



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Jana Dvořáka a soudců Aleše Korejtky a Jaroslava Vávry ve věci

žalobkyně: **CENTR GROUP – servis, s.r.o.**, IČ 26013223  
sídlem Turovská 250, 538 63 Chroustovice  
zastoupená daňovým poradcem Daně & Daně s.r.o.  
sídlem Oborného 298/10, 709 00 Ostrava – Hulváky

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043  
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 1. 2024, č. j. 1353/24/5200-11434-711938

takto:

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

Odůvodnění:

1. V této věci se soud v oblasti daně z příjmů právnických osob zabývá daňovou uznatelností nákladů vynaložených žalobkyní na reklamu při automobilových závodech a florbalových utkáních.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

### I. Shrnutí stavu věci ve správním řízení

2. Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále také jen „*správce daně*“) vydal dne 5. 3. 2021 dodatečný platební výměr, č. j. 316985/21/2804-50523-601153, kterým byla na základě výsledku daňové kontroly doměřena žalobkyni za zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 daň z příjmů právnických osob (dále také jen „*DPPO*“) ve výši 522 500 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 104 500 Kč (dále také jen „*prvostupňové rozhodnutí*“).
3. Proti prvostupňovému rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, které žalovaný dle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále také jen „*daňový řád*“) rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku (dále také jen „*napadené rozhodnutí*“) zamítl a napadené rozhodnutí potvrdil.
4. Předmětem doměření daně jsou náklady vynaložené na reklamní a propagační služby, blíže náklady za reklamu a propagaci žalobkyně na automobilových závodech a na florbalových utkáních ve výši 2 750 000 Kč. Tyto byly žalobkyní uplatněny jako náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalobkyně o nich účtovala na základě přijatých faktur od obchodní společnosti ČEKOV CZ, s. r.o., DIČ CZ27124177, sídlem Světova 523/1, 180 00 Praha 8 (dále také jen „*ČEKOV CZ*“ nebo „*deklarovaný dodavatel*“). Dle žalovaného žalobkyně neprokázala uznatelnost nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále také jen „*zákon o daních z příjmů*“). Žalobkyně neunesla důkazní břemeno, neboť neprokázala faktickou realizaci deklarovaných služeb v deklarovaném rozsahu a od deklarovaného dodavatele (společnosti ČEKOV CZ), dále přiměřenost těchto nákladů a existenci přímého a bezprostředního vztahu mezi vynaložením prostředků a předpokládanými příjmy.
5. S rozhodnutím žalovaného žalobkyně nesouhlasila.

### II. Žaloba a její obsah

6. Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného včasnou žalobou podanou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „*s. ř. s.*“). V žalobě se domáhala zrušení napadeného rozhodnutí pro nezákonnost a vady řízení.
7. Námitky žalobkyně lze vzhledem k rozsahu žaloby rozdělit do tří okruhů, a to na námitky týkající se nesprávného hodnocení důkazů a důkazního břemene, námitky k postupu žalovaného v rámci vedlejších řízení a námitky k vedení správního spisu a nahlížení do jeho vyhledávací části.
8. Žalobkyně v žalobě tvrdí, že rozhodné v dané věci je, že žalovaný má za prokázané, že skutečný vlastník vozidla fakticky vozidlo anebo reklamu na vozidle poskytnul. Plnění reklamních služeb přijaté a fakturované od bezprostředního dodavatele, tedy od společnosti ČEKOV CZ, stejně jako plnění od subdodavatelů bylo dle žalobkyně v řízení prokázáno. Žalovaný dle žalobkyně neprávne, resp. nedostatečně hodnotil opatřené důkazy ve vzájemné souvislosti a optikou vzdáleného času. Svědecká výpověď svědka G. byla hodnocena pouze v neprospěch žalobkyně, skutečnosti svědčící ve prospěch žalobkyně nebyly žalovaným bez odůvodnění zhodnoceny. Nevěrohodnost výpovědi svědka S. nebyla náležitě zhodnocena.

9. Dle žalobkyně vykládá žalovaný důkazní břemeno tížící žalobkyni extenzivně, požaduje po žalobkyni prokázání poskytování reklamních plnění (služeb) v řetězci firem, a vyžaduje s ohledem na prokazování skutečností, které již odezněly, nadměrný důkazní standard.
10. Žalobkyně dále zpochybňuje závěr žalovaného o nepřiměřenosti nákladů spojených s reklamou, odůvodňuje výběr způsobu reklamy blízkostí ostražky osob a majetku a negativního chování diváků na sportovištích a cílením na širokou veřejnost účastníci se sportovních akcí. Namítá nepoužitelnost principu obezřetnosti ve vztahu k dani z příjmů právnických osob.
11. Další námitky žalobkyně se týkají postupu žalovaného ve vedlejších řízeních. Žalobkyně poukazuje na nezvyklou laxnost žalovaného ve vedlejších řízeních, tj. nezahájení daňového řízení s dalšími daňovými subjekty v řetězci, v němž by mohl žalovaný získat další důkazy týkající se obchodního případu žalobkyně. Poukazuje na dopad vedlejších řízení do daňového řízení s žalobkyní a její právo na sdělení zjištění a závěrů učiněných žalovaným ve vedlejších řízeních.
12. Žalobkyně dále namítala, že nebyla seznámena se všemi důkazními prostředky a zjištěními provedenými v rámci daňové kontroly, zejména svědčícími v její prospěch, neboť jí žalovaný neumožnil nahlédnout do vyhledávací části spisu. Žalovaný dle žalobkyně neprokázal, že je ohrožen zájem jiného daňového subjektu dle § 66 odst. 3 daňového řádu, naopak zcela nezvykle chrání práva daňových subjektů, které se správcem daně nespolupracují. Žalovaný také nevymezil přesně, podle kterého konkrétního ustanovení § 65 daňového řádu jsou vedeny jednotlivé písemnosti ve vyhledávací části spisu. Jen v takovém případě je ale možné dovodit, zda lze konkrétní listinu do této části spisu zařadit. Zařazením důkazů do neveřejné části spisu, tj. jejich znepřístupněním žalobkyni, žalovaný znemožnil obranu žalobkyně.

### III. Vyjádření žalovaného

13. Žalovaný s žalobou nesouhlasil. Odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a na obsah správního spisu. Setrval na závěru uvedeném v napadeném rozhodnutí a k jednotlivým žalobním námitkám se podrobně vyjádřil.
14. Dále poukázal na souběžně probíhající daňovou kontrolu na daň z přidané hodnoty (dále také jen „DPH“) a daň z příjmu právnických osob (dále také jen „DPPO“), shodná skutková zjištění, částečnou shodu žalobních námitek v obou věcech a zamítavý rozsudek zdejšího soudu ze dne 29. 11. 2023, č. j. 52 Af 4/2023-89, ve věci DPH. Závěrem navrhl zamítnutí žaloby pro její nedůvodnost.

### VI. Přezkum věci soudem

15. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rámci uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Rozhodnutí správních orgánů vydaná v prvním a druhém stupni správního řízení posuzoval jako jeden celek.
16. Žaloba není důvodná.
17. Předně soud vzhledem k obsáhlosti žaloby uvádí, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku. Orgán veřejné moci může na určitou námitku

reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru účastníka řízení odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy, minimálně implicitně, vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobkyně v odůvodnění žalovaného rozhodnutí či rozhodnutí soudu způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán a následně správní soud vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále také jen „NSS“) ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008-13, všechny rozhodnutí NSS uváděné v tomto rozsudku jsou veřejně dostupné na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).

18. Soud dále dodává, že není smyslem soudního přezkumu podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47).
19. Ještě před samotným přezkumem je na místě uvést, že zdejší soud v nedávné minulosti projednával žalobu žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného, který zamítl její odvolání proti třem dodatečným platebním výměrům, kterými byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období 2. až 4. čtvrtletí roku 2016, a to ve vztahu k uplatnění nároku na odpočet DPH za reklamní plnění poskytované společností ČEKOV CZ na základě stejných smluv jako v nyní projednávaném případě. Rozsudkem ze dne 29. 11. 2023, č. j. 52 Af 4/2023-89 zdejší soud žalobu zamítl. Žalobkyně ve věci podala kasační stížnost, kterou Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 21. 11. 2024, č. j. 1 Afs 6/2024-52 rovněž zamítl. Reklamní plnění poskytované společností ČEKOV CZ, kterých se doměření DPH v uvedené věci týkalo, jsou totožná s reklamními službami, resp. s náklady za reklamu, o které si žalobkyně snížila základ daně a jež jsou předmětem nyní projednávané žaloby. Rozhodnutí správce daně a žalovaného vzešlo v obou případech z daňové kontroly na DPPO a DPH zahájené u žalobkyně dne 26. 11. 2018.

#### *VI.a. Zjištění ze správního spisu*

20. Z předložených správních spisů zjistil soud následující pro věc rozhodné skutečnosti.
21. Žalobkyně uplatnila jako náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů ve zdaňovacím období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 částku 2 750 000 Kč. O uvedených nákladech žalobkyně účtovala na základě faktur přijatých od společnosti ČEKOV CZ, s níž uzavřela dvě smlouvy o poskytnutí reklamních a propagačních služeb, a to dne 15. 1. 2016 a 27. 6. 2016. Dle uvedených smluv bylo jejich předmětem poskytnutí reklamních a propagačních služeb, tedy reklamní kampaně na automobilových soutěžích a florbalových utkáních dodavatelem, tj. společností ČEKOV CZ.
22. U žalobkyně byla dne 26. 11. 2018 zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za výše uvedené zdaňovací období v rozsahu výše uvedených nákladů. Současně byla

zahájena i daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roku 2016 v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od společnosti ČEKOV CZ.

23. V průběhu daňové kontroly vyzval správce daně žalobkyni dle § 92 odst. 4 daňového řádu k prokázání skutečnosti, že náklady v celkové výši 2 750 000 Kč byly v roce 2016 vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů. Na základě shromážděných důkazů mu totiž vznikly pochybnosti o uskutečnění transakce způsobem deklarovaným na účetním dokladu, tedy o faktickém poskytnutí deklarovaných služeb v deklarovaném rozsahu a deklarovaným dodavatelem, tedy společností ČEKOV CZ. Dále existovaly pochybnosti o přiměřenosti těchto nákladů a existenci přímého a bezprostředního vztahu mezi vynaložením nákladů a alespoň předpokládanými příjmy žalobkyně. Následně vydal správce daně výsledek kontrolního zjištění, k němuž se žalobkyně vyjádřila. Daňová kontrola byla ukončena doručením zprávy o daňové kontrole ze dne 11. 2. 2021 žalobkyni. V návaznosti na zprávu o daňové kontrole vydal správce daně dodatečný platební výměr, proti němuž se žalobkyně odvolala.
24. V rámci odvolacího řízení bylo doplněno dokazování o svědecké výpovědi. Žalovaný seznámil žalobkyni před vydáním rozhodnutí dle § 115 odst. 2 daňového řádu se skutečnostmi zjištěnými ze svědeckých výpovědí vyslechnutých svědků a vyzval žalobkyni k vyjádření. Žalovaný svědecké výpovědi podrobně zhodnotil a zkonstatoval, že pochybnosti o provedení služeb v deklarovaném rozsahu a od deklarovaného dodavatele nebyly odstraněny. Žalobkyně se závěry žalovaného nesouhlasila.
25. Následně vydal žalovaný napadené rozhodnutí.

#### *VI.b. Přezkum věci – obecná východiska*

26. Dle § 24 odst. 1 věta první zákona o dani z příjmu *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.*
27. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu (ve znění do 31. 12. 2020) *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*
28. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*
29. Z konstantní judikatury NSS vyplývá, že výdaj ve smyslu výše uvedeného ustanovení je daňově účinný, pokud jsou 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. Zároveň je v případě pochybností na daňovém subjektu, aby prokázal, že výdaj skutečně vynaložil tak, jak deklaroval na příslušném dokladu ve svém účetnictví (viz např. rozsudky ze dne 12. dubna 2006 č. j. 5 Afs 40/2005-72, ze dne 31. května 2007 č. j. 9 Afs 30/2007-73, ze dne 1. března 2010 č. j. 5 Afs 74/2009-111 nebo ze dne 10. února 2016 č. j. 6 Afs 15/2015-31).
30. Dle rozsudku NSS ze dne 24. 1. 2022, č. j. 10 Afs 80/2021-48 platí, že: *„ani formálně bezvadné doklady (které lze propojit s platbami) v kombinaci s fakticky existujícím (fakticky doložitelným) plněním nemusí být pro unesení důkazního břemene dostatečné, pokud nebyla celá obchodní*

*transakce v úplnosti a logicky uspokojivě vysvětlena. Jinak řečeno, výdaje nemusí být automaticky uznány jen proto, že zboží či služby byly „někým“ pořízeny či „někým“ poskytnuty. Naopak, daňový subjekt by měl prokázat, že se určité plnění uskutečnilo právě tak, jak tvrdí v daňovém dokladu, a to např. včetně osoby dodavatele“.*

31. Dle rozsudku NSS ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 342/2020-48, který se zabýval otázkou unesení důkazního břemene k realizaci reklamního plnění deklarovaným dodavatelem, s odkazem na předchozí judikaturu, platí, že: „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).“

#### *VI.c. Vypořádání žalobních námitek*

32. Předmětem nyní projednávané věci je oprávněnost snížení základu daně z příjmů právnických osob o náklady na reklamu při automobilových závodech a na florbalových utkáních ve výši 2 750 000 Kč jako nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona daních z příjmů.
33. Žalobkyně ve věci podala obsáhlou žalobu, žalobní argumentaci soud rozdělil do několika okruhů. Z důvodu přehlednosti vypořádá soud žalobní námítky v rámci těchto okruhů.

#### *Nezákonné hodnocení důkazů a důkazní břemeno*

34. Žalobkyně v žalobě namítala nesprávné hodnocení důkazů žalovaným.
35. Soud předně uvádí, že s ohledem na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, které žalovaný podrobně popsal s odkazem na judikaturu NSS v napadeném rozhodnutí (viz zejména odstavce 22 až 26, 29, 30, 36, 40 a 90 napadeného rozhodnutí) je to žalobkyně jako daňový subjekt, která je povinna v případě zpochybnění údajů uvedených na účetních dokladech ze strany správce daně prokázat, že k poskytnutí služeb došlo deklarovaným způsobem, tedy v deklarovaném rozsahu a od deklarovaného dodavatele, resp. musí alespoň prokázat, že hrazené služby od deklarovaného dodavatele pro daňový subjekt spočívaly nejméně v zajištění realizace plnění subdodavatelem (srov. rozsudek NSS ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 342/2020-48). Judikatura NSS připouští i možnost, aby daňový subjekt prokázal, že deklarovaný výdaj nastal za jiných okolností, než je uvedeno na dokladu, avšak v takovém případě musí daňový subjekt (náhradně) prokázat vynaložení výdaje jednoznačným a transparentním způsobem, tedy doložit přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Žalobkyně je dále povinna prokázat, že náklady v deklarované výši byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů, tedy bezprostředně souvisí s podnikatelskou činností, jsou přiměřené a mezi jejich vynaložením a alespoň předpokládanými příjmy existuje přímý a bezprostřední vztah.
36. Správce daně, resp. žalovaný v daňovém řízení dostatečně zpochybnili v souladu ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu tvrzení žalobkyně o poskytování reklamních služeb způsobem deklarovaným na účetních dokladech. Tedy poukázali na skutečnosti, které založily důvodné pochybnosti o faktickém poskytnutí reklamy v deklarovaném rozsahu deklarovaným dodavatelem. Podstatné byly v tomto ohledu zejména skutečnosti zjištěné ze

svědecké výpovědi svědka G., jednatele deklarovaného dodavatele v rozhodné období, který neuvedl ani základní skutečnosti týkající se činnosti společnosti a jejich dodavatelů, včetně společnosti LAST PRODUCTION jakožto jejího zásadního dodavatele, svědecké výpovědi svědka S., jednatele společnosti LAST PRODUCTION, který o činnosti společnosti nevěděl, nepodílel se na ní a jménem společnosti neuzavíral žádné smluvní vztahy, a výpověď F. B., jednatele žalobkyně v rozhodném období. Tím došlo přechodu důkazního břemene na žalobkyni, která byla povinna prokázat způsob poskytnutí a rozsah reklamních služeb tak, jak deklarovala.

37. Povinností správce daně, resp. žalovaného nebylo prokázat, že k obchodnímu případu došlo jinak, než jak jej žalobkyně deklarovala ani kdo byl bezprostředním dodavatelem reklamních služeb. Naopak to byla žalobkyně, která měla již při sjednávání reklamní služby pamatovat na prokázání jejího dodání a již při realizaci reklamy shromažďovat důkazní prostředky, kterými by mohla prokázat svá tvrzení v účetních dokladech, resp. splnění podmínek pro uznání výdajů spojených s reklamou jako daňově účinných, a vyvrátit případné důvodné pochybnosti správce daně.
38. Soud nemá výhrady k závěru žalovaného, že žalobkyni se nepodařilo prokázat, že transakce, jejichž předmětem bylo poskytnutí reklamních služeb na automobilových závodech a při florbalových utkáních, proběhly žalobkyní deklarovaným způsobem, tedy že deklarovaný dodavatel fakticky dodal plnění v deklarovaném rozsahu. Žalobkyní předložené důkazní prostředky v podobě fotodokumentace ani další důkazy provedené správcem daně k unesení důkazního břemene žalobkyní nestačily. V řízení bylo prokázáno umístění loga žalobkyně na závodních vozech při automobilových závodech a mantinelech několika florbalových utkáních. Způsob, jakým se loga žalobkyně dostala na závodní vozy, resp. na mantinely florbalových utkání, však nebyl žalobkyní zcela objasněn. Propojení mezi deklarovaným dodavatelem a majiteli vozidel, resp. nájemci či poskytovateli reklamních ploch nebylo dostatečně prokázáno. V řízení nebyl jednoznačně prokázán subjekt, který reklamní služby žalobkyni dodal. K tomu srovnej podmínky uvedené v rozsudku NSS ze dne 24. 1. 2022, č. j. 10 Afs 80/2021-48.
39. Obchodní smlouvy, které žalobkyně předložila, jsou co do určitého vymezení rozsahu služeb, které měl deklarovaný dodavatel žalobkyni poskytnout, neurčité. Obsahují pouze celkovou cenu, rozsah poskytnutých služeb je vymezen nikoliv konkrétně, chybí např. specifikace vozidel, na které mělo být logo žalobkyně umístěno, počet log na jednotlivých vozidlech. K poskytnutí dalších reklamních a propagačních služeb uvedených v bodě 3 odst. 7 smluv soud uvádí, že se neztotožňuje s tvrzením žalobkyně, že šlo plnění bezúplatná. Z textu smlouvy totiž vyplývá, že náklady za uvedené služby jsou zahrnuty v celkové ceně. Z textu smlouvy rovněž nevyplývá navázání poskytnutí těchto služeb na výlučné rozhodnutí dodavatele, služby měly být poskytnuty po předchozí vzájemné domluvě smluvních stran. V řízení bylo zjištěno poskytnutí těchto dalších služeb v částečném rozsahu (loga žalobkyně na oblečení hostesek v rámci tří automobilových závodů, několik krabiček s logem žalobkyně obsahující peněženku, klíčenku a tužku). Reklama žalobkyně nebyla prokázána na všech florbalových utkáních konaných ve vymezeném období, nebylo prokázáno umístění loga žalobkyně na internetové stránky klubu a na bannery při automobilových závodech. Výpovědi jednatele žalobkyně a jednatele ČEKOV CZ jsou rozporné co do způsobu výběru závodů a vozidel, na které bude logo žalobkyně umístěno. Kontrolu rozsahu poskytovaného plnění deklarovaným dodavatelem ze strany žalobkyně

prostřednictvím zaslané fotodokumentace lze stěží zejména s ohledem na výši ceny a vzájemnou neznalost smluvních stran před uzavřením smluv hodnotit jako dostatečnou.

40. Soud nesouhlasí s tvrzením žalobkyně, že žalovaný, resp. správce daně řádně nezhodnotili provedené důkazy. Soud má naopak za to, že provedené důkazy byly zhodnoceny v souladu se zákonem, tedy jednotlivě i ve vzájemných souvislostech a byly z nich vyvozeny srozumitelné a logické závěry. Žalovaný vzal v úvahu veškeré relevantní skutečnosti, které v řízení vyšly najevo. Dle soudu nebyly svědecké výpovědi žalovaným hodnoceny výhradně v neprospěch žalobkyně, žalovaný ze svědeckých výpovědí učinil řádná skutková zjištění. Za podstatné považuje soud svědecké výpověď svědka G., jednatele společnosti ČEKOV CZ, tedy deklarovaného dodavatele žalobkyně a výpověď svědka S., jednatele společnosti LAST PRODUCTION, jakožto zásadního dodavatele deklarovaného dodavatele. Tyto výpovědi byly žalovaným dostatečně zhodnoceny zejména v odstavci 123 a násl. napadeného rozhodnutí, a soud nepovažuje za nutné hodnocení opakovat v odůvodnění rozsudku, proto na odůvodnění napadeného rozhodnutí odkazuje. Výpovědi uvedených svědků v návaznosti na kontrolní hlášení společnosti ČEKOV CZ vzbudily důvodné pochybnosti o postavení společnosti ČEKOV CZ jako skutečného dodavatele reklamních plnění.
41. Daňové orgány v dané věci provedly výslechy i dalších osob, jejichž svědectví mohlo přispět k objasnění obchodní transakce žalobkyně, konkrétně realizaci umístění log žalobkyně na závodních vozech. Jejich svědecké výpovědi byly žalovaným podrobně zhodnoceny v odst. 60 a násl. napadeného rozhodnutí. Lze shrnout, že svědeckými výpověďmi nebylo věrohodně prokázáno, že reklamní služby v deklarovaném rozsahu poskytl deklarovaný dodavatel ani kdo reklamní služby žalobkyni poskytl. To platí i o výpovědi žalobkyní zmiňovaného svědka J. Č., jednatele nájemce vozidla Škoda Fabie, na které bylo umístěno logo žalobkyně v rámci závodu RALLY BOHEMIA.
42. Soud souhlasí se žalobkyní, že plynutí času může mít vliv na kvalitu svědeckých výpovědí co do rozsahu a přesnosti zapamatovaných okolností. Žalobkyně však mohla okolnosti obchodního případu prokázat i prostřednictvím jiných důkazních prostředků, které by si v souvislosti s uskutečněním obchodní transakce obstarala. Žalobkyně však při výběru smluvního partnera, následných krocích směřujících k uzavření smluv, jednání o znění smluv a následné kontrole dodaného reklamního plnění nepostupovala zcela obezřetně zejména s přihlédnutím k neznalosti deklarovaného dodavatele plnění a výši ceny za reklamu. Skutečnost, že se žalobkyně mohla dostat do důkazní nouze ohledně faktického uskutečnění deklarovaného reklamního plnění v deklarovaném rozsahu deklarovaným dodavatelem, jde k tíži žalobkyně, která v důsledku svého postupu neunesla důkazní břemeno.
43. K tvrzení žalobkyně, že žalovaný vyložil důkazní břemeno extenzivním způsobem, neboť požadoval, aby žalobkyně prokázala poskytování služeb v řetězci firem, soud uvádí, že v postupu žalovaného vady neshledal. Daňové orgány zpochybnily uskutečnění obchodní transakce žalobkyně způsobem deklarovaným na účetních dokladech, proto byla žalobkyně povinna prokázat faktickou realizaci deklarovaného plnění deklarovaným dodavatelem, tedy smluvním partnerem žalobkyně. V případě subdodavatelského plnění byla žalobkyně povinna prokázat, že plnění deklarovaného dodavatele pro daňový subjekt spočívalo přinejmenším v zajištění realizace plnění subdodavatelem, tedy vztah mezi deklarovaným dodavatelem a subdodavatelem (srov. rozsudek NSS ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 342/2020-48). Žalobkyně však důkazní břemeno (ani břemeno tvrzení) neunesla. Soud se rovněž

neztotožňuje ani s obecnou námitkou žalobkyně, že žalovaný vyžadoval nadměrný důkazní standard, tedy že vyžadoval prokázání minulých skutkových okolností s absolutní jistotou.

44. K námitce žalobkyně stran hodnocení svědeckých výpovědí jako obecných soud uvádí, že žalovaný pojem *obecný* používá ve smyslu nikoliv konkrétní, resp. neumožňující učinit konkrétní skutkové zjištění. Pokud svědek na konkrétní otázku správce daně odpoví neurčitě, případně nevím, nelze svědeckou výpověď hodnotit jinak než jako obecnou ve smyslu neumožňující učinit z ní konkrétní skutkové zjištění. Další otázky správce daně vůči svědkovi by v takém případě byly nadbytečné.
45. Soud shrnuje, že samotná skutečnost, že žalobkyně uhradila cenu sjednanou za reklamu na účet deklarovaného dodavatele a že logo žalobkyně bylo vyobrazeno na závodních vozech, resp. na mantinelech některých florbalových utkáních, k uznání výdaje ve výši 2 750 000 Kč jako daňově účinného nestačí. Po zpochybnění vynaloženého výdaje správcem daně byla žalobkyně povinna prokázat zejména faktickou realizaci deklarovaných služeb v deklarovaném rozsahu deklarovaným dodavatelem, příp. zajištění realizace deklarovaného rozsahu plnění subdodavateli deklarovaného dodavatele. To se však žalobkyni nepodařilo.
46. Pokud jde o závěr žalovaného o nepřiměřenosti nákladů vynaložených žalobkyní na reklamu vzhledem k dosaženému obratu a poměru k celkovým nákladům (obratu hospodaření) za rok 2016, tak soud nemá k závěru žalovaného v napadeném rozhodnutí zásadní výhrady (k tomu odstavec 102 a násl). Obecný nesouhlas žalobkyně odůvodněné závěry žalovaného nezpochybnil. Námitky žalobkyně týkající se velikosti loga a vlivu reklamy na povědomí o žalobkyně hodnotí soud jako nekonkrétní, proto se k nim nemůže blíže vyjádřit. Vyhodnocená neopatrnost žalobkyně při navazování obchodních vztahů a v jejich průběhu měla vliv na neunesení důkazního břemene ve vztahu k prokázání faktické realizace reklamního plnění.
47. K hodnocení následného způsobu naložení s finančními prostředky získanými deklarovaným dodavatelem od žalobkyně soud uvádí, že nebyl jednoznačně prokázán způsob jejich dalšího použití. Jedná se o skutečnost toliko dokreslující v řízení zjištěné pochybnosti o deklarované reklamní spolupráci. Uvedené však nemá zásadní vliv na závěr žalovaného o daňové neúčinnosti žalobkyní vynaložených nákladů.

#### *Postup žalovaného v rámci vedlejších řízení*

48. Postup žalovaného vůči dalším subjektům, které se mohly podílet na reklamě, tedy zahájení či nezahájení daňové kontroly, a případný postup správce daně v rámci zahájené daňové kontroly vůči těmto subjektům, není dle soudu v této věci relevantní. Skutečnost, že poskytnutí reklamních služeb (a s tím související vynaložené výdaje u žalobkyně) nemuselo být správcem daně v rámci jiné daňové kontroly zpochybnováno, resp. případné nezahájení daňové kontroly u jiného daňového subjektu, nevyklučuje zpochybnění vynaložení výdaje jako daňově uznatelného u žalobkyně na základě konkrétních skutkových zjištění učiněných při daňové kontrole.
49. K poskytování zjištění a závěrů z vedlejších řízení se vyjádřil NSS ve výše zmíněném rozsudku z 21. 11. 2024, č. j. 1 Afs 6/2024-52, odstavec 19, ve věci týkající se odpočtu DPH, v němž dospěl k závěru, že daňové orgány nemají v obecné rovině povinnost zahajovat řízení s dalšími subjekty, případně žalobkyni poskytovat zjištění a závěry z těchto vedlejších řízení. S ohledem na konkrétní okolnosti daného případu, který je skutkově shodný s nyní

projednávanou věcí, kdy nebyl identifikován skutečný dodavatel reklamních služeb ani odstraněny pochybnosti o jejich skutečném rozsahu, dospěl NSS k závěru, že lze stěží uvažovat o tom, že případná zjištění z daňových řízení týkajících se jiných daňových subjektů by mohla mít význam z hlediska nároku na odpočet stěžovatelky v rámci DPH, což obdobně platí pro nyní posuzovanou daňovou uznatelnost nákladů v rámci DPPO. Dle soudu je proto závěr NSS aplikovatelný i na nyní projednávanou věc. Proto soud námitku žalobkyně hodnotí jako nedůvodnou.

*Vedení správního spisu a nahlížení do jeho vyhledávací části*

50. Žalobkyně v žalobě dále namítala, že jí nebylo umožněno seznámit s písemnostmi zařazenými do vyhledávací části spisu, z čehož dovozovala zatajování důkazních prostředků svědčících v její prospěch správními orgány.
51. Dle § 66 odst. 1 věta první daňového řádu *je daňový subjekt oprávněn u správce daně nahlédnout do částí spisu týkající se jeho práv a povinností, které označí, s výjimkou části vyhledávací. Dle odstavce druhého téhož zákonného ustanovení je daňový subjekt oprávněn nahlédnout do soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu, z něhož nesmí být patrný obsah jednotlivých písemností. Dle odstavce třetího téhož zákonného ustanovení, není-li obrozen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní anebo cíl správy daní, může správce daně v odůvodněných případech, kdy je to nutné pro další průběh řízení, umožnit nahlédnutí i do písemností ve vyhledávací části spisu.*
52. Žalobkyně dle protokolů nahlédla do daňového spisu dne 13. 8. 2020 a též jak sama tvrdí dne 23. 2. 2022, námitku týkající se vedení správního spisu, resp. neumožnění seznámit se s písemnostmi zařazenými do vyhledávací části spisu vznesla až v žalobě. Žalovaný se k ní tedy mohl vyjádřit až ve vyjádření k žalobě. Neumožnění nahlédnout do některých příloh, resp. anonymizaci některých pasáží odůvodnil tím, že údaje neměly přímou souvislost s daňovou povinností žalobkyně a dále povinností žalovaného zachovávat mlčenlivost o poměrech jiných osob.
53. Dle soudu z ničeho zjevně neplyne, že daňové orgány neumožnily žalobkyni nahlédnout do spisu v rozsahu stanoveném daňovým řádem. Základní povinností správce daně vyplývající z daňového řádu bylo neumožnit žalobkyni nahlédnout do vyhledávací části spisu. Proti tomuto postupu se žalobkyně v řízení před správními orgány nijak nebránila, neuváděla důvody pro uplatnění výjimky dle § 66 odst. 3 daňového řádu, při jejichž splnění může správce daně nahlédnutí do písemností ve vyhledávací části spisu umožnit.
54. K tvrzení žalobkyně, že žalovaný také nevymezil přesně, podle kterého konkrétního odstavce a písmene § 65 daňového řádu jsou vedeny jednotlivé písemnosti ve vyhledávací části spisu, soud uvádí, že z dikce zákona taková povinnost pro správce daně nevyplývá.
55. Téměř totožné tvrzení týkající se vedení správního spisu a nahlížení do jeho vyhledávací části uplatnila žalobkyně i ve výše označeném řízení vedeném u zdejšího soudu ve věci doměření DPH. Krajský soud a následně i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 11. 2024, č. j. 1 Afs 6/2024-52, odstavce 22 a 23, dospěly rovněž k závěru o nedůvodnosti námítky. Povinnost žalovaného prokazovat ohrožení zájmu dalších osob Nejvyšší správní soud neshledal.
56. Vzhledem ke stadiu řízení, v němž žalobkyně námitku týkající se zákonnosti vedení řízení vznesla, její obecnosti a nepodloženosti hodnotí soud námitku jako nedůvodnou.

57. Soud dále uvádí, že žalobkyně v žalobě odkázala na četnou judikaturu, která však závěry žalovaného nemůže změnit. Žalovaný v napadeném rozhodnutí srozumitelně popsal své úvahy, na základě, kterých dospěl k závěru, že žalobkyní uplatněné výdaje na reklamu nejsou daňově účinné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný ani správce daně dle soudu nepochybili ani při hodnocení důkazů. Soud rovněž neshledal vady v řízení, které by měly vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

### VII. Závěr a náklady řízení

58. Soud shrnuje, že v dané věci žalobkyně nesplnila podmínky pro daňovou uznatelnost nákladů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Nebyl především prokázán skutečný dodavatel reklamních služeb, s nimiž související náklady byly zahrnuty do daňového základu žalobkyně, rovněž nebyl prokázán deklarovaný rozsah reklamy. Proto soud žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s zamítl.
59. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná a žalovanému podle obsahu spisu náklady řízení nevznikly.

### Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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](http://www.nssoud.cz).

Pardubice 19. prosinec 2024

Jan Dvořák, v. r.  
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje X.