

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Daniely Zemanové a soudců Zdeňka Kühna a Miloslava Výborného v právní věci žalobkyně: **MARKOS Production, s. r. o.**, (dříve MARKOS Trading, s. r. o.) se sídlem Košuličova 758/35, Brno, zast. Mgr. Tomášem Pelíškem, advokátem se sídlem Bašty 416/8, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 7. 2013, čj. 17407/13/5000-14202-709204, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 9. 2015, čj. 30 Af 89/2013-50,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

Vymezení věci

[1] Dodatečnými platebními výměry ze dne 24. 9. 2012, čj. 331677/12/290512701407 a čj. 331698/12/290512701407, doměřil Finanční úřad Brno III (dále jen „správce daně“) žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 29. 12. 2006 do 31. 12.

2007 ve výši 240 000 Kč a penále ve výši 48 000 Kč, resp. za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 ve výši 195 090 Kč a penále ve výši 39 018 Kč. Správce daně neuznal náklady žalobkyně na reklamu umístěnou na závodním voze za uvedená zdaňovací období jako daňově účinné náklady dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, neboť žalobkyně dle jeho názoru neprokázala, že toto plnění bylo fakticky uskutečněno žalobkyní deklarovanou společností ELEVANTO, s. r. o., resp. že bylo uskutečněno žalobkyní deklarovaným způsobem.

[2] Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím k odvolání žalobkyně změnil napadené dodatečné platební výměry v části týkající se bankovního spojení a ve zbytku je ponechal beze změny. Krajský soud v Brně se závěry žalovaného souhlasil a žalobu proti jeho rozhodnutí shora specifikovaným rozsudkem zamítl.

II.

Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a repliky stěžovatelky

[3] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v kasační stížnosti poukázala na rozpor v odůvodnění rozsudku krajského soudu, který na jedné straně konstatoval, že žaloba je důvodná, avšak žádné z jejích námitek nepřisvědčil.

[4] Stěžovatelka uvedla, že uzavřela se společností ELEVANTO smlouvy o pronájmu reklamních ploch. Na základě těchto smluv vystavila společnost ELEVANTO dvě faktury na částku 1 190 000 Kč (datum plnění 8. 12. 2007) a 595 000 Kč (datum 5. 1. 2008). Dle stěžovatelky je v nyní projednávané věci nerozhodné, kdo je deklarovaným dodavatelem. Tato skutečnost by mohla být významná z hlediska daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), nikoli však v kontextu daně z příjmů. Podstatné je, zda výdaje splňují podmínky stanovené judikaturou Nejvyššího správního soudu. Těmito výdaji pak jsou výdaje (1) skutečné vynaložené (2) v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů (3) v daném zdaňovacím období, (4) o nichž to stanoví zákon. Stěžovatelka vyjádřila přesvědčení, že tyto podmínky jí vynaložené náklady na reklamu splňují. Skutečnost, že reklama byla uskutečněna společností ELEVANTO, prokázala v rámci daňového řízení „*smlouvami o provedení reklamy, fakturami, fotografiemi, videozáznamy a startovními listinami z jednotlivých závodů, bankovními výpisy z účtu o provedených úhradách faktur, písemnou výpovědí M. K. učiněnou před notářem a fotokopií jeho občanského průkazu.*“ Z těchto důkazů dle stěžovatelky vyplývá, že reklamu provedla společnost ELEVANTO, a to umístěním loga na konkrétním vozidle v konkrétním závodě způsobem, který si stěžovatelka objednala. O uskutečnění plnění neměly správní orgány ani krajský soud pochyb. Zpochybnily pouze to, že uvedené plnění uskutečnila společnost ELEVANTO, což však nemá v nyní projednávané věci relevanci. Správní orgány i krajský soud přitom kladly příliš velkou váhu na výslech svědků M. K. a Petra Kubiše ze společnosti ELEVANTO.

[5] Stěžovatelka nesouhlasila s názorem krajského soudu, dle něhož nebylo prokázáno, že by výdaje na reklamu v nyní projednávané věci bylo možno považovat za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Hlavním smyslem reklamy je totiž propagace společnosti, obchodní značky, výrobku či služby. Propagace loga a firmy stěžovatelky na významných automobilových závodech v tuzemsku i

zahraničí zvyšuje její prestiž a posiluje její dobré jméno, což vede k vylepšení ekonomické pozice. Dle rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 20. 9. 2006, čj. 15 Ca 100/2005-36, přitom postačuje, pokud reklama obsahuje pouze obchodní firmu či logo daňového subjektu. Není zřejmé, z čeho žalovaný dovozuje, že reklama nebyla pro stěžovatelku přínosná. Není rozhodné, zda reklama skutečně vedla k zajištění dalších příjmů. Je nutno posoudit pouze to, zda reklama mohla reálně ovlivnit navýšení příjmů, což v nyní projednávané věci nepochybně bylo splněno. Závěr krajského soudu, dle něhož byla cena za reklamu nepoměrná, označila stěžovatelka za nepřezkoumatelný, neboť není zřejmé, na základě čeho k němu krajský soud dospěl.

[6] Stěžovatelka namítla, že správce daně u ní již v minulosti provedl místní šetření za zdaňovací období prosinec 2007, v rámci něhož mu byla předložena též jedna z faktur za realizaci reklamy společností ELEVANTO, a správce daně neshledal v této souvislosti žádné pochybení. Správce daně proto již v daňové kontrole nemohl požadovat předložení dalších podkladů v této věci (telefonní kontakty, obchodní maily apod.), neboť stěžovatelka již neměla důvod je nadále archivovat.

[7] Dle názoru stěžovatelky došlo v jejím případě k porušení zásady legitimního očekávání. Poukázala na případy daňových subjektů INGPRO IWB, s. r. o., a I. Ž., u nichž příslušné finanční úřady taktéž posuzovaly provedení reklamy společností ELEVANTO a mimo jiné též na základě výpovědí M. K. a Petra Kubiše dospěly k závěru, že uvedená společnost reklamu skutečně realizovala (zejména v případě I. Ž. pak byl průběh sjednávání a realizace reklamy takřka totožný jako v případě stěžovatelky). Bylo tedy minimálně dvakrát prokázáno, že společnost ELEVANTO vykonává činnost v podobě zajišťování reklam a není proto zřejmé, z jakého důvodu správní orgány zaujaly zcela odlišné stanovisko. Nedostatečně se s touto již v žalobě uplatněnou námitkou stěžovatelky vypořádal též krajský soud.

[8] Stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatelka sice předložila faktury, smlouvy, DVD z předmětných závodů, startovní listiny, fotodokumentaci, bankovní výpisy a další, avšak ke konkretizaci obchodního vztahu mezi ní a společností ELEVANTO již žádné další podklady nedodala s tím, že se jednalo o spolupráci pouze na dvou obchodních případech, která již v době daňové kontroly netrvala. Stěžovatelka nedoložila, *„jak konkrétně fungovala obchodní spolupráce mezi těmito dvěma subjekty a jak probíhala jejich vzájemná komunikace, vyjednávání obchodních podmínek, respektive podmínek daného obchodního případu.*“ Dle zápisů o výslechu svědků M. K. a Petra Kubiše ze dne 5. 3. 2008 a 12. 5. 2008, sepsaných pred Prezídiem Policajného zboru, Úradu boja proti organizovanej kriminalite v Trnave, ani jeden z nich s nikým neobchodoval a neuzavíral smlouvy. V době uzavření smluv o pronájmu reklamních ploch mezi stěžovatelkou a společností ELEVANTO byl jednatelem této společnosti Radoslav Kubiš, který však odmítl vypovídat. Ve vztahu k otázce prokázání účelu uplatněných výdajů žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozsudku. Žalovaný dále uvedl, že dřívější místní šetření nevylučuje, aby správce daně u stěžovatelky provedl daňovou

kontrolu za stejné zdaňovací období. Neztotožnil se též se stěžovatelčinou námitkou porušení zásady legitimního očekávání.

[10] Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[11] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatelka zopakovala svou argumentaci obsaženou již v kasační stížnosti a setrvala na svém návrhu.

III.
Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[12] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti a předpoklady věcné projednatelnosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, napadá rozhodnutí, proti němuž je tento opravný prostředek přípustný, a že stěžovatelka je řádně zastoupena (§ 105 s. ř. s.). Důvodnost kasační stížnosti poté Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); nezjistil přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

III.A K námitkám nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu

[13] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, jejichž důvodnost by sama o sobě postačovala k jeho zrušení. Nejvyšší správní soud i s přihlédnutím ke své dřívější judikatuře konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný, jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem rozhodné skutečnosti posoudil (srov. např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS). Absenci takto vytýčených požadavků však Nejvyšší správní soud v napadeném rozhodnutí krajského soudu neshledal.

[14] Stěžovatelka spatřovala nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku předně v tom, že se krajský soud údajně dostatečně nevypořádal s námitkou týkající se výše uplatněných nákladů na reklamu. Krajský soud v této souvislosti uvedl, že „*[j]e nepoměrná i cena reklamy, neboť podle zjištění žalovaného zaplatily jiné společnosti za reklamu na závodě Pražský rallysprint, a to reklamu obdobné velikosti na stejném vozidle částku 300 000 nebo 500 000 Kč, zatímco žalobce zaplatil 1 000 000 Kč. Žalobce ani v žalobě či při jednání tyto zcela konkrétní závěry žalovaného, z jakého důvodu není u předmětného výdaje na reklamu prokázáno jeho vynaložení na dosažení, zajištění a zdržení zdanitelných příjmů, nijak konkrétně nevyvrátil. Obecná teze, že reklama prostřednictvím propagace na automobilových závodech byla realizována s jasným cílem získat nové zákazníky, důvěru u dodavatelů a zvýšení obratu proto bez bližší konkretizace, včetně doložení důkazů, neobstojí. Žalobce ani nijak nedoložil důkazy o dopadu zvolené reklamní strategie na zvýšení příjmů z podnikání a ani to, z jakého důvodu zaplatil za reklamu na závodě Pražský rallysprint cenu nepoměrně vyšší, než jiné společnosti.*“

[15] Ačkoliv uvedenou úvahu mohl stěžovatel považovat za nesprávnou, není, přes svou stručnost, ve světle shora uvedených kritérií, hodnotitelná jako úvaha nepřezkoumatelná.

pokračování

Uplatněná námitka stěžovatele spíše než nepřezkoumatelnost ve skutečnosti vytýká citovaným závěrům krajského soudu, že se neopírají o dokazování ve správním řízení. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že i kdyby v tomto směru byla výtka stěžovatele oprávněná, nemohla by vést ke zrušení stěžovaného rozsudku, neboť zamítnutí žaloby opřel krajský soud primárně o jiné důvody; k námitkám proti nim uplatněným vyjadřuje se Nejvyšší správní soud dále. Lze doplnit, že samo rozhodnutí žalovaného Nejvyšší správní soud, shodně s krajským soudem, nepovažoval za nepřezkoumatelné.

[16] Přezkoumatelným způsobem se krajský soud vypořádal i s námitkou porušení zásady legitimního očekávání, neboť na stranách 11 a 12 napadeného rozsudku uvedl důvody, pro které správce daně nebyl vázán posouzením věci v případech daňových subjektů společnosti INGPRO IWB a I. Ž..

[17] Stěžovatelce lze přisvědčit potud, že krajský soud pochybil, pokud v odůvodnění svého rozsudku na jedné straně uvedl, že žaloba je důvodná, avšak na straně druhé neshledal důvodnou žádnou z žalobních námitek. Takový nedostatek odůvodnění však lze přičíst pouhé chybě v psaní, neboť ze zamítavého výroku napadeného rozsudku, jakož i podstatné části jeho odůvodnění je zřejmé, že krajský soud žalobu za důvodnou nepovažoval; na zákonnost jeho rozsudku proto uvedené pochybení nemá žádný vliv.

III.B K námitkám týkajícím se prokázání uskutečnění plnění deklarovaným subjektem

[18] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil námitce, dle níž stěžovatelka prokázala realizaci reklamy společností ELEVANTO.

[19] Nejvyšší správní soud úvodem konstatuje, že dle jeho stabilní judikatury se o daňově účinný výdaj se dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj. Daňový subjekt, který výdaj zanese do účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, „*a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu*“ (viz rozsudky NSS ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005-72, ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007-73, ze dne 6. 12. 2007, čj. 1 Afs 80/2007-60).

[20] Pravda je, že formální nedostatky na předloženém účetním dokladu nemohou automaticky vést k doměření daně z příjmů. Je nutno rozlišovat dopady takovýchto nedostatků u daně z příjmů a u daně z přidané hodnoty. Daňovému subjektu musí být dán prostor prokázat faktické vynaložení deklarovaného výdaje jinými prostředky. Nelze tedy dospět k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno pouze na základě formálních nedostatků předložených dokladů, popř. na základě nedostatků smluvních ujednání mezi jednotlivými subjekty dodavatelského řetězce, „*pokud je zároveň nepochybné, že tvrzené plnění bylo žalobci poskytnuto a byly ednoznačně identifikovány subjekty, které se na jeho poskytnutí podílely*“ (viz kasační stížností cit. rozsudek ze dne 30. 4. 2015, čj. 8 Afs

144/2014-46, bod 27). NSS k tomu již dříve uvedl, že „[d]*aňový subjekt je povinen prokázat vynaložení výdaje vůči konkrétní osobě, nikoli toliko abstraktní vydání peněz, neboť jeho povinností je prokázat uskutečnění výdaje a jeho souvislost se zdanitelnými příjmy. Prokázání abstraktního vydání peněz by nepostačovalo k prokázání souvislosti výdaje se zdanitelnými příjmy*“ (rozsudek ze dne 14. 7. 2011, čj. 1 Afs 37/2011-68, bod 52). Není tedy sice zcela rozhodující, zda deklarované plnění poskytl právě subjekt uvedený jako dodavatel na účetním dokladu, přesto však není možné na určení konkrétního poskytovatele plnění rezignovat.

[21] Správce daně se proto nemohl spokojit pouze s tím, že reklama pro stěžovatelku byla fakticky provedena, respektive že na účet ELEVANTO byla poskytnuta úhrada částky, ovšem za okolností krajně podezřelých (k podezřelým převodům na účet a následně k hotovostním výběrům z účtů, které v daném kontextu nasvědčují krácení daně, viz bod [30] níže). Oprávněně se proto soustředil na určení konkrétní osoby poskytovatele reklamy. Objasnění dodavatele reklamy je důležitou okolností při prokazování, že výdaj byl skutečně vynaložen způsobem daňově uznatelným.

[22] Nejvyšší správní soud v této souvislosti předně poznamenává, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004-63, a ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či z recentní judikatury např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, čj. 6 Afs 176/2016-36).

[23] Stěžovatelka v daňovém řízení tvrdila, že smlouvy o nájmu reklamní plochy uzavřela prostřednictvím M. K. vystupujícího za společnost ELEVANTO. Správce daně se mezinárodním dožádáním obrátil na slovenské finanční orgány s žádostí o výslech svědka Radoslava Kubiše, někdejšího jednatele společnosti ELEVANTO, avšak tento svědek odmítl vypovídat. Petr Kubiš při výslechu provedeném na základě mezinárodního dožádání Daňovým úradom Považská Bystrica dne 23. 6. 2011 znovu uvedl, že za společnost ELEVANTO v době, kdy byl jejím jednatelem žádnou obchodní činnost nevykonával, avšak udělil plnou moc bratru M. K.; tuto plnou moc ovšem nedoložil. Taktéž M. K. při svědecké výpovědi před týmž slovenským finančním orgánem ze dne 11. 7. 2011 vypověděl, že za společnost ELEVANTO se stěžovatelkou jednal a smlouvy o nájmu reklamní plochy uzavřel na základě plné moci udělené nejdříve bratrem Petrem Kubišem a následně pozdějším jednatelem společnosti ELEVANTO Radovanem Kubišem. Ani M. K. však uvedenou plnou moc nedoložil. Dále uvedl, že smlouvy o pronájmu

reklamních ploch podepisoval buď on, nebo Peter Kubiš a Radoslav Kubiš. Totéž platí o předložených fakturách. Svědek M. K. uvedl, že zná stěžovatelku a osobně kontaktoval jejího jednatele pana Kostelného; v podrobnostech vztahujících se k uzavření smluv o nájmu reklamní plochy odkázal na notářský zápis ze dne 9. 3. 2011. V tomto notářském zápisu je mimo jiné uvedeno, že M. K. před notářem prohlásil, že v červenci roku 2007 na základě pověření a zmocnění Peterem Kubišem a následně Radoslavem Kubišem dojednal jménem společnosti ELEVANTO se stěžovatelkou smlouvy o provedení reklamy společností na závodním voze Mitsubishi Lancer EVO IX. Samotnou reklamu a pořízení veškeré dokumentace prováděli jako placenou službu subdodavatelé. Stěžovatelka zaplatila za fakturu na bankovní účet společnosti ELEVANTO (částky zaslané stěžovatelkou a odpovídající částkám obsaženým ve smlouvách o pronájmu reklamních ploch však byly obratem z účtu společnosti ELEVANTO vybrány v hotovosti). Obdobná tvrzení uvedl M. K. též v dokumentu nazvaném „PREHLASENIE“ ze dne 22. 12. 2008, které je taktéž spolu s kopií občanského průkazu tohoto svědka obsaženo ve správním spisu.

[24] Oproti tomu však dle – ve správním spise obsažených – zápisů o výslechu svědků M. K. a Petera Kubiše ze dne 12. 5. 2008 a 5. 3. 2008, sepsaných před Prezídiem Policajného zboru, Úradu boja proti organizovanej kriminalite v Trnave, oba jmenovaní shodně a výslovně uvedli, že s nikým vůbec neobchodovali a neuzavírali žádné smlouvy. Rozporná jsou též tvrzení jednatele stěžovatelky Ing. Kostelného a svědka M. K., neboť zatímco Ing. Kostelný vypověděl, že se s M. K. setkal pouze jednou na automobilových závodech, přičemž další komunikace probíhala poštou, e-maily a telefonáty, M. K. uvedl, že pro účely jednání se stěžovatelkou v roce 2007 opakovaně navštívil její provozovnu v Brně (srov. dokument s názvem „Svědecká výpověď“ ze dne 9. 3. 2011 opatřený notářsky ověřeným podpisem M. K. obsažený ve správním spisu).

[25] Správci daně proto vyvstaly důvodné pochybnosti o tom, zda stěžovatelka smlouvy o nájmu reklamní plochy uzavřela se společností ELEVANTO, tj. zda mezi těmito subjekty existoval obchodní vztah. Důkazní břemeno tak v této souvislosti opět přešlo na stěžovatelku. Žádné další důkazy způsobilé odstranit uvedený rozpor však již stěžovatelka nepředložila a uvedenou pochybnost neodstranila; břemeno důkazní proto neunesla. Nelze přitom přisvědčit stěžovatelčině námitce, dle níž správní orgány i krajský soud kladly přílišnou váhu na výpovědi svědků M.K. a Petra Kubiše. Zejména výpověď M. K. je totiž pro posouzení věci naprosto zásadní, neboť kdo jiný by měl potvrdit stěžovatelčina tvrzení ohledně průběhu sjednávání smluv o pronájmu reklamní plochy než osoba, jejímž prostřednictvím měla stěžovatelka dle svých tvrzení tyto smlouvy se společností ELEVANTO uzavřít. Pro shora uvedené správce daně ani žalovaný nepochybili, pokud osobu M. K. a jeho výpovědi – jimiž jedině stěžovatelka dokládala uzavření smluv o pronájmu reklamních ploch se společností ELEVANTO – hodnotili jako nevěrohodné.

[26] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou, dle níž prokázání uskutečnění plnění deklarovaným subjektem není z pohledu daně z příjmů právnických osob relevantní, pročež správce daně měl stěžovatelkou výdaje na reklamu uznat coby daňově účinné výdaje dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů; této námitce nepřisvědčil. To s vědomím, že výslovně byla tato námitka uplatněna až v kasační stížnosti, a mohla by být jako opožděná a tudíž nepřípustná z přezkumu vyloučena. Nejvyšší správní soud vzal však

v úvahu, že obsahově obdobné výhrady lze spatřovat již v žalobních námitkách. Přípustnost námitky však neznamená bez dalšího i její důvodnost.

[27] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 7. 2011, čj. 9 Afs 11/2011-68, uvedl, *„že při posuzování uznatelnosti daňového nákladu (výdaje) dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je nerozhodné, zda deklarované plnění bylo poskytnuto skutečně subjektem uvedeným jako dodavatel na účetních dokladech a zda právě tento subjekt přijal úplatu za poskytnuté plnění [byl adresátem nákladu (výdaje)], rozhodné je v této souvislosti faktické vynaložení deklarovaného nákladu, tj. zda poskytnutý náklad (výdaj) byl vynaložen v deklarované výši právě za deklarované plnění [při splnění dalších podmínek daňové uznatelnosti tohoto nákladu (výdaje)].*“ Nejvyšší správní soud přitom výslovně vycházel ze svého dřívějšího rozsudku ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007-73, dle něhož *„[p]okud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu.*“

[28] Uvedené závěry jsou přitom zcela aplikovatelné i v nyní projednávané věci. Jinými slovy je lze shrnout tak, že za situace, kdy daňový subjekt neprokáže, že deklarované plnění bylo uskutečněno deklarovaným subjektem, je mu dána možnost odstranit rozpory ve svých tvrzeních, případně tato tvrzení upravit, a předložit či navrhnout za tímto účelem další důkazy.

[29] Jak již bylo shora uvedeno, správci daně vznikly pochybnosti o existenci obchodního vztahu mezi stěžovatelkou a společností ELEVANTO. Ze zprávy o daňové kontrole i z obsahu napadeného rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že správce daně stěžovatelku s těmito pochybnostmi seznámil a vyzval ji k prokázání, zda předmětná reklama byla skutečně poskytnuta společností ELEVANTO (viz výzva k prokázání skutečností ze dne 30. 3. 2011). Stěžovatelce tak byl dán prostor k osvědčení výdajů jiným způsobem (například předložením e-mailové komunikace mezi ní a společností ELEVANTO, kontaktu na M. K. apod.), což je zcela v souladu se závěrem uvedeným v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04. Stěžovatelka však v této souvislosti nepředložila ani nenavrhla žádný důkaz, jenž by byl způsobilý odstranit pochybnost správce daně o tom, zda reklamu stěžovatelky skutečně poskytla společnost ELEVANTO, resp. že s touto společností stěžovatelka skutečně uzavřela smlouvy o pronájmu reklamních ploch (stěžovatelka pouze opakovaně poukazovala na pozdější výpovědi M. K.). Nenabídla přitom ani jiné vysvětlení průběhu sporných obchodních případů. Vzhledem k tomu, že nebylo prokázáno uskutečnění plnění ze strany společnosti ELEVANTO, resp. ani samotná existence obchodního vztahu mezi touto společností a stěžovatelkou, nelze spolehlivě usoudit, že částky zaslané stěžovatelkou na účet této společnosti představovaly výdaje na reklamu, a tedy na dosažení, zajištění a udržení

zdanitelných příjmů. Za těchto okolností správce daně nepochybil, pokud stěžovatelkou tvrzené výdaje na reklamu neuznal coby výdaje vynaložené v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a to i přesto, že stěžovatelkou předložené důkazy naznačují, že reklama na závodním voze skutečně umístěná byla. Nelze totiž dovodit, že by stěžovatelčina tvrzení, v souladu s existující judikaturou (srov. shora citaci v odst. [28]), byla podána jednoznačným a transparentním způsobem, byla souladná s ostatními zjištěnými údaji a vytvářela „*přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci*".

[30] Protože krajský soud právem uzavřel, že stěžovatelka na ní ležící důkazní břemeno v daňovém řízení neunesla, nebylo již zapotřebí zabývat se oprávněností výše tvrzených výdajů, ani tím, šlo-li o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Námitky směřující k těmto otázkám proto již Nejvyšší správní soud neposuzoval.

III.C K námitkám týkajícím se údajného porušení zásady legitimního očekávání

[31] Nedůvodná je též námitka, dle níž správce daně posuzoval první ze dvou faktur za reklamu údajně vyhotovenou společností ELEVANTO již v rámci místního šetření za zdaňovací období prosinec 2007, přičemž žádné pochybení neshledal.

[32] V prvé řadě Nejvyšší správní soud připomíná, že provedení místního šetření nebránilo správci daně, aby později za stejné zdaňovací období provedl též daňovou kontrolu. To ostatně nezpochybňuje ani sama stěžovatelka. Není možné přehlédnout, že v rámci daňové kontroly správce daně disponoval širším okruhem informací. Pochybnosti o oprávněnosti uplatnění výdajů na reklamu pak správci daně vyvstaly až v souvislosti s výslechy svědků M. K. a Petra Kubiše učiněnými jednak slovenskou policií v březnu 2008 a jednak slovenským finančním úřadem na základě dožádání v průběhu daňové kontroly samotné.

[33] Výsledek místního šetření bez dalšího nemohl založit legitimní očekávání stěžovatelky ohledně posouzení dané faktury. Námitka, dle které pokud správce daně neshledal pochybení ve vztahu k této faktuře již v průběhu místního šetření, nemůže po ní následně v daňové kontrole požadovat doložení dalších skutečností jako telefonní kontakty, obchodní e-maily apod., je proto irelevantní. Je zcela na daňovém subjektu, jaké podklady si pro účely unesení důkazního břemene v případném daňovém řízení ponechá či nikoli. Neplatí, že neshledal-li správce daně v průběhu místního šetření fakturu problematickou, znamená to automaticky, že ke stejnému závěru musí dojít též v rámci daňové kontroly.

[34] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce, dle níž správní orgány v případech subjektů společnosti INGPRO IWB a I. Ž., u nichž příslušné (místně jiné) finanční úřady taktéž posuzovaly realizaci reklamy společností ELEVANTO a mimo jiné též na základě výpovědí M. K. a Petra Kubiše dospěly k závěru, že uvedená společnost reklamu skutečně realizovala. Oba uvedené případy totiž vykazují významné skutkové odlišnosti, jež jiné posouzení nyní projednávané věci opodstatňují. Jak přitom správně konstatoval

krajský soud „*každý případ je nutno posuzovat individuálně na základě konkrétních skutkových okolností.*“

[35] Ze zprávy o daňové kontrole společnosti INGPRO IWB obsažené ve správním spise plyne, že též Finanční úřad v Ostravě III hodnotil výpovědi svědků M. K. a Petra Kubiše v průběhu daňového řízení tak, že „*jednoznačně vyvracejí věrohodnost daňovým subjektem předložených dokladů na přijetí plnění poskytnutí reklamních služeb společností ELEVANTO, s. r. o.*“ Finanční úřad v Ostravě III se však následně spokojil s výpovědí M. K. učiněnou na základě dožádání před slovenským finančním úřadem, dle níž tento svědek se společností INGPRO IWB za společnost ELEVANTO obchodoval. Klíčové však je, že tato následná výpověď se v daném případě nedostala do rozporu – na rozdíl od nyní projednávané věci - s tvrzeními daňového subjektu. Ani v případě daňového subjektu I. Ž. není takový rozpor patrný (srov. rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 7. 2013, čj. 17814/13/5000-14102-702767, obsažené ve spise krajského soudu). Nelze proto správci daně ani žalovanému vytýkat, že důkaz výpovědí svědků M. K. a Petra Kubiše vyhodnotili v nyní projednávané věci odlišně. Sama skutečnost, že správní orgány dospěly v uvedených případech k závěru, že společnost ELEVANTO deklarované plnění uskutečnila, neznamená, že uskutečnila bez pochyby taktéž plnění deklarované stěžovatelkou.

IV.
Závěr a náklady řízení

[36] Nedůvodnou kasační stížnost proto Nejvyšší správní soud dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[37] Vzhledem k tomu, že stěžovatelka neměla ve věci úspěch a žalovanému nevznikly náklady nad rámec jeho úřední činnosti, nemá ani jeden z nich dle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 4. května 2017

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu