



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže, soudkyně Mgr. Věry Jachurové a soudce Mgr. Bc. Jana Schneeweise v právní věci

žalobkyně: **ALLIANS MEDIA s.r.o.**, IČO: 27956121
sídlem Cimburkova 381/7, 130 00 Praha 3
zastoupená advokátkou JUDr. Lucií Horčíčkovou
sídlem Jednořadá 1051/53, 160 00 Praha 6

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 12. 2023, č. j. 39523/23/5200-11434-713180

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „prvostupňový správce daně“ nebo „správce daně“) č. j. 1781063/21/2003-52523-110480 ze dne 17. 3. 2021 (dále jen „dodatečný platební výměr“). Dodatečným platebním výměrem byla z moci úřední doměřena žalobkyni daň z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) za zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 (dále též „předmětné zdaňovací období“) ve výši 1 720 070 Kč a současně jí byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 344 014 Kč, neboť porušila § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

II. Dosavadní průběh řízení a napadené rozhodnutí

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

2. Ke stanovení DPPO došlo na základě výsledku daňové kontroly za zdaňovací období 2016, která byla zahájena dne 16. 4. 2019. Správce daně vydal v průběhu daňové kontroly celkem tři výzvy k prokázání skutečností (1. 7. 2019, 24. 9. 2019 a 18. 2. 2020), na které žalobkyně celkem třikrát reagovala. Výsledek kontrolního zjištění byl žalobkyni zaslán dne 5. 5. 2020. Správce daně k němu obdržel od žalobkyně dne 7. 9. 2020 vyjádření. Daňová kontrola byla ukončena dne 29. 1. 2021 doručením zprávy o daňové kontrole. V návaznosti na zprávu o daňové kontrole byl vydán dodatečný platební výměr, proti kterému podala žalobkyně odvolání.
3. Předmětem odvolání byla tři kontrolní zjištění spočívající v neprokázání oprávněnosti zahrnutí nákladů zaúčtovaných na vrub účtu 518.001 za služby související s reklamou od deklarovaných dodavatelů za předmětné zdaňovací období:
 - v celkové výši 2 539 944,63 Kč na základě přijaté faktury vystavené dodavatelem Central Direct Inc., Panama City, Panama 1 (dále jen „Central Direct“);
 - v celkové výši 1 085 231,20 Kč na základě přijatých faktur vystavených dodavatelem Neofield Trading LP, Canada (dále jen „Neofield Trading“),
 - v celkové výši 5 428 052,14 Kč na základě přijaté faktury vystavené dodavatelem FLUGOR SERVICES LP., Scotland, Great Britain (dále jen „FLUGOR SERVICES“) v daňově účinných dokladech,a to s odkazem na porušení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
4. Dne 25. 9. 2023 seznámil žalovaný žalobkyni s hodnocením odpovědi na žádost o mezinárodní dožádání a s neprovedením svědecké výpovědi, k němuž se žalobkyně vyjádřila dne 18. 10. 2023. Žalovaný dospěl k názoru, že v případě nákladů od dodavatelů Central Direct a FLUGOR SERVICES nebyly náklady žalovaným v souladu s názorem správce daně akceptovány, neboť sice nebyla zpochybněna fakticita provedení reklamních služeb těmito dodavateli, avšak žalobkyně nikterak neprokázala, kdy a jakým způsobem tyto služby fakturovala koncovému odběrateli LEPL – Georgian National Tourism Administration (dále jen „LEPL“) a následně jak a kdy takto získané výnosy zahrnula do zdanitelných příjmů, když reklamní kampaň nebyla určena pro žalobkyni. Ve vztahu k dodavateli FLUGOR SERVICES žalobkyně předložila takové důkazní materiály, ze kterých vyplývalo, že stejné reklamní služby provedl také dodavatel NewFair Services L.P. (dále jen „NewFair“), u kterého však žalobkyně neprokázala získání výnosu a jejich zahrnutí do zdanitelných příjmů.
5. V případě nákladů od dodavatele Neofield Trading nebyly náklady žalovaným v souladu se správcem daně akceptovány, neboť žalobkyni nebyl předložen takový důkazní materiál, ze kterého by vyplývalo, že se deklarovaný dodavatel fakticky na tvrzených pracích podílel. Nadto žalobkyně neprokázala, že tvrzené práce nemohla provést sama, když disponovala dostatečnou personální kapacitou.
6. Žalovaný odvolací argumentaci žalobkyně neshledal důvodnou, a proto dodatečný platební výměr potvrdil a odvolání žalobkyně zamítl.

III. Žaloba

7. Žalobkyně v žalobě nejprve stručně shrnula dosavadní průběh řízení a uvedla, že v řízení dostatečně prokázala, že se jednalo o řádně a po právu uplatněné náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tedy že jí takové náklady skutečně vznikly a že je ve smyslu § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

„daňový řád“) tvrzeným způsobem vynaložila. Žalovaný došel ke svým závěrům v rozporu s § 8 daňového řádu, neboť neprovedl hodnocení všech důkazů jednotlivě a v jejich vzájemné souvislosti. Pouhé formální zhodnocení předložených důkazů ze strany žalovaného vede k nesprávnosti a nezákonnosti napadeného rozhodnutí.

8. V prvním žalobním bodě žalobkyně vznesla námitky ve vztahu ke společnosti Central Direct.
9. Správce daně podle ní zcela nesprávně vyhodnotil podklady, včetně důkazních prostředků, které žalobkyně předložila v rámci daňové kontroly a na jejichž základě mohl správce daně bez jakýchkoliv pochybností dovodit, že náklady skutečně byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.
10. Žalobkyně má za to, že správce daně důkazní prostředky neposoudil ve vzájemných souvislostech, a neuplatnil tak zásadu volného hodnocení důkazů. Pouhé formální zhodnocení předložených důkazních prostředků ze strany žalovaného vede k nesprávnosti a nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Správným použitím této zásady by žalovaný došel k závěru, že zaúčtované náklady skutečně byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.
11. Žalovaný vyhodnotil předložené důkazy jen zčásti, když vůbec nepřihlédl k vyjádření, kde se žalobkyně zcela konkrétně vyjádřila k prokazovaným skutečnostem a doložila je důkazy.
12. Žalobkyně zdůraznila, že v rámci daňové kontroly navrhla provedení svědecké výpovědi pana S. S. (dále jen „pan S. S.“), který byl v předmětném období ředitelem společnosti Central Direct. Tento návrh byl správcem daně i žalovaným odmítnut s odůvodněním, že provedení navržené svědecké výpovědi nepovažovali za přínosné. Vyzdvihla, že navrhovaný svědek je osobou v této věci kompetentní a znalou, a proto by provedení výslechu tohoto svědka napomohlo osvětlit nesrovnalosti a pochybnosti, které byly u žalovaného nespravedlivě vyvolány v důsledku nezjištěných výnosů dosažených v souvislosti s reklamní kampaní realizovanou v Kazachstánu. Žalobkyně na výslechu svědka nadále setrvala a uzavřela, že jeho nevyšlechnutí finančními orgány v ní vzbudilo pocit o čistě účelovém postupu finančních orgánů s cílem pouze formálně vyhodnotit předložené důkazy. Tím, že se správce daně ani žalovaný zcela nevypořádali s nesrovnalostmi, je napadené rozhodnutí nezákonné.
13. V druhém žalobním bodě vznesla žalobkyně námitky ve vztahu ke společnosti Neofield Trading.
14. I v případě této společnosti žalobkyně namítla, že správci daně předložila dostatečně konkrétní a jednoznačné důkazní prostředky k prokázání splnění podmínek pro uznatelnost rozporovaných nákladů. Žalovaný se však s doloženými důkazními prostředky dostatečně nevypořádal. Závěr, ke kterému dospěl, tak nemá oporu ve skutkovém stavu, neboť žalovaný se předloženými důkazními prostředky řádně nezabýval a zejména neaplikoval zásadu volného hodnocení důkazů.
15. Žalobkyně zdůraznila, že s dodavatelem Neofield Trading byla uzavřena ústní dohoda, což jí nemůže být kladeno k tíži, neboť i takový úkon zakládá platnost příslušných ujednání. Přestože žalovaný konstatoval, že žalobkyně nepředložila žádný důkazní prostředek dokládající, že služby byly provedeny tímto dodavatelem a v jakém rozsahu, žalobkyně uvedla, že z jejího tvrzení při ústním jednání vyplývá existence odběratelsko-dodavatelského vztahu s dodavatelem Neofield Trading. Nelze se tak ztotožnit s tvrzením, že žalobkyně

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

dostatečně neprokázala obsah tvrzené ústní dohody včetně poskytnutí plnění. Žalobkyně předložila správci daně veškeré údaje, které měla v daném případě k dispozici. Zjištění skutkového stavu věci je však tímto v plné míře přeneseno na správce daně, který má na podkladě předložených důkazů uplatnit zásadu volného hodnocení důkazů; k uvedenému žalobkyně poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 6. 2016, č. j. 6 Afs 5/2008-75. Správce daně se s předloženými důkazy nevypořádal v tom smyslu, že by došel k závěru vyplývajícímu z pravidel formální logiky, když zcela opomenul uplatnit zásadu volného hodnocení důkazů v celé její šíři, a napadené rozhodnutí tak odporuje těmto zásadám.

16. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 6. 2016, č. j. 6 Afs 185/2015-41, na který poukázal žalovaný, není dle názoru žalobkyně na danou věc přílehlavý. Vzhledem k tomu, že zákon neukládá daňovému subjektu kvalifikovaným způsobem ověřovat identitu obchodního partnera, nemůže žalovaný žalobkyni penalizovat za proběhlý kontrakční proces.
17. Ve třetím žalobním bodě vznesla žalobkyně námitky ve vztahu ke společnosti FLUGOR SERVICES.
18. Má za to, že správci daně předložila takové důkazní prostředky, které spolu vzájemně souvisí a jednoznačně prokazují závěr o tom, že náklady byly vynaloženy v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů. V tomto ohledu odkázala na strany 31 zprávy o daňové kontrole. Správce daně se ale s doloženými důkazními prostředky dostatečně nevypořádal. Žalovaný neuplatnil pravidla formální logiky s cílem dojít k racionálnímu závěru.

IV. Vyjádření žalovaného

19. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
20. K prvnímu žalobnímu bodu odkázal na body 42 až 56 napadeného rozhodnutí, ve kterých podrobně odůvodnil, proč neakceptoval žalobkyní tvrzené náklady za daňově účinné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
21. Konečným příjemcem reklamy nebyla žalobkyně, neboť reklama cílila na společnost LEPL. Správci daně vznikly pochybnosti o tom, kdy a jakým způsobem byly náklady zaúčtované žalobkyní vyfakturovány a výnosy takto získané zahrnuty do zdanitelných příjmů kontrolovaného zdaňovacího období. Žalobkyně neprokázala, jak náklady na základě faktury přijaté od dodavatele Central Direct sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, jestliže reklamní kampaň v Kazachstánu nebyla předmětem smluvního ujednání mezi žalobkyní a odběratelem LEPL.
22. K námitce žalobkyně, že správce daně nesprávně vyhodnotil podklady, a to včetně důkazních prostředků, které žalobkyně předložila v rámci daňové kontroly, a dále že důkazní prostředky neposoudil ve vzájemných souvislostech, žalovaný odkázal na body 46 až 56 napadeného rozhodnutí. Správce daně i žalovaný velmi podrobně hodnotili důkazní prostředky předložené žalobkyní ve vztahu k dodavateli Central Direct samostatně i ve vzájemné souvislosti a odůvodnili, na základě čeho dospěli k předmětným závěrům.
23. Žalobkyně předloženými důkazními prostředky neprokázala, že by konečným odběratelem byla společnost LEPL, příp. že se jedná o náklady žalobkyně, které souvisejí s její podnikatelskou činností, když předmětem reklamního sdělení byla propagace turismu v Gruzii uskutečňovaná na území Kazachstánu, která však nebyla předmětem fakturace a

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

smluvního ujednání s dodavatelem Central Direct. Žalovaný při dokazování hodnotil důkazy podle své úvahy, každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy ve vzájemné souvislosti, přičemž doplnil, že nelze přisvědčit žalobkyni v tom, že se ze strany správce daně jednalo o pouhé formální zhodnocení předložených důkazních prostředků, a ani v tom, že správce daně neuplatnil zásadu volného hodnocení důkazů, což vedlo k vydání nesprávného a nezákonného rozhodnutí.

24. K odkazu žalobkyně na neprovedení svědecké výpovědi pana S. S. žalovaný odkázal body 57 a 77 až 83 napadeného rozhodnutí. Vyzdvihl, že pochybnosti správce daně spočívají v tom, že žalobkyně zahrнула do daňových nákladů náklad, který jí nelze přiřadit, neboť konečným faktickým odběratelem reklamy měla být společnost LEPL. Navržený svědek by ze své pozice nemohl dostatečně objasnit absenci vazby zdanitelných příjmů žalobkyně s výdaji uplatněnými v základu daně, když tento mohl pouze objasnit okolnosti plnění, které dodavatel Central Direct poskytl žalobkyni, nikoliv však již to, zda a jak bylo toto plnění vyfakturováno žalobkyni koncovému odběrateli LEPL. Závěrem doplnil s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, publ. pod č. 1022/2007 Sb. NSS a náleží Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09, že správce daně i žalovaný je oprávněn rozhodnout, že daňovým subjektem navržený důkaz neprovede, to však musí řádně odůvodnit. V daném případě by měl svědek vypovídat o skutečnosti, která se na první pohled zcela míjí s předmětem daňového řízení.
25. K druhému žalobnímu bodu žalovaný zopakoval skutečnosti, které vyplývají ze spisového materiálu. Uvedl, že žalobkyni nebyla předložena žádná smlouva uzavřená se společností Neofield Trading, neboť se jednalo o ústní dohodu, na základě které byla následně vystavena faktura. Tuto skutečnost žalovaný nepřičítal k tíži žalobkyně. Odkázal na body 59 až 65 napadeného rozhodnutí a doplnil, že z předložených listin nelze osvědčit, zda tvrzené služby v tvrzeném rozsahu byly pro odběratele K Media Consultant OÜ (dále jen „K Media“) provedeny a dodány dodavatelem Neofield Trading, tedy zda se jednalo ve vztahu k žalobkyni o daňově účinné náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, jestliže reklama necílila na žalobkyni, ale na třetí osobu. Ve vztahu k dodavateli Neofield Trading správce daně velmi podrobně hodnotil důkazní prostředky předložené žalobkyní, a to jak samostatně, tak i ve vzájemné souvislosti, a odůvodnil, na základě čeho dospěl k předmětným závěrům, s nimiž se žalovaný ztotožnil.
26. Žalovaný připomněl, že v daném případě v rámci žádosti o výměnu informací daňová správa Kanady ve vztahu k dodavateli Neofield Trading sdělila, že nebyla schopna najít ve svém systému jakékoliv informace související se společností Neofield Trading a že webová stránka uvedená na fakturách vystavených touto společností neexistuje. Následně daňová správa našla záznam o společnosti Neofield Trading v obchodním rejstříku kanadské provincie Alberta, který uvádí název společnosti CEO Corona Ltd. se sídlem na Marschallových ostrovech.
27. K problematice výběru obchodních partnerů a jejich prověřování žalovaný odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59, ze dne 7. 6. 2017, č. j. 3 Afs 161/2016-51 a ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 10/2018-48. Konstatoval, že žalobkyně neprokázala, že v případě nákladů od společnosti Neofield Trading se jednalo o náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť nebylo prokázáno, zda se dodavatel Neofield Trading podílel na tvrzených pracích v plném rozsahu či částečně subdodavately, resp. vůbec. Žalobkyně vyjma faktur nepředložila žádný důkaz, který by prokazoval její tvrzení.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

28. Ke třetímu žalobnímu bodu odkázal na svou argumentaci uvedenou v bodech 67 až 71 napadeného rozhodnutí. Správce daně dospěl k závěru, že dodavatel FLUGOR SERVICES realizoval pro žalobkyni v září a říjnu 2016 gruzínskou reklamní kampaň na území Ukrajiny. Správce daně bylo též akceptováno, že dodavatel FLUGOR SERVICES realizoval pro žalobkyni reklamní kampaň na území Ruské federace, jejímž koncovým odběratelem byla společnost LEPL. Žalovaný však zdůraznil, že správce daně nezpochybnuje provedení reklamních služeb od obou dodavatelů (FLUGOR SERVICES a NewFair), avšak žalobkyně na rozdíl od dodavatele NewFair neprokázala, že náklady od dodavatele FLUGOR SERVICES za reklamní kampaň Gruzie na Ukrajině byly vyfakturovány odběrateli LEPL a výnosy takto získané zahrnuty do zdanitelných příjmů kontrolovaného zdaňovacího období. Rovněž vyzdvihl, že ve vztahu k dodavateli FLUGOR SERVICES správce daně velmi podrobně hodnotil důkazní prostředky předložené žalobkyní jak samostatně, tak i ve vzájemné souvislosti a odůvodnil, na základě čeho dospěl k předmětným závěrům, s nimiž se žalovaný ztotožnil. Z důkazních prostředků nevyplývá, kdy a jakým způsobem byly rozporované náklady od dodavatele FLUGOR SERVICES žalobkyní vyfakturovány a výnosy takto získané zahrnuty do zdanitelných příjmů předmětného období. Žalobkyně neprokázala použití nákladů od FLUGOR SERVICES (na rozdíl od dodavatele NewFair) k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, když reklama necílila na žalobkyni, nýbrž na jiný daňový subjekt.

V. Posouzení věci soudem

29. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Dále přezkoumal napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, a to v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání napadeného rozhodnutí.
30. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.*
31. Po provedeném řízení dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná.
32. Jádrem sporu spočívá v tom, zda žalobkyně splnila podmínky pro uplatnění nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tedy zda jí takové náklady skutečně vznikly a zda v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu prokázala, že je tvrzeným způsobem vynaložila. Stěžejní pochybení finančních orgánů dle žalobkyně představuje pouhé formální zhodnocení předložených důkazních prostředků, neuplatnění zásady volného hodnocení důkazů a s tím související nedostatečné zjištění skutkového stavu věci.
33. Soud předně považuje za nutné připomenout, že v soudním řízení je prostor ke skutkovému přezkumu věci především tehdy, pokud by správní (finanční) orgán postupoval v rozporu s oprávněnými zájmy účastníků, například pokud by krátil nedůvodně jejich procesní práva či aplikoval nesprávně zákonné předpisy. V dané věci soud shledal, že žalobkyně měla dostatek možností se seznámit se správním spisem, účastnit se na řízení a byla s postupem

správních orgánů v průběhu řízení seznamována. Účelem soudního přezkumu proto není opětovné meritorní posouzení celé věci, nýbrž posouzení toho, zda správní orgány (zde orgány obou stupňů) postupovaly v souladu se zákonnými předpisy a zda nepřekročily svá oprávnění, a to v mezích žalobních námitek.

34. K uplatněným žalobním bodům soud podotýká, že dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 18. 7. 2013, č. j. 1 Afs 54/2013-36) je třeba žalobní body výslovně formulovat v žalobě, neboť je třeba vycházet z toho, že soudní řízení není pokračováním správního řízení, nýbrž zcela samostatným typem přezkumného řízení. Argumentace obsažená v žalobě je však v jádru kopií odvolací argumentace žalobkyně a postrádá jakoukoliv polemiku se skutečným závěrem žalovaného a jeho vypořádáním se s obsahově shodnými námitkami. Jakkoli žalobkyni v obecné rovině nic nebrání, aby v rámci žalobních bodů zopakovala své argumenty vyjádřené v předchozím průběhu řízení (odvolací námitky), musí vzít v úvahu, že žalobou napadá právě rozhodnutí odvolacího orgánu, které se s námitkami, jež žalobkyně uplatnila v odvolání, vypořádává. Žalobní body se musí vztahovat právě k obsahu napadeného rozhodnutí, případně k postupu žalovaného při vydání napadeného rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 11. 2013, č. j. 4 As 78/2012-125). Pokud žalobkyně dostatečně nereagovala na odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný její odvolací námitky vypořádal, značně tím snížila svou šanci na procesní úspěch. Rovněž je zapotřebí připomenout, že pokud žalobkyně neprezentuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vůči závěrům správního orgánu, nemusí soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl žalovaný (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013-128).
35. Soud s přihlédnutím k uvedeným judikaturním východiskům předesílá, že se při posouzení všech žalobních bodů ztotožnil s argumentací, kterou uvedl žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Role soudu tak v rámci těchto námitek zůstává v tom, aby přezkoumal, zda úvahy správních (finančních) orgánů jsou racionální a logicky soudržné. Soud proto níže k námitkám, které neshledal důvodné, jen stručně uvádí argumentaci žalovaného obsaženou v napadeném rozhodnutí, s níž se ztotožnil (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 11. 2013, č. j. 4 As 78/2012-125).
36. Žalobkyně v žalobě namítala porušení zásady volného hodnocení důkazů, nepřihlédnutí k jí předloženým důkazům, v důsledku čehož měl žalovaný dospět k nesprávnému skutkovému a právnímu závěru. Žalobkyně však tyto své výtky formulovala toliko v obecné rovině, aniž by specifikovala důkazy, které měl žalovaný opomenout zohlednit, a současně aniž by uvedla, z jakých konkrétních důvodů má být skutkový a právní závěr žalovaného (resp. správce daně) nesprávný. Soud proto postupoval v intencích shora nastíněných judikaturních východisek a přistoupil k vypořádání vesměs nekonkrétních žalobních námitek v obdobné míře obecnosti, v jaké jsou žalobní body formulovány. Jak již bylo soudem konstatováno shora, žalobní námitky do značné míry kopírují odvolací argumentaci žalobkyně, s níž se žalovaný vypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí.
37. Ve vztahu ke všem žalobním bodům soud s odkazem rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2010, č. j. 5 Afs 92/2009-64 připomíná, že daňový subjekt si „*od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují podmínky citovaných ustanovení. První podmínky charakteru odčitatelného výdaje jsou stanoveny v odstavci prvním § 24 zákona o daních z příjmů větě první: musí se jednat o výdaje, které slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů, tyto příjmy musí být zdanitelné, jejich vynaložení musí být poplatníkem*

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

nepochybně prokázáno, výdaje musí být uplatněny ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů a zvláštními předpisy, tytéž výdaje nelze uplatnit opakovaně. Výdaje musí být poplatníkem prokázány způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými věrohodnými důkazy. Protože stát a daňový subjekt v daňovém řízení nejsou v rovném postavení, správce daně je v pozici vrchnostenské, zákonodárce mu stanovil mantinely tak, aby svého postavení nemohl zneužít. Jedním z těchto prostředků je rozložení důkazního břemene mezi obě strany (viz např. rozsudek NSS ze dne 20. 12. 2006, č. j. 2 Afs 39/2006 - 75, též rozsudek NSS ze dne 26. 2. 2007, č. j. 5 Afs 158/2005 - 226, příst. na www.nssoud.cz).“ (podtržení doplněno soudem). Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení skutečnosti, které tvrdí, nelze dovozovat, že správce daně je povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 20. 3. 2024, č. j. 52 Af 11/2023-69). Optikou závěrů právě citované judikatury soud přistoupil k vypořádání žalobních bodů.

38. K prvnímu žalobnímu bodu soud předně odkazuje na body 47 až 56 napadeného rozhodnutí, kde se žalovaný s totožnou námitkou žalobkyně (porušení zásady volného hodnocení důkazů ve vztahu ke společnosti Central Direct) podrobně vypořádal.
39. Ze spisového materiálu vyplývá, že správce daně na základě předložených důkazních prostředků vyloučil náklady od dodavatele Central Direct ve výši 2 539 944,63 Kč (93 985 EUR) účtované fakturou, jejímž předmětem je poskytnutá služba spočívající v předplaceném umístění reklamy dle smlouvy o poskytování služeb ze dne k 31. 10. 2016 ke smlouvě č. 140916-N o službách zprostředkování reklamních kampaní ze dne 14. 9. 2016. Dle této smlouvy se dodavatel Central Direct zavázal poskytnout žalobkyni služby týkající se umístění reklamních materiálů na televizních kanálech na Ukrajině, v Ruské federaci a Kazachstánu. V příloze č. 1 ke smlouvě č. 140916-N je uvedeno, že reklamní kampaň byla realizována pro klienta žalobkyně (společnost LEPL) v období 25. 9. – 31. 10. 2016 na televizních kanálech KTK v délce 30“, 15“ vysílaných v Kazachstánu. Konečným příjemcem reklamy tedy nebyla žalobkyně, neboť reklama cílila na společnost LEPL. V souladu s přílohou č. 1 ke smlouvě č. 140916-N byla mezi žalobkyní a dodavatelem Central Direct podepsána listina o poskytování služeb dne 31. 10. 2016, dle které náklady za umístění reklamní kampaně Gruzie na TV v Kazachstánu činily 93 985 EUR.
40. Žalobkyně dále doložila potvrzení od odběratele LEPL, ze kterého plyne, že žalobkyně poskytla nejlepší nabídku na umístění reklamní kampaně „Zimní turistika v Gruzii“ v TV na Ukrajině, v Ruské federaci a Bělorusku od 25. 9. 2016 do 31. 10. 2016. Dále předložila smlouvu č. 063 uzavřenou mezi ní a odběratelem LEPL, jejímž předmětem je služba reklamní kampaně Gruzie v Ruské federaci, na Ukrajině a v Bělorusku za období od 25. 9. 2016 do 31. 10. 2016 v celkové hodnotě 1 025 000 USD, akt o dodávce a záruce N063/I, dle které žalobkyně poskytla společnosti LEPL služby spočívající v reklamní kampani v Ruské federaci, na Ukrajině a Bělorusku v souladu s dohodou LEPL, harmonogram obsahující rozpis reklam vysílaných v Ruské federaci pro Ministerstvo turismu v Gruzii za období od 1. 10. 2016 do 31. 10. 2016, fakturu interní číslo VF1-0005/2016 ze dne 3. 11. 2016 (reklamní kampaň Gruzie v Ruské federaci), fakturu interní číslo VF1-0006/2016 ze dne 3. 11. 2016 (reklamní kampaň Gruzie v Běloruské republice) a fakturu interní číslo VF1-0007/2016 ze dne 3. 11. 2016 (reklamní kampaň Gruzie na Ukrajině).

41. V návaznosti na výše uvedené správci daně vznikly pochybnosti o tom, kdy a jakým způsobem byly náklady zaúčtované žalobkyní vyfakturovány a výnosy takto získané zahrnuty do zdanitelných příjmů kontrolovaného zdaňovacího období. Z předložených listin totiž nebylo zřejmé, že reklamní kampaň pro odběratele LEPL byla žalobkyní realizována kromě Ruské federace, Ukrajiny a Běloruské republiky také v Kazachstánu. Žalobkyně vystavila vydané faktury pro společnost LEPL za reklamní kampaň v Ruské federaci, na Ukrajině a v Běloruské republice, žádné výnosy dosažené v souvislosti s reklamní kampaní v Kazachstánu však správce daně v účetnictví žalobkyně v kontrolovaném zdaňovacím období nezjistil. Ani další žalobkyní předložené důkazní prostředky nebyly schopné pochybnosti správce daně a žalovaného vyvrátit. Přestože z předložených důkazních prostředků bylo zřejmé, že se prostřednictvím dodavatele Central Direct reklamní kampaň Gruzie v Kazachstánu fakticky uskutečnila, žalobkyně nepředložila žádnou smlouvu či jiné důkazní prostředky, ze kterých by vyplývaly platební podmínky realizace reklamní kampaně Gruzie na území Kazachstánu, především pak určení ceny, kterou by se společnost LEPL zavázala za poskytnutí reklamy zaplatit. Rovněž nepředložila žádný důkazní prostředek, dle kterého společnost LEPL převzala plnění spočívající v reklamní kampani v Kazachstánu. Správce daně tak měl za prokázané, že žalobkyně uskutečnila v roce 2016 prostřednictvím dodavatele Central Direct reklamní kampaň Gruzie v Kazachstánu. Žalobkyně však nepředložila žádné důkazní prostředky, které by prokazovaly (resp. dokládaly), za jakou částku předmětné služby byly společností LEPL objednány a kdy byly odběrateli vyfakturovány. Nebyl tak zřejmý způsob stanovení výše provize náležející žalobkyni. Řečeno jinak, žalobkyně nedoložila, kdy a jakým způsobem byly výnosy takto získané zahrnuty do zdanitelných příjmů roku 2016. Uvedený závěr rovněž potvrzuje i závěr učiněný z dokladů poskytnutých daňovou správou z Gruzie, ze kterých plyne, že žalobkyně vystavila faktury na reklamní kampaň realizovanou v Kazachstánu až v roce 2017 a 2018. Na reklamní kampaň realizovanou v Kazachstánu v kontrolovaném zdaňovacím období, jejíž náklady byly zahrnuty do základu daně roku 2016, žalobkyně nevystavila žádnou fakturu. Pokud tedy žalobkyně poskytla v roce 2016 svému odběrateli LEPL jakékoli reklamní plnění v Kazachstánu, aniž by tuto službu zároveň vyfakturovala, nejedná se o náklady vynaložené za účelem dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů v předmětném zdaňovacím období.
42. Žalobkyně tak nepředložila důkazní prostředky, které by dokládaly, kdy a jakým způsobem byly náklady zaúčtované na účet 518.001 na základě faktury přijaté interní č. PF0034/2016 od dodavatele Central Direct žalobkyní vyfakturovány a výnosy takto získané zahrnuty do zdanitelných příjmů kontrolovaného zdaňovacího období, a dále neprokázala, jak tyto náklady zaúčtované dne 30. 11. 2016 a účet 518.001 za základě předmětné faktury interní č. PF0034/2016 ve výši 2 539 944,63 Kč sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů kontrolovaného období ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, jestliže reklamní kampaň v Kazachstánu nebyla předmětem smluvního ujednání mezi žalobkyní a odběratelem LEPL.
43. Správce daně vyhodnotil veškeré podklady, které měl k dispozici, přičemž neopomněl ani důkazní prostředky, které žalobkyně předložila v rámci daňové kontroly. Finanční orgány velmi podrobně hodnotily důkazní prostředky předložené žalobkyní ve vztahu k dodavateli Central Direct jak samostatně, tak i ve vzájemné souvislosti a odůvodnily, na základě čeho dospěly k vyřčeným závěrům.

44. Z předložených podkladů vyplývá, že žalobkyně v roce 2016 nevystavila pro společnost LEPL žádnou fakturu za reklamní kampaň v Kazachstánu; faktury byly vystaveny pouze za reklamní kampaň v roce 2017 a 2018. Pokud žalobkyně v předmětném zdaňovacím období neposkytla společnosti LEPL jakékoliv reklamní plnění uskutečněné v Kazachstánu, nelze náklady související s reklamou v Kazachstánu považovat za náklady dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, pakliže tato reklamní plnění necílila na žalobkyni. Jinými slovy řečeno, nejednalo se o náklady vynaložené za účelem dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů předmětného zdaňovacího období (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003-73). Soud tedy nesdílí názor žalobkyně, že z předložených podkladů lze vyvodit opačný závěr. Z listin předložených žalobkyní není totiž zřejmé, že žalobkyně pro společnost LEPL (odběratele) realizovala reklamní kampaň kromě Ruské federace, Ukrajiny a Běloruska také v Kazachstánu, neboť vystavené faktury pro společnost LEPL neobsahují reklamní kampaň v Kazachstánu. Dlužno podotknout, že žalobkyně ani v řízení před soudem nijak neprokázala uzavření ústního dodatku ke smlouvě se společností LEPL. Předložené důkazní prostředky prokazují pouze to, že žalobkyně realizovala prostřednictvím společnosti Central Direct reklamní kampaň Gruzie v Kazachstánu, nevyplývá z nich však, že by konečným odběratelem byla společnost LEPL, resp., že se jedná o náklady žalobkyně, které souvisejí s její podnikatelskou činností. Předmětem reklamního sdělení byla propagace turismu v Gruzii uskutečněná na území Kazachstánu a žalobkyně neprokázala, že toto plnění bylo předmětem fakturace a smluvního ujednání se společností LEPL. Nutno dodat, že žádné výnosy dosažené v souvislosti s reklamní kampaní realizovanou v Kazachstánu v účetnictví žalobkyně v předmětném zdaňovacím období nefigurují, přičemž žalobkyně v tomto ohledu ani nic konkrétního netvrdila. Základní požadavek na uznání nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (bezprostřední souvislost s výnosy či očekávanými příjmy žalobkyně) tudíž nebyl naplněn. Pakliže tedy žalobkyně namítala, že správce daně a žalovaný porušili zásadu volného hodnocení důkazů, tj. jejich posouzení jednotlivě a ve vzájemné souvislosti, soud s ohledem na výše popsání skutková zjištění plynoucí z hodnocení žalobkyní předložených důkazních prostředků porušení § 8 odst. 1 daňového řádu neshledal.
45. Ani námitku nesprávnosti a nezákonnosti napadeného rozhodnutí soud neshledal důvodnou. Předně je třeba zdůraznit, že správní soud při přezkumu rozhodnutí správního orgánu neplní roli další skutkové instance, která by se měla (znovu) zabývat komplexním zhodnocením skutkového stavu věci. Věcnou správnost napadeného rozhodnutí soud zkoumá v mezích žalobních bodů pouze optikou toho, zda správní orgán v řízení postupoval v souladu s relevantní procesní úpravou, zjistil skutkový stav, o němž nejsou důvodné pochybnosti a na takto zjištěný skutkový stav věci aplikoval odpovídající právní předpisy.
46. Soud nesdílí ani názor žalobkyně, že žalovaný se uchýlil k pouhému formálnímu zhodnocení předložených důkazů. Vzhledem k veskrze obecné žalobní argumentaci není soudu zřejmé, v jakých skutečnostech má údajné toliko formální hodnocení důkazů žalovaným spočívat. Soud má na rozdíl od žalobkyně za to, že správce daně a žalovaný hodnotili provedené důkazy samostatně, jakož i ve vzájemné souvislosti, přičemž závěry, k nimž dospěli, jsou kompletní, logické a nikoli povrchní či excesivní. Srozumitelné a přezkoumatelné hodnocení důkazních prostředků ve vztahu k dodavateli Central Direct je podrobně rozvedeno na stranách 6 až 9 zprávy o daňové kontrole a na stranách 9 až 14 napadeného rozhodnutí.

47. Důvodnou soud neshledal ani související námitku, podle které žalovaný nepřihlédl k vyjádření žalobkyně k prokazovaným skutečnostem. Jak již soud poznamenal výše, žalobkyně pouze obecně (vyjma níže uvedených faktur) poukázala na to, že se žalovaný předloženými důkazy nezabýval, nekonkretizovala však, které důkazy měl žalovaný opomenout hodnotit a neuvedla konkrétní názorovou oponenturu k argumentaci uvedené v napadeném rozhodnutí. Vyjádření žalobkyně je toliko vyjádřením daňového subjektu v rámci daňového řízení; nejedná se o důkazní prostředek.
48. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí přitom vyplývá, že se žalovaný argumentací žalobkyně uplatněnou v řízení, včetně té odvolací, zabýval v bodech 47 až 56 napadeného rozhodnutí. Stejně tak správce daně ve zprávě o daňové kontrole v příslušných pasážích reagoval na námitky žalobkyně. Pokud jde o žalobkyní namítané faktury č. VF-0005/2016, č. VF-0006/2016 a č. VF 0007/2016, soud předně konstatuje, že součástí správního spisu jsou faktury č. VF1 0005/2016, č. VF1-0006/2016 a VF1-0007/2016, nikoli faktury označené v žalobě. Jelikož žalobkyně k žalobě nepřiložila faktury, které specifikovala v žalobní argumentaci, vychází soud z toho, že se jedná o písařskou chybu, neboli že se její námitka vztahuje k fakturám, které žalobkyně předložila v daňovém řízení. Žalovaný se těmito důkazními prostředky zabýval konkrétně v bodě 51 napadeného rozhodnutí, kde nejprve shrnul obsah vyjádření žalobkyně a následně ucelenou argumentací zhodnotil, proč konkrétní námitky žalobkyně nejsou důvodné. Současně se vyjádřil i k předloženým důkazům, na které žalobkyně odkazovala, přičemž poukázal na zjevné rozpory v její argumentaci. Sama žalobkyně ve správním řízení uvedla, že faktura č. VF1-0007/2016 se týká zajištění reklam na Ukrajině, faktura č. VF1-0005/2016 a č. VF1-0006/2016 se týkají zajištění reklamy v Rusku, resp. žalobkyně ve správním řízení netvrdila, že předmětné faktury obsahovaly též fakturaci reklamních služeb v Kazachstánu jako náhradní plnění. Žalobkyně tedy neprokázala vynaložení předmětných nákladů na dosažení, zajištění udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť reklama necílila na žalobkyni, ale na odběratele, pro něhož výnosy ze strany žalobkyně nebyly realizovány.
49. K námitce týkající se neprovedení svědecké výpovědi soud odkazuje na body 57 a 77 až 83 napadeného rozhodnutí, v nichž žalovaný řádně zdůvodnil své závěry ve vztahu k svědkovi S. S. Ze správního spisu, jakož i z napadeného rozhodnutí plyne, že správce daně provedení navržené svědecké výpovědi pana S. S. (ředitel společnosti Central Direct) nepovažoval za přínosné, jelikož pochybnosti spočívaly v tom, že žalobkyně zahrnuje do daňových nákladů náklad, který jí nelze přiřadit, neboť konečným faktickým odběratelem reklamy měla být společnost LEPL. Dle názoru žalovaného by svědek S. S. nemohl ze své pozice dostatečně objasnit absenci vazby zdanitelných příjmů žalobkyně s výdaji uplatněnými v základu daně, neboť mohl vypovídat pouze k okolnostem plnění od dodavatel Central Direct, nikoliv k tomu, zda a jak bylo plnění vyfakturováno žalobkyní koncovému odběrateli LEPL. O tom, že společnost Central Direct prováděla pro žalobkyni reklamní kampaň v Kazachstánu, pochybnosti v řízení nepanovaly. Správce daně se přesto pokusil výslechem svědka S. S. provést prostřednictvím mezinárodní výměny informací, avšak bezúspěšně s ohledem na geopolitické okolnosti. Žalovaný pak uzavřel, že se nejedná o skutečnost, která by měla vliv na zákonnost závěrů provedených v daňovém řízení, neboť skutkový stav byl zjištěn dostatečně.
50. Jak správně podotkl žalovaný, pochybnosti správce daně spočívaly v tom, že žalobkyně zahrnuje do daňových nákladů náklad, který nelze přiřadit žalobkyni, neboť konečným faktickým odběratelem reklamy měla být společnost LEPL. Svědek S. S. jakožto ředitel

společnosti Central Direct nemohl dostatečně objasnit absenci vazby zdanitelných příjmů žalobkyně s výdaji uplatněnými v základu daně žalobkyně. Soud souhlasí s finančními orgány, že správce daně měl za prokázané, že společnost Central Direct prováděla pro žalobkyni reklamní kampaň v Kazachstánu. Výslech svědka S. S. by mohl ze své podstaty objasnit pouze okolnosti žalobkyni poskytnutého plnění, nikoli to, zda a jak bylo plnění vyfakturováno žalobkyni koncovému odběrateli LEPL. Řečeno jinak, svědek S. S. by byl schopen vypovídat ve věci ověření skutečností týkajících se vztahů mezi žalobkyní a společností Central Direct. Argumentace žalobkyně, že svědek S. S. je osobou v této věci kompetentní a znalou, a proto by provedení výslechu tohoto svědka napomohlo osvětlit nesrovnalosti a pochybnosti, které byly u žalovaného nespravedlivě vyvolány v důsledku nezjištěných výnosů dosažených v souvislosti s reklamní kampaní realizovanou v Kazachstánu, se míjí s podstatou nyní řešené věci. Žalovaný též správně poznamenal, že žalobkyně neuvedla jiné relevantní skutečnosti, které by mohly odůvodnit potřebu provedení výslechu jmenovaného svědka. Ani v žalobě žalobkyně neosvětlila, proč by se svědek mohl vyjádřit k okolnostem týkajícím se obchodních vztahů a komunikace mezi žalobkyní a společností LEPL. Jak správce daně, tak i žalovaný tedy náležitě odůvodnili, proč k provedení svědecké výpovědi pana S. S. nepřistoupili, a proto nelze v postupu finančních orgánů spatřovat účelovost, a to navíc za situace, kdy správce daně se přes náležitě zjištěný skutkový stav pokusil výslech svědka S. S. provést prostřednictvím mezinárodní výměny informací.

51. Ve vztahu druhému žalobnímu bodu soud předně podotýká, že žalobkyně nerozporovala žádné konkrétní skutkové okolnosti zjištěné správcem daně, nýbrž pouze setrvala na svých odvolacích námitkách, že jí předložené důkazy spolu vzájemně korespondují a jednoznačně prokazují, že náklady byly vynaloženy v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů, plnění bylo fakticky uskutečněno v deklarovaném rozsahu a že správce daně neuplatnil zásadu volného hodnocení důkazů. Vzhledem k takto formulovaným námitkám soud odkazuje na body 62 až 65 napadeného rozhodnutí, v nichž se žalovaný zabýval námitkami ve vztahu k dodavateli Neofield Trading.
52. Ze spisového materiálu, jakož i ze zprávy o daňové kontrole plyne, že žalobkyně zahrnula do základu daně v předmětném zdaňovacím období náklady ve výši 1 085 231,20 Kč na základě faktury přijaté interní č. PF0031/2016 ze dne 26. 9. 2016 ve výši 793 307,20 Kč (29 360 EUR) a faktury přijaté interní č. PF0032/2016 ze dne 1. 8. 2016 ve výši 291 924 Kč (10 800 EUR) od dodavatele Neofield Trading. V popisu zboží a služeb na faktuře č. PF0031/2016 bylo uvedeno: monitorovací údaje k TV reklamě v Litvě, Lotyšsku a Gruzii 1H2015, kategorie: minerální voda (pozn.: volný překlad správce daně z anglického jazyka). V popisu zboží a služeb na faktuře č. PF0032/2016 bylo uvedeno: monitorovací údaje k TV reklamě v Bělorusku, Kazachstánu, Moldavsku 1Q 2015, kategorie: léky (pozn.: volný překlad správce daně z anglického jazyka). Žalobkyní nebyla předložena písemná smlouva uzavřená se společností Neofield Trading, neboť se mělo jednat o ústní dohodu, na základě které byla následně vystavena faktura. Žalobkyně v řízení dále předložila složku v elektronické podobě (excel tabulka) s názvem „K MEDIA Consulting – tabulky v Excelu s přehledy o reklamách na léky a minerální vody v roce 2015“. Z obsahu spisu rovněž plyne, že mezi žalobkyní a odběratelem K Media byla uzavřena smlouva o poskytování služeb č. 80912 ze dne 8. 9. 2012 (dále jen „smlouva K Media“), v níž se žalobkyně zavázala poskytnout odběrateli K Media konzultační služby a analytické zprávy týkající se mediálních trhů v Rusku, na Ukrajině a v dalších zemích. V rámci odpovědi z daňové správy (Estonsko) ve vztahu k odběrateli K Media byla předložena smlouva K Media, výpisy z

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

bankovních účtů, účetní doklady a tři faktury vystavené žalobkyní pro K Media. Z předložených bankovních výpisů pak vyplývá, že společnost K Media uhradila žalobkyni dne 21. 12. 2016 částku 14 980 EUR, dne 22. 12. 2016 částku 14 980 EUR a dne 27. 12. 2016 částku 11 040 EUR. V dalších podrobnostech soud odkazuje na strany 19 až 26 zprávy o daňové kontrole. Na základě těchto skutečností správce daně uzavřel, že doloženými účetními doklady bylo prokázáno účtování o závazcích vůči žalobkyni a úhrada plnění byla prokázána. Správce daně však zdůraznil, že z předložených listin nelze osvědčit, zda tvrzené služby v tvrzeném rozsahu byly pro odběratele K Media provedeny a dodány společností Neofield Trading, neboli zda se jednalo ve vztahu k žalobkyni o daňově účinné náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, pakliže reklama necílila na žalobkyni, ale na třetí osobu. Žalovaný se ztotožnil se závěrem správce daně.

53. Soud souhlasí se žalovaným, že z předložených tabulek není zřejmé, kým, za jakým účelem a pro koho byly tabulky vytvořeny a ani z jakých podkladů vycházejí. Data ve formátu Excel tabulky na základě požadavku společnosti K Media nikterak nedokládají, že by se na jejich vytvoření podílela společnost Neofield Trading. Žalobkyně v řízení nepředložila žádné listiny, které by dokládaly způsob stanovení výše úhrad společností Neofield Trading dle fakticky odvedené práce, resp. realizaci jakékoli spolupráce se společností Neofield Trading. Nepředložila ani doklady o částečném rozsahu provedených prací, předávací protokoly či jiné písemnosti, ze kterých by bylo zřejmé, že se společnost Neofield Trading podílela na provedení předmětných služeb spolu s žalobkyní. Není tedy pravdou, že by se finanční orgány nezabývaly tvrzením, které žalobkyně uvedla při ústním jednání. Z předložených písemností není zřejmé, že výše uvedené služby v konkrétním rozsahu provedla pro K Media společnost Neofield Trading. Žalobkyně nepředložila žádné doklady, které by prokázaly podíl společnosti Neofield Trading na předmětných službách. Soud tak nemohl přisvědčit argumentaci žalobkyně, že namísto neexistující písemné dohody s protistranou doložila veškeré podklady s věcí související, které by ve svém souhrnu mohly prokazovat splnění podmínek pro uznatelnost rozporovaných nákladů.
54. Pokud jde o namítané vydané faktury interní č. VF1-0009/2016 a č. VF1-0010/2016, těmito se správce daně zabýval na straně 23 zprávy o daňové kontrole. Na služby uvedené v předávacích protokolech žalobkyně vystavila dne 3. 10. 2016 společnosti K Media faktury č. 31016 a 31016-2 (interní č. VF1-0009/2016 a č. VF1-0010/2016), nicméně ani předávací protokoly týkající se výhradně obchodního vztahu mezi žalobkyní a jejím odběratelem nebyly schopné doložit a prokázat faktické uskutečnění služeb v deklarovaném rozsahu ve spolupráci s dodavatelem Neofield Trading dle předložených faktur přijatých interních č. PF0031/2016 a č. PF0032/2016.
55. Soud se tedy ztotožnil se závěrem žalovaného, že žalobkyně uzavřela smlouvu o poskytování služeb s odběratelem K Media, konkrétní služby předala a vyfakturovala. Žalobkyně však v řízení nepředložila takové důkazy, které by prokazovaly, že služby pro žalobkyni provedla společnost Neofield Trading nebo, že by je provedla žalobkyně ve spolupráci s touto společností. Nadto je třeba připomenout neexistující webovou stránku uváděnou na přijatých fakturách a skutečnost, že v rámci žádosti o výměnu informací kanadská daňová správa nejprve nebyla schopna detekovat jakékoli informace související se společností Neofield Trading a až posléze našla záznam o společnosti Neofield Trading v obchodním rejstříku kanadské provincie Alberta s názvem CEO Corona Ltd. a sídlem na Marshallových ostrovech.

56. S ohledem na výše uvedené soud shledal postup správce daně, jakož i žalovaného v souladu se zákonem. Správce daně ve vztahu k dodavateli Neofield Trading zhodnotil důkazní prostředky předložené žalobkyní (viz strany 19 až 26 zprávy o daňové kontrole) jak samostatně, tak i ve vzájemné souvislosti, přičemž srozumitelným a přezkoumatelným způsobem odůvodnil, na základě čeho dospěl k předmětným závěrům.
57. Soud se rovněž neztotožnil s argumentací žalobkyně, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 6. 2016, č. j. 6 Afs 185/2015-41 není na danou věc přílehlavý. Byť zákonná právní úprava neukládá žalobkyni kvalifikovaným způsobem ověřovat identitu obchodního partnera, může žalovaný počínání žalobkyně vyhodnotit jako podnikatelsky nepozorné chování. Žalovaný tedy nemůže žalobkyni klást k tíži, že kvalifikovaným způsobem neověřila identitu svého obchodního partnera, avšak žalobkyně nese riziko, že se jí nepodaří prokázat uplatněné daňové tvrzení, bude-li si v obchodních vztazích počínat nedůsledně. Poukaz správce daně na výše citovaný rozsudek tak soud považuje za případný.
58. Soud se tedy ztotožnil se závěrem žalovaného, že žalobkyně neprokázala, že v případě nákladů od společnosti Neofield Trading se jednalo o náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť nebylo prokázáno, že se dodavatel Neofield Trading podílel na tvrzených pracích v plném rozsahu či částečně subdodavatelsky, resp. vůbec. Žalobkyně vyjma faktur nepředložila žádný relevantní důkaz, který by prokazoval její tvrzení. Závěr žalovaného má oporu ve skutkovém stavu.
59. Ke třetímu žalobnímu bodu soud předně odkazuje na body 70 a 71 napadeného rozhodnutí, v nichž se žalovaný zabýval námitkami směřujícími k dodavateli FLUGOR SERVICES.
60. Předmětem sporu mezi žalobkyní a správcem daně jsou náklady ve výši 5 428 052,14 Kč (212 598 USD) na základě faktury přijaté interní č. PF0029/2016 ze dne 28. 11. 2016 od dodavatele FLUGOR SERVICES. Ze správního spisu plyne, že předmětem uvedené faktury bylo uskutečnění reklamní kampaně Gruzie v září a říjnu 2016 v televizi na Ukrajině dle dohody, v rámci které se dodavatel zavazuje poskytnout žalobkyni služby týkající se umístění reklamních materiálů žalobkyně na televizních kanálech na Ukrajině. Žalobkyně k této spolupráci v řízení uvedla, že služby byly uskutečněny pro odběratele LEPL. K prokázání tohoto tvrzení předložila smlouvu LEPL, media plán televizních spotů a přehled vysílání, ve kterém je srovnání media plánu s aktuálními údaji.
61. Na základě media plánu správce daně dospěl k závěru, že dodavatel FLUGOR SERVICES realizoval v září a říjnu 2016 gruzínskou reklamní kampaň na území Ukrajiny. Nebylo však doloženo, že se reklamní kampaň uskutečnila pro žalobkyni a nebylo též prokázáno dosažení výnosů z této kampaně. Správce daně dále zjistil, že žalobkyně zároveň uzavřela smlouvu na umístění reklamy na Ukrajině i s dodavatelem NewFair, jejímž předmětem bylo umístění krátkého reklamního filmu v období od 25. 9. do 31. 10. 2016. Na základě listin doložených žalobkyní správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně předložila duplicitně k realizaci reklamní kampaně Gruzie na Ukrajině ve stejném období (od 25. 9. 2016 do 31. 10. 2016) jak fakturu přijatou č. PF0029/2016 ze dne 28. 11. 2016 od dodavatele FLUGOR SERVICES, tak fakturu přijatou č. PF0026/2016 ze dne 17. 11. 2016 od dodavatele NewFair. Správce daně porovnáním údajů uvedených v příloze č. 2 mezi žalobkyní a odběratelem LEPL zjistil, že žalobkyně vystavila pro společnost LEPL fakturu (č. VF1-0007/2016 ze dne 3. 11. 2016) za umístění reklamy na základě plnění poskytnutého pouze dodavatelem NewFair, nikoli společností FLUGOR SERVICES. Dlužno doplnit, že faktura VF1-0007/2016 ze dne 3. 11. 2016 byla zahrnuta do základu daně roku 2016. Fakturaci pro

společnost LEPL na základě dodávek od společnosti FLUGOR SERVICES žalobkyně nedoložila. Ani z předloženého účetnictví správce daně nezjistil jinou fakturu vydanou na odběratele LEPL, kterou by byly vyfakturovány náklady na realizaci reklamní kampaně Gruzie na území Ukrajiny dodavatelem FLUGOR SERVICES. Správce daně tak uzavřel, že nepochybně provedení reklamních služeb od dodavatelů FLUGOR SERVICES a NewFair, avšak zpochybnil prokázání nákladů od dodavatele FLUGOR SERVICES, neboť žalobkyně neprokázala fakturaci této reklamní činnosti pro odběratele LEPL. Náklady od dodavatele FLUGOR SERVICES za reklamní kampaň Gruzie na Ukrajině nebyly vyfakturovány odběrateli LEPL a výnosy takto získané nebyly zahrnuty do zdanitelných příjmů kontrolovaného zdaňovacího období. Žalobkyně uzavřela dohodu se společností FLUGOR SERVICES a smlouvu se společností NewFair s předmětem plnění umístění reklamní kampaně Gruzie na Ukrajině. V průběhu řízení ke smlouvě LEPL předložila přílohu č. 2, která se shoduje s údaji uvedenými v media plánu vystaveném dodavatelem NewFair, nikoli společností FLUGOR SERVICES a z níž vyplývá, že žalobkyně vystavila pro odběratele LEPL fakturu za umístění reklamy na základě plnění poskytnutého dodavatelem NewFair, nikoli FLUGOR SERVICES. Žalobkyně nepředložila žádnou jinou fakturu vydanou na odběratele LEPL, ani na žádného jiného odběratele v souvislosti s reklamní kampaní Gruzie na Ukrajině, v důsledku čehož nenaplnila základní předpoklad pro uplatnění nákladu jako daňově účinného, neboť neprokázala bezprostřední vazbu deklarovaného nákladu na výnos. Žalobkyně tedy neprokázala vynaložení nákladu na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Z předložených důkazních prostředků nevyplývá, kdy a jakým způsobem byly sporné náklady od dodavatele FLUGOR SERVICES žalobkyní vyfakturovány a výnosy takto získané zahrnuty do zdanitelných příjmů za předmětné zdanitelné období. Žalobkyně neprokázala použití nákladů od FLUGOR SERVICES (na rozdíl od dodavatele NewFair) k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, neboť reklama necílila na žalobkyni, ale na jiný daňový subjekt (společnost LEPL). Žalobkyně tudíž neprokázala jejich jakýkoliv ekonomický efekt. Žalobkyně se tak mylí, pokud se domnívá, že předložením faktury (vystavené pro odběratele LEPL) č. VF1-0007/2016 jako dokladu údajně souvisejícího s fakturou přijatou č. PF0029/2016 za realizaci reklamní kampaně Gruzie na území Ukrajiny dodavatelem FLUGOR SERVICES prokázala, že náklady sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

62. Stejně tak není opodstatněná ani námitka, že závěr, který přdestřela žalobkyně, má oporu na straně 31 zprávy o daňové kontrole. Správce daně měl za prokázanou fakticitu uskutečnění předmětného reklamního plnění Gruzie na území Ukrajiny dodavatelem FLUGOR SERVICES a nespороval ani tvrzení žalobkyně o význačnosti klienta LEPL. Trval však na skutečnosti, že v daném případě nedošlo k naplnění podmínek dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně v tomto směru na straně 31 zprávy o daňové kontrole odkázal na svou předešlou argumentaci, proč neuznal fakturu vystavenou pro odběratele LEPL č. VF1-0007/2016 ze dne 3. 11. 2016 jako fakturu související s fakturou přijatou č. PF0029/2016 za realizaci reklamní kampaně Gruzie na území Ukrajiny dodavatelem FLUGOR SERVICES. Soud souhlasí se závěrem správce daně, že daňový subjekt může realizovat na své náklady pro významného odběratele jakékoliv služby, avšak pokud se rozhodne, že služby nebude svému odběrateli fakturovat, pak náklady nelze považovat dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů za daňově uznatelné.
63. Lze shrnout, že finanční orgány se řádně zabývaly předloženými důkazními prostředky. Správce daně náležitě vyhodnotil veškeré podklady, které měl k dispozici, přičemž

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

neopomněl ani důkazní prostředky, které žalobkyně předložila v rámci daňové kontroly. Finanční orgány velmi podrobně hodnotily důkazní prostředky předložené žalobkyní ve vztahu k dodavateli FLUGOR SERVICES, a to samostatně i ve vzájemné souvislosti a odůvodnily, na základě čeho dospěly k přijatým závěrům. Soud taktéž neshledal, že by postup finančních orgánů jakkoliv vybočoval z pravidel formální logiky.

VI. Závěr a náklady řízení

64. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
65. Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně nebyla ve věci úspěšná a procesně úspěšnému žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady v řízení nevznikly.
66. Vzhledem k tomu, že žalobkyně i žalovaný souhlasili s projednáním věci bez nařízení jednání (souhlas žalobkyně byl presumován; žalovaný s projednáním věci bez nařízení jednání výslovně souhlasil) a vzhledem k tomu, že soud neshledal potřebu provádět dokazování (ve věci bylo možné vycházet jen z podkladů obsažených ve správním spise), rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé bez nařízení jednání.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 4. prosince 2024

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu