



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Tomáše Rychlého a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobkyně: **IRBIS PANDA, spol. s r. o.**, se sídlem nám. 9. května 601, Luka nad Jihlavou, zastoupená Mgr. Tomášem Pelíškem, advokátem se sídlem Bašty 416/8, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 10. 2018, č. j. 29 Af 95/2016 – 70,

**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 tohoto řízení.

### **O d ů v o d n ě n í :**

[1] Finanční úřad pro Kraj Vysočina, Územní pracoviště v Jihlavě (dále jen „*správce daně*“), rozhodnutími ze dne 15. 12. 2015, č. j. 1641609/15/2901-50521-709151, č. j. 1641858/15/2901-50521-709151, a č. j. 1641910/15/2901-50521-709151 (dále společně jen „*dodatečné platební výměry*“), doměřil žalobkyni daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období let 2008, 2009 a 2010. Za zdaňovací období roku 2008 žalobkyni doměřil daň ve výši 212 230 Kč, zrušil jí daňovou ztrátu z příjmů právnických osob v částce 47 946 Kč a uložil jí zákonnou povinnost uhradit penále z částky doměřené daně a z doměřené daňové ztráty ve výši 163 299 Kč. Za zdaňovací období roku 2009 správce daně žalobkyni doměřil daňovou ztrátu v částce nižší o 1 708 257 Kč a současně jí uložil zákonnou povinnost uhradit penále z částky dodatečně snížené daňové ztráty ve výši 85 412 Kč. Nakonec za zdaňovací období roku 2010 jí správce daně doměřil daň v částce 201 970 Kč, zrušil jí daňovou ztrátu z příjmů právnických osob v částce 2 536 560 Kč a nakonec jí uložil zákonnou povinnost uhradit penále z částky doměřené daně a z doměřené daňové ztráty celkem ve výši 65 759 Kč.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 30. 6. 2016, č. j. 29320/16/5200-11431-706871, změnil dodatečné platební výměry tak, že rozhodnutí č. j. 1641609/15/2901-50521-709151 (vydané ke zdaňovacímu období roku 2008) se mění tak, že celková výše penále z doměřené daně z příjmů právnických osob se snižuje z částky 163 299 Kč na částku 161 381 Kč. Dále rozhodnutí č. j. 1641858/15/2901-50521-709151 (týkající se zdaňovacího období roku 2009) změnil

tak, že penále z dodatečně snížené daňové ztráty se snižuje z částky 85 412 Kč na částku 17 082 Kč. Nakonec rozhodnutí č. j. 1641910/15/2901-50521-709151 (vydané pro zdaňovací období roku 2010) změnil tak, že snížil doměřenou daň z částky 201 970 Kč na částku 70 680 Kč a celkovou výši penále z doměřené částky změnil z částky 65 759 Kč na částku 39 501 Kč.

[3] Krajský soud v Brně (dále jen „*krajský soud*“) rozsudkem ze dne 17. 10. 2018, č. j. 29 Af 95/2016 – 70, 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.

[4] Krajský soud nejprve rekapituloval podstatné skutečnosti vyplývající ze správního spisu. Dne 28. 12. 2007, 29. 12. 2008 a 29. 12. 2009 uzavřela žalobkyně jako nájemce se společností Pavlík a partner Brno s.r.o. (dále jen „*Pavlík a partner*“) jako pronajímatelem smlouvy 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. Plocha k pronájmu činila v jednotlivých smlouvách 1 800, 800 a 1 800 cm<sup>2</sup>. Výše nájemného byla dohodnuta na částku 3 600 000 Kč, 1 600 000 Kč a 3 600 000 Kč pro jednotlivé roky 2008 - 2010 Kč. Ke smlouvě byl vždy doložen tzv. „*komentář ke smlouvě o nájmu reklamní plochy*“ a dodatek s termíny a výšemi jednotlivých dílčích plnění.

[5] Krajský soud dále uvedl, že dne 27. 9. 2013 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008, 2009 a 2010, 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 náklady za pronájem reklamní plochy na závodních vozidlech fakturami, smlouvami o pronájmu reklamních ploch a dodatky k těmto smlouvám, které uzavřela se zprostředkovatelem (zde mělo být správně uvedeno „*mandatářem*“ - pozn. soudu), společností Pavlík a partner, jehož mandantem byla společnost PROTOTYPE TEAM. Dále žalobkyně předložila fotografie závodního automobilu polepeného logem její společnosti (viz vzorovou fotodokumentaci 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.

[6] 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 smlouvách 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, 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 letech 2008 až 2010 jednotlivé závodní podniky měly zpracovány internetové stránky, na nichž bylo možné nalézt fotografie ze závodů, současně však uvedl, že v době

pokračování

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 smluv a zda reklama byla skutečně realizována.

[7] Nakonec k návrhům na provedení výsledku svědků, kteří vykonávali funkci statutárních orgánů společnosti AUDIT-INVEST (Christina Van Den Berg a Marea Jean O'Toole) či jsou bývalými nebo současnými statutárními zástupci společnosti PROTOTYPE TEAM (Guido Kapiri a Irvin Boncamper), krajský soud uvedl, že daňové orgány se těmito důkazními návrhy zabývaly, dospěly však k závěru, že jim nevyhoví. Krajský soud 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 informaci Interpolu Londýn) totiž vyplývá, že tyto osoby jsou usídleny na ostrově Mauricius a ve Spojených arabských emirátech.

[8] 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.“).

[9] 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.

[10] Předně stěžovatelka nesouhlasí s hodnocením důkazů krajským soudem. Jími se snažila dokázat, že skutečně došlo k realizaci předmětného zdanitelného plnění (pronájmu reklamní plochy na závodních vozidlech). Stěžovatelka namítá, že krajský soud nedostal 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, dodatek ke smlouvě o nájmu reklamní plochy, komentář ke smlouvě o nájmu reklamní plochy, vzorovou fotodokumentaci, ze které je patrný způsob prezentace loga stěžovatelky na závodním vozidle, fakturu a komentář k fakturaci, termínový kalendář akcí za roky 2008 až 2010, pokladní doklady o provedených úhradách faktur a „auditorskou zprávu“ vztahující se k poskytnuté reklamě za roky 2008 až 2010), 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 „zprávou o auditu“ obsahující seznam závodů, na kterých byla reklama prezentována. Nakonec stěžovatelka uvádí, že fotografie dokládají podobu reklam na konkrétních závodech uvedených v „auditorské zprávě“.

[11] Dále stěžovatelka namítá, že krajský soud neprovedl jí navrhované výsledky 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 výsledku 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.

[12] 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 výsledkem navrhovaných svědků – jednatele a „auditorů“ společnosti AUDIT-INVEST. Stěžovatelka nakonec namítá, že z výše uvedeného závěru krajského soudu o nadbytečnosti výsledků svědků je patrné, že hodnotil navrhované důkazy, aniž by je provedl.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že se ztotožňuje se závěry napadeného rozsudku. Souhlasí s krajským soudem i v tom ohledu, 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 - výsledků svědků.

[14] 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 dále posoudil 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, věta první s. ř. s.

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] 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 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](http://www.nssoud.cz)). Také v judikovaných případech se daňové subjekty pokoušely uplatnit si jako daňově uznatelné výdaje na reklamu poskytovanou prostřednictvím společnosti Pavlík a partner, přičemž plnění bylo údajně monitorováno společností AUDIT-INVEST. V judikovaných případech příslušné daňové subjekty předložily k prokázání uznatelnosti výdajů na reklamy podobné důkazní prostředky jako žalobkyně v nynější věci. Nejvyšší správní soud ve zmíněných rozsudcích pak 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.

[17] Poté kasační soud přistoupil k posouzení námitek, které stěžovatelka uplatnila v nyní projednávané věci. Nejprve se soud zabýval námitkou selektivního hodnocení stěžovatelkou předložených důkazů ze strany krajského soudu. 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), současně uvedla, 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.

pokračování

[18] Jak již bylo uvedeno výše, stěžovatelka byla správcem daně vyzvána k prokázání, že fakticky došlo k uskutečnění reklamních služeb dle smluv, aby bylo možné posoudit, zda se jedná o daňově uznatelné výdaje dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stěžovatelka (jako daňový subjekt) pak byla povinna nejen prokázat, že příslušné výdaje za reklamu skutečně vynaložila, ale také to, že je vynaložila za účelem dosažení, zajištění či udržení svých zdanitelných příjmů (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73). Její důkazní povinnost se vztahovala na faktickou stránku plnění ovlivňujícího základ daně, tedy na prokázání jeho skutečné realizace (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2008, č. j. 7 Afs 18/2008 - 48).

[19] Stěžovatelka se snažila faktickou stránku plnění ovlivňujícího základ daně (tedy skutečnou realizaci reklamy) prokázat listinnými důkazy (smlouvami o pronájmu reklamních ploch a dodatky k těmto smlouvám, 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 stěžovatelkou předložené důkazy faktickou realizaci zdanitelného plnění dostatečně neprokazují. Krajský soud tedy při hodnocení stěžovatelkou předložených důkazů nepochybil. Každý z provedených důkazů 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), stejně tak v rozhodnutí žalovaného, a Nejvyšší správní soud se s těmito závěry ztotožňuje, níže uvádí jen některé okolnosti, které považuje ve věci za zvlášť významné pro odůvodnění zamítavého výroku tohoto rozsudku.

[20] Co se týče stěžovatelkou předložených smluv a účetních dokladů (faktur či pokladních dokladů), u nich i za předpokladu, že mají všechny požadované náležitosti, platí, že nejsou dostatečným důkazem o tom, že předmětné plnění proběhlo, jak daňový subjekt deklaroval, a že za něj uplatněný výdaj byl vynaložen za účelem vyjádřeným v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (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 „*auditorské zprávy*“, které měla vypracovat společnost AUDIT-INVEST, nedosvědčují faktickou realizaci reklamy (což shodně uvedl 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.

[21] Důležité je také zmínit, že ani stěžovatelka nevěděla, zda a na jakém voze měla být reklama umístěna, jestli se jedná o vozidlo „*aktivní*“ (tedy skutečně závodící) nebo „*pasivní*“ (pouze vystavené na závodisti), na což poukázal také krajský soud. 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. Tuto skutečnost se pokusila vysvětlit správci daně tím, že kalendář akcí je pořadatelem závodů upravován během roku, kalendář akcí jí měl být dle jejího vyjádření znám až po ukončení sezóny (viz odpověď stěžovatelky na výzvu správce daně ze dne 17. 3. 2014). Takové vysvětlení se Nejvyššímu správnímu soud nejeví jako věrohodné, jelikož si lze jen stěží představit, že rozumný podnikatel by investoval částky v řádech milionů korun do reklamy (viz odstavec [4] shora), aniž by věděl,

kde, kdy a jakým způsobem bude reklama konkrétně realizována. Co se týče tvrzení stěžovatelky, že v letech 2008 až 2010 měly jednotlivé závodní podniky své internetové stránky, na nichž bylo možné nalézt fotografie ze závodů či reportáže, to není možné zpětně ověřit, jelikož jej stěžovatelka ničím nedoložila. 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 došlo. Stěžovatelka tak neunesla důkazní břemeno, které na ní přešlo poté, co správce daně pojal odůvodněné pochybnosti (jejichž existenci výslovně připouští i sama stěžovatelka) o tom, zda stěžovatelka vynaložila daňově uznatelné výdaje za účelem dosažení, zajištění či udržení svých zdanitelných příjmů.

[22] Pro úplnost lze uvést, že situace by byla odlišná, pokud by daňový subjekt existenci daňově uznatelného výdaje (reklamního plnění) doložil formálně bezvadnými doklady, avšak 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 (srovnej rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004 – 45, či ze dne 5. 6. 2015, č. j. 5 Afs 162/2014 – 27).

[23] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkami, že krajský soud pochybil v tom, že neprovedl výslech navrhovaných 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.

[24] 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 [11] výše). V projednávané věci však zodpovězení této otázky není podstatné, jelikož Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že výslech osob vykonávajících funkce statutárních orgánů zahraničních společností AUDIT-INVEST (která vyhotovila pro stěžovatelku „*auditorské zprávy*“ a prováděla monitoring reklamy) a PROTOTYPE TEAM by byl nadbytečný (v podrobnostech viz následující odstavec tohoto rozsudku). S krajským soudem se pak lze ztotožnit v tom ohledu, 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. 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).

[25] 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 „*bodnocení*“ těchto důkazů prováděl; v napadeném rozsudku je pouze uvedeno, že krajský soud navrhovaný důkaz odmítá provést pro jeho nadbytečnost, což je blíže odůvodněno. V této souvislosti lze odkázat na nález Ústavního soudu ze dne ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09 (dostupný z <https://nalus.usoud.cz>), který jako nadbytečnost důkazu označuje „[a]rgument, podle

pokračování

*něbož určité tvrzení, ke jebož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno.*“ Ústavní soud tedy zjevně považuje za legitimní, pokud soud neprovede důkaz nadbytečný, který již nemůže přinést další objasnění skutkového základu věci. Tato situace nastala právě v nyní projednávané věci. 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 „*auditorů*“ by do případu „*vněsly 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 pochybení nedopustil.

[26] 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.

[27] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud na základě § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů nenáleží. Toto právo by měl procesně úspěšný žalovaný, kterému však v řízení o kasační stížnosti nevznikly takové náklady, které by přesahovaly běžný rámec jeho úřední činnosti. Proto Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

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

V Brně dne 19. června 2020

Mgr. Radovan Havelec  
předseda senátu