



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **FULGUR BATTMANN, spol. s r.o.**, se sídlem Svitavská 839/39, Brno, zast. JUDr. Janem Paroulkem, advokátem se sídlem Čelakovského 1859/6, Blansko, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 12. 2014, č. j. 33992/14/5200-11431-711360, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 3. 11. 2016, č. j. 62 Af 24/2015 – 110,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta její žaloba proti výše uvedenému rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání a současně potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 10. 9. 2013, č. j. 3050343/13/3003-24903-707521, kterým byla stěžovatelce vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 724 500 Kč a současně ji ze zákona vznikla povinnost uhradit penále ve výši 144 900 Kč.

I. Vymezení věci

[2] Předmětem sporu je daňová uznatelnost stěžovatelkou uplatněných nákladů vynaložených za pronájem reklamní plochy na závodních automobilech.

[3] Krajský soud ze spisu ověřil, že dne 24. 11. 2010 byla u stěžovatelky zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008, ve kterém stěžovatelka mimo jiné uplatnila náklady za reklamu od společností Pavlík a partner s.r.o., JOB REAL s.r.o. (dále jen „JOB REAL“) a Tara Cosmopolitan s.r.o. (dále jen „TARA“).

[4] Náklady ve výši 2 000 000 Kč dokládala fakturou č. 31122308 ze dne 15. 12. 2008 přijatou od společnosti Pavlík a partner s.r.o., s níž uzavřela dne 18. 12. 2007 Smlouvu o nájmu reklamní plochy. Náklady ve výši 200 000 Kč dokládala fakturou č. 819057 ze dne 19. 5. 2008 přijatou od společnosti JOB REAL, s níž uzavřela dne 30. 4. 2008 Rámcovou smlouvu o provedení reklamních služeb. Náklady ve výši 1 250 000 Kč dokládala fakturami č. 82008 ze dne 2. 1. 2008, č. 242008 ze dne 25. 3. 2008, č. 502008 ze dne 3. 4. 2008, č. 72008 ze dne 28. 4. 2008 a fakturou č. 972008 ze dne 26. 5. 2008, přijatými od společnosti TARA, s níž uzavřela smlouvy o pronájmu reklamních ploch ze dne 2. 1. 2008, ze dne 25. 3. 2008, ze dne 3. 4. 2008, ze dne 28. 4. 2008 a ze dne 26. 5. 2008. Předmětem smluv o pronájmu reklamních ploch byl pronájem reklamních ploch na soutěžních vozidlech za účelem propagace obchodního jména a služeb stěžovatelky při automobilových soutěžích v České republice i v zahraničí.

[5] U plnění dle smlouvy uzavřené se společností Pavlík a partner s.r.o., je spornou skutkovou i právní otázkou, zda stěžovatelka prokázala faktické uskutečnění reklamy, tedy zda v daňovém řízení prokázala oprávněnost uplatněného nákladu ve výši 2 000 000 Kč na reklamu. U zbývajících nákladů vynaložených dle smluv uzavřených se společnostmi JOB REAL a TARA je spornou právní otázkou, zda se v daném případě jednalo o krácení daně jiným způsobem ve smyslu § 23 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

[6] Stěžovatelka sice předložila po formální stránce bezvadné doklady (Smlouvu o nájmu reklamní plochy uzavřenou se společností Pavlík a partner s.r.o.; fakturu dokládající zaplacení příslušné částky; bankovní výpisy; obchodní korespondenci, která obsahuje kalendář akcí; zprávu o auditu zhotovenou společností AUDIT-INVEST; fotografickou dokumentaci zachycující grafický náhled obsahu reklamní plochy bez data, aniž by bylo blíže možno identifikovat vozidlo, na kterém je logo umístěno), faktickou realizaci reklamy však neprokázala.

[7] Stěžovatelčin stěžejní důkaz - zpráva o auditu od společnosti AUDIT-INVEST (monitoring reklamy) obsahuje pouze konstatování, že reklama byla uskutečněna. Neobsahuje žádné údaje o způsobu, místě a času provedené kontroly a není patrné, kdy byla sepsána. Materiální možnosti provedení v ní uvedené kontroly závodů, konaných na několika místech v zahraničí a v Mostě, a to společností sídlící na Britských Panenských ostrovech, jejímž jménem mají jednat dvě osoby usídlené na ostrově Mauricius a ve Spojených arabských emirátech, a které mají zároveň jednat za desítky dalších společností, byly správci daně účinně zpochybněny.

pokračování

[8] Zároveň byla na základě informací získaných od Policie ČR zpochybněna věrohodnost zprávy o auditu tím, že bylo zjištěno, že společnosti AUDIT-INVEST a PROTOTYPE (údajně faktický poskytovatel reklamy, jehož jménem jednala společnost Pavlík a partner s.r.o.) mají stejná sídla a jsou zastupovány Michalem Pavlíkem, jednatelem společnosti Pavlík a partner s.r.o. Dále bylo zjištěno, že jediným disponentem bankovního účtu, který byl uveden na fakturách a který je veden pod názvem PROTOTYPE LTD, je Michal Pavlík. Ostatně k tomu stěžovatelka poukázala na to, že Michal Pavlík pomáhal společnosti AUDIT-INVEST s finalizací formální stránky textu, a to na základě její žádosti.

[9] Správce daně dále obdržel informace od analyticko-vyhledávacího oddělení a od Policie ČR, podle kterých si Michal Pavlík objednával u společnosti TA-SERVICE s.r.o. překlady textů uvedených v auditní zprávě z českého jazyka do anglického (zakázka č. 0163 a č. 0696). Překlad byl proveden v roce 2011, ačkoliv se měl týkat reklamy v roce 2008. Pokud by byla auditní zpráva skutečně zhotovena osobami na Britských Panenských ostrovech, logicky by byla smlouva překládána z anglického jazyka do českého a nikoli naopak.

[10] Výpověď Michala Pavlíka hodnotil soud jako obecnou a nekonkrétní, takže k unesení důkazního břemene stěžovatelky nikterak nepřispěla. K podrobnému hodnocení obsahu svědecké výpovědi Michala Pavlíka odkázal na str. 7 a 8 žalobou napadeného rozhodnutí. Obdobně neprovedení výslechu stěžovatelkou navrhaných zahraničních i domácích svědků bylo řádně, srozumitelně a navíc i správně odůvodněno.

[11] U výdajů vynaložených za reklamu od JOB REAL a TARA nebyl výskyt loga na automobilech v průběhu závodů zpochybněn, soud stejně jako žalovaný však dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala, že k plněním došlo deklarovanými dodavateli způsobem v rozsahu a cenách dle faktur. V daném případě byla stěžovatelka zapojena do řetězce s cílem krátit daňovou povinnost, a to ve smyslu § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů.

[12] Zástupce stěžovatelky nebyl schopen dostatečně určitě popsat způsob sjednání smluv s bývalými jednatelem společností JOB REAL a TARA, přičemž žalovaný identifikoval několik rozporností ve výpovědích. Zástupce u obou bývalých jednatelem neověřoval jejich oprávnění k uzavření smlouvy, chyběla jakákoli kontrola provedení nasmlouvaných plnění, nedošlo k prověření, zda reklamní akce přináší konkrétní užitek.

[13] Za podstatné okolnosti pro uvedený závěr považoval žalovaný následující: „Ve většině případů bylo na závodním autě uvedeno pouze logo „FULGUM BATTMAN“ bez bližší specifikace toho, čím se společnost zabývá. Navíc bylo umístěno na závodních autech v takové velikosti, že při závodě bylo logo sotva znatelné.“

Výpovědi bývalých jednatelem společností, které měly zajišťovat uskutečnění reklam, byly neurčité. Svědci si nebyli schopni vzpomenout na konkrétnější okolnosti; krátce po uskutečnění obchodní transakce se společností JOB REAL došlo ke změně jednatele a tato společnost se pro správce daně stala nekontaktní. Novým jednatelem se stal státní příslušník Ukrajinské

republiky, kterému byl dne 30. 9. 2009 ukončen trvalý pobyt na území České republiky. Také společnost TARA se stala pro správce daně nekontaktní.

Stěžovatelka opakovaně střídala obchodní partnery za účelem zprostředkování totožných služeb. V krátké době uzavřela smlouvy se společnostmi Pavlík a partner s.r.o., JOB REAL a TARA, a dále také se společnostmi ELEVANTO, s.r.o. a AIKON, s.r.o. Společnosti ani jejich zástupce si předem neprověřovala. Nehledala si nejlevnějšího dodavatele ani nijak nekalkulovala náklady. Ve většině případů se na dodavatele neobracela opakovaně. Hledala stále nové dodavatele bez zkušeností, jimž svěřovala provedení reklamy za nemalé finanční částky.

[14] S uvedenými skutečnostmi se krajský soud plně ztotožnil. Uvedl, že není důležité, jakou formu měl řetězec dodavatelů; v reálném podnikatelském světě existují varianty daňové optimalizace, které jsou už za hranou zákonnosti, za hranou obecně přijatelné spravedlnosti i za hranou podnikatelské slušnosti, jejichž buď komplikovanost, spletnost a sofistikovanost anebo naopak jednoduchost a přímočarost nemohou vyvolat souhlas či alespoň nejistotu v právním hodnocení do té míry, že by tím byla negována daňová pravidla.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[15] Stěžovatelka napadá rozsudek krajského soudu pro nesprávné právní posouzení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[16] V kasační stížnosti obsáhle opakuje dosavadní průběh řízení, včetně všech argumentů účastníků řízení, jakož i žalobní argumentaci (podstatná část kasační stížnosti cca celkem 12 ze 14 stran kasační stížnosti). Teprve v závěru (čl. X) kasační stížnosti namítá důvody nezákonnosti rozsudku krajského soudu.

[17] V čl. X kasační stížnosti uvádí, že krajský soud vycházel z nesprávných závěrů správních orgánů, které důkazní prostředky nehodnotily ve smyslu § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dál jen „zákon o správě daní a poplatků“). Své závěry, který z předložených důkazních prostředků a proč byl osvědčen jako důkaz a který nikoliv, správce daně neodůvodnil. Tímto zatížil řízení vadou, která může mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí. Správní orgány při hodnocení důkazů nevycházely ze všech skutečností, které z daných důkazů plynou, přičemž vyjmuly pouze určité části důkazů a z těch vyvodily skutkové závěry obecné, a to za situace, kdy všechny důkazy nejsou jednoznačné.

[18] Správní orgány stěžovatelce přezkoumatelným způsobem nevyložily hodnocení rozhodných skutečností. Nesdělily, jaké skutečnosti měly za prokázané a z jakých důkazů je vyvodily, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídily, jak vyhodnotily veškeré rozpory mezi nimi, proč neprovedly i další navrhované důkazy, jaký je závěr o skutečném stavu věci a jak postupovaly při aplikaci zákonných ustanovení na takto zjištěný stav. Správce daně se reálně nepokusil o provedení navržených důkazů a nevyužil všech zákonem daných možností k předvolání svědků a k provedení navrhovaných důkazů, jednal tak v rozporu s povinností správce daně stanovenou v § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“). Žalovaný se pochybením správce daně nezabýval. Krajský soud si nesprávné závěry

pokračování

správních orgánů osvojil, rezignoval na vlastní posouzení věci, neprovedl důkazy navrhované stěžovatelkou, aniž by neprovedení důkazů ve svém rozhodnutí řádně odůvodnil.

[19] Skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech. Z obsahu správního a soudního spisu vyplývá, že stěžovatelka doložila smlouvy o pronájmu reklamní plochy, předávací protokoly, faktury, čestná prohlášení statutárních orgánů, kalendář akcí s grafickým znázorněním reklamní plochy, foto a video dokumentaci, zprávu o auditu služby od společnosti AUDIT- INVEST LTD. Prokázala tak všechny skutečnosti, které je povinna ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků uvádět v přiznání, a k jejichž prokázání byla správcem daně v průběhu daňového řízení vyzvána.

[20] Závěry krajského soudu týkající se obchodních případů pronájmu reklamní plochy společnosti Pavlík a partner s.r.o., společnosti JOB REAL a společnosti TARA nemají oporu ve spisovém materiálu ani provedených důkazech a neodpovídají napadenému rozhodnutí.

[21] Stěžovatelka namítá nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí. Krajský soud se nevypořádal s námitkami stěžovatelky uvedenými v žalobě, jako např. s námitkou provádění předběžné selekce důkazů podle vlastních kritérií správním orgánem za účelem úpravy důkazní situace podle vlastní volby; preferování důkazů, které potvrzují skutkovou verzi zvolenou správním orgánem. Rozsudek krajského soudu neobsahuje právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností. Soud neprovedl důkazy navržené v žalobě, jako např. výslechy svědků a neprovedení těchto důkazů řádně neodůvodnil.

[22] Stěžovatelka navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti vycházel z rozhodnutí žalovaného, kompletního daňového spisu, včetně všech důkazních návrhů v něm obsažených, včetně všech dalších důkazních návrhů v řízení navržených a dosud neprovedených a dále ze spisu Krajského soudu v Brně sp. zn. 62 Af 24/2015.

[23] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že ačkoliv stěžovatelka zjevně považuje napadený rozsudek za nesprávný, v konečném důsledku pouze opakuje výhrady proti postupu správních orgánů, které již byly uplatněny v rámci žaloby. V kasační stížnosti tedy absentuje jakákoliv konkrétní polemika s hodnotícími závěry krajského soudu.

[24] Odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013 – 37, ve kterém je výslovně uvedeno, že Nejvyšší správní soud je v kasačním řízení až na zákonem stanovené výjimky vázán důvody tvrzené nezákonnosti, uvedenými v kasační stížnosti, a proto preciznost při formulaci obsahu stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti v podstatě předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu.

[25] Stěžovatelka však pouze v obecné rovině namítala, že si krajský soud nesprávně osvojil závěry správců daně. Dle žalovaného krajský soud správně konstatoval, že u nákladů vynaložených za pronájem reklamní plochy od společnosti Pavlík a partner s. r. o.

stěžovatelka neprokázala faktické uskutečnění deklarované reklamy. Soud nerozporoval skutečnost, že v rámci daňového řízení byla předložena celá řada formálních dokladů. Tyto důkazní prostředky však samy o sobě dostatečně neprokazují faktické uskutečnění reklamy, přičemž žádný důkazní prostředek, z něhož by vyplynul přímý důkaz o jejím faktickém uskutečnění, stěžovatelka nepředložila.

[26] V rozsudku sp. zn. 2 Afs 11/2013 soud řešil obdobnou skutkovou otázku (podobnost obou věcí je dána předně faktem, že rovněž v tomto řešeném případě byla spornou otázkou daňová uznatelnost nákladů na nájem reklamní plochy na závodních automobilech, a dále skutečnost, že zde vystupovaly stejné obchodní společnosti). Nejvyšší správní soud zdůraznil, že „[k]aždý daňový subjekt (podnikatel), který vstupuje do obchodních vztahů, musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat potřebné podklady pro případ, hodlal-li by uplatnit výdaje podle 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. 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.“

[27] Žalovaný se také zcela ztotožňuje se závěry soudu stran hodnocení uplatněných nákladů na provedení reklamních služeb od společnosti JOB REAL a společnosti TARA. Jednotlivé podezřelé okolnosti týkající se těchto obchodních transakcí byly žalovaným jednoznačně prokázány. Krajský soud tyto jednotlivé podstatné okolnosti v odůvodnění svého rozhodnutí výslovně uvedl (srov. str. 13 a 14 napadeného rozsudku).

[28] Rozhodnutí je řádně odůvodněno a soud se vypořádal se všemi uplatněnými žalobními námitkami. K neprovedení navrhovaného důkazů žalovaný uvádí, že krajský soud návrh výsledku Ing. M. R. (bývalého zástupce stěžovatelky) neprovedl s odůvodněním, že provedení tohoto výsledku by zjevně nepřispělo k objasnění věci a další důkazní prostředky není potřeba provádět. Toto odůvodnění bylo stěžovatelce předestřeno již v rámci daného ústního jednání, má však odraz i v napadeném rozsudku.

[29] Na základě uvedených skutečností navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[30] Nejvyšší správní soud 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.) Na základě kasační stížnosti přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[31] Soud se zcela ztotožňuje s vyjádřením žalovaného, že kasační stížnost je i přes svoji obsáhlost na samé hranici projednatelnosti. Stěžovatelka skutečně pouze rekapituluje dosavadní průběh řízení a opakuje žalobní výhrady proti postupu správních orgánů. To vše bez toho, že by jakkoli konkrétně polemizovala s hodnotícími závěry krajského soudu. Její argumentace se tak v podstatné části míjí s rozhodovacími důvody krajského soudu.

[32] Krajskému soudu fakticky vytýká, že rezignoval na vlastní posouzení věci, neboť jen bez dalšího převzal závěry žalovaného. Za konkrétní námitku lze považovat v podstatě

pokračování

pouze námitku napadající nevypořádání všech žalobních námitek a neprovedení navrhovaných důkazů.

[33] Řízení ve správním soudnictví je ovládáno dispoziční zásadou, což platí i o řízení o kasační stížnosti. S výjimkami uvedenými v § 109 odst. 4, věta za středníkem, s. ř. s., je tak Nejvyšší správní soud vázán důvody tvrzené nezákonnosti, uvedenými v kasační stížnosti (§ 109 odst. 4, věta před středníkem, s. ř. s.), a proto preciznost ve formulaci obsahu stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti v podstatě předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 As 67/2011 – 108 nebo ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54).

[34] Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 31. 5. 2004, č. j. 3 Azs 43/2003 – 48 judikoval, že „[k]asační stížnost jako mimořádný opravný prostředek je podle ustanovení § 103 s. ř. s. koncipována na principu nutného konkrétního tvrzení stěžovatele, v čem krajský soud, který jeho věc projednával a rozhodl, ve svém rozhodnutí pochybil. (...) V kasační stížnosti (...) je především třeba, aby stěžovatel uvedl, v čem nezákonnost rozhodnutí soudu spatřuje. Omezí-li se však stěžovatel v kasační stížnosti pouze na výtky směřující proti rozhodnutí správního orgánu, aniž by jakkoli zpochybnil rozhodnutí soudu (...) a argumentačně podložil, v čem nezákonnost rozhodnutí soudu spočívá, nelze než konstatovat nedůvodnost takové kasační stížnosti, neboť výtky v ní obsažené jdou mimo rámec rozhodnutí soudu.“ (obdobně srov. například rozsudek zdejšího soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 8 Afs 53/2005 – 59).

[35] Kasační stížnost je tedy opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského (městského) soudu (§ 102 s. ř. s.) a důvody, které lze v kasační stížnosti s úspěchem uplatnit, se tedy musí vztahovat právě k tomuto rozhodnutí. Směřují-li kasační důvody proti postupu ve správním řízení či výlučně proti správnímu rozhodnutí, a nikoliv proti závěrům krajského soudu, opírá se kasační stížnost jen o „jiné důvody“ než důvody uvedené v ustanovení § 103 s. ř. s. Taková kasační stížnost je dle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřipustná.

[36] Nejvyšší správní soud se z hlediska rozsahu přezkumu proto může vyjádřit prakticky jen k tomu, zda jsou závěry krajského soudu přezkoumatelné a zda se krajský soud řádně vypořádal s navrhovanými důkazy.

[37] K otázce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí se opakovaně vyjadřuje judikatura jak Ústavního, tak i Nejvyššího správního soudu. Uvádí, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí může nastat z důvodu jeho nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. To prakticky znamená např. situaci, kdy by se krajský soud nevypořádal vůbec či alespoň dostatečně s uplatněnými žalobními body, neprovedl by navržené důkazy a ani by řádně nevyložil, proč tak neučinil (tzv. opomenutý důkaz), z rozhodnutí by nebyly seznatelné jeho nosné důvody (ratio decidendi) anebo by tyto důvody neměly oporu ve výsledcích provedeného řízení. Povinností krajského soudu je stranám sporu ozřejmit, jakými úvahami byl při svém rozhodování veden a k jakým závěrům na ně navazujícím dospěl (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2007, č. j. 1 Afs 53/2007 – 34). Tyto úvahy pak musí mít odraz v odůvodnění rozhodnutí, neboť jen prostřednictvím odůvodnění rozhodnutí lze dovodit, z jakého skutkového stavu soud vycházel, jak jej v daných souvislostech uvážil, jaké právní předpisy aplikoval a k jakému konečnému rozhodnutí tímto způsobem dospěl.

[38] Veškerá výše uvedená kritéria napadené rozhodnutí splňuje. Jedná se o srozumitelné rozhodnutí opřené o dostatek relevantních důvodů. Je z něj zcela zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí.

[39] Z porovnání obsahu žaloby a odůvodnění rozhodnutí krajského soudu vyplývá, že krajský soud se všemi body žaloby zabýval a ke všem námitkám zaujal stanovisko. Nejvyšší správní soud z žaloby ověřil, že ve vztahu k nákladům uplatněným na základě smlouvy uzavřené se společností Pavlík a partner s.r.o. stěžovatelka namítala, že správce daně a žalovaný pochybili, když považovali faktické uskutečnění reklamy za nedostatečně prokázané a v této souvislosti zejména napadla způsob vyhodnocení auditní zprávy. Měl-li žalovaný pochybnosti o obsahu zprávy, měl předvolat svědky ze společnosti AUDIT-INVEST. Namítala, že správce daně ani žalovaný se nepokusili o provedení navržených důkazů a nevyužili všech zákonem daných možností k předvolání zahraničních svědků. Zároveň neprovedli výslech navržených svědků žijících v České republice a své postupy nedostatečně odůvodnili, čímž porušili § 92 dost. 2 daňového řádu. Provedené důkazy správce daně a žalovaný nesprávně zhodnotili. Jejich postupem byl porušen princip legitimního očekávání, neboť stěžovatelkou navržené důkazní prostředky v minulosti u obdobných případů postačovaly k prokázání tvrzení daňového subjektu. Poslední námitkou ve vztahu k těmto nákladům byla námitka neoprávněného požadavku na doložení konkrétního dopadu reklamy na podnikatelskou činnost stěžovatelky.

[40] Tento okruh námitek krajský soud podrobně vypořádal na str. 7 až 10 napadeného rozsudku. Dospěl k závěru, že stěžovatelka předložila celou řadu formálně bezvadných dokladů, faktickou realizaci reklamy však neprokázala. Konstatoval, že v obecné rovině může být využití subjektu poskytujícího monitoring sjednané reklamy jedním z možných způsobů dokazování a odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.12.2011, č. j. 7 Afs 55/2011 – 84. V tomto konkrétním případě správce daně a žalovaný ve vztahu k vypovídací schopnosti, pravdivosti a věrohodnosti auditní zprávy konkretizovali celou řadu pochybností (str. 8 a 9 zprávy o daňové kontrole), se kterými se soud zcela ztotožnil. Uvedl, že samotná zpráva obsahuje pouze konstatování, že reklama byla uskutečněna. Neobsahuje žádné údaje o způsobu, místě a času provedené kontroly a není patrné, kdy byla sepsána. Obsahuje pouze údaj, kdy byly úředně ověřeny podpisy (apostilní doložka z Mauricia s datem 27. 1. 2012). Úředním ověřením podpisů lze ovšem případně prokázat pouze pravost podpisů a nikoli pravdivost obsahu zprávy. Věrohodnost zprávy oslabuje zjištění, že společnosti AUDIT-INVEST a PROTOTYPE (poskytovatel reklamy) mají stejná sídla a jsou zastupovány Michalem Pavlíkem, jednatelem společnosti Pavlík a partner s.r.o. Dále bylo zjištěno, že jediným disponentem bankovního účtu, který byl uveden na fakturách a který je veden pod názvem PROTOTYPE LTD, je Michal Pavlík. Věrohodnost zprávy dále zpochybnilo i zjištění, že Michal Pavlík objednával u společnosti TA-SERVICE s.r.o. překlady textů uvedených v auditní zprávě z českého jazyka do anglického (zakázka č. 0163 a č. 0696). Překlad byl proveden v roce 2011, měl se ale týkat reklamy provedené v roce 2008. Pokud by byla zpráva skutečně zhotovena osobami na Britských Panenských ostrovech, logicky by byla smlouva překládána z anglického jazyka do českého a nikoli naopak. Svědeckou výpověď Michala Pavlíka vyhodnotil soud stejně jako žalovaný jako zcela obecnou, která k unesení důkazního břemene stěžovatelky žádným způsobem nepřispěla. Na konkrétnější otázky totiž svědek vždy odkazoval na zhotovitele reklamy. Krajský soud se podrobně vyjádřil (včetně odkazu na relevantní judikaturu Ústavního soudu) k namítanému neprovedení důkazních návrhů – svědeckých výpovědí českých i zahraničních osob (str. 9 a 10 napadeného rozsudku). Námitka

pokračování

porušení principu legitimního očekávání je vypořádána na straně 11 napadeného rozsudku, stejně jako námitka zpochybňující požadavek na doložení konkrétního dopadu reklamy na podnikatelskou činnost stěžovatelky.

[41] Ve vztahu k uplatněným nákladům na základě smluv uzavřených se společnostmi JOB REAL a TARA stěžovatelka namítala, že se nemohla vědomě stát součástí řetězového daňového podvodu. Především se nemohlo jednat o řetězec, neboť daňový subjekt si pouze objednal reklamní služby, tudíž byl koncovým spotřebitelem a uvedené plnění nikomu nepřeprodával. Ke každému obchodnímu případu právní domněnky žalovaného týkající se daňového podvodu jsou pouze zástupné a nejsou relevantní pro prokázání skutečného stavu věci, přičemž správce daně a žalovaný nesprávně vyhodnotili provedené důkazy. Za poskytnuté služby řádně zaplatila, což doložila výpisy z bankovních účtů. Taktéž prokázala pomocí předložených dokumentů, fotografií a videí, že se zprostředkované reklamy fakticky uskutečnily, stejně jako to dokládá předávací protokol ze dne 19. 5. 2008 ohledně uskutečnění reklamy na vozidle Porsche 911 RS na autodromu v Brně. Pochybnosti správce daně plynoucí zejména z nekontaktnosti poskytovatelů služeb nelze klást k tíži stěžovatelky. Výsledky původních jednání společností JOB REAL a TARA platné uzavření smluv prokázaly a skutečnost, že se obě společnosti staly pro správce daně nekontaktními, není chybou stěžovatelky. Správce daně a žalovaný proto nedostatečně prokázali své pochybnosti týkající se uzavřených smluv a neunesli své důkazní břemeno.

[42] Tento okruh námitek krajský soud podrobně vypořádal na str. 13 až 16 napadeného rozsudku. Vycházel z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu, ze které obsáhle citoval. Konstatoval, že správce daně má i v případě daně z příjmů legitimní možnost dospět k závěru ohledně krácení daňové povinnosti, avšak podezření, že došlo k nezákonnému daňovému zvýhodnění, musí prokázat, neboť důkazní břemeno tu leží na něm.

[43] V posuzované věci žalovaný podrobně rozebral provedení reklamy na základě smluv se společnostmi JOB REAL a TARA, stejně jako hodnotil obsah jednotlivých smluv, relativně uceleně a přehledně v bodech uvedl, které okolnosti považuje za rozhodující pro kvalifikaci zjištěného skutkového stavu coby krácení daně jiným způsobem. Na takto provedené úvaze neshledal krajský soud jakoukoli nesprávnost či nelogičnost. Naopak po rekapitulaci rozhodných okolností (str. 13 a 14 napadeného rozsudku) se s žalovaným bez výhrady ztotožnil. K namítanému počtu subjektů v řetězci uvedl, že samotný počet daňových subjektů v rámci transakce je pouze jednou z okolností hodnocených uceleně v kontextu případu a sám o sobě je nepodstatný. Není důležité, jakou formu měl řetězec dodavatelů; v reálném podnikatelském světě existují varianty daňové optimalizace, které jsou už za hranou zákonnosti, za hranou obecně přijatelné spravedlnosti i za hranou podnikatelské slušnosti. K argumentaci stěžovatelky, že hlavní funkcí reklamy je zvyšování povědomí o značce a ovlivňování postojů k ní; k čemuž přispívá reklama na atraktivních místech, jakým je i závodní vůz, uvedl, že tato v obecné rovině správná argumentace sama o sobě nikterak nevyvrací jednotlivé okolnosti sjednávání obchodních transakcí stěžovatelkou, jak je podrobně popsal žalovaný.

[44] Krajský soud po podrobném posouzení zjištěných skutkových okolností tento okruh námitek uzavřel tak, že žalovaný dostatečně uvedl a prokázal jednotlivé podezřelé okolnosti týkající se posuzovaných obchodních transakcí. V souhrnu se proto žalovanému podařilo prokázat, že stěžovatelka byla zapojena způsobem neodpovídajícím obchodní logice a praxi dobrého hospodáře v transakci, jejíž hlavním cílem bylo krácení daňové povinnosti a nikoli primárně vynaložení výdajů za reklamu za účelem dosažení zisku. Správce daně proto byl oprávněn daň doměřit.

[45] Namítanému neprovedení navrhovaných důkazů Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Jako důkazy stěžovatelka navrhovala listiny obsažené ve správním spisu. Pokud v řízení o žalobě ve správním soudnictví vychází soud z údajů a listin obsažených ve správním spisu, nejedná se o dokazování ve smyslu § 52 s. ř. s. (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2015, č. j. 7 As 83/2015 – 56; ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 – 117, č. 2383/2011 Sb. NSS; nebo ze dne 29. 6. 2011, č. j. 7 As 68/2011 – 75). Nejvyšší správní soud opakovaně uvedl, že tento postup není v rozporu se zásadou, dle níž dokazování soud provádí výslovně při jednání. Při jednání o žalobě ve správním soudnictví totiž není obsah správního spisu (tj. všechny jeho součásti) považován bez dalšího za důkaz. Vyplývá to ze samotné podstaty řízení ve správním soudnictví, které je přezkumným řízením správního řízení, správní spis je obrazem a výsledkem tohoto správního řízení, dokládá skutkový a právní stav, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Je možné, že žalobce učiní určitou část správního spisu spornou, o této otázce poté soud případně vede dokazování. Prostředky, kterými se snaží žalobce zpochybnit jednotlivé fragmenty správního spisu či rozhodnutí, jsou již důkazními prostředky ve smyslu § 52 s. ř. s., které musí být provedeny zásadně při jednání a účastníci musí mít možnost se k nim vyjádřit (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 8/2008). V postupu krajského soudu, který vycházel ze správního spisu, neshledává Nejvyšší správní soud žádné procesní pochybení.

[46] K neprovedení důkazu navrženého při ústním jednání Nejvyšší správní soud uvádí, že možnost soudu doplnit dokazování (§ 77 odst. 2 s. ř. s.) nelze bez dalšího zaměnit za povinnost. Krajský soud nemá povinnost provést libovolný důkaz, který mu účastníci navrhnou. Může odmítnout důkazy, které považuje za nadbytečné, dále důkazy, které zjevně nemají s danou věcí žádnou souvislost, případně pokud by žalobce nebyl schopný ani k výzvě soudu uvést, co konkrétně má jím navrhovaný důkaz ve vztahu k danému případu dokázat. Musí však vždy řádně zdůvodnit, proč nepovažuje za nutné navrhovaný důkaz provést. Tomuto postupu krajský soud v projednávané věci plně dostál. K důkaznímu návrhu stěžovatelky učiněném při jednání soudu, kterým měl být výslech svědka Ing. M. R., totiž uvedl, že tento výslech k objasnění skutkové situace nad rámec správního spisu a v něm zachycených protokolů a vyjádření, nepotřeboval. Ostatně zástupce stěžovatelky k dotazu soudu neuvedl, k jakým konkrétním skutečnostem by měl být Ing. M. R. vyslýchán.

IV. Závěr

[47] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci při tom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

pokračování

[48] Stěžovatelka, která neměla v řízení úspěch, nemá ze zákona právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.).

[49] Žalovaný měl ve věci plný úspěch, proto by mu soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení proti stěžovateli, avšak jemu žádné náklady nad rámec úřední činnosti nevznikly, a proto mu je soud nepřiznává.

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

.

V Brně dne 22. června 2017

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu