



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **VODASERVIS s.r.o.**, se sídlem Jamská 2362/53, Žďár nad Sázavou, zast. Mgr. et Bc. Lubošem Klimentem, advokátem se sídlem Ždírec 99, Polná, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 22. 6. 2022, č. j. 30 Af 60/2020-97,

**t a k t o:**

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

### Odůvodnění:

#### I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhala zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 8. 2020, č. j. 29935/20/5200-11431-711360. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) ze dne 21. 9. 2018, č. j. 1540581/18/2914-50522-706194, č. j. 1540730/18/2914-50522-706194, č. j. 1540768/18/2914-50522-706194, č. j. 1540802/18/2914-50522-706194 a č. j. 1540839/18/2914-50522-706194 – dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) za zdaňovací období 2012, 2013, 2014, 2015 a 2016. Uvedenými dodatečnými platebními výměry byla stěžovatelce doměřena DPPO za rok 2012 vyšší o částku

570 000 Kč, za rok 2013 o částku 950 000 Kč, za rok 2014 o částku 1 330 000 Kč a za roky 2015 a 2016 vždy o částku 190 000 Kč (tedy celkem o 3 230 000 Kč). Společně s tím vznikla stěžovatelce povinnost uhradit 20% penále z částky doměřené daně.

[2] Správní orgány stěžovatelce doměřily daň na základě dvou skutečností. Zaprvé dospěly k závěru, že stěžovatelka v roce 2012 účelově emitovala tzv. korunové dluhopisy, na základě čehož v letech 2013, 2014, 2015 a 2016 neoprávněně snížila základ daně o úroky vyplacené upisovatelům dluhopisů v celkové výši 1 mil. Kč v každém zdaňovacím období. Ve vztahu k emitovaným dluhopisům tak správní orgány uzavřely, že došlo ke zneužití práva. Zadruhé správní orgány uzavřely, že stěžovatelka v letech 2012, 2013 a 2014 neprokázala vynaložení uplatněných nákladů na reklamu ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), podle předložených faktur v celkové výši 13 mil. Kč bez DPH (3 mil. Kč v roce 2012 na základě 2 faktur; 4 mil. Kč v roce 2013 na základě 2 faktur a 6 mil. Kč v roce 2014 na základě 4 faktur). Podle závěrů správních orgánů se plnění neuskutečnila v deklarovaném rozsahu – stěžovatelka neprokázala tvrzené výdaje (neoprávněně snížila základ daně o tyto výdaje).

## II. Rozhodnutí krajského soudu

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podala stěžovatelka žalobu, kterou krajský soud shledal nedůvodnou a zamítl ji podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[4] Krajský soud zdůraznil, že se podobnou věcí (ve vztahu k zákazu zneužití práva) zabýval již v jiném rozsudku – a sice rozsudku ze dne 20. 4. 2022, č. j. 30 Af 43/2020-78, v němž posuzoval totožné skutkové a právní otázky týkající se stěžovatelky, pouze s tím rozdílem, že předmětem posouzení byla daň z příjmů fyzických osob vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně. Šlo tedy o posouzení získání neoprávněné výhody nezdanění příjmů fyzických osob – upisovatelů dluhopisů v podobě výnosových úroků z těchto dluhopisů. Krajský soud neshledal důvod se od svých předchozích závěrů odlišit, proto zopakoval, že v daném případě bylo naplněno objektivní i subjektivní kritérium testu zákazu zneužití práva. Emisi dluhopisů v celkové hodnotě 10 mil. Kč předcházela výplata mzdy (mimořádných odměn) téměř 9 mil. Kč, a to Ing. Jaroslavu Trnkovi a Ing. Martinu Trnkovi (jednatelům stěžovatelky), kteří byli společně s J. T. (synem Ing. Jaroslava Trnky a bratrem Ing. Martina Trnky) jedinými upisovateli dluhopisů. Dluhopisy upsali v podstatě obratem, co si finanční prostředky formou mimořádných odměn vyplatili, což nelze hodnotit jinak než jako motivaci získat daňové zvýhodnění.

[5] Ekonomickou smysluplnost emise dluhopisů zásadně podřývala také zjištění správce daně, že nakumulovaný nerozdělený zisk minulých let za zdaňovací období 2013-2016 neustále rostl a postačoval by na financování stěžovatelkou uváděných investic. Nadto by byl nerozdělený zisk každoročně vyšší o 1 000 000 Kč (tj. o nákladové úroky z dluhopisů), pokud by k emisi dluhopisů nedošlo. Krajský soud také dodal, že se žalovaný se všemi vyjádřeními stěžovatelky dostatečně vypořádal. Pokud se stěžovatelka dovolávala svobody volby uspořádat své podnikání bez ohledu na daňové dopady, krajský soud uvedl, že jednání stěžovatelky sledovalo daňovou výhodu jako jediný smysl jejího jednání, a proto nepoživá právní ochrany.

pokračování

[6] Pokud jde o neuznání nákladů vynaložených na propagaci a reklamu, krajský soud zdůraznil, že stěžovatelka předložila zcela obecné faktury znějící na celkovou částku 13 mil. Kč. K nim doložila smlouvy o poskytování reklamních služeb, materiály nazvané „media monitoring 2012“, „aktivní marketing 2012“, „aktivní marketing 2013“ a „aktivní marketing 2014“, k nimž doložila 17 nosičů dat (DVD) s fotodokumentací, které měly prokázat její propagaci závodníkem L. P., zajišťovanou společností MS FMX s.r.o. Stěžovatelce se však podařilo prokázat pouze umístění loga na rukávech jezdce P. při některých motocrossových závodech, což byla pouze malá část plnění podle uzavřených smluv. Žádným způsobem neprokázala např. umístění roll-upu v depu jezdce, poskytnutí propagačního materiálu všem návštěvníkům akcí, ani to, jak dodavatel prostřednictvím jezdce prezentoval výhody a pozitiva stěžovatelky a její výrobky a služby, kde a kdy jezdec uvedl stěžovatelku jako svého sponzora a neprokázala také odvysílání sponzorského odkazu v délce 15 s či injeckází v délce 5 s v průběhu pořadů v rámci závodů FIM MS FMX NOTJ 2013 a 2014 ve sjednaných četnostech.

[7] Společnost MS FMX s.r.o. (dodavatel, resp. zprostředkovatel reklamních služeb) vznikla v září 2012 jako tzv. ready-made obchodní společnost původně pod obchodní firmou Simply Fire s.r.o. V říjnu 2012 se jejím jediným společníkem stala společnost STRATEGIC CAPITAL INC., Seychelská republika a jednatelem Rangel Krustev Trifonov (bytem Plovdiv, ul. Chriso Botev, 29 patro 4, byt 16, Bulharsko), který podle sdělení cizinecké policie neměl v České republice žádné pobytové oprávnění. Nová obchodní firma této společnosti – MS FMX s.r.o. – byla do obchodního rejstříku zapsána až dne 31. 10. 2012, přičemž stěžovatelka uzavírala smlouvy s tímto novým jménem ještě před jeho zápisem do obchodního rejstříku. Po dobu své existence MS FMX s.r.o. nezveřejňuje účetní závěrky a následně byla evidována jako nespolehlivý plátců DPH. Stěžovatelkou uhrazené částky za smlouvenou reklamu byly následující dny po připsání na účet této společnosti přeposílány na jiný bankovní účet. Jednatel této společnosti Rangel Krustev Trifonov udělil plnou moc panu R. N. dne 26. 10. 2012, přičemž stěžovatelka uzavřela smlouvu o poskytnutí reklamních služeb s panem R. N. (jednajícím za MS FMX s.r.o.) již dne 22. 10. 2012, nadto v době, kdy byla tato společnost v obchodním rejstříku zapsána jako Simply Fire s.r.o. (k zápisu obchodní firmy MS FMX s.r.o. došlo až 31. 10. 2012, na smlouvě je přesto označení Simply Fire s.r.o.). U společnosti MS FMX s.r.o. nemohl správce daně plnění ověřit, neboť je nekontaktní. Ani samotný jezdec L. P. nepotvrdil plnění v takovém rozsahu, jaký je uvedený v předložených smlouvách. Těmito zjištěními správce daně zpochybnil stěžovatelkou předložené faktury, avšak stěžovatelka již pochybnosti správce daně (resp. žalovaného) nerozptýlila.

[8] Ani výslech R. N. nepřinesl konkrétnější zjištění. Byť měl být tento svědek hlavní postavou a garantem prováděných služeb, odpovídal na otázky správce daně všeobecně a neurčitě, na mnoho věcí si nepamatoval. Nic konkrétního nesdělil ani ke spolupráci s freestylovým jezdce L. P. Stěžovatelkou předložená DVD neprokázala reklamní propagaci v tvrzeném rozsahu. Správce daně nemohl ověřit sjednaný rozsah služeb ani na základě předložených smluv. Krajský soud proto uzavřel, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno v úplnosti. Byť dospěl krajský soud k závěru, že „nějaká“ reklama provedena byla, přičemž společnost MS FMX s.r.o. do realizace reklamy „nějakým“ způsobem

zapojena byla, nebylo možné náklady uznat jako daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

### III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[9] Proti rozsudku krajského soudu podala stěžovatelka kasační stížnost, ve které odkázala na § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Současně stěžovatelka odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006-155, a zdůraznila, že objektivní analýza zákazu zneužití práva musí být v rovnováze se zásadami právní jistoty a ochranou legitimního očekávání. Jednání stěžovatelky je proto nutné vykládat ve světle poznatků a praxe v době vydávání dluhopisů, nikoli zpětně. Podle stěžovatelky přistoupil krajský soud k žalobě přehnaně formalisticky a pochybil v aplikaci judikaturní praxe. Za irelevantní označila stěžovatelka odkaz krajského soudu na současné znění § 8 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neboť toto ustanovení nemohlo být stěžovatelce v době úpisu dluhopisů známo. Byl to právě zákonodárce, kdo vytvořil zdání povolenosti korunových dluhopisů v plné míře, neboť i přes již poměrně bohaté závěry soudní praxe legislativně zakotvil možnost úpisů korunových dluhopisů a jejich daňově výhodný režim. Proto nastolení situace, která posléze vyústí v aplikaci testu zneužití práva, představuje zásah do práv subjektů soukromého práva, který by neměl mít právní oporu. Přestože podle stěžovatelky nemusí být tyto námitky pro řízení v důsledku významné, krajský soud se jimi měl a musel zabývat. Jeho rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

[10] Stěžovatelka dále odkázala na usnesení Nejvyššího státního zastupitelství ze dne 26. 10. 2021, č. j. 2 NZN 275/2018-53, z něhož citovala následující pasáž: *„Pokud se týká posouzení subjektivní stránky u korunových dluhopisů, [v případě jejich emise v rádech jednotek miliard Kč], lze na jednu stranu jen těžko nalézt jiný důvod pro volbu jmenovité hodnoty 1 Kč, než je získání daňové výhody. Na druhou stranu, důležitým a nepřehlédnutelným aspektem je nepochybný fakt, že v roce 2012 vydalo korunové dluhopisy i Ministerstvo financí ČR (státní spořicí dluhopisy) a tento krok Ministerstva financí ČR, jako i následná veřejná prohlášení jeho představitelů, že jde o legální využití platného znění zákona (byť se tato prohlášení po zjištění dopadů do chování podnikatelského prostředí snažili následně modifikovat), byly v praxi spouštěčem překotného vydávání korunových dluhopisů soukromými subjekty na konci roku 2012.“* K tomu stěžovatelka uvedla, že veřejný obraz korunových dluhopisů by měl být dostatečným podkladem pro závěr o nenaplnění testu zneužití práva, neboť daňová výhoda byla opakovaně prezentována jako legitimní účel zákonné úpravy.

[11] Ke konkrétním skutečnostem týkajícím se emise dluhopisů stěžovatelka uvedla, že původní ponížení aktiv o téměř 9 mil. Kč (výplata mezd/mimořádných odměn) proběhlo v souladu se zákonnými ustanoveními a vnitřními předpisy stěžovatelky, což krajský soud opomenul. Předchozí výplata finančních prostředků nebyla vázána na následný úpis dluhopisů. Jakkoli se může výplata odměny společníka/zaměstnance jevit jako neúčelná, v případě zneužití práva leží důkazní břemeno na žalovaném. V projednávané věci však žalovaný důkazní břemeno neunesl, což vedlo k nesprávnému právnímu posouzení věci krajským soudem.

[12] Stran nákladů vynaložených na reklamu stěžovatelka odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, a zdůraznila, že

pokračování

daňový subjekt nemá povinnost prokazovat tvrzené skutečnosti s absolutní jistotou, postačuje prokázání dostatečné míry pravděpodobnosti. Ne každá chyba v účetnictví způsobuje přechod důkazního břemene. Stěžovatelka zastává názor, že její hospodaření není zatíženo takovou vadou, aby se dalo hovořit o zatemnělém obrazu. Jako irelevantní označila skutečnost, že dodavatel (MS FMX s.r.o.) přeposílal částky za uhrazené faktury na jiný účet (stěžovatelka platila za reklamu, která mohla být provedena subdodavatelem). Není povinností daňového subjektu obstarávat si nspecifikované důkazní prostředky, aby vždy v budoucnu vyhověl požadavkům daňových orgánů. Podnikání je samostatná a soustavná činnost, jejímž účelem není neohraňené shromažďování listin a kontaktů na potenciální svědky pro účely možného daňového řízení v budoucnu. Dodavatel (MS FMX s.r.o.) materiálně služby plnil, jde tedy o pouhou neochotu správce daně uznávat náklady za marketingové služby.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se s rozsudkem krajského soudu ztotožňuje. I když v době úpisu dluhopisů daňový řád výslovně zákaz zneužití práva neobsahoval, neznamená to, že by v této oblasti ke zneužití práva nedocházelo a že konkrétní jednání nemohlo být za zneužívající označeno. Je sice právem daňového subjektu uspořádat si své podnikání tak, aby snížil svoji daňovou povinnost. Pokud je však jediným účelem získání nelegitimní daňové výhody, jde o zneužití práva. Ke zmiňovanému usnesení Nejvyššího státního zastupitelství žalovaný dodal, že daňové právo není právem trestním, podmínkou pro konstatování zneužití práva není zjištění daňového trestného činu. Stěžovatelka úpisem dluhopisů v důsledku předchozího vyplacení odměn žádné externí finanční zdroje v podstatě nezískala, emise dluhopisů proto postrádala ekonomický smysl. Jednání stěžovatelky tak naplnilo objektivní i subjektivní kritérium testu zneužití práva. Ve vztahu k důkaznímu břemenu ohledně prokázání nákladů vynaložených na reklamu žalovaný uvedl, že stěžovatelka nedostála ani „sníženému standardu“. Ani samotný motocrossový jezdec L. P. či zmocněnec MS FMX s.r.o. R. N. nepotvrdili, že MS FMX s.r.o. zajistila reklamu stěžovatelky podle doložených smluv ve sjednaném rozsahu. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud podanou kasační stížnost zamítl.

#### IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatelka je řádně zastoupena (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] S ohledem na obsah kasační stížnosti Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že napadený rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný. Z jeho odůvodnění je zřejmé, jak krajský soud rozhodl, co jej k výroku o zamítnutí podané žaloby vedlo, přičemž jeho výrok odpovídá odůvodnění napadeného rozsudku, které je srozumitelné a jasné (k tomu srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS; ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52). Rozsudek krajského soudu rovněž není nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů (k tomu

srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS; ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS.; či ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005-245). Krajský soud se přezkoumatelným způsobem vypořádal se všemi vznesenými námitkami; nesouhlas s jeho věcným hodnocením je otázkou zákonnosti napadeného rozsudku, kterou se kasační soud zabýval dále.

[17] Podstatou věci jsou dva základní okruhy námitek, které směřují jednak do závěrů o zneužití práva v souvislosti s emisí tzv. korunových dluhopisů a jednak do závěrů o neprokázání nákladů vynaložených na reklamu ve sjednaném rozsahu.

#### *IV.A Zneužití práva – emise tzv. korunových dluhopisů*

[18] Námitky směřující do (ne)naplnění testu zákazu zneužití práva se týkají zdaňovacích období 2013, 2014, 2015 a 2016 – stěžovatelka na sklonku roku 2012 emitovala korunové dluhopisy v celkové hodnotě 10 mil. Kč, z nichž v následujících zdaňovacích obdobích vyplácela upisovatelům výnosy (každoročně šlo celkem o 1 mil. Kč). Podstatou věci je tedy v případě této části kasační stížnosti naplnění podmínek pro aplikaci principu zákazu zneužití práva, na základě něhož správní orgány stěžovatelce doměřily DPPO.

[19] Princip zákazu zneužití práva byl poprvé jako obecný princip formulován v rozhodnutí Soudního dvora EU ze dne 14. 12. 2000, C-110/99, věc *Emsland-Stärke*. V tomto rozhodnutí Soudní dvůr EU uvedl dvoustupňový test pro posouzení, zda došlo ke zneužití práva. Tento test spočívá v hodnocení dvou podmínek – objektivního a subjektivního kritéria. Objektivní prvek testu spočívá v tom, že navzdory formálnímu splnění podmínek daných komunitárním (dnes unijním) právem nebyl naplněn účel dané normy; subjektivní prvek se pak hodnotí jako záměr získat výhodu umělým vytvořením podmínek pro její dosažení.

[20] Nejvyšší správní soud nepovažuje za nezbytné podrobně rekapitulovat judikaturu, ve které se princip zákazu zneužití práva objevil. Ostatně, výčet této pro věc podstatné judikatury učinil již krajský soud, a to v bodech 39 až 47 napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud proto pouze stručně uvádí, že zákaz zneužití práva se uplatní jak v případě daní nepřímých (daně z přidané hodnoty, viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 2. 2006, C-255/02, ve věci *Halifax*, v němž byl aplikován dvousložkový test zákazu zneužití práva z rozhodnutí ve věci *Emsland-Stärke*), tak v případě daní přímých – k tomu v podrobnostech srov. rozsudky velkého senátu Soudního dvora EU ze dne 12. 9. 2006, C-196/04, věc *Cadbury Schweppes*, a ze dne 13. 3. 2007, C-524/04, věc *Thin Cap Group*, nebo rozsudek Soudního dvora EU ze dne 29. 3. 2012, C-417/10, věc *3M Italia*; viz také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004-48, č. 869/2006 Sb. NSS. Podstatou zneužití práva je taková činnost/takové jednání daňového subjektu, jehož hlavním účelem je získání daňového zvýhodnění; přiznání nárokovaného práva by tudíž bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení.

[21] Zákon o daních z příjmů (resp. finanční právo obecně) dříve institut zneužití práva explicitně nevymezoval. Jak ale poznamenal Ústavní soud např. v usnesení ze dne 6. 8. 2008, sp. zn. II. ÚS 2714/07, „*neznamená to, že by v této oblasti ke zneužívání práva či jeho obcházení docházet nemohlo, resp. že by chování, jež vykazuje znaky zneužití práva,*

pokračování

*nemoblo být za takové označeno, a z toho vyvozovány adekvátní právní důsledky. V tomto duchu k problému také soudní praxe přistupuje.*“ Do daňového řádu byl princip zákazu zneužití práva výslovně zakotven až s účinností novely provedené zákonem č. 80/2019 Sb., která tento princip promítla v § 8 odst. 4 daňového řádu, a to jako obecný právní princip v daňové oblasti, systematicky zařazený v části první hlavě druhé daňového řádu, tj. mezi základními zásadami správy daní (srov. také důvodovou zprávu k návrhu zákona č. 80/2019 Sb., sněmovní tisk č. 206/0, 8. volební období, 2017-2021, digitální repozitář Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR). Toto ustanovení stanoví povinnost nepřihlížet při správě daní k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převládajícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu. I když toto ustanovení nebylo v době emise dluhopisů stěžovatelkou v daňovém řádu zakotveno, doplňuje celkový kontext věci.

[22] Pokud jde tedy o námitku, že je odkaz krajského soudu na § 8 odst. 4 daňového řádu zcela irelevantní, Nejvyšší správní soud uvádí, že krajský soud nezaložil své rozhodnutí na tom, že by stěžovatelka jednala v rozporu s tímto ustanovením. Toto ustanovení zmínil krajský soud v bodě 48 napadeného rozsudku toliko pro úplnost. Podstatné je, že koncept zákazu zneužití práva byl vytvořen, aplikován a interpretován v tuzemské i zahraniční soudní praxi bez ohledu na to, zda jej v dané době pozitivní právo výslovně upravovalo – viz rozsudek ze dne 30. 9. 2022, č. j. 1 Afs 103/2022-36 (bod [25]), kterým Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost stěžovatelky proti rozsudku krajského soudu ze dne 20. 4. 2022, č. j. 30 Af 43/2020-78; posledně uvedeným rozsudkem krajský soud zamítl žalobu stěžovatelky proti rozhodnutí žalovaného, které se týkalo daně z příjmů fyzických osob vybíraných srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2014, 2015 a 2016 – tj. „druhé strany“ nyní posuzovaného zneužití práva.

[23] Rovněž v rozsudku č. j. 1 Afs 103/2022-36 dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že stěžovatelčin postup při emisi korunových dluhopisů představoval zneužití práva. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud pouze připomíná zásadní kroky stěžovatelky spojené s emisí a následným úpisem dluhopisů.

[24] Stěžovatelka emitovala dluhopisy v celkové hodnotě 10 mil. Kč dne 21. 12. 2012. Dluhopisy upsali Ing. Martin Trnka v částce 6,4 mil. Kč (jednatel a společník stěžovatelky), Ing. Jaroslav Trnka v částce 2,5 mil. Kč (jednatel stěžovatelky, dříve také společník) a J. T. v částce 1,1 mil. Kč (bratr Ing. Martina Trnky, syn Ing. Jaroslava Trnky). Jak vyplynulo z místního šetření provedeného dne 29. 3. 2017, dluhopisy nebyly nabízeny jiným zájemcům. Úhradě dluhopisů předcházely výplaty mzdy/mimořádných odměn, a to v následujících krocích:

- Dne 13. 12. 2012 stěžovatelka vyplatila Ing. Martinu Trnkovi částku 3 303 585 Kč s poznámkou „*mzda 11/2012*“, přičemž dne 14. 12. 2012 uhradil tento jednatel stěžovatelce dluhopisy v hodnotě 3 300 000 Kč. Dne 30. 1. 2013 stěžovatelka vyplatila témuž jednateli částku 3 100 000 Kč (s poznámkou „*vratka Ing. Trnka Martin*“), za kterou dne 4. 2. 2013 nakoupil dluhopisy v téže hodnotě.
- V případě Ing. Jaroslava Trnky šlo o následující sled transakcí. Dne 12. 1. 2012 mu stěžovatelka vyplatila částku 1 198 971 Kč („*mzda 12/2011*“), následně Ing. Jaroslav Trnka vložil na účet stěžovatelky částky 340 000 Kč ve dnech

16. 1. 2012, 17. 1. 2012 a 18. 1. 2012. Dne 19. 1. 2012 mu stěžovatelka opět vyplatila částku 1 mil. Kč („*mzda 12/2011*“), přičemž dne 19. 1. 2012, 23. 1. 2012 a 24. 1. 2012 znovu vložil Ing. Jaroslav Trnka na účet stěžovatelky částky 340 000 Kč. Dne 31. 1. 2012 stěžovatelka vyplatila Ing. Jaroslavu Trnkovi potřetí částku 1 mil. Kč, ten pak dne 2. 2. 2012 a 8. 2. 2012 vložil částky 340 000 Kč zpět na účet stěžovatelky. Následně stěžovatelka vyplatila Ing. Jaroslavu Trnkovi dne 13. 11. 2012 částku 100 000 Kč („*vrátka závazku*“) a dne 17. 12. 2012 částku 2 520 000 Kč („*vrátka závazku*“), aby dne 18. 12. 2012 Ing. Jaroslav Trnka upsal dluhopisy za částku 2 500 000 Kč.

- V případě J. T. (ml.) nedošlo k předchozí výplatě finančních prostředků, J. T. toliko dne 9. 4. 2013 uhradil dluhopisy za částku 1,1 mil. Kč.

[25] Z popsaneho sledu transakcí je zjevné, že navzdory formálnímu splnění podmínek zákona o daních z příjmů nebyl naplněn jeho účel (objektivní prvek), přičemž podmínky pro dosažení daňové výhody byly vytvořeny uměle se záměrem získat daňové zvýhodnění (subjektivní prvek); k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 376/2018-46. Úpisu dluhopisů předcházela výplata finančních prostředků v celkové výši cca 9 mil. Kč. Stěžovatelka tak reálně nezískala 10 mil. Kč (celková výše emitovaných dluhopisů). Jednatelé stěžovatelky fakticky nakoupili dluhopisy za částky, které jim stěžovatelka před úhradou dluhopisů vyplatila formou mzdy/mimořádné odměny. Nejvyšší správní soud proto souhlasí s krajským soudem a žalovaným, že v daném případě došlo ke zneužití práva.

[26] Pro naplnění kritérií zneužití práva není podstatné, že původní ponížení aktiv o téměř 9 mil. Kč proběhlo v souladu s vnitřními předpisy stěžovatelky, která přijala v roce 2008 interní směrnici umožňující vyplatit zvýšenou odměnu (jak stěžovatelka upozorňovala v podané kasační stížnosti). V případě posuzování případného zneužití práva hodnotí správce daně celé pozadí případu a posuzuje celkovou ekonomickou racionalitu uskutečněných operací jako celku, jak výstižně uvedl krajský soud (bod 47). Z tohoto pohledu se proto tvrzení stěžovatelky o nutnosti emitovat dluhopisy jeví jako účelové. Stěžovatelka bezprostředně před tím, než dluhopisy emitovala, sama vyplatila částku téměř 9 mil. Kč svým jednatelům, kteří následně dluhopisy upsalí. Finanční prostředky tak stěžovatelka získala toliko formálně – jednoduše řečeno, nedávalo ekonomický smysl, aby stěžovatelka v roce 2012 vyplácela odměny ve výši téměř 9 mil. Kč, když vzápětí prezentovala nutnost získat dalších 10 mil. Kč pro finanční rozvoj a investice.

[27] I když tedy stěžovatelka vynaložení nákladových úroků (které vyplácela upisovatelům dluhopisů a které uplatňovala podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů) prokázala, žalovaný dostatečně popsal, v čem spatřuje zneužití práva – žalovaný podrobně popsal naplnění obou kritérií, nelze tak souhlasit se stěžovatelkou, že by důkazní břemeno neunesl. Rovněž nelze souhlasit se stěžovatelkou v tom, že žalovaný a krajský soud nehodnotili jednání stěžovatelky ve světle poznatků a praxe v době vydání dluhopisů – všechny výše uvedené skutečnosti pramenily z jednání stěžovatelky uskutečněného v roce 2012 (před samotnou emisí dluhopisů), která právě v důsledku vlastního jednání (předchozí výplaty mezd/odměn) finanční prostředky ve výši emitovaných dluhopisů nezískala.



pokračování

[28] K opačnému závěru nevede ani odkaz stěžovatelky na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006-155, č. 1778/2009 Sb. NSS. V odkazované věci se Nejvyšší správní soud zabýval daní z přidané hodnoty a tím, zda tamější stěžovatel zneužívá svého práva, pokud odmítá krátit odpočet daně z přidané hodnoty podle tehdejšího § 19 a § 19a zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. V té souvislosti uvedl, že *„[o]bjektivní analýza zákazu zneužití práva musí být v rovnováze se zásadami právní jistoty a ochranou legitimního očekávání (tyto principy jsou v českém právu na ústavní rovině zakotveny v čl. 1 odst. 1 Ústavy, neboť jsou imanentní pojmu materiálního právního státu, nepřímou pak vyplývají i z čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod), proto daňový subjekt má právo dopředu vědět, jaká bude jeho daňová situace, a z tohoto důvodu musí mít právo se spolehnout na prostý smysl slov právních předpisů o DPH.“*

[29] Přeneseno na nyní posuzovanou věc, stěžovatelce byl znám smysl § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů umožňující snížit základ daně o výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Avšak jelikož jí uplatňované úrokové náklady představovaly zneužití práva – zneužití skutečného smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, jakož i podstaty toho, proč se ekonomický subjekt rozhodne emitovat dluhopisy, nebylo možné je jako náklady ve smyslu uvedeného ustanovení uznat. Tento postup není v rozporu s (obecnými) závěry citovaného rozhodnutí rozšířeného senátu NSS. Právní jistota ani legitimní očekávání stěžovatelky ohledně její daňové povinnosti nemohly být za daných skutkových okolností projednávané věci (při umělém vytvoření podmínek pro emisi dluhopisů, resp. uměle navozené potřebě získat prostředky ve výši 10 mil. Kč) narušeny.

[30] Pokud jde o námitku týkající se legislativního zakotvení možnosti emitovat korunové dluhopisy, čímž mělo dojít dle stěžovatelky k vytvoření *„zdání povolenosti“* emise korunových dluhopisů, je potřeba uvést, že již krajský soud v bodě 63 konstatoval, že emise tzv. korunových dluhopisů na sklonku roku 2012 sama o sobě nebyla v rozporu se zákonem, pokud byl smysl zákona o daních z příjmů naplněn. Ten však v nyní projednávané věci naplněn nebyl – jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 4. 2022, č. j. 10 Afs 289/2021-42, č. 4358/2022 Sb. NSS, *„[s]mysl celého § 24 zákona o daních z příjmů je do značné míry propojen právě s tím, že se jako daňově účinné uznávají jen reálné, nikoli uměle vytvořené náklady“*. V daném případě stěžovatelka emisí dluhopisů jí tvrzený potřebný objem finančních prostředků nezískala – převážná část dluhopisů (téměř 9 mil ks) byla uhrazena za finanční prostředky, které stěžovatelka bezprostředně před úpisem dluhopisů sama jejich upisovatelům vyplatila formou mezd/mimořádných odměn.

[31] Rovněž subjektivní kritérium bylo splněno, neboť kroky stěžovatelky učiněné v roce 2012 svědčí o cílené snaze získat daňové zvýhodnění spočívající v uplatňování úroků z emitovaných dluhopisů jako výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Šlo tedy o umělou snahu vytvořit podmínky, které budou evokovat potřebu emise dluhopisů. Jednání stěžovatelky (emise dluhopisů a tomu předcházející vyplácení mezd/mimořádných odměn, za které následně jednatelé nakoupili dluhopisy) nemělo žádné racionální opodstatnění – tímto jediným vysvětlením je právě zisk daňového zvýhodnění, a to jednak ve formě snížení základu daně z příjmů právnických osob o vyplácené výnosy a jednak ve formě nesražení daně z příjmů fyzických osob (k tomu viz zmiňovaný rozsudek NSS č. j. 1 Afs 103/2022-36).

[32] Se stěžovatelkou nelze souhlasit ani v tom, že pro závěr o nenaplnění testu zneužití práva by mělo svědčit i to, že korunové dluhopisy emitovalo v roce 2012 také Ministerstvo financí, tj. že veřejný obraz korunových dluhopisů by měl být dostatečným podkladem pro závěr o nenaplnění testu zneužití práva, neboť daňová výhoda byla opakovaně prezentována jako legitimní účel zákonné úpravy. Závěr o oprávněném uplatnění výnosových úroků jako nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je možné učinit za situace, kdy by byl smysl zákonné úpravy skutečně dodržen – viz výše. To je však nezbytné hodnotit ve vztahu ke každé jednotlivé emisi korunových dluhopisů se zohledněním konkrétních skutkových okolností dané emise, nikoli paušálně na základě „*veřejného obrazu*“, jak činí stěžovatelka.

[33] A pokud jde o odkaz stěžovatelky na usnesení Nejvyššího státního zastupitelství ze dne 26. 10. 2021, č. j. 2 NZN 275/2018-53, z něhož dovozovala naplnění smyslu zákona o daních z příjmů, k tomu je nutno uvést, že stěžovatelka tímto usnesením argumentovala poprvé až v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud však pro úplnost odkazuje na opakovaně zmiňovaný rozsudek č. j. 1 Afs 103/2022-36 (bod [27]), v němž NSS konstatoval, že daňové právo není trestním právem a koncepce porušení povinností a vzniklé odpovědnosti daňového subjektu stanovené daňovými předpisy nemá přesný zrcadlový odraz v trestním zákonodárství a naopak. Proto tím, že není vyvozena trestní odpovědnost pachatele za porušení daňových zákonů, nelze automaticky anulovat daňovou odpovědnost této osoby coby daňového subjektu.

[34] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud částečně uzavírá, že krajský soud při přezkumu napadeného rozhodnutí nepochybil. Podanou žalobu nehodnotil přehnaně formalisticky a nepochybil ani v aplikaci judikaturní praxe. Správními orgány zjištěné skutečnosti hodnotil ve svém souhrnu a zohlednil všechny skutečnosti rozhodné z hlediska aplikace testu zneužití práva.

#### *IV.B Neprokázání daňově uznatelných nákladů – náklady na reklamu*

[35] V další části kasační stížnosti stěžovatelka rozporovala závěr žalovaného (aprobovaný krajským soudem), že neprokázala náklady vynaložené na reklamu. Tyto námítky se týkají zdaňovacích období 2012, 2013, 2014, ve kterých stěžovatelka uplatnila výdaje na reklamu v celkové částce 13 mil. Kč bez DPH (v roce 2012 3 mil. Kč – 2 faktury; v roce 2013 4 mil. Kč – 2 faktury a v roce 2014 6 mil. Kč – 4 faktury). V případě této části kasační stížnosti je tedy podstatou věci (ne)unesení důkazního břemene stěžovatelkou ohledně celkem 8 uplatňovaných faktur.

[36] Důkazní břemeno v daňovém řízení ohledně skutečností tvrzených daňovým subjektem leží podle § 92 odst. 3 daňového řádu na samotném daňovém subjektu. Ten musí tvrdit a doložit deklarované výdaje (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS). Zpochybní-li správce daně předložený daňový doklad skutečnostmi vyvracejícími věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost předloženého dokladu (§ 92 odst. 5 daňového řádu), přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt. Není přitom povinností správce daně prokázat rozpor účetního případu se skutečností. Správce daně pro unesení svého důkazního břemene musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné, a to přímo (nedostatkem spolehlivých

pokračování

informací o konkrétní transakci) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, která zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu, i když účetnictví na první pohled o konkrétním případě předešlé informace poskytuje); srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS. V každém případě je však pro přechod důkazního břemene zpět na daňový subjekt nezbytné, aby správce daně své pochybnosti kvalifikovaně vyjádřil. Jen tak totiž daňový subjekt zjistí, z jakých důvodů nejsou jím předložené doklady dostatečné, tj. na základě čeho hodnotí správce předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], a jak se proti uvedeným pochybnostem může případně bránit.

[37] V projednávané věci stěžovatelka předložila správci daně celkem 8 faktur znějících na milionové částky. K tomu stěžovatelka doložila smlouvy o poskytování reklamních služeb, které uzavřela se společností MS FMX s.r.o. Podle předložených smluv měl dodavatel (MS FMX s.r.o.) zajistit propagaci stěžovatelky podle dokumentu „aktivní marketing“, který zahrnoval televizní sponzorské odkazy při vysílání FIM MS FMX na ČT4sport, injektáže během TV vysílání FIM MS FMX, TV vysílání pořadu (ve sjednaném počtu premiér a repríz), loga na rukávech jezdce L. P., propagace v místě konání závodu – materiály pro všechny návštěvníky, VIP vstupenky na akci, propagace na webových stránkách MSFMX.cz, a to v rozsahu sjednaném v konkrétních smlouvách. Dodavatel se také zavázal prezentovat značku stěžovatelky, její výhody a pozitiva, její ostatní výrobky a služby a měl zajistit reklamní bannery v závodním depu jezdce; jezdec měl uvádět stěžovatelku jako svého sponzora.

[38] Stěžovatelkou předložené faktury neobsahovaly přesné označení fakturovaných služeb. Jednotlivé faktury obsahovaly pouze následující popis:

- faktury vystavené v roce 2012: „*fakturuje Vám na základě smlouvy ze dne 22. 10. 2012 tyto reklamní akce: propagaci při závodech FIM MISTROVSTVÍ SVĚTA VE FREESTYLE MOTOCROSU NIGHT OF THE JUMPS ARENA RIGA – LOTYŠSKO, propagaci při závodech FREESTYLE X NIGHT – ARÉNA O. NEPELA BRATSLAVA – SLOVENSKO: propagace*“ (faktura ze dne 26. 11. 2012 na částku 1,5 mil. Kč bez DPH); „*dle smlouvy Vám fakturuje následující akce: X PILOS WORLD FMX MEXICO CITY/MEXIKO, USA NATÁČENÍ VIDEÍ – CALIFORNIA, MS FMX SOFIA/BULHARSKO – ARENA ARME*“ (faktura ze dne 5. 12. 2012 na částku 1,5 mil. Kč bez DPH);
- faktury vystavené v roce 2013: „*dle smlouvy Vám fakturuje následující akce: ADAC SuperCross Dortmund – Německo, USA NATÁČENÍ FILMU Z EXTRÉMNÍCH SPOR, MISTROVSTVÍ EVROPY VE FREESTYLE MOT*“ (faktura ze dne 5. 1. 2013 na částku 2 mil. Kč bez DPH); „*dle smlouvy o poskytování reklamy ze dne 1. 2. 2013 Vám fakturuje poskytování reklamy za období od 1. 2. 2013-15. 4. 2013*“ (faktura ze dne 4. 2. 2013 na částku 2 mil. Kč bez DPH);
- faktury vystavené v roce 2014: „*dle smlouvy Vám fakturuje akce za první pololetí roku 2014: propagace*“ (faktura ze dne 22. 1. 2014 na částku 2 mil. Kč bez DPH); „*dle smlouvy Vám fakturuje za propagaci při TV vysílání pořadu MS FMX za druhou polovinu roku 2014: propagace*“ (faktura ze dne 31. 7. 2014 na částku 2 mil. Kč bez

DPH); „dle smlouvy Vám fakturujeme za propagaci při TV vysílání pořadu MS FMX: propagace“ (faktura ze dne 25. 11. 2014 na částku 1 mil. Kč bez DPH); „dle smlouvy Vám fakturujeme za propagaci při TV vysílání pořadu MX FMX: propagace“ (faktura ze dne 8. 12. 2014 na částku 1 mil. Kč bez DPH).

[39] S ohledem na skutečnost, že faktury neobsahovaly konkrétní popis fakturovaných služeb v souladu s doloženými smlouvami, vyvstaly správci daně pochybnosti o tom, zda fakturované částky odpovídají tomu, co dodavatel stěžovatelky – spol. MS FMX s.r.o. skutečně zajišťoval. A přestože stěžovatelka doložila řadu DVD souborů se záznamy z jednotlivých závodů, ani tato data nepotvrdila uskutečnění deklarovaných služeb podle doložených smluv ve sjednaném rozsahu. Z jednotlivých záznamů především není možné zjistit, zda na jednotlivých závodech proběhla propagace formou materiálů pro všechny návštěvníky, VIP vstupenek na akci, propagace na webových stránkách MSFMX.cz, a to v rozsahu sjednaném v konkrétních smlouvách. Stejně tak nebylo možné dovodit, zda MS FMX s.r.o. skutečně prezentovala značku stěžovatelky, její výhody a pozitiva, výrobky, či zda byly v místě konání jednotlivých závodů umístěny reklamní bannery v závodním depu jezdce, jak bylo sjednáno ve smlouvách.

[40] Tyto pochybnosti byly znásobeny také tím, že samotná společnost MS FMX s.r.o. byla pro správce daně nekontaktní. Ani R. N., kterému jednatel MS FMX s.r.o. Rangel Krustev Trifonov (z Bulharska) udělil plnou moc, konkrétní plnění nepotvrdil. Jeho výpověď byla naopak zcela obecná, přestože se mělo jednat o „garanta“ prováděných služeb. Ani motocrossový závodník L. P., prostřednictvím kterého měla samotná propagace stěžovatelky probíhat, k odstranění pochybností správce daně nepřispěl. V reakci na výzvu k doložení smluv a faktur prokazujících spolupráci se společností MS FMX s. r. o. ze dne 18. 7. 2017 (č. j. 1303704/17/2914-60562-708864) správci daně sdělil, že někdy v roce 2011 nebo 2012 zřejmě podepsal smlouvu o poskytování reklamních služeb s touto společností, avšak nedošlo mezi nimi k žádnému finančnímu vyrovnání, takže od této společnosti „nikdy neobdržel žádné finanční prostředky na reklamní činnost ani jiné činnosti – tudíž nemám ani žádné vystavené faktury.“ Nadto byly tyto skutečnosti doprovázeny pochybnostmi ohledně vzniku společnosti MS FMX s.r.o., resp. počátku vzájemné spolupráce – vč. nesrovnalostí ohledně zápisu údajů do obchodního rejstříku, jak uvedl krajský soud (viz výše rekapitulační část tohoto rozsudku).

[41] Za této situace nelze souhlasit se stěžovatelkou, že po ní správce daně a žalovaný požadovali prokázat tvrzené skutečnosti s absolutní jistotou. Tvrzená plnění byla doprovázena natolik zásadními nesrovnalostmi (nejistotou ohledně skutečného rozsahu propagace), že byly pochybnosti daňových orgánů zcela namístě. Stěžovatelka totiž předložila obecně znějící faktury (viz výše) a vedle toho smlouvy s podrobně sjednaným rozsahem konkrétních služeb (jednalo se zejm. o sponzorské odkazy při vysílání jednotlivých závodů, injektaže během vysílání, logo na rukávech dresu jezdce P., banner v závodním depu jezdce, propagaci v místě konání závodů – materiály pro všechny návštěvníky, 8x VIP vstupenka na akci, propagace na webových stránkách MSFMX.cz, prezentace značky společnosti, její výhody a pozitiva, ostatní výrobky a služby).

[42] Za této situace správce daně zcela oprávněně po stěžovatelce požadoval prokázání konkrétních (dílčích) plnění podle sjednaných smluv (jednotlivá plnění nebyla z předložených faktur seznatelná). Sjednaný „balík“ reklamních služeb se však stěžovatelce

pokračování

ani následně doloženými dokumenty a DVD nosiči prokázat nepodařilo. Záznamy z jednotlivých závodů sice určitou část reklamních služeb dokládají (např. uvedení loga stěžovatelky jako sponzora pořadu před zahájením reportáže z konkrétního závodu), neprokazují však ostatní – dílčí plnění sjednaná ve smlouvách (např. zda byl skutečně v depu jezdce umístěn reklamní banner, zda byly poskytnuty materiály návštěvníkům akcí, VIP vstupenky nebo zda došlo k další prezentaci výhod a výrobků stěžovatelky během jednotlivých akcí), tj. neprokazují poskytnutí reklamních služeb v rozsahu, který byl sjednán ve smlouvách.

[43] Se stěžovatelkou nelze souhlasit ani v tom, že pro závěr o unesení důkazního břemene postačuje, že dodavatel (MS FMX s.r.o.) materiálně služby plnil – jak bylo uvedeno výše, skutečnosti obsažené v daňovém přiznání prokazuje daňový subjekt. Pokud tedy stěžovatelka tvrdila, že jí společnost MS FMX s.r.o. zajistila propagaci spočívající v celém souboru dílčích plnění, bylo na ní, aby poskytnutí služeb ve sjednaném rozsahu prokázala. Správce daně ani žalovaný netrvali na „*neobhraničeném shromažďování listin a kontaktů na potenciální svědky pro účely možného daňového řízení v budoucnu*“, jak namítala stěžovatelka – její odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, č. 3976/2020 Sb. NSS, proto není přílehlavý. Uvedený rozsudek NSS se nadto týkal určení poplatníka silniční daně; skutkové pozadí nyní projednávané věci je tedy zcela odlišné.

[44] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že stěžovatelka v případě deklarovaných nákladů na reklamu ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů důkazní břemeno neunesla. Správce daně vyjádřil dostatečné pochybnosti ohledně deklarovaných plnění, stěžovatelka však tyto pochybnosti nerozptýlila.

## V. Závěr a náklady řízení

[45] Námitky uvedené v kasační stížnosti Nejvyšší správní soud důvodnými neshledal, proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. poslední věty zamítl.

[46] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu náhradu nákladů řízení Nejvyšší správní soud nepřiznal.

### Poučení:

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

V Brně dne 20. října 2023

JUDr. Viktor Kučera  
předseda senátu

