prostřednictvím společnosti TOP Reklama, avšak konkrétnější obrysy této spolupráce nedokázal popsat (např. nevěděl, za jakou cenu tato subdodavatelka zajistila sporné reklamní plnění), ačkoli to měla být pouze tato společnost, prostřednictvím které zajišťoval plnění reklamních služeb. Nekonkrétní zůstal i při popisu spolupráce se stěžovatelkou, s níž měl dle svých tvrzení uzavřít pouze jednu smlouvu. Vypověděl sice, že stěžovatelku oslovil jako první a nabídl jí zviditelnění v rámci reklamy, avšak otázku, kdy a jakým způsobem došlo k jejich kontaktu, nezodpověděl, nepamatoval si, kde měly být reklamní služby provedeny ani to, zda dodavatelka poskytla stěžovateli reklamní či jiné služby i při jiné příležitosti, než byla soutěž LOOK BELLA 2013. V rozporu s předloženými doklady rovněž vypověděl, že reklamní služby byly hrazeny bankovním převodem. Stejně odpovídal i na otázky týkající se nových majitelů dodavatelky – přestože vypověděl, že účetnictví dodavatelky odeslal do sídla nových majitelů, nebyl si schopen vzpomenout, kdo tito noví majitelé jsou, jak se s nimi seznámil, kdo koho oslovil jako první ohledně prodeje společnosti a kde se nachází jejich sídlo. Vybavil si pouze to, že jejich sídlo se nachází „*někde v Americe*“. Tato svědecká výpověď tedy sama o sobě vzbuzuje pochybnosti o věrohodnosti svědka; ty se však ještě více prohlubují v kontextu výpovědí svědků Sedláka a Špačka, kteří ve svých výpovědích buď spolupráci vyloučili (svědek Špaček, obchodní ředitel pořadatelky soutěže), nebo si ji nepamatovali (svědek Sedlák, bývalý jednatel subdodavatelky).

[26] Zadruhé, hotovostní platby, které mezi všemi zúčastněnými probíhaly, a z nichž stěžovatelka rovněž dovozuje provázanost dodavatelského řetězce, nelze

pro nedosažitelnost účetnictví dodavatelky i subdodavatelky ztotožnit s konkrétním plněním a nelze tak zjistit, zda šlo o úhradu reklamních služeb poskytnutých právě na soutěži LOOK BELLA 2013. Tato okolnost by mohla tvrzení stěžovatelky podpořit pouze tehdy, pokud by provázanost dodavatelského řetězce vyplývala z ostatních provedených důkazů. Sama o sobě však žádnou důkazní hodnotu nemá.

[27] Zatřetí, ze shodného obsahu rámcových smluv uzavřených jak mezi stěžovatelkou a dodavatelkou, tak i mezi subdodavatelkou a pořadatelkou soutěže krásy, nelze činit závěry, které v této souvislosti činí stěžovatelka. Shodný charakter smluv totiž sám o sobě nemá žádnou vypovídací hodnotu, a proto nemůže potvrdit tvrzení stěžovatelky, že došlo k přeprodeji reklamního plnění, respektive že dodavatelka jej pro stěžovatelku zajistila prostřednictvím konkrétního subdodavatele. I tato okolnost je proto pro věc bez významu.

[28] Lze tedy souhlasit s krajským soudem v tom, že pochybnosti správce daně byly jednoznačně odůvodněny a že došlo k přenesení důkazního břemene zpět na stěžovatelku.

[29] Stěžovatelka dále namítá, že i kdyby pochybnosti správce daně byly důvodné a vedly k přenosu důkazního břemene zpět na její osobu, je požadavek na prokázání konkrétního subdodavatele nepřiměřený, neboť není v jejích silách ovlivnit, jak mají další články v dodavatelském řetězci „ošetřeny“ své smluvní vztahy. Poukazuje přitom na rozsudky krajského soudu ze dne 25. 8. 2014, č. j. 62 Af 34/2013 - 78, a Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2015, 8 Afs 144/2014 - 46, z nichž vyplývá, že objedná-li si daňový subjekt reklamu, za kterou zaplatí a která je následně realizována, pak okolnosti smluvních ujednání či vytvoření řetězce dodavatelů až k daňovému subjektu mu nemohou být bez dalšího kladeny k tíži.

[30] Pokud jde o požadavek na prokázání konkrétního subdodavatele, ten vyplývá jak ze zákona o daních z příjmů, tak i z daňového řádu.

[31] Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů platí, 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.*

[32] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.*

[33] Z uvedeného vyplývá, že za výdaj snižující základ daně lze uznat takový výdaj, který poplatník 1) skutečně vynaložil, 2) v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, 3) v daném zdaňovacím období a 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj. Nestačí tedy prokázat faktickou realizaci reklamy, ale musí být jednoznačně prokázán vztah mezi daňovým subjektem a tím, kdo toto plnění (skutečně) poskytl. Jestliže tedy stěžovatelka tvrdí, že reklamní služby zajistila dodavatelka ELAPROMO a že právě této společnosti za jejich poskytnutí zaplatila, avšak ze skutkových zjištění vyplývá, že reklamu realizovala subdodavatelka TOP Reklama, pak je stěžovatelka povinna prokázat, že ELAPROMO zajistila jejich realizaci prostřednictvím TOP Reklama. Jen tehdy totiž stěžovatelka prokáže, že výdaj spočívající v zaplacení reklamních služeb ELAPROMO

pokračování

vynaložila v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů (tj. podmínku č. 2).

[34] Požadavek na prokázání vztahu mezi dodavatelem a subdodavatelem přitom nelze považovat bez dalšího za nepřiměřený, neboť je to stěžovatelka jako daňový subjekt, kdo má povinnost daň přiznat a své tvrzení doložit. Tuto povinnost shledal ústavně konformní i Ústavní soud, neboť poukázal na to, že nerovnoměrné rozložení důkazního břemene ve prospěch správce daně je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní (srov. nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/95, II. ÚS 664/04, sp. zn. IV. ÚS 29/05, nebo sp. zn. III. ÚS 2105/22).

[35] Rozsudky, na které stěžovatelka odkazuje, nadto nejsou se závěry napadeného rozhodnutí v rozporu, neboť v jimi posuzované věci dospěly soudy k závěru, že nedostatky smluvních ujednání nemohou být žalobci kladeny k tíži, pokud je zároveň nepochybné, že tvrzené plnění bylo žalobci poskytnuto a byly jednoznačně identifikovány subjekty, které se na jeho poskytnutí podílely. V předložené věci však nebyl dodavatelský řetězec jednoznačně identifikován, neboť stěžovatelka neprokázala vztah mezi dodavatelkou a subdodavatelkou.

IV. Závěr a náklady řízení

[36] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů shledal kasační stížnost nedůvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s. zamítl.

[37] O nákladech řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, kasační soud proto žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 8. srpna 2024

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu