



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **IRBIS PANDA, spol. s r. o.**, se sídlem Luka nad Jihlavou, nám. 9. května 601, zastoupená Mgr. Tomášem Pelíškem, advokátem se sídlem Brno, Bašty 416/8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 10. 2018, č. j. 29 Af 94/2016 – 63,

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 o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

[1] Finanční úřad pro Kraj Vysočina, Územní pracoviště v Jihlavě (dále jen „*správce daně*“), rozhodnutím ze dne 15. 12. 2015, č. j. 1641940/15/2901-50521-709151 (dále jen „*dodatečný platební výměr*“), doměřil žalobkyni daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 1 099 910 Kč, zrušil jí daňovou ztrátu z příjmů právnických osob v částce 4 210 003 Kč a současně jí uložil zákonnou povinnost uhradit penále z dodatečně doměřené daně ve výši 219 982 Kč a z doměřené daňové ztráty ve výši 42 100 Kč. Žalovaný rozhodnutím ze dne 30. 6. 2016, č. j. 29326/16/5200-11431-706871, zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru a toto rozhodnutí potvrdil.

[2] Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 17. 10. 2018, č. j. 29 Af 94/2016 – 63, zamítl jako nedůvodnou žalobu, kterou žalobkyně brojila proti rozhodnutí žalovaného. Pro potřeby posouzení důvodnosti kasační stížnosti jsou podstatná níže uvedená skutková zjištění a vypořádání žalobních námitek v rozsudku krajského soudu.

[3] Krajský soud nejprve zrekapituloval podstatné skutečnosti vyplývající ze správního spisu. Uvedl, že dne 29. 12. 2010 uzavřela žalobkyně jako nájemce se společností *Pavlík a partner Brno s.r.o.* (dále jen „*Pavlík a partner*“) jako pronajímatelem smlouvu o nájmu reklamní plochy. Společnost *Pavlík a partner* se zavázala přenechat žalobkyni k užívání část plochy na závodním vozidle za účelem umístění reklamy, obchodní značky, loga nebo obchodního jména žalobkyně, přičemž současně prohlásila, že je oprávněna přenechat do nájmu uvedené plochy na základě mandátní smlouvy, uzavřené se společností *PROTOTYPE TEAM Ltd.* (dále jen „*PROTOTYPE TEAM*“) jako mandantem, která má sídlo na Britských Panenských ostrovech. Výše nájemného byla dohodnuta na částku 10 000 000 Kč. Ke smlouvě byl doložen tzv. „*komentář ke smlouvě o nájmu reklamní plochy*“ a dodatek s termíny a výši jednotlivých dílčích plnění.

[4] Dále krajský soud uvedl, že u žalobkyně byla zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011, při níž byla žalobkyně správcem daně vyzvána, aby doložila, že došlo k faktickému uskutečnění reklamních služeb dle předmětných smluv, a potvrdila, že se jedná o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „*zákon o daních z příjmů*“). Krajský soud poukázal na to, že žalobkyně prokazovala vynaložené výdaje za pronájem reklamní plochy na závodních vozidlech fakturami, smlouvou o pronájmu reklamních ploch a dodatkem k této smlouvě, kterou uzavřela se zprostředkovatelem (správně „*mandatářem*“ - pozn. soudu), společností *Pavlík a partner*, jehož mandantem byla společnost *PROTOTYPE TEAM*. Dále žalobkyně předložila fotografie závodního automobilu polepeného logem její společnosti (viz vzorová fotodokumentace ke smlouvám o pronájmu reklamních ploch), z níž však není zřejmé, kde přesně závodní automobil stojí, a „*zprávy o auditu*“ reklamní služby od společnosti *AUDIT-INVEST Ltd.* (dále jen „*AUDIT-INVEST*“) sídlící na Britských Panenských ostrovech.

[5] K předloženým důkazním prostředkům krajský soud shrnul, že se jedná o důkazy, které jsou pouze formálního charakteru, a proto samy o sobě nemohou prokázat, že reklamní plnění byla uskutečněna tak, jak bylo ujednáno ve smlouvě a deklarováno fakturami. Předběžný souhrn akcí, na kterých mělo být vozidlo s logem a firmou žalobkyně prezentováno, a který je dodatkem smlouvy o nájmu reklamní plochy, neobsahuje konkrétní závody s uvedením termínu a času akcí. Krajský soud se také ztotožnil se žalovaným, že kontrola provedení předmětného plnění žalobkyní se „*jeví jako značně problematická*“, jelikož žalobkyně předem nevěděla, zda a na jakém voze bude reklama umístěna, ani zda se bude jednat o vozidlo „*aktivní*“ či „*pasivní*“. Ani žalobkyní tvrzená možnost kontroly reklamního plnění prostřednictvím internetových stránek není podle krajského soudu přesvědčivá. Krajský soud připustil, že nelze vyloučit, že v roce 2011 jednotlivé závodní podniky měly zpracovány internetové stránky, na nichž bylo možné nalézt fotografie ze závodů, současně však uvedl, že v době daňového řízení tuto skutečnost nebylo možné zpětně zjistit. Není možné také jednoznačně ověřit, jestli mohla žalobkyně zjistit přesná místa konání jednotlivých závodů již při uzavírání smlouvy a zda reklama byla skutečně realizována.

[6] K návrhům na provedení výslechu svědků, kteří vykonávali funkci statutárních orgánů společnosti *AUDIT-INVEST* (C. V. D. B. a M. J.O'T.) či jsou bývalými nebo současnými statutárními zástupci společnosti *PROTOTYPE TEAM* (G. K. a I. B.), krajský soud uvedl, že daňové orgány se těmito důkazními návrhy zabývaly, dospěly však k závěru, že je neprovedou. Dodal, že správce daně ve vztahu ke statutárním zástupkyním společnosti *AUDIT-INVEST* správně poukázal na to, že nemá k dispozici procesní prostředek, jak daný důkaz provést. Podstatné také je, že tento důkaz by měl „*sekundární*“ povahu, jelikož žalobkyně nezajistila žádný „*přímý*“ důkaz o poskytnutí reklamní služby. Navíc složitostí navrhovaného důkazu bylo důkazní břemeno v neúměrné míře přenášeno na daňové orgány. Ze sdělení Policie ČR (odkazující na

pokračování

informaci Interpolu Londýn) totiž vyplývá, že tyto osoby jsou usídleny na ostrově Mauricius a ve Spojených arabských emirátech.

[7] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů, které podřazuje § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[8] Stěžovatelka v podstatné části kasační stížnosti shrnuje skutkové okolnosti případu a dosavadní průběh řízení před daňovými orgány a krajským soudem. Opakuje také výhrady proti závěrům daňových orgánů. Kromě toho uvádí dva okruhy námitek směřující proti závěrům napadeného rozsudku.

[9] Předně stěžovatelka nesouhlasí s hodnocením důkazů krajským soudem, jimiž se snažila dokázat, že skutečně došlo k realizaci předmětného zdanitelného plnění (pronájmu reklamní plochy na závodních vozidlech). Stěžovatelka namítá, že krajský soud nedostál povinnosti hodnotit provedené důkazy ve vzájemné souvislosti. Pokud by tak učinil, dospěl by k závěru, že k realizaci reklamy došlo. K tomu stěžovatelka dodává, že je sice pravdou, že samotné fotografie (zřejmě míněno fotografie závodního vozidla – pozn. soudu) a seznamy závodů neprokazují, že došlo k „uskutečnění“ reklamy na těchto závodech. Pokud by však hodnotil krajský soud veškeré stěžovatelkou navrhované důkazy ve vzájemné souvislosti (konkrétně o smlouvu o nájmu reklamní plochy na rok 2011, její dodatek a vzorovou fotodokumentaci, ze které je patrný způsob prezentace loga stěžovatelky na závodním vozidle, fakturu a komentář k fakturaci, termínový kalendář akcí za rok 2011, pokladní doklady o provedených úhradách faktur a „auditorskou zprávu“), dospěl by k závěru, že z pokladních dokladů o provedených úhradách faktur je patrný předmět a rozsah plnění, za které byly faktury vystaveny. To je ostatně prokázáno také „auditorskou zprávou“ obsahující seznam závodů, na kterých byla reklama prezentována. Nakonec stěžovatelka uvádí, že fotografie dokládají podobu reklam na konkrétních závodech uvedených v „auditorské zprávě“.

[10] Dále stěžovatelka namítá, že krajský soud neprovedl jí navrhované výslechy svědků (statutárních orgánů společností *AUDIT-INVEST* a *PROTOTYPE TEAM*), které požadovala již v řízení před orgány finanční správy. Výpovědi svědků měly sloužit k prokázání skutečnosti, že došlo k faktické realizaci reklamního plnění. Stěžovatelka poukazuje na to, že krajský soud odkázal na jiná rozhodnutí správních soudů v obdobných věcech, kde je k této otázce uvedeno, že k výslechu navrhovaných svědků neměl žalovaný „[o]dpovídající procesní nástroj, neboť Dohoda mezi vládou České republiky a vládou Britských Panenských ostrovů o výměně informací v daňových záležitostech (vyhlášená pod č. 6/2013 Sb. m. s.) vstoupila v platnost až dne 19. prosince 2012 a na základě svého čl. 16 písm. b) je aplikovatelná až ve vztahu ke zdaňovacím obdobím počínajícím dne 1. ledna 2013.“ K tomu stěžovatelka uvádí, že pokud navrhovaní svědkové „deklarují připravenost“ k výslechu, je možné jej provést i bez existence mezinárodní dohody.

[11] Stejně tak stěžovatelka nesouhlasí s krajským soudem, že výslech těchto svědků je nadbytečný, protože ve „zprávě o auditu“ nejsou uvedeny bližší informace o závodech a samotné reklamě na závodních vozidlech. Tyto nedostatky podle stěžovatelky mohly založit pochybnosti správce daně, ty by však byly odstraněny výslechem navrhovaných svědků – jednatele a „auditorů“ společnosti *AUDIT-INVEST*. Z výše uvedeného závěru krajského soudu o nadbytečnosti výslechů svědků je patrné, že hodnotil navrhované důkazy, aniž by je provedl.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje se závěry napadeného rozsudku. Souhlasí s krajským soudem i v tom, že stěžovatelka předložila k prokázání uskutečnění reklamního plnění pouze důkazy, které mají formální povahu, ale neprokazují

faktické uskutečnění reklamy. Nakonec žalovaný uvádí, že krajský soud dostatečně odůvodnil neprovedení navrhovaných důkazů - výslechů svědků.

[13] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud proto projednal kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Dříve než Nejvyšší správní soud přistoupí k věcnému přezkumu kasačních námitek, považuje za vhodné poznamenat, že skutkově i právně podobnými případy se již ve své rozhodovací činnosti zabýval (viz například rozsudky ze dne 19. 6. 2020, č. j. 3 Afs 162/2018 – 49, ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013 – 57, ze dne 22. 6. 2017, č. j. 9 Afs 310/2016 – 37, či ze dne 6. 9. 2017, č. j. 6 Afs 191/2017 – 42, všechna judikatura tohoto soudu je dostupná na www.nssoud.cz). Také v judikovaných případech se daňové subjekty pokoušely uplatnit si jako daňově uznatelné výdaje na reklamu poskytovanou prostřednictvím společnosti *Paulík a partner*, přičemž plnění mělo být monitorováno společností *AUDIT-INVEST*. V judikovaných případech příslušné daňové subjekty předložily k prokázání uznatelnosti výdajů na reklamy podobné důkazní prostředky jako stěžovatelka v nynější věci. Nejvyšší správní soud ve zmíněných rozsudcích přitom dospěl k závěru, že předložené důkazní prostředky neprokazují, že by vynaložené výdaje sloužily k dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů, respektive že by objednaná reklama byla skutečně provedena.

[16] V projednávané věci kasační soud vychází především ze závěrů výše zmíněného rozsudku č. j. 3 Afs 162/2018 - 49, v němž posuzoval případ stejné stěžovatelky, který byl skutkově i právně prakticky totožný (odlišnost je ve zdaňovacím období, za které byla stěžovatelce doměřena daň z příjmů). Také odůvodnění napadených rozsudků a kasační argumentace (týkající se doměření daně z příjmů právnických osob) je v obou případech prakticky identická, a proto také vypořádání kasačních námitek stěžovatelky ze strany Nejvyššího správního soudu v rozsudku č. j. 3 Afs 162/2018 - 49, s nímž se soud ztotožňuje, dopadá i na nyní posuzovanou věc. Od závěrů tohoto rozsudku neshledal soud důvod se jakkoli odchýlit.

[17] Nejvyšší správní soud nepovažuje za účelné zde argumentaci rozsudku č. j. 3 Afs 162/2018 - 49, v úplnosti opakovat a detailně reprodukovat odpovědi, které stěžovatelce na její argumentaci již dal. Omezí se tedy nyní jen na jejich stručné shrnutí, jelikož žádné nové kasační námítky stěžovatelka nepředložila.

[18] Námítka stěžovatelky ohledně selektivního hodnocení jí předložených důkazů ze strany krajského soudu není důvodná. Stěžovatelka v kasační stížnosti připustila, že ačkoli každý jednotlivý jí navržený důkaz sám o sobě neprokazuje, že reklamní plnění bylo skutečně realizováno (tedy že se jedná o daňově uznatelný výdaj dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), má za to, že pokud by krajský soud hodnotil tyto důkazy ve vzájemné souvislosti (což neučinil), měl by za prokázané, že reklama byla skutečně realizována. Této námitce Nejvyšší správní soud nepřisvědčuje, a to z níže uvedených důvodů.

[19] Stěžovatelka se snažila faktickou stránku plnění ovlivňujícího základ daně (tedy skutečnou realizaci reklamy) prokázat listinnými důkazy (smlouvou o pronájmu reklamní plochy, dodatkem

pokračování

k této smlouvě, zápisy o reklamním plnění ve „*zprávách o auditu*“ a fotografiemi závodního vozidla polepeným logem stěžovatelky, fakturami či pokladními doklady). Kasační soud je ve shodě s krajským soudem a orgány finanční správy přesvědčen, že tyto důkazní prostředky faktickou realizaci tvrzeného plnění dostatečně neprokazují. Krajský soud tedy při hodnocení stěžovatelkou předložených listin nepochybil; každou z nich posoudil jednotlivě a zároveň v jejich vzájemné souvislosti. Dospěl přitom ke správnému závěru, že neprokazují, že předmětná reklama byla daňově uznatelným výdajem dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jelikož je hodnocení výše uvedených listinných důkazů podrobně provedeno v rozsudku krajského soudu (na stranách 9 až 13) i rozhodnutí žalovaného, a Nejvyšší správní soud se s těmito závěry ztotožňuje, níže uvádí jen některé okolnosti, které považuje ve věci za zvláště významné pro odůvodnění zamítavého výroku tohoto rozsudku.

[20] Co se týče stěžovatelkou předložené smlouvy a účetních dokladů (faktur či pokladních dokladů), u nich (i za předpokladu, že mají všechny požadované formální náležitosti), platí, že nejsou dostatečným důkazem o tom, že předmětné plnění proběhlo tak, jak daňový subjekt deklaroval, a že za něj uplatněný výdaj byl vynaložen za účelem vyjádřeným v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 5. 2007, č. j. 9 Afs 39/2007 – 47). Co se týče dalšího důkazu - fotografií závodního vozidla s polepem loga stěžovatelky - také v tomto ohledu se kasační soud ztotožňuje s orgány finanční správy a krajským soudem, že se jedná pouze o vzorovou fotodokumentaci reklamní plochy, která svědčí pouze o tom, že polep s logem stěžovatelky byl umístěn na nějakém závodním vozidle. Z těchto fotografií však nelze vyčíst, zda byla reklama realizována na konkrétních závodech. Ani „*zprávy o auditu*“, které měla vypracovat společnost *AUDIT-INVEST*, nedosvědčují faktickou realizaci reklamy (což shodně uvedly krajský soud i orgány finanční správy). Obsahují totiž jen stručné konstatování, že reklama byla realizována dle smlouvy, a uvádí se zde seznam závodů, na nichž se tak stalo. Neobsahují však žádné podrobnosti, které by svědčily o tom, že osoby, jež zprávy vyhotovily, se skutečně závodů zúčastnily a vozidlo s polepem loga stěžovatelky na nich viděly, či jinou verifikaci těchto závěrů. Nejvyšší správní soud nad rámec uvedeného dodává, že samotné užívání pojmu „*audit*“ je zde poněkud zavádějící, neboť se z daňového spisu nepodává, že by společnost *AUDIT-INVEST* byla držitelem auditorského oprávnění v České republice podle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech).

[21] Podstatné také je, že stěžovatelka měla při uzavírání smlouvy o nájmu reklamní plochy k dispozici pouze předběžný seznam akcí (závodů), na kterých měla být reklama prezentována, a nevěděla, zda a na jakém voze měla být reklama umístěna (jestli se jedná o vozidlo skutečně závodící nebo pouze vystavené na závodě). Co se týče ničím nepodloženého tvrzení stěžovatelky, že v roce 2011 měly jednotlivé závodní podniky své internetové stránky, na nichž bylo možné nalézt fotografie ze závodů či reportáže, to není možné již zpětně ověřit. Nejvyšší správní soud též nepovažuje za pravděpodobné, že by v případě uskutečnění sjednaného plnění stěžovatelka neměla ve svém archivu žádný důkazní prostředek (typicky fotografie konkrétního vozidla s reklamním polepem na konkrétním závodě). Proto se ztotožňuje s krajským soudem, že za daných podmínek není zřejmé, zda k poskytnutí předmětného plnění vůbec došlo. Stěžovatelka tak neunesla důkazní břemeno, které na ní přešlo poté, co správce daně pojal odůvodněné pochybnosti o tom, zda vynaložila daňově uznatelné výdaje za účelem dosažení, zajištění či udržení svých zdanitelných příjmů.

[22] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkami, že krajský soud pochybil neprovedením výsledku navrhaných svědků – osob vykonávajících funkce statutárních orgánů společností *AUDIT-INVEST* a *PROTOTYPE TEAM* – a postupoval nesprávně, pokud dovodil, že výsledky

těchto osob jsou nadbytečné, aniž by jejich výsledky provedl. Ani tyto námitky kasační soud neshledal důvodnými.

[23] V teoretické rovině si lze představit, že při součinnosti výše uvedených osob by bylo možné získat jejich vyjádření i bez existence Dohody mezi vládou České republiky a vládou Britských Panenských ostrovů o výměně informací v daňových záležitostech, na jejíž absenci odkázal krajský soud (v podrobnostech rekapitulováno v odstavci [10] výše). V projednávané věci však zodpovězení této otázky není podstatné, jelikož Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem v tom, že výslech osob vykonávajících funkce statutárních orgánů zahraničních společností *AUDIT-INVEST* (která vyhotovila pro stěžovatelku „zprávy o auditu“ a prováděla monitoring reklamy) a *PROTOTYPE TEAM* by byl nadbytečný (v podrobnostech viz následující odstavec tohoto rozsudku). Krajskému soudu lze přisvědčit v tom, že v situaci, kdy stěžovatelka nezajistila žádný přímý důkaz o provedení reklamní služby, by bylo složitostí navrhovaného důkazu (provádění výslechu osob, které podle sdělení Interpolu Londýn žijí na Mauriciu nebo ve Spojených arabských emirátech, prostřednictvím příslušných orgánů) v neúměrné míře přenášeno důkazní břemeno na daňové orgány.

[24] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani kasační námitce, že krajský soud hodnotil navrhované důkazy (výpovědi svědků), aniž by je provedl. Není totiž pravdou, že by krajský soud jakékoli hodnocení těchto důkazů prováděl; v napadeném rozsudku je pouze uvedeno, že krajský soud navrhované důkazy odmítá provést pro jejich nadbytečnost, což je blíže odůvodněno. Krajský soud s odkazem na již zmíněný rozsudek č. j. 6 Afs 191/2017 – 42, uvedl, že vzhledem k pochybnostem obestírajícím činnost společnosti *AUDIT-INVEST*, lze pochybovat o tom, že výpovědi „auditorek“ by do případu „*unesly více světla*“. K jednateli *společnosti PROTOTYPE TEAM* pak krajský soud dodal, že jeho výsledkem by mohl maximálně zjistit, že reklamní služba byla objednána (což není rozporováno), nikoli zda byla fakticky uskutečněna na konkrétních závodech. Z výše uvedeného je zřejmé, že krajský soud se tvrzeného apodiktického hodnocení důkazů nedopustil.

[25] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud námitkám obsaženým v kasační stížnosti nepřisvědčil, zamítl ji za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

[26] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka byla v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením vznikly náklady, které by překročily rámec běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 16. července 2020

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu