

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ondřeje Mrákoty a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **P. M.,** zastoupený společností TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář, s. r. o., se sídlem Jiráskova 1284, Vsetín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 4. 2017, č. j. 31 Af 15/2015 - 41,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4114 Kč na účet zástupce žalobce, společnosti TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář, s. r. o.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce se žalobou podanou u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného (dále jen „stěžovatel“) ze dne 6. 2. 2015, č. j. 3146/15/5200-10421-702407, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) - dodatečný platební výměr ze dne 5. 5. 2014, č. j. 1087081/14/3301-24808-701129, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 214 530 Kč a současně mu byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 42 906 Kč.

[2] Dále se žalobce žalobou podanou u krajského soudu domáhal zrušení rozhodnutí stěžovatele ze dne 6. 2. 2015, č. j. 3148/15/5200-10421-702407, kterým bylo změněno rozhodnutí správce daně - dodatečný platební výměr ze dne 5. 5. 2014, č. j. 1088296/14/3301-24808-701129, tak, že se žalobci doměřuje daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 333 870 Kč a současně se mu ukládá zákonná

povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 66 774 Kč.

[3] Žalobce ve zdaňovacích obdobích roku 2009 a 2010 uplatnil výdaje za reklamu podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v relevantním znění (dále jen „zákon o daních z příjmů"), kterou pro něj měli zajišťovat různí dodavatelé [konkrétně Bellum, s. r. o., Carenex plus, s. r. o., Oldřich Hrabec a SPARROW RACING, s. r. o.]. Správní orgány dovodily, že nebylo prokázáno uskutečnění reklamy deklarovanými dodavateli, tj. společnostmi Bellum, s. r. o., a Carenex plus, s. r. o., neboť ve skutečnosti byly tyto reklamní služby podle jejich názoru dodány p. Hrabcem, nadto byly ceny reklamy sjednány bez ohledu na rozsah poskytnutého plnění; výdaje stěžovatele tedy měly být vynaloženy v rozporu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[4] Krajský soud usnesením ze dne 17. 1. 2017, č. j. 31 Af 15/2015 - 38, spojil výše uvedené věci (žaloby) ke společnému řízení a nadále vedl řízení pod sp. zn. 31 Af 15/2015.

[5] Rozsudkem ze dne 25. 4. 2017, č. j. 31 Af 15/2015 - 41, krajský soud podle § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s."), obě napadená rozhodnutí stěžovatele zrušil. Krajský soud se neztotožnil s názorem stěžovatele, podle něhož žalobce neprokázal oprávněnost uplatnění daňových výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Krajský soud uvedl, že žalobce uplatňoval výdaje za svou reklamu na vozidlech (závodních speciálech) realizovanou společnostmi Carenex plus, s. r. o., a Bellum, s. r. o., jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů; podle stěžovatele však nebyla prokázána skutečná realizace plnění uvedenými společnostmi. Krajský soud konstatoval, že z hlediska konstrukce důkazního břemene daňového subjektu není myslitelné, aby správce daně neuznal účelně a prokazatelně vynaložené výdaje ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů jakémukoliv daňovému subjektu jen z toho důvodu, že daňový subjekt sice prokázal, co tvrdí on sám (tj., že na reklamu, kterou si objednal u jiného subjektu, vynaložil určitou částku, doložil realizaci reklamy a souvislost výdajů s dosaženými příjmy), ale jiné subjekty, které např. subdodavatelsky plnění realizovaly, neměly mezi sebou řádně uzavřeny smlouvy týkající se realizace plnění v navazujícím subdodavatelském řetězci. Uvedené skutečnosti nebyly v daném případě z hlediska daně z příjmů relevantní. Stěžovatel podle krajského soudu neprokázal, že by skutkový stav týkající se daňové povinnosti a tvrzení žalobce byl jiný, než jak vyplývá z předložených dokladů. Nebylo zpochybněno, že žalobce si reklamy objednal a jejich cenu uhradil, doložena byla rovněž faktická realizace reklam, které sloužily k prezentaci podnikatelské činnosti žalobce na předmětných závodních vozidlech. Vyloučení výdajů z daňově uznatelných nákladů z důvodů údajného neprokázání osob dodavatelů proto nemohlo podle krajského soudu obstát. Pokud si žalobce objednal u společností Carenex plus, s. r. o., a Bellum, s. r. o., reklamu, zaplatil za ni a reklama byla realizována a fakturována, pak mu okolnosti smluvních ujednání či vytvoření řetězce dodavatelů, které nemohl ovlivnit, nemohly být kladeny k tíži.

II. Podstatný obsah kasační stížnosti, vyjádření žalobce

[6] Stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů, které podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[7] Stěžovatel nesouhlasil s názorem krajského soudu, podle něhož z napadených

rozhodnutí vyplývá závěr stěžovatele, že reklama byla umístěna na vozech a na jednom z nich byla dodána společností Carenex plus, s. r. o., resp. společností Bellum, s. r. o. V napadených rozhodnutích je ovšem uvedeno, že se uskutečnilo pouze plnění od jednoho dodavatele - p. Hrabce; žádné důkazní prostředky nesvědčily o provedení reklamy více dodavateli. Předmětem smluv uzavřených mezi společností Carenex plus, s. r. o., a p. Hrabcem byla pouze propagace této společnosti, která nebyla oprávněna umísťovat na závodní vozy p. Hrabce polepy jiných subjektů.

[8] Podle stěžovatele byly jeho závěry učiněné při stanovení daně z příjmů fyzických osob a DPH ve shodě (rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o doměření DPH bylo krajským soudem přezkoumáno v řízení vedeném pod sp. zn. 31 Af 10/2015). Skutkové závěry týkající se daně z příjmů fyzických osob a DPH nebyly rozdílné. Stěžovatel v kasační stížnosti citoval napadená rozhodnutí, podle nichž žádné důkazní prostředky nesvědčily o reálném provedení reklamy více dodavateli, a v návaznosti na to konstatoval, že *„plnění (výdaj) bylo prokázáno pouze jedno, a druhé plnění je duplicitní a důkazní prostředky k němu předloženy nebyly“*. Výroky napadených rozhodnutí by byly jiné, pokud by stěžovatel dospěl k závěru, že reklama byla umístěna na více vozech a na jednom z nich byla dodána společností Carenex plus, s. r. o., resp. Bellum, s. r. o.

[9] Fotodokumentace doložená k prokázání realizace reklamy dle jednotlivých závodů společnostmi Bellum, s. r. o., Carenex plus, s. r. o., a SPARROW RACING, s. r. o., je totožná. Stejně tak fotodokumentace p. Hrabce. Rozhodující otázkou je, zda žalobce splnil podmínky pro uplatnění výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a zda tyto výdaje vynaložil v souladu se zákonem. Důkazní břemeno leželo na žalobci. Z předložených smluv o reklamě, kterými žalobce prokazoval uskutečnění výdajů a které správce daně neakceptoval, nevyplynulo, kde a na kolika místech má být reklamní logo umístěno, jaká je jeho požadovaná velikost, počet aut, na kterých bude reklama umístěna, kritéria stanovení ceny; rozsah plnění tedy byl nekonkrétní a cena nevycházela z konkrétních požadavků žalobce. Žalobcovy konkrétní požadavky měly být upřesněny později, nicméně cena byla stanovena bez jejich znalostí.

[10] Podle stěžovatele smlouvy o reklamě uzavřené mezi žalobcem a společnostmi Carenex plus, s. r. o., a Bellum, s. r. o., a svědecká výpověď p. T. nedotváří ucelenou představu o tom, že reklamu na závodní vozidla poskytly právě jmenované společnosti. Tvrzení žalobce, že p. T. nabízel žalobci reklamní plochy na závodních autech, je v rozporu se zjištěními správce daně, neboť uvedené společnosti neměly k uvedenému plnění uzavřenu smlouvu s p. Hrabcem (byla zjištěna pouze smlouva mezi p. Hrabcem a společností Carenex plus, s. r. o., na propagaci této společnosti). Není možné, aby p. T. při podpisu smlouvy ze dne 20. 4. 2009 poskytl žalobci výpis z obchodního rejstříku, v němž je uveden jako jednatel společnosti Carenex plus, s. r. o., neboť jeho zápis jako jednatele byl v obchodním rejstříku proveden až dne 28. 4. 2009. Žalobce dále tvrdil, že nevěděl, kdo je majitelem aut, na nichž byla umístěna jeho reklama. Ve smlouvě o reklamě ze dne 10. 5. 2009 uzavřené mezi p. Hrabcem a žalobcem je však uvedeno, že majitelem vozidla je zhotovitel p. Hrabec. V protokolu o ústním jednání ze dne 27. 8. 2013 žalobce uvedl, že jezdil jako spolujezdec v závodních autech, na kterých byla umístěna reklama. Pokud se ovšem žalobce účastnil rallye v závodním týmu p. Hrabce, musel si být vědom toho, kdo je majitelem aut, na nichž je umístěna jeho reklama.

[11] Žalobce během daňového řízení uvedl, že uzavřel smlouvu se společností Carenex plus, s. r. o., protože nebyl spokojen se službami p. Hrabce. Svým skutečným jednáním však podle stěžovatele vyvrátil svá vlastní tvrzení. Dle smlouvy uzavřené s p. Hrabcem bylo logo žalobce umístěno na předním nárazníku, kapotě a boku auta, zatímco logo, které mělo být realizováno společností Carenex plus, s. r. o., mělo být umístěno pouze na předním nárazníku. Reklamní polepy umístěné na předním nárazníku, které měly zajišťovat dva různé subjekty, byly velikostně i vzhledově shodné, a tedy je evidentní, že se jedná o jedno a totéž plnění. Smlouva s Carenex plus, s. r. o., byla žalobcem uzavřena dne 20. 4. 2009; smlouvy s p. Hrabcem byly uzavřeny později a opakovaně (ve dnech 10. 5. 2009 a 1. 7. 2009), dále pak se SPARROW RACING, s. r. o., zastoupenou p. Hrabcem, ve dnech 1. 8. 2009 a 1. 10. 2009. Z uvedeného stěžovatel usuzuje, že důvodem uzavření smlouvy se společností Carenex plus, s. r. o., nemohla být nespokojenost se službami p. Hrabce. Dále žalobce uvedl, že cena za reklamu se odvíjela od umístění loga na autu a počtu aut, což se domlouvalo před každým závodem. V předložených smlouvách se společností Carenex plus, s. r. o., však cena již byla stanovena, žádná specifikace reklamy v nich ale nebyla.

[12] Stěžovatel Nejvyššímu správnímu soudu navrhl, aby rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[13] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že tvrzení stěžovatele, že žalobci bylo fakturováno dvakrát totožné plnění, nemá oporu ve spisech. Předložené materiály prokazující plnění - faktickou realizaci reklamy p. Hrabcem a Carenex plus, s. r. o., sice vypadají stejně, avšak pouze svým grafickým zpracováním; uvedené subjekty však poskytly reklamu na jiných místech vozu, popř. na jiných vozech. Sám stěžovatel v napadeném rozhodnutí uvedl, že reklama *„jela na dvou vozech“*, přičemž na každý vůz byla umístěna pokaždé jiným dodavatelem reklamy. Reklama tak nemohla být fakturována duplicitně. Žalobce se ztotožnil s posouzením krajského soudu a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a jedná za něj jeho zaměstnanec, který má vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[15] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Ze správního spisu vyplynulo, že p. Hrabec byl v rozhodné době vlastníkem více (čtyř) soutěžních vozidel tovární značky Honda Civic, přičemž byl rovněž vlastníkem vozu Suzuki Ignis (resp. jím byla společnost SPARROW RACING, s. r. o., jejímž jediným společníkem byl v relevantním čase p. Hrabec; viz např. smlouvy o pronájmu reklamních

ploch uzavřené mezi p. Hrabcem a společností Carenex plus, s. r. o., úřední záznam Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 11. 10. 2012, č. j. 278069/12/303935709164, poznámky k daňové kontrole ze dne 6. 11. 2013, č. j. 1710584/13/3301-05405-709164, protokol o výslechu svědka - pana Hrabce ze dne 21. 2. 2014, č. j. 384392/14/3301-05405-709164).

[18] Stěžovatel v kasační stížnosti předně nesouhlasil s názorem krajského soudu, že z napadených rozhodnutí vyplývá závěr stěžovatele, že fakturovaná reklama byla umístěna na více vozech, přičemž na jednom z nich byla dodána společností Carenex plus, s. r. o. (popř. ve zdaňovacím období roku 2009 Bellum, s. r. o.). Dále stěžovatel namítl, že není pravdou, že by závěry učiněné správcem daně ve vztahu k dani z příjmů žalobce a v rozhodnutích o doměření DPH z téhož období byly rozporné (neboť v obou řízeních byl vysloven závěr, že byly provedeny reklamní služby pouze p. Hrabcem). V uvedeném ohledu je třeba stěžovateli přisvědčit. Krajský soud totiž v napadeném rozsudku ocitoval část napadeného rozhodnutí týkajícího se zdaňovacího období roku 2010 o tom, že „[v]*e stejném závodě jela např. 2 auta s reklamou daňového subjektu, přičemž dodavatelem reklamy na jedno auto byl pan Oldřich Hrabec a na druhé Carenex plus, s. r. o., a fotodokumentace na obě vozidla byla totožná.*“ Uvedená věta však pochází z rekapitulační části napadeného rozhodnutí, kde stěžovatel pouze popisoval fotodokumentaci předloženou v daňovém řízení. Nejedná se však o hodnocení předložených důkazů, z něhož by bylo možné učinit závěr, že podle daňových orgánů byla reklama umístěna na více vozech, přičemž na jednom z nich byla dodána společností Carenex plus, s. r. o. (resp. Bellum, s. r. o.). Naopak z kontextu napadených rozhodnutí je zřejmý názor stěžovatele, podle něhož jediným uskutečněným plněním ze strany dodavatele (dodavatelů) byla realizace reklamy p. Hrabcem; společnostmi Carenex plus, s. r. o. (popř. Bellum, s. r. o.) reklama provedena nebyla. Jak tedy v související věci týkající se daně z přidané hodnoty konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2018, č. j. 7 Afs 120/2017 - 28, v žádném z řízení týkajících se daně z příjmů a daně z přidané hodnoty stěžovatel nepodsouval žalobci, že by vícekrát přijal od více subjektů zdanitelná plnění, přestože by ve skutečnosti ve stejnou dobu byla nalepena jedna reklama na jednom voze. V obou řízeních stěžovatel naopak vycházel z toho, že reklama byla nalepena na více vozech, a to na každém na základě smlouvy s jiným subjektem. Stěžovatel však na základě důkazů provedených v daňovém řízení dovodil, že skutečným autorem (dodavatelem) reklamy včetně provedení polepů byl ve všech případech p. Hrabec, takže se jednalo podle stěžovatele o „*shodné plnění*“. Z výše uvedeného je tedy zřejmé, že v napadených rozhodnutích týkajících se daně z příjmů stěžovatel nevyslovil závěr, který krajský soud uváděl; uvedené dílčí pochybení však nemá vliv na zákonnost jeho rozsudku.

[19] Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.

[20] Daňová teorie mezi daňově účinné (tj. výdaje snižující daňový základ poplatníka) zahrnuje takové výdaje, které splňují následující podmínky:

- Výdaje musí poplatník skutečně vynaložit.
- Výdaje poplatník musí vynaložit v souvislosti se získáváním zdanitelných (daňově účinných) příjmů.
- Musí být vynaloženy ve zdaňovacím období.
- Za výdaje je považuje zákon.

[21] Jak konstatoval zdejší soud např. v rozsudku sp. zn. 5 Afs 74/2009, smyslem a účelem této právní úpravy je vymezit, které výdaje si může daňový subjekt uplatnit tak, aby byly daňově uznatelné. Daňový subjekt si tedy od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují zákonem stanovené podmínky. Podmínky charakteru odčitatelného výdaje jsou stanoveny v již citovaném § 24 odst. 1 větě první zákona o daních z příjmů: musí se jednat o výdaje, které slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů, tyto příjmy musí být zdanitelné, jejich vynaložení musí být poplatníkem nepochybně prokázáno, výdaje musí být uplatněny ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů a zvláštními předpisy, tytéž výdaje nelze uplatnit opakovaně.

[22] Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že se již dříve zabýval případy, v nichž byla jako daňový výdaj podle § 24 odst. 1 zákona o daních příjmů uplatněna částka za reklamní služby, které byly realizovány prostřednictvím (i několika) subdodavatelů dodavatele reklamy, jenž byl uveden na daňovém dokladu. Nejvyšší správní soud *a priori* nevyloučil daňovou uznatelnost takového výdaje na reklamu, pokud bylo prokázáno, že tato byla skutečně poskytnuta (viz např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 15. 2. 2013, č. j. 5 Afs 29/2012 - 47). Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 - 68, plyne: „[P]*ři 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)].*“

[23] Jakkoli lze v nyní souzené věci souhlasit se závěrem správce daně a stěžovatele, že daňový subjekt nemůže uplatnit jakýkoliv výdaj (náklad), nelze na stranu druhou odhlédnout od skutečnosti, že pochybnosti správce daně a stěžovatele nesměřovaly ani tak k fakticitě poskytnutého plnění ve formě reklamy, tedy k tomu, zda skutečně byla dotčená reklama provedena (naopak stěžovatel ve svých rozhodnutích uvedl, že nezpochybňuje, že reklamní polepy na závodních autech byly uskutečněny a současně ani netvrdí, že by reklama pro žalobce byla provedena duplicitně), ale jeho pochybnosti směřovaly k tomu, zda byla provedena žalobcem deklarovanými dodavateli (Bellum, s. r. o., a Carenex plus, s. r. o.).

[24] K pochybnostem o této skutečnosti směřovaly prakticky veškeré úvahy správce daně a stěžovatele, přičemž jim nelze v tomto směru upřít důvodnost. Jak totiž uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2018, č. j. 7 Afs 120/2017 – 28, který se týkal daně z přidané hodnoty téhož žalobce, je zde skutečně celá skupina důkazů prokazujících pochybnosti správce daně a stěžovatele, že společnosti Bellum, s. r. o., a Carenex plus, s. r. o., ve skutečnosti nedodaly reklamní služby, které žalobci fakturovaly,

ale veškeré tyto služby ve skutečnosti dodal p. Hrabec; společnosti Bellum, s. r. o., a Carenex plus, s. r. o., byly do obchodního vztahu mezi žalobcem a panem Hrabcem pouze formálně *„vloženy“*.

[25] Správce daně a stěžovatel přitom nijak nezpochybnili, že posuzované výdaje žalobce skutečně vynaložil v dotčených zdaňovacích obdobích v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů a tyto reklamní služby byly poskytnuty. Z citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 - 68, ovšem plyne, že z hlediska § 24 odst. 1 zákona daních z příjmů není rozhodné, zda deklarované plnění bylo poskytnuto skutečně subjektem uvedeným jako dodavatel na účetních dokladech a zda právě tento subjekt přijal úplatu za poskytnuté plnění. Argumentace stěžovatele k důvodu jeho rozhodnutí tedy není nepřiléhavá, jen na této argumentaci v projednávaných věcech nemohl stěžovatel bez dalšího svá rozhodnutí postavit a již z tohoto důvodu musela být jeho rozhodnutí zrušena (srov. také např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2014, č. j. 5 Afs 110/2013 - 27). Skutečnost, že dotčené reklamní služby poskytl žalobci jiný dodavatel (p. Hrabec) a nikoli společnosti Bellum, s. r. o., a Carenex plus, s. r. o., tedy z hlediska daňové účinnosti výdajů v případě daně z příjmů nemá bez dalšího význam (srov. citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 – 68). Za tohoto stavu tedy nelze jen na základě skutečnosti, že reklamní služby byly provedeny jiným dodavatelem tyto výdaje vyloučit.

[26] Za situace, v níž stěžovatel nijak nezpochybňuje provedení reklamy a ani netvrdí, že by např. její rozsah neodpovídal cenám obvyklým, nemůže bez dalšího obstát ani úvaha stěžovatele a správce daně, že cena za reklamní služby byla ve smlouvách se společnostmi Bellum, s. r. o., Carenex plus, s. r. o., stanovena předem, aniž by vycházela z konkrétních požadavků žalobce (zejména ze smluv s těmito společnostmi není zřejmé, kde a na kolika místech má být reklamní logo umístěné, jaká má být jeho velikost apod.). Samotná skutečnost, že uvedené nebylo sjednáno předem, nemusí nutně bez dalšího znamenat, že cena, která za reklamu měla být údajně zaplacena, neodpovídá skutečnému rozsahu poskytnuté reklamy, popř. ceně obvyklé.

[27] S ohledem na výše uvedené nezbývá Nejvyššímu správnímu soudu ve vztahu k dani z příjmů za dotčená zdaňovací období než konstatovat, že závěry správce daně a stěžovatele jsou mylné, neboť vycházejí z nesprávného východiska, že daňový subjekt (žalobce) musí v daňovém řízení prokázat nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale rovněž to, zda toto plnění uskutečnila právě ta osoba, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá.

[28] Pro úplnost však Nejvyšší správní soud konstatuje, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2013, č. j. 5 Afs 29/2012 – 47, je daňový subjekt povinen prokázat zákonem předepsaný účel uplatněného výdaje, tedy že poskytnuté služby mohly objektivně sloužit ke zvýšení příjmů z jeho podnikání, jakož i to, že cena, kterou za služby zaplatil, nebyla vzhledem k poměrům na trhu předmětných služeb zjevně vyšší než cena obvyklá (srov. též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005 – 60, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 66, ze dne 26. 2. 2007, č. j. 5 Afs 158/2005 – 226, ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009 – 111). Tyto skutečnosti stěžovatel dosud nijak nezpochybnil ani se jimi blíže nezabýval, neboť jeho rozhodnutí je postaveno

prakticky výlučně na (nesprávném) závěru, že dotčené výdaje stěžovatele nejsou ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů daňově účinné, neboť žalobce neprokázal, že reklamní služby nebyly poskytnuty jím deklarovanými dodavateli. S ohledem na okolnosti nyní projednávané věci, v níž postup žalobce a dalších subjektů může vzbuzovat určité indicie o ekonomickém smyslu jednání žalobce a těchto subjektů, by tedy rovněž v závislosti na průběhu dalšího řízení mohlo být vhodné se i těmto otázkám věnovat podrobněji.

[29] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud tedy konstatuje, že kasační námitky nesprávného právního posouzení věci krajským soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] nejsou důvodné.

IV. Závěr a náklady řízení

[30] Z uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, a proto ji zamítl.

[31] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce měl ve věci úspěch, náleží mu proto náhrada důvodně vynaložených nákladů řízení proti stěžovateli, který úspěch neměl. Mezi náklady řízení (§ 57 odst. 1 s. ř. s.) patří odměna zástupce a náhrada jeho hotových výdajů. Vzhledem k tomu, že žádný zvláštní právní předpis nestanoví výši odměn daňových poradců za zastupování, postupoval zdejší soud při určení výše odměny obdobně podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif; viz § 35 odst. 2 poslední věta s. ř. s.). Odměna zástupce v řízení před Nejvyšším správním soudem činí 3100 Kč za jeden úkon právní služby spočívající v sepsání vyjádření ke kasační stížnosti [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], zvýšená o náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč za jeden úkon (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu); celkem tedy 3400 Kč. Částka 3400 Kč poté byla navýšena o částku 714 Kč odpovídající DPH ve výši 21 %, neboť zástupce žalobce je plátem této daně. Stěžovatel je povinen uhradit žalobci uvedenou částku ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, a to na účet jeho zástupce (daňového poradce).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 4. července 2018

Mgr. Ondřej Mrákota
předseda senátu