



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **DOMINOTRANS OPAVA s.r.o.**, se sídlem Hlavní 88/129, Opava, zast. **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s.r.o., se sídlem Jiráskova 1284, Vsetín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 15. 4. 2021, č. j. 25 Af 36/2020-43,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 15. 4. 2021, č. j. 25 Af 36/2020-43, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

Průběh dosavadního řízení

[1] Dodatečnými platebními výměry Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 5. 1. 2018, č. j. 5927/18/3216-50521-809789 a č. j. 6023/18/3216-50521-809789, byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 vyšší o částku 180 500 Kč a za zdaňovací období roku 2013 vyšší o částku 199 500 Kč a zároveň sděleno penále ve výši 36 100 Kč (zdaňovací období roku 2012) a 39 900 Kč (zdaňovací období roku 2013). K doměření daně došlo na základě daňové kontroly, při níž správce daně prověřoval výdaje na reklamní služby fakturované žalobkyni obchodní korporací Insider Solution s.r.o. (dále jen „Insider Solution“).

[2] Žalobkyně podala proti dodatečným platebním výměrům odvolání, která žalovaný po doplnění dokazování rozhodnutím ze dne 9. 1. 2020, č. j. 841/20/5200-11431-712433, zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil. Podle žalovaného byly smlouvy o reklamě vztahující se na umístění reklamy (loga) žalobkyně na závodních vozech při jednotlivých motoristických závodech velmi obecné a neobsahovaly dostatečnou specifikaci předmětu

plnění. Jako zástupce Insider Solution byl přítom na smlouvách ze dne 1. 11. 2013 i ze dne 14. 11. 2013 uveden Róbert Stacha, přestože se stal jednatelem této obchodní korporace až dne 25. 11. 2013. V rámci daňové kontroly bylo zjištěno, že Insider Solution měla reklamní služby pro žalobkyni pořídit od společnosti Anderas Invest s.r.o. (dále jen „Anderas“), jejíž zástupce uvedl, že polep zajistila společnost BEDMA CONSULTING s.r.o. (dále jen „BEDMA“). Zástupce BEDMA sdělil, že veškeré práce pro ně zajišťovala společnost BEON LOGISTIC CZ s.r.o. (dále jen „BEON“), ta však byla pro správce daně nekontaktní. Nkontaktní se v průběhu daňové kontroly stala i sama Insider Solution, u níž se nepodařilo ověřit, že skutečně vykonávala ekonomickou činnost; správce daně u ní naopak zjistil výběry vysokých finančních částek v hotovosti. Žalobkyně nedoložila žádné důkazní prostředky prokazující spolupráci s Insider Solution ani realizaci reklamy. Přestože žalobkyně tvrdila, že předložila správci daně obrazovou dokumentaci a propagační materiál, ve spisu tyto listiny obsaženy nebyly.

[3] Mezi stranami je nesporné, že se logo žalobkyně objevilo na závodních automobilech slovenského RUF A Šport Team (společnosti RUF A s.r.o., dále jen „RUF A“) během některých závodů. V rámci mezinárodní spolupráce však bylo zjištěno, že tento pronajímatel reklamní plochy na závodních automobilech, neměl uzavřenu smlouvu s žalobkyní, Insider Solution ani jiným subjektem z řetězce subdodavatelů (viz výše). Žalovaný shrnul výpovědi svědků provedené v rámci doplnění dokazování (a obsah protokolů o výpovědích osob v rámci jiných řízení a zařazených do spisu) a vyhodnotil, že spolu nekorespondují a ani ve vzájemné souvislosti nepotvrzují průběh posuzovaných obchodních případů. Žalovaný připomněl, že služba, již měla Insider Solution poskytnout, měla zahrnovat rovněž dodání fotodokumentace, umístění fotografií ze závodů na webu a anoncování odkazu na něj v různých sportovních periodikách. Webová stránka, na niž odkazoval rovněž svědek Róbert Pavlovič (jednatel Insider Solution do 25. 11. 2013), měla být údajně umístěna na adrese is-sport.cz, avšak podle výpisu z registru doménových jmen byla tato doména zaregistrována až dne 20. 10. 2017, a to Českou unií sportu, z.s. Žalovaný uzavřel, že z provedeného dokazování nevyplývá, že by se na dodání reklamních služeb jakkoli podílela Insider Solution, žalobkyně tedy neprokázala vynaložení výdajů na předmětné služby v souladu s předloženými fakturami a smlouvami, a to v deklarovaném rozsahu a za deklarovanou cenu.

[4] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě, který rozhodnutí žalovaného rozsudkem ze dne 15. 4. 2021, č. j. 25 Af 36/2020-43, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[5] Krajský soud shledal nedůvodnými žalobní námitky týkající se použití důkazních prostředků získaných od orgánů činných v trestním řízení, případně při správě daní jiných daňových subjektů. Opětovné výslechy svědků, jejichž výpovědi finanční orgány získaly při správě daní jiných daňových subjektů, prováděny být nemusely, jelikož je žalobkyně nenavrhl. K otázce legitimního očekávání krajský soud upozornil, že pořízení reklamy panem Pavlem Hrabcem (jednatelem žalobkyně) jakožto fyzickou osobou do roku 2011 se netýkalo reklamy od dodavatele Insider Solution, ale od DANDY STEEL s.r.o. (dále jen „DANDY STEEL“). Jednalo se tedy o odlišné vztahy odlišných subjektů, které nemohly založit legitimní očekávání postupu správce daně v projednávané věci. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017-31 (všechna zde zmiňovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz),

pokračování

pak krajský soud rovněž upozornil na to, že i v případě daně z příjmů právnických osob je relevantní osoba dodavatele, neboť pokud daňový subjekt neunese důkazní břemeno ohledně subjektů, které se na dané transakci podílely, může vést taková skutečnost k neuznání daňového výdaje, který byl v souvislosti s touto transakcí deklarován.

[6] Důvodnou však krajský soud shledal žalobní námitku nedostatečného hodnocení důkazů. Podle krajského soudu došlo k rozporům mezi skutečnými výpověďmi svědků a jejich reprodukcí v žalobou napadeném rozhodnutí. Autentické znění svědeckých výpovědí mělo podle krajského soudu potenciál vyvrátit pochybnosti žalovaného. Chybného hodnocení se podle krajského soudu žalovaný dopustil zejména při hodnocení výpovědi svědka Pavloviče, kterou žalovaný posoudil jako nevěrohodnou pro rozpor se skutkovým stavem a s výpověďmi dalších svědků. Krajský soud upozornil, že výpis z registru domén zaznamenává pouze současný stav, nikoli stav v letech 2012 a 2013. Absence webové stránky www.is-sport.cz v záznamech web.archive.org pak pouze ukazuje, že tato služba danou stránku nezaznamenala, nikoli to, že tato stránka neexistovala. Rozpor výpovědi pana Pavloviče se skutkovým stavem tedy podle krajského soudu nenastal.

[7] Co se týká rozporů mezi svědeckými výpověďmi, krajský soud upozornil, že výpověď svědka Michala Sovíka (jednatel Anderas) bylo možné vykládat i tak, že některé činnosti měl zajištěny subdodavatelsky, což není v rozporu s tvrzením svědka Pavloviče, že Anderas zajišťovala kompletní dodávku reklamy. Podle krajského soudu lze rovněž ve vzájemném souladu vykládat i výpovědi svědků ohledně předávání loga od žalobkyně k Anderas (resp. dále k BEDMA) a následnému zpětnému odsouhlasení vytvořených návrhů. Z těchto důvodů krajský soud dospěl k závěru, že rozhodnutí o odvoláních je zatíženo vadou ve smyslu § 76 odst. 1 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), pročež je bez jednání zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

II.

Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[8] Žalovaný (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, neboť dle jeho názoru je rozsudek nezákonný, jelikož spočívá na nesprávném hodnocení právní otázky. Podle stěžovatele krajský soud chybně vyhodnotil provedené důkazní prostředky, jeho závěr o nesprávném hodnocení důkazních prostředků tak nemá oporu ve spisu.

[9] Stěžovatel předně zdůrazňuje, že službou, na níž měly být sporné výdaje vynaloženy, nebylo pouze to, že se reklamní polep s logem žalobkyně fakticky objevil na závodních vozech, ale mělo jít o umožnění umístění reklamy, dodání fotodokumentace, umístění fotografie na webových stránkách dodavatele a anoncování odkazu na tyto stránky v různých sportovních periodikách. Vynaložení výdajů na službu tohoto rozsahu a za deklarovanou cenu nebylo prokázáno, zároveň nebylo prokázáno ani to, že by se na jejím poskytnutí jakkoli podílela společnost Insider Solution, vůči níž měly být tyto výdaje vynaloženy. Z výpovědí svědků zároveň vplynuly značné rozpory v tom, jak mělo k poskytnutí služby ve skutečnosti dojít. Zejména šlo o otázky, kdo na vozidla reklamu skutečně vylepil, kdo komu poskytl podklady k výrobě reklamy (a kdo vytvořil návrh reklamy) a kdo komu pronajal reklamní plochu na závodních vozidlech. Stěžovatel zároveň připomíná další pochybnosti o transakci spočívající v nekonkrétnosti smluv, nekontaktnosti

Insider Solution, hotovostních výběrech z účtů Insider Solution, nesrovnalostech v datech zaúčtování plateb či osobách podepisujících smlouvy.

[10] Dále stěžovatel poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52, jehož předmětem byla daň z příjmů právnických osob žalobkyně za zdaňovací období roku 2011 (tedy zdaňovací období bezprostředně předcházející projednávané věci). Přestože bylo nesporné, že se i v tomto zdaňovacím období reklama na závodních vozech objevila, obdobně jako v nyní posuzované věci nebyl ani v uvedeném případě prokázán mj. deklarovaný dodavatel, na jehož služby měly být uplatněné výdaje vynaloženy. Podle stěžovatele byly skutkové okolnosti zdaňovacího období roku 2011 a let 2012 a 2013 v podstatných ohledech identické.

[11] Krajský soud podle stěžovatele nesprávně vyhodnotil svědeckou výpověď Róberta Pavloviče (jednatele Insider Solution). K otázce existence webové stránky stěžovatel uznává, že její absence v databázi web.archive.org skutečně nutně neprokazuje její neexistenci, ovšem podivuje se, proč by webový archiv měl zrovna tuto stránku několik let vynechávat ze zaznamenávání. Stěžovatel připomíná, že z výpisu z webu www.whois.com vyplývá, že internetová stránka www.is-sport.cz (patrně myšlena doména druhé úrovně is-sport.cz) byla zaregistrována až dne 20. 10. 2017 v 01:14:53 hod. organizací Česká unie sportu, z.s. Z toho stěžovatel vyvozuje, že internetová stránka byla vytvořena až dne 20. 10. 2017, nemohla na ní být tudíž v letech 2012 a 2013 ověřována existence reklamy. Stěžovatel poukazuje na to, že žalobkyně, vědoma si své povinnosti prokázat daňovou účinnost výdajů, si mohla např. pořídit snímky obrazovky údajné stránky Insider Solution, což ale neučinila (a nezajistila si ani žádné další důkazní prostředky prokazující, že jí reklamu dodala Insider Solution).

[12] Stěžovatel upozorňuje, že z výpovědí svědků Sovíka (jednatele Anderas) a Pavloviče by se mohlo zdát, že pro Insider Solution provedla polep Anderas, a to formou subdodávky od BEDMA, ovšem krajský soud nevzal v úvahu výpověď Lubomíra Klemana (jednatele společnosti RUFA, která provozovala závodní tým, na jehož vozidlech se reklamy ve skutečnosti objevily). Dle této výpovědi totiž realizovala polepy pro RUFA fyzická osoba D. G. Žádná ze společností řetězce Insider Solution – Anderas – BEDMA – BEON zároveň nefigurovala mezi subjekty, s nimiž měla RUFA uzavřeny smlouvy na reklamu. D. G. v rámci svého výslechu na policii uvedl, že reklamu žalobkyně na vozidla nelepil. Není tedy zřejmé, kdo ve skutečnosti reklamu na vozidla vylepil.

[13] Podle stěžovatele krajský soud rovněž ignoroval část výpovědi svědka Sovíka týkající se předávání podkladů – svědek totiž jednoznačně uvedl: „*Nevím, od koho společnost BEDMA získává podklady pro polep pro sponzory. Já podklady pro polep nezajišťuji.*“ Dále svědek taktéž vypověděl: „*Firma BEDMA mi předloží 2 až 3 návrhy, odkud získala podklady pro zpracování, to nevím.*“ Zároveň krajský soud vůbec nepřihlédl k výpovědi svědka M. M. (zmocněnce BEDMA), podle něhož BEDMA odebírala reklamní plochu od BEON a zajišťovala polep. Pan M. totiž neuvedl nic o tom, že by BEDMA dělala návrhy reklamy, které by měli následně schvalovat Michal Sovík (za Anderas) a Róbert Pavlovič (za Insider Solution). Nelze tedy konstatovat, že se svědci ohledně cesty podkladů pro reklamu a návrhů reklamy shodli.

[14] Další rozpor ve výpovědích svědků představovala podle stěžovatele otázka, kdo komu vlastně poskytl reklamní prostor – krajský soud se však tímto rozporem vůbec nezabýval. Pan Sovík tvrdil, že reklamní plochu zajišťoval on (Anderas) od JM RACING, s.r.o. (dále jen „JM RACING“). Pan Pavlovič ve výčtu činností, jež pro Insider Solution

pokračování

prováděla Anderas, zajištění reklamní plochy neuvedl. Pan M. vypověděl, že BEDMA si pronajímala reklamní plochu od BEON. Na druhé straně pan Kleman (jednatel RUFA) sdělil, že pronajímal reklamní plochu na vozidlech jen subjektům, s nimiž měl uzavřenu smlouvu a které se pak objevily na výpisu z účtu. RUFA si sice pronajímala závodní vozy od jiných subjektů (jak upozornil i krajský soud), ovšem reklamní prostor na nich dále sama pronajímala. Mezi obchodními partnery RUFA však žádný ze subjektů řetězce Insider Solution – Anderas – BEDMA – BEON nefiguroval. Stěžovatel nerozporuje, že vozidlo ŠKODA Fabia S 2000 vlastnila JM RACING, ovšem podle výpovědi svědka Klemana reklamní prostor i na pronajatých vozidlech prodávala RUFA. Závěr krajského soudu, že RUFA nebyla výlučným vlastníkem práv k reklamní ploše vozidel, tudíž podle stěžovatele nemá oporu ve spisu.

[15] Dále stěžovatel upozorňuje, že Jarmila Starková (jednatelka BEON) při podání vysvětlení na policii uvedla, že o podnikání BEON nic neví, nikdy žádné faktury nevystavovala a neví, kdo tak činí. Stěžovatel taktéž upozorňuje na nepřesnost, jíž se měl dopustit krajský soud při popisu rozporu mezi svědeckými výpověďmi pana M. a pana Pavloviče (problémem podle stěžovatele nebylo, že se nedalo jednoznačně dovodit, že se výpověď svědka Malce týká přímo posuzovaných služeb pro žalobkyni, ale to, že svědek Pavlovič neuvedl, že by od někoho odebíral reklamní plochu na vozidlech, přičemž jako svého dodavatele zmínil pouze Anderas, ovšem nikoli v souvislosti s poskytováním reklamní plochy).

[16] Stěžovatel uzavírá, že výpověď svědka Pavloviče, kromě rozporu se skutkovými zjištěními a výpověďmi ostatních svědků, nesplňovala požadavky judikatury na konkrétnost, neboť svědek neposkytl žádné konkrétní informace, které by objasnily faktickou realizaci služby. Stěžovatel tedy správně vyhodnotil, že tato výpověď neprokazovala vynaložení výdajů na služby poskytované Insider Solution v deklarovaném rozsahu (včetně publikace a poskytnutí nosičů s dokumentací) a za deklarovanou cenu. Stěžovatel vyjádřením svých pochybností přenesl důkazní břemeno na žalobkyni, která důkazní břemeno neunesla a pochybnosti nevyvrátila. Vzhledem k uvedenému stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[17] Žalobkyně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že se plně ztotožňuje s důvody, pro něž krajský soud rozhodnutí stěžovatele zrušil. Podle žalobkyně je stěžejním problémem skutečnost, že reklama byla fakticky realizována a stěžovatel ji nezpochybnil. Žalobkyně rovněž upozorňuje, že v archivu reklamní stáje RUFA je její reklama dohledatelná dodnes. Její možnost zjistit, kdo reklamu skutečně realizoval, končí u jejího dodavatele, tedy Insider Solution – nemůže tedy doložit skutečnosti týkající se subjektů předcházejících dodavatele. Stěžovatel podle žalobkyně nevysvětluje, proč dílčí pochybnosti (ohledně toho, od koho měl dodavatel pronajatou reklamní plochu, kdo vyhotovil návrh reklamy a kdo reklamu vylepil) znevěrohodňují ostatní skutečnosti, které svědek uvedl. Je pochopitelné, že svědek neměl o fyzické realizaci reklamy povědomí, když se jí sám neúčastnil.

[18] Žalobkyně připomněla, že svědek M. (zmocněnec BEDMA) potvrdil, že reklamu dodal Insider Solution. Stěžovatel se měl podle žalobkyně věnovat tomu, komu RUFA ve skutečnosti reklamu dodávala. K problematice webových stránek žalobkyně upozornila, že dotazem na registrátora (patrně myšlen správce domény) CZ.NIC, z. s. p. o. (dále jen

„CZ.NIC“) lze zjistit pouze posledního vlastníka, nikoli to, kdy doména vznikla. Tento fakt bylo možné ověřit dotazem na CZ.NIC, což ale opět nebylo v silách žalobkyně.

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a jedná za něj k tomu pověřený zaměstnanec s odpovídajícím právnickým vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[20] Nejvyšší správní soud dále přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[21] Podle § 24 odst. 1 věty první zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), „*[v]ýdaje (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*“.

[22] Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“), „*[d]aňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*“.

[23] Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu „*[s]právrce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*“.

[24] V první řadě je nutné upozornit, že správce daně a stěžovatel v souladu s § 92 odst. 5 daňového řádu formulovali a prokázali dostatečně závažné pochybnosti o vynaložení uplatněných výdajů na reklamní služby v deklarovaném rozsahu. Smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a Insider Solution byly nekonkrétní; Insider Solution se stala v průběhu daňové kontroly nekontaktní, z jejích účtů byly vybírány vysoké částky v hotovosti; byly zjištěny nesrovnalosti v datech zaúčtování plateb oproti výpisům z účtu; některé ze smluv byly dokonce podepsány panem Róbertem Stachou ještě před tím, než se stal jednatelem Insider Solution, a některé faktury nebyly uhrazeny Insider Solution, ale na účet fyzické osoby, která platby následně vrátila. Přestože podle smluv měla žalobkyně od dodavatele obdržet po každém ze závodů nosič s dokumentací, žádný z nich správci daně nepředložila. Neprokázala, jakým způsobem si vybírala umístění své reklamy na daném závodním voze, nezaznamenávala komunikaci s dodavatelem ohledně ceny či snímky obrazovek (printscreens) prokazující kontrolu plnění povinností dodavatele (zveřejnění fotografií na webu), nedoložila ani žádné listinné důkazy prokazující zveřejnění stránek ve sportovních periodikách.

[25] Jak Nejvyšší správní soud upozornil v rozsudku ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-37, „*každý daňový subjekt (podnikatel), který vstupuje do obchodních vztahů, musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro případ,*

pokračování

hodlal-li by uplatnit daňové výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.“ Žalobkyně však takto nepostupovala a důkazní prostředky si dostatečně nezajišťovala, spoléhala se v tomto ohledu pouze na nekonkrétní smlouvy a účetní doklady. Dokonce nenavrhl ani provedení svědeckých výpovědí – k němu (a k zařazení některých výpovědí z jiných řízení do spisu) přistoupily finanční orgány ze své iniciativy. Případné pochybnosti, neurčitosti či to, že některá tvrzení žalobkyně nebyla svědeckými výpověďmi prokázána, tedy nemohou jít k tíži stěžovatele, ale pouze žalobkyně.

[26] Pokud jde o webové stránky, je pravdou, že okamžik registrace jména domény druhé úrovně nelze ztotožňovat s okamžikem vytvoření či spuštění webové stránky, jak to činí stěžovatel. Registrace doménového jména pouze opravňuje držitele k použití tohoto jména pro odkazování na jím vybranou webovou stránku (soubor dat umístěný na serveru, obvykle zobrazovaný pomocí webového prohlížeče), ovšem nevypovídá nic o tom, zda a kdy byla na dané doméně webová stránka skutečně zpřístupněna. V praxi tak (kromě typického případu, kdy webová stránka v době registrace doménového jména není dosud připravena a k jejímu spuštění dojde později) může docházet i k situacím, že stránka dostupná původně na nějaké doméně se přesune na doménu jinou či že i přes trvání registrace doménového jména stránka přestane fungovat. Registraci doménových jmen mohou taktéž provádět spekulanti za účelem pozdějšího úplatného převodu práv k doménovému jménu, aniž by na dané doméně jakékoli webové stránky sami provozovali.

[27] Pro projednávanou věc je rovněž relevantní, že registrace jména domény je časově omezená a v případě neprodloužení dojde k její expiraci. Tím se doménové jméno znovu uvolňuje pro možnost nové registrace, nezávislé na registraci předchozí. Veřejné seznamy doménových jmen (WHOIS) obvykle obsahují u každé domény pouze údaje o aktuálním držiteli, nikoli však informace o držitelích předchozích, jak správně upozorňuje žalobkyně. Výzvou na CZ.NIC jakožto správce domény nejvyšší úrovně „.cz“ by bylo možné ověřit, kdo (a zda vůbec) měl doménové jméno is-sport zaregistrováno v letech 2012 a 2013, taková výzva však v projednávané věci vydána nebyla.

[28] Ani použití služby *Wayback Machine* (dostupné z web.archive.org) nedává definitivní odpověď na otázku, zda daná webová stránka v předmětném období existovala, či nikoli. Jak správně vyhodnotil krajský soud, absence záznamu o webové stránce na doméně is-sport.cz v letech 2012 a 2013 svědčí pouze o tom, že daná služba tuto stránku nezaznamenala, nikoli o tom, že stránka vůbec neexistovala. Již z principu fungování obdobných služeb je zřejmé, že častěji budou zaznamenány webové stránky široce navštěvované, na něž je hojně odkazováno, méně často pak stránky využívané pouze úzkým okruhem osob. Skutečnost, že webová služba automatizovaně zaznamenávají obsah internetu na určitou webovou stránku nenarazila, tedy obzvláště v případě vzácně používané stránky nemusí znamenat, že taková stránka nemohla existovat.

[29] Z výše uvedeného je zřejmé, že dílčí závěr stěžovatele o prokázání neexistence webové stránky provozované na doméně druhé úrovně is-sport.cz skutečně nemá oporu ve spisu. K zaujetí takto definitivního závěru by bylo nutné prokázat, že doménové jméno is-sport skutečně nebylo v letech 2012 a 2013 vůbec zaregistrováno, příp. že zaregistrováno sice bylo, ale Insider Solution neměla žádný titul, na jehož základě by mohla tuto doménu použít k provozu své webové stránky. Na druhou stranu je však nutné upozornit, že neprokázání neexistence webové stránky v žádném případě neprokazuje její existenci. Pokud tvrzená webová stránka v relevantní době skutečně existovala, žalobkyně si mohla pořídit

snímek obrazovky či tehdy platné záznamy z registru WHOIS, nic takového však nedoložila. Mohla rovněž navrhnout stěžovateli, aby si vyžádal údaje o případných předchozích registracích doménového jména is-sport.cz u CZ.NIC, ani to však neučinila (přestože jí stěžovatel sdělil své pochybnosti o existenci webové stránky v seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy v rámci odvolacího řízení).

[30] Otázku (ne)existence webové stránky lze tedy uzavřít v tom smyslu, že stěžovatel neprokázal, že daná webová stránka na adrese www.is-sport.cz nemohla existovat, nepodařilo se mu tudíž již samotnou touto skutečností prokázat nevěrohodnost výpovědi Róberta Pavloviče (jednatele Insider Solution). Ovšem zároveň ani žalobkyně neprokázala, že by daná webová stránka skutečně existovala, což by mohlo zmírnit některé pochybnosti ohledně toho, zda byly uplatněné výdaje skutečně v deklarovaném rozsahu vynaloženy na deklarované služby.

[31] Zpochybnění existence webové stránky však představovalo pouze jeden z důvodů, proč stěžovatel dospěl k závěru o nevěrohodnosti výpovědi svědka Pavloviče. Druhým z těchto důvodů byly rozpory mezi jeho výpovědí a výpověďmi dalších osob. Podle krajského soudu tyto pochybnosti neodůvodnily závěr stěžovatele, že žalobkyně neprokázala vynaložení výdajů na poskytnutí služeb Insider Solution v deklarovaném rozsahu a za deklarovanou cenu. Z výpovědí jednotlivých osob podle krajského soudu vyplynulo, že práce pro Insider Solution prováděla Anderas, jejíž subdodavatelkou byla BEDMA, která zajistila provedení prací rovněž subdodavately od BEON. V tomtéž směru podle krajského soudu probíhalo předávání podkladů k vytvoření reklamy, vytvořené návrhy ke schválení pak byly předávány ve směru opačném. Krajský soud však při predestření svého výkladu jednotlivých výpovědí nevzal v úvahu všechny informace v těchto výpovědích obsažené.

[32] Předně, svědek Sovík (jednatel Anderas) opakovaně uvedl, že neví, od koho BEDMA získávala podklady pro reklamu. Toto tvrzení bylo jednoznačné a objevilo se v protokolu o jeho svědecké výpovědi hned dvakrát, nemohlo tedy jít o nepřesnou rekapitulaci stěžovatele. Tvrzení svědka Sovíka o získání návrhu reklamy od pana Pavloviče („*pan Pavlovič mi dal návrh na reklamu pro sponzory*“) se týká vztahu Insider Solution a Anderas, ale nijak nevysvětluje následnou cestu podkladů k BEDMA, kterou pan Sovík za Anderas vyloučil. Je zřejmé, že pokud by pan Pavlovič (za Insider Solution) skutečně jednal jen a pouze s panem Sovíkem (za Anderas) a neměl žádné informace o jeho následných subdodávkách (konkrétně uvedl, že „*fyzicky logo na automobil umístila společnost Anderas*“), musel by to být pan Sovík, kdo předá podklady BEDMA. Z výpovědí svědků Bednárika (jednatele BEDMA) a Malce (zmocněnec BEDMA) pak navíc jednoznačně vyplývá, že jednali přímo s panem Pavlovičem, ten však jednání s nimi nezmiňuje a jako svého dodavatele uvádí výlučně Anderas. Rozpor mezi výpověďmi svědků Pavloviče a Sovíka představuje rovněž opakované tvrzení pana Sovíka, že jen „*pronajímal reklamní plochu na sportovních vozzech*“, když zrovna tuto činnost (pronájem reklamní plochy) pan Pavlovič ve vztahu k Anderas nezmiňuje. Svědek M. zároveň tvrdil, že reklamní plochu si pronajímal on od BEON (za níž údajně měla jednat paní Starková, ona však podle vysvětlení podaného na policii o činnosti BEON nic nevěděla).

[33] Krajský soud dále z výpovědi pana Klemana (jednatele RUFA), konkrétně z okolnosti, že RUFA si závodní vozy pronajímala, dovodil, že RUFA neměla výlučná práva k reklamní ploše na těchto vozidlech. Krajský soud však neuvádí, jak k tomuto závěru dospěl. Pan

pokračování

Kleman totiž přímo uvedl, že reklamní prostor prodávala RUFA, a to subjektům dohledatelným na bankovním výpise. Pan Kleman neuvedl žádnou výjimku oproti tomuto stavu, lze tedy z jeho výpovědi usuzovat, že se vztahovala na celou reklamní plochu pronajímaných vozidel. Ve spisu není založen žádný důkazní prostředek, který by tento přímočarý závěr vyvracel. V přímém rozporu s výpovědí pana Klemana je pak tvrzení pana Sovíka, že Anderas měla pronajatu celou plochu vozidla vždy na celou závodní sezónu, a to od JM RACING. Tvrzení o pronájmu reklamní plochy přímo od JM RACING jakožto vlastníka vozidla pak nikterak nevysvětluje, jak se reklama žalobkyně dostala na vozidla pronajatá od jiných vlastníků.

[34] K posouzení výpovědi svědka Pavloviče jako nevěrohodné pak přispívá rovněž fakt, že nejprve uvedl, že předložil žalobkyni návrh smlouvy a cenu, ale až následně při konfrontaci s faktem, že text smlouvy byl shodný jako v případě smlouvy, kterou uzavřela žalobkyně se svým předchozím dodavatelem reklamních služeb (DANDY STEEL), změnil svou výpověď v tom smyslu, že text své předchozí smlouvy mu zaslala žalobkyně. Zároveň je nutné přihlídnout i k tomu, že pan Pavlovič neuvedl, jak konkrétně probíhal výběr umístění reklamy na vozidlech pro jednotlivé závody, jakým způsobem byla dohodnuta cena (uvedl pouze okolnosti, které mohly ovlivnit její výši), neidentifikoval, od koho měl pronajatu reklamní plochu na vozidlech, a neuvedl ani žádné konkrétní okolnosti k fyzickému provedení umístění reklamy na vozidla (pouze označil Anderas jako svého dodavatele v této oblasti). Vzhledem k nekonkrétnosti jeho výpovědi, jakož i ke všem výše uvedeným rozporům nebylo možné osvědčit jeho výpověď jako důkaz o vynaložení uplatněných výdajů na služby poskytnuté společností Insider Solution v deklarovaném rozsahu a za deklarovanou cenu tak, aby tyto výdaje splňovaly podmínky daňové uznatelnosti ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tedy, aby byly prokazatelně vynaloženy na dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů žalobkyně.

[35] Krajský soud zároveň vůbec nepřihlédl k výpovědi svědka Róberta Stachy (od 7. 6. 2013 jednatele Anderas a od 25. 11. 2013 jednatele Insider Solution). Pan Stacha dokonce přímo uvedl: „*Smlouvy jsem ale neplnil, nebyla možnost ani finance k naplnění těchto smluv.*“ K problematice smluv, jež měl uzavřít za Insider Solution ještě před tím, než se stal jejím jednatelem, pak vysvětlil: „*...jsem si asi neuvědomil datum a podepsal jsem i tuto smlouvu.*“ Tím pan Stacha implicitně potvrdil, že smlouvy byly antedatovány (pokud by k podpisu smlouvy došlo v den, který je na ní uveden, pan Stacha by si nepochybně byl vědom skutečnosti, zda je, či není jednatelem Insider Solution). Přestože svědek Stacha taktéž uvedl, že nechtěl koupit Insider Solution jako prázdnou schránku a plánoval i nadále pokračovat v jejím podnikání, nevybavil si vůbec žádné detaily o obchodní spolupráci Insider Solution a žalobkyně. Rovněž tyto okolnosti nasvědčují tomu, že žalobkyně nevynaložila uplatněné výdaje na reklamní služby, které by jí poskytla společnost Insider Solution v deklarovaném rozsahu a za deklarovanou cenu.

[36] K argumentaci žalobkyně, že stěžovatel po ní požadoval vysvětlení skutečností, které nebylo v její moci ovlivnit, lze uvést následující. Bylo plně v moci žalobkyně upravit si vztahy se svým dodavatelem dostatečně specifickými smlouvami, archivovat si komunikaci s dodavatelem ohledně výběru umístění reklamy či vyjednávání o ceně, jakož i zaúčtovat platby přesně ke dni jejich provedení. Žalobkyně taktéž mohla vysvětlit okolnosti úhrady faktur na jiný účet a vrácení těchto plateb, kontrolovat plnění povinností dodavatele zveřejňovat reklamu na webu (a poříditi si o tom záznamy, např. snímek obrazovky) a stejně

tak i doložit správci daně, resp. stěžovateli, veškeré materiály související s reklamou, které jí měly být dodavatelem předávány. Žalobkyně však na tyto své možnosti získat a předložit relevantní důkazní prostředky naprosto rezignovala.

[37] Závěrem Nejvyšší správní soud odkazuje (vedle výše zmiňovaného rozsudku ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52, ve věci daně z příjmů právnických osob žalobkyně za zdaňovací období roku 2011) rovněž na svůj rozsudek ze dne 20. 7. 2022, č. j. 10 Afs 281/2020-70, který se týkal týchž deklarovaných obchodních transakcí s reklamními službami v letech 2012 a 2013, ovšem z pohledu daně z přidané hodnoty. Byť si je Nejvyšší správní soud vědom toho, že zákonné podmínky pro uznání odpočtu daně z přidaného hodnoty za přijatá zdanitelná plnění a pro uznání výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů tak, aby ovlivnily základ daně z příjmů, nejsou shodné, připomíná, že již ve zmiňovaném rozsudku zdejší soud potvrdil závěry finančních orgánů (a v uvedené věci i krajského soudu) o tom, že žalobkyně neprokázala mj. rozsah ani cenu reklamních služeb, jež jí měly být poskytnuty, což je zásadní i pro věc nyní posuzovanou. Ústavní stížnost proti tomuto rozsudku byla odmítnuta usnesením Ústavního soudu ze dne 14. 3. 2023, sp. zn. III. ÚS 2618/22, pro zjevnou neopodstatněnost.

IV.

Závěr a náklady řízení

[38] Vzhledem k uvedenému dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V něm bude krajský soud ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku, přičemž v novém rozhodnutí rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 21. července 2023

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu