



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D., a soudců Mgr. Filipa Skřivana a JUDr. Ing. Venduly Sochorové v právní věci

žalobce: **K4 a. s.**
sídlem Kociánka 8/10, Sadová, Brno
zastoupen JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou
sídlem Chodská 1366/9, Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 3. 2023, č. j. 6779/5200-11432-711778,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V projednávané věci jde o doměření daně z příjmů žalobci z důvodu neprokázání daňové účinnosti výdajů na reklamu.
2. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj u žalobce zahájil dne 6. 11. 2017 daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2014 do 31. 3. 2015. Vznikly Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

mu pochybnosti ohledně naplnění podmínek daňové účinnosti nákladů podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů („ZDP“), za reklamní plnění od společností GAAN CZ s. r. o. („GAAN“) ve výši 1 200 000 Kč a PP SCREEN s. r. o. („PP SCREEN“) ve výši 5 203 072 Kč. Své pochybnosti specifikoval ve výzvě k prokázání skutečností z 28. 6. 2018. Ani po provedeném dokazování nebyly pochybnosti správce daně vyvráceny, proto dodatečným platebním výměrem ze dne 18. 10. 2019, č. j. 4438008/19/3002-50526-706630, doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob vyšší o 1 206 570 Kč a penále ve výši 243 314 Kč. Důvody neuznání nákladů popsal ve zprávě o daňové kontrole z 15. 10. 2019, č. j. 4316257/19/3001-60563-709734.

3. Odvolání žalobce žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a potvrdil rozhodnutí finančního úřadu.

II. Žaloba

4. Podle žalobce je napadené rozhodnutí nezákonné. Napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno 10. 3. 2023, tj. až po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně.
5. Pokud by se soud neztotožnil s námitkou prekluze, namítá rovněž nesprávné posouzení právní otázky a chybné zhodnocení zjištěného skutkového stavu. Žalovaný nesprávně uzavřel, že pokud daňový subjekt neprokázal plnění v celém rozsahu a ze spisového materiálu nevyplývala cena dílčích částí plnění, neuznal náklad jako celek (viz např. bod 114 a 169 rozhodnutí). Takový postup odporuje požadavku na zjištění daně ve správné výši (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Správce daně je povinen stanovit daň správně. Prostým poukazem na skutečnost, že konkrétní výpočet neplyne ze smluvní dokumentace, se této povinnosti nelze zbavit. Hodnotu nesporného plnění vůči plnění spornému bylo možné znalecky ocenit podle § 95 daňového řádu. Mezi žalobcem a žalovaným bylo nesporné, že k poskytnutí části reklamních plnění skutečně došlo tak, jak bylo sjednáno. I přesto však správce daně z daňově uznatelných nákladů vyloučil v rozporu s § 24 odst. 1 ZDP celou hodnotu reklamního plnění. Žalobce nebyl v průběhu řízení vyzván k doložení hodnoty nesporných částí reklamního plnění. Úvaha žalovaného obsažená v bodě 177 rozhodnutí o „vyklíčování“ je tak pro žalobce překvapivá, neboť neměl možnost na ni reagovat. V jiných řízeních týkajících se poskytování reklamních plnění přitom žalovaný umí stanovit hodnotu části reklamních plnění, např. znaleckým posudkem. Pokud by žalovaný dal před vydáním rozhodnutí na vědomí, že nespornou část plnění uzná po doložení ceny, mohl žalobce v řízení znalecký posudek předložit.
6. Nesprávná je rovněž argumentace žalovaného o nedostatečných náležitostech smluv. Pokud žalovaný vytýká žalobci nedostatečnou konkrétnost ujednání o velikosti či umístění reklamního banneru, pomíjí tím podstatu civilní smlouvy. Smluvní strany si mohou sjednat cokoli, co není zákonem zakázáno, a to v jakékoliv formě. Ani velmi podrobná písemná smlouva by daňovému subjektu nijak nepomohla, neboť o realizaci samotného plnění nesvědčí. Přehnaně podrobná smluvní ujednání neodpovídají běžným obchodním poměrům a spíše evokují fiktivní transakce. Žalobce měl ve zdaňovacím období 2014-2015 tržby ve výši cca 112 milionů Kč. Jeho přístup k reklamním výdajům tak odpovídal jeho velikosti a obchodnímu modelu. Žalovaný nepopřel, že bannery a další reklamní předměty byly na

golfových turnajích skutečně umístěny. Konkrétní forma byla sjednána konkludentně. V daňovém řízení žalobce doložil, že si nechal vyrobit reklamní banner a že byl na akcích prezentován. O jeho velikosti nepanovaly mezi žalobcem a jeho dodavatelem žádné pochybnosti.

7. Žalobce je přesvědčen, že úvahy o rozdělení plnění na sporné a nesporné jsou nepatřičné, neboť v řízení bylo prokázáno uskutečnění celého plnění. Na výzvu správce daně předložil řadu důkazů, které tvoří ucelený řetězec prokazující uskutečnění deklarovaného plnění. Správní orgány uzavřely, že sporná není účelnost nákladů na marketing ani jejich souvislost se zdanitelnými příjmy (viz bod 114 rozhodnutí). Žalovaný na případ žalobce nahlížel shodně jako na případy fiktivních reklamních služeb, přestože žalobce předložil řadu důkazů. Hodnocení žalobcem navržených důkazů správními orgány je nezákonné až nepřezkoumatelné.
8. V druhém doplnění odvolání z 21. 6. 2020 žalobce navrhl řadu důkazních prostředků k prokázání plnění od společnosti GAAN, zejména fotografie obsahující logo žalobce a webové stránky společnosti GAAN přístupné pomocí služby www.archive.org. Žalovaný v bodech 142 až 146 napadeného rozhodnutí v podstatě převzal závěry správce daně a nijak nereagoval např. na informaci o možnosti využití webových archivů. Rovněž reakce na předložené fotografie z golfových turnajů v bodě 145 rozhodnutí svědčí podle žalobce o tom, že se žalovaný předloženými fotografiemi zjevně nezabýval. Nesprávná je rovněž úvaha žalovaného, že pokud nebyly uznány výdaje na občerstvení dle § 24 odst. 1 ZDP, má být odečteno pouze občerstvení, nikoli všechna plnění ze smlouvy s GAAN [navíc v dané době bylo možné náklady uznat i podle § 24 odst. 2 písm. z) ZDP].
9. Stejný závěr je nutno učinit i ve vztahu k plněním od společnosti PP SCREEN. V bodech 147-150 žalovaný odkázal na závěry správce daně. Doplnil, že žalobce konkrétně nereagoval na hodnocení důkazů správcem daně. To však není pravdou, neboť žalobce na straně 10 druhého doplnění odvolání konkrétní námitky uvedl. Např. odkázal na veřejně dostupné informace z Grand prix karate Brno. K tomu však žalovaný pouze stroze zmínil, že námitky jsou nedůvodné. Pokud jde o spoty na LED obrazovkách, jejich problém podle žalovaného spočíval v kratší délce, než bylo objednáno. Z bodu 92 rozhodnutí nicméně plyne, že v písemné smlouvě byla dojednána délka spotu 20 sekund s odchylkou +- 2 sekundy. Doložené spoty mají délku 13, resp. 16 sekund. Zabývat se vteřinovými rozdíly považuje žalobce za excesivní. Pokud byly spoty kratší, je z kontextu jasné, že kratší doba jejich trvání byla sjednána konkludentně.
10. Tvrzení žalovaného o nedoložení tzv. deklarovaného dodavatele jsou podle žalobce nedostatečná (body 113-124 rozhodnutí). Žalovaný směšuje otázku poskytnutí reklamních plnění deklarovaným dodavatelem a poskytnutí reklamních plnění ve sjednaném rozsahu. Žalobce však tvrdil, že úvaha správce daně o údajném nedoložení deklarovaného dodavatele nebyla řádně zdůvodněna. Žalovaný k tomu pouze uvedl, že žalobce měl na prokázání deklarovaného dodavatele dostatek času.
11. Žalobce je tak přesvědčen, že v daňovém řízení doložil tzv. auditní stopu stran reklamních plnění jak od společnosti GAAN, tak od společnosti PP SCREEN. Kromě reklamních smluv Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

byla doložena související emailová komunikace, reklamní brožury, fotografie, print screeny internetových stránek a čestná prohlášení Ing. arch. P., Ing. arch. S., Ing. Š. a pana V. Bylo tak prokázáno, že předmětné společnosti reklamní plnění žalobci poskytly.

12. Žalobce tedy navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
13. Na předmětné argumentaci setrval žalobce po celou dobu soudního řízení i při jednání dne 20. 2. 2025.

III. Vyjádření žalovaného

14. Žalovaný ve vyjádření odkázal na argumentaci obsaženou v napadeném rozhodnutí. Nesouhlasí s namítanou prekluzí. Pro stanovení daně je rozhodující, že žalobci byla za zdaňovací období 1. 4. 2012-31. 3. 2013 vyměřena daňová ztráta. Pro stanovení daně z příjmů tak je nutno kromě obecné právní úpravy obsažené v daňovém řádu aplikovat i speciální úpravu obsaženou v zákoně o daních z příjmů. V souladu s § 34 ve spojení s § 38r odst. 2 ZDP je pro běh lhůty pro stanovení daně rozhodné zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, a poslední zdaňovací období, za které ji bylo možné uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně (1. 4. 2017-31. 3. 2018). Lhůta pro stanovení daně se u všech těchto zdaňovacích období řídila lhůtou pro poslední z nich. V nynějším případě lhůta pro stanovení daně začala běžet 1. 10. 2015 a končila by 1. 10. 2021. Fakticky tak jde o lhůtu šestiletou. Dne 6. 11. 2017 byla u žalobce zahájena daňová kontrola, čímž se šestiletá lhůta podle § 148 odst. 3 daňového řádu přerušila. Od tohoto dne započala běžet nová (šestiletá) prekluzivní lhůta, jejíž běh by skončil 8. 11. 2023. Napadené rozhodnutí tak bylo vydáno ve lhůtě pro stanovení daně.
15. Co se týče provedení dokazování, skutkový stav byl zjištěn co nejúplněji a popsán zejména ve zprávě o daňové kontrole. Náklady na reklamu nebyly žalobci uznány jako daňově účinné v plné výši, jelikož neprokázal realizaci reklamního plnění od dodavatelů GAAN a PP SCREEN, jak v otázce deklarovaného dodavatele, tak v otázce faktického uskutečnění v deklarovaném rozsahu. Nebyly tak naplněny podmínky plynoucí z § 24 odst. 1 ZDP. Z důkazních prostředků předložených žalobcem sice vyplynulo, že na některých akcích byl žalobce prezentován. Ve spojení se zjištěními správce daně však žalobcem doložené důkazní prostředky prohloubily nejasnosti a pochybnosti správce daně stran fakticity uskutečnění reklamního plnění deklarovanými dodavateli a v deklarovaném rozsahu v příslušném zdaňovacím období. Otázka sporných a nesporných plnění tak není namístě. Nepřílehlavá je rovněž argumentace o porušení § 1 odst. 2 daňového řádu, neboť postup správce daně je pouze přímým důsledkem toho, že žalobce neunesl své důkazní břemeno. Smluvní ujednání obsahovala toliko celkovou cenu za poskytnutá reklamní plnění bez rozložení na konkrétní položky a jejich ocenění. Ani při sebelepší vůli nebylo v možnostech správce daně identifikovat ta plnění, o nichž by důvodné pochybnosti nepřetržovaly. V napadeném rozhodnutí se žalovaný zabýval i možností zohlednění esenciálních výdajů, nicméně uzavřel, že pro takový postup nebyly naplněny podmínky. Nebyla totiž zpochybněna podstatná část účetnictví žalobce, pochybnosti správce daně se netýkaly vlastního předmětu podnikání žalobce a náklady na reklamu nebyly nezbytně

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

nutné k dosažení příjmů. Žalobce měl v řízení dostatečný časový prostor doložit určení ceny za jednotlivé položky předmětných plnění. Byl vyzván k prokázání svých tvrzení, přičemž bylo čistě na něm, jakým způsobem se své povinnosti zhostí. Svoji odpovědnost za nedostatečně zjištěný skutkový stav nemůže nyní přenášet na správce daně.

16. Neobstojí ani námitka, že žalobce nebyl předem seznámen s úvahou žalovaného obsaženou v bodě 177 rozhodnutí. Nejednalo se o odlišný právní názor, se kterým by bylo nutné žalobce seznamovat. Skutečnost, že ve smlouvách absentují ujednání pro stanovení ceny za jednotlivá plnění, byla zmíněna již ve výzvě z 26. 8. 2018. Bylo jen na žalobci, jaké důkazní prostředky v řízení předloží.
17. Není rovněž pravdou, že by žalobci byly kladeny k tíži smlouvy jako takové. V předmětných smlouvách absentovala některá ujednání rozhodná pro stanovení ceny a vyskytly se i jiné skutečnosti prohlubující pochybnosti správce daně o uskutečnění předmětných plnění. Tyto pochybnosti byly promítnuty do výzvy, čímž došlo k přenesení důkazního břemena na žalobce. V této souvislosti je nutné rozlišovat smluvní volnost a důvodné pochybnosti, které správci daně vzniknou na základě daňových dokladů. Tvrzení o konsensuální změně smluv považuje žalovaný za účelové. Předmětná argumentace žalobce navíc byla reakcí na zpochybnění faktického rozsahu deklarovaných plnění a jejich dodavatelů. Navíc součástí smluv byla i klauzule, že smlouvy lze měnit a rušit pouze písemně. Není pravdou, že nebylo zpochybněno umístění reklamních bannerů a předmětů na sportovních akcích (viz bod 64 rozhodnutí). Přístup žalobce k výdajům na reklamu svědčí o benevolentním postoji k otázce, zda a jaké reklamní výdaje subjekt za smluvní cenu obdrží. Není v souladu s péčí řádného hospodáře.
18. Žalovaný je přesvědčen, že ze zprávy o daňové kontrole i z napadeného rozhodnutí je zřejmé, na základě jakých úvah dospěly správní orgány k závěru o neunesení důkazního břemena žalobcem. V rámci odvolacího řízení žádné důkazní prostředky žalobcem předloženy nebyly. Písemnost z 21. 6. 2020 obsahovala důkazní prostředky, jež však byly správci daně předány již dne 23. 5. 2018 v rámci daňové kontroly a do spisu byly přeneseny úředním záznamem z 19. 2. 2019. Správce daně se jimi podrobně zabýval ve zprávě o daňové kontrole a žalovaný se s jeho hodnocením ztotožnil. Dohledatelností archivovaných webových stránek se žalovaný zabýval v bodech 80 a 171 rozhodnutí. I další odvolací námitky byly v rozhodnutí vypořádány přesvědčivě. Skutečnost, že se žalovaný ztotožnil s hodnocením důkazů provedeným správcem daně, nezpůsobuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Námitka ohledně nákladů na občerstvení byla vypořádána v bodě 169 rozhodnutí a námitky ohledně akce Grand prix karate Brno v bodech 96, 97 a 123 rozhodnutí.
19. Délka reklamních spotů od dodavatele PP SCREEN nebyla jedinou pochybností vztahující se k uskutečnění předmětného plnění. Veškeré pochybnosti byly shrnuty v bodě 92 rozhodnutí. Tvrzení o konkludentní změně délky vysílací doby reklamního spotu značně ztěžuje unesení důkazního břemena žalobce stran prokázání faktického rozsahu deklarovaného plnění. Z důkazního řetězce v nynějším případě nebylo možné prokázat faktický rozsah deklarovaného plnění ani jeho dodání deklarovanými dodavateli.

Argumentace žalobce zůstala pouze v obecné rovině a nevyvrátila důvodné pochybnosti správce daně, které znemožnily výdaje na reklamu daňově uznat.

20. Co se týče neprokázání deklarovaných dodavatelů, správce daně výzvou přenesl důkazní břemeno na žalobce i v tomto směru. Žalobce nicméně v řízení neprokázal, že by plnění poskytl deklarované společnosti ani že by reklama byla dodána jiným dodavatelem.
21. Žalovaný tedy navrhl zamítnutí žaloby.
22. Na této argumentaci setrval žalovaný i při jednání.

IV. Posouzení věci

23. Žaloba není důvodná.
24. Soud se nejprve zabýval námitkou prekluze (IV. A). Poté hodnotil námitku nesprávného hodnocení důkazů a ostatní námitky s tím související (IV. B).

IV. A) Lhůta pro stanovení daně

25. Žalobce v podané žalobě namítá, že dodatečný platební výměr byl doručen po uplynutí tříleté lhůty pro stanovení daně, která počala běžet zahájením daňové kontroly dne 6. 11. 2017.
26. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu *daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. Z odst. 3 citovaného ustanovení dále plyne, že byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Podle odstavce 5 lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.*
27. V předmětné věci je relevantní (viz přehled ztrát na č. A 113 spisu nebo stanovisko žalovaného k podanému odvolání ze 17. 2. 2020), že žalobce ve zdaňovacím období 1. 4. 2010 – 31. 3. 2011 i 1. 4. 2012 - 31. 3. 2013 vykázal daňovou ztrátu. Pro běh lhůty pro stanovení daně tak byla rozhodující rovněž zvláštní úprava obsažená v zákoně o daních z příjmů.
28. Podle § 34 odst. 1 věty první ZDP *od základu daně lze odečíst pravomocně stanovenou daňovou ztrátu nebo její část, a to ve 2 zdaňovacích obdobích bezprostředně předcházejících zdaňovacímu období nebo období, za které se podává daňové přiznání, za které se daňová ztráta stanoví, nebo v 5 zdaňovacích obdobích bezprostředně následujících po období, za které se daňová ztráta stanoví.*
29. Podle § 38r odst. 2 věty první ZDP (ve znění účinném do 30. 6. 2017) *lze-li uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, lhůta pro stanovení daně za* Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit. Obdobně se postupuje při uplatnění ztráty po převodu obchodního závodu, fúzi obchodních korporací nebo rozdělení obchodní korporace.

30. Vliv zahájení daňové kontroly na lhůtu pro stanovení daně, která byla ovlivněna daňovou ztrátou, opakovaně řešil Nejvyšší správní soud (např. v rozsudku ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020-40, č. 4056/2020 Sb. NSS, *BOHEMIACHLAD*, bod 37, a na něj navazujících rozsudcích ze dne 28. 7. 2023, č. j. 10 Afs 454/2021-53, body 20 a 21, a ze dne 31. 5. 2021, č. j. 7 Afs 229/2019-14, bod 23). Podle rozsudku *BOHEMIACHLAD* je v případě ovlivnění lhůty pro stanovení daně daňovou ztrátou pro stanovení jejího začátku rozhodující § 148 odst. 1 daňového řádu a pro stanovení jejího konce § 38r odst. 2 ZDP. Pro vyměření daně nadále platí maximální celková desetiletá lhůta stanovená v § 148 odst. 5 daňového řádu. Na takto určenou prekluzivní lhůtu pak dopadají ustanovení § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu, která upravují její prodloužení (odst. 2), přerušení (odst. 3) a stavení (odst. 4). Zahájení daňové kontroly tak povede k tomu, že se prekluzivní lhůta, jejíž počátek určuje § 148 odst. 1 daňového řádu a konec § 38r odst. 2 ZDP, přeruší a začne běžet znovu od učinění tohoto úkonu. Všechna uvedená ustanovení přitom ob stojí vedle sebe. Jakkoli NSS připustil, že toto chápání prekluzivní lhůty může působit přísně, jde o nevyhnutelný důsledek toho, že daňové právo dává poplatníkům možnost odečtu daňové ztráty po dobu pěti zdaňovacích období, ale zároveň umožňuje korekce vlastního původního tvrzení ohledně výše daně, resp. daňové ztráty. Výše uvedená interpretace § 38r odst. 2 ZDP je podle NSS logická, rozumná a ctí právní jistotu (rozsudek NSS ze dne 7. 12. 2021, č. j. 7 Afs 191/2021-35, bod 17). Záměrem zákonodárce totiž bylo stanovit podstatně delší prekluzivní lhůty, než je běžné (rozsudek NSS ze dne 10. 8. 2021, č. j. 10 Afs 3/2020-38, bod 16). Od těchto závěrů NSS neshledal soud důvodu se odchýlit, přestože zástupkyně žalobce při jednání argumentovala, že v rámci projednávaného případu jsou důsledky judikatury s ohledem na délku odvolacího řízení neproporcionální. Jako nepřiléhavý shledal soud rovněž odkaz na rozsudek NSS ze dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019-48, neboť v nynější věci k žádnému řetězení ztrát nedošlo; výpočet prekluzivní lhůty byl ovlivněn pouze ztrátou vykázanou v období 1. 4. 2012 – 31. 3. 2013.
31. Lze tak uzavřít, že prekluzivní lhůta, která vznikla kombinací § 148 odst. 1 daňového řádu (pro její počátek) a § 38r odst. 2 ZDP (pro její konec), si i po zahájení daňové kontroly zachovává svou původní délku (viz rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2022, č. j. 10 Afs 453/2021-66, bod 21). V nyní projednávané věci mohl žalobce daňovou ztrátu vyměřenou za období 1. 4. 2012 – 31. 3. 2013 uplatnit nejpozději ve zdaňovacím období 1. 4. 2017 – 31. 3. 2018. Lhůta pro vyměření daně za nyní řešené zdaňovací období začala běžet dne 1. 10. 2015 a skončila by nejpozději dne 1. 10. 2021; fakticky tedy šlo o lhůtu šestiletou. Zahájením daňové kontroly dne 6. 11. 2017 tak počala běžet nová šestiletá lhůta pro stanovení daně, jejíž běh by skončil 8. 11. 2023. Soud tedy ve shodě se žalovaným uzavřel, že napadené rozhodnutí bylo vydáno ve lhůtě pro stanovení daně.
32. Námitka není důvodná.

IV. B) Důkazní břemeno a hodnocení důkazů

33. Dále žalobce zpochybňuje, že došlo k přechodu důkazního břemena na něj a rovněž způsob hodnocení důkazů žalovaným, resp. správcem daně. Je přesvědčen, že důkazy shromážděné v daňovém řízení prokazují oprávněnost uplatnění nákladových položek ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.
34. Podle § 24 odst. 1 ZDP *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.* 5) *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.*
35. Nejvyšší správní soud ve svých rozhodnutích uvádí, že o daňově účinný výdaj se jedná jen tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj (rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-93). Daňový subjekt, který výdaj zanesl do účetnictví a následně daňového priznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil.
36. Současně je nutno si uvědomit, že *„každý daňový výdaj znamená převod daňové zátěže na státní rozpočet, a tím zprostředkovaně na ostatní daňové poplatníky. Každý výdaj, který je odečten od příjmů, snižuje daňovou povinnost poplatníka, a tedy snižuje i příjmy státního rozpočtu“* (viz Pelc, V. *Daně z příjmů*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, 664 s.).
37. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň priznat, tedy nese břemeno tvrzení, a povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Tento princip je zakotven v ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu, dle kterého *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení přitom vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě ze zákona o dani z příjmů.
38. Dle § 92 odst. 4 daňového řádu *pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence*. Žalobce je v souladu s § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu v rámci daňové kontroly povinen předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení.
39. Prokazování uskutečnění výdaje je prvotně záležitostí dokladovou. Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi však nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění transakce

v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo (viz např. rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72).

40. Soud zdůrazňuje, že spornými zdanitelnými plněními jsou plnění v oblasti reklamy, která jsou pod drobnohledem správců daně dlouhodobě. U nich je proto nutné „*počítat s tím, že daňový subjekt bude muset být schopen dobře prokázat, (...) že se příslušná reklama opravdu uskutečnila*“ (Morávek, Z. *Reklama daňově a účetně*, Účetnictví v praxi, 1/2021). Pro daňovou uznatelnost plnění souvisejících s umístěním reklamních bannerů či pronájmem vysílacích časů tak je nutné zajistit vysoký standard důkazů, z nichž bezpochyby vyplýne, že reklama skutečně byla realizována, a to způsobem tvrzeným daňovým subjektem.
41. Ze správního spisu vyplynuly následující skutečnosti.
42. Ve vztahu k plněním od GAAN žalobce v průběhu daňové kontroly doložil faktury a 2 smlouvy o poskytování reklamních, propagačních a organizačních služeb uzavřené 25. 2. 2014. Týkaly se propagace žalobce na jednotlivých golfových turnajích (celkem 12) projektů GAAN SPORT GOLF TOUR 2014 („GSGT“), resp. HEALTHY SWING GOLF TOUR 2014 („HSGT“). Předmětem smluv byla prezentace žalobce na všech akcích konaných v rámci daného projektu (1x banner na hřišti, 4x terčík na odpalištích, 1x roll-up v klubovně), prezentace na internetových stránkách projektu (www.gaan-cz.com), prezentace v názvu V.I.P. turnaje, na pozvánkách turnajů, v prostoru akreditačního stánku, umožnění prezentace v žalobcem zvolené formě (stánek, výstavka, ukázka), umožnění předávání cen vítězům turnaje (to se netýkalo projektu HSGT), celodenní pohoštění včetně rautu. Dále žalobce předložil vytištěné dokumentace k akcím s přehledem turnajů a datem konání, fotodokumentaci a přehled reklamních materiálů.
43. Správce daně ve výzvě ze dne 28. 6. 2018 vyjádřil své pochybnosti, že se transakce uskutečnily deklarovaným dodavatelem v deklarovaném rozsahu a v deklarovaném období. Na předložené dokumentaci ke golfovým turnajům nebyla zdokumentována všechna plnění, navíc z příložených fotografií nebylo zřejmé, kdy a kým byly pořízeny. Ve smlouvách absentovala ujednání podstatná pro stanovení ceny (umístění banneru, jeho velikost, atd.), číslo účtu uvedené na fakturách nepatřilo GAAN (ta měla jakožto plátce DPH zveřejněný účet), podpis jednatelky A. neodpovídal jejímu notářsky ověřenému podpisu v obchodním rejstříku, společnost ERA, která měla 3. 10. 2014 organizovat golfový turnaj v resortu Lázně Bohdaneč a dne 30. 10. 2014 plavbu lodí po Vltavě, potvrdila konání turnaje i plavby, nikoliv však jejich zařazení do GSGT, jak bylo uvedeno v přehledu turnajů. Správce daně po žalobci požadoval vysvětlit, na kterých turnajích byl subjekt prezentován, podrobnosti ohledně předání podkladů k propagaci, uvedení důvodu vystavení prvních dvou faktur více než dva měsíce před zahájením turnajů a dalších dvou do 30. 6. 2014, tj. ve dnech, kdy byly odehrány dva turnaje ze 12.
44. Na výzvu reagoval žalobce vyjádřením z 31. 7. 2018, v němž doložil další důkazy, navrhl výslechy svědků a přiložil čestná prohlášení Ing. L. S., bývalého oblastního ředitele Metrostav, a. s. Podle něj se aktivně se zástupci žalobce účastnil turnaje K4 & Lambera VIP golf cup.

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

45. Ve výsledku kontrolního zjištění správce daně uzavřel, že žalobce daňovou účinnost nákladů na reklamu od dodavatele GAAN neprokázal. Podotkl, že smlouvy byly uzavřeny každá na částku 600 000 Kč, aniž by bylo ujasněno, na jakém a jak velkém prostoru bude reklama žalobce, jak bude žalobce prezentován na stránkách dodavatele, co bude obsahem pozvánek, resp. jaký bude způsob prezentace na akreditačním stánku, kdo zajistí výrobu banneru a terčíků atd. Podle žalobce měl podklady k propagaci předat Ing. arch. P. před podpisem smluv, zatímco podle smluv měl žalobce podklady poskytnout do 3 dnů; žádný údaj o převzetí podkladů smlouvy neobsahovaly. Na základě smluv nebylo datum vystavení faktur vázáno na poskytnutí služby; obsahovaly toliko termín, do kterého se tak má stát, a splatnost faktur. Podle správce daně bylo takové ujednání značně rizikové a umožňovalo dodavateli vystavit faktury v podstatě ihned po uzavření smlouvy. Nekonkrétnost smluvních ujednání vysvětloval žalobce tím, že veškeré okolnosti byly konzultovány neformálně s paní A., jednatelkou GAAN. Není však zřejmé, zda k této konkretizaci mělo dojít před podpisem smluv nebo až poté. Co se týče předložených fotografií, správce daně uvedl, že na nich nejsou zachycena všechna plnění, která měla být poskytnuta (chybí InsoLine & Grupo Antolin golf cup z 27. 9. 2014 a LK Pumpservice golf cup z 16. 9. 2014). Z ostatních fotografií nebylo zřejmé, kdy byly pořízeny, resp. že byly skutečně pořízeny na daných akcích. V tištěných materiálech byl odkaz na zpracovatele GAAN Production. Rovněž provozovatelé, na nichž se konaly golfové turnaje, na výzvy správce daně k poskytnutí informací shodně uvedli, že při zajištění turnajů spolupracovali se společností GAAN Production. Navíc pořadatel turnaje z 3. 10. 2014 si ani nebyl vědom zařazení turnaje do GSGT 2014. GAAN Production na výzvu správce daně k poskytnutí informací nereagovala, jednatelkou společnosti a jejím jediným společníkem byla od 10. 12. 2013 do 31. 3. 2015 R. A. Finanční úřad pro hlavní město Prahu dne 13. 7. 2018 správci daně sdělil, že daná společnost je nekontaktní, neplní své povinnosti vůči správci daně a má virtuální sídlo. Sama R. A., s níž žalobce jednal za dodavatele GAAN, při výsledku dne 10. 10. 2019 odmítla vypovídat. Podle správce daně nebyla doložena realizace plnění spočívající v prezentaci žalobce na internetových stránkách (www.gaan-cz.com). Doplnil, že do poskytovaných služeb bylo zahrnuto i celodenní pohoštění, které však podle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP do daňově účinných výdajů zahrnout nelze. Vyhledávací činností pak správce daně zjistil, že účet, na který byly žalobcem platby hrazeny, nepatří GAAN, ale fyzické osobě, a že peněžní prostředky byly po připsání na účet v hotovosti vybírány. I tato skutečnost svědčila podle správce daně o nestandardnosti transakcí.
46. Ani na základě vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění správce daně svůj závěr nepřehodnotil (viz str. 50-62 zprávy o daňové kontrole). K poukazu na graf vývoje tržeb podotkl, že z něj nelze vyvodit souvislost efektivity reklamy a poskytnutých reklamních plnění od GAAN ani od PP SCREEN. Přestože připustil, že obecně na golfových turnajích může docházet k neformálnímu navazování obchodních kontaktů, v nynější věci nebyl předložen žádný důkazní prostředek, který by osvětlil strukturu hráčů a prezentovaných firem odůvodňující navázání spolupráce s GAAN. Nebylo prokázáno, že se žalobce před zahájením spolupráce přesvědčil o schopnosti dodavatele dodat reklamní plnění v požadované kvalitě. Uskutečnění plnění podle správce daně neprokazovala ani doložená emailová komunikace. První email, v němž byly žalobci zaslány návrhy smluv, byl odeslán 2 dny po podpisu smluv stranami. Pozvánky na turnaje byly zaslány paní Adamcovou z GAAN Production, nikoliv z GAAN, přičemž obě společnosti využívaly stejnou Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

emailovou adresu a internetové stránky. Konečně ani emailové poděkování za účast v turnaji neprokazovalo, že se reklamní služby uskutečnily deklarovaným způsobem. Správce daně na podkladě informací od žalobce dohledal archiv internetových stránek dodavatele, nicméně uzavřel, že otisky internetových stránek prokazují prezentaci golfových turnajů, nikoli však prezentaci žalobce na nich. Ani čestná prohlášení Ing. arch. P. či Ing. arch. S. nemohla prokázat pořízení fotografií na daném turnaji; jednalo se o nepodložená tvrzení žalobce, resp. členů jeho statutárního orgánu. Faktura vystavená 13. 5. 2014 Ing. Ch. na položku roll-up „golf“ a banner „golf“ průkaznost tvrzení žalobce nezvýšila, neboť podle smlouvy měla prezentaci na centrálním banneru a roll-upu zajistit GAAN, nikoliv sám žalobce. Realizaci spolupráce neprokázalo ani čestné prohlášení Ing. Stehlíka, emailová komunikace mezi žalobcem a společností Klaus Timber a. s. nebo doložená spolupráce žalobce se společností Parker Hannifin. Ani v jednom z případů nebylo přímo prokázáno navázání obchodní spolupráce na golfových turnajích.

47. Co se týče reklamních plnění od PP SCREEN, žalobce předložil faktury a smlouvu o poskytování reklamního plnění č. 23/2014 z 11. 7. 2014. Jejím předmětem byla prezentace žalobce formou vysílání reklamního spotu na LED obrazovkách umístěných v lokalitách Brno Zvonařka a Praha – Vestec v celkovém počtu 6503 vteřin za den v období od 15. 7. 2014 do 14. 3. 2015 v časech stanovených interním harmonogramem poskytovatele. Dále měl dodavatel zajistit prezentaci žalobce na akcích a v souvislosti s akcemi Gourmania v Borgo, Grand prix karate Brno, Vánoční koncert Carmelica medica, Look Bella, S Pohreichem v Olomouci, Ples jako Brno 2015, Koncert Rudyho Linky, Nevinně o víně s Václavem Postráneckým, S Italem v Mtrojce a Na pivo s Rudou z Ostravy konaných v období od září 2014 do března 2015. Prezentace na vyjmenovaných akcích zahrnovala zhotovení reklamního panelu s logem a jeho umístění v místě konání akce, zajištění propagace prostřednictvím moderátora akce, zajištění prezentace na projekčních panelech na akci, zajištění videodokumentace z akce a zhotovení DVD obsahujícího sestříhanou videodokumentaci.
48. Ve výzvě ze dne 28. 6. 2018 správce daně specifikoval své pochybnosti. Ty pramenily ze skutečnosti, že nebylo zřejmé, jak byla stanovena cena. Nebylo možné zjistit, z jakého důvodu se počet plnění díky dodatkům ke smlouvě zvýšil ze 7 na 11, aniž se změnila cena. Nebyla zřejmá velikost a umístění reklamního banneru na akcích, u prezentace na LED obrazovkách nebyla specifikována četnost otáčet spotu atd. Dodatky odkazovaly na smlouvu z 23. 6. 2014, přičemž ta byla uzavřena 11. 7. 2014. Smlouva byla uzavřena na dobu určitou do 14. 1. 2015, avšak dvě faktury byly vystaveny až po tomto datu. Prezentace na LED obrazovkách byla ujednána od 15. 7. 2014 do 14. 3. 2015, tj. i v době, kdy již smlouva neplatila. Správce daně proto požadoval doložit, kdo, kdy a v jaké formě předal podklady pro zhotovení reklamních materiálů, kdo předal dokumentaci o provedení reklamních plnění, jakým způsobem došlo k upřesnění místa a času konání akcí, jak se řešil výpadek ve vysílání reklamních spotů, kdo odovysílání reklamy na LED obrazovkách kontroloval atd.
49. V odpovědi na výzvu žalobce předložil fotografie, videozáznamy z akcí, záznamy vysílání na LED obrazovkách, dodatky ke smlouvě a čestné prohlášení Z. V., jednatele PP SCREEN.

50. K vysílání reklamního spotu na LED obrazovkách v lokalitě Brno Zvonařka správce daně uvedl, že délka spotu byla 13 sekund, přestože podle smlouvy měly spoty trvat 20 sekund (s odchylkou 2 sekundy). Dále u videozáznamu, který měl zachycovat období února 2015, byla na zdi umístěna reklama na Vinohraní ve Viniu v roce 2014, která byla viditelná i u záznamu ze srpna 2014. Obrazovka byla navíc umístěna vedle několikanásobně větších billboardů, takže viditelnost ze silnice musela být menší. Videozáznamy týkající se lokality Praha – Vestec trvaly zhruba 16 sekund. Záznam z července 2014 se shoduje se záznamem ze srpna téhož roku. Ze záznamů ani z příložených fotografií spotů podle správce daně nebylo zřejmé, kdy přesně byly pořízeny.
51. V návaznosti na to žalobce k prokázání uskutečnění prezentace na reklamních akcích předložil fotografie a videozáznamy (s výjimkou akce Grand prix karate Brno, k níž byly doloženy jen fotografie). Správce daně ve výsledku kontrolního zjištění na stranách 30 až 34 popsal, že ani z těchto důkazů uskutečnění plnění v deklarovaném rozsahu nevyplývá. Předložené fotografie sice zobrazují logo žalobce, nicméně není z nich zřejmé, zda byly pořízeny přímo na akci. Ani příložené videozáznamy nejsou způsobilé potvrdit realizaci reklamního plnění dle smlouvy. Nedokumentují průběh akce, nepotvrzují propagování žalobce ujednaným způsobem během akce a není z nich ani zřejmé, kdy a kým byly pořízeny.
52. Na základě dožádání od Finančního úřadu pro Olomoucký kraj správce daně dne 8. 8. 2018 ke společnosti PP SCREEN zjistil, že dne 29. 2. 2016 provedl finanční úřad výslech Z. V., který byl od 20. 5. 2014 do 29. 1. 2015 jednatelem společnosti PP SCREEN. Ten obecně potvrdil spolupráci se žalobcem a slíbil dodat správci daně další dokumenty, což ve slíbeném termínu ani později neučinil. Dodal, že následně prodal společnost O. R.; kontakt na něj mu předal někdo z obchodních partnerů. K novému jednatele společnosti Finanční úřad pro Olomoucký kraj zjistil, že má bydliště na Magistrátu města Olomouc, místem pro doručování písemností byla Charita města Olomouc. Od 27. 9. 2016 byla PP SCREEN prohlášena nespolehlivým plátcem a k 28. 5. 2018 jí byla zrušena registrace k DPH. O. R. se 20. 6. 2016 dostavil ke svědecké výpovědi. Z ní vyplynulo, že svědek nemá povědomí o ekonomické činnosti PP SCREEN, ani o její organizační struktuře. Patrně byl do role statutárního orgánu účelově dosazen.
53. Dále správce daně zaslal výzvy k poskytnutí informací pořadatelům akcí, resp. vlastníkům nemovitostí, v nichž se nacházely LED obrazovky. Od 3E PROJEKT zjistil, že PP SCREEN měla od 1. 6. 2014 do 30. 6. 2016 uzavřenou smlouvu na pronájem prostor pro umístění LED obrazovky v Brně Zvonařka. Také v lokalitě Praha – Vestec vlastník M. W. potvrdil, že PP SCREEN měla pronajatou plochu k umístění LED obrazovky. Byly doloženy faktury za březen až prosinec 2014, od roku 2015 již měl vlastník jiného odběratele. Pořadatelé akcí buďto sdělili, že se žalobcem nejednali, případně uvedli jinou společnost, která uspořádání reklamní akce zajišťovala (One PR s. r. o., DACAMARKETING s. r. o.). Některé akce se uskutečnily v restauraci Mtrojka, jejímž provozovatelem byl Z. V., jednatel PP SCREEN. Jeho výslech provedl správce daně 10. 1. 2019. Svědek potvrdil spolupráci se žalobcem i pravost jeho podpisu na fakturách. Nedokázal však vyjmenovat žádného ze subdodavatelů, kteří měli vyrobit reklamní panely, spoty či dokumentaci. Tyto podklady nedoložil ani dodatečně. Uvedl, že do umístování reklamních panelů žalobce nezasahoval, bylo to úkolem Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

dodavatele reklamy. Svědek sice potvrdil realizaci obchodních případů, nicméně podle správce daně jeho výpověď pro svoji obecnost nepřispěla k vyjasnění okolností realizace obchodních případů.

54. Žalobce dále předložil čestné prohlášení B. S., bývalého jednatele One PR, potvrzující spolupráci se žalobcem. K němu správce daně poznamenal, že prohlášení nemůže prokázat faktické uskutečnění plnění, pouze osvědčit. Navíc neobsahovalo potřebné podrobnosti, z nichž by byla seznatelná faktická realizace plnění.
55. K platbám za plnění dodavateli PP SCREEN správce daně dne 15. 5. 2018 zjistil, že platby byly hrazeny na účet dodavatele. Z účtu byly platby převáděny na jiné účty, resp. vybírány v hotovosti. I tato skutečnost přispěla k pochybnostem o nestandardnosti obchodních případů.
56. Ve výsledku kontrolního zjištění správce daně k výše uvedeným důkazům uzavřel, že přestože bylo zjištěno, že logo žalobce, případně i další informace o společnosti byly na akcích zveřejněny, nebylo prokázáno, že by reklama byla zajištěna společností PP SCREEN v deklarovaném rozsahu. Smlouva byla obecná, nebyl z ní zřejmý způsob dodání podkladů ani termín zahájení reklamních spotů. Faktury byly vystavovány nestandardně, buďto na začátku nebo v polovině období, které bylo předmětem fakturace. Jednatel nevěděl, kým byla plnění fakticky poskytnuta, přestože na základě smluv fakturoval částky ve statisících Kč. Ani fotografie a videozáznamy nebyly způsobilé prokázat realizaci plnění dle smlouvy, nebyla doložená soustavná kontrola sjednaných plnění.
57. Správce daně v reakci na vyjádření žalobce ve zprávě o daňové kontrole uzavřel (viz strany 56 – 62 zprávy), že obecně lze souhlasit s tvrzeními o významu reklamy prostřednictvím LED obrazovek. Ty byly v daném případě umístěny v blízkosti frekventovaných míst, nicméně jejich potenciál nebyl velký s ohledem na menší velikost obrazovek a jejich umístění (v Brně na zdi vedle několikanásobně větších billboardů, v Praze na obchodním domě u výjezdu z kruhového objezdu, kdy se řidič zpravidla věnuje řízení). Setrval na závěru, že ani předložené fotografie a videozáznamy neprokazují uskutečnění předmětného reklamního plnění (ani ve vztahu k akci Ples jako Brno 2015 nebo k propagaci sportu na akci Grand prix karate Brno). Správce daně neměl pochybnosti o prezentování některých akcí na internetových stránkách PP SCREEN. Prezentace na stránkách však na rozdíl od smluv s GAAN nebyla předmětem reklamy. Nepanovaly pochybnosti o konání akcí ani o zveřejnění loga žalobce na nich, nejasnosti však přetrvaly ohledně rozsahu poskytnutých plnění, resp. o realizaci plnění deklarovaným dodavatelem a v deklarovaném rozsahu. Prohlášení Ing. arch. P., Ing. arch. S. a Ing. Š. o kontrolování reklamního plnění na LED obrazovkách správce daně nevyhodnotil jako důkazní prostředek. Nepřihlédl ani k obsahu čestného prohlášení J. V. doručeného 7. 10. 2019, který měl spolupracovat s PP SCREEN a měl mít na starosti realizaci akcí, instalaci reklamních panelů, komunikaci s moderátory apod. Čestné prohlášení bylo doloženo až v reakci na výsledek kontrolního zjištění, neobsahovalo identifikační údaje osoby ani dostatečné podrobnosti, na základě kterých by bylo možné předpokládat faktické uskutečnění reklamního plnění dodavatelem.

58. Žalovaný závěry správce daně v napadeném rozhodnutí ve vztahu k reklamnímu plnění od GAAN i PP SCREEN potvrdil. Shrnul, že sjednaný rozsah reklamy je klíčovým aspektem pro hodnocení jakýchkoliv výdajů na reklamu z pohledu daně z příjmů. Správce daně se proto v průběhu daňové kontroly oprávněně zaměřil na sjednaný rozsah reklamy, zejména za situace, kdy ze sjednané celkové ceny nevyplýval způsob rozložení ceny na dílčí plnění (bod 177 rozhodnutí).
59. Soud ve způsobu přenosu důkazního břemena ze žalobce na správce daně a zpět ani ve způsobu hodnocení důkazů žalovaným, resp. správcem daně, neshledal pochybení, které by způsobilo nezákonnost napadeného rozhodnutí. Primární důkazní břemeno unesl žalobce předložením smluv a faktur s GAAN a PP SCREEN. Správce daně nicméně ve výzvě z 28. 6. 2018 vyjádřil dostatečně konkrétně své pochybnosti o realizaci předmětných plnění, čímž přešlo důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na žalobce. Bylo na něm, aby dalšími důkazními prostředky pochybnosti správce daně vyvrátil, což se mu po celou dobu daňového řízení nepodařilo. Správce daně se ve zprávě o daňové kontrole velice pečlivě a přesvědčivě věnoval hodnocení veškerých předložených důkazů a žalovaný se s jeho úvahami ztotožnil. Nebylo nutné, aby žalovaný opakoval v napadeném rozhodnutí závěry vyslovené ve zprávě o daňové kontrole. Žalovaný se odvolacím námitkám žalobce věnoval dostatečně a reagoval na ně odpovídajícím způsobem (viz zejm. body 113 – 125, 141 – 151 napadeného rozhodnutí). Napadené rozhodnutí tak není nepřezkoumatelné.
60. Souhlasit nelze ani s argumentací, že se žalovaný nevyjádřil k důkazům přiloženým k doplnění odvolání z 21. 6. 2020. Na straně 5 – 7 druhého doplnění odvolání žalobce odkazoval na důkazy, které byly již dříve v daňovém řízení doloženy (do spisu vneseny úředním záznamem č. A30 ve spojení s CD na č. A111 spisu) a byly předmětem hodnocení správce daně již ve zprávě o daňové kontrole. Ostatně zástupkyně žalobce při jednání potvrdila, že ke druhému doplnění odvolání nebyly předloženy nové důkazy, které by žalovaný opomněl hodnotit. Spíše nesouhlasila s konečným způsobem hodnocení důkazů, resp. s podrobností, jakou k hodnocení důkazů přistoupil žalovaný. Pokud se však žalovaný ztotožnil s hodnocením důkazů správcem daně, nebylo nutné, aby se ke všem předloženým důkazům sám znovu detailně vyjadřoval (viz bod 59 výše).
61. Žalobce se mylí rovněž v tom, že žalovaný opomněl reagovat na jeho argumentaci ohledně archivů internetových stránek dodavatelů. Zde lze odkázat na body 80 a 171 napadeného rozhodnutí, z nichž jasně vyplývá závěr žalovaného, že archivy webových stránek GAAN prokazují toliko existenci internetových stránek dodavatele a prezentaci golfových turnajů na nich, nikoli však prezentaci žalobce na těchto stránkách v souladu se smlouvou uzavřenou s GAAN.
62. K námitce nesprávného vyhodnocení důkazů v daňovém řízení soud v obecné rovině poznamenává, že nezpochybňuje oprávnění žalobce vynakládat výdaje na svoji propagaci. Aby však tyto výdaje mohly být daňově uznatelnými ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, musel by žalobce věrohodnými a nezpochybnitelnými důkazy prokázat, že se reklamní plnění skutečně uskutečnilo tak, jak vyplývá z předložených smluv, a muselo by rovněž být očekávatelné, že vynaložené výdaje budou způsobitelné přispět k zajištění či udržení příjmů. V nyní projednávaném případě soud souhlasí se žalovaným, že z důkazů provedených Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

v daňovém řízení nevyplynulo, že by mu společnosti GAAN a PP SCREEN (deklarovaní dodavatelé) poskytly veškeré smluvně ujednané plnění (deklarovaný rozsah). Jakkoli se žalobci podařilo některými důkazy prokázat, že na určitých golfových turnajích bylo jeho logo na bannerech umístěno, nebyla tato prezentace přiložena ke každému z uskutečněných turnajů, nebylo doloženo uskutečnění dalších sjednaných služeb (prezentace u akreditačního stánku, předávání cen, prezentace na internetových stránkách). Ani u plnění od PP SCREEN nebyla bezpochyby doložena prezentace v rozsahu sjednaném ve smlouvě. Spoty na LED obrazovkách byly kratší, než bylo ujednáno, spoty doložené k různým obdobím byly shodné, či byly pořízeny jindy, než bylo tvrzeno, fotografie k prezentaci na akcích obsahovaly logo žalobce na banneru, nicméně nezachycovaly věrohodně průběh akcí ani realizaci veškerých deklarovaných plnění, např. nebyla doložena prezentace moderátorem akce, u některých akcí nebyl doložen ani videozáznam apod. V důkazech se navíc vyskytly další nesrovnalosti a nejasnosti (např. absence důkazů o tom, kdo banner vyrobil, kdo jej na akcích umístil, organizování akcí jiným subjektem než deklarovaným dodavatelem atd.), které znemožňují učinit závěr o tom, že v daňovém řízení bylo prokázáno uskutečnění reklamy způsobem, jaký žalobce tvrdil. Vzniklé pochybnosti nevyvrátila ani doložená čestná prohlášení jednatelů žalobce, případně jiných osob. Zde správní orgány správně poznamenaly, že čestná prohlášení členů statutárního orgánu pouze zachycují tvrzení žalobce v písemné formě. Obdobně čestná prohlášení třetích osob bylo nutné chápat ve smyslu rozsudku NSS ze dne 21. 8. 2014, č. j. 9 Afs 139/2013-30, pouze jako osvědčení tvrzení těchto osob. Pro svoji obecnost však ani tato čestná prohlášení (např. pana V. nebo S.) nebyla způsobilá osvědčit uskutečnění deklarovaných výdajů či přimět správce daně k výsledku daných osob (to ostatně ani žalobce nepožadoval).

63. Přestože správce daně i žalovaný uznali, že žalobce určitým způsobem na golfových turnajích, na LED obrazovkách nebo na reklamních akcích prezentován byl, zásadní pro závěr o neuznání výdajů jako daňově účinných byly nejasnosti, které ohledně realizace daných výdajů přetrvaly, jakož i fakt, že nebyly bezpochyby prokázány všechny složky reklamních plnění na akcích, které podle smluv poskytnuty být měly. Není tedy pravdou, že žalobce v řízení předložil ucelený řetězec důkazů ve smyslu rozsudku NSS ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 55/2011-84. Jak bylo vysvětleno výše, doložená auditní stopa k předmětným plněním nebyla dostatečná. Výdaje tedy ve vztahu ke GAAN i PP SCREEN nebyly uznány jako celek, neboť žalobce neunesl důkazní břemeno (§ 92 odst. 3 daňového řádu), které na něj přešlo poté, co správce daně vyvrátil jeho původní tvrzení o poskytnutí reklamy.
64. Nedůvodnou shledal soud rovněž námitku nedostatečnosti tvrzení žalovaného o neprokázání deklarovaného dodavatele (viz bod 113 a následující napadeného rozhodnutí). Výzvou ze dne 28. 6. 2018 bylo na žalobce přeneseno důkazní břemeno i ohledně prokázání, že byly reklamní služby dodány dodavateli GAAN a PP SCREEN (ve vztahu ke GAAN viz str. 5-6 výzvy, ohledně PP SCREEN str. 6-7 výzvy; viz body 43 a 48 rozsudku). Žalobce v reakci na výzvu dalšími předloženými důkazy neprokázal, že by plnění skutečně bylo poskytnuto deklarovanými dodavateli ani někým jiným (provozovatelé golfových hřišť podle informací zjištěných správcem daně jednali s GAAN Production, nikoliv GAAN, pořadatelé akcí potvrdili spolupráci s jinými společnostmi, nikoliv s PP SCREEN, k objasnění konkrétní podoby spolupráce nepřispěly ani výsledky jednání společností – paní A. výpověď odmítla, pan V. potvrdil spolupráci pouze v obecné rovině, aniž by byl Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

schopen poskytnout jakékoliv konkrétnější informace). Lze tak souhlasit se závěrem správních orgánů, že nebylo prokázáno ani to, že by reklamní plnění žalobci poskytli deklarovaní dodavatelé. V dané věci nicméně nelze odhlédnout od toho, že sporné výdaje nebyly žalobci ze základu daně vyloučeny toliko z důvodu zpochybnění osoby dodavatele, nýbrž zejména z důvodu neprokázání uskutečnění deklarovaných činností v rozsahu uvedeném na žalobcem předložených dokladech (přiměřeně srov. rozsudek NSS ze dne 23. 10. 2019, č. j. 8 Afs 107/2017-64).

65. Žalobce konkrétně brojí proti závěrům žalovaného ohledně efektivity prezentace na sportovní akci Grand prix karate Brno. K tomu soud poznamenává, že z napadeného rozhodnutí je patrné, že tato poznámka nebyla stěžejním důvodem pro neuznání nákladů od dodavatele PP SCREEN. Byla vyslovena nad rámec, pro dokreslení široké škály pochybností správních orgánů. Zaměření akce se totiž odlišovalo od formátu ostatních akcí, kde měl být žalobce prostřednictvím PP SCREEN prezentován (společenské vs. sportovní akce). Hlubší pochybnosti nicméně spočívaly v nedostatečnosti dokumentace o realizaci smlouveného reklamního plnění na dané akci. Oproti ostatním akcím, zde žalobce předložil jen fotografie (nikoliv i videozáznam). Podpora sportovních aktivit mládeže žalobci nebyla sama o sobě vyčítána. Ostatně jak plyne z předloženého správního spisu, žalobci byly v témže zdaňovacím období uznány jako daňově účinné náklady na propagaci sportu ve výši 363 000 Kč vůči jinému dodavateli (viz č. A16 spisu), kde správce daně předložené doklady patrně považoval za dostatečné a o uskutečnění plnění patrně neměl pochybnosti. Skutečnosti obsažené ve správním spisu nenasvědčují tomu, že by postup správce daně byl motivován snahou neuznat náklady na reklamu „za každou cenu“. Byl způsoben konkrétními okolnostmi a nestandardnostmi předložených smluv. V postupu žalovaného ani správce daně soud neshledal prvky libovůle.
66. Soud se žalobcem nesouhlasí ani v tom, že závěry správních orgánů o nedodržení sjednané délky spotů na LED obrazovkách byly excesivní. Přestože odchylka zjištěné délky spotů promítaných na obrazovkách v Praze činila při započítání odchylky pouze 2 sekundy, nejedná se o rozdíl banální a nevýznamný. Ve spojení s ostatními zjištěnými pochybnostmi, které se týkaly nedostatečného vysvětlení realizace obchodní spolupráce, obecnosti smluv, nekontaktnosti dodavatele atd., i tyto podle žalobce „malichernosti“ přispěly k závěru, že realizace reklamního plnění od dodavatele PP SCREEN žalobcem prokázána nebyla.
67. Nepřípadné jsou rovněž výtky žalobce, že občerstvení, které mělo být poskytováno na golfových turnajích organizovaných GAAN, bylo možno daňově uznat podle § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. Správní orgány v nynější věci vycházely z § 25 odst. 1 písm. t) ZDP, podle něhož *za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména výdaje na reprezentaci, kterými jsou zejména výdaje na pohoštění, občerstvení a dar; za dar se nepovažuje reklamní nebo propagační předmět, který je opatřen jménem nebo ochrannou známkou poskytovatele tohoto předmětu nebo názvem propagovaného zboží nebo služby, jehož hodnota bez daně z přidané hodnoty nepřesahuje 500 Kč a který není s výjimkou tichého vína předmětem spotřební daně*. Podle žalobce však měly využít § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, který ve znění účinném do 31. 12. 2014 uváděl, že *výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také výdaje (náklady), které nejsou podle § 25 výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to jen do výše příjmů (výnosů) s nimi přímo souvisejících* za Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

podmínky, že tyto příjmy (výnosy) ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících. Obdobně postupují poplatníci uvedení v § 2, kteří nevedou účetnictví. Vzhledem k tomu, že žalobce po celou dobu řízení před správními orgány nevysvětlil, jak byly jednotlivé položky plnění poskytovaného od GAAN oceněny, nebyla zřejmá výše úplaty za poskytované občerstvení, tudíž nebylo možné zabývat se možností uznání těchto výdajů podle § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. Zmiňované ustanovení totiž předpokládá znalost konkrétní výše výdaje a ukládá poměřit jej s přímo souvisejícími příjmy. Nebyla-li doložena konkrétní výše položky vynaložené na občerstvení, postrádá významu řešit, zda by daná položka mohla být zahrnuta do výdajů podle tohoto ustanovení.

68. Podle názoru soudu není problematická vágnost smluvních ujednání sama o sobě, to ani správní orgány netvrdily. Ve spojení s ostatními pochybnostmi správce daně však právě obecnost smluvních ujednání přiměla správce daně zaměřit se na detailnější kontrolu transakcí, neboť mohla svědčit o účelovosti uzavření předmětných smluv. Pochybnosti správce daně zjištěné z předložených důkazů (změny v počtu turnajů, dodatky odkazující na chybné datum uzavření smluv, chybné zařazení turnajů do projektu apod.) vysvětloval žalobce „dolaďováním“ smluv za pochodu. Soud souhlasí se žalovaným, že tvrzená konsensuální změna smluv vzniklé pochybnosti spíše prohloubila. Není pochyb o tom, že v obchodních vztazích průběžné změny smluv obecně možné jsou. V nynější věci je však stěžejní, že žalobce pochybnosti správce daně pramenící ze smluv doloženými důkazy ani svými tvrzeními uspokojivě nevyvrátil. Je přitom zcela nepodstatné, zda uzavření smluv mohlo být motivováno jinými faktory, nebo zda pouze kontrole smluvní dokumentace a uskutečnění plnění nebyla věnována náležitá péče. Zásadní je, že se žalobci nepodařilo prokázat faktickou realizaci reklamního plnění od GAAN a PP SCREEN způsobem, jakým tvrdil. V takovém případě nelze náklady na reklamní služby daňově uznat podle § 24 odst. 1 ZDP.
69. Co se týče dělitelnosti plnění spočívajících v poskytování reklamních či propagačních služeb, na tato plnění je obecně vhodné nahlížet jako na jeden celek. Na druhou stranu, pokud jeden subjekt poskytuje druhému plnění, které sestává z více dílčích plnění (relativně samostatných), nemusí platit absolutní závěr, že takové plnění je nedělitelné a zpochybněním jedné části je zpochybněno celé plnění. Vždy bude záležet na tom, jak jsou jednotlivé části plnění provázány, smluvně zakotveny a jaké důkazy daňový subjekt v řízení předloží. V nynějším případě byla cena za reklamní plnění od obou dodavatelů stanovena souhrnně, za veškerá dílčí plnění poskytovaná na více akcích. Ze smlouvy, z tvrzení žalobce ani z žádných jiných důkazů nebylo možné určit, jak byla výsledná cena ve vztahu k poskytovaným plněním rozdělena. Nebylo povinností správce daně vyzývat žalobce k doložení rozkladu cen na jednotlivé položky, jak tvrdil v žalobě i při jednání, případně ustanovovat k tomu znalce. Zásada správného zjištění daňové povinnosti (§ 1 odst. 2 daňového řádu) je v tomto ohledu omezena důkazní povinností daňového subjektu k prokázání jeho tvrzení (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Jestliže žalobce své důkazní břemeno neunesl, nemůže si sporné náklady odečíst od základu daně. Ačkoliv neuznání těchto nákladů může vést k tomu, že dochází k pomnutí určitých nákladů žalobce, které možná musel vynaložit pro získání prokázaných výnosů (což se může žalobci jevit jednak jako nespravedlivé, jednak jako nesprávné s ohledem na požadavek na stanovení daně ve správné

výši), je třeba vzít v potaz, že tuto situaci zapříčinil sám žalobce tím, že neunesl své důkazní břemeno (přiměřeně viz rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2021, č. j. 9 Afs 320/2019-28).

70. Není rovněž pravdou, že by závěr žalovaného vyslovený v bodě 177 rozhodnutí měl být pro žalobce překvapivý. Závěr správce daně v tomto směru (o nemožnosti rozpadu ceny na jednotlivé položky) byl patrný již z výsledků daňové kontroly, nicméně žalobce ani k podanému odvolání žádný způsob rozložení ceny na jednotlivé položky neposkytl. Zřejmě v důsledku toho, že žádný takový rozpad ceny mezi ním a dodavatelem reklamy sjednán nebyl. Poučovací povinnost správce daně se vztahuje pouze na procesní práva a povinnosti, ovšem z povahy daňového řádu jako procesního předpisu vyplývá, že správní orgán je povinen poučit účastníky o právech a povinnostech plynoucích z daňového řádu. Poučovací povinnost se nicméně nevztahuje na poučování o otázkách hmotného práva, tedy zda a jak mají účastníci řízení hájit v řízení svá práva a jaké důsledky pro ně plynou z toho, že tak neučiní (srov. obdobně rozsudky NSS ze dne 13. 10. 2010, č. j. 1 As 51/2010-214, č. 2235/2011 Sb. NSS, nebo ze dne 2. 7. 2020, č. j. 1 Afs 132/2020-26). Správce daně ani žalovaný tak nebyli povinni žalobce vyzývat k doložení částečné hodnoty reklamních plnění.
71. K požadavku na akceptaci esenciálních nákladů za vynaloženou reklamu soud zdůrazňuje, že institut tzv. esenciálních výdajů je aplikovatelný pouze v případě, že je daň vyměřována podle pomůcek (v podrobnostech viz rozsudek NSS ze dne 12. 11. 2020, č. j. 1 Afs 204/2020-45). V nyní projednávaném případě byla žalobci stanovena daň dokazováním; nebyla zpochybněna podstatná část účetnictví žalobce a pochyby správce daně se ani netýkaly vlastního předmětu podnikání žalobce. Neobstála pouze skupina dokladů vztahující se k výdajům na reklamu od dodavatelů GAAN a PP SCREEN. V takové situaci nemůže být daň stanovena podle pomůcek, nýbrž má být stanovena dokazováním. Tzv. esenciální výdaje nemohou být žalobci uznány i proto, že v této věci jsou sporné výdaje na reklamu, nikoli na zboží či služby, kterých by bylo pro jeho předmět podnikání nevyhnutelně třeba a bez nichž by z povahy věci nemohl dosáhnout vůbec žádných příjmů (přiměřeně viz rozsudek NSS ze dne 26. 3. 2020, č. j. 10 As 255/2018-39).
72. Ze všech shora uvedených důvodů soud žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. jako nedůvodnou zamítl.

V. Náklady řízení

73. Výrok o nákladech řízení účastníků se opírá o § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšný byl žalovaný, tomu však podle obsahu soudního spisu nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, navíc náhradu žádných nákladů řízení ani nepožadoval. Proto bylo rozhodnuto, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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). Případně-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.

Brno, 20. února 2025

David Raus v.r.
předseda senátu