



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Tomáše Foltase a Jitky Zavřelové v právní věci žalobce: **Milkpol spol. s r.o.**, se sídlem Reinerova 1657/23, Praha 6, zastoupen JUDr. Ondřejem Trubačem, Ph.D., LL.M., advokátem se sídlem Na Poříčí 1079/3, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 6. 2021, č. j. 15 Af 22/2019 - 61,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 26. 2. 2014, č. j. 1001686/14/2006-24904-110285 (dále jen „dodatečný platební výměr“), vyměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 5 914 600 Kč a současně uložil povinnost uhradit penále ve výši 1 182 920 Kč.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 4. 2019, č. j. 16378/19/5200-11431-711360, částečně změnil dodatečný platební výměr tak, že výši doměřené daně změnil na částku 4 144 600 Kč a výši penále na částku 828 920 Kč.

II.

[3] Žalobce podal proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který rozsudkem ze dne 17. 6. 2021, č. j. 15 Af 22/2019-61, žalobu zamítl.

[4] Městský soud konstatoval, že žalovaný ani správce daně nepochybili, jestliže za daňově uznatelný výdaj nepovažovali částku, kterou měl žalobce vyplatit společnosti Váš Asistent s.r.o. za reklamu na motorových vozidlech. Žalobce neprokázal, že by uvedený dodavatel reklamu zpracoval, ani že by ji veřejně šířil. Pouhá existence uzavřené smlouvy a předložení formálně bezvadných dokladů, jakož i fotodokumentace nekvalitně provedených polepů na vozidlech jsou bez dalšího nedostatečné pro přijetí závěru o prokázání uplatněných výdajů podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

[5] Zbylé žalobní námitky (pochybení žalovaného stran hodnocení důkazů a právního posouzení uznatelnosti nákladů vynaložených na zhotovení reklamy na DVD a koncertu skupiny Inflagranti; pochybení žalovaného při hodnocení důkazů vztahujících se k využití marketingové studie vypracované společností Váš Asistent s.r.o.; pochybení žalovaného stran kladení nadměrného důkazního břemene na žalobce) městský soud posoudil jako nedůvodné a nejsou zde rekapitulovány, neboť proti posouzení těchto námitek kasační stížnost nesměřuje.

[6] Městský soud nevyhověl důkaznímu návrhu žalobce, aby si vyžádal správní spisy z daňových kontrol provedených u jiných (nespecifikovaných) daňových subjektů, které měly mít též umístěnou reklamu na basketbalových utkáních. Tímto důkazem měla být podle žalobce prokázána důvodnost námitky o nadměrném důkazním břemenu, které bylo na něj kladeno, a námitky o svévolném hodnocení provedených důkazů v neprospěch žalobce. Městský soud uvedl, že neshledal jakoukoli relevanci tohoto důkazního návrhu, nadto velmi neurčitě, s rovněž jen obecně uplatněnou žalobní námitkou. Naopak lze mít za to, že důkazní návrh míří zcela mimo rámec uplatněných žalobních námitek, neboť žalobce v žalobě ani nenaznačil souvislost jeho daňového případu s případy jiných daňových subjektů. K tomu městský soud dodal, že pokud žalobce považoval tento důkaz za potřebný v jeho věci, měl jej navrhnout již v průběhu daňového řízení a nikoli až v řízení před soudem. Není přípustné, aby daňový subjekt, kterého v řízení před správcem daně tíží důkazní břemeno ohledně prokázání jím uplatněných daňových tvrzení, neunesení tohoto břemene „napravoval“ až v přezkumném soudním řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu.

[7] Městský soud uzavřel, že správce daně provedl dokazování v potřebném rozsahu, zjistil řadu konkrétních objektivních skutečností a faktů, kterými zpochybnil oprávněnost uplatněných výdajů. Napadené rozhodnutí pak obsahuje všechny zákonem předpokládané náležitosti, je v něm náležitě vymezen předmět řízení i hlediska, z nichž bylo rozhodnutí správce daně zkoumáno. Žalovaný v něm detailně popsal rozhodný skutkový stav a rozvedl právní závěry z něho vyplývající, přičemž výrok napadeného rozhodnutí má v těchto důvodech oporu.

III.

pokračování

[8] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[9] Stěžovatel má za to, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, neboť jeho odůvodnění je z podstatné části založeno na odkazech na zrušující rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 7. 6. 2018, č. j. 8 Af 5/2015-82 (dále též „zrušující rozsudek“), ačkoli je zřejmé, že oba senáty nazíraly na věc odlišně. Odůvodnění rozsudku je tak podle stěžovatele nejednoznačné.

[10] Stěžovatel dále nesouhlasil se závěry stran reklamy formou polepů na automobilech. Podle jeho názoru měl městský soud stanovit přiměřený rozsah, v jakém bylo provedení reklamy fotografií prokázáno. I prokázání provedení reklamy v délce trvání jednoho dne by samo o sobě bylo důvodem pro to, aby byl stěžovateli jako oprávněný uznán náklad alespoň v odpovídající poměrné výši, což žalovaný chybně neučinil a městský soud toto pochybení nekorigoval.

[11] Závěrem stěžovatel namítal, že městský soud porušil jeho procesní práva tím, že neprovedl důkazní prostředek navržený u soudního jednání – vyžádání správních spisů týkajících se kontrolní činnosti finanční správy vůči ostatním zadavatelům reklamy na utkáních Národní basketbalové ligy v sezónách 2008/2009 a 2009/2010. Stěžovatel se rovněž neztotožnil s důvody, pro které městský soud zamítl provedení předmětného důkazního návrhu.

[12] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti podpořil závěry městského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Vyjádřil se rovněž podrobně k jednotlivým okruhům kasačních námitek.

IV.

[14] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Jelikož stěžovatel napadá rozsudek městského soudu také pro jeho nepřezkoumatelnost, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve touto stížní námitkou, protože by bylo předčasné, aby se zabýval právním posouzením věci samé, pokud by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Vlastní přezkum rozhodnutí je totiž možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí je srozumitelné a vychází z relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pak stěžovatel spatřoval v tom, že jeho odůvodnění je podle názoru stěžovatele nejednoznačné.

[17] V této souvislosti stěžovatel poukazoval na to, že městský soud uvedl, že souhlasí s rozsudkem č. j. 8 Af 5/2015-82 v tom, že polepy byly provedeny zcela neodborně, ačkoliv ze zrušujícího rozsudku se takový závěr nepodává. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že v bodě 64 rozsudku č. j. 8 Af 5/2015-82 městský soud konstatoval, že *„Soud však musí přisvědčit argumentaci žalovaného, že pochybnosti o věrohodnosti poskytnutého plnění vzbuzuje neodborné provedení reklamních polepů na předmětných vozidlech, kdy jsou loga umístěna nakřivo a v rozích zjevně nepřiléhají ke karoserii. Že by polepy byly nějak zásadně nakřivo, z fotografií patrné není. Je však pravdou, že rohy polepů zcela nepřiléhají. Soud zde musí odmítnout námitku žalobce, že by snad správce daně nebyl schopen posoudit, že polep měl odchlíplý roh. Podle soudu to může posoudit každý člověk a není k tomu potřeba žádných zvláštních vlastností.“* Předmětnou pasáž ze zrušujícího rozsudku pak citoval i městský soud v napadeném rozsudku (viz bod 74) a v návaznosti na ni uvedl, že *„Z tohoto konstatování je zcela zřejmé, a soud s tím souhlasí i nyní, že polep motorových vozidel byl proveden zcela neodborně a neodpovídá standardům, které by bylo možné očekávat při realizaci smluvního provozování reklamy na motorových vozidlech, přičemž bylo i v zájmu žalobkyně, aby polep byl proveden kvalitně, reprezentativně a profesionálně.“* Z uvedeného je zřejmé, že již v rozsudku 8 Af 5/2015-82 městský soud učinil dílčí závěr o neodbornosti provedení polepů. Nelze proto souhlasit s tvrzením stěžovatele, že ze zrušujícího rozsudku se závěr o neodborném provedení polepů nepodává.

[18] Stěžovatel rovněž poukazoval na údajný rozpor, kdy v rozsudku 8 Af 5/2015-82 podle stěžovatele měl městský soud za prokázané, že reklama na automobilech společnosti Váš Asistent s.r.o. byla veřejně šířena, zatímco v napadeném rozsudku městský soud stěžovateli vytýkal, že neprokázal veřejné šíření reklamy. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že městský soud ve zrušujícím rozsudku nedospěl k závěru, že by společnost Váš Asistent s.r.o. veřejně šířila reklamu stěžovatele umístěnou na svých vozidlech, pouze obecně konstatoval, že *„Při běžném stavu věcí lze naopak předpokládat, že auta jsou v provozu a reklama může být tedy sblédnuta širokým okruhem osob.“* Závěr městského soudu v napadeném rozsudku (bod 82), kde uvedl, že stěžovatel neprokázal, že by *„dodavatel Váš asistent s.r.o. reklamu zpracoval, ani že by ji veřejně šířil“*, tedy není v rozporu s citovaným konstatováním městského soudu ve zrušujícím rozsudku.

[19] S ohledem na uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že rozsudek městského soudu je srozumitelný a vychází z relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč městský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku jeho rozhodnutí. Nelze proto souhlasit se stěžovatelem, že odůvodnění napadeného rozsudku je nejednoznačné, a napadený rozsudek je proto nepřezkoumatelný.

[20] Stěžovatel dále nesouhlasil se závěry městského soudu stran reklamy formou polepů na automobilech, kdy podle jeho názoru měl městský soud stanovit přiměřený rozsah, v jakém bylo provedení reklamy fotografií prokázáno. Uvedená námitka rovněž není důvodná.

[21] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že stěžovatel se mýlí, pokud uvádí, že provedení reklamy formou polepů na motorových vozidlech bylo v daňovém řízení prokázáno, a to i v omezeném rozsahu. Jak žalovaný, tak i městský soud jednoznačně uvedli, že stěžovatel neprokázal, že by dodavatel Váš Asistent s.r.o. reklamu na motorových vozidlech zpracoval,

pokračování

ani že by ji veřejně šířil. Zdejší soud souhlasí s tvrzením žalovaného i městského soudu, že fotografie předložené stěžovatelem nebyly bez dalšího dostatečné pro přijetí závěru o prokázání uplatněných výdajů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Z doložených fotografií nebylo možné nijak určit, kdo a kdy je pořídil a také koho, kdy a kde mohla reklama oslovit. Fotografie neprokázaly poskytnutí reklamních služeb v deklarovaném rozsahu. Aby mohly fotografie sloužit jako důkaz o tom, že byla reklama skutečně provedena, musely by mít určitou kvalitu, resp. vypovídající hodnotu. Nad rámec uvedeného lze aprobovat též poukaz městského soudu na neodborné provedení reklamních polepů, kdy byla loga umístěna nakřivo a v rozích zjevně nepřiléhala ke karoserii, byť jde o argument svojí povahou podpůrný. V běžném provozu by polepy z důvodu odchlíplých rohů na autě nevydržely. V této souvislosti se kasační soud ztotožňuje s městským soudem, že z předložených fotografií plyne, že polep motorových vozidel neodpovídá standardům, které by bylo možné očekávat při realizaci smluvního provozování reklamy na motorových vozidlech, přičemž bylo i v zájmu stěžovatele, aby polep byl proveden kvalitně, reprezentativně a profesionálně. Jak správně uvedl žalovaný, stěžovatel nepředložil jediný důkaz, který by jednoznačně prokazoval prezentaci jeho jména na motorových vozidlech v období od července do prosince 2009, a nedokázal rozptýlit četné pochybnosti, jež v daňovém řízení vyplynuly (viz např. bod 69 rozhodnutí o odvolání stran rozporných tvrzení stěžovatele ohledně vlastnictví motorových vozidel s polepy jako další pochybnost o tom, zda se obchodní případ odehrál tak, jak tvrdí stěžovatel). Umístění polepu s názvem stěžovatele na motorovém vozidle v jediný den (kdy navíc ani není zřejmé, kdy byly fotografie pořízeny, ani to, kdo tyto fotografie pořídil a za jakých okolností, resp. z jakých důvodů) nestačí k prokázání, že došlo k propagaci názvu stěžovatele. Za takové situace nelze stěžovateli uznat náklad v poměrné výši „za provedení reklamy v délce trvání jednoho dne“, jak argumentuje v kasační stížnosti.

[22] Pokud jde o neprovedení navržených důkazů městským soudem (vyžádání správních spisů týkajících se kontrolní činnosti finanční správy vůči ostatním zadavatelům reklamy na utkáních Národní basketbalové ligy), pak Nejvyšší správní soud odkazuje na svůj rozsudek ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, ve kterém uvedl, že „Soud má bezesporu právo posoudit a rozhodnout, které z navržených důkazů provede a které nikoli, toto právo je však nezabavuje povinnosti odůvodnit, co jej vedlo k takovému závěru a z jakého důvodu považuje provedení důkazu za nadbytečné.“ Těto povinnosti v projednávané věci městský soud dostal, konstatoval-li v odůvodnění napadeného rozsudku, že tento velmi neurčitý důkazní návrh míří zcela mimo rámec uplatněných žalobních námitek, neboť stěžovatel v žalobě ani nenaznačil souvislost jeho daňového případu s případy jiných daňových subjektů.

[23] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že se ztotožňuje i se závěrem městského soudu o neurčitosti navrženého důkazního prostředku. Stěžovatel byl povinen důkazní prostředek dostatečně identifikovat, neboť možnost soudu případně provést navržený důkazní prostředek je limitována poskytnutými údaji. Jako zcela nepřijatelnou považuje zdejší soud argumentaci stěžovatele, že by snad městský soud měl ve správním spisu vyhledávat grafické návrhy dresů a z toho dovozovat identitu ostatních zadavatelů reklamy. V postupu městského soudu nelze shledat pochybení, pokud neshledal jakoukoliv relevanci neurčitého důkazního návrhu s jen velmi obecně uplatněnou žalobní námitkou, že měl

žalovaný na něj klást nadměrné důkazní břemeno a svévolně hodnotit provedené důkazy v jeho neprospěch.

[24] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[25] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 14. listopadu 2023

David Hipšr
předseda senátu