



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Tomáše Langáška, soudce Filipa Dienstbiera a soudkyně Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **INA SPORT spol. s r.o.**, IČO 60740175, sídlem Dusíkova 794/3, Brno, zastoupená Mgr. Jaroslavem Bártou, advokátem, sídlem Kobližná 19, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. dubna 2018 č. j. 15218/18/5200-11431-706481, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 1. února 2022 č. j. 31 Af 45/2018 - 192,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Žalovaný rozhodnutím označeným v návěti zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dva dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“). Prvním výměrem ze dne 5. května 2017 č. j. 2277534/17/3003-52521-707951 správce daně doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. července 2010 do 30. června 2011 ve výši 1.571.680 Kč a současně jí uložil povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené daně. Druhým výměrem ze dne 5. května 2017 č. j. 2277909/17/ 3003-52521-707951 správce daně žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. července 2011 do 30. června 2012 ve výši

1.312.520 Kč a současně jí opět uložil povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené daně.

[2] Důvodem pro doměření daně bylo, že žalobkyně nedoložila a neprokázala reklamní služby na sportovních a kulturních akcích tak, jak je měla uvedené na přijatých fakturách, od tří dodavatelů: 1) Martinu Prokopovi; 2) společnosti TREZE Development s. r. o., (dále jen „TREZE Development“); a společnosti MELANORE s. r. o., (dále jen „MELANORE“). Žalobkyně podle správce daně neprokázala, že výdaje za reklamní služby od těchto dodavatelů vynaložila na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

[3] Žalobkyně se s posouzením správce daně a žalovaného neztotožnila a podala žalobu ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který rozsudkem ze dne 7. října 2020 č. j. 31 Af 45/2018 - 119 rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný kasační stížnost, k níž Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 9. srpna 2021 č. j. 6 Afs 342/2020 - 48 citovaný rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud se ztotožnil s tím, že žalobkyně v daňovém řízení unesla důkazní břemeno ve vztahu k dodavateli M. P., u dodavatelek TREZE Development a MELANORE však takový závěr krajského soudu aprobovat nemohl. Podle Nejvyššího správního soudu žalobkyně sice prokázala faktické umístění reklamy a ekonomický význam propagace určitých značek pro žalobkyni, avšak to nestačilo k závěru, že žalobkyně unesla důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Především s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. února 2021 č. j. 8 Afs 24/2019 - 44 totiž konstatoval, že žalobkyně musí unést důkazní břemeno i ohledně poskytnutí reklamního plnění jí deklarovanými dodavateli, popřípadě subdodavateli (tj. musí být *prokázán* vztah mezi deklarovaným dodavatelem a subdodavatelem, který pro daňový subjekt poskytl tvrzené plnění).

[4] Krajský soud tedy ve věci rozhodl znovu rozsudkem označeným v návěti, kterým zrušil výrok I rozhodnutí žalovaného, který zahrnoval dodavatele M. P., a ve zbytku žalobu zamítl. Dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno ve vztahu k poskytnutí reklamního plnění deklarovanými dodavatelkami TREZE Development a MELANORE, potažmo jejich subdodavateli.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[5] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítala, že krajský soud zcela opomenul její argumentaci obsaženou už v žalobě a zopakovanou při jednání, kterou se domáhala zohlednění právní zásady ochrany dobré víry. Stěžovatelka uvedla, že byla nepochybně v dobré víře, jelikož jí bylo faktické provedení reklamního plnění dodavatelkami prokázáno. Zároveň je podle stěžovatelky v dané situaci nezpochybnitelné, že neměla a ani nemohla mít nejmenší p, odezření, že by tato plnění mohla být zatížena jakýmkoliv problémem ze strany dodavatelek, neboť jejich provedení, fakturace a zdokumentování proběhly naprosto totožným způsobem jako v předešlých letech či u jiných subjektů. Dle svého názoru tedy stěžovatelka unesla důkazní břemeno a prokázala účinnost daňových výdajů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů.

pokračování

Z judikatury Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) k dani z přidané hodnoty potom dle stěžovatelky plyne povinnost orgánů finanční správy zkoumat existenci dobré víry daňových subjektů. Kvůli opomenutí uvedené žalobní argumentace je podle stěžovatelky rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti s odkazy na judikaturu uvedl, že žalobní námitky lze vypořádat i tzv. implicitně. Argumentace dobrou vírou je přitom podle žalovaného formulována v rámci žalobního bodu týkajícího se (ne)prokázání daňově účinných výdajů. Krajský soud přitom dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala daňovou účinnost výdajů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů ve vztahu k dodavatelkám TREZE Development a MELANORE. Tím, že krajský soud konstatoval, že výdaje na reklamní plnění od těchto společností nelze považovat za daňově účinné, fakticky vypořádal i námitku týkající se dobré víry stěžovatelky v tom smyslu, že stěžovatelce dobrá víra nespovědčila. Dále žalovaný uvedl, že orgány finanční správy nemají povinnost ve věcech týkajících se daně z příjmů posuzovat existenci dobré víry. Stěžovatelka v tomto kontextu odkazuje buď na judikaturu k dani z přidané hodnoty, nebo na soudní rozhodnutí, z nichž nikterak nevyplývá, že by orgány finanční správy měly otázku dobré víry daňového subjektu posuzovat, příp. na rozhodnutí excesivní.

[7] Nejvyšší správní soud zaslal stěžovatelce vyjádření žalovaného na vědomí.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[9] Stěžovatelka uplatnila jedinou kasační námitku spočívající v tom, že krajský soud nevypořádal její argumentaci, že jí svědčila dobrá víra, kterou byli správce daně a žalovaný povinni šetřit. Dobrá víra stěžovatelky přitom má značit, že unesla své důkazní břemeno ve vztahu k dodavatelkám TREZE Development a MELANORE. Z nevypořádání daného žalobního bodu dovozuje stěžovatelka nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu.

[10] Nejvyšší správní soud připomíná, že aplikace kasačního důvodu nepřezkoumatelnosti „připadá v úvahu výjimečně, není-li z odůvodnění rozhodnutí krajského soudu vůbec patrné, jak soud hodnotil podstatné důvody či skutečnosti uplatněné v rámci žalobních bodů. Naopak nelze považovat za nepřezkoumatelné takové rozhodnutí krajského soudu, z jehož odůvodnění lze (byť i zohledněním celkového kontextu důvodů uvedených v odůvodnění) seznat, jaký názor krajský soud zaujal vůči důležitým skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí projednávané věci. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů nemůže být založena tím, že odůvodnění krajského soudu je pouze stručné či argumentačně chudé, popř. že krajský soud nevyvracel každý dílčí argument uplatněný účastníky (osobami zúčastněnými na řízení)“ (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. prosince 2017 č. j. 2 As 196/2016 - 123, č. 3668/2018 Sb. NSS, bod 29). Z judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu zároveň plyne, že zpravidla postačuje vypořádat alespoň základní námitky účastníka řízení, přičemž za podmínek

tomu přiměřeného kontextu lze akceptovat též implicitní reakci na námitky. „Není proto nepřezkoumatelným rozhodnutí, v jehož odůvodnění soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, a toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. listopadu 2015 č. j. 2 Afs 143/2015 - 71, dále srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08, č. N 26/52 SbNU 247, a ze dne 27. března 2012 sp. zn. IV. ÚS 3441/11, č. N 61/64 SbNU 723).

[11] V nyní projednávaném případě se krajský soud v souladu se závazným názorem Nejvyššího správního soudu zaměřil na otázku, zda stěžovatelka v daňovém řízení prokázala, že jí deklarované reklamní plnění poskytly deklarované dodavatelky, popř. že za tím účelem zajistily subdodavatele, a dospěl k závěru, že nikoliv. Poznamenal, že k dodavatelce TREZE Development nenavrhla stěžovatelka žádné důkazní prostředky, z nichž by vyplývalo, že mohla své důkazní břemeno unést. Její důkazní návrhy k dodavatelce MELANORE shledal krajský soud nadbytečnými, neboť neměly potenciál spornou otázku prokázat. Krajský soud své závěry o neunesení důkazního břemene přehledně a podrobně odůvodnil, takže z jeho rozsudku je zcela zjevně seznatelné, proč žalobě stěžovatelky v části týkající se dodavatelek TREZE Development a MELANORE nevyhověl. Z toho, že podle krajského soudu stěžovatelka v případě reklamních plnění od těchto společností ani u jedné neprokázala, že to byla právě ona deklarovaná dodavatelka, kdo plnění poskytla, či že za tím účelem zajistila subdodavatele, pak plyne, že případná dobrá víra stěžovatelky neměla na dané posouzení vliv. Krajský soud tudíž vypořádal základní námitky stěžovatelky směřující k tomu, zda jsou výdaje na sporná plnění od dodavatelek TREZE Development a MELANORE výdaji daňově účinnými, a jeho závěry poskytují dostatečnou oporu výroku jeho rozhodnutí, přičemž jsou plně souladné se závazným názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v předchozím rozsudku č. j. 6 Afs 342/2020 - 48. Napadený rozsudek krajského soudu, s nímž se Nejvyšší správní soud ztotožňuje, tedy odpovídá požadavkům výše citované judikatury a není nepřezkoumatelný, jak namítá stěžovatelka. Její jediná kasační námitka tedy není důvodná.

[12] Tak jako tak, Nejvyšší správní soud je nyní s ohledem na nezměněná skutková zjištění, nezměněné právní poměry věci a absenci podstatné změny judikatury, kterou by měl povinnost respektovat, vázán svým předchozím právním názorem o neunesení důkazního břemene stěžovatelkou v daňovém řízení (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. července 2008 č. j. 9 Afs 59/2007 - 56, č. 1723/2008 Sb. NSS).

[13] Nadto Nejvyšší správní soud podotýká, že judikatura, které se stěžovatelka dovolává, se týká aplikace zásady dobré víry v rámci daně z přidané hodnoty a nelze ji jednoduše přenést na daň z příjmů. I z rozsudku ze dne 9. října 2007 č. j. 9 Afs 81/2007 - 60, na něž stěžovatelka odkazuje, je zjevné, že rozsudky SDEU o posuzování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je potřebné zohlednit z toho důvodu, že daň z přidané hodnoty je daní harmonizovanou, a proto je nutné zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, vykládat v souladu s příslušnými unijními právními předpisy, k nimž se vyjadřuje také judikatura SDEU. V případě daně z příjmů naopak z této judikatury týkající se jiných vnitrostátních a unijních předpisů vycházet nelze. Zároveň není možné zaměňovat odpočet daně z přidané hodnoty, jehož se týká předmětná judikatura,

pokračování

s uplatněním výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, k čemuž by vedl výklad stěžovatelky. Takový přístup nelze s ohledem na odlišnou povahu předmětných daní a uvedených nároků aprobovat.

[14] K poukazu na rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 31 Af 15/2015 - 41 ze dne 25. dubna 2017, kterým stěžovatelka podporuje svou argumentaci, Nejvyšší správní soud poznamenává, že judikatura krajských soudů není pro něj ve smyslu § 17 s. ř. s. nijak závazná. Jak navíc vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 132/2017 - 29 ze dne 4. července 2018, jímž byl citovaný rozsudek Krajského soudu v Brně přezkoumán a kasační stížnost proti němu byla zamítnuta, v tehdejší věci bylo prokázáno, že sporná reklamní plnění (namísto dodavatele uvedeného na dokladu) poskytl konkrétní subdodavatel. V nyní posuzovaném případě stěžovatelka měla příležitost v daňovém řízení unést své důkazní břemeno, resp. tvrdit a prokázat, že deklarované plnění sice neposkytly na dokladech deklarované dodavatelky TREZE Development a MELANORE, nýbrž jejich konkrétní subdodavatelé, této možnosti však nevyužila, a břemeno tvrzení a důkazní tak neunesla.

IV. Závěr a náklady řízení

[15] Nejvyšší správní soud tedy ze shora uvedených důvodů neshledal kasační stížnost důvodnou, pročež ji zamítl podle § 110 odst. 1 věty druhé zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Rozhodl tak bez jednání podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[16] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 a 7 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však náklady nad rámec běžné úřední činnosti, pročež se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 1. června 2022

JUDr. Tomáš Langášek, LL.M.
předseda senátu