



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Milana Podhrázkého a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **Jihostroj a. s.**, se sídlem Budějovická 148, Velešín, zastoupené JUDr. Vladimírem Císařem, advokátem se sídlem Čechova 727/52, České Budějovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 3. 2019, čj. 11287/19/5200-11432-709409, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 4. 5. 2020, čj. 50 Af 11/2019-46,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III.** Žalovanému se náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci**

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále „správce daně“) doměřil žalobkyni dodatečným platebním výměrem ze dne 6. 2. 2018, čj. 238775/18/2206-50523-305463, daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012 ve výši 573 800 Kč a stanovil penále ve výši 285 000 Kč. Žalovaný shora označeným rozhodnutím dodatečný platební výměr potvrdil a odvolání zamítl. Daň byla žalobkyni doměřena na základě toho, že neprokázala oprávněnost zahrnutí částek za služby za reklamu s BPA sport marketing a.s. a služby dle mandátní smlouvy uzavřené s JAWAUNION s.r.o. do daňově účinných nákladů dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou. V ní tvrdila, že zpráva o daňové kontrole je nepřezkoumatelná. Správce daně postupoval v rozporu se základními zásadami daňového řízení. Úřední osoby byly podjaté. K reklamě na LCD monitorech od BPA, u které se žalovaný ztotožnil se závěry správce daně, žalobkyně mimo jiné uvedla, že plnění dostatečně prokázala předloženými důkazy. Nemohla nést odpovědnost za subdodavatele. Žalovaný

pochybil, pokud odmítl provést některé svědecké výpovědi. Žalovaný postupoval v rozporu s právními předpisy a řádně nezjistil skutkový stav. Žalobkyně rovněž uvedla námitky ohledně JAWAUNION s.r.o., které ovšem nejsou relevantní pro řízení o kasační stížnosti, protože jejich vypořádání krajským soudem žalobkyně nespornuje, tudíž je Nejvyšší správní soud nebude rekapitulovat.

[3] Krajský soud v Českých Budějovicích v záhlaví označeným rozsudkem žalobu zamítl. Dospěl k závěru, že zpráva o daňové kontrole netrpí jakýmkoli nedostatkem a není nepřezkoumatelná. Správce daně nepostupoval liknavě či neúčelně. Žalobkyní namítaná podjatost úředních osob se nepromítla do zákonnosti dodatečných platebních výměrů či rozhodnutí žalovaného. Stran nákladů na reklamu od BPA dospěl soud k závěru, že žalobkyně reklamní kampaň realizovala. Její skutečný rozsah ovšem neprokázala. Předložená dokumentace obsahovala rozpor v rozsahu plnění, z čehož vznikly správci daně důvodné pochybnosti o správnosti uplatněného nákladu na reklamu. Žalobkyni se nepodařilo uvedenou pochybnost rozptýlit. Správce daně ani žalovaný nepochybili, pokud nevyslechli žalobkyní navrhované svědky. Svědci nemohli skutečný rozsah reklamy (množství a frekvenci odvysílaných spotů) prokázat. Námitky ohledně mandátní smlouvy s JAWAUNION nebyly důvodné.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížnost. Namítá, že zpráva o daňové kontrole je zmatečná, neuspořádaná, nepřezkoumatelná a obsahuje domněnky správce daně. Krajský soud rovněž nesprávně posoudil námitku, dle které správce daně postupoval v rozporu se základními zásadami daňového řízení. Správce daně nepřihlédl ke všem skutečnostem, hodnotil důkazy účelově a předjímal vypovídající potenciál navrhovaných svědeckých výpovědí. Judikaturu citovanou soudem nelze aplikovat. Stěžovatelka musela navíc vynaložit značné náklady z důvodu průtahů správce daně a žalovaného. Krajský soud opomenul, že daňové řízení nekončí projednáním zprávy o daňové kontrole, ale až pravomocným rozhodnutím o vyměření daně. Podjatostí úředních osob, odvíjející se od motivace zaměstnanců správce daně k doměření co nejvyšší daně, byla porušena zásada objektivního hodnocení důkazů.

[5] Soud shledal veškeré předložené důkazy ohledně reklamy od BPA jako věrohodné. Přesto uzavřel, že žalobní námitky jsou nedůvodné. Stěžovatelka svá tvrzení prokázala a nelze ji klást aktivity subdodavatele k tíži (k tomu odkázala na rozsudky NSS ze dne 30. 4. 2015, čj. 8 Afs 144/2014-46, a Krajského soudu v Brně ze dne 9. 3. 2017, čj. 31 Af 10/2015-38). Finanční správa navíc v roce 2012 deklarovala obchodní korporaci FULLERTON s. r. o. v roce 2012 jako důvěryhodného plátce. Přestože prokázala plnění mnohými důkazy v průběhu daňového řízení, soud nesprávně zhodnotil, že stěžovatelka nevyvrátila pochybnosti ohledně uplatněného nákladu na reklamu. Předložené důkazy prokazují cenu i frekvenci vysílání spotů v jednotlivých obdobích. Bylo prokázáno, že předmětem reklamní kampaně bylo 4 605 748 zobrazení. Takové množství nelze systematicky zdokumentovat. Soud též nesprávně hodnotil svědeckou výpověď P. H. jako nedostatečnou a zbývající navržené výsledky svědků za irrelevantní. Stěžovatelka dále odkazuje na totožnou argumentaci, jakou již uvedla k reklamě od BPA.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že má za to, že kasační stížnost kopíruje námitky z žaloby i odvolání. Ty jsou navíc obecné. Dodavatel stěžovatelky objednal od subdodavatelů méně reklamních spotů, než jí následně fakturoval, což založilo důvodné pochybnosti o rozsahu uskutečněné reklamy. Po přenesení důkazního břemene bylo na stěžovatelce, aby pochybnosti správce daně vyvrátila. Důkazní prostředky podaly informaci o tom, že pravděpodobně došlo k uskutečnění reklamního plnění, avšak formální důkazní prostředky nejsou důkazem, že reklama probíhala v tvrzené délce a smyčce. Právě počet opakování je základní vstupní veličinou pro výpočet daňově účinných nákladů. Je zcela

pokračování

na stěžovatelce jakým způsobem prokáže rozsah uskutečněného plnění. K argumentaci stěžovatelky ohledně věrohodnosti obchodní korporace FULLERTON uvedl, že institut nespolehlivého plátce DPH se váže k právní úpravě účinné od 1. 1. 2013 a jiné dani, tudíž jej v řízení o dani z příjmů za zdaňovací období 2012 neshledává relevantním.

### III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] Nejvyšší správní soud se i s ohledem na vyjádření žalovaného nejprve zabýval přípustností kasační stížnosti. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. je totiž kasační stížnost nepřipustná, *opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl*. Stěžovatelka musí podle § 104 odst. 4 s. ř. s. v kasační stížnosti mj. reagovat na argumentaci krajského soudu a uvádět, z jakých důvodů jsou jeho závěry nesprávné. Pokud pouze opakuje námitky, které uvedla v žalobě, aniž by jakkoliv refletovala argumentaci krajského soudu, tak za předpokladu, že uvedené námitky krajský soud vypořádal a nelze v jejich opakování spatřovat setrvání na dříve vznesené argumentaci, která je nadále schopná obstát proti závěrům krajského soudu, nejsou takové námitky přípustné (usnesení NSS ze dne 10. 9. 2009, čj. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 6. 2016, čj. 1 As 271/2015-36).

[9] Stěžovatelka v kasační stížnosti mimo jiné uvedla, že zpráva o daňové kontrole je shrnuta v jednom textu bez rozlišení na jednotlivá zdaňovací období, tudíž je nepřezkoumatelná vzhledem k její nepřehlednosti, a obsahuje domněnky správce daně. Dodala, že citovaná judikatura z bodů 30. a 31. napadeného rozsudku není v dané věci aplikovatelná. Neupřesnila však, z čeho to dovozuje. K žalobním námitkám týkajícím se zprávy o daňové kontrole krajský soud v bodě 32. rozsudku vysvětlil, že se tvrzení stěžovatelky nezakládá na pravdě. Poukázal na to, že daná zpráva se zdaňovacím obdobím 2012 zabývá na str. 4 - 15. Výsledek kontroly je popsán na str. 49. Zpráva o daňové kontrole mezi jednotlivými zdaňovacími obdobími striktně neodlišuje pouze na str. 40 - 47, avšak z toho nevyplývá, že by správce daně nepřipustně směšoval zjištění relevantní pouze pro určitá zdaňovací období. Z citovaných rozsudků soud vyvodil požadavky na zprávu o daňové kontrole, zásadu jednoty řízení a kritéria pro nepřezkoumatelnost zprávy o daňové kontrole. Krajský soud neshledal, že by zpráva o daňové kontrole trpěla jakýmkoli nedostatky. Nejvyšší správní soud konstatuje, že uvedené dílčí kasační námitky stěžovatelky nelze projednat, neboť nesměřují proti rozhodovacím důvodům krajského soudu (nejedná se pouze o setrvání na jiném názoru, ale o nereagování na výslovně vypořádanou námitku).

[10] Nepřipustná je rovněž kasační námitka týkající se svědeckých výpovědí. Stěžovatelka uvedla, že krajský soud pochybil, pokud hodnotil svědeckou výpověď P. H. jako nedostatečnou a navržené výslechy svědků J. O., Ing. J. P., Ing. M. H., Ing. R. S., či L. S. jako irelevantní. Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelka pouze zrekapitulovala závěry krajského soudu a obecně tvrdí, že soud pochybil, aniž by uvedené odůvodnila.

[11] Stěžovatelka dále tvrdí, že finanční správa v roce 2012 deklarovala obchodní korporaci FULLERTON v roce 2012 jako důvěryhodného plátce. Tuto námitku ovšem neuplatnila v řízení u krajského soudu, ačkoliv tak učinit mohla a proto je nepřipustná.

[12] Jde-li o námitky stěžovatelky, které jsou projednatelné, je nutno úvodem dále zdůraznit, že míra podrobnosti, resp. obecnosti kasační stížnosti předurčuje míru podrobnosti vypořádání zdejším soudem (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, jehož závěr uvedený v bodě 32 lze použít i ve vztahu

ke kasační bodům). V případě obecných kasačních námitek je obecné i jejich vypořádání ze strany kasačního soudu.

[13] K námitce, že správce daně a žalovaný postupovali v rozporu se základními zásadami daňového řádu, neboť se dopustili průtahů v řízení, je třeba připomenout, že podle krajského soudu správce daně s ohledem na rozsah a složitost daňové kontroly nepostupoval v daném případě liknavě či neúčelně. V bodě 34. napadeného rozsudku v této souvislosti příležitostně odkázal na rozsudek NSS ze dne 29. 5. 2013, čj. 2 Afs 37/2012-47, podle něhož „zákon maximální délku jejího provádění nestanoví; odvíjí se tedy případ od případu a závisí na mnoha subjektivních i objektivních okolnostech (...) Správce daně však musí v každém případě postupovat v souladu se zásadou hospodárnosti, tj. účelně a tak, aby provádění daňové kontroly skončil v přiměřené lhůtě a nezatěžoval jí daňový subjekt nad únosnou míru. Maximální délku daňové kontroly lze určit jen nepřímou, a to s ohledem na obecnou prekluzivní lhůtu, po jejímž uplynutí již nelze daň vyměřit nebo doměřit (§ 47 daňového řádu); v této lhůtě musí dojít k pravomocnému doměření daně (...), logicky tedy musí být v této lhůtě ukončena i daňová kontrola.“ Je pravdou, že k namítané nečinnosti žalovaného se krajský soud v napadeném rozsudku výslovně nevyjádřil. Z kontextu napadeného rozsudku je ovšem zřejmé, jak tuto námitku (implicitně) posoudil. K tomu je třeba dodat, že ani nevypořádání jedné dílčí námítky krajským soudem (navíc obecné) nemůže být bez dalšího důvodem ke zrušení napadeného rozsudku. Nelze považovat za nepřezkoumatelné takové rozhodnutí, z jehož odůvodnění lze (byť se zohledněním celkového kontextu odůvodnění) seznat, jaký názor krajský soud zaujal vůči důležitým skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí projednávané věci (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS).

[14] K výše uvedenému lze dodat, že ze spisu v dané věci plyne, že daňová kontrola za zdaňovací období 2012 byla zahájena dne 22. 4. 2015. V průběhu daňové kontroly učinil správce daně nezanedbatelné množství úkonů v řízení (především zaslal velké množství výzev, provedl místní šetření apod.). Zpráva o daňové kontrole byla projednána 29. 1. 2018. Žalovaný v odvolacím řízení provedl doplnění dokazování, s výsledkem dokazování následně stěžovatelku seznámil a poskytl jí prostor k reakci. Žalovaný vydal napadené rozhodnutí 18. 3. 2019, tj. přibližně 1 rok od podání odvolání. Nelze tedy ani dospět k tomu, že by z předložených spisových podkladů byly zjevně patrné nepřiměřené prodlevy mezi jednotlivými úkony správce daně či žalovaného. Nejvyšší správní soud podotýká, že ani případné porušení zásad rychlosti a hospodárnosti by nemělo vliv na správnost samotného rozhodnutí ve věci (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 12. 2018, čj. 4 Afs 326/2018-31, bod 39, a ze dne 24. 8. 2017, čj. 1 Afs 30/2017-30, bod 51).

[15] Stěžovatelka v kasační stížnosti dále zopakovala svá tvrzení ohledně podjatosti úředních osob. Dodala, že se krajský soud i žalovaný vůbec nezabývali namítaným porušením § 8 daňového řádu v souvislosti s podjatostí úředních osob. Nejvyšší správní soud ani v tomto ohledu neshledal kasační stížnost důvodnou. Krajský soud se nejen zabýval namítanou podjatostí, ale své závěry v bodě 38. rozsudku výslovně vztáhnul i k namítanému porušení zásady volného hodnocení důkazu dle § 8 daňového řádu. Podle krajského soudu se správce daně ani žalovaný nedopustili jakéhokoli pochybení stran volného hodnocení důkazů, tudíž nelze ani dospět k závěru, že by se namítaná podjatost úředních osob promítla do zákonnosti napadeného rozhodnutí. Žalovaný se podjatostí úředních osob rovněž zabýval v bodech 127 – 136 žalobou napadeného rozhodnutí (vlivu podjatosti úředních osob na hodnocení důkazů v bodě 136). Nelze tak přisvědčit tvrzení, že by se krajský soud či žalovaný nedostatečně zabývali tvrzenou podjatostí úředních osob ve vztahu k zásadě volného hodnocení důkazů.

[16] Následně kasační soud přistoupil k posouzení námitek týkajících se samotné podstaty projednávané věci. Jde-li o sporné reklamy od BPA, má stěžovatelka za to, že unesla své důkazní břemeno a prokázala uskutečnění daných plnění. Krajský soud podle ní pochybil, pokud shledal

pokračování

veškeré námitky jako nedůvodné, ale zároveň posoudil předložené důkazy jako věrohodné. Podle stěžovatelky jí obchodní vztahy mezi dodavatelem a subdodavatelem nelze klást k tíži, navíc předmětem reklamní kampaně bylo 4 605 748 zobrazení a takové množství nelze systematicky zdokumentovat.

[17] K tomu Nejvyšší správní soud nejprve připomíná, že stěžovatelka v průběhu daňové kontroly předložila důkazní prostředky k prokázání daňově účinných nákladů na reklamy od BPA (k jejich výčtu viz též bod 45. napadeného rozsudku). Krajský soud v bodě 46. (ve shodě se správcem daně i žalovaným) správně dospěl k závěru, že mediaplán (stejně jako předávací protokol) byl stran rozsahu plnění v rozporu s vyjádřením společnosti BPA (Příloha č. 1: Umístění obrazovek včetně ceníku), z čehož mimo jiné správce daně dovodil důvodné pochybnosti o rozsahu reklamy. Z porovnání uvedené přílohy a doloženého mediaplánu vyplynulo, že subdodavatel poskytl svému dodavateli méně reklamních spotů, než kolik jich dodavatel poskytl stěžovatelce. Tento rozpor zakládá významnou pochybnost o rozsahu uskutečněné reklamy. Většina daňových subjektů, jenž se na reklamě měla podílet, pak byla pro správce daně nekontaktní (pro zdaňovací období 2012 je především relevantní nekontaktnost FULLERTON), popř. nedokázaly k rozsahu reklamy uvést bližší informace. Správce daně následně vyzval stěžovatelku k prokázání oprávněnosti zahrnutí částek za reklamu do daňově účinných nákladů, čímž na ni zpět přenesl důkazní břemeno. Stěžovatelka předložila důkazní prostředky (zejm. snímky LCD obrazovek v obchodních centrech, znalecké posudky atd.). Ty však o skutečném rozsahu podle správce daně z povahy věci nic nevypovídají. Stěžovatelka dále navrhla i výslechy několika svědků, které ovšem správce daně ani žalovaný neprovedli. Krajský soud se ztotožnil s postupem finančních orgánů a konstatoval, že navržené důkazní prostředky objektivně nemohly vést ke zjištění skutkového stavu věci.

[18] Stěžejní otázkou v dané věci tedy je, zda stěžovatelka unesla v návaznosti na důvodné pochybnosti správce daně své důkazní břemeno k výdajům na reklamu. Lze předelat, že obdobnými spory týkajícími se unesení důkazního břemene ohledně uskutečnění deklarovaných výdajů na reklamu ve vztahu ke skutečnému rozsahu reklamy se již Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval (viz např. požadavky na prokázání rozsahu reklamy v rozsudku ze dne 17. 9. 2021, čj. 10 Afs 368/2020-63). Ani v nyní projednávané věci není sporné, že stěžovatelka reklamu v „nějakém“ rozsahu obdržela. Stěžovatelka a žalovaný se přou o to, zda k deklarovaným plněním došlo v rozsahu, ve kterém stěžovatelka účtovala. V této souvislosti kasační soud zdůrazňuje, že správce daně neměl povinnost prokazovat, že k obchodnímu případu došlo jinak, než jej stěžovatelka deklarovala. Postačovalo mu totiž pouze poukázat na skutečnosti, které založily důvodné pochybnosti o deklarovaném obchodu. Nešlo o účelové popírání stěžovatelčiných výdajů, ale o jasné zpochybnění tvrzení, v jakém rozsahu byly sporné reklamy stěžovatelce poskytnuty. Stěžovatelka má za to, že reakcí na tuto výzvu unesla své důkazní břemeno. Dle Nejvyššího správního soudu však tato námitka důvodná není.

[19] Stěžovatelkou předložené důkazy neprokazují, že reklama byla poskytnuta tak, jak o ní účtovala. Předložené fotografie ani svědecké výpovědi neposkytly dostatečně přesný obraz o tom, zda obdržela reklamní plnění v deklarovaném rozsahu. Je jistě pravda, že nemusí prokazovat poskytnutí každé jednotlivé části reklamní služby, obzvláště jednalo-li se o reklamy s velkým počtem zobrazení. To ovšem neznamená, že mohla na prokázání rozsahu poskytnuté reklamy rezignovat. Bylo na ní, aby při sjednání reklamní služby myslela v určité míře i na prokázání jejího dodání. Chtěla-li výdaje na tuto službu daňově uplatnit, mohla nabídnout např. svědecké výpovědi vlastních zaměstnanců, kteří by poskytování reklamy průběžně kontrolovali v namátkově určených intervalech na různých místech, na kterých měla být reklama poskytována (ostatně z logiky věci se nabízí vést o tom i nějakou vnitřní evidenci). Pokud by takový systém ověřování stěžovatelka zavedla – a nebyly by pochyby o jeho věrohodnosti – jistě by se jednalo o důkaz zásadního významu.

[20] Otázce možnosti prokázání rozsahu opakující se reklamy se NSS již věnoval v rozsudku ze dne 29. 12. 2011, čj. 7 Afs 55/2011-84. Připustil v něm, že by jistě nebylo přiměřené požadovat prokázání poskytnutí každé jednotlivé části reklamní služby, jednalo-li se o odvysílání opakujícího se reklamního spotu v několika různých městech po dobu devíti měsíců, a to několikrát během každého dne. Rozsah takové reklamy by však šlo prokázat např. kompletním přehledem o jednotlivých časech odvysílání reklamy po každý jednotlivý den ve sjednaném období. V případě, že takový přehled není k dispozici, lze rozsah reklamy prokázat i kombinací dalších důkazů. V citovaném rozsudku NSS jako další důkazy uvedl „např. svědecké výpovědi zaměstnanců stěžovatele, kteří by poskytování reklamy průběžně kontrolovali v namátkou určených intervalech na různých místech, na kterých měla být reklama poskytována. Pokud by takový systém ověřování stěžovatel zavedl a nebyly by pochyby o jeho věrohodnosti, jistě by se jednalo o důkaz zásadního významu. Dalším důkazním prostředkem mohly být fotografie reklamy, z nichž by však bylo patrné, že byly skutečně pořízeny v různých měsících a na různých, konkrétně identifikovatelných, místech. [...] Dalšími důkazními prostředky mohly být také svědecké výpovědi pracovníků dodavatele nebo jeho subdodavatelů, kteří zajišťovali faktické technické vysílání reklamy na příslušných světelných tabulích a kteří by byli schopni podat alespoň rámcový přehled o frekvenci a místním a časovém rozsahu vysílání předmětného reklamního spotu.“

[21] V nyní posuzované věci si stěžovatelka takovouto interní (nebo jinou obdobnou) kontrolu reklamy vůbec nezavadla, byť se to z hlediska podnikatelské obezřetnosti nabízelo. Z tohoto důvodu nelze nyní poskytnutí reklamy v deklarovaném rozsahu prokázat pouze na základě ve své podstatě nahodilých svědectví. Uvedené platí i pro předložené snímky LCD obrazovek v obchodních centrech, které také nepředstavují relevantní systematickou dokumentaci (srov. rozsudek NSS ve věci sp. zn. 10 Afs 368/2020, bod 36).

[22] Nejvyšší správní soud si je samozřejmě vědom, v jaké složité důkazní situaci se stěžovatelka ocitla (srov. též judikaturu týkající se reklamních polepů na závodních autech, viz rozsudek NSS ze dne 19. 6. 2020, čj. 3 Afs 162/2018-48, bod 21). K tomu je nicméně třeba dodat, že situace by byla odlišná, pokud by existenci daňově uznatelného výdaje (reklamního plnění) doložila formálně bezvadnými doklady a jeho faktickou existenci by daňové orgány účinně nezpochybnily (tak tomu ovšem v projednávané věci nebylo, jak je popsáno výše). Za takové situace by platilo, že správce daně, který by hodlal deklarovaný výdaj zpochybnit, by musel prokázat, že daňový subjekt fakturované částky nezaúčtoval a neuhradil, tedy že nedošlo k uskutečnění daňově uznatelného výdaje (rozsudky NSS ze dne 25. 3. 2005, čj. 5 Afs 131/2004-45, či ze dne 5. 6. 2015, čj. 5 Afs 162/2014-27). Pokud pak stěžovatelka tvrdí, že krajský soud posoudil veškeré předložené důkazy jako věrohodné, není tomu tak. Z bodu 46. napadeného rozsudku jasně vyplývá, že krajský soud považoval mediaplán a předkládací protokol za nesouladný s přílohou vyjádření BPA. Rozhodná je ovšem ta skutečnost, že se stěžovatelce nepodařilo uvedenou pochybnost o správnosti uplatněného nákladu na reklamu rozptýlit.

[23] Tvrzení stěžovatelky, že obchodní vztahy mezi dodavatelem a subdodavatelem nelze klást stěžovatelce k tíži Nejvyšší správní soud nikterak nerozporuje. Z napadeného rozsudku v nyní projednávané věci ovšem neplyne, že by tomu tak bylo. Žalovaný primárně postavil zpochybnění formálních důkazů na rozporu mezi mediaplánem, resp. předkládacím protokolem, a přílohou vyjádření BPA. Nejvyšší správní soud podotýká, že vyjádření BPA poskytla správci daně sama stěžovatelka a rozpor mezi mediaplánem a vyjádřením BPA rozhodně není zanedbatelný. Žalovaný jako podpurný argument rovněž uvedl, že prakticky všechny subjekty, které se měly podílet na průběhu reklamy, byly pro správce daně nekontaktní, popř. nedokázaly k rozsahu reklamy pro stěžovatelku uvést bližší informace. S tímto argumentem se ztotožnil také krajský soud v bodě 46. Rozsudku a ztotožňuje se s ním i Nejvyšší správní soud. Rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2015, čj. 8 Afs 144/2014-46, na který stěžovatelka v této souvislosti odkazuje, tak není v nyní posuzované věci aplikovatelný, jelikož finanční orgány nezpochybnily předložené formální důkazy na základě vztahu mezi dodavatelem a subdodavatelem. Zpochybnění formálních důkazů

pokračování

žalovaný primárně založil na faktické nemožnosti stěžovatelky odebrat od BPA větší množství reklamních spotů, než samo BPA nakoupilo. Jelikož BPA není vlastníkem LCD monitorů, vznikly správci daně důvodné pochyby o rozsahu poskytnutého plnění. Žalovaný v bodech 76 a 78 napadeného rozhodnutí rovněž doplnil, že stěžovatelka uzavřela smlouvu o reklamě na pět let dopředu, aniž by bylo konkrétně specifikováno plnění či jeho cena. Nejvyšší správní soud dále dodává, že správce daně v průběhu daňového řízení vyzval stěžovatelku k prokázání oprávněnosti zaúčtovaných nákladů na reklamu výzvou ze dne 10. 9. 2015, čj. 177914/15/2203-60561-305990. Správce daně ve výzvě pod zjištění zakládající důvodné pochyby zařadil nedoložení tvorby ceny, personální propojenost BPA a stěžovatelky v době podpisu smlouvy, nedostatečnou souvislost mezi reklamou pro VK Jihostroj České Budějovice (pozn. NSS: sportovní klub) a dosažením, zajištěním a udržením příjmů stěžovatelky a vystavení zálohové faktury ve výši 31 800 000 Kč před učiněním jakékoliv objednávky, natož jakéhokoliv plnění. Nejvyšší správní soud uvádí, že touto výzvou přešlo důkazní břemeno zpět na stěžovatelku, přestože některé pochyby se v řízení podařilo rozptýlit (např. souvislost mezi reklamou a dosažením, zajištěním a udržením příjmů).

[24] Po přechodu důkazního břemena byla stěžovatelka povinna prokázat rozsah přijaté plnění, což se jí ovšem nepodařilo (viz výše). Stěžovatelka se rovněž nemůže „zbavit“ důkazního břemene ani tezí, že se jí smluvní vztahy mezi dodavatelem a subdodavatelem netýkají a tvrzením, že nekontaktnost společnosti FULLERTON je jí kladena k tíži. Její povinností jistě není prokazovat jiná tvrzení, než jsou ta, která sama uvádí v daňovém přiznání. To však neznamená, že se stěžovatelka „zbaví“ důkazního břemene ohledně způsobu uskutečnění či rozsahu sporného plnění. Její nekontaktnost ovšem nebyla kladena stěžovatelce k tíži, jak tvrdí. Daný okruh kasační argumentace tedy není důvodný.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[25] Nejvyšší správní soud tedy s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že žádná z přípustných kasačních námitek není důvodná, a proto kasační stížnost dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[26] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Žalovanému, který měl ve věci úspěch, nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně 11. srpna 2022

Petr Mikeš  
předseda senátu