



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna a soudkyň Daniely Zemanové a Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **GOBE s.r.o.**, se sídlem Pekařská 203/2, Píšť, zast. JUDr. Pavlem Dvorským, advokátem se sídlem nám. T. G. Masaryka 588, Zlín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 3. 2014, čj. 4494/14/5000-14201-711360, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 10. 2016, čj. 22 Af 42/2014-49,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci**

[1] Žalobkyně je právnickou osobou podnikající v oblasti cukrářství a pekařství. Jako subjekt daně z příjmů právnických osob zahrnula za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007 do základu daně mezi výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů náklady ve výši 3 x 200 000 Kč poskytnuté společnosti ELEVANTO s.r.o. za provedení plošné reklamy. Podle uzavřených smluv reklama spočívala v pronájmu plochy na soutěžním vozidle Mitsubishi Lancer a v propagaci obchodního jména a služeb při automobilových soutěžích MČR na závodech Barum Rally Zlín, Würth Partr Rally Vsetín a Fuchs Oil Rally Příbram. Žalobkyně si od reklamy údajně slibovala, že na jejím základě začne zásobovat svými pekařskými výrobky VIP klientelu na rally.

[2] Přípisem ze dne 22. 10. 2010 informovalo Finanční ředitelství v Ostravě příslušné správce daně o podezření Policie ČR na krácení daně fiktivním deklarováním reklamních služeb poskytovaných společností ELEVANTO v roce 2007. V souvislosti s tím vzniklo také podezření na nelegální daňovou optimalizaci u daňových subjektů zapojených do obchodních vztahů se společností ELEVANTO. V návaznosti na tyto informace proto dne 24. 11. 2010 zahájil Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, územní pracoviště v Hlučíně (správce daně) u žalobkyně kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007.

[3] V rámci dožádání správce daně zjistil, že společnost ELEVANTO nepodala za rok 2007 a 2008 přiznání k dani z příjmů. Proto nebylo možné zjistit, zda společnost ELEVANTO zahrnuje faktury za poskytování reklamních služeb žalobkyni do svého účetnictví, a nebylo možné ani ověřit, zda společnost žalobkyni skutečně reklamní služby poskytla. Po zhodnocení všech důkazních prostředků správce daně uzavřel, že žalobkyně neprokázala uskutečnění reklamních služeb tak, jak bylo deklarováno v předložených daňových dokladech. Výdaje v celkové výši 600 000 Kč vynaložené za reklamní činnost poskytnutou společností ELEVANTO správce daně neshledal jako daňově uznatelné. V návaznosti na závěry daňové kontroly proto doměřil žalobkyni dodatečným platebním výměrem ze dne 27. 2. 2013 daň z příjmů právnických osob za rok 2007 o částku 160 320 Kč a současně uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 32 064 Kč.

[4] Žalobkyně se proti rozhodnutí správce daně o doměření daně z příjmů odvolala. V odvolacím řízení žalobkyně předložila další písemnosti, kterými chtěla prokázat faktické uskutečnění reklamy. Žalovaný po přezkoumání všech důkazních prostředků uzavřel, že přetrvávají důvodné pochybnosti ohledně oprávněnosti výdajů uplatněných za reklamu ve vztahu ke společnosti ELEVANTO. Proto neshledal důvod pro zrušení dodatečného platebního výměru ze dne 27. 2. 2013 a odvolání žalobkyně v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl.

[5] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila žalobou, kterou krajský soud výše označeným rozsudkem zamítl.

## II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[7] Stěžovatelka v kasační stížnosti upozorňuje na judikaturu, podle níž z hlediska daně z příjmů není rozhodné, zda dodavatelem byla osoba uvedená na účetních dokladech, ale zda byl předmětný výdaj fakticky realizován. Z toho stěžovatelka dovodila, že ji netížilo důkazní břemeno ohledně prokazování, kdo byl subdodavatelem reklamy, s kým její jednatel vyjednával o poskytování reklamy atd. Stěžovatelka je přesvědčena, že písemnými důkazními prostředky a obrazovou dokumentací svá tvrzení ve věci přijaté reklamy prokázala. Naopak žalovaný tvrzení stěžovatelky žádnými důkazy nevyvrátil, a tedy neunesl své důkazní břemeno. Nadto stěžovatelka uvádí, že společnost ELEVANTO je tím, kdo neplnil své povinnosti vůči příslušnému správci daně, nikoliv ona. O této skutečnosti nevěděla.

[8] Stěžovatelka v kasační stížnosti dále napadá způsob hodnocení důkazů. Správní orgány i krajský soud uzavřely, že stěžovatelka neprokázala oprávněnost nákladů na reklamu, přitom vycházely především z výpovědí svědků provedených v rámci trestního řízení. Při hodnocení důkazů tyto orgány nevzaly v potaz svědecké výpovědi totožných svědků zajištěné v daňovém řízení, respektive ze svědeckých výpovědí provedených v daňovém řízení zohlednily

pokračování

pouze ty informace, které svědčí pro doměření daně. Přitom ale nelze z žádné z výpovědí dovodit, která z nich je pravdivá a která nikoliv.

[9] Dle stěžovatelky jsou správní orgány povinny v důkazním řízení zjistit skutkový stav co nejpřesněji. Rozhodující je faktický (materiální) stav věci, správní orgány nemohou vycházet z formálně zjištěného skutkového stavu. Pokud dle správce daně přetrvávaly rozpory ve svědeckých výpovědích, měl v dokazování pokračovat. Stěžovatelka poukazuje rovněž na to, že správní orgány neakceptovaly jako důkaz listiny předložené v daňovém řízení. Z nich přitom vyplývají podrobnosti realizace reklamy. Pokud nebyla prohlášení osob jako důkaz přijatelná, měly správní orgány tyto osoby vyslechnout. V této souvislosti stěžovatelka zmiňuje zejména možnost výslechu Jaroslava Galánka a nesouhlasí s argumentem krajského soudu, že bylo pouze na ní, aby důkaz svědeckou výpovědí navrhla.

[10] Stěžovatelka dále v kasační stížnosti namítá porušení principu právní jistoty a legitimního očekávání. Stěžovatelka v této souvislosti zmiňuje kauzu týkající se jiného daňového subjektu (I Ž.), která se týká skutkově zcela totožné situace. Správce daně v této kauze přitom prováděl rozsáhlejší dokazování než v nyní posuzovaném případě, což nelze přikládat k tíži stěžovatelky. Dále stěžovatelka poukazuje na jiné případy, ve kterých v pozici poskytovatele reklamy vystupovala společnost ELEVANTO. Jedná se o tři případy, ve kterých krajský soud rozhodl o zrušení rozhodnutí žalovaného. V jednom případě o věci dokonce rozhodoval totožný senát stejného krajského soudu jako v nynějším případě. Rozhodnutí krajského soudu v nynější věci proto stěžovatelka považuje za překvapivé.

[11] Stěžovatelka v závěru kasační stížnosti navrhla, aby zdejší soud výše citovaný rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[12] Žalovaný v řízení o kasační stížnosti odkázal v plném rozsahu na své vyjádření k žalobě. Navíc zdůraznil, že v rozporu s tím, co se uvádí v kasační stížnosti, to byla právě stěžovatelka, kterou tížilo důkazní břemeno k prokázání oprávněnosti nákladů za poskytnutí reklamy. Nestálo pouze tvrdit, že se plnění uskutečnilo, stěžovatelka neprokázala, kdo fakticky plnění poskytl. Žalovaný proto navrhl kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

[13] Žalobkyně v replice opakuje základní argumenty kasační stížnosti a odmítá vyjádření žalovaného.

### III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[14] NSS při posuzování přípustné kasační stížnosti dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou.

[15] Důvodnost kasační stížnosti posoudil NSS v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu. Soud se nejprve zabýval tím, zda je třeba ke zjištění faktického uskutečnění plnění poskytovatele plnění [III.A.; § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], následně přezkoumal rozložení důkazního břemene a hodnocení důkazů [III.B.; § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s.], poté se vypořádal s námitkou týkající se odpovědnosti správce daně za zjištění skutkového stavu [III.C.; § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s.] a nakonec posoudil námitku porušení legitimního očekávání [III.D.; § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s.].

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] V nynější kauze není spor o to, zda byla reklama skutečně realizována. Stěžovatelka v důkazním řízení doložila odborné časopisy a reklamní materiály, včetně fotodokumentace a videozáznamů, ze kterých je dle správce daně zřejmé, že při rally závodech se nacházelo logo stěžovatelky na soutěžním vozidle. Není spor ani o tom, že stěžovatelka částku skutečně uhradila na účet společnosti ELEVANTO. Spor mezi stěžovatelkou a správcem daně, resp. žalovaným, tkví v tom, zda stěžovatelka skutečně vynaložila výdaj způsobem, jaký deklarovala v příslušných fakturách a smlouvách. Konkrétně stěžovatelka dle orgánů daňové správy neprokázala, kdo jí reklamní služby poskytl a v jakém rozsahu.

### III. A. Prokázání poskytovatele plnění

[18] Stěžovatelka předně dovozuje, že není rozhodné, zda dodavatelem byla osoba uvedená na dokladech, ale zda byl předmětný výdaj fakticky realizován. Stěžovatelka odkázala na rozsudek, dle kterého „*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)]“ (rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2011, čj. 9 Afs 11/2011-68).*

[19] NSS tuto otázku posoudil ještě předtím, než přešel k celkovému skutkovému hodnocení věci žalovaným (III. B. dále).

[20] Podle § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, se pro zjištění základu daně odečtou výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

[21] NSS konstantně judikuje, že 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).

[22] Pravdou 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 jednoznačně identifikovány subjekty, které se na jeho poskytnutí podílely*“ (viz kasační stížností cit. rozsudek ze dne 30. 4. 2015, čj. 8 Afs 144/2014-46, věc INTEC, 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

pokračování

na účetním dokladu, přesto však není možné na určení konkrétního poskytovatele plnění rezignovat.

[23] 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 (viz dále **III.B.**).

### III. B. Rozložení důkazního břemene a hodnocení důkazů

[24] Stěžovatelka je přesvědčena, že předložila dostatečné důkazy k prokázání oprávněnosti výdajů za poskytnutí reklamy. Žalovaný prý její tvrzení nevyvrátil, a tím dle stěžovatelky neunesl své důkazní břemeno. Naproti tomu žalovaný zdůraznil, že prokázání oprávněnosti nákladů za poskytnutí reklamy bylo důkazním břemenem stěžovatelky, které neunesla.

[25] Pro nyní řešenou kauzu je proto zásadní objasnit, koho a v jakém stádiu dokazování tíží důkazní břemeno ohledně prokázání poskytovatele reklamy. Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Jak judikoval Ústavní soud, daňový subjekt má povinnost prokázat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (náleze ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, N 33/5 SbNU 271, 130/1996 Sb.). Z obsáhlé judikatury NSS vyplývá, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především účetnictvím a jinými povinnými záznamy [např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, věc *EURO PRIM*, část V a), nebo rozsudek ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86].

[26] Toto prvotní důkazní břemeno stěžovatelka unesla. Po zahájení daňové kontroly předložila správci daně fotokopie tří faktur znějících vždy na částku 200 000 Kč a příslušných smluv o pronájmu reklamních ploch, na kterých je jako poskytovatelka reklamy uvedena společnost ELEVANTO. Předložené faktury měl za ELEVANTO vystavit dne 27. 8. 2007, 24. 9. 2007 a 22. 10. 2007 Peter Kubiš (který, ale jak se později zjistilo, byl jednatelem společnosti ELEVANTO jen do 26. 8. 2007).

[27] Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky NSS ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008-68, a ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 132/2004-99). Správce daně může vyjádřit vážné a důvodné pochybnosti o souladu předložených záznamů se skutečností, tedy že účetnictví daňového subjektu je v souvislosti s těmito tvrzeními nevěrohodné, neúplné či neprůkazné. Zdejší soud v této souvislosti již dříve uzavřel, že „[p]ro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo“ (rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005-72, věc *SVODIDLÁ*).

[28] Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů,

listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem prokazuje správce daně. „Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným“ (rozsudek ve věci *EURO PRIM*, již cit. v bodě [25] shora, dále viz např. nález ÚS ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, N 134/28 SbNU 143).

[29] V nynější kauze existovaly důvodné pochybnosti o věrohodnosti stěžovatelkou předložených faktur.

[30] Správce daně předně obdržel informaci od Policie České republiky o podezření na fiktivní poskytování reklamy společností ELEVANTO. K dispozici měl rovněž protokoly o výsledku svědků, M. K. a Petera Kubiše, vyhotovené v rámci trestního řízení na Slovensku Prezidiem policejního sboru, oddělení v Trnavě. Oba shodně vypověděli, že neznali předmět činnosti společnosti a že za společnost nikdy nevykonávali žádnou obchodní činnost. Nadto orgány činné v trestním řízení proti společnosti ELEVANTO zjistily, že všechny zajištěné smlouvy, včetně smluv o pronájmu reklamních ploch uzavřených se stěžovatelkou, jsou stejné jak formální úpravou, tak svým obsahem, a parafy zde uvedené vykazují znaky stejného rukopisu, přestože v průběhu uzavírání smluvních vztahů se v pozici jednatele vyměnil Peter Kubiš za Radoslava Kubiše. Dále z vyšetřování vyplynulo, že na výpisech z účtu společnosti ELEVANTO jsou zaznamenány platby podle výše částek uvedených ve smlouvách. Tyto částky byly z účtu následně vybírány vždy v hotovosti.

[31] NSS si je samozřejmě vědom, že provedení důkazu listinou zachycující výpověď osoby v trestním řízení je omezením zásady bezprostřednosti dokazování v daňovém řízení. Není proto možné, aby takovýto důkaz, mající svůj původ v trestním řízení, byl jediným rozhodujícím důkazem, kterým by správce daně unesl své důkazní břemeno zpochybňující účetnictví daňového subjektu [rozsudek ze dne 22. 7. 2009, čj. 1 Afs 19/2009-57, č. 1936/2009 Sb. NSS, *RACING TEAM*, srov. též rozsudek ve věci *EURO PRIM*, část V a)]. V nynějším případě však podklady z jiných řízení takovýmto „jediným rozhodujícím důkazem“ nejsou.

[32] Z daňového řízení vyplynuly další rozhodující skutečnosti. Faktury ze dne 27. 8. 2007, 24. 9. 2007 a 22. 10. 2007 byly vystaveny Peterem Kubišem přesto, že od 27. 8. 2007 již nebyl jednatelem společnosti. Sám Peter Kubiš při výsledku v Považské Bystrici dne 26. 11. 2012 popřel, že by uvedené faktury podepsal. Nevěděl, proč na nich figuruje jeho jméno. M. K. ve svém vyjádření ze dne 17. 4. 2013 v odvolacím řízení uvádí, že faktury podepisoval také Radoslav Kubiš, což je ale v rozporu s obsahem vystavených faktur. Je tedy evidentní, že faktury nevystavila společnost ELEVANTO [srov. k tomu obdobný scénář v rozsudku ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 Afs 15/2008-100, věc *Ondřejovická strojárna*, část IV/h)].

[33] Rozporná jsou též tvrzení M. K. a Petera Kubiše ohledně zplnomocnění jednatel za společnost. Tato tvrzení ve výsledku zpochybňují i uzavření smluv o reklamě společností ELEVANTO. M. K. v prohlášení ze dne 9. 3. 2011 tvrdí, že jednatel Peter Kubiš a následně Radoslav Kubiš jej zplnomocnili, aby se stěžovatelkou dojednal smluvní vztah o provedení reklamy a zabezpečil oběh dokumentů a písemností. Peter Kubiš však při výsledku v Považské Bystrici dne 26. 11. 2012 uvedl, že si nevybavuje žádný doklad, kterým by zplnomocnil bratra k zastupování společnosti. Stěžovatelka v kasační stížnosti poukazuje na to, že dle slov Petera Kubiše se o vše staral bratr M. K.. Z toho také stěžovatelka dovozuje, že M. K. musel za společnost na základě něčeho jednat. Nicméně M. K. ani stěžovatelka nedoložili žádnou listinu osvědčující právo M. K. zastupovat společnost ELEVANTO, a tak tato skutečnost zůstala v

pokračování

rovině pouhých spekulací. Pochybnosti nerozptýlily ani v odvolacím řízení dodatečně doložené prohlášení Petera Kubiše stvrzující skutečnost, že bratra zplnomocnil k jednání za společnost, a plná moc ze dne 2. 5. 2007. Na listinách není úředně ověřen podpis Petera Kubiše; navíc po porovnání tohoto podpisu s podpisy na listinách, které Peter Kubiš vskutku podepsal, vyjádřil žalovaný pochybnosti ohledně autenticity předložených dokumentů. K tomuto se stěžovatelka nijak nevyjadřuje ani s tímto závěrem nepolemizuje.

[34] Žalovaný správně zdůraznil také nestandardnost stěžovatelkou tvrzeného vztahu se společností ELEVANTO i uzavření smlouvy. Odpověď na otázku, jak vůbec došlo k prvotnímu kontaktu mezi stěžovatelkou a ELEVANTO, se různí jak ve výpovědích zástupců ELEVANTO, tak se mění i ve výpovědi zástupce stěžovatelky. Nestandardní je, že výměnou dopisů poštou prý byla (dle tvrzení stěžovatelky) uzavřena i samotná smlouva. Stěžovatelka si vůbec neověřovala, zda osoby, s nimiž jedná, vskutku zastupují (mají právo zastupovat) ELEVANTO atd. Jak se ale ukázalo, dané osoby vůbec ELEVANTO zavazovat nemohly, neměly totiž jednatelské oprávnění. Rozpory existují i v otázce obchodní spolupráce mezi stěžovatelkou a společností ELEVANTO. Jednatel stěžovatelky Otmar Kotyrba při ústních jednáních ze dne 24. 11. 2010 a ze dne 21. 3. 2011 uvedl, že po úvodním setkání s Peterem Kubišem na rally závodech spolupráce probíhala již jen telefonicky. Žádné další osobní setkání mimo prvotní setkání ve Zlíně se již neuskutečnilo. Peter Kubiš přitom ve výslechu před slovenským správcem daně v Považské Bystrici dne 26. 11. 2012 uvedl, že se s jednatelem stěžovatelky nikdy nesetkal a společnost nezná. Stejně tak vyjádření jednatele stěžovatelky není souladné ani s písemným prohlášením M. K. ze dne 9. 3. 2011, který uvedl, že se několikrát dostavil do sídla stěžovatelky, kde jednal přímo s jejím jednatelem. V reakci na výzvu správce daně k vysvětlení nesrovnalostí v podání ze dne 10. 9. 2011 jednatel stěžovatelky proto opravil svoje předchozí vyjádření. Uvedl, že je pravda, že si písemné materiály týkající se reklamní činnosti předali s M. K. také osobně v sídle stěžovatelky. Proměňující se výpovědi jednatele stěžovatelky v reakci na proměňující se stanoviska osob spjatých s ELEVANTO tak zapadají do celkového obrázku ve skutečnosti jen fiktivně existujícího vztahu stěžovatelky se společností ELEVANTO.

[35] Nejasnosti panují rovněž ohledně subdodavatele reklamy. Jednatel stěžovatelky nejprve uvedl, že neví a nikdy neřešil, kdo byl majitelem soutěžního vozidla, na kterém byla vyobrazena plošná reklama stěžovatelky, a za který tým vozidlo soutěžilo. V odvolacím řízení jednatel stěžovatelky doložil písemné vyjádření Jaroslava Galánka ze dne 21. 6. 2013, že v roce 2007 zajišťoval jako jednatel dnes již zrušené společnosti RALLY-CAR s.r.o. pro společnost ELEVANTO na objednávku M. K. zpracování reklamy a polepy pronajatých reklamních ploch soutěžních automobilů rally. Žalovaný uzavřel, že toto vyjádření je velmi obecné a není z něj zřejmá souvislost se stěžovatelkou vynaloženým výdajem.

[36] Nadto žalovaný zmínil též nepřiměřenost nákladů za reklamu. Dle předložených smluv o pronájmu reklamních ploch cena za provedení reklamy na jednom závodě činila celkem 200 000 Kč. Na otázku, jaký vliv měla reklama na činnost stěžovatelky, jednatel odpověděl, že záměrem bylo zásobovat VIP klientelu na závodech rally pekařskými výrobky stěžovatelky. Záměr ale nakonec nevyšel. Přesto byla tato transakce realizována celkem třikrát. Žalovaný ve svém rozhodnutí dále poukázal na velmi strohý obsah smluv o pronájmu reklamních ploch bez jakékoliv bližší specifikace reklamní plochy (včetně místa reklamy na závodním voze), grafické podoby návrhu či četnosti výskytu reklamy. Stěžovatelka se zavázala zaplatit 200 000 Kč za každý závod, aniž si vůbec ujasnila, jak bude vůbec reklama na vozidle vypadat, jak bude velká atp. (NSS podotýká, že v reálu se „reklama“ zcela ztrácela mezi řadou jiných reklam na témže závodním vozidle). Před samotným plněním tak nebyla stanovena rozsah a forma reklamy

v rozhodných parametrech. Dle žalovaného se stěžovatelka tedy vůbec nezajímala o efektivitu reklamy. NSS tyto úvahy žalovaného plně schvaluje, pro posouzení nynější věci jsou velmi důležité. Formulářová a obecná podoba smluv uzavřených stěžovatelkou, smluv postrádajících jakákoliv konkrétní poskytování reklamního plnění, nasvědčuje krácení daně z příjmů, nota bene pokud jde o částku z hlediska příjmů stěžovatelky významnou.

[37] Žalovaný v této souvislosti citoval závěry zdejšího soudu, že „s každým podnikáním je vždy spojeno určité riziko, že ne všechny činnosti a záměry podnikatele přinesou ve svém důsledku zisk. Toto riziko by mělo jít – jak se to z podání žalobkyně jeví – k tíži státního rozpočtu v tom smyslu, že podnikatelé mohou vynakládat své peníze jakýmkoli způsobem, budou-li přitom tvrdit, že je jejich jednání vedeno úmyslem dosáhnout zisku, a poté si o tyto výdaje mohou snížit základ daně. Tento předpoklad je ale nesprávný. Riziko podnikání nese především podnikatel sám; co se pak výdajů k dosažení a udržení příjmů týče, je v prvé řadě na něm, aby zvýšil, jakých zisků je reálně schopen dosáhnout, a aby k dosažení cíle zvolil prostředky tomu přiměřené. Nejsou-li jeho úvaha a jeho volba založeny na seriózním odhadu, nemůže následky svého jednání přenášet na stát formou daňové ztráty či nižší daňové povinnosti. Je na daňovém subjektu, jak nakládá se svými prostředky, jaké ekonomické úvahy je k tomu vedou, a zda jeho výdaje jsou vedeny cílem dosáhnout později zisku, nebo cílem jiným; pro to, zda bude částka uznána jako daňový výdaj, je však nevýznamné tvrzení daňového subjektu o tom, že výdaje byly vynaloženy účelně [...]“ (rozsudek NSS ze dne 4. 4. 2007, čj. 1 Afs 23/2006-105). Ve světle uvedených judikатурních názorů žalovaný konstatoval, že s ohledem na výši ceny stanovené za každou reklamu a předmět činnosti stěžovatelky se nejvíce postup stěžovatelky jako ekonomicky racionální. Celou transakci tak nelze vysvětlit racionálním ekonomickým motivem, ale jen snahou o krácení daně z příjmů.

[38] NSS uzavírá, že shora uvedené skutečnosti vyvolaly u správce daně oprávněné a důvodné pochybnosti o tvrzení stěžovatelky. Správce daně proto unesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu (srov. bod [28]).

[39] Pokud správce daně přesvědčivě zpochybní tvrzení daňového subjektu ohledně správnosti nebo věrohodnosti údajů na účetním dokladu (faktuře) a prokáže existenci vážných a důvodných pochyb, že předložené účetní doklady jsou neprůkazné či nesprávné, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k spornému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (viz např. v bodě [25] cit. rozsudek ve věci *EURO PRIM* nebo v bodě [32] cit. rozsudek ve věci *Ondřejovická strojírna*, část IV/e)]. Pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, než 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 daňový subjekt 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“ (rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007-73).

[40] Jak z obsahu výše uvedených důkazů, tak z odůvodnění rozhodnutí správce daně a žalovaného, je patrné, že stěžovatelkou předložené důkazní prostředky pro jejich vzájemnou nesoudržnost a částečnou nevěrohodnost nemohly vyvrátit pochybnosti daňových orgánů o tom, že reklama pro stěžovatelku byla uskutečněna tak, jak je uvedeno v předložených fakturách a smlouvách. Jednotlivé listiny a výpovědi svědků totiž mezi sebou nekorespondují a neposkytují jednotný a ucelený obraz o celé transakci. Zdejší soud proto shodně s krajským soudem uzavírá, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno. Stěžovatelce lze dát za pravdu, že „nelze závěr



pokračování

*o tom, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, učinit pouze z toho, že stěžovatel neprokázal skutečnosti stran samotného plnění subdodavatelů jeho dodavatelů, tedy osob, s nimiž on sám žádná smlouva neuzavíral“ (rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, čj. 5 Afs 129/2006-142). V nynější kauze však existuje mnoho dalších skutečností, které zůstaly po provedeném dokazování pochybné.*

[41] Pochybnosti ohledně skutkového stavu vyplývají z rozporu ve svědeckých výpovědích M. K. provedených v trestním a daňovém řízení. Zatímco v trestním řízení M. K. uvedl, že neví, čím se společnost ELEVANTO zabývala, a s bratrem nevykonávali za společnost žádnou obchodní činnost, při ústním jednání dne 16. 1. 2013 v daňovém řízení vypověděl, že předmětem činnosti společnosti ELEVANTO bylo mimo jiné poskytování reklamy a že společnost ELEVANTO zastupoval při uzavírání smlouvy s jednatelem stěžovatelky. Nejen tvrzení osob spojených se společností ELEVANTO jsou rozporná a v průběhu času opakovaně modifikovaná. I tvrzení jednatele samotné stěžovatelky je nekonzistentní, svá tvrzení zpětně několikrát opravoval a měnil. Konečně celkový kontext věci (povaha obchodů, zjevná neobvyklost a iracionalita jednání stěžovatelky, které nelze vysvětlit žádným rozumným způsobem krom úmyslu krátiť daň, falšování faktur, neprokázání, kdo vlastně podepsal smlouvy „za Elevanto“ atd.) je pro posouzení celé věci rozhodující.

[42] Daňový subjekt je povinen vynaložení výdajů v tvrzeném rozsahu řádně a nad důvodnou pochybnost prokázat. Své povinnosti stěžovatelka nedostála, jelikož se v důkazním řízení nepovedlo odstranit důvodné pochybnosti o jejích tvrzeních, které souvisí s údaji na účetních dokladech. Proto nyní musí nést následky v podobě doměření daně z příjmů právnických osob (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 4. 2004, čj. 3 Afs 12/2003, č. 666/2005 Sb. NSS).

[43] NSS nemůže přisvědčit tvrzení stěžovatelky, že si správce daně zvolil jen ty informace, které zapadly do jeho předem připraveného obrazu o doměření daně z příjmů. Správce daně pečlivě přihlížel ke všemu, co v řízení vyšlo najevo, včetně toho, co uvedli účastníci (§ 8 odst. 1 daňového řádu; srov. rozsudek NSS ze dne 28. 7. 2008, čj. 5 Afs 5/2008-75, č. 1702/2008 Sb. NSS). Podrobné hodnocení skutečností obsahuje zpráva o daňové kontrole i v záhlaví citované rozhodnutí žalovaného.

### III.C. Odpovědnost správce daně za zjištění skutkového stavu

[44] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že správce daně nezjistil skutkový stav dostatečně. Podle stěžovatelky v situaci, kdy přetrvávaly rozpory mezi jednotlivými důkazy, měl správce daně v dokazování pokračovat.

[45] Odpovědnost správce daně při zjišťování rozhodných skutečností upravuje § 92 odst. 2 daňového řádu, který stanoví, že *[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů*. Správce daně musí daňovému subjektu při dokazování jeho tvrzení poskytnout patřičnou součinnost a sám má vyvinout maximální úsilí k poznání skutkového stavu. Neprokážou-li se i přesto daňovým subjektem tvrzené skutečnosti, znamená to, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno. Nelze dovozovat, že správce daně je povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt a že případná absence důkazů jde k jeho tíži (srov. v bodě [27] cit. rozsudek ve věci *SVODIDLA*).

[46] V kasační stížnosti cit. rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2015, čj. 10 Afs 104/2014-61 (věc *DHL Shoe Logistics*), není na tuto kauzu aplikovatelný. NSS zde uzavřel, že správce daně byl povinen pokračovat v důkazním řízení k odstranění rozporů ve svědeckých výpovědích, jednalo se však o skutkově zcela odlišnou situaci. Správce daně v nynější kauze vymezil

stěžovatelce dostatečný prostor k prokázání jejich tvrzení, opakovaně dal příležitost jednatelem stěžovatelky vyjádřit se ke zjištěnému skutkovému stavu a navrhnout další důkazy k odstranění nejasností. Vedle toho správce daně z vlastní iniciativy v průběhu daňové kontroly shromáždil také jiné důkazní materiály. V rámci dožádání k příslušnému správci daně společnosti ELEVANTO se snažil, a bývalými jednatelem společnosti ELEVANTO. Poté, co jednatel stěžovatelky zajistil kontakt s M. K., jej správce daně vyslechl. Správce daně navíc použil institutu mezinárodního dožádání k získání informací od Daňového úřadu v Považské Bystrici o výsledcích šetření se společností ELEVANTO. V odvolacím řízení žalovaný z vlastní iniciativy opakovaně předvolal k výslechu M. K. a Petera Kubiše k ověření jejich tvrzení v písemných prohlášeních. Ani jeden se ovšem nedostavil.

[47] Stěžovatelka nesouhlasí také s tím, že orgány daňové správy neakceptovaly jako důkazní prostředek listiny předložené v daňovém řízení. Pokud nebyla prohlášení osob jako důkazní prostředek přijatelná, měly správní orgány tyto osoby vyslechnout. Stěžovatelka v této souvislosti napadá zejména skutečnost, že žalovaný v odvolacím řízení neprovedl výslech Jaroslava Galánka.

[48] NSS s tvrzením stěžovatelky nesouhlasí. Jak již uvedl krajský soud ve svém rozhodnutí, ze zprávy o daňové kontrole i z rozhodnutí žalovaného plyne, že písemná prohlášení předložená v daňovém řízení orgány daňové správy poměřovaly s ostatními důkazy a skutečnostmi. Navíc skutečnosti uvedené v písemném prohlášení M. K. ze dne 9. 3. 2011 správce daně ověřoval při jeho výslechu dne 16. 1. 2013. Stejně tak se pokusil žalovaný ověřit informace z prohlášení M. K. a Petera Kubiše doložených v odvolacím řízení. Ani jeden se však nedostavil k výslechu. I přesto se žalovaný s předloženými listinami ve svém rozhodnutí vypořádal.

[49] K výslechu Jaroslava Galánka NSS shodně s krajským soudem uzavírá, že pokud stěžovatelka chtěla jeho tvrzení prokázat a případně rozšířit výslechem, měla výslech tohoto svědka navrhnout. Žalovaný uzavřel, že z prohlášení této osoby neplyne konkrétní souvislost s poskytováním reklamy pro stěžovatelku. Žalovaný tedy vyhodnotil, že prohlášení pana Galánka nevede k objasnění skutkového stavu dané kauzy. Tím se s písemným prohlášením pana Galánka vypořádal. Je-li stěžovatelka přesvědčena, že pan Galánek disponuje podrobnějšími informacemi o skutečnostech vztahujících se k plnění reklamy pro stěžovatelku, bylo pouze na ní, aby žalovanému navrhla výslech pana Galánka. Není povinností správce daně domýšlet důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu. NSS opakovaně zdůraznil, že „*pokud daňový subjekt navrhuje jako důkazní prostředek např. výpověď svědka, je povinen uvést, co jeho výpovědi sleduje ve vazbě na předmět daňového řízení*“ (rozsudek NSS ze dne 24. 3. 2004, čj. 3 Afs 1/2003, č. 495/2005 Sb. NSS). Stěžovatelka však výslech svědka nenavrhla a z předloženého prohlášení neplynou pro kauzu žádné zásadní skutečnosti. Proto není možné žalovanému vytknout, že z vlastní iniciativy pana Galánka nepředvolal k podání svědecké výpovědi.

[50] Stěžovatelka v kasační stížnosti konstatuje, že v řízení před krajským soudem předložila protokol svědecké výpovědi pana Galánka provedené v rámci jiného řízení. Z předložené svědecké výpovědi prý plyne, že se pan Galánek aktivně podílel na poskytování reklamy pro společnost ELEVANTO. K tomu NSS uvádí následující. Podle § 77 odst. 2 s. ř. s. může soud v rámci dokazování *zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem, neupraví-li zvláštní zákon rozsah a způsob dokazování jinak*. Dle judikatury je však nezbytné zohlednit specifickou povahu daňového řízení. Daňový subjekt totiž nese v daňovém řízení důkazní břemeno ohledně prokázání tvrzené výše svých daňových povinností; je proto povinen navrhnout již v daňovém řízení k prokázání svých tvrzení důkazy. Závěry finančních orgánů tedy nutně vycházejí z toho, zda daňový subjekt své důkazní břemeno unesl, či nikoliv. „*Na provedení důkazů nově navržených teprve v řízení před krajským soudem je proto třeba trvat obvykle tehdy, pokud tyto důkazy*

pokračování

*nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že odvolací rozhodnutí (resp. důvody, na nichž je založeno) bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo zatíženo zásadními vadami, např. nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout atp. [...]* V souladu s všeobecně uznávanou právní zásadou *vigilantibus iura scripta sunt* (zákony jsou psány pro bdělé) tak správní soudy zásadně nemohou napravovat procesní pasivitu daňového subjektu, který nebyl v řízení před správcem daně a v řízení odvolacím co do svých tvrzení a co do návrhů důkazů nijak aktivní, a skutková tvrzení uplatnil poprvé teprve v řízení před správními soudy“ (rozsudek NSS ze dne 3. 2. 2010, čj. 1 Afs 103/2009-232, č. 2033/2010 Sb. NSS, věc NJK UNICOS, bod 44). Předložený protokol o svědecké výpovědi proto krajský soud správně jako důkaz neprovedl. Navíc se zde Jaroslav Galánek vyjadřuje k reklamě poskytnuté pro jinou společnost, a není tak zřejmá žádná souvislost s reklamou poskytnutou pro stěžovatelku.

#### III.D. Legitimní očekávání

[51] Stěžovatelka v kasační stížnosti poukazuje na jiná soudní rozhodnutí, ve kterých v pozici poskytovatele reklamy vystupovala společnost ELEVANTO. Krajské soudy v těchto případech na rozdíl od žalovaného uzavřely, že daňové subjekty unesly své důkazní břemeno, a proto rozhodnutí žalovaného zrušily. Dále stěžovatelka zmiňuje případ I. Ž., který je přý skutkově totožný a ve kterém správce daně prováděl rozsáhlejší dokazování.

[52] NSS k tomu upozorňuje, že daňové řízení je specifické rozložením důkazního břemene mezi účastníky řízení. Daňový subjekt je povinen prokázat vše, co tvrdí v účetních dokladech. Procesní aktivita má pro daňový subjekt v daňovém řízení větší význam než v jiných správních řízeních. Z uvedeného plyne, že ani u případů s obdobným skutkovým stavem nelze předvídat jejich výsledek. Ten totiž bude záviset zejména na tom, jaké úsilí daňový subjekt vyvinul k unesení svého důkazního břemene. Všechny případy uvedené stěžovatelkou tak jsou specifické právě dosaženým stavem důkazních prostředků, který sloužil jako podklad pro rozhodnutí správce daně a poté krajských soudů.

[53] Zdejší soud nezná podrobnosti rozsahu dokazování u jednotlivých stěžovatelkou zmiňovaných kauz. Bez důkladného seznámení se s příslušnými správními spisy to ani není možné. Stěžovatelka tak pod zástěrkou ochrany legitimního očekávání tlačí NSS k tomu, aby přezkoumal rozhodnutí krajských soudů, která však touto kasační stížností nejsou napadena. Něco takového je samozřejmě zcela nepřijatelné. Pokud by snad na to NSS přistoupil, zcela by vykročil z mezí, které mu klade zákon při projednávání této kasační stížnosti. Jiný výklad by byl neméně absurdní: pokud snad ve srovnatelné věci stěžovatelka či jiný subjekt v minulosti před krajským soudem uspěl (NSS opět zdůrazňuje, že srovnatelnost neřešil a řešit nemusel), nemůže to vést k tomu, že stejný či jiný krajský soud nemůže v další věci dospět k závěru jinému (srov. k významu konzistence judikatury krajských soudů již rozsudek ze dne 20. 9. 2007, čj. 2 As 95/2006-50).

#### IV. Závěr a náklady řízení

[54] S ohledem na výše uvedené NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[55] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. dubna 2017

Zdeněk Kühn  
předseda senátu