

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyň Mgr. Andrey Veselé a Mgr. Jany Jurečkové ve věci

žalobkyně	**AGROFERT, a.s.**, IČ: 261 85 610 se sídlem Pyšelská 2327/2, 149 00 Praha 4 zastoupená Ernst & Young, s.r.o., IČ: 267 05 338 se sídlem Na Florenci 2116/15, 110 00 Praha 1 - Nové Město
proti žalovanému	**Odvolací finanční ředitelství** se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 8. 2023, č. j. 27328/23/5200-11432- 709204

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

I.
Základ sporu

1. Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný neuznal náklady na reklamu jako daňově účinné náklady ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP"), jelikož dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že jí bylo v letech 2013 a 2014 poskytnuto reklamní plnění ve sjednaném rozsahu od dodavatele Farma Čapí hnízdo, a.s., resp. jeho právního nástupce společnosti IMOBA, a.s. (dále jen „FČH"). V návaznosti na tento závěr žalovaný zvýšil základ daně z příjmu žalobkyně o částku 25 000 000 Kč za zdaňovací období roku 2013 a o částku 5 000 000 Kč za zdaňovací období roku 2014.
2. Další spornou otázkou byly ve zdaňovacím období roku 2013 nepřímé náklady na držbu podílu v dceřiných společnostech dle § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP, které žalovaný neuznal v žalobkyní deklarované výši a zvýšil tak částku daňově neuznatelných nákladů o 63 674 311,42 Kč.

II.
Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

3. Žalobkyně namítla, že žalovaný v napadeném rozhodnutí především nesprávně a nedostatečně vyhodnotil předložené důkazní prostředky, čímž zatížil řízení vadou ve smyslu § 76 odst. 1 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní.
4. Žalobkyně dále uvedla, že mezi stranami je nesporné, že se v areálu FČH v kontrolovaných obdobích nacházely různé, zřetelně viditelné, reklamní nosiče s logem žalobkyně. Spor je veden ohledně sjednaného rozsahu, resp. obsahu reklamního plnění, a následně o to, zda se žalobkyni podařilo tento sjednaný rozsah prokázat.
5. Žalobkyně od počátku daňového řízení konzistentně tvrdila, že předmětem plnění **nebylo umístění konkrétního počtu specifikovaných reklamních nosičů,** jako tomu bylo u dceřiných společností žalobkyně, ale že **samotný areál FČH jako takový představoval z pohledu žalobkyně klíčový reklamní nosič.** Žalobkyně chtěla být veřejností a obchodními partnery s projektem farmy Čapí hnízdo spojována a vnímána **jako strategický partner projektu**.
6. Výše uvedenému odpovídalo také odlišné vymezení předmětu plnění ve smlouvách o reklamě ve srovnání s dceřinými společnostmi. V případě žalobkyně byl předmět plnění definován primárně jako a) *prezentace žalobkyně jako reklamního strategického partnera areálu dodavatele*. Pod písm. b) byly uvedeny *příkladným výčtem* předpokládané reklamní nosiče použitelné k dosažení tohoto cíle.
7. Ke stejnému závěru ohledně obsahu reklamního plnění dospěl i znalecký ústav Kreston A&CE Consulting s.r.o.: „*Skutečným obsahem plnění podle smlouvy o reklamě je prezentace vlastností a hodnot uznávaných skupinou AGROFERT prostřednictvím projektu FČH, kdy podstata tohoto plnění mohla mít částečně charakter i sponzoringu.*" Obdobně ze závěrů znaleckého posudku č. 1238/59/20 Ostravská znalecká, a.s. vyplývá, že „*za předmět plnění znalec považuje nikoliv jen umístění určitého počtu propagačních sdělení v rámci areálu FČH, ale získání areálu FČH jako klíčového propagačního nosiče pro skupinu AGROFERT s ohledem na exkluzivitu a specifické podmínky.*" Konečně i podle závěru Policie ČR lze úhrady za poskytnuté reklamní plnění formulovat spíše jako protiplnění za posílení brand equity a PR spojení s ekologicky prezentovaným a mezinárodně oceňovaným projektem.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

8. Z výše uvedeného vyplývá, že žalobkyně sledovala zcela racionální cíl a k jeho dosažení zvolila cestu, která v žádném ohledu nevybočovala z principů běžné obchodních spolupráce.

9. Dle žalobkyně **nemají závěry žalovaného oporu ve spise**, protože rozsah plnění byl vymezen ve smlouvách o reklamě a doložen mnoha dalšími důkazními prostředky. Žalovaný postupoval v rozporu se zákonem také v tom, že při hodnocení důkazních prostředků aplikoval zcela nepřiměřený důkazní standard, naprosto vybočující z obvyklé správní praxe a nerespektující relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu.

10. Žalovaný však v žádném ohledu nerozporuje výši sjednané ceny za reklamní plnění v návaznosti na § 23 odst. 7 ZDP, ani splnění dalších podmínek daňové uznatelnosti stanovených v § 24 odst. 1 ZDP.

11. Žalobkyně v tomto ohledu namítla, že je nelogické (a v rozporu s daňovým řádem), aby se správce daně přednostně zabýval posouzením ceny obvyklé za plnění, o jehož faktické realizaci nebo rozsahu současně pochybuje. Žalobkyně je přesvědčena, že navzdory závěrům prezentovaným žalovaným v rozhodnutí je skutečným důvodem vyloučení předmětného nákladu ze základu daně otázka výše ceny sjednané za toto plnění, která byla zcela demagogicky a bez znalosti skutkového stavu prezentována v mediálním prostoru. Nicméně vzhledem k tomu, že správce daně nebyl schopen prokázat své pochybnosti ve věci tržní ceny, rozhodl se namísto toho v rozhodnutí uvést jako (zástupný) důvod vyloučení daňové uznatelnosti nákladu skutečnost, že reklama nebyla žalobkyni ve sjednaném rozsahu vůbec poskytnuta.

12. Pro posouzení věci není rovněž bez významu, že *totožný reklamní nosič* správce daně i žalovaný posuzovali v daňových řízeních vedených u dceřiných společností, kde související náklad na tento reklamní nosič byl žalovaným podle § 24 odst. 1 ZDP v plné výši uznán.

13. V kontextu výše uvedených skutečností musela sjednaná cena reklamních plnění odrážet výši nákladů nutných na zajištění samotného provozu farmy v požadované kvalitě (v opačném případě by nebylo možné z ekonomického hlediska záměr vůbec realizovat). Tvrzení žalovaného, že cena plnění byla určena na základě jednotlivě zvolených nosičů, svědčí o zásadním nepochopení konceptu plnění ze strany žalovaného. Pokud by areál farmy vybudovala napřímo žalobkyně a zahrnula jej do svého dlouhodobého majetku, byly by odpisy a provozní náklady na provoz farmy a souvisejících objektů bezpochyby daňově uznatelné. Zvoleným postupem tedy žalobkyně nezískala žádnou daňovou výhodu.

14. Žalobkyně následně v žalobě shrnula důkazní prostředky, které v průběhu daňového řízení předložila k prokázání dílčích reklamních nosičů specifikovaných ve smlouvách o reklamě pro roky 2013 a 2014 (nad rámec řádně uzavřených smluv, přijatých faktur vystavených FČH, pokladů o úhradě na bankovní účet FČH, souvisejících účetních záznamů a fotodokumentace od FČH).

15. Dle žalobkyně nemůže být pochyb, že výše uvedená škála používaných reklamních nosičů byla zcela postačující ke splnění sjednaného předmětu plnění – vytvoření zřetelného spojení hodnot reprezentovaných projektem FČH s žalobkyní. **Tyto dílčí reklamní nosiče navíc odpovídají prezentačním formám sjednaným mezi smluvní stranami ve smlouvách o reklamě.**

16. Žalobkyně pak v žalobě shrnula svědecké výpovědi provedené v květnu 2023, které žalovaný v rozhodnutí nijak nerozporuje, pouze uvádí, že *tyto dílčí informace nepřispěly k tomu, aby kontrolní zjištění byla potvrzena ve svém celku*.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

17. Žalobkyně dále namítla, že žalovaný aplikoval při hodnocení důkazních prostředků zcela nepřiměřený důkazní standard, významně překračující běžnou správní praxi české daňové správy, když požadovala výdaje prokázat způsobem *vylučujícím jakékoli pochybnosti,* ačkoliv Nejvyšší správní soudu v rozsudku č. j. 8 Afs 23/2018-37 ze dne 16. 1. 2020 uvádí, že „*důkazní povinnost, kterou nese žalobkyně, nedosahuje povinnosti prokázání tvrzených skutečností s absolutní jistotou, ale postačí prokázat dostatečnou míru pravděpodobnosti. Ta bude zpravidla naplněna, pokud bude možné z provedených důkazů učinit daný závěr bez vážných pochybností. Stejně jako v jiných řízeních, však nelze ani v daňovém řízení požadovat v realitě nedosažitelnou míru úplné jistoty*".

18. Žalovaný v rozporu s výše zmíněnou judikaturou čas uplynulý od doby, kdy prokazované skutečnosti nastaly, nijak nezohlednil. Fakticitu poskytovaného plnění začal správce daně zpochybňovat až více než po roce a půl od zahájení daňové kontroly a v době odvolacího řízení od kontrolovaných zdaňovacích období uběhlo už bezmála 10 let. Žalovaný přesto v zásadě odmítl jako neprůkazné veškeré soubory a fotografie ve standardně používaném a *daňovou správou běžně akceptovaném* formátu .pdf, a vyžadoval po žalobkyni dohledání a předložení fotografií a jiných dokumentů výlučně v originálním formátu (což samo o sobě logicky významně omezilo počet v současné době ještě existujících důkazních prostředků a dále ztížilo důkazní pozici žalobkyně).

19. Stejně neracionálně pak žalovaný přistoupil i k prokazování tzv. auditní stopy, kdy po žalobkyni vyžadoval předložení více než 10 let staré emailové komunikace, ačkoliv mu i z vlastní praxe musí být zřejmé, že emailová korespondence se takto dlouho dobu při běžném chodu věcí neuchovává.

20. V případě svědeckých výpovědí pak správce daně, resp. žalovaný většinu těchto výpovědí provedl až ke konci odvolacího řízení, přestože žalobkyně tyto důkazní prostředky navrhovala již v průběhu daňové kontroly. Předmětem daňové kontroly žalobkyně byly *veškeré náklady na reklamu* vynaložené v kontrolovaných letech. Avšak pouze v souvislosti s reklamou od dodavatele FČH žalovaný uzavřel, že se žalobkyni nepodařilo reklamní plnění prokázat, a to ještě jenom z části. Ve všech ostatních případech správce daně, resp. žalovaný, prokázání reklamního plnění nerozporoval – a to na základě *nesrovnatelně užšího rozsahu předložených důkazních prostředků*.

21. Žalobkyně dále namítla, že správce daně dospěl k závěru, že v kontrolovaných letech žalobkyně neprokázala faktické přijetí reklamního plnění a to poté, co od února 2018 až do října 2019 vydával a následně zkoumal cca 100 výzev třetím osobám, jejichž cílem bylo ověřit tržní cenu různých reklamních služeb, kterou správce daně porovnával s cenou hrazenou žalobkyní za (dle správce daně) neprokázané plnění od FČH. Pochybnost o rozsahu plnění se v průběhu daňové kontroly objevila poprvé až ve výzvě vydané 27. ledna 2020. Je nelogické (a v rozporu s daňovým řádem), aby se správce daně přednostně zabýval posouzením ceny obvyklé za plnění, o jehož faktické realizaci nebo rozsahu současně pochybuje.

22. Jelikož správce daně nebyl schopen prokázat své pochybnosti ve věci tržní ceny, rozhodl se namísto toho v rozhodnutí uvést jako (zástupný) důvod vyloučení daňové uznatelnosti nákladu skutečnost, že reklama nebyla žalobkyni ve sjednaném rozsahu vůbec poskytnuta.

23. Je více než zřejmé, že uvedené zvraty a opakované porušování zásad daňového řízení výrazným způsobem ztížily důkazní pozici žalobkyně, která musela soustavně na tyto zvraty a změny v postupu správce daně reagovat. Žalobkyně proto důrazně nesouhlasí s naříčením žalovaného, že to byla naopak ona, jejíž argumentace se neustále vyvíjela.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

24. Žalobkyně dále nesouhlasí s hodnocením předložených důkazních prostředků žalovaným, neboť v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu neposuzoval všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. V návaznosti na tento postup žalovaný porušil povinnost zjistit co nejúplněji skutkový stav a jeho rozhodnutí tak vychází z nesprávně zjištěného skutkového stavu.

25. Žalovaný ve svém rozhodnutí popírá logické souvislosti mezi jednotlivými důkazy a bez ohledu na to, že má přihlížet ke všem okolnostem, které vyšly při správě daní najevo, si účelově vybírá a vyzdvihuje skutečnosti a důkazy, které lze - pokud jsou vytržené z kontextu - interpretovat i v neprospěch žalobkyně.

26. Konkrétně ve vztahu k tenisové plachtě žalovaný uvádí, že tento nosič nelze uznat, pokud by měl být sjednaný rozsah vymezen odkazem v Článku II smluv o reklamě. Podle poměrně nesrozumitelného odůvodnění žalovaného neexistoval žádný důvod, aby FČH výrobu tenisové plachty realizovala. Samotná skutečnost, že FČH výrobu realizovala, instalovala a pracovník správce daně ji dokonce v rámci místního šetření na vlastní oči viděl, je zřejmě dle žalovaného z pohledu prokazování plnění zcela bezvýznamná.

27. Žalobkyně dle žalovaného nedoložila auditní stopu, ačkoliv v průběhu daňového řízení předložila desítky faktur za výrobu reklamních nosičů adresovaných FČH a vystavených od různých třetích stran. Veškeré doklady v rámci popisu plnění odkazovaly na reklamní nebo propagační materiály, často výslovně zmiňovaly také zajištění propagace partnerů FČH.

28. Pokud by žalovaný hodnotil důkazní prostředky v jejich vzájemné souvislosti, musel by dospět k závěru, že předložené doklady *zcela korespondují s datem vzniku závazku FČH* zajistit pořízení reklamních nosičů s logem žalobkyně, a proto jednoznačně zapadají do kontextu tvrzení žalobkyně a spolu s ostatními důkazními prostředky tvoří logický a provázaný celek.

29. Žalovaný tyto doklady odmítl s tím, že popis na fakturách je nekonkrétní (ve skutečnosti je popis plnění na dokladech spíše podrobnější, než je obvyklým standardem) a není z něj zřejmá žádná souvislost s reklamním plněním pro žalobkyni. Dle žalovaného například z faktury od Petr Šístek – Abcool na reklamní práce (roll-up RS-85G, výroba a tisk motivu) a její přílohy nevyplývá, která konkrétní dílčí část reklamy tím byla realizována.

30. Pokud žalovaný zpochybňuje, že mezi partnery zmíněnými na předložených fakturách byla právě žalobkyně, tato skutečnost zcela jednoznačně vyplývá z dalších předložených důkazních prostředků, i z provedených svědeckých výpovědí.

31. Navíc, jak žalobkyně žalovaného opakovaně upozorňovala, předmětné doklady prošly zevrubným zkoumáním ze strany Policie ČR a ta došla ke zcela opačnému závěru. Policejní orgán na základě dotazování u osob, které doklady vystavily, souvislost s reklamním plněním pro žalobkyni totiž zcela jednoznačně a bez jakýchkoliv pochybností potvrdil. V případě výše zmíněné faktury například konstatoval, že dodavatel Petr Šístek výslovně uvedl, že se jednalo o 6 roll-upů 85x200 cm s motivy koní a logy skupiny AGROFERT.

32. Žalobkyně dále namítla, že žalovaný se k námitkám žalobkyně vyjádřil tak, že *odvolací orgán zpochybňuje dílčí okolnosti, které spočívají v konkrétnostech realizace plnění, nikoli, že by zpochybňoval, že by se faktury nemohly týkat výroby reklamních nosičů*, a příslušné doklady za důkazy neosvědčil. Žalobkyně shledává toto odůvodnění žalovaného zcela nesrozumitelné, a proto nepřezkoumatelné.

33. Žalovaný v Napadeném rozhodnutí akcentuje, že žalobkyně nepředložila emailovou korespondenci stvrzující předání podkladů pro zpracování loga a další komunikaci s dodavatelem FČH ohledně zadávání reklamy. Jak již žalobkyně uvedla, k předání podkladů

došlo na začátku spolupráce, tj. téměř před 15 lety. Tento časový odstup významně překračuje dobu, po kterou je uchovávána emailová komunikace. O tom, že k předání těchto podkladů došlo, však nemůže být pochyb a dokládá to řada důkazních prostředků, např. předložené uvítací reklamní video, propagační film o areálu FČH, fotografie reklamních plachet na tenisových kurtech nebo fotografie svislých reklamních bannerů s motivy koní. Všechny tyto důkazní prostředky obsahují logo žalobkyně a pocházejí z období před rokem 2011. Na toto vysvětlení však žalovaný *žádným způsobem nereagoval*.

34. Z článku III, bod 5 Dohody o spolupráci, podle níž se smluvní strany dohodly, že budou uzavírat vzájemné smlouvy a dohody, kterými dojde k naplnění závazku poskytnout areál FČH pro marketingové účely žalobkyně. Plnění poskytovaná na základě smluv o reklamě jsou tedy neoddělitelná od plnění poskytovaných na základě dohod o spolupráci. Jinými slovy, pokud žalovaný podřazuje určité reklamní plnění pod Dohodu o spolupráci (bannery, navigační směrovky atd.), pak se nutně musí jednat také o součást reklamního plnění podle smluv o reklamě.

35. Uvedená skutečnost však nepodporuje argumentaci žalovaného, který se zcela účelově snaží z rozsahu plnění vyjmout co největší část prokázaných reklamních nosičů. Nesprávný je také způsob, jakým žalovaný hodnotí v kontextu uzavřených dohod o spolupráci předložené doklady za výrobu reklamních nosičů.

36. Konkrétně žalovaný zpochybňuje časovou souvislost předložených dokladů s tím, že řada dokladů je datovaná na přelomu let 2009 a 2010, když k uzavření Dohody o spolupráci došlo až v průběhu roku 2010. Na jiném místě žalovaný dokonce uvádí, že ke vzniku závazku dodavatele zabezpečit reklamu a prezentaci žalobkyně formou služby došlo až uzavřením smlouvy o reklamě v roce 2013. Uvedená tvrzení svědčí o zcela nesprávném zjištění skutkového stavu.

37. Žalobkyně žalovanému opakovaně vysvětlovala, že text *„jednotlivá zvolená plnění dle rozpisu“* se do smlouvy dostal zřejmě omylem, neboť přesně odpovídá textu Článku V smluv uzavíraných mezi

    FČH a dceřinými společnostmi. Jak ovšem žalobkyně také uvedla, koncept reklamního plnění byl u dceřiných společností odlišný, neboť tyto smlouvy obsahovaly tabulku s možnými druhy prezentace a dceřiné společnosti si křížkem volily požadovaný způsob propagace. Žalovaný však na toto vysvětlení nijak nereagoval, pouze setrval na svém požadavku na předložení toho (neexistujícího) rozpisu jednotlivých zvolených plnění podle smlouvy.

38. Žalobkyně nesouhlasí se závěrem žalovaného, že za sjednaný rozsah reklamního plnění podle smluv o reklamě pro roky 2013 a 2014 správce daně i žalovaný považují přehled všech propagačních ploch uvedených na straně 3 posudku PROSCON, a trvá na tom, že rozsah sjednaného plnění je nutné posuzovat primárně podle předložených smluv o reklamě. Žalobkyně posudek PROSCON předložila k doložení skutečnosti, že sjednaná cena za reklamní plnění nepřevýšila cenu obvyklou.

39. Žalobkyně považuje za absurdní, že by si smluvní strany sjednaly rozsah reklamního plnění poskytovaného v letech 2013 a 2014 podle dokumentu zpracovaného v roce 2011. Smlouvy o reklamě také žádný odkaz na tento znalecký posudek neobsahují. Žalobkyně se proto ohrazuje proti opakovanému tvrzení ze strany žalovaného, že *tvrzený rozsah reklamy měl čítat podle posudku PROSCON celkem 18 reklamních nosičů,* a že žalobkyně byla povinna přijaté reklamní plnění v tomto rozsahu prokázat.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

40. Předložení fotodokumentace v .pdf formátu považuje žalobkyně narozdíl od žalovaného za zcela standardní a nijak se nevymykající běžné praxi. Žalobkyně fotodokumentaci v tomto formátu obdržela také od dodavatele plnění (stejně jako v případě jiných dodavatelů reklamních služeb).

41. Žalobkyně připomíná, že nad rámec fotodokumentace od dodavatele předložila řadu dalších fotografií (většinou v originálním formátu), které zachycovaly reklamní nosiče používané v kontrolovaných letech. Tyto fotografie zachycovaly nejen bannery v kongresovém sále a na dalších místech areálu FČH a navigační směrovky s logem žalobkyně, ale také reklamní ceduli na dřevěném voze s logem žalobkyně, cedulky (jmenovky) u koní a dalších zvířat ve stájích a na stodole, tenisovou plachtu, velkoformátovou ceduli v multifunkční aréně atd. Je pochopitelné, že s ohledem na značný časový odstup je počet fotografií uchovaných v originálním formátu limitovaný. Fotografie návštěvníků areálu navíc zachycují pouze malou část areálu, závěr o absenci reklamních nosičů tedy pouze na jejich základě nelze v žádném případě aprobovat.

42. K prokázání faktické realizace reklamního plnění žalobkyně dále předložila prohlášení 24 třetích osob. Tato prohlášení žalovaný hodnotil jako nedostatečná, resp. položené otázky shledal návodnými, aniž provedl svědecké výpovědi těchto osob, jak ostatně žalobkyně opakovaně navrhovala.

43. V přímém rozporu se skutečností žalovaný uvádí, že žádný ze svědků nepotvrdil, že by se podílel nebo byl zodpovědný za instalaci reklamních nosičů. Instalaci reklamních prvků přitom výslovně potvrdilo hned *několik* svědků, například pan M., pan K., pan H., pan D., paní Š., paní H.

44. Dle hodnocení žalovaného roll-upy s motivy koní obsahující jméno žalobkyně, jejichž existence nebyla sporná, nelze osvědčit jako součást sjednaného rozsahu, neboť nebyly uvedeny v Článku II smluv o reklamě ani nebyly součástí posudku PROSCON. Nelze tedy než uzavřít, že dle názoru žalovaného nechal dodavatel tyto nosiče na svůj náklad zhotovit a v areálu jej umístil zcela zdarma, což žalobkyně považuje za vyloučené.

45. Dále žalovaný uvádí, že kongresový sál byl (v některých okamžicích) předmětem (krátkodobého) nájmu žalobkyně, a bylo tedy čistě na ní, jak si prostor v rámci akce vybaví. Podle žalovaného tedy lze oprávněně namítat, že roll-upy byly užity v rámci konkrétní akce samotnou žalobkyní coby pronajímatelem, a že nešlo o reklamu, kterou by realizovala FČH dle smluv o reklamě. Dle žalovaného nebyl prokázán opak.

46. Žalovaný dále odkázal na pronájem ubytovacího zařízení sjednaný v Dohodě o spolupráci a na základě toho uzavírá, že je zřejmé, že na akce pořádané žalobkyní v konferenčním sále smlouvy o reklamě nedopadaly. Pokud tím žalovaný myslí to, že umístění panelů v areálu bylo podle jeho názoru součástí plnění podle Dohody o spolupráci (a z toho důvodu nebylo součástí plnění dle smlouvy o reklamě), potom žalobkyně odkazuje na body 93 a 94 tohoto podání. Jak žalobkyně již vysvětlila, smlouvy o reklamě představovaly konkretizaci jednoho z plnění poskytovaného na základě Dohody o spolupráci. Pokud tedy žalovaný podřazuje určité reklamní plnění pod Dohodu o spolupráci, pak se nutně musí jednat i o součást reklamního plnění podle smluv o reklamě.

47. Kromě toho jako součást reklamního plnění od FČH vnímaly tyto reklamní panely také zaměstnanci FČH a všichni další svědkové. Fotografie těchto reklamních nosičů jsou součástí fotodokumentace zpracované dodavatelem plnění FČH. Jako součást reklamního plnění tyto

nosiče jmenoval i statutární zástupce dodavatele, pan F. Š.. Ze všech těchto okolností jednoznačně vyplývá, že obě smluvní strany tyto reklamní nosiče bezpochyby chápaly a vnímaly jako součást plnění smluv o reklamě.

48. Na základě předložených důkazů žalovaný v závěrečném hodnocení nakonec připouští, že ačkoli v případě části dílčích plnění *by bylo možno považovat* tato za prokázaná (DVD, TV systém, web, případně tenisová plachta či cedulky u koní), dle žalovaného nelze toto považovat za prokázání rozsahu celkového, a proto *nelze žádnou částku* vynaložených nákladů uznat jako daňově účinný náklad dle § 24 odst. 1 ZDP. Žalobkyně s tímto hodnocením nesouhlasí. Prokázáním existence výše zmíněných reklamních sdělení totiž zcela jednoznačně došlo k naplnění sjednaného obsahu smluv o reklamě, tj. vytvoření zřetelné asociace mezi projektem FČH a značkou žalobkyně.

49. Žalobkyně dále namítla porušení zásady rovnosti daňových subjektů (FČH). Pokud by platil závěr žalovaného, že je nutné zkoumat odděleně jednotlivé dílčí složky plnění (tj. dílčí reklamní nosiče), musel žalovaný uznat za daňově účinný náklad minimálně částku odpovídající totožnému prokázanému nosiči, kterou akceptoval v jiném řízení.

50. Žalovaný však na jedné straně popírá existenci komplexního reklamního plnění a zcela v rozporu s uzavřenou smlouvou rozděluje plnění na jednotlivé komponenty. Na druhé straně pak těmto uměle vytvořeným komponentům odmítá přiřadit alespoň tu cenu, kterou sám akceptoval u identického reklamního nosiče ve výše uvedených daňových řízeních.

51. Žalobkyně nepovažuje za správný ani opodstatněný postup žalovaného, který s odkazem na dílčí pochybnosti ohledně některých dílčích reklamních nosičů uzavřel, že náklady na stranami sjednané reklamní plnění jsou neprokázané, a tudíž neuznatelné v celém rozsahu.

52. Z výčtu důkazů uvedených v žalobě je zřejmé, že žalobkyně nepředložila k prokázání svých tvrzení pouze smlouvy o reklamě a související účetní doklady, ale rozsah předložených důkazních prostředků byl řádově širší. Nelze proto souhlasit ani s tvrzením žalovaného, že žalobkyně zaměňuje „rozsah“ důkazního břemene, který pokrývá celý obsah deklarovaného plnění, s „důkazní mírou“.

53. Pokud jde o dílčí pochybnosti žalovaného ve vztahu k některým reklamním nosičům, žalobkyně trvá na tom, že tyto pochybnosti žalovaného rozhodně nepředstavují *natolik vážné a důvodné pochyby o souladu se skutečností, že činí účetnictví nevěrohodným, neprůkazným nebo nesprávným*. Nebyly tedy splněny podmínky pro unesení důkazního břemene žalovaným a nedošlo k jeho přenosu zpět na žalobkyni.

54. **Druhou spornou otázkou** je stanovení výše nepřímých (režijních) nákladů, které žalobkyně vynaložila v souvislosti s držbou podílů v dceřiných společnostech ve smyslu § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP, kdy žalobkyně v řádném daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2013 na základě ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP vyloučila celkovou částku nepřímých nákladů ve výši 96 099 266 Kč.

55. Správce daně s žalobkyní předloženými výpočty nesouhlasil a stanovil celkovou výši nepřímých (režijních) nákladů ve výši 5 % z přijatých podílů na zisku odpovídající částce 286 484 839,86 Kč, tj. v téměř trojnásobné výši než podle výpočtu žalobkyně.

56. V návaznosti na proběhlé odvolací řízení žalovaný nakonec změnil doměrek daně tak, že nepřímé náklady stanovil na základě dokazování, tj. nikoliv s využitím paušální částky ve výši 5 % z přijatých podílů na zisku. Konkrétně byla v důsledku tohoto postupu částka nepřímých nákladů snížena na 160 465 529,33 Kč dle hodnot jednotlivých nákladů s tím, že z této částky

je sporná pouze položka „½ zbývajících celkových nákladů na vedení ve výši 123 724 856,50 Kč“

57. Žalovaný v Napadeném rozhodnutí několikrát uvádí, že správce daně chápe výkon akcionářských práv šířeji než žalobkyně, a že výkon akcionářských práv nelze vnímat jen jako účast na valných hromadách dceřiných společností.

58. Není však zřejmé, o co žalovaný opírá svůj rozšiřující výklad, že by výkon akcionářských práv měl zahrnovat i obecné náklady na správu vlastního majetku. Znění pokynu GFŘ-D-59, který představuje pro žalovaného závaznou správní praxi, takto široké pojetí výkonu akcionářských práv nezmiňuje. Naopak vyjmenovává specifické kategorie nákladů související s účastí na valných hromadách a dále pak uvádí zbytkovou kategorii *„jiné náklady na uplatnění akcionářských práv“*.

59. Dle názoru žalobkyně, pokud by za náklady spojené s výkonem akcionářských práv měly být automaticky považovány, jak tvrdí žalovaný, „především“ náklady na odměny představenstva nebo obecněji vedení mateřské společnosti, lze očekávat, že by tato skutečnost byla v pokynu GFŘ-D-59 nebo závěrech souvisejících koordinačních výborů explicitně zmíněna. Nic takového ale pokyn ani příslušný koordinační výbor neuvádí. Naopak ze znění pokynu GFŘ-D-59 vyplývá, že vyčíslení poměrné výše nákladů se týká jen těch zaměstnanců, kteří se činnostmi souvisejícími s výkonem akcionářských práv skutečně zabývají (posuzováno na individuální bázi).

60. K vyčíslení nákladů na odměny členů vedení žalobkyně ve výši jedné poloviny z celé částky těchto nákladů přistoupila žalobkyně především za účelem poukázání na iracionalitu a nesprávnost původního výkladu správce daně a žalovaného. Z výpočtu je totiž zřejmé, že i v takovém případě by související celková částka nepřímých nákladů spojených s držbou podílů v dceřiných společnostech ani zdaleka nedosahovala naprosto nesmyslné hodnoty doměřené správcem daně (286 484 839,86 Kč).

61. Žalobkyně však současně žalovaného upozornila, že považuje za zcela evidentní, že agendou spojenou s výkonem akcionářských práv strávilo představenstvo a další členové nejširšího vedení žalobkyně řádově méně času než aktivitami spojenými s vlastní obchodní činností (nákup a prodej zemědělských komodit, krmiv, hnojiv a agrochemie). Žalobkyně připomíná, že z obchodní činnosti jí v roce 2013 plynuly tržby přesahující částku 19,4 mld. Kč, a nemůže být tedy sporu o tom, že se jedná o její stěžejní činnost.

62. Je-li však nesporné, že obchodní činnost představuje činnost hlavní (navíc se z povahy věci jedná o činnost vyžadující významně vyšší podíl manažerské činnosti), není opodstatněné přiřadit jí stejný podíl nákladů jako držbě dceřiných společností.

63. Žalobkyně navíc opakovaně žalovaného upozorňovala, že náklady na vedení vyčíslené v Příloze účetní závěrky zahrnují náklady na odměny všech 21 osob nejširšího vedení žalobkyně, a kromě členů představenstva se jedná většinou o ředitele a zástupce ředitele obchodních divizí, kteří se činnostmi souvisejícími s držbou podílů v dceřiných společnostech žádným způsobem nezabývají.

64. Postup žalovaného, který ve výsledném výpočtu mezi nepřímé náklady související s držbou podílů v dceřiných společnostech zahrnuje celou polovinu celkových nákladů na odměny vedení žalobkyně uvedené v Příloze účetní závěrky, je proto s ohledem na výše uvedené jednoznačně nesprávný a neodpovídající skutečnosti.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

65. Žalobkyně přitom v daňovém řízení vyčíslila pomocí logického klíče maximální poměrnou část nákladů na odměny vedení připadající na držbu podílů v dceřiných společnostech. Při stanovení této částky vycházela i z názoru správce daně, že pod činnosti spojené s výkonem akcionářských práv je potřeba zahrnout rozhodování představenstva o otázkách spadajících do působnosti valných hromad. Tato rozhodnutí může představenstvo z podstaty věci činit pouze v rámci jednání představenstva.

66. V roce 2013 se konalo celkem 13 schůzí představenstva. Nejvýše tedy mohli členové představenstva strávit těmito činnostmi v kalendářním roce 13 dnů. Dle pracovního kalendáře bylo v 2013 celkem 252 pracovních dnů. Na 1 pracovní den tedy připadalo celkem 181 012 Kč nákladů vynaložených na tyto osoby, což v přepočtu na 13 dnů činilo 2 353 156 Kč.

67. I v případě, že by stejný propočet byl proveden se zohledněním mimořádné odměny generálnímu řediteli, by částka nákladů připadající na jeden pracovní den byla 877 044 Kč, tj. na 13 pracovních dnů by se jednalo o maximální částku ve výši 11 401 572 Kč. Přehled nepřímých nákladů se zohledněním poměrné výše nákladů na odměny členů představenstva v částce 11 401 572 Kč tak představuje částku 49 847 157,88 Kč. Žalobkyně však vyloučila hodnotu téměř dvojnásobnou, tj. částku 96 099 266 Kč.

68. K výpočtu žalobkyně žalovaný předně uvedl, že deklarované hodnoty odměn členů představenstva považuje za podhodnocené. Tento závěr opírá o zjednodušující propočet, na základě něhož dochází k závěru, že pokud by údaje uváděné žalobkyní byly správné, měly by celkové náklady na odměny všech 21 členů nejširšího vedení odpovídat přibližně částce 136,9 mil. Kč. Žalovaný však při své úvaze zcela pomíjí existenci mimořádné odměny generálního ředitele v souvislosti s jeho ukončením činnosti, kterou žalobkyně rovněž vyčíslila v odvolání. Pokud by žalovaný k této skutečnosti přihlédl, muselo by mu být zřejmé, že jeho pochybnost je zcela neopodstatněná.

69. Správnost údajů deklarovaných žalobkyní potvrzuje navíc i to, že v roce 2015 (kdy již úhrn nákladů na vedení nebyl výplatou mimořádné odměny nijak ovlivněn) se celkové náklady na vedení snížily na částku 116 mil. Kč. Tato částka v zásadě odpovídá (resp. je dokonce nižší) než částka, k níž zjednodušujícím výpočtem dospěl žalovaný (136,9 mil. Kč).

70. Kromě celkové deklarované výše nákladů na odměny představenstva žalovaný dále rozporuje i způsob vyčíslení poměrné částky nákladů na základě poměru dnů v kalendářním roce, v nichž se konaly schůze představenstva. Dle jeho názoru, pokud by se totiž jednalo o náklady jednoznačně kvantifikovatelné – tj. 13 dní připadajících na 13 jednání představenstva v kalendářním roce, jednalo by se bezpochyby o náklady přímé, nikoliv nepřímé.

71. Žalovaný však pomíjí, že schůze představenstva jistě nebyly věnovány pouze problematice správy dceřiných společností, ale především hlavní činnosti žalobkyně, tj. obchodování se zemědělskými komoditami, hnojivy, pesticidy, mořidly a palivy. Na tom nic nemění skutečnost, že se žalobkyně z opatrnosti rozhodla tyto náklady vyloučit jako celek, tzn. bez poměrného přiřazení k jednotlivým činnostem.

72. Není rovněž pravda, že výpočet neuvažuje o případné účasti na valných hromadách nebo čase stráveném rozhodováním o souvisejících otázkách. Jak již žalobkyně uvedla, žádný z příslušných členů představenstva se neúčastnil valných hromad dceřiných společností a rozhodování představenstva probíhalo výlučně během pravidelně konaných schůzí představenstva. Nad rámec toho žalobkyně připomíná, že součástí vyloučených nákladů je 100 % veškerých osobních nákladů pana L. Š., který byl osobou pověřenou k účasti na valných

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

hromadách dceřiných společností a dále 100 % veškerých osobních nákladů pana L. N., který se jako jediný z členů představenstva z titulu náplně své činnosti zabýval agendou spojenou s akvizicemi nebo divesticemi dceřiných společností.

73. Důvody žalovaného pro odmítnutí výpočtu poměrné části nákladů na odměny představenstva tak zjevně neobstojí.

74. Při zohlednění hodnot nákladů na vedení vypočtených žalobkyní 11 401 572 Kč namísto žalovaným použité částky 123 724 856,50 Kč je zcela zřejmé, že skutečná výše nákladů žalobkyně podle § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP v žádném případě nepřevýšila částku 96 099 266 Kč, tj. částku vyloučenou v daňovém přiznání. Nebyl tak dán jakýkoliv důvod pro zvyšování základu daně žalobkyně ze strany žalovaného, a Napadené rozhodnutí je proto nezákonné.

75. **Žalovaný ve svém vyjádření navrhl zamítnutí žaloby.** Uvedl, že daňovou uznatelnost výdajů (nákladů) ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP nelze prokázat pouze smlouvami o reklamě a účetními doklady (tj. fakturami). Pro daňové řízení je rozhodující vždy faktická stránka věci, proto jakékoliv doklady lze akceptovat jen tehdy, je-li nesporné, že plnění bylo uskutečněno tak, jak je v těchto dokladech deklarováno, tj. deklarovaným dodavatelem a v rozsahu a za cenu, jež jsou uvedeny na předmětných dodavatelských fakturách. Ze zákonné důkazní povinnosti žalobkyně vyplývá, že by si měla ve svém zájmu zajistit důkazy, kterými je schopna prokázat svá tvrzení v souladu s doklady.

76. Jak již žalovaný uvedl v napadené rozhodnutí, správci daně vznikly pochybnosti o faktické realizaci reklamních služeb, o skutečném rozsahu reklamních služeb a o očekávaném přínosu pro žalobkyně, neboť z doposud předložených důkazních prostředků nebylo možné tyto skutečnosti ověřit, resp. dovodit. S jednotlivými pochybnostmi správce daně byla žalobkyně následně opakovaně seznámena v průběhu předmětných daňových kontrol, čímž bezesporu došlo k přenosu důkazního břemene zpět na žalobkyni. Následně bylo na žalobkyni, aby za účelem unesení důkazního břemene prokázala, že k realizaci reklamních služeb skutečně došlo tak, jak bylo deklarováno, a že náklady za reklamu byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Toto však žalobkyně neprokázala, své důkazní břemeno tak neunesla, a proto náklady za reklamu nemohly být správcem daně akceptovány jako daňově účinné ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP.

77. Žalovaný v těchto (a nejen v těchto) bodech napadeného rozhodnutí hodnotil veškeré důkazní prostředky řádně v souladu se zásadou volného hodnocení důkazních prostředků, tj. jednotlivě, ale i v jejich vzájemné souvislosti. Naopak je to žalobkyně, která v žalobě hodnotí důkazy jednotlivě a nepodloženě uvádí, že své důkazní břemeno unesla. Z obsahu žaloby je zřejmé, že žalobkyně má za to, že předložila dostatečné množství důkazních prostředků k prokázání daňové uznatelnosti nákladů za reklamu ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP. S tímto však žalovaný nesouhlasí, a to z následujících důvodů.

78. Co se týče primárních daňových dokladů vystavených pro obchodní společnost FČH, žalovaný trvá na tom, že u těchto primárních daňových dokladů (z kalendářních let 2009 a 2010) není zřejmá jejich souvislost s deklarovanými reklamními plněními na Farmě Čapí hnízdo v předmětných zdaňovacích obdobích pro žalobkyni, resp. tyto důkazní prostředky nelze jakkoliv „provázat“ s reklamními plněním právě pro žalobkyni, jelikož nebylo prokázáno, že reklamní nosiče, tj. předmět fakturace, obsahovaly její logo.

79. Rovněž také Dohoda o budoucí spolupráci a Dohoda o spolupráci představují toliko obecnou deklaraci budoucí možné spolupráce – o reklamě a propagaci žalobkyně není v případě těchto dohod žádná zmínka.
80. Co se týče Znaleckého posudku č. 0106/11 ze dne 31. 1. 2011 vypracovaného obchodní společností PROSCON, s.r.o., IČ: 49356381, žalobkyně se zprvu závěrů z tohoto znaleckého posudku dovolávala a odkazovala na ně, aby později v průběhu odvolacích řízení význam a vliv tohoto znaleckého posudku zcela eliminovala. Tato neustálá změna prohlášení rozhodně nepřidává na důvěryhodnosti tvrzení žalobkyně.
81. Ani Znalecký posudek č. 3484-64/19 ze dne 9. 5. 2019 a Znalecký posudek č. 3561-141/19 ze dne 6. 1. 2020, oba vypracované obchodní společností Kreston A&CE Consulting, s.r.o., IČ: 44119097, o skutečném rozsahu reklamního plnění nevypovídají ničeho, neboť znalec se zabývá posouzením vztahu předmětných výdajů (nákladů) k příjmům (výnosům), přičemž uskutečnění daných výdajů (nákladů) znalec stvrzuje toliko na základě zaúčtování účetních dokladů (smluv a úhrad), a to bez testu, zda došlo k faktické realizaci deklarovaného plnění v předmětných zdaňovacích obdobích. Druhý jmenovaný znalecký posudek se navíc zabývá celou skupinou AGROFERT.
82. Konečně ani Znalecký posudek č. 1238/59/20 ze dne 19. 10. 2020, vypracovaný obchodní společností Ostravská znalecká a.s., IČ: 26838745, k unesení důkazního břemene žalobkyně nepřispěl, neboť tento znalecký posudek se primárně zabýval oblastí ekonomické přiměřenosti ceny a vymezením, zda se jedná o cenu obvyklou, kdy k posouzení fakticity a rozsahu reklamních služeb znalec uvedl toliko svůj „odůvodněný předpoklad“ o skutečné realizaci plnění.
83. Stejně tak žalobkyní odkazované fotografie od obchodní společnosti FČH (předložené ve formátu PDF) nelze jakkoliv „ukotvit“ do předmětných zdaňovacích období, když z těchto fotografií není možné ověřit datum a čas jejich pořízení (v některém případě ani umístění vyfotografovaného reklamního nosiče), kdy navíc fotodokumentace byla totožná za obě zdaňovací období, a to vše se současným přihlédnutím k tomu, že správce daně provedl komparaci fotografií z veřejně dostupných zdrojů (portál rajce.idnes.cz a záběry street view) a zjistil četné rozpory.
84. V této souvislosti žalovaný odkázal na recentní rozsudek Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 7 Afs 221/2021 ze dne 14. 11. 2023, ve věci Milkpol spol. s r.o., ve kterém Nejvyšší správní soud trefně uvedl: *„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.“*
85. Ani 24 prohlášení třetích stran nebyla osvědčena jako důkaz prokazující skutečný rozsah reklamního plnění, když správce daně vyhodnotil tato prohlášení jednak jako návodná a poté žalovaný (po provedení svědeckých výpovědí 6 osob z výčtu vyplněných prohlášení) jako neschopná prokázat zkoumané okolnosti. Ve vztahu k čestnému prohlášení a prokázání rozsahu reklamních služeb žalovaný navíc odkazuje na rozsudek ve věci elTomas, ve kterém Nejvyšší správní soud judikoval*: „Předložila-li v této souvislosti stěžovatelka čestná prohlášení, podle nichž jejich autoři vysílání reklamních spotů stěžovatelky viděli, přičemž byla vysílána celkem často a na strategickém místě, nebyl ani z tohoto důkazu přesvědčivě zřejmý rozsah poskytnutých reklamních služeb.“*
86. K opakovanému poukazu na časovou prodlevu žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 1 Afs 89/2021 ze dne 20. 7. 2021, ve věci Galeria Grand s.r.o., ve

kterém Nejvyšší správní soud uvedl: *„Pokud přitom stěžovatelka poukazuje na časovou prodlevu mezi daňovou kontrolou a dobou, v níž došlo k dokazovaným skutečnostem, nemůže tato skutečnost nic změnit na skutečnosti, že stěžovatelku tížilo důkazní břemeno. Pokud měla stěžovatelka zájem čerpat dobrodiní v podobě odpočtu výdajů od základu daně, bylo její povinností předložit takové podklady, které prokazují, že se jedná o výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů [...], a tedy mimo jiné prokázat, že jej skutečně vynaložila jí deklarovaným způsobem. [...]*“

87. Ohledně lidské paměti pro úplnost odkazuje žalovaný rovněž na rozsudek Krajského soudu v Brně, sp. zn. 30 Af 53/2017 ze dne 12. 6. 2019, a na rozsudek ve věci elTomas, ve kterém Nejvyšší správní soud judikoval, že spoléhat se na výpovědi svědků, u kterých je zcela evidentní, že si s odstupem času nemusí být schopni události správně vybavit, je zcela věcí daňového subjektu, jehož následky však lze klást k tíži pouze daňovému subjektu, nikoliv správci daně.

88. Lze navíc již nyní poznamenat, že svědecké výpovědi (popřípadě i předložené fotografie), jakkoli jsou zcela jistě významné pro určení toho, že nějaká reklama byla vůbec uskutečněna, nemohou vyvrátit shora nastíněné pochybnosti správce daně především o rozsahu skutečně realizované reklamy - viz rozsudek Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 10 Afs 310/2016 ze dne 13. 4. 2017, ve věci GOBE s.r.o., a rozsudek ve věci RAMI TRADE. Předložené fotografie prokazují, že nějaká reklama byla provedena, avšak nelze z nich odvodit skutečný rozsah poskytnuté reklamy.

89. Z výše stručně uvedených skutečností je již nyní evidentní, že se žalobkyně ocitla v důkazní nouzi, neboť nepředložila žádný věrohodný důkazní prostředek, který by ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP osvědčil daňovou uznatelnost nákladů za reklamu, především pak skutečný rozsah realizované reklamy (v podrobnostech srov. rovněž také rozsudky Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 8 Afs 42/2020 a sp. zn. 8 Afs 43/2020, oba ze dne 11. 8. 2022 a oba ve věci Jihostroj a. s.). Pozornosti žalovaného skutečně neuniklo, že žalobkyně v žalobě opakovaně hovoří (srov. např. body 30. a 166. žaloby) o „nepřehlédnutelném“ rozsahu reklamy, tj. je zcela evidentní, že samotná žalobkyně nemá o deklarovaném rozsahu reklamy zcela jasné povědomí.

90. Rovněž nelze tvrdit, že by správce daně, potažmo žalovaný, vyžadovali doložení tvrzených skutečností „s absolutní jistotou“, jak opakovaně účelově sugeruje žalobkyně v žalobě. Hodnocení důkazních prostředků v daňovém řízení pracuje s mírou pravděpodobnosti, kdy lze o pravdivosti předkládaných tvrzení nemít vážné pochybnosti.

91. Žalobkyně neprokázala ani s rozumnou mírou pravděpodobnosti skutečný rozsah realizované reklamy, a tím daňovou uznatelnost nákladů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP. V této souvislosti lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 7 Afs 434/2018 ze dne 12. 3. 2020, ve věci KAISER s. r. o., ve kterém Nejvyšší správní soud mimo jiné uvedl: *„Je třeba, aby byly předložené důkazy natolik přesvědčivé a dostatečné, aby z nich šlo daný závěr učinit s dostatečnou mírou jistoty a bez vážných pochybností.“*.

92. Žalovaný předně pouze ve stručnosti zdůrazňuje, že správce daně, a stejně tak i žalovaný, po celou dobu předmětných řízení činili své závěry v režimu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP, nikoli v režimu ustanovení § 23 odst. 7 ZDP, když po celou dobu předmětných řízení nebyl prokázán rozsah poskytovaného reklamního plnění, což znamenalo, že tyto náklady neprošly „testem daňové účinnosti“, který je ovšem nutným předpokladem pro „aktivaci“ ustanovení § 23 odst. 7 ZDP. Krom toho žalovaný zdůrazňuje, že spornými náklady jsou (mimo jiné)

náklady v oblasti reklamy, které jsou pod drobnohledem správců daně dlouhodobě. U nich je proto nutné počítat s tím, že daňový subjekt bude muset být schopen dobře prokázat, že se příslušná reklama opravdu uskutečnila. Pro daňovou uznatelnost nákladů souvisejících s reklamou je tak nutné zajistit vysoký standard důkazů, ze kterých vyplyne, že reklama byla skutečně realizována, a to způsobem tvrzeným daňovým subjektem.

93. Odkazuje-li žalobkyně v žalobě opakovaně na usnesení Policie České republiky (dále jen „policejní orgán"), č. j. KRPA-477120-500/TČ-2018-000097-MIK ze dne 22. 6. 2022 (dále jen „usnesení o odložení věci"), na základě kterého byla policejním orgánem dle ustanovení § 159a odst. 1 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů, odložena trestní věc podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a povinné platby dle ustanovení § 240 odst. 1 a odst. 3 písm. a) zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů, kterého se měl dopustit neznámý pachatel, žalovaný k tomu nejprve připomíná, že Nejvyšší správní soud dlouhodobě traktuje, že daňové právo není trestním právem, neboť svět daňového a trestního práva je oddělený, kdy podmínkou doměření daně (popř. i vyměření daně) rozhodně není zjištění daňového trestného činu. Postupy orgánů činných v trestním řízení a správce daně se nepodmiňují, kdy závěry činnosti orgánů činných v trestním řízení nelze bez dalšího mechanicky vtahovat do daňové sféry, jak to zjednodušeně činí žalobkyně v žalobě, a to i přes to, že se v základu může jednat o stejnou nebo související obchodní operaci.

94. Rovněž Nejvyšší správní soud v rozsudku, sp. zn. 5 Afs 199/2020 ze dne 18. 10. 2021, ve věci ŠIC s.r.o., zcela kategoricky v bodě [38] tohoto rozsudku uzavřel, že: *„Usnesení o odložení trestního stíhání tedy nemá na daňové řízení žádný vliv."*

95. Žalovaný do jisté míry souhlasí se žalobkyní v tom, že v případě některých reklamních nosičů jsou pochybnosti správce daně „v menšině" anebo vůbec nejsou (tj. DVD, TV systém, web, tenisová plachta či cedulky u koní), nicméně žalovaný jedním dechem dodává, že takto „z části" doloženého plnění nelze bez dalšího akceptovat jako prokázaný daňově účinný náklad v „plné výši" – žalovaný již nyní uvádí, že nebylo možné jakkoli „rozklíčovat", resp. kvantifikovat (množstevní, finanční či

jinou jednotkou), resp. oddělit, tyto „prokázané" reklamní nosiče, neboť to byla žalobkyně, která rozsah reklamního plnění vymezila ve smlouvách o reklamě jednou částkou, a sice ve zdaňovacím období ode dne 1. 1. 2013 do dne 31. 12. 2013 částkou 25 mil. Kč a ve zdaňovacím období ode dne 1. 1. 2014 do dne 31. 12. 2014 částkou 5 mil. Kč. Žalovanému není vůbec jasné, jakou cenou by měly být tyto „prokázané" reklamní nosiče oceněny, přičemž ani žalobkyně v tomto ohledu neposkytuje jasnou a srozumitelnou odpověď.

96. Lze pro úplnost již nyní uvést, že v případě vyloučení nákladů na reklamu nelze podle judikatury Nejvyššího správního soudu ani náznakem o esenciálních (jádrových) nákladech uvažovat. Předně lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 10 Afs 255/2018 ze dne 26. 3. 2020, ve věci VIASERVIS, s. r. o.

97. Žalovaný nadále trvá na tom, že do značné míry neurčité primární daňové doklady vystavené navíc pro obchodní společnost FČH v kalendářních letech 2009 a 2010 (pouze některé primární daňové doklady zmiňují, že předmět fakturace se týká také partnerů obchodní společnosti FČH) nelze jakkoliv propojit s tzv. tištěným firemním profilem, kdy nebylo žalobkyní vůbec doloženo například v jakém množství a které tiskoviny a profily byly vytištěny, jaké dotisky se prováděly a jak byly distribuovány, jaký mají dané tiskoviny přesah do předmětných zdaňovacích období atp.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

98. Na shora uvedených závěrech ničeho nemění ani žalobkyní doložená mapka (plánek) areálu Farmy Čapí hnízdo (tj. další tištěná reklama), neboť ani tato mapka neposkytuje bezrozporné odpovědi na otázky ohledně skutečného rozsahu, množství/četnosti, formě, dotisku a času sjednaného a poskytnutého reklamního plnění, přičemž ani samotná existence Farmy Čapí hnízdo (zachycená na předložené mapce z kalendářního roku 2012) tyto odpovědi neposkytuje.

99. Ve stručnosti lze shrnout, že také v tomto případě zůstala nezodpovězena otázka skutečného rozsahu dané reklamy, tj. množství/četnost, forma a čas, kde měla být/byla daná reklama umístěna (žalobkyně velice často zaměňuje kongresový sál a multifunkční arénu/jízdárnu). Pouhá existence určitých roll-upů k prokázání skutečného rozsahu tohoto dílčího reklamního plnění nepostačuje.

100. V případě tohoto dílčího reklamního plnění se potvrzuje, že o rozsahu poskytnuté reklamy nadále panují výrazné pochybnosti, když není vůbec zřejmé, co je myšleno tzv. infosystémem areálu Farma Čapí hnízdo – další venkovní reklama. Žalovaný souhlasí se žalobkyní potud, že v rámci tzv. infosystému mělo být používáno více druhů reklamních nosičů (různé venkovní mapy, navigační a informační cedule, dřevěný vůz atp.), nicméně spor se nevede o tom, že se nějaká prezentace v rámci areálu Farma Čapí hnízdo patrně uskutečnila (např. některý ze svědků si vybaví informační ceduli atp.). Problematická je právě ta oblast, že není vůbec zřejmé, kolik a jakých typů cedulí, noh a stojanů mělo existovat, a na kolika místech tudíž měla být reklama žalobkyně umístěna.

101. To platí i pro tabulky u ustájení zvířat, když opětovně není zřejmé kolik tabulek mělo existovat, kolik jich skutečně existovalo, a za jakou cenu.

102. Z velmi stručného shrnutí svědeckých výpovědí jednoznačně vyplývá, že dané svědecké výpovědi byly oprávněně vyhodnoceny jako nekonkrétní, neurčité a jednoznačně neprokazující skutečný rozsah, množství, četnost, formu a čas, kde měla být/byla reklama údajně umístěna a současně skutečný obsah propagace žalobkyně v předmětných zdaňovacích obdobích, který by odpovídal uplatněné výši daňového výdaje (nákladu) dle ustanovení § 24 odst. 1 ZDP.

103. Co se týče namítaného porušení rovností subjektů, žalovaný zdůraznil, že oproti zde řešenému skutkovému stavu se skutkový stav jak v případě rozhodnutí ve věci PREOL, tak i v případě rozhodnutí ve věci PRECHEZA výrazným způsobem odlišoval, neboť smlouvy o reklamě byly koncipovány odlišně. V případě obchodních společností PREOL a PRECHEZA jsou totiž v článku II Smluv o reklamě rozklíčována jednotlivá dílčí reklamní plnění, a to formou tabulek zachycující popisy plnění s úplatou za tato poskytnutá plnění, tzn. rozsah je v těchto případech vymezen cenou jednotlivých reklamních plnění. Jak již žalovaný opakovaně uvedl výše, v případě žalobkyně a jejích Smluv o reklamě toto vymezení absentuje a žádné obdobné definování dílčích reklamních nosičů nebylo v daňových řízeních ani přes opakované výzvy správce daně a žalovaného ze strany žalobkyně předloženo. Dohodnutý rozsah v případě Smluv o reklamě žalobkyně je velmi obecný, vyplývá z něj toliko, že žalobkyně má být prezentován jako reklamní strategický partner areálu Farma Čapí hnízdo, ale není zde uvedeno (a v řízeních nebylo sděleno, natož pak prokázáno), jakou formou měla být taková prezentace realizována, v jakém rozsahu a za jakou úhradu. Rozdíl je také v tom, že žalobkyně vynaložila ve zdaňovacím období ode dne 1. 1. 2013 do dne 31. 12. 2013 částku za reklamu od obchodní společnosti FČH ve výši 25 000 000 Kč, naproti tomu obchodní společnost

PRECHEZA „pouze“ částku ve výši 3 200 000 Kč a obchodní společnost PREOL „pouze“ částku ve výši 1 000 000 Kč.

104. I částky za jednotlivá dílčí reklamní plnění se i mezi těmito dceřinými obchodními společnostmi lišily – například obchodní společnost PRECHEZA ve zdaňovacím období ode dne 1. 1. 2013 do dne 31. 12. 2013 vynaložila za firemní logotyp v rámci tzv. tištěného profilu částku ve výši 1 000 000 Kč, naproti tomu obchodní společnost PREOL toliko částku ve výši 300 000 Kč.

105. Co se týče vyčíslení nepřímých nákladů v souvislosti s držbou podílu v dceřiných společnostech, ze zákona vyplývají v zásadě dvě „cesty“, nicméně žalobkyně v žalobě volí třetí „zapovězenou cestu“, když rozporuje svá vlastní tvrzení, která v průběhu odvolacích řízeních žalovanému poskytla, proti čemuž se žalovaný ohradil.

106. Žalovaný se ohradil proti „nekorektnímu“ postupu žalobkyně, která výslovně v podání evidovaném žalovaným dne 2. 3. 2023 pod č. j. 8239/23 (příloha č. 34 spisového materiálu žalovaného) vyčíslila mimo jiné náklady na vedení ve výši 123 724 856,50 Kč s tím, že celkovou skutečnou výši režijních (nepřímých) nákladů vyčíslila žalobkyně částkou ve výši 160 465 529,33 Kč s dovětkem, že žalobkyně „*…výslovně uvádí, že nerozporuje, aby správce daně považoval výše uvedený výpočet za vyčíslení nákladů spojených s držbou podílů v dceřiných společnostech v roce 2013.*“ Na těchto závěrech žalobkyně setrvala i ve svém podání evidovaném žalovaným dne 3. 7. 2023 pod č. j. 23217/23 (příloha č. 43 spisového materiálu žalovaného), kde zejména v bodě 12. předmětného podání znovu vyčísluje náklady na vedení ve výši 123 724 856,50 Kč.

107. Žalovaný na základě podkladů předložených žalobkyní ověřil každou položku takto nově předložené kalkulace a s kategorickým závěrem uzavřel, že takto nově předloženou kalkulaci nezpochybňuje, neboť byla ze strany žalobkyně podložena patřičnými důkazy. Z tohoto důvodu nakonec žalovaný (na rozdíl od správce daně) nepřistoupil ke stanovení nepřímých (režijních) nákladů ve výši „paušálních“ 5 % příjmů z podílů na zisku vyplácených dceřinými společnostmi, ale (ku prospěchu žalobkyně) ve výši, kterou vyčíslila samotná žalobkyně v průběhu odvolacích řízení, a kterou doložila relevantními důkazními prostředky.

108. Za výdaje mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti podle § 25 odst. 1 písm. zk) zákona jsou vedle výslovně upravených úroků z úvěrových finančních nástrojů přímo souvisejících s držbou podílu v dceřiné společnosti považovány zejména tyto výdaje - na výkon působnosti valné hromady dceřiné společnosti mateřskou společností (tzn. má-li tato v dceřiné společnosti 100% podíl),

109. Z výdajů se za nepřímé (režijní) považuje poměrná část nákladů mateřské společnosti souvisejících s výkonem práv akcionářů nebo společníků, které souvisí jednak s držbou podílu a jednak i s ostatními činnostmi mateřské společnosti, a to zejména výdaje na řídící činnost mateřské společnosti vůči dceřiné společnosti.

110. Žalobkyně na vyjádření žalovaného reagovala replikou ze dne 7. 2. 2024, ve které zopakovala, že účelem a cílem sjednaného plnění bylo vytvoření zřetelné marketingové asociace mezi žalobkyní a FČH. Tímto úmyslem byly smluvní strany vedeny při sjednání reklamního plnění a v řízení bylo žalobkyní jednoznačně prokázáno, že k vytvoření této asociace mezi FČH a značkou AGROFERT na základě realizovaného plnění nepochybně došlo. K tvrzení žalovaného ohledně ní uvedeného vyčíslení nákladů spojených s držbou podílů v dceřiných společnostech v replice nijak nereagovala.

III.
Posouzení žaloby

111. Městský soud v Praze (dále jen „*soud*“) ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán, přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí podle § 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*s. ř. s.*“). Vady napadeného rozhodnutí, ke kterým by byl povinen přihlédnout z moci úřední, soud u napadeného rozhodnutí neshledal. Soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání při splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s. ř. s., kdy žalobkyně s takovým postupem souhlasila a žalovaný se k výzvě soudu nevyjádřil, a má se tak za to, že s tímto postupem vyslovil souhlas.

112. Na základě prokázaného skutkového stavu věci dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná.

113. Dle ust. § 24 odst. 1 věta první ZDP, *výdaje (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*.

114. Z citovaného zákonného textu vyplývá, že existenci a výši výdajů snižujících základ daně (daňově účinných výdajů) prokazuje poplatník, resp. daňový subjekt, tedy žalobkyně. Jak konstatoval NSS např. v rozsudku 5 Afs 74/2009, smyslem a účelem této právní úpravy je vymezit, které výdaje si může daňový subjekt uplatnit tak, aby byly daňově uznatelné. Daňový subjekt si tedy od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují zákonem stanovené podmínky.

115. Podle ustálené judikatury lze za výdaj snižující základ daně uznat takový, který poplatník (1) skutečně vynaložil, (2) v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů (3) v daném zdaňovacím období a (4) o němž tak stanoví zákon. Ne každý výdaj tedy může obstát jako daňově uznatelný (např. rozsudky NSS ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007-73, a ze dne 28. 12. 2011, čj. 8 Afs 43/2011-121). Daňový subjekt je proto povinen prokázat nejen věcnou souvislost výdaje s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, ale také to, že jím **deklarovaná plnění mu byla skutečně dodána, a to v tvrzeném čase a rozsahu** (rozsudky NSS ze dne 30. 10. 2013, čj. 8 Afs 2/2013-40, či ze dne 13. 4. 2017, čj. 10 Afs 310/2016-35).

116. Pro toto posouzení je právně podstatné rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, které jednak vyplývá ze zákona a jednak se jím opakovaně zabýval NSS ve své judikatuře. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Je pak na správci daně, aby prokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reagující na pochyby o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení 10 Afs 153/2022 prokázal (např. rozsudky NSS ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004-63, a ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

117. Stěžejní pro posouzení nynější věci, tedy toho, zda se reklama uskutečnila v rozsahu deklarovaném žalobkyní, je konkrétní smluvní ujednání mezi žalobkyní a společností Farma Čapí hnízdo, a.s.

118. Žalobkyně uzavřela dne 2. ledna 2013, resp. dne 2. ledna 2014 s dodavatelem FČH smlouvy o reklamě, platné pro kalendářní rok 2013, resp. 2014. Předmětem plnění obou smluv bylo:

a. propagace žalobkyně jako reklamního strategického partnera areálu FČH;

b. uvedení logotypu žalobkyně v rámci DVD prezentace, tištěného firemního profilu, hotelového TV systému, infosystému, webové prezentace a případných dalších dohodnutých prezentačních forem.

119. V předmětné věci žalobkyně unesla své primární důkazní břemeno (faktury, zaplacení ceny). Správce daně však pojal pochybnosti primárně o rozsahu a o ceně poskytnutého plnění.

120. Žalobkyně v odvolání uvedla:

„Všichni tři znalci, jakož i policejní orgán, totiž dospěli ke shodnému závěru, že skutečným obsahem reklamního plnění nebyl pronájem konkrétních reklamních ploch (jak neustále nesprávně tvrdí správce daně), ale „prezentace vlastností a hodnot uznávaných skupinou AGROFERT prostřednictvím projektu FČH", resp. „...nikoliv jen umístění určitého počtu propagačních sdělení v rámci areálu FČH, ale získání areálu FČH jako klíčového propagačního nosiče pro skupinu AGROFERT s ohledem na exkluzivitu a specifické podmínky....". Znalecké posudky tedy rovněž podporují argumentaci daňového subjektu, že samotný areál FČH představoval klíčový reklamní nosič daňového subjektu."

121. V žalobou napadeném rozhodnutí se kromě jiného uvádí:

„[274] ..... Jakkoli odvolací orgán nepopírá, že sám areál FČH by mohl být klíčový reklamní nosič, je-li však rozsah plnění určen způsobem, který nabízí hned několik možných vysvětlení, nebo není-li určen a definován smluvně či jinak přehledně a jednoznačně, je nasnadě, že jiným způsobem než zkoumáním jeho jednotlivých dílčích aspektů, nelze aprobovat tezi o jednom nosiči. Zvláště tehdy, je-li sama ***Smlouva 2013 a 2014*** *koncipována tak, že areál FČH jako jediný nosič neoznačuje, naopak nějakou formu konkretizace plnění nabízí; domýšlet, zda by mohl být bez jednoznačných a průkazných podkladů a stavět závěry na předpokladech, odvolací orgán nepovažuje v takové skutkové situaci za možné. Tomu totiž neodpovídá dosavadní důkazní situace, důkazní dialog a posloupnost předkládaných důkazů, vyplývající z celého daňového řízení. Už jen z porovnání výsledků svědeckých výpovědí provedených v daňovém řízení o množství a formě viděné reklamy lze nalézt rozdíly v tom, co stejné osoby o tom, co za reklamu viděly, prohlásily v rámci vysvětlení u policejního orgánu, a také si nelze nevšimnout změny chování u správce daně poté, co byli svědci konfrontováni s fotkami zajištěnými správcem daně, na nichž chyběly ty nosiče nebo spíše reklamní sdělení, které se svědci snažili potvrdit."*

122. V napadeném rozhodnutí v této věci se dále uvádí:

„[323] Jak bylo již opakovaně uvedeno, předložené důkazní prostředky ani svědecké výpovědi neposkytly dostatečně přesný obraz o tom, zda odvolatel obdržel reklamní plnění ve Smlouvou 2013 a Smlouvou 2014 deklarovaném rozsahu. Bylo zcela na odvolateli, aby při sjednání reklamní služby se spojenou osobou myslel v určité míře i na případné následné prokázání jejího dodání. Obecná smlouva, u níž absentuje jednoznačné a určité vymezení reklamního plnění, nemůže být důkazem, jakým způsobem ke konkrétní realizaci plnění došlo, v jakém rozsahu a hodnotě. Z judikatury vyplývá, že odvolatel nemusel prokazovat poskytnutí každé jednotlivé části určité reklamní služby,

to ovšem neznamená, že mohl na prokázání rozsahu poskytnuté reklamy rezignovat. Deklarovaný rozsah reklamního plnění ve smyslu § 24 ZDP musí odvolatel prokázat v takové výši, v jakém ho deklaroval a nelze osvědčit výdaj jako daňově účinný jen proto, že reklama sice neproběhla dle smluveného rozsahu, ale určitým způsobem byla uskutečněna, viz body [82] až [85].„

„[328] Odvolací orgán uzavírá, že rozsah poskytnutého reklamního plnění dle Smlouvy 2013 a Smlouvy 2014 nebyl v dosavadním průběhu řízení odvolatelem dostatečně prokázán, ačkoli byl k tomu opakovaně vyzýván. Jak bylo i judikováno, v případě, že je sice prokázáno, že „nějaká reklama" sice proběhla, avšak není možné kvantifikovat (množstevní jednotkou finanční jednotkou, či jinak) co všechno a za kolik bylo poskytnuto, nelze takto „z části" doložené plnění bez dalšího akceptovat jako prokázaný daňově účinný náklad. NSS ve věci sporu o nákladů za reklamní plnění v aktuálním rozsudku 4 Afs 39/2023 (bod [85]) uzavřel, že výzva k prokázání skutečností, kterou přenesl správce daně důkazní břemeno zpět na žalobkyni, zahrnuje pochybnosti zasahující plnění jako celek. Pak žalobkyně byla povinna prokázat faktické uskutečnění plnění, které zahrnula do nákladů podle § 24 odst. 1 ZDP. Pokud však bylo prokázáno, že se deklarované plnění patrně uskutečnilo „v nějakém rozsahu", nebylo prokázáno, že se tak stalo v daných zdaňovacích obdobích a v rozsahu, v jakém reklamní služby stěžovatelka fakturovala a zaplatila, pak stěžovatelka sekundární důkazní břemeno neunesla. Obdobně vyznívá i průběh nynějšího řízení. Výzvy, které byly správcem daně i odvolacím orgánem vydány, směřovaly k prokázání rozsahu reklamního plnění jako celku a jednoznačně bylo jimi přeneseno důkazní břemeno na odvolatele. Ten je však v této souvislosti neunesl.

123. Soud s tímto hodnocením zcela souhlasí. Smlouva není konkrétní, co se týče vymezení plnění. V bodě a. je vymezen cíl a účel smlouvy, což nelze zaměňovat s obsahem plnění. V bodě b. jsou demonstrativně uvedeny reklamní nosiče, bez uvedení konkrétního obsahu, množství, četnosti, formy, času a místa, pro umístění logotypu žalobkyně. Cena byla stanovena jako cena jednotná za celé plnění jak v roce 2013 tak 2014. V roce 2013 částkou 25 milionů a v roce 2014 částkou 5 milionů a to za stejně definované plnění. Pokud se správce daně nejprve zaměřil na přiměřenost ceny a rozdíl v ceně za stejné plnění za každý rok, a až následně na rozsah plnění a na jeho faktické přijetí/předání, a to s ohledem na propojenost smluvních subjektů, soud takový postup sice neshledává ideálním, nepředstavuje však vadu řízení, která by mohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí.

124. Žalobkyně ve své replice zopakovala, že účelem a cílem sjednaného plnění bylo vytvoření zřetelné marketingové asociace mezi žalobkyní a FČH, avšak jakým přesným způsobem k tomu mělo dojít, tj. konkretizování tohoto plnění, zde opět neuvádí. Jinými slovy, žalobkyni bylo v podstatě jedno, co přesně objednala a co přesně dostala, důležité bylo, že v jejích očích došlo k posílení značky (brand ekvity). Takový postup je zcela v pořádku v rámci obchodních vztahů, ostatně žalobkyně zcela svobodně rozhoduje, co za své finance pořídí, na druhou stranu takový postup vyžaduje větší úsilí pro unesení důkazního břemene pro naplnění zákonných podmínek, pokud chce žalobkyně těmito náklady ponížit daňovou základnu.

125. Daňový subjekt při uplatňování nákladů jako daňově účinných nemůže náklady uplatnit s tím, že neví přesně, co za ně obdržel, ale to pro něj není podstatné, protože je s plněním zcela spokojený. Daňový subjekt musí prokázat, že obdržel to, co nasmlouval. NSS ve své bohaté judikatuře setrvale zastává názor, že *„ ... je stěžovatelčinou věcí, aby si své obchodní praktiky uspořádala takovým způsobem, aby pro potřeby daňového řízení disponovala správnými, úplnými, průkaznými a srozumitelnými účetními doklady a jinými důkazními prostředky,*

kterými bude moci svoje daňová tvrzení prokázat.“, viz rozsudek NSS ze dne 18. 2. 2022, č. j. 4 Afs 135/2019-29.

126. Jak výstižně uvedl ve svém rozsudku i Krajský soud v Plzni, č. j. 57 Af 1/2021-48 ze dne 23. 11. 2021 k obecnosti smluv: „*....Bez dalšího se tak jedná o obecnou dohodu, u níž absentuje jednoznačné a určité vymezení, která tak může být předpokladem realizace ekonomického záměru ohledně spolupráce s dotčeným subjektem, nikoli však důkazem, jakým způsobem ke konkrétní realizaci plnění došlo, v jakém čase, rozsahu a hodnotě. .....Je totiž zcela v gesci daňového subjektu, aby si své obchodní aktivity uspořádal takovým způsobem, aby pro potřeby daňového řízení disponoval účetními doklady a jinými důkazními prostředky, kterými podle potřeby bude moci prokázat pravdivost tvrzení o uskutečnění daňových výdajů podle ustanovení § 24 odst. 1 ZDP. To znamená, že záleží na vlastní aktivitě daňového subjektu, zda bude v rámci svých obchodních vztahů vyžadovat od dodavatelů řádné účetní doklady a zajistí si pro případ potřeby i jiné důkazní prostředky, které mu umožní v daňovém řízení unést důkazní břemeno.....*“.

127. Soud má rovněž za to, že pokud by se nejednalo o plnění mezi osobami spřízněnými, žalobkyně by byla před zaplacením 25 milionů Kč zcela konkrétní jak při stanovení plnění, tak při jeho realizaci, a následné kontrole tohoto plnění, nechyběla by tak ani auditní stopa, ani důkazy osvědčující realizaci plnění.

128. Shora uvedené potvrzuje i žalobkyně, která v žalobě uvádí, že měla *sjednaná cena reklamních plnění odrážet výši nákladů nutných na zajištění samotného provozu farmy v požadované kvalitě (v opačném případě by nebylo možné z ekonomického hlediska záměr vůbec realizovat). Tvrzení žalovaného, že cena plnění byla určena na základě jednotlivě zvolených nosičů, svědčí o zásadním nepochopení konceptu plnění ze strany žalovaného. Pokud by areál farmy vybudovala napřímo žalobkyně a zahrnula jej do svého dlouhodobého majetku, byly by odpisy a provozní náklady na provoz farmy a souvisejících objektů bezpochyby daňově uznatelné.*

129. Soud k tomu uvádí, že pokud chtěla žalobkyně FČH finančně podporovat, tak to takto měla udělat a FČH sponzorovat. Daňově uznatelné náklady nejsou finance, kterými chce někdo někoho podporovat, ale jen a pouze výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů daňového subjektu nikoliv jiného subjektu. Pokud žalobkyně zvolila podporu projektu FČH formou „přeplacené a nejasné reklamy“, tak se jedná o neuznatelnou položku. Jinými slovy žalobkyně se rozhodla podporovat provoz farmy a místo sponzoringu zvolila smlouvu o reklamě, jejíž konkrétní obsah nebyl tak důležitý. Pokud žalobkyně takový postup zvolila, protože, jak píše, bylo pro ni důležité, aby udržela farmu jakožto hlavní reklamní nosič při životě, a nebyla schopna prokázat konkrétní obdržené plnění v celém rozsahu, musí nést následky v podobě neuznání těchto nákladů. Tomuto závěru odpovídá i skutečnost, že za totéž plnění byla žalobkyně ochotna zaplatit v jednom roce pětkrát víc než v roce druhém. To, že něco nevybočuje z principů běžné obchodní spolupráce mezi spřízněnými společnostmi, ještě neznamená, že se jedná o uznatelný výdaj.

130. Žalobkyně sice v žalobě uvádí, že *rozsah plnění byl vymezen ve smlouvách o reklamě a doložen mnoha dalšími důkazními prostředky*, ale ani v žalobě rozsah plnění definovaný souborem dílčích plnění nijak nekonkretizuje a jednoznačně neuvádí. Pouze opakuje, že plněním bylo dosažení asociace značky žalobkyně s projektem FČH.

131. Způsob, jakým byl sjednán rozsah plnění (jednoznačně nedefinovaný balíček služeb za jednotnou cenu, avšak odlišnou v jednotlivých rocích), by mohl být uznán jako plnění, které naplňuje definici zákona, tj. jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (a nikoliv jako výdaje na podporu jiného subjektu), pokud by žalobkyně

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

v průběhu daňového řízení byla schopna toto plnění zcela jednoznačně identifikovat (u každého reklamního nosiče uvést obsah, množství, četnost, formu a čas, kde mělo být s logem žalobkyně umístěn a současně skutečný obsah propagace žalobkyně v předmětných zdaňovacích obdobích) a následně jej prokázat pomocí auditní stopy – tj. např. objednávek jednotlivých reklamních plnění, dokladů o převzetí, popř. fotografiemi.

132. Jak správně odkázal žalovaný ve svém rozhodnutí, že *„ ...je stěžovatelčinou věcí, aby si své obchodní praktiky uspořádala takovým způsobem, aby pro potřeby daňového řízení disponovala správnými, úplnými, průkaznými a srozumitelnými účetními doklady a jinými důkazními prostředky, kterými bude moci svoje daňová tvrzení prokázat.“*, viz rozsudek NSS ze dne 18. 2. 2022, č. j. 4 Afs 135/2019-29.

133. Za situace, že žalobkyně ani v žalobě neuvádí konkrétní reklamní plnění, které bylo předmětem smlouvy, naopak uvádí, že celý areál byl reklamní plochou s tím, že není důležité, které konkrétní reklamní plnění a v jakém rozsahu bylo nakonec provedeno či nikoliv a s odkazem na znalecká zkoumání dále uvádí, že se jednalo částečně i o sponzorskou smlouvu s tím, že tato obsahovala nějaké protiplnění ve formě umístění loga, náklady za toto plnění tak nemohou představovat výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pokud se pak žalobkyně snaží svědecky prokázat, že k nějakému konkrétnímu plnění přece došlo, nutno konstatovat, že žalobkyně si počínala zcela neopatrně a za této situace bylo zcela namístě odmítnout takový výdaj v celku jako nezpůsobilý.

134. Žalobkyně dále namítla, že žalovaný aplikoval při hodnocení důkazních prostředků zcela nepřiměřený důkazní standard, významně překračující běžnou správní praxi české daňové správy, když požadovala výdaje prokázat způsobem *vylučujícím jakékoli pochybnosti,* což je v rozporu se závěry Nejvyšší správní soudu v rozsudku č. j. 8 Afs 23/2018-37 ze dne 16. 1. 2020.

135. Soud však s tímto tvrzením nesouhlasí. Žalovaný v Napadeném rozhodnutí popsal, co svědci uvedli a následně svědecké výpovědi vyhodnotil. Žalobkyně nenamítá, že by svědci uvedli něco jiného, namítá pouze hodnocení svědeckých výpovědí ve vztahu k prokazované věci ze strany žalovaného. Soud má však za to, že s hodnocením žalovaného nutno souhlasit. Žalovaný zhodnotil provedené důkazy jednotlivě i ve vzájemné souvislosti a nastavil míru jistoty (pravděpodobnosti)

pro unesení důkazního břemene žalobkyní zcela rozumně. Žalovaný při hodnocení zvažoval, zda z předložených důkazů lze předmětný závěr učinit s dostatečnou mírou jistoty. Dostatečná míra jistoty je dosažena tehdy, pokud jsou důkazy přesvědčivé a dostatečné, aby z nich šlo daný závěr učinit bez vážných pochybností. Žalobkyní předložené důkazy pak nevyhodnotil jako přesvědčivé a dostatečné.

136. Jak bylo popsáno shora, za situace, kdy rozsah plnění (vzhled, počet, forma, čas a místo umístění reklamních nosičů) nebyl jasný ani ze smluvních ujednání ani z tvrzení žalobkyně a ani z auditní stopy nebylo možné toto upřesnit, bylo zbytečné vyslechnout dalších 18 osob, které by zřejmě některá reklamní plnění (nikoliv však jejich celkový objednaný počet, vzhled, čas a místo) potvrdily a některá ne, což by nutně vedlo ke stejnému závěru, tedy že celkový rozsah plnění nebyl prokázán. I kdyby svědci potvrdili veškerá reklamní plnění, která předtím zaškrtli do tabulky v čestném prohlášení, vzhledem k nedostatečnému smluvnímu vymezení a neexistenci auditní stopy (objednávky, protokoly o převzetí, atd.) by to nestačilo pro jednoznačný závěr o sjednaném rozsahu plnění (forma, konkrétní vzhled, počet, čas a místo

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

umístění reklamních nosičů). Nevyslechnutím všech žalobkyní navrhovaných svědků tak nedošlo k porušení procesních práv žalobkyně.

137. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 20. 9. 2007, č. j. 7 As 11/2007 – 54, uvedl, že volné hodnocení důkazů *„je myšlenkovou úvahou, při které usuzující přijímá jedno tvrzení a odmítá jiné, přičemž se opírá o logické, systematické, historické, pravděpodobnostní, věrohodnostní atp. úsudky, které uvede v odůvodnění svého rozhodnutí. Takovým hodnocením však není, jestliže správní orgán jeden důkaz pouze přijal a protichůdný pouze jako nevěrohodný odmítl, aniž by vyložil, proč tak učinil, když navíc nevyužil možnosti provést ke sporné skutečnosti dostupné důkazy další (...).“*.

138. To však, jak bylo uvedeno shora, nebyl případ žalobkyně. Žalovaný odmítl návrh žalobkyně na provedení důkazu výslechem svědků, přičemž podrobně vyložil, proč tak neučinil, a soud s tímto hodnocením důkazní situace souhlasí. Žalobní námitka je tak nedůvodná.

139. Soud v tomto ohledu také odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, kdy např. v rozsudku ve věci č. j. 4 Afs 480/2019-39 ze dne 24. 6. 2020, tento soud uvedl, že odpovědnost správce daně za správné zjištění skutkového stavu nelze ztotožňovat s mnohem širší zásadou vyšetřovací, která se však v daňovém řízení neuplatní. *„Odpovědnost správce daně za správné zjištění skutkového stavu tak nespočívá v tom, že by správce daně musel bezmezně aktivně pátrat po důkazech, jimiž by odstranil jakékoliv pochybnosti, nýbrž pouze v tom, že musí řádně zohlednit všechny navržené i provedené důkazy a skutečnosti, které v řízení vyšly najevo. Zůstanou-li i poté nějaká tvrzení daňového subjektu neprokázaná, jdou tyto nedostatky k tíži daňového subjektu, jenž je v daňovém řízení stižen důkazním břemenem“*.

140. Obdobně i rozsudek NSS ze dne 28. 3. 2018, č. j. 10 Afs 182/2016-40.

141. Městský soud má za to, že správní orgán může odmítnout provést nějaký důkaz s odůvodněním, *že i kdyby svědci prokázali, co je tvrzeno, nedošlo by ke změně závěru o skutkovém stavu*, jak to jinými slovy uvedl NSS v rozsudku ze dne 28. 8. 2008, č. j. 8 Afs 81/2007-42 a následně např. v rozsudku ze dne 18. 8. 2017, č. j. 5 Afs 184/2016-20: *„Správce daně neporuší zákon, pokud neprovede důkaz, jehož se daňový subjekt dovolává, jestliže ze všech okolností případu je zřejmé, že navržený důkazní prostředek nemůže přispět ke zjištění stavu. Může odmítnout důkaz, pokud by tento nepřinesl žádnou novou skutečnost nebo by byl proveden nadbytečně, protože jiné provedené důkazy jsou zcela jednoznačné.“* (srov. též rozsudek NSS ze dne 16. 5. 2018, čj. 1 Afs 172/2017-59, bod 82)

142. Správní orgán tak nemůže dopředu předpokládat, že svědci něco neprokážou, ale může předpokládat, že svědek něco prokáže, avšak i v tom případě je vzhledem k jiným skutečnostem tato skutečnost bez vlivu na závěr o skutkovém stavu. Správní orgán však nemůže bez dalšího odmítnout provést důkaz se závěrem, že svědci nemohou něco prokázat. To však nebyl případ žalobkyně.

143. Jak již bylo uvedeno, správný postup byl následující: žalobkyně měla nejdříve jednoznačně dotvrdit rozsah plnění – tj. uvést vzhled, počet, formu, čas a místo umístění reklamních nosičů s logem žalobkyně, pak toto prokázat auditní stopou – objednávkami, protokoly o převzetí, fotografiemi a pokud by vznikla pochybnost o faktickém plnění, zcela jistě by svědci žalobkyně, kteří podepsali čestná prohlášení, mohli dané prokázat. Pokud však chybí krok jedna a dvě, bylo zbytečné všechny svědky vyslýchat. Pokud však správní orgány svědky přeci jenom vyslechly, nemůže to představovat vadu řízení, která by měla za následek nezákonnost rozhodnutí.

144. Žalobkyně byla v průběhu daňového řízení několikrát vyzvána k dotvrzení konkrétního nasmlouvaného plnění, což neučinila jelikož definuje nasmlouvané plnění *jako vytvoření zřetelné marketingové asociace mezi žalobkyní a FČH*. To však není určením rozsahu plnění, ale jeho výsledku. Z uvedeného vyplývá, že skutečným důvodem vyloučení předmětného nákladu ze základu daně nebyla otázka výše ceny sjednané za toto plnění, která byla dle žalobkyně *zcela demagogicky a bez znalosti skutkového stavu prezentována v mediálním prostoru*, ale to, že nebyl dotvrzen a prokázán rozsah plnění.

145. Touto optikou pak nutno hledět na veškerá další žalobkyní uvedená tvrzení a doložené důkazy.

146. Co se týče usnesení o zastavení trestního stíhání pro podezření z trestného činu krácení daně, má soud za to, že pokud orgány činné v trestném řízení dospěly k závěru, že je potřeba řízení zastavit, zřejmě proto, že nebyl prokázán úmysl daň krátit, tento závěr není v rozporu se závěrem správce daně, že žalobkyně neprokázala naplnění zákonných podmínek pro uznání těchto výdajů jako započitatelných nákladů.

147. V rozhodnutí se uvádí:

148. *[310] Odvolatel dále uvádí, že se správce daně nijak nevyjadřuje k závěrům policejního orgánu jednoznačně potvrzujícím, že faktury vystavené na dodavatele FČH za výrobu různých reklamních nosičů (předložené také v daňovém řízení) se týkají reklamního plnění pro daňový subjekt a společnosti ve Skupině. Tuto skutečnost správce daně naopak stále zpochybňuje. Stejně tak se odvolací orgán žádným způsobem nevyjadřuje k diametrálně odlišnému hodnocení provedených svědeckých výpovědí.* ***K tomu odvolací orgán uvádí****: Odvolací orgán zpochybňuje dílčí okolnosti, které spočívají v konkrétnostech realizace plnění, nikoli, že by zpochybňoval, že by se faktury nemohly týkat výroby reklamních nosičů. Co se týká rozdílů v hodnocení svědeckých výpovědí, odvolací orgán odkazuje na právní rámec, viz body [74] až [78], který pojednává o rozdílech daňového a trestního řízení.*“

149. Jak uvedl NSS ve svém rozsudku ze dne 24. 4. 2024, č.j. 8 Afs 333/2019-103: „*S ohledem na rozdílný důkazní standard v trestním a daňovém řízení i rozdílný okruh relevantních skutečností pro odepření nároku na odpočet daně na straně jedné a pro prokázání spáchání trestného činu na straně druhé, je zřejmé, že se může zásadně lišit okruh relevantních či potřebných důkazů v obou typech řízení.*“

150. Soud k tomu pouze dodává, že pokud určité důkazy v trestním řízení mohou vést k závěru, že by určitou skutečnost mohly potvrzovat (předání nějakého plnění), i když nejsou stoprocentní, mohou tak vzbudit pochybnost o vině a to stačí k tomu, aby v duchu zásady v pochybnostech ve prospěch obviněného, byly tyto důkazy důvodem k zastavení trestního řízení. To ovšem neplatí v daňovém řízení. Zde musí tyto důkazy vést k závěru mimo vážné pochybnosti, že byly zákonem požadované podmínky splněny. V trestním řízení prokazuje orgán činný v trestním řízení v duchu „v pochybnostech ve prospěch obviněného“, v daňovém řízení prokazuje daňový subjekt v duchu „ve vážných pochybnostech v neprospěch daňového řízení“. To jsou důvody, proč se žalobkyni zdá, že některé důkazy byly vyhodnoceny jinak v trestním řízení a jinak v daňovém řízení. (srov. Rozsudek NSS ze dne 28. 6. 2011, č. j. 8 Afs 4/2011-71).

151. Konkrétně pak pokud orgán činný v trestním řízení uznal, že se některé faktury vystavené na dodavatele FČH mohly týkat reklamního plnění pro žalobkyni, nutně už jen tato skutečnost musela vést k pochybnosti ve prospěch žalobkyně, to samé se týká hodnocení svědeckých

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

výpovědí. V daňovém řízení je však rozdíl v tom, že žalobkyně musí tyto skutečnosti (včetně rozsahu plnění) prokázat tak, aby o nich nevznikla vážná pochybnost.

152. Co se týče např. žalobkyní namítaného hodnocení faktur FČH, které se měly týkat roll-upů, soud souhlasí se žalovaným, že i kdyby z nějaké faktury vyplývala souvislost s reklamním plněním pro žalobkyni, skutečně z nich nelze dovodit, která konkrétní dílčí část reklamy tím byla realizována. Ani samotná skutečnost, že bylo prokázáno, že mezi partnery zmíněnými na předložených fakturách byla právě žalobkyně, neosvědčuje celkový rozsah plnění a tento nedostatek nelze zhojit ani dalšími předloženými důkazními prostředky, ani svědeckými výpověďmi, jak se mylně domnívá žalobkyně.

153. Pokud pochybnost zůstává, jde to v její neprospěch. Pokud se v trestním řízení podařilo jednoznačně prokázat aspoň část reklamního plnění, stačilo to k závěru o pochybnostech o úmyslu žalobkyně spáchat tento trestný čin. V daňovém řízení to však rozhodně není dostatečné k uznání celého výdaje. A nestačí to s ohledem na koncipování ceny jako celkové ceny za celý balíček, ani k uznání části těchto nákladů.

154. Žalobkyně dále namítla porušení zásady rovnosti daňových subjektů (FČH), kdy žalovaný na jedné straně popírá existenci komplexního reklamního plnění a zcela v rozporu s uzavřenou smlouvou rozděluje plnění na jednotlivé komponenty, na druhé straně pak těmto uměle vytvořeným komponentům odmítá přiřadit alespoň tu cenu, kterou sám akceptoval u identického reklamního nosiče v jiných daňových řízeních.

155. Co se týče námitky, že v případech jiných subjektů bylo stejné reklamní plnění uznáno a u žalobkyně nebyla částečně uznána aspoň ta plnění, která považuje správce daně za nesporná, a bylo tak zasaženo do zásady rovnosti subjektů, žalovaný v rozhodnutí uvedl:

V případě využití rozhodnutí vydaných odvolacím orgánem v dalších řízeních u dceřiných společností (bod [319]), na která odkazuje odvolatel, odvolací orgán konstatuje, že se jedná o požadavek irelevantní, neboť se v těchto poukazovaných případech jednalo o odlišný skutkový stav, než jaký je v případě nyní šetřeného řízení. Smlouva o reklamě dceřiných společností se liší od smluv odvolatele článkem II nazvaným: „Rozsah a podmínky smlouvy", kde jsou ve smlouvách dceřiných společností právě v tomto článku tabulky zachycující popisy plnění s úplatou za tato poskytnutá plnění, tzn. rozsah je v jejich případě vymezen cenou jednotlivého reklamního plnění. U odvolatele tato tabulka ve smlouvě uvedena není a žádné obdobné definování dílčích reklamních nosičů nebylo v dosavadním řízení ani přes opakované výzvy odvolatelem předloženo. Dohodnutý rozsah Smlouvy 2013 i Smlouvy 2014 je velmi obecný, vyplývá z něho pouze, že odvolatel má být prezentován jako reklamní strategický partner areálu dodavatele, ale není uvedeno (a v celém řízení nebylo sděleno ani prokázáno), jakou formou měla taková prezentace být realizována, v jakém rozsahu a za jakou úhradu, stejně tak plnění v bodu b) tohoto článku není blíže specifikováno, tj. v jakém rozsahu a za jakou úplatu měl být odvolatel uveden v rámci firemního logotypu v rámci DVD, tištěného firemního profilu, hotelového TV systému, infosystému, webové prezentace a případných dalších dohodnutých prezentačních formách (které nebyly konkretizovány, a vzbuzují tedy takovým nekonkrétním určením pochybnosti o možném definování rozsahu samy o sobě), propagujících areál dodavatele.

Pokud odvolatel poukazoval na využití rozhodnutí dceřiných společností, pak ze spisového materiálu bylo ověřeno, že společnost PRECHEZA a.s. dle smluvních ujednání vynaložila v roce 2013 částku za reklamu od dodavatele FČH ve výši 3,2 mil. Kč a v roce 2014 částku 2 mil. Kč.

Společnost PREOL, a.s. vynaložila v roce 2013 částku za reklamu od dodavatele FČH ve výši 1 mil. Kč. Naproti tomu odvolatel vynaložil v roce 2013 částku za reklamu ve výši 25 mil. Kč a v roce 2014 částku 5 mil. Kč. Odvolacímu orgánu a ani prvostupňovému správci daně nebylo odvolatelem ozřejměno, jaká plnění a v jakém rozsahu obdržel odvolatel navíc od plnění poskytnutých těmto společnostem. Navíc jak vyplývá ze smluv o reklamě uzavřených mezi FČH a společnostmi PRECHEZA a.s. a PREOL, a.s. částky za jednotlivé dílčí reklamní plnění se mezi těmito společnostmi lišily, např. v roce 2013 - společnost PRECHEZA a.s. vynaložila za firemní logotyp v rámci DVD propagujícího areál dodavatele částku 300 tis. Kč a společnost PREOL, a.s. pouze 100 tis. Kč, společnost PRECHEZA a.s. vynaložila za firemní logotyp v rámci tištěného firemního profilu propagující areál dodavatele 1 mil. Kč zatímco společnost PREOL, a.s. pouze 300 tis. Kč, společnost PRECHEZA a.s. vynaložila za firemní logotyp v rámci webové prezentace propagující areál dodavatele 500 tis. Kč zatímco společnost PREOL, a.s. pouze 50 tis. Kč, atd. Odvolací orgán podotýká, že ze stejných důvodů, tj. stanovené rozpětí cen pro každé dílčí plnění (bod [112], nelze využít ceny dle posudku PROSCON.

I z výše uvedeného tedy jednoznačně vyplývá, že odvolacím orgánem proto nemůže být přistoupeno ke stanovení ceny jednotlivého dílčího plnění dle závěrů řízení u dceřiných společností. Jednotlivá dílčí reklamní plnění neměla přesně danou cenu, která by byla jakousi cenou ceníkovou. Spisový materiál neobsahuje takové údaje, které by mohly být využity pro stanovení ceny způsobem, jaký navrhuje odvolatel.

156. Soud souhlasí se s tím, jak se s touto námitkou žalovaný vypořádal, jelikož cena byla definována jako cena celková, na rozdíl do těchto jiných subjektů, a že nebylo možné stanovit cenu ani dle pomůcek, jelikož reklama není esenciálním nákladem, tj. nákladem, bez kterého by daňový subjekt nedokázal generovat zisk žádný.

157. Obdobně uvedl v právní větě Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích, v rozsudku ze dne 27. 4. 2022, č.j. 52 Af 23/2021 – 302: *„Daňovému uznání části nákladů ve smyslu § 23 odst. 1 a § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, jako tzv. esenciálních nákladů souvisejících s komplexním reklamním plněním (úhrada za plnění není členěna) bude též zpravidla bránit skutečnost, že daňový subjekt nepředloží jakékoli podklady pro rozlišení části plnění, jejichž daňového uznání se domáhá.“* To je i příklad žalobkyně, která ani v žalobě neuvádí, jaká částka a proč jí tedy měla být uznána.

158. Nejvyšší správní soud dále ve svém rozsudku ze dne 13. 3. 2024, č.j. 10 Afs 153/2022 – 90, kterým zamítl kasační stížnost proti shora citovanému rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, uvedl: *„Jinými slovy, bylo na stěžovatelce, aby i vynaložení esenciálního výdaje prokázala (je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl dodržen). Stěžovatelka žádná tvrzení ani důkazní návrhy, které by umožnily stanovit cenu prokázané části jí přijatého plnění, neučinila. Důkazní břemeno ohledně výše daňově odpočitatelných výdajů nenese správce daně, ale podle § 92 odst. 3 daňového řádu a § 24 odst. 1 ZDP nepochybně toto břemeno spočívá na daňovém 10 Afs 153/2022 - 97 pokračování subjektu (viz také např. usnesení ÚS ze dne 23. 4. 2000, sp. zn. II. ÚS 67/2000). V nynější věci přitom bylo sjednáno poskytnutí reklamního plnění jako jeden celek za globální cenu, aniž by bylo možné z informací poskytnutých stěžovatelkou určit cenu za ty části plnění, jejichž přijetí se stěžovatelce podařilo prokázat.“*

159. Pokud žalobkyně napadá nelogické hodnocení některých důkazů a jako příklad uvádí tenisovou plachtu, soud má za to, že hodnocení žalovaného není nijak nelogické. V žalobkyní odkazovaných částech rozhodnutí se uvádí:

„[331] Odvolací orgán v návaznosti na vše výše uvedené uzavírá, že i přes opakované výzvy správce daně v daňové kontrole a odvolacího orgánu v rámci odvolacího řízení, kterými bylo po odvolateli požadováno prokázání rozsahu reklamního plnění v návaznosti na ujednání dle Smlouvy 2013 a Smlouvy 2014, tento rozsah prokázán nebyl. Ačkoli v případě části dílčích plnění by bylo možno považovat tato za prokázaná (DVD, TV systém, webu, případně tenisová plachta či cedulky u koní), nelze toto považovat za prokázání rozsahu celkového.“

„[219] U tenisové plachty – pokud má být sjednaným rozsahem reklamy pouze taxativně vymezený rozsah dle čl. II Smluv 2013 a 2014, není možné uznat ani „akceptovanou“ tenisovou plachtu, protože neexistoval žádný důvod, aby FČH výrobu tenisové plachty realizovala, když žádná z dosud předložených smluv neobsahovala tenisovou plachtu jako součást předmětného čl. II. Otázka tedy je, k jaké části z reklamního balíčku toto reklamní plnění patří.“

160. Soud má za to, že ve shora citovaném hodnocení tohoto reklamního nosiče není žádný rozpor. Žalovaný zcela jasně říká, že tento reklamní nosič byl v předmětném období jednoznačně prokázán. Avšak s ohledem na to, že nebyl uveden ve smlouvách 2013 a 2014 a ani nebylo prokázáno, že toto plnění bylo dohodnuto později, nelze dojít k závěru, že tento byl předmětem Smlouvy. Jak soud uvedl již dříve, žalobkyně ani v žalobě neuvedla reklamní plnění, která měla být předmětem obou smluv. Proto prokázáním jednoho reklamního plnění lze stěží dojít k závěru o prokázání celého rozsahu plnění.

161. Soud opět opakuje, že pokud by rozsah plnění byl jasný, žalobkyně by byla schopna v žalobě toto plnění vyjmenovat a označit k nim důkazy, které jej prokazují. Žalobkyně však jen obecně uvádí, že rozsah plnění byl prokázán, jelikož *prokázáním existence výše zmíněných reklamních sdělení zcela jednoznačně došlo k naplnění sjednaného obsahu smluv o reklamě, tj. vytvoření zřetelné asociace mezi projektem FČH a značkou žalobkyně.*

162. Jak již bylo shora uvedeno, toto pro uznání výdajů daňově účinnými nestačí. Ani splnění záměru smlouvy nelze směšovat s vymezením rozsahu plnění.

163. Od toho se pak odvíjí i jednotlivé námitky žalobkyně napadající důkazní hodnocení. Žalobkyně totiž na jednu stranu netvrdí, co přesně mělo být plněno, na druhou stranu se snaží prokázat některá jednotlivá plnění, což se jí i částečně podařilo. Avšak s ohledem na to, jak byla koncipována smlouva ohledně ceny, nelze ani tato jednotlivá prokázaná plnění od sebe oddělit a částečně je uznat či z nich dovodit závěr o prokázání celého rozsahu plnění

164. Co se týče namítaných *faktur za výrobu reklamních nosičů adresovaných FČH a vystavených od různých třetích stran, které jak sama žalobkyně píše v rámci popisu plnění odkazovaly na reklamní nebo propagační materiály, často výslovně zmiňovaly také zajištění propagace partnerů FČH*, nikoliv však přímo žalobkyně. Za situace, že reklamní služby v tomto objektu měly sjednány i dceřiné společnosti, *i když předložené doklady zcela korespondují s datem vzniku závazku FČH zajistit pořízení reklamních nosičů s logem žalobkyně*, lze z tohoto stěží jednoznačně dovodit, že se vztahují jen a pouze k plnění pro žalobkyni.

165. Na tomto závěru nemůže ničeho změnit ani hodnocení těchto důkazů ze strany policie, jak bylo vysvětleno shora, ani hodnocení jiných důkazů, jak se dovolává žalobkyně s odkazem na výpověď dodavatele Petra Šístka, který *výslovně uvedl, že se jednalo o 6 rollupů 85x200 cm s motivy koní a logy skupiny AGROFERT*. Neuvedl, tedy, že se jednalo konkrétně o žalobkyni, ale o společnosti patřící do skupiny.

166. Soud proto neshledává nesrozumitelným a proto nepřezkoumatelným tvrzení žalovaného, že *odvolací orgán zpochybňuje dílčí okolnosti, které spočívají v konkrétnostech realizace plnění,*

nikoli, že by zpochybňoval, že by se faktury nemohly týkat výroby reklamních nosičů. Žalovaný v této větě sdělil v podstatě to, co soud uvedl výše. Není pochyb, že se tyto faktury týkaly reklamních nosičů. Nelze z nich ani z ostatních důkazů včetně výpovědí svědků ale dovodit, že se týkaly reklamních nosičů vyrobených konkrétně pro žalobkyni.

167. Co se týče nedostatku ohledně auditní stopy, žalobkyně dále uvedla, že k *předání podkladů došlo na začátku spolupráce, tj. téměř před 15 lety, což je časový odstup překračující dobu, po kterou je uchovávána emailová komunikace s tím, že předání těchto podkladů dokládá řada důkazních prostředků, např. předložené uvítací reklamní video, propagační film o areálu FČH, fotografie reklamních plachet na tenisových kurtech nebo fotografie svislých reklamních bannerů s motivy koní, žalovaný však na to žádným způsobem nereagoval*.

168. Z rozhodnutí je patrné, že žalovaný nevyčítá žalobkyni to, že nedošlo k předání emailové komunikace, ale to, že žalobkyně kromě zmíněných reklamních nosičů (uvítací reklamní video, propagační film o areálu FČH, fotografie reklamních plachet na tenisových kurtech) neprokázala, že k předání podkladů k jiným reklamním nosičům žalobkyně došlo, což mohla žalobkyně učinit jakýmkoliv jiným důkazním prostředkem, než je e-mailová komunikace.

169. Žalobkyně dále žalovanému vyčítá, že nijak nezohlednil čl. III, bod 5 Dohody o spolupráci, podle nějž se smluvní strany dohodly, že budou uzavírat vzájemné smlouvy a dohody, kterými dojde k naplnění závazku *poskytnout areál FČH pro marketingové účely žalobkyně*. Jinými slovy, pokud žalovaný podřazuje určité reklamní plnění pod Dohodu o spolupráci (bannery, navigační směrovky atd.), pak se nutně musí jednat také o součást reklamního plnění podle smluv o reklamě, a že žalovaný se zcela účelově snaží z rozsahu plnění vyjmout co největší část prokázaných reklamních nosičů a zpochybňuje časovou souvislost předložených dokladů s tím, že řada dokladů je datovaná na přelomu let 2009 a 2010, když k uzavření Dohody o spolupráci došlo až v průběhu roku 2010, a uvádí, že ke vzniku závazku dodavatele zabezpečit reklamu a prezentaci žalobkyně formou služby došlo až uzavřením smlouvy o reklamě v roce 2013.

170. Soud má za to, že uvedená tvrzení nesvědčí o zcela nesprávném zjištění skutkového stavu, ale o tom, jak chápe předmětná plnění, kterých se týkají tyto náklady, žalobkyně, a jak je chápe žalovaný. Žalobkyně je chápe jako balíček jednotlivě nedefinovaných reklamních plnění, jejichž cílem bylo posílení značky žalobkyně jako strategického partnera FČH s tím, že nezáleží na detailech, co se týče místa (kde konkrétně byly umístěné), času (zda došlo k jejich umístění v roce 2009 nebo v roce 2013) ani formy plnění (zda to byl nosič detailně dohodnutý se žalobkyní, nebo jaký prostě dodala FČH, resp. že nosičem byla celá farma bez ohledu na počet a formy jednotlivých reklamních nosičů). Žalovaný však zcela správně takto uplatněné náklady neuznal s ohledem na znění zákona o dani z příjmu jako náklady *vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů*, tj. náklady vynaložené na zcela jednoznačně tj. časem, místem i formou definované plnění, které měla žalobkyně obdržet v letech 2013 a 2014. Závěr žalovaného, že Dohody o spolupráci mají v tomto světle s ohledem na zcela nejasné znění Smluv o reklamě, co se týče předmětu plnění, malou vypovídací hodnotu, je tak zcela namístě.

171. Žalovaný proto zcela správně setrval na svém požadavku na předložení toho (neexistujícího) rozpisu jednotlivých zvolených plnění podle smlouvy. Žalobkyně může chtít daňově uplatnit pouze prokázané náklady *vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů,* tedy pod podmínkou, že uvede, jaké konkrétní plnění za tyto náklady obdržela. Žalobkyně však nic konkrétního nedotvrdila, pouze setrvává na tom, že obdržela něco, co považuje za plnění,

které přispívá k *dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.* Toto pojetí ale, jak bylo vysvětleno shora, nemůže vést k závěru o daňově uznatelném nákladem.

172. Pokud žalobkyně, jak tvrdí, *posudek PROSCON předložila k doložení skutečnosti, že sjednaná cena za reklamní plnění nepřevýšila cenu obvyklou*, nemůže se divit, že z něj žalovaný vycházel jako ze souhrnu reklamních plnění, které měla žalobkyně za cenu, kterou deklarovala, obdržet. Soudu proto nepřijde nijak nesprávné, pokud žalovaný s tímto posudkem pracoval a uvedl např. v bodě 174, jak mu žalobkyně vyčítá, že *ačkoliv tvrzený rozsah reklamy měl čítat podle posudku PROSCON celkem 18 reklamních nosičů, svědci si nevzpomněli na celkem 12 z nich.* Žalobkyně by měla uvést svá tvrzení do souladu: buď cena 25 miliónů odpovídá v posudku uvedeným plněním nebo ne. Nemůže na jednu stranu opřít svá tvrzení o posudek prokazující, že cena 25 milionů odpovídá rozsahu tohoto plnění a na druhou stranu tvrdit, že rozsah dohodnutého plnění neodpovídá posudku a závěry posudku tak popřít.

173. Soud k tomu musí podotknout, že žalobkyní tvrzená přiměřenost ceny je ve značném rozporu se samotnými smlouvami, kdy cena za rok 2014 je pětkrát menší než za rok 2013 při stejně definovaném plnění. Tomu odpovídá i hodnocení dalších posudků ze strany žalobkyně, kdy tato sama na ně odkazuje s tím, že *skutečným obsahem plnění podle smlouvy o reklamě je prezentace vlastností a hodnot uznávaných skupinou AGROFERT prostřednictvím projektu FČH, kdy podstata tohoto plnění mohla mít částečně charakter i sponzoringu*. Sponzoring ale není naplněním podmínek ust. § 24 odst. 1 zákona. Rovněž pak závěr druhého znaleckého posudku, že „*za předmět plnění znalec považuje nikoliv jen umístění určitého počtu propagačních sdělení v rámci areálu FČH, ale získání areálu FČH jako klíčového propagačního nosiče pro skupinu AGROFERT s ohledem na exkluzivitu a specifické podmínky*“ není za situace, že žalobkyně neprokáže konkrétní obdržené plnění v podobě reklamních nosičů relevantní, jelikož z obchodního hlediska je zcela v pořádku, že jeden subjekt zaplatí druhému určitou částku za nejasné plnění. Z daňového hlediska, jak již bylo shora vysvětleno, je nutné prokázat konkrétní plnění, které daňový subjekt obdržel, aby mohly být tyto náklady uznány jako daňové účinné, tj. takové, které vedly k *dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.* Samotná existence smlouvy a záměrů účastníků této smlouvy a jejich subjektivní pocit, že daného bylo dosaženo, však toto samo o sobě neprokazuje.

174. Rovněž požadavek žalovaného na předložení fotodokumentace v originálním formátu považuje soud narozdíl od žalobkyně za zcela standardní a nijak se nevymykající běžné praxi. Pokud z formátu .pdf není možné vyvodit, k jakému datu se vztahují, těžko lze tyto fotografie bez dalšího považovat za důkaz o tom, že se týkají právě předmětného časového období. Pro žalobkyni ale, jak bylo uvedeno shora, nebylo stěžejní, kdy byly reklamní nosiče na FČH umístěné, hlavně že splnily účel, tedy spojení farmy se žalobkyní. Pro prokázání daňově účinně vynaložených nákladů v určitém konkrétním daňovém období to však nestačí. Vzhledem k charakteru a typu dodaného plnění mohlo být žalobkyni jasné, že je její povinností tyto důkazy o plnění obstarat a být schopna je předložit i po delším časovém období.

175. Žalobkyně dále namítla, že nebyly vyslechnuti svědci, jejichž prohlášení žalovaný hodnotil jako nedostatečná, resp. položené otázky shledal návodnými. Soud rovněž souhlasí s postupem žalovaného, který se rozhodl vyslechnout pouze podstatnou část těchto svědků. Za situace, kdy žalobkyně ani v žalobě neuvádí rozsah dohodnutého plnění v podobě konkrétního rozpisu jednotlivých reklamních plnění, považuje i soud za nadbytečné vyslýchat všechny navržené svědky, kteří by měli prokazovat tento rozsah plnění. Nehledě na to, že žalovaný

podstatnou část těchto svědků vyslechl, čímž i dle žalovanou odkazovanou judikaturou svou povinnost splnil.

176. Žalobkyně dále namítá, že podle žalovaného žádný ze svědků nepotvrdil, že by se podílel nebo byl zodpovědný za instalaci reklamních nosičů. Instalaci reklamních prvků přitom výslovně potvrdilo hned *několik* svědků, například pan M., pan K., pan H., pan D., paní Š., paní H.. Závěr o instalaci reklamních nosičů se týká všech těchto nosičů. Pokud se někteří ze svědků účastnili instalaci některého z nich, na tomto generálním závěru to ničeho nemění. Ani žalobkyně netvrdí, kdo byl zodpovědný za instalaci všech smluvených nosičů. Žalobkyně sama v odvolání uvedla, *že se rozsah reklamy v jednotlivých letech jejího poskytování nezměnil, a že se na instalaci vybraných reklamních nosičů dokonce tři svědkové (zaměstnanci FČH) podíleli.*

177. Toto tvrzení však neosvětluje instalaci všech smluvených reklamních nosičů, takže závěr žalovaného je opět namístě.

178. Co se týče roll-upů s motivy koní obsahující jméno žalobkyně, soud má za to, že hodnocení žalovaného nijak nevybočuje z pravidel formální logiky. Žalobkyně sice nesouhlasí se závěrem, že by dodavatel tyto nosiče na svůj náklad zhotovil a v areálu je umístil zcela zdarma, avšak nepředkládá žádnou auditní stopu, která by bez vážných pochybností prokázala, že se jedná o objednávku na základě Smluv o reklamě, které výslovnou zmínku o roll-upech neobsahovaly.

179. Samotná skutečnost, že se strany domluvily v Dohodě o spolupráci na poskytování reklamy, nestačí k závěru, že tato byla poskytnutá na základě pozdějších Smluv o reklamě, za situace, kdy ve Smlouvách o reklamě o nich není zmínka a žalobkyně není schopná doložit, že je na základě těchto smluv u dodavatele objednala. Rovněž samotný výskyt těchto nosičů v roce 2013 a 2014 nestačí, o to víc, že žalobkyně měla v tomto období pronajaty některé prostory a mohla v nich tedy realizovat tuto reklamu sama. Tento závěr žalovaného shledává soud rovněž zcela logickým a v souladu se skutečnostmi zjištěnými v rámci dokazování. To, jak tyto reklamy vnímali zaměstnanci farmy, na tomto závěru nemůže ničeho změnit. Skutečnost, že je jmenoval statutární zástupce dodavatele pan F. Š., by sice mohlo toto hodnocení zpochybnit, soud nicméně poznamenává, že i za situace, kdyby tento svědek označil toto plnění jako součást Smluv o reklamě, s ohledem na neprokázaný celkový rozsah plnění, by tato skutečnost na celkovém rozhodnutí nic nemohla změnit.

180. Obdobně soud shledal správnými závěry žalovaného ohledně infosystému (směrovky na čapích nohách, plánek atd.). Ze smlouvy totiž není vůbec jasné, co konkrétně si nutno pod pojmem infosystém představit (zda např. IT systém, nebo směrovky, plány farmy apod.)

181. Soud tak s ohledem na shora uvedené zcela souhlasí se žalovaným, že ačkoli v případě části dílčích plnění je možné tato považovat za prokázaná (DVD, TV systém, webu, případně tenisová plachta či cedulky u koní), nelze toto považovat za prokázání rozsahu celkového, a proto nelze žádnou částku vynaložených nákladů uznat jako daňově účinný náklad dle § 24 odst. 1 ZDP.

182. Pokud pak žalobkyně uvádí, že prokázáním existence výše zmíněných reklamních sdělení zcela jednoznačně došlo k naplnění sjednaného obsahu smluv o reklamě, tj. vytvoření zřetelné asociace mezi projektem FČH a značkou žalobkyně, soud opět opakuje, že za situace, že nebyl zcela jednoznačně prokázán rozsah plnění, ani naplnění účelu smlouvy k uznání daňově účinných nákladů nestačí. Pojetí žalobkyně by totiž vedlo k tomu, že by daňové subjekty mohly krátit daně částkami za zcela nejednoznačné plnění (například za „zařízení kanceláře“

nijak nedefinovaným nábytkem na míru za celkovou cenu, kdy by pak stačilo prokázat dodání jedné židle a jednoho stolu). Takové pojetí je však zcela v rozporu se zněním a účelem zákona o dani z příjmu.

183. Co se týče namítaného hodnocení svědeckých výpovědí, i kdyby soud přistoupil na hodnocení těchto výpovědí, jak je vidí žalobkyně, tedy že prokazují existenci jí tvrzených reklamních nosičů, soud podotýká, že těmito výpověďmi nebyl prokázán celkový rozsah těchto reklamních plnění (tj. počet, forma, čas a místo umístění reklamních nosičů), a to s ohledem na to, že ani žalobkyně sama jej není schopná uvést ani jej prokázat např. auditní stopou.

184. Nad rámec toho soud uvádí, že má za to, že žalovaný hodnotil tyto provedené důkazy v souladu s ust. § 8 daňového řádu, tj. jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti v souladu s pravidly formální logiky a přihlédl ke všemu, co v rámci řízení vyšlo najevo. Závěry, které žalovaný přijal, tak nelze hodnotit jako nesprávné a tím nezákonné.

185. Žalobkyně dále žalovanému vytkla, že teprve po skončení daňové kontroly přistoupil prvoinstanční správce daně k tomu, že zkoumal fotografie v soukromých albech mnoha fyzických osob na portálu rajce.idnes.cz., bez vědomí žalobkyně je zaslal žalovanému a žalobkyně se tak neměla možnost v rámci daňové kontroly vůbec k těmto fotografiím vyjádřit.

186. Soud k tomu uvádí, že § 115 daňového řádu počítá s doplněním dokazování v odvolacím řízení. To, že se žalobkyně k nějakému důkazu nemohla vyjádřit v rámci daňové kontroly, ale až v odvolacím řízení, nemůže zakládat porušení jejích práv, jelikož žalobkyně byla s doplněním dokazování seznámena zcela v souladu s ust. § 115 a mohla se k němu vyjádřit.

187. Soud proto uzavírá, že hodnotí rozhodnutí žalovaného jako správné po věcné i právní stránce a námitky žalobkyně za nedůvodné.

188. Co se týče druhého okruhu námitek, soud uvádí následující:

189. Dle ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP platí:

„Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména výdaje (náklady) mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti. Případné režijní (nepřímé) náklady související s držbou podílu v dceřiné společnosti se pro účely tohoto ustanovení omezují výší 5 % příjmů z podílů na zisku vyplácených dceřinou společností, pokud poplatník neprokáže, že skutečná výše těchto režijních (nepřímých) nákladů je nižší.“.

190. Jak uvedl v napadeném rozhodnutí žalovaný, Nejvyšší správní soud v rozsudku, sp. zn. 3 Afs 170/2019 ze dne 11. 11. 2021, ve věci HARDMAN UH a.s. (dále jen „rozsudek ve věci HARDMAN“), k ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP zdůraznil, že: *„…je to právě poplatník (zde stěžovatelka), kdo musí prokázat skutečnou výši režijních nákladů. Již tato zákonná formulace znamená, že právě poplatník (nikoli správce daně) musí hodnověrným způsobem náklady identifikovat, vyčíslit a opřít je o příslušné podklady (§ 93 odst. 1 daňového řádu). Tento závěr je ostatně souladný s judikaturou Nejvyššího správního soudu k otázce rozdělení důkazního břemene v daňovém řízení.“.*

191. Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 1 Afs 271/2021 ze dne 20. 9. 2023 ve věci HP TRONIC-prodejny elektro a.s., zákon (tj. ZDP) stanovuje v zásadě dvě možnosti:

A) buď daňový subjekt prokáže skutečnou výši režijních (nepřímých) nákladů,

B) anebo (pokud ji neprokáže) se tyto náklady stanoví paušálně ve výši 5 % příjmů z podílů na zisku vyplácených dceřinou společností.

192. Soud souhlasí se žalovaným v tom, že pokud daňový subjekt hodlá uplatňovat nikoli paušální, ale skutečné režijní (nepřímé) náklady podle § 25 odst. 1 písm. zk) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, s ohledem na podstatu těchto nákladů nebude možné vyčíslit absolutně přesnou hodnotu takových nákladů, ale bude třeba vytvořit rozumný algoritmus jejich výpočtu, který bude reflektovat veškeré náklady vztahující se k podpůrným organizačním procesům, které souvisejí s držbou podílu v dceřiné společnosti.

193. Soud dále uvádí, že rovněž souhlasí s tím, že s ohledem na skutečnost, že neexistuje zcela exaktní zákonem daný způsob výpočtu nepřímých nákladů, že tedy vždy záleží na tom, jaká ekonomicky opodstatněná kritéria pro nastavení algoritmu výpočtu daňový subjekt zvolí, a jak se mu tato kritéria z pohledu ekonomické logiky a racionality podaří věcně obhájit.

194. Soud dále uvádí, že souhlasí se žalovaným, že výdaje na držbu podílu souvisí **s výkonem práv akcionářů**, který nelze apriori zužovat pouze na účast na valných hromadách dceřiných společností, ale je nutné zohlednit také běžnou činnost daňového subjektu, do které mimo jiné spadá také správa vlastního majetku (investic do účastí v obchodních korporacích).

195. Tyto skutečnosti pak byla žalobkyně povinna tvrdit a dokládat v daňovém řízení.

196. Soud ve spise ověřil, že žalobkyně v podání evidovaném žalovaným dne 2. 3. 2023 pod č. j. 8239/23 vyčíslila mimo jiné náklady na vedení ve výši 123 724 856,50 Kč s tím, že celkovou skutečnou výši režijních (nepřímých) nákladů vyčíslila žalobkyně částkou ve výši 160 465 529,33 Kč s dovětkem, že žalobkyně *výslovně uvádí, že nerozporuje, aby správce daně považoval výše uvedený výpočet za vyčíslení nákladů spojených s držbou podílů v dceřiných společnostech v roce 2013.*“ Žalovaný shledal tento výpočet na základě podkladů předložených žalobkyní odůvodněným a uzavřel, že kritéria, která žalobkyně zvolila, byla z pohledu ekonomické logiky a racionality odůvodněná a rovněž doložena patřičnými podklady.

197. Soud v tomto ohledu připomíná, že přezkoumává správní rozhodnutí ke dni jeho vydání a posuzuje tak věc na základě skutkového stavu ke dni rozhodování správního orgánu. Povinností žalobkyně bylo v rámci daňového řízení konzistentně a jednoznačně tvrdit a prokazovat, jaká je *skutečná výše těchto režijních (nepřímých) nákladů*. Pokud následně v žalobě žalobkyně svá tvrzení bez dalšího popře, soud k tomu nepřihlíží. Soud by ke změněným tvrzením mohl přihlédnout pouze za situace, že byly odůvodněny např. skutečnostmi na vůli daňového subjektu nezávislými, což však není případ žalobkyně. Za této situace považuje soud i tuto žalobní námitku za nedůvodnou.

198. Žalobkyně uzavírá svou žalobní argumentaci tím, že *při zohlednění hodnot nákladů na vedení vypočtených žalobkyní (11 401 572 Kč) namísto žalovaným použité částky (123 724 856,50 Kč) je zcela zřejmé, že skutečná výše nákladů žalobkyně podle § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP v žádném případě nepřevýšila částku 96 099 266 Kč (tj. částku vyloučenou v daňovém přiznání). Nebyl tak dán jakýkoliv důvod pro zvyšování základu daně žalobkyně ze strany žalovaného, a Napadené rozhodnutí je proto nezákonné.*

199. Žalobkyně tak opětovně zůstává v rovině tvrzení, proč je výpočet žalovaného nadhodnocen, místo toho, aby konzistentně a jednoznačně tvrdila a prokazovala, jaká je *skutečná výše těchto režijních (nepřímých) nákladů.* Není úlohou soudu tato tvrzení za žalobkyni dotvářet a ve správním spise dohledávat k těmto tvrzením podklady.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

200. Soud v tomto ohledu rovněž upozorňuje, že žalovaný oproti prvostupňovému rozhodnutí základ daně nezvýšil, ale snížil, a to na základě skutečností tvrzených žalobkyní v rámci odvolacího řízení, které žalobkyně v žalobě relativizuje.

201. Ani v této části tedy soud neshledal žalobní námitky důvodnými.

IV.
Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

202. Na základě uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji výrokem I. podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

203. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak tomu v řízení žádné náklady nad rámec jejích běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 26. června 2024

JUDr. Slavomír Novák v.r.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.