



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a Mgr. Petra Pospíšila ve věci

žalobce: **IRBIS PANDA, spol. s r. o., IČO 18198856**
sídlem nám. 9. května 601, 588 22 Luka nad Jihlavou
zastoupený advokátem Mgr. Tomášem Pelíškem
sídlem Bašty 416/8, 602 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 6. 2016, č. j. 29326/16/5200-11431-706871,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Brně dne 9. 9. 2016 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 6. 2016, č. j. 29326/16/5200-11431-706871, kterým žalovaný zamítl žalobcovo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Kraj

Vysočina, Územní pracoviště v Jihlavě (dále jen „správce daně“) ze dne 15. 12. 2015, č. j. 1641940/15/2901-50521-709151, a toto rozhodnutí potvrdil. Žalobce se v žalobě domáhal, aby Krajský soud v Brně obě specifikovaná rozhodnutí zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

2. Správce daně přitom svým rozhodnutím ze dne 15. 12. 2015, č. j. 1641940/15/2901-50521-709151 – dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 – doměřil žalobci dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle § 143 odst. 1 a 3 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) daň z příjmů právnických osob v částce 1 099 910 Kč. Současně správce daně dodatečně zrušil žalobci dle § 143 odst. 1 daňového řádu daňovou ztrátu z příjmů právnických osob v částce 4 210 003 Kč, kdy žalobci vznikla zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) a c) daňového řádu ve výši 20 % z částky dodatečně doměřené daně, tj. 219 982 Kč, a 1 % z částky doměřené daňové ztráty, tj. 42 100 Kč.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Žalobce tvrdí především to, že v rámci daňového řízení dostatečně a věrohodně doložil předloženými důkazními prostředky, že sjednané plnění v podobě reklamy na závodních vozech v hodnotě 10 000 000 Kč bylo fakticky provedeno, resp. že reklama byla uskutečněna tak, jak je uvedeno na příslušných smlouvách, fakturách či dalších podkladech. Pakliže daňové orgány dospěly k opačnému stanovisku, bylo to částečně vinou nesprávného hodnocení předložených důkazů, částečně vinou neprovedením důkazů, které žalobce navrhoval.
4. Dle žalobce je ve věci rozhodující, zda splnil podmínky pro uplatnění výdajů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů, což dle jeho mínění splnil, jelikož v souladu s ustanovením § 92 odst. 3 daňového řádu (žalobce sice dokazoval na 31 odst. 9 „daňového řádu“, měl však zřejmě na mysli § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., kdy předcházející zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků upravoval prakticky totožnou materii) prokázal naplnění podmínek dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (smlouvy, faktury, fotodokumentace, komentáře, kalendář akcí, zprávy o auditu, bankovní výpisy apod.). Zároveň uvádí, že výdaje za reklamu jsou výdaje pro účely související s podnikáním a mohou to být i reklamní služby poskytované ve formě reklamních nápisů, pokud slouží k prezentaci daňového subjektu, kdy žalobce dodává, v čem měla daná reklama pro něj podnikatelský význam (zvýšení prestiže jeho společnosti, resp. firmy apod.).
5. K fakticitě provedeného úkonu, a to k propagaci žalobce reklamou na závodních vozidlech, poukazuje na činnost firmy AUDIT-INVEST Ltd., BVI Company No. 1386700, Akara Bldg., 24 De Castro Street, Wickham's Cay 1 Road Town, Tortola, British Virgin Islands (dále jen „AUDIT-INVEST“), která prováděla monitoring reklamy. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu pak žalobce konstatuje, že postupoval zcela v souladu s požadavky na uplatnění výdajů, když si od dodavatele služeb opatřil jako důkaz pro svá tvrzení zprávu o auditu služeb. Navíc jím předložený seznam využitých prezentačních akcí je třeba, na rozdíl od názoru žalovaného, považovat za dostatečný.
6. Žalobce přitom celkově brojí proti postupu žalovaného i správce daně, kteří dle něj při hodnocení důkazů nepostupovali v souladu se zákonem a s judikaturními závěry. Některé

žalobcem navržené důkazy nebyly ani provedeny, přičemž jejich provedení mohlo mít zásadní vliv pro posouzení věci. Žalobce tak uzavírá, že má za to, že splnil podmínky dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a že žalovaný porušil princip materiální pravdy dle § 8 daňového řádu. Žalobce též má za to, že žalovaný se dostatečně nevypořádal s navrženými důkazními prostředky a neuvedl argumentaci podloženou konkrétními skutkovými důvody, proč usoudil, že žalobce podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně nesplnil. Žalobce je dále toho názoru, že splnil všechny podmínky uvedené mj. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2013, č. j. 5 Afs 29/2012-47 (všechna zde citovaná rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz), a s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 55/2011-84, konstatuje, že unesl důkazní břemeno v souvislosti s prokazováním reklamních služeb poskytovaných na základě dlouhodobého smluvního vztahu. Kromě toho mělo postupem daňových orgánů dojít k porušení zásady legitimního očekávání.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobce

7. Žalovaný ve svém vyjádření nejprve shrnul dosavadní průběh daňového řízení. Uvedl tak, že dne 19. 11. 2013 byla u žalobce zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 (viz protokol č. j. 1494928/13/2901-05402-705883). Daňovou kontrolou bylo přitom zjištěno, že do účetních a daňových dokladů za předmětné zdaňovací období byly žalobcem zahrnuty faktury přijaté od společnosti Pavlík a partner Brno s.r.o., IČ 27710483 (dále jen „Pavlík a partner“), a to na základě smlouvy o nájmu reklamní plochy uzavřené mezi pronajímatelem, společností Pavlík a partner, a nájemcem, tj. žalobcem, ze dne 29. 12. 2009 na období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011. Dle dodatku předmětné nájemní smlouvy není společnost Pavlík a partner poskytovatelem pronájmu reklamní plochy, ale jedná na základě mandátní smlouvy uzavřené s mandantem, společností PROTOTYPE TEAM Ltd., Akara Bldg., 24 De Castro Street, Wickham's Cay 1 Road Town, Tortola, British Virgin Islands, No. 1374310 (dále jen „PROTOTYPE TEAM“). Správci daně v průběhu daňové kontroly vznikly pochybnosti o tom, zda byla skutečně poskytnuta deklarovaná plnění, a zda fakturované částky byly oprávněně odečteny v dotčeném zdaňovacím období při zjišťování základu daně jako náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně došel k závěru, že žalobce nepředložil žádné důkazy prokazující skutečné realizování předmětného plnění a nebylo tak prokázáno, že zaúčtované náklady dle předmětných faktur od společnosti Pavlík a partner jsou nákladem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů; byly tak v rozporu s § 23 a 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů zahrnuty do daňově účinných nákladů.
8. Žalovaný dále uvedl, že na základě výsledku daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 byl správcem daně vystaven výše specifikovaný dodatečný platební výměr ze dne 15. 12. 2015, č. j. 1641940/15/2901-50521-709151, kdy následně ve věci rozhodl on sám žalobou napadeným rozhodnutím.
9. Ve vyjádření k žalobě žalobce pak poukázal na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a zejména na to, že je to daňový subjekt, který prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném nebo dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. V daném případě přitom byly předloženy důkazy nedostačující, kdy svého důkazního břemene se daňový subjekt nemůže zbavit ani s odkazem na povinnosti správce daně prokazovat skutečnosti

vyvracející věrohodnost průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Ve věci pak nebyla *a priori* zpochybňována osoba dodavatele služeb, nýbrž skutečnost, zda předmětné služby byly vůbec realizovány. Navíc je třeba vzít v potaz, že žalobcem zajištěná kontrola provedení předmětného reklamního plnění se jeví jako značně problematická, kdy žalobce s ohledem na znění příslušné smlouvy mj. nevěděl, zda a na jakém voze bude reklama umístěna, zda se se bude jednat o vozidlo „aktivní“ (tedy skutečně závodící) nebo „pasivní“ (na závodisti pouze vystavené). Formálně perfektní daňové doklady pak samy o sobě nedostačují k prokázání uskutečnění transakce v nich deklarované. S ohledem na podobu realizované reklamy lze také chovat pochybnost o její účelnosti.

10. K některým navrhovaným či provedeným důkazům žalovaný uvedl, že případný výslech pana M. P., jednatel společnosti Pavlík a partner, nemohl s přihlédnutím k okolnostem věci přinést nic relevantního. Zprávy o auditu, které měly osvědčovat realizaci reklamy (audit byl realizován společností AUDIT-INVEST) pak nebyly dostačující a průkazné. Fotografie (a jejich vyhodnocení), které měl žalovaný na základě informací od Policie ČR, přispívaly ke správnosti závěrů daňových orgánů. Rovněž námitka porušení legitimního očekávání není důvodná.
11. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného do značné míry zopakoval argumentaci uvedenou v žalobě. Ze všech předložených dokumentů tak zejména lze vyvodit, že reklama byla provedena v souladu se smlouvou. Zároveň nejúčinnější je reklama na statickém vozidle, nikoli na vozidle v rychlém pohybu. Předmět smlouvy byl dodržen. Realizovaná reklama měla pro žalobce ekonomický smysl. Zároveň není možné souhlasit s důvody pro neprovedení výslechu pana P. a rovněž s hodnocením zprávy o auditu od společnosti AUDIT-INVEST, kdy tato auditorská zpráva byla opatřena úředně ověřenými podpisy, a osoby odpovědných auditorů byly připraveny reagovat na dotazy související s obsahem dané zprávy.

IV. Ústní jednání

12. Při jednání konaném dne 17. 10. 2018 žalobce i žalovaný odkázali na svá dosavadní písemná podání. Žalobce přitom (v návaznosti na znění žaloby) navrhl provedení důkazů v podobě smlouvy o nájmu reklamní plochy na rok 2011, dodatku k této smlouvě, komentáře k dané smlouvě, vzorové fotodokumentace ke smlouvě o nájmu reklamní plochy na rok 2011, kalendáře akcí za rok 2011, komentáře k fakturaci, pokladních dokladů, zprávy o auditu vztahující se k poskytnuté reklamě na rok 2011, spisového materiálu vedeného správcem daně, žalobou napadeného rozhodnutí, výslechu svědků, a to statutárních orgánů společností AUDIT-INVEST a PROTOTYPE TEAM, dále pana M. P., pana Z. T. a Ing. A. Ř. Výsledky navržených svědků soud neprovedl z toho důvodu, že je považoval za nadbytečné, resp. že by nemohly přinést žádné relevantní informace pro rozhodnutí ve věci (podrobněji se k tomu soud vyjadřuje níže); ostatní navržené důkazy, materiály, které jsou součástí správního spisu, popř. samo žalobou napadené rozhodnutí, soud jako důkazy neprováděl, neboť ve správním soudnictví se správním spisem dokazování neprovádí; navíc se soud s těmito písemnostmi podrobně seznámil a podrobil je hodnocení v rámci přezkumu postupu daňových orgánů.

V. Posouzení věci soudem

13. Zdejší soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
14. Jádrem sporu je otázka, zda žalobce splnil podmínky dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a má tak nárok na odpočet uplatněných nákladů a zda tyto podmínky dostatečně prokázal. Zásadní je v projednávání věci doložení podmínky faktického plnění objednané služby, u které si žalobce nárokuje odpočet uplatněných nákladů. Žalovaný v podstatě nerozporuje samotné objednání či úhradu sjednané služby na základě vystavených faktur. Sporem je faktické provedení a prezentace tohoto plnění - reklamy žalobce (logo na sportovních závodních vozidlech) na smluvených akcích.

V. a) Shrnutí skutkového stavu

15. Dne 29. 12. 2010 uzavřel žalobce, jako nájemce, se společností Pavlík a partner, jako pronajímatelem, smlouvu o nájmu reklamní plochy. Společnost Pavlík a partner jednající na základě mandátní smlouvy se zavázal přenechat žalobci k užívání část plochy na závodním vozidle za účelem umístění reklamy, obchodní značky, loga nebo obchodního jména žalobce. Společnost Pavlík a partner jako mandatář ve smlouvě o nájmu reklamní plochy prohlásila, že je oprávněna, na základě mandátní smlouvy uzavřené se zahraniční společností PROTOTYPE TEAM jako mandantem přenechat do nájmu uvedené plochy v souladu s nájemní smlouvou. Plocha k pronájmu činila 5 000 cm². 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 výšemi jednotlivých dílčích plnění. Žalobce doložil též faktury týkající se jednotlivých plnění dle předmětné smlouvy.
16. Ze správního spisu vyplývá, že dne 19. 11. 2013 byla zahájena u žalobce daňová kontrola za zdaňovací období kalendářní rok 2011. Výsledky daňové kontroly byly shrnuty ve zprávě o daňové kontrole ze dne 8. 12. 2015, č. j. 1409635/15/2901-60562-702381 (dále jen „Zpráva o daňové kontrole“). Žalobce byl v rámci daňové kontroly vyzván (11. 2. 2014, č. j. 327027/14/2901-05402-702381) k doložení faktického uskutečnění reklam, aby potvrdil, že se jedná o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně požadoval po žalobci předložení takových důkazů, resp. zaslání vysvětlení, na základě kterých by žalobce prokázal, že došlo k faktickému provedení reklamních služeb dle smlouvy a to především, že došlo k aktivní či pasivní účasti závodního vozidla na mezinárodních závodech sportovních vozidel (Le Mans Series, Sports Car Challenge a INTERSERIE), jakým způsobem byla reklama realizována a na jakých vozidlech, jaký byl s tím spojený podnikatelský záměr, zda se pomocí těchto reklam podařilo dosáhnout zdanitelných příjmů, a proč byl smluvní vztah v roce 2011 ukončen. Dále správce daně požadoval předložení smlouvy mezi mandatářem, společností Pavlík a partner, a mandantem, společností PROTOTYPE TEAM, jakož i kompletní listinu, jejíž součástí je „Zpráva o auditu“ od společnosti AUDIT-INVEST. Správce daně uvedl výhrady k dosud předloženým podkladům (zmíněná smlouva o nájmu, včetně komentář k ní, vzorová fotodokumentace a „Zpráva o auditu“), a to včetně toho, že předložená „vzorová fotodokumentace“ neosvědčuje skutečnou realizaci reklamy.
17. V průběhu daňové kontroly obdržel správce daně písemnosti od pana M. P, ve kterých ten dle svého vyjádření uvádí skutečnosti, které byly obsahem jeho svědeckých výpovědí u

správců daně k daňovým subjektům využívajícím nájem reklamních ploch. Pan P. v těchto písemnostech uvedl, že informace z těchto jeho svědeckých výpovědí zasílá na vědomí správci daně proto, aby se stalo součástí obdobných daňových řízení. Jednalo se o vyjádření svědka (doplnění vyjádření) ze dne 29. 11. 2013, č. j. 1528039/13, ze dne 19. 12. 2013, č. j. 142354/14, ze dne 13. 1. 2014, č. j. 161901/14, sdělení v souvislosti s kontrolními řízeními ze dne 5. 2. 2014, č. j. 303278/14, a doplnění svědeckých výpovědí ze dne 11. 3. 2014, č. j. 469958/14.

18. Na zmíněnou výzvu ze dne 11. 2. 2014 reagoval žalobce podáním, v němž vysvětloval okolnosti inkriminovaných reklamních akcí a transakcí s nimi spojených, kdy zároveň předložil či navrhl provedení důkazů: termínový kalendář akcí na rok 2011; Potvrzení – sdružený příjmový doklad o úhradě závazku společnosti PROTOTYPE TEAM z titulu nájmu reklamních ploch za rok 2011, podepsaný panem G. K., bez uvedení data, úředně ověřený dne 8. 11. 2013; vzorovou fotodokumentaci (umístění loga žalobce na závodním vozidle); kopii opisu části zprávy o auditu služeb vztahujících se na poskytnutou reklamu v roce 2011 vyhotovenou společností AUDIT-INVEST. Dále žalobce odkázal na v minulosti provedená řízení, kdy byly předkládány stejné důkazy a na zásadu legitimního očekávání. Žalobce také navrhl výslech svědků M. P., G. K. (statutární zástupce společnosti PROTOTYPE TEAM), Ch. V. D. B. a M. J. O. (statutární zástupkyně společnosti AUDIT-INVEST). Dne 3. 7. 2014 žalobce doplnil své vyjádření s tím, že jako další důkazní prostředky navrhuje provedení svědeckých výpovědí pana Z. T. a Ing. A. Ř.
19. Na základě výzvy správce daně mu byly Policií ČR dne 8. 7. 2014 předány 3 ks DVD (viz úřední záznam Policie ČR ve spisu zaevidovaný pod č. j. 1277332/14), kdy se jednotlivé podklady týkaly trestního řízení vedeného v souvislosti M. P., přičemž se předmětné podklady mohly týkat i daňového řízení se žalobcem.
20. Dle hodnocení správce daně obsaženého mj. ve Zprávě o daňové kontrole žalobcem předložené podklady jednotlivě ani ve svém souhrnu neprokazovaly faktické uskutečnění vykazovaných reklamních služeb. K takovému závěru přispěly i důkazy předložené Policií ČR.
21. Soud dále konstatuje, že v auditorské zprávě (k nájemní smlouvě na rok 2011), kterou měla vypracovat společnost AUDIT-INVEST, je uvedeno, že na základě osobního zjištění auditorky společnosti dosvědčují, že pronajatá reklamní plocha společnosti IRBIS PANDA, spol. s r.o., reklama o velikosti 5 000 cm², měla být „bezvýhradně prezentovaná“ na vyjmenovaných akcích v roce 2011 a to plně v souladu se smlouvou o nájmu reklamní plochy. Společnost AUDIT-INVEST měla vyhotovit auditorskou zprávu na základě smluvního vztahu o auditu služeb pro společnost PROTOTYPE TEAM, která pronájem reklamní plochy poskytovala. Auditorkami by tak měly být paní Ch. V. d. B. a M. J. O. Společnost AUDIT-INVEST má sídlo, dle razítka na auditorské zprávě, na Britských panenských ostrovech, přičemž doložka vidimace pochází z Mauritia. Mezi jednotlivé akce, kde mělo proběhnout plnění, patří: dne 2. – 3. 4. Le Castellet, F; dne 6. – 7. 5 Spa – Francorchamps, B; 14. – 15. 5. Franciacorta, I; 21. – 22. 5. Red-Bull-Ring, A; 2. – 3. 7. Imola I, Nürburgring, D; 22. – 23. 7. Hockenheim, D; 6. – 7. 8. Most, CZ; 10. – 11. 9. Silverstone, GB, Dijon, F; 24. – 25. 9 Monza, I; 1. – 2. 10 Lausitzring, D.
22. Z dodatku ke smlouvě ze dne 29. 12. 2010 vyplývá, že seznam akcí v roce 2011 tvoří mezinárodní závody sportovních vozidel Le Mans Series, Sports Car Challenge a

INTERSERIE, dále testovací a prezentační dny. Velikost pronajímané plochy byla dle dodatku stanovena na 5 000 cm². Výše nájemného byla dohodnuta na 10 000 000 Kč bez DPH. Dle dodatku byly dohodnuty termíny a výše dílčího plnění vždy k patnáctému dni příslušného měsíce (od 15. 1. 2011 do 15. 10. 2011), vždy po částce 1 000 000 Kč.

23. Jak již bylo řečeno, žalovaný a správce daně zpochybnili žalobcem předložené důkazní prostředky a tím i tvrzení žalobce o vynaložení předmětných nákladů tím, že nepovažovali za prokázané, že k předmětným reklamním akcím fakticky došlo.

V. b) K ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů

24. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.
25. Podle Nejvyššího správního soudu „[u]znání výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů předpokládá splnění několika podmínek. Především musí být prokázáno, že se jedná o výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, tedy v posuzované věci, zda ručení mohlo objektivně sloužit (či se stěžovatelka mohla rozumně domnívat, že bude sloužit) k udržení či zvýšení příjmů z jejího podnikání, a že odměna, kterou v té souvislosti sjednala, nebyla vzhledem k poměrům na trhu v době sjednání smlouvy natolik zjevně vyšší než cena obvyklá, že by stěžovatelka s ohledem na své znalosti a schopnosti musela její nepřiměřenou výši rozpoznat.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2008, č. j. 8 Afs 72/2007-65).
26. Pokud se jedná o prokazování výdajů (nákladů) ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, k této otázce se již Nejvyšší správní soud mnohokrát vyjádřil. Příkladem lze uvést rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, v němž Nejvyšší správní soud dospěl k právnímu názoru, že daňově uznatelnými ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů budou výdaje jen za předpokladu, že daňový subjekt bez jakýchkoli pochybností prokáže jak jejich skutečné vynaložení, tak i to, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů. V rozsudku ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, Nejvyšší správní soud dospěl k názoru (vyjádřeném v oficiálně publikovaných právních větech), 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. [...] Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu [pozn. KS v Brně: Nejvyšší správní soud zde odkazoval na zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků] dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné“.
27. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004-70, publikovaného pod č. 794/2006 Sb. NSS, pak plyne, že základní podmínkou daňové uznatelnosti nákladu (výdaje) je, aby byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení příjmu. Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i

ohledně jeho účelu totiž nese poplatník. Proto pokud tento daňový subjekt v daňovém řízení neunesne důkazní břemeno, které jej stíhá, znamená to, že se z jím tvrzených skutečností nevyčází. Vzniknou-li tedy správci daně pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění ovlivňujícího základ daně a daň, je ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků součástí důkazního břemene daňového subjektu i povinnost prokázat uskutečnění tohoto plnění (obchodního případu, vynaloženého nákladu) nejen po formální stránce daňovým dokladem (fakturou, výdajovým pokladním dokladem), ale také po stránce faktické, tj. povinnost prokázat, že se plnění skutečně realizovalo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2008, č. j. 7 Afs 18/2008-48, dále rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-37). V daňovém řádu je uvedena povinnost, jak již bylo zmíněno výše, upravena v ustanovení § 92 odst. 3.

28. K ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uvádí odborná literatura to, že zákon o daních z příjmů vychází z předpokladu, že ekonomické subjekty, zejména podnikatelské, se chovají ekonomicky racionálně. Podnikatel své daňově relevantní příjmy a výdaje váže k takovým aktivitám, které dávají z ekonomického hlediska smysl, tedy budou prováděny za účelem dosažení zisku (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2009, č. j. 8 Afs 27/2009-59, a ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003-73, [publikovaný pod č. 264/2004 Sb. NSS](#)). Předmětné ustanovení tak tematizuje výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, přičemž pojem zajištění a udržení příjmů mají časovou dilataci přilehlou k době faktického dosahování zdanitelného příjmu. Zároveň sama skutečnost, že daňový subjekt předmětnou částku skutečně zaplatil, ještě neznamená, že se jedná o daňově uznatelný výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a neprokazuje ani, co bylo skutečným předmětem odměňované činnosti. Daňový subjekt si od základu daně nemůže odečíst jakékoli výdaje, ale pouze ty, které splňují zákonem stanovené podmínky, tj. v první řadě se musí jednat o výdaj, který slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů, a jeho vynaložení musí být poplatníkem nepochybně prokázáno. Nejvyšší správní soud tak vychází z úvahy, že při posuzování uznatelnosti daňového nákladu (výdaje) dle § 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)]; srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011-68 (ke zmíněné odborné literatuře a zde uvedeným závěrům a judikatuře viz: *Pelc, V. § 24 [Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu]*. In: *Pelc, V. Zákon o daních z příjmů*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015).
29. Žalobce přitom v rámci žaloby odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2013, č. j. 5 Afs 29/2012-47, ze kterého jednoznačně vyplývá, že za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje, které poplatník skutečně vynaložil, tedy zda byla služba, za kterou poplatník zaplatil, provedena. Odkaz žalobce tak podporuje argumentaci a tvrzení žalovaného a i zdejší soud se s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu zcela ztotožňuje a má za to, že poplatník musí doložit, že služba byla fakticky

provedena, aby mohl požadovat odečtení nákladů dle ustanovení § 24 odst. 1 o daních z příjmů.

30. Z výše uvedeného tak jednoznačně vyplývá, že žalobce v případě, že uplatňuje odečet dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, musí dostatečně a nepochybně prokázat, že došlo k faktickému plnění objednané služby.

V. c) K unesení důkazního břemene žalobcem

31. Co se týče rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Oproti tomu podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně mimo jiné prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale daňový subjekt má prioritně povinnost dokazovat vše, co sám tvrdí. Každý daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní).
32. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy; správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Podle § 8 odst. 3 daňového řádu správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.
33. Důkazní povinnost daňového subjektu v daňovém řízení byla opakovaně vyložena judikaturou Nejvyššího správního soudu, k tomu lze odkázat např. na rozsudek ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, publikovaný pod č. 1022/2007 Sb. NSS, ze kterého vyplývá, že daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat, co sám tvrdí.
34. Pokud daňový subjekt předloží ke svým tvrzením důkazní prostředky, hodnotí je správce daně v souladu s požadavky kladenými na řádně vedené důkazní řízení, tj. hodnotí důkazy dle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Prokáže-li však správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost či správnost účetnictví, evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem, přenese se důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, jehož povinností je pak navrhnout či označit důkazy, které mají potvrdit skutečnosti jím uvedené v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Povinností správce daně je dbát na úplné zjištění rozhodných skutečností. Důkazní povinnost daňového subjektu tedy není bezbřehá a daňový subjekt prokazuje to, co uvede v daňovém přiznání a co se týká jeho vlastní daňové povinnosti. Jak ostatně zdůraznil Nejvyšší správní soud, „[z]e skutečnosti, že daňový subjekt nese důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 daň. ř., nemohou pro daňový subjekt – zejména s ohledem na § 31 odst. 8 písm. c) daň. ř., který daňové břemeno ohledně existence skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, přesouvá na správce daně – plynout další důkazní povinnosti, které daňovému subjektu zákon neukládá. Daňové břemeno,

kteřé nese daňový subjekt, není nekonečně široké – ustanovení § 31 odst. 9 daň. ř. nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (viz nálezy Ústavního soudu ve věci sp. zn. Pl. ÚS 38/95, zveřejněný pod č. 130/1996 Sb. a jako nálezy č. 33 ve svazu 5. Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu). Z toho vyplývá, že zejména nelze po daňovém subjektu požadovat, aby prokazoval skutečnosti, jež jsou zcela mimo sféru jeho vlivu a jež nemůže, ať již z důvodů zákonných překážek, anebo z důvodu faktického stavu věcí, zjistit a ověřit, pokud prokázal obsahem svých povinných evidencí jakož i záznamem faktické realizace služby, že zdanitelné plnění spočívající v poskytnutí služby samo o sobě bylo dodáno a že bylo i zapláceno.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005-57, publikovaný pod č. 605/2005 Sb. NSS)

35. V nyní projednávané věci žalobce prokazoval náklady za pronájem reklamní plochy na závodních vozidlech, objednaného u společnosti Pavlík a partner, mj. fakturami a zejména smlouvou o pronájmu reklamních ploch a dodatkem ke smlouvě, kterou uzavřel se zprostředkovatelem (Pavlík a partner), jehož mandantem byla společnost PROTOTYPE TEAM; dále bylo předloženo: potvrzení (Sdružený příjmový doklad o úhradě závazků společnosti PROTOTYPE TEAM z titulu nájmu reklamních ploch za kalendářní rok 2011), podepsané G. K., bez uvedení data, úředně ověřeným dne 8. 11. 2013; fotografie závodního automobilu polepeného logem společnosti žalobce (viz vzorová fotodokumentace ke smlouvě o pronájmu reklamní plochy), přičemž není z fotografie zcela zřejmé, kde přesně závodní automobil stojí; zpráva o auditu služby, jak je specifikována výše.
36. Zdejší soud k předloženým důkazním prostředkům uvádí, že se z převážné části ztotožňuje s jejich hodnocením, jak je provedl správce daně ve Zprávě o daňové kontrole, resp. později žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí. Daňové orgány se dle názoru zdejšího soudu s předloženými důkazy poměrně podrobně vypořádaly a uvedly, proč je nepovažují za věrohodné či průkazné. Krajský soud by tak mohl v podrobnostech dokázat na toto hodnocení, avšak níže se alespoň stručně daným důkazům vyjádří.
37. Žalobce v průběhu daňového řízení předložil poměrně velké množství důkazních prostředků (viz výše), jimiž mínil prokázat, a zároveň se domníval, že se mu to zdařilo, faktickou realizaci předmětných reklamních služeb. V tomto ohledu je třeba vzít v potaz zejména smlouvu ze dne 29. 10. 2012 uzavřenou se společností Pavlík a partner, k níž žalobce uvedl, že nebyla vázána ke konkrétnímu vozidlu a nebylo sjednáno, zda prezentace loga (firmy) žalobce musí proběhnout aktivním nebo pasivním způsobem. Rovněž nelze pominout faktury či sdružený příjmový daňový doklad, který má svědčit o tom, že služba byla zaplácena, tedy že platba za reklamní služby byla poskytnuta společnosti Pavlík a partner, resp. později se dané finanční prostředky dostaly do dispozice společnosti PROTOTYPE TEAM. Tyto důkazní prostředky doprovodil žalobce tvrzeními, která měla rovněž svědčit o faktické realizaci služby.
38. Ve vztahu k tvrzením žalobce a zmíněným podkladům je nutné konstatovat, že nestačí pouze tvrdit, že předmětná plnění nastala – žalobce byl ve smyslu výše citované judikatury Nejvyššího správního soudu povinen prokázat, že došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění deklarovaného dodavatelem, společností PROTOTYPE TEAM, a to v rozsahu a v cenách uvedených na příslušné dodavatelské faktuře přijaté od společnosti Pavlík a partner. Zde žalovaný ve svém vyjádření k žalobě případně poukázal na rozsudek

Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 8 Afs 71/2013-41, v němž se konstatuje: „*Daňový subjekt unese prvotní důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví, které splňuje požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. 5 Afs 24/2010 - 117). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. Obdobný názor zastává i Ústavní soud, podle něhož „důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.“ (Usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04.)“*

39. Správce daně přitom dle názoru zdejšího soudu unesl své důkazní břemeno, když žalobce seznámil se svými pochybnostmi a vyzval k jejich odstranění (viz písemnost ze dne 11. 2. 2014, č. j. 327027/14/2901-05402-702381). Podrobně se správce daně v tomto směru vyjádřil ve Zprávě o daňové kontrole. V souvislosti s námitkami žalobce lze také zmínit, že v předmětném daňovém řízení daňové orgány primárně nezpochybňovaly osobu dodavatele služeb či platby, ale to, zda dané služby byly fakticky realizovány.
40. Tvzení žalobce o tom, že usnesl své důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu, tedy že prokázal skutečnost, že zaúčtované náklady dle předmětných faktur od společnosti Pavlík a partner jsou nákladem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu, a že došlo k věcnému plnění v tvrzeném rozsahu a obsahu, nelze přisvědčit. V souladu s výše uvedeným je totiž zdejší soud názoru, že zmíněné žalobcem předložené důkazní prostředky (předmětná smlouva o nájmu reklamní plochy včetně jejího dodatku, faktury přijaté od společnosti Pavlík a partner, sdružený příjmový doklad a termínový kalendář akcí včetně přiložených vzorových fotografií loga), jsou skutečně pouze formálního charakteru a samy o sobě nemohou prokázat, že plnění byla uskutečněna tak, jak je deklarováno smlouvami a danými fakturami. Předběžný souhrn akcí, na kterých mělo být vozidlo s logem a firmou žalobce prezentováno, a který je dodatkem smlouvy o nájmu reklamní plochy, neobsahuje konkrétní závody s uvedením termínu a času. Kontrola provedení předmětného plnění žalobcem se soudu, stejně jako žalovanému, jeví jako značně problematická, když žalobce předem nevěděl, zda a na jakém voze bude reklama umístěna, zda se bude jednat o vozidlo „aktivní“ či „pasivní“. Žalobcem tvrzená možnost kontroly prováděné prostřednictvím internetových stránek, také není přesvědčivá. Sice je možné do jisté míry vycházet z toho, že v roce 2011 jednotlivé závodní podniky měly zpracovány internetové stránky, na nichž bylo možné nalézt fotografie ze závodů, reportáže apod., nicméně možnost v době daňového řízení zpětně zjistit, jaké informace zde byly obsaženy v roce 2011, nebyla dána, resp. žalobce k tomu nic konkrétního nedoložil. Nelze tak také jednoznačně ověřit, zda zde mohl žalobce zjistit přesná místa konání jednotlivých závodů již při uzavírání smluv, popř. zda na daných internetových stránkách bylo možné jednotlivé závodní vozy, ať již závodily nebo byly jen vystaveny na

závodisti, „prověřit“ tak, že by byl žalobce schopen zjistit, že reklama byla skutečně realizována. K tvrzení žalobce, že sám jednatel žalobce, Ing. M. H., sdělil v rámci místního šetření dne 23. 5. 2012, že se osobně přesvědčil o umístění loga na vozidle na závodech v Itálii v roce 2011, je možné uvést, že danou skutečnost žalobce správci daně nijak nedoložil. Ke zde uvedeným důkazům se ostatně správce daně podrobně vyjádřil na straně 55 až 58 Zprávy o daňové kontrole.

41. Na tomto místě zdejší soud navíc uvádí, že se správní soudy se pokusy daňových subjektů uplatnit si jako daňově účinné výdaje na reklamu poskytovanou prostřednictvím společnosti Pavlík a partner od společnosti PROTOTYPE TEAM a monitorovanou společností AUDIT-INVEST, již opakovaně setkaly. Za situace, kdy příslušný daňový subjekt byl zastupován stejným advokátem jako v nynějším případě, tak uvedl Nejvyšší správní soud (za zjevně velmi obdobných skutkových okolností) např. v rozsudku ze dne 6. 9. 2017, č. j. 6 Afs 191/2017-42, k podobným důkazním prostředkům, že *„stěžovatelka neprokázala, že objednaná a zaplacená reklama byla provedena sjednaným způsobem. S důkazy předloženými stěžovatelkou se totiž pojí příliš mnoho otázek, které stěžovatelka nedokázala zodpovědět. [...] Ani fotografie předložené stěžovatelkou neprokazují, že by bylo její jméno v souladu se smlouvami prezentováno na závodní akci. Na těchto fotografiích je sice dobře viditelné jméno stěžovatelky vylepené na závodním automobilu, okolí tohoto automobilu však příliš neodpovídá prostředí motoristického závodu [pozn. KS v Brně – ve zmíněném případě i nyní se jednalo o „fotografie sportovního vozidla na místě připomínajícím dvůr či vydlážděnou část zahrady, přičemž na vozidle je dobře viditelný polep s názvem žalobkyně“]. Pouhý důkaz o tom, že polep se jménem stěžovatelky byl umístěn na nějaké závodní vozidlo, nestačí k prokázání, že došlo k propagaci názvu stěžovatelky na automobilových závodech. Pokud navíc smlouvy o nájmu reklamní plochy zdůrazňovaly, že se tyto smlouvy nevztahují k jednomu konkrétnímu vozidlu, považoval by Nejvyšší správní soud za logické, aby měla stěžovatelka k dispozici dokumentaci o všech vozidlech, na nichž byla objednaná reklama umístěna.“*
42. Jak již vyplývá z výše uvedeného, pakliže žalobce akcentuje význam předložených účetních dokladů, uvádí k nim zdejší soud, že tyto jsou při prokazování uskutečnění nákladů prvotními důkazními prostředky, avšak je nutno současně respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Rozhodující skutečností je prokázání faktického uskutečnění konkrétního plnění deklarovaným dodavatelem, v rozsahu a v cenách uvedených na dodavatelských fakturách dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Účetní doklady jsou pouze tvrzením žalobce, že k realizaci tohoto plnění došlo. Daňové řízení je přitom ovládáno zásadou souladu stavu skutečného a stavu formálně právního. Platí proto, že *„daňové a účetní doklady, příp. jiné listiny, mohou být dostatečným důkazem jenom tam, kde není pochyb o tom, že služba (nebo jiné plnění) byla poskytnuta tak, jak daňový subjekt deklaroval, a že uplatněný výdaj s ní byl skutečně 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). To tedy znamená, jak uvedl i žalovaný ve vyjádření k žalobě, že ani formálně perfektní účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi nestačí k prokázání uskutečnění transakce v nich deklarované, není-li jimi věrohodně prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. Vznikne-li v průběhu daňového řízení pochybnost o uskutečnění výdaje v tvrzené podobě, je povinností daňového subjektu, aby prokázal

správnost svého původního tvrzení dalšími důkazy, které by zpochybnění účetních dokladů jednoznačně a transparentně vyvrátilo.

43. Pakliže žalobce argumentoval tím, že sjednaná velikost reklamní plochy odpovídala vzorové fotodokumentaci a sjednaná cena byla adekvátní, resp. že reklamní nápisy mohou v souladu s judikaturou představovat zdanitelné plnění sloužící k prezentaci ekonomické činnosti daňového subjektu, a že je irelevantní, jakou cílovou skupinu chtěl žalobce předmětnou reklamou oslovit, pak je možné uvést následující: V daňovém řízení nebyly posuzovány náklady na zhotovení reklamního polepu, nýbrž náklady na pronájem reklamní plochy dle předložených faktur. Žalobce předložil vzorovou fotodokumentaci bez data a z fotografií je patrné pouze umístění loga na neidentifikovaném vozidle; nelze z nich tudíž bez dalšího dovodit skutečné poskytnutí reklamní služby, tedy veřejné vystavení či provedení reklamy na jednotlivých závodech. Pouze na okraj tak soud poznamenává, že ekonomické opodstatnění má jen reklama mířící na smysluplný okruh zákazníků (viz také judikatura citovaná výše). Na efektivitě reklamy by tak každý podnikatel měl mít velký zájem, a to i s ohledem na výši finančních prostředků, které na příslušnou reklamní kampaň vynaloží (zdejší soud připomíná, že jen v posuzovaném zdaňovacím období se jednalo o částku 10 000 000 Kč). Způsob realizace reklamy žalobcem nesvědčí o účelnosti takto vynaložených nákladů. Žalobce měl být propagován pouze logem, bez uvedení jakékoliv informace o jeho činnosti, propagace jeho výrobku či služby.
44. K tomu lze uvést, že v jiném obdobném případě, o kterém Nejvyšší správní soud rozhodl rozsudkem ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-37, je obsažena konstatace, kterou je možno dle názoru zdejšího soudu vztáhnout k postupu žalobce při prokazování oprávněnosti vynaložených nákladů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů i v nynější věci: *„V případě stěžovatele však právě tato obezřetnost absentovala. Vynaložil-li za reklamu částku ve výši cca 60 000 000 Kč, jeví se zdejšímu soudu nepořízení jediného přímého důkazu o její realizaci, jako velice laxní přístup, navíc když z předložených smluv o pronájmu reklamní plochy plyne, že „pronajímatel zajistí nájemci oprávnění k účasti na prezentaci“. Ze stěžovatelem předloženého seznamu závodů, na nichž měla být prezentována závodní vozidla se stěžovatelem pronajatou reklamní plochou, je patrné, že část těchto závodů se uskutečnila v České republice (Brno, Most) a stěžovatel tak měl dostatečnou příležitost zkontrolovat osobně, nebo prostřednictvím jiných, zde se nacházejících, osob, plnění jím uzavřených smluv a pořídit si důkaz, jenž by realizaci uskutečnění deklarované služby jednoznačně prokázal. Jistě by bylo možno užít i jiných forem opatření důkazu o realizaci sporných vysoce nákladových služeb a nelze tak přisvědčit stěžovateli, že takové možnosti neměl; doložení oprávněnosti uplatněných výdajů bylo věcí jeho zodpovědnosti.“*
45. Žalobce rovněž argumentoval auditorskou zprávou, kterou vypracovala společnost AUDIT-INVEST; tato zpráva měla svědčit o uskutečnění reklamy. Nad rámec pochybností, které k dané zprávě vnesly již daňové orgány (např. strana 59 Zprávy o daňové kontrole či strana 12-13 rozhodnutí žalovaného) soud vyslovuje jistý podiv, že tato auditorská zpráva, stejně jako žádný jiný důkazní prostředek, který žalobce nabídl, neobsahuje důkaz nejjednodušší a nejspíše se nabízející k prokázání skutečnosti, že reklamní služba byla provedena: prostou fotodokumentaci či přiložené videozáběry. Žalobce spíše nabízí různé důkazní prostředky, které kolem specifikovaného důkazního prostředku „krouží“ a více nepřímou než přímo nasvědčují tomu, že reklama byla fakticky realizována. Co se pak této auditorské zprávy týká, pak předložené stránky zprávy nejsou

úplné, jsou zřejmě vyňaté z nějakého většího celku, i když obsahují datum 31. 12. 2011, není jasné, kdy a jak „audit“ probíhal; vzhledem ke shora konstatované vágnosti smlouvy o pronájmu reklamní plochy ze dne 29. 12. 2010 je pak zcela vágní i obsah této zprávy, kdy se pouze sděluje, že pronajatá reklamní plocha žalobce „byla bezvýhradně prezentována“ na dále uvedených akcích v roce 2011, a to plně v souladu se smlouvou o nájmu reklamní plochy.

46. Vzhledem ke zjevně skutkově zcela obdobným případům řešeným v judikatuře správních soudů, které se rovněž týkaly „auditů“ vypracovávaných společnostmi AUDIT-INVEST v souvislosti s obdobnými reklamními službami jako nyní, opět zdejší připomíná některé dřívější judikaturní závěry. Lze tak opětovně zmínit např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2017, č. j. 6 Afs 191/2017-42, dle kterého „*Nejvyšší správní soud nerozporuje, že výstupy z monitoringu reklamy mohou sloužit jako důkaz o tom, že byla reklama skutečně provedena. Takový důkaz však musí mít určitou kvalitu, respektive vypovídací hodnotu. Zprávy o auditu předložené stěžovatelkou však obsahují pouze stručné konstatování, že reklama byla realizována dle smlouvy, a seznam závodů, na nichž se tak stalo. Neobsahují žádné podrobnosti, které by svědčily o tom, že se osoby, jež zprávy vyhotovily, skutečně závodů zúčastnily a vozidlo nesoucí polep se jménem stěžovatelky na nich viděly. Apostilační doložky pouze osvědčují pravost podpisů, nemohou však potvrdit pravost obsahu listin. Není ani jisté, že tyto zprávy skutečně vyhotovily osoby, které jsou na nich podepsané, neboť jsou zde významné indicie svědčící o tom, že zprávy byly nejprve sepsány v češtině a až následně přeloženy do angličtiny (objednávka překladu ze strany pana M. P.). Vysvětlení stěžovatelky, že zprávy byly nejprve vyhotoveny v angličtině, následně přeloženy do češtiny a zpět do angličtiny, považuje Nejvyšší správní soud za absurdní. Neznámá data vyhotovení zpráv jim na důvěryhodnosti rovněž nepřidávají. [...] Poslední okolností, kterou Nejvyšší správní soud zmíní, je účast pana M. P. ve všech fázích tvrzené obchodní transakce. Byl to pan M. P., kdo na základě příkazní smlouvy se stěžovatelkou uzavřel smlouvu o nájmu reklamní plochy. Byl to rovněž on, kdo podle všeho objednal překlad textů, které se následně objevily ve zprávách o auditu. Ze zjištění Policie České republiky navíc vyplývá napojení pana M. P. na obě společnosti sídlící na Britských Panenských ostrovech. Pan P. sice vypověděl, že se vlastní realizace závazků ze smlouvy o nájmu reklamní plochy neúčastnil, následně to však byl opět on, kdo (zpětně) stěžovatelce zaslal seznam závodů, na nichž měl být její název prezentován. [...] Z uvedeného je zřejmé, že stěžovatelka kromě toho, že nebyla schopná předložit jediný důkaz, který by jednoznačně prokazoval prezentaci jejího jména alespoň na jednom automobilovém závodě, nedokázala rozptýlit četné pochybnosti, jež subjektivně [sic] vyplývají. Lze tedy plně souhlasit s krajským soudem, že se jí nepodařilo prokázat, že jí vynaložené výdaje sloužily k dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů, respektive že objednaná reklama byla skutečně provedena.“ (obdobně strana 12 a 13 žalobou napadeného rozhodnutí)*
47. Podobně se ve skutkově prakticky totožné situaci k auditům společnosti AUDIT-INVEST vyslovil Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-37; podrobněji srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 6. 2017, č. j. 9 Afs 310/2016-56 (zejména bod 40), rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 6. 12. 2017, č. j. 22 Af 91/2014-87, rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 3. 11. 2016, č. j. 62 Af 24/2015-110, či rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 12. 10. 2016, č. j. 62 Af 3/2015-69.
48. S ohledem na výše uvedené považuje soud za lichou i argumentaci žalobce rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 55/2011-84. Zde sice Nejvyšší

správní soud připouští, že k prokázání uskutečnění reklamy v deklarovaném rozsahu může mj. sloužit i společnost zabývající se monitoringem reklamy a její výstupy. I tento rozsudek však požaduje, aby byla prokázána existence reklamní prezentace, a to že v podstatných parametrech byla ve sjednaném rozsahu vskutku realizována; zároveň daný rozsudek nevylučuje, že takový výstup nemusí být přesvědčivý či odpovídající skutečnosti a že k věci je třeba případně provádět další dokazování. Tak tomu dle názoru zdejšího soudu bylo i v nynějším případě a žalovaný svoje výhrady v tomto směru srozumitelně formuloval např. na straně 11 svého rozhodnutí, na které soud v daném ohledu odkazuje.

49. Pokud žalobce zpochybňuje důkazní prostředky v podobě hodnocení fotografií provedené Policií ČR, resp. dané fotografie samotné, neboť se tyto týkají pouze jednoho ze tří závodních podniků (pouze závodů INTERSERIE, nikoli Sports Car Challenge a Le Mans Series), nelze ani tuto jeho argumentaci považovat za důvodnou. Dané materiály Policie ČR totiž jasně podporují závěry daňových orgánů, nejsou s nimi v rozporu a svědčí o tom, že v rámci INTERSERIE nebyla reklama pro žalobce realizována. Vzorek fotografií je reprezentativní, týká se „aktivních“ i „pasivních“ vozidel; nikde nelze reklamu žalobce nalézt (k obdobnému vzorku fotografií jako „reprezentativnímu“ viz také rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 6. 12. 2017, č. j. 22 Af 91/2014-87).
50. K námitce žalobce týkající se porušení zásady legitimního očekávání tím, že v rámci daňové kontroly týkající se zdaňovacího období roku 2006 správce daně obdobné náklady dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a to od stejného dodavatele, uznal za daňově účinné, zdejší soud může odkázat na vyjádření žalovaného k žalobě, se kterým se ztotožňuje. Legitimní očekávání tak může založit pouze taková správní praxe, která je ustálená, jednotná a dlouhodobá. Zásada legitimního očekávání automaticky nezakládá rigiditu správního rozhodování a nemožnost se od daných závěrů odchýlit na základě konkrétních skutečností. Správní praxe nemůže být strnulá a nemůže zůstat bez vývoje. Není proto vyloučeno, aby i při nezměněné právní úpravě nedoznala změny. Každé řízení je vedeno samostatně a průběh důkazního řízení nemusí být ve všech případech shodný. V posuzované věci je zřejmé, že hodnocení přeložených důkazů správcem daně, kdy tyto důkazy mohly být teoreticky považovány dříve za dostačující, bylo zcela legitimně ovlivněno zjištěními Policie ČR. Ze správního spisu totiž plyne, že daňová kontrola byla zahájena a vedena na základě podnětu Policie ČR, Krajského ředitelství policie hl. města Prahy, Služby kriminální policie a vyšetřování, Odboru hospodářské kriminality, 3. Oddělení ze dne 22. 3. 2012, č. j. KRPA-1429-535/TČ-2011-000093, v němž je uvedeno, že policejní orgán na základě oznámení Finančního úřadu pro Prahu 3 vede prověřování zvláště závažného zločinu kráčení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 a 3 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, kterého se mohly dopustit statutární orgány obchodních společností, resp. podnikající fyzické osoby tím, že v rámci provozování své výdělečné činnosti zahrnuly do svých zdanitelných nákladů faktury minimálně v výši 273 222 750 Kč, vystavené společností Pavlík a partner za pronájem reklamní plochy na závodních vozidlech, ačkoli se tato reklama nikdy neuskutečnila, o čemž věděly, čím došlo k neoprávněnému zkrácení daně z příjmů minimálně ve výši 60 537 312 Kč (obdobně v daňovém spisu obsažená žádost Městského státního zastupitelství v Praze ze dne 16. 3. 2012, č. j. 1 KZN 221/2011-170). K těmto skutečnostem posléze Policie ČR předala správci daně rozsáhlý důkazní materiál (k obdobné námitce

rozdílného hodnocení věci daňovými orgány v různých zdaňovacích obdobích viz bod 25 a násl. rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 8. 2017, č. j. 10 Afs 248/2016-55).

51. Vzhledem k výše popsanému rozložení důkazního břemene v daňovém řízení soud rovněž neakceptuje námitku žalobce porušením zásady materiální pravdy.

V. d) K návrhům na provedení dalších důkazů

52. Žalobce namítal, že ve věci měl být proveden výslech pana M. P. Správce daně a žalobce dle něj neoprávněně předjímali, že by tento svědek nevypověděl žádné rozhodné skutečnosti. K této námitce zdejší soud připomíná výše uvedenou skutečnost, že pan P. zaslal správci daně celkem 5 písemností, ve kterých dle jeho vyjádření uvádí skutečnosti, které byly obsahem jeho svědeckých výpovědí u správců daně k daňovým subjektům, které využívaly nájem reklamních ploch. Opět v souladu s vyjádření žalovaného k žalobě a s napadeným rozhodnutím (strana 13; srov. také strana 59-60 Zprávy o daňové kontrole) soud uvádí, že předmětná vyjádření pana P. se v souladu s § 93 odst. 2 daňového řádu stala součástí daňového spisu a správce daně z nich důkazně vycházel. Z daných vyjádření neplyne, že by pan P. byl přítomen skutečné realizaci reklamy nebo že by měl k dispozici další důkazní prostředky prokazující takovou realizaci. Proto ob stojí odůvodnění žalovaného, proč výslech pana P. nebyl proveden.
53. Co se týká výslechu svědků, navrhoval žalobce jakožto svědky následující osoby: statutární zástupkyně společnosti AUDIT-INVEST, paní Ch. V. D. B. a M. J. O.; bývalé či současné statutární zástupce společnosti PROTOTYPE TEAM, pana G. K. a I. B.; pana Z. T. a Ing. A. Ř. Dále v řízení před soudem navrhl žalobce výslech pana P.
54. Obecně přitom platí závěry ustálené judikatury, na které odkazuje i žalovaný. Nejvyšší správní soud tak v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publikovaném pod č. 618/2005 Sb. NSS, uvedl, že „[n]eakceptování návrhu na provedení důkazů lze založit pouze argumentem, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, dle kterého důkaz není způsobilý vyvrátit nebo potvrdit tvrzenou skutečnost, tzn. nedisponuje vypovídací potencí. Odmítnutí provedení důkazu může být konečně zdůvodněno jeho nadbytečností, a to tehdy, byla-li již skutečnost, která má být dokazována v dosavadním řízení bez důvodných pochybností postavena najisto.“ K podobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 8. 3. 2005, č. j. 1 Afs 51/2004-75, publikovaném pod č. 780/2006 Sb. NSS.
55. Krajský soud v Brně se domnívá, že těmito požadavkům správce daně, resp. žalovaný dostál. K věci se vyjádřil žalovaný zejména na straně 14 a 15 svého rozhodnutí, když v podrobnostech odkázal na strany 22 až 27 a strany 60 až 61 Zprávy o daňové kontrole. Z těch vyplývá, 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. Nelze pustit ze zřetele, že tento důkaz také měl mít jakousi „sekundární“ povahu, když žalobce nezajistil žádný „přímý“ důkaz o provedení reklamní služby a složitost navrhovaného důkazu tak přenášela důkazní břemeno v podstatě na daňové orgány. Zároveň ze sdělení Policie ČR (odkazující na sdělení Interpolu Londýn) vyplývá, že tyto osoby jsou usídleny na ostrově Mauricius a ve Spojených arabských emirátech, kdy jsou zapsány jako statutární orgány několika desítek společností.

56. Navíc i v tomto případě měly správní soud již možnost se s podobnými důkazními návrhy vypořádat. V tomto směru zdejší soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2017, č. j. 6 Afs 191/2017-45, dle kterého „[p]ro výsledek zástupce společnosti *AUDIT-INVEST Ltd.* neměl žalovaný odpovídající 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. Vzhledem k pochybnostem obestírajícím činnost společnosti *AUDIT-INVEST Ltd.* lze navíc pochybovat o tom, že by výpovědi auditorek či jednatele této společnosti vnesly do případu více světla. Krajský soud zcela správně dospěl k závěru, že pokud by měly tyto osoby o uskutečnění reklamy nějaké bližší informace, uvedly by je ve zprávách o auditu. Neprovedení výsledku těchto osob mu proto nelze vytýkat“ (obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-37, rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 6. 12. 2017, č. j. 22 Af 91/2014-87, rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 12. 10. 2016, č. j. 62 Af 3/2015-69, a ze dne 3. 11. 2016, č. j. 62 Af 24/2015-110).
57. Obdobné pak platí i k výsledkům statutárních zástupců společnosti *PROTOTYPE TEAM*, pana K. a B. Rovněž k neprovedení těchto výsledků se žalovaný přesvědčivě vyjádřil a totéž k obdobným návrhům na výsledek těchto konkrétních osob v podobných věcech učinily i správní soudy (např. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 3. 11. 2016, č. j. 62 Af 24/2015-110, rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 6. 12. 2017, č. j. 22 Af 91/2014-87, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2017, č. j. 6 Afs 191/2017-42, zejména bod 26).
58. K výše uvedenému tak zdejší soud odkazuje na své závěry vyslovené v rozsudku ze dne 26. 4. 2017, č. j. 31 Af 45/2015-119, které jsou aplikovatelné i nyní: „K opakovanému požadavku žalobce vznesenému v rámci žaloby, o provedení dalších důkazů před soudem, jako je výsledek jednatele společnosti *PROTOTYPE TEAM LTD.* a *AUDIT-INVEST LTD.*, se žalovaný vypořádal na str. 11 napadeného rozhodnutí, zdejší soud uvádí, že jej považuje za zcela nadbytečný. V případě, že by reklama byla fakticky provedena, nevidí zdejší soud důvod, proč nebyly v rámci zprávy o auditu uvedeny bližší informace o závodech a samotné reklamě na závodních autech spolu s fotografií. Zdejší soud nemá za to, že by navrhované výsledky osvětlily situaci projednávané věci. Co se týče výsledku jednatele společnosti *PROTOTYPE TEAM LTD.*, ze správního spisu vyplývá, že společnost pouze poskytla, jako dodavatel, službu, ale kontrolou provedené služby, byla pověřena společnost *AUDIT-INVEST LTD.* Soud tak má za to, že by nebylo výsledkem jednatele *PROTOTYPE TEAM, LTD.* reálně možné zjistit, zda reklama byla propagována. Jednatel by mohl pouze potvrdit samotné objednání služby, což není žalovaným rozporováno. Stejný postoj má zdejší soud i na vznesení dotazu na společnost *AUDIT-INVEST LTD.*, pokud by to tak opravdu bylo, že reklama byla prezentována, auditorky by jistě uvedly bližší a podrobnější informace o závodu.“ Tentýž postoj zastává Krajský soud v Brně i v nyní řešené věci, a to i k návrhu výsledku svědka M. P.
59. Taktéž neprovedení výsledku svědků Z. T. a Ing. A. Ř. správce daně a žalovaný řádně odůvodnili (např. strana 14 až 15 rozhodnutí žalovaného), kdy tito svědci, i kdyby vypověděli, že příslušné reklamní plochy na vlastní oči viděli, nemohli osvědčit, že se tak stalo v souladu s deklarovanými smluvními ujednáními, kdy navíc v rozporu s tímto hypotetickým zaznamenáním reklamy jsou reprezentativní sady fotografií od Policie ČR

(viz výše). K obdobnému návrhu na provedení výlechu těchto konkrétních svědků odkazuje zdejší soud na svůj rozsudek ze dne 3. 11. 2016, č. j. 62 Af 24/2015-110, kde rovněž tyto výlechy nepovažoval za potřebné, kdy kasační stížnost proti tomuto rozsudku byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 6. 2017, č. j. 9 Afs 310/2016-56; i v nynějším případě tak ani Krajský soud v Brně k výlechu daných svědků nepřistoupil.

60. Z případů dosud nezmíněných soud závěrem připomíná např. své rozsudky ze dne 30. 8. 2018, č. j. 30 Af 74/2016-53, a č. j. 30 Af 75/2016-53. Ty sice v současnosti ještě nejsou publikované, nicméně žalobci by mohly být známy, neboť v daných řízeních příslušné daňové subjekty zastupoval stejný advokát jako nyní, byly zde vypořádány obdobné námítky, jako jsou obsahem současné žaloby a týkají se stejných subjektů (Pavlík a partner, PROTOTYPE TEAM a AUDIT-INVEST) uplatňujících stejný „modus operandi“ jako v nynějším případě.
61. Zdejší soud tak neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by mohla mít za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti. Proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

VI. Závěr a náklady řízení

62. Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
63. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 17. října 2018

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu