

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **R. I. P., spol. s r. o.,** zast. JUDr. Jiřím Dvořákem, advokátem, AK Hálkova 24, 301 00 Plzeň, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu** se sídlem Štěpánská 28, 111 21 Praha 1, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 11. 2004, č. j. 38 Ca 358/2002 – 57,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 3. 2002, č. j. FR-10879/12/00, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru č. 1000000170 vydanému Finančním úřadem pro Prahu 1 dne 11. 5. 2000 pod č. j. 107120/00/001911/4020 na daň z příjmů právnických osob za rok 1997 ve výši 841 620 Kč.

V kasační stížnosti žalobce, jako stěžovatel, zdůrazňuje, že Městský soud v Praze a před ním i žalovaný odvolací orgán posuzovaly tři případy sporných výdajů. Správci daně obou stupňů se dopustili pochybení, která jsou uvedena s podrobnou právní argumentací

v žalobě, když odhlédli od rozměru a specifičnosti posuzovaných činností, které k podpoře prodeje svých výrobků a jejich propagaci stěžovatel v předmětných zdaňovacích obdobích vyvíjel. Oba správci daně porušili zásadu volného hodnocení důkazů, když ukončili svá řízení se závěrem, že stěžovatel neprokázal u prokazatelně vynaložených prostředků jejich souvislost se zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, resp. neprokázal, že se jedná o výdaje na reklamu. V řízení byly předkládány důkazní prostředky, které však správce daně zcela nedůvodně neosvědčil jako důkazy. Stěžovatel se snažil rámec sporných činností determinovat pomocí odborných posudků - stanovisek renomovaných subjektů, a tím umožnit správci daně provést myšlenkově velmi náročné zhodnocení důkazů ve všech souvislostech tak, jak mu ostatně ukládá § 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění. Podle názoru stěžovatele správci daně ve svých řízeních upřednostnili fiskální zájem státu před provedením řádného řízení o stanovení správného zakladu daně. Odvolací orgán dopustil, aby v jeho části řízení došlo ke změně zásadní právní orientace na předmět dokazování, když jako rozhodující posoudil okolnosti, o kterých v I. stupni nebylo vedeno dokazováni. Této části žalobní argumentace se soud zcela vyhnul, a to přesto, že posouzení teto žalobní námitky je velmi důležité. Soud se uchýlil k velmi zjednodušené argumentaci (prakticky se ztotožnil s žalovaným), když uvedl že: „daňový subjekt, musí prokázat, že tyto náklady skutečně vynaložil a že je vynaložil právě v příčinné souvislosti s dosažením a zajištěním svých příjmů“. Zde se přímo nabízí otázka proč tyto náklady vynakládal, proč propagoval své výrobky, proč se podílel na medializaci nositele reklamy (stáj W. M. M.), proč školil své zaměstnance v místě konání nejdůležitějších akcí, proč podporoval aktivitu konkrétního časopisu v oblasti zájmu. Ptá se, zda není právě v těchto souvislostech evidentní účel vynakládání prostředků, který má ve svém důsledku přímý a pozitivní vliv na příjmy z prodeje výrobků stěžovatele, zda lze oddělit národní část propagace od té nadnárodní, zda nemá medializace produktu na území ČR vliv na prodej výrobků. Při posuzování důkazů, resp. při hodnocení důkazů musí správce daně ctít všechny základní zásady daňového řízeni, tedy i zásadu zakotvenou v ustanovení § 2 odst. 7. Zde zákonodárce upřednostňuje pro daňové účely stav skutečný nad stav jeho právní formy. Správce daně v příslušné části řízení očekával jinou formu vynakládání prostředků pro stejný účel (např. řádková inzerce vs. článek z poutavého prostředí F l) a nedokázal se přenést přes tato svá nepružná očekávání.

Ve fázi soudního přezkumu pak stejnou chybu při právním posouzení zákonnosti předmětného rozhodnutí žalovaného udělal i soud. Pokud je důvodem zamítnutí žaloby závěr soudu, že stěžovatel „neprokázal příčinnou souvislost mezi vynaložením předmětných nákladů a dosažením, zajištěním či udržením jejích příjmů“, pak je tento závěr s ohledem na výše uvedené evidentně nesprávný. Již ze samé podstaty problému je zřejmé, že pokud daňový subjekt vynakládá prostředky na přímou reklamu nebo i jinak (nepřímo tak, jako stěžovatelka) evidentně s cílem podpory prodeje výrobků ze své produkce, je jediným možnými hlediskem pro posuzování souvislosti s dosahováním budoucích možných příjmů samotná způsobilost toho konkrétního způsobu vynaložení výdajů mít vliv na úroveň budoucích příjmů. Ze všech okolností případu je pak zřejmé, že předmětné (sporné) výdaje takovou způsobilost měly a rovněž je zřejmé, že byly vynakládány s cílem pozitivně ovlivnit příjmy z prodeje výrobků z produkce stěžovatele. Soud se dopustil nesprávnosti při právním posouzení i tím, že závěr o nedůvodnosti žaloby opřel o absenci „příčinné souvislosti“, když ve fázi vynakládání takového typu výdajů o příčinné souvislosti nemůže být řeč (nikdo neví, jestli podpora prodeje bude mít úspěch a navíc ten úspěch není ani reálně měřitelný, to znamená, že u tohoto typu výdajů nelze výdaj spojovat s konkrétním příjmem). Závěrem navrhuje stěžovatel zrušení napadeného rozsudku krajského soudu.

Z obsahu soudního spisu vyplynuly údaje, jak je podrobně zaznamenal Městský soud v Praze a o něž se opírá i tento soud. Žalovaný v důvodech svého rozhodnutí uvedl, že Finanční úřad pro Prahu 1 provedl u stěžovatele daňovou kontrolu správnosti vykázaného základu daně z příjmů právnických osob za rok 1997 a zjistil, že stěžovatel zahrnul do nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zák. č. 586/1992 Sb. částky, které zaúčtoval ve svém účetnictví na účet 518 13. Tyto náklady v celkové výši 1 927 896,29 Kč vyloučil správce daně ze základu daně, protože stěžovatel neprokázal, že se jednalo o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, tedy o náklady daňové.

K částkám ve výši 293 000 Kč (doklad ID/250) a ve výši 41 152,14 Kč (doklad Z4/30) stěžovatel uvedl, že v případě těchto nákladů se jednalo o náklady vynaložené na služební cesty zaměstnanců a dalších účastníků akce, kterými byli klíčoví odběratelé stěžovatele, na Velkou cenu závodu Formule 1 v rakouském Z. Stěžovatel uvedl, že se jeho zaměstnanci zúčastnili reklamních a propagačních akcí značky W., které celosvětově organizuje mateřská společnost R. se sídlem v H. a pořídili materiály, které byly využitelné pro akce konané v České republice. Zaměstnanci se podle stěžovatele zúčastnili mezinárodního školení zaměstnanců koncernu R. pořádaného mateřskou společností R. se sídlem v H. Doklady předložené stěžovatelem k prokázání jím tvrzených skutečností správce daně neosvědčil jako důkaz, neboť ze stěžovatelem předložených dokladů vyplývá, že se jednalo o úhrady částek spojené s cestou zaměstnanců stěžovatel na Velkou cenu Formule 1, s ubytováním zaměstnanců a se vstupem zaměstnanců na závodní okruh Formule 1. Doklady, které by prokazovaly reklamní aktivity vykonávané zaměstnanci stěžovatele v místě konání Velké ceny Formule 1, stěžovatel nepředložil a účast svých zaměstnanců na školení konaném společností R. se sídlem v NSR nijak neprokázal. Správce daně neověřil amatérsky pořízené fotografie z Velké ceny Formule 1 jako důkaz, který by mohl sloužit k prokázání, že vynaložené náklady související s cestou zaměstnanců a ostatních osob na závody byly v uvedené výši nákladem vynaloženým na reklamu značky W. v České republice, a tudíž neosvědčil tyto doklady jako důkaz, který by sloužil k prokázání oprávněnosti zahrnutí uvedených částek jako daňových nákladů. Tyto náklady nelze uznat za náklady vynaložené k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Správce daně neuznal částku ve výši 26 072,10 Kč podle faktury přijaté od daňového subjektu Č. s., s. r. o., kterou stěžovatel zahrnul do daňových nákladů jako daňový náklad roku 1997, neboť se podle zjištění správce daně jednalo o úhradu cestovních nákladů redaktora subjektu Č. s., s. r. o., souvisejících se závody Formule 1, které se konaly v Brazílii, ačkoliv stěžovatel argumentuje, že se v tomto případě jednalo o realizaci dohody poskytnutí inzerce v médiích, které vlastní subjekt Č. s., s. r. o. Podle stěžovatele se v případě výše uvedené částky jednalo o daňový náklad vynaložený na základě oboustranně výhodné dohody, neboť šlo o inzerci, která byla zveřejněna v sérii článků informujících o Velké ceně Formule 1 konané v Brazílii, kde se v textu objevovala značka W. Správce daně neuznal uvedenou částku jako daňový náklad, neboť stěžovatel neprokázal, že výdaje na cestovní náhrady jsou nákladem souvisejícím s realizací reklamy. Stěžovatel správci daně neprokázal, že mu byla v roce 1997 v médiích, které vlastní subjekt Č. s., s. r. o., zveřejněna jakákoliv inzerce značky W. Doklady ve formě článků obsahujících zpravodajství o závodech Formule 1, včetně zmínek o závodní stáji W. M. M., neosvědčil správce daně jako důkaz, který by mohl sloužit k prokázání stěžovatelem tvrzených skutečností, že v případě nákladů na úhradu služební cesty redaktora uvedeného subjektu šlo o náklady vynaložené na inzerci značky W., a tudíž o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

K částkám 293 707,20 Kč (doklad Z4/157), 973 688,20 Kč (doklad Z4/0132) a 300 276,65 (doklad Z4/0 154) stěžovatel rovněž uvádí, že se jednalo o náklady vynaložené na reklamu v souvislosti se závody Formule 1. Podle zjištění správce daně šlo v případě částky 293 707,20 Kč o náklady spojené s účastí patnácti hostů na akci M. E. 97 v automobilové stáji M. u částky 973 688,20 Kč se podle údajů na faktuře jednalo o ubytování na Velké ceně Austrálie, Brazílie a S. v případě třetí částky ve výši 300 276,65 se jednalo o náklady spojené s ubytováním při Velké ceně Španělska a s návštěvou patnácti hostů ve výrobním provozu stáje M. včetně nájemného za autobus. Stěžovatel uvádí, že neměl v roce 1997 uzavřenou žádnou smlouvu s automobilovou stájí W. M. M., ale mohl těžit z aktivit mateřské společnosti se sídlem v SRN, která se v roce 1997 stala titulárním sponzorem této stáje a proto dostal tým jméno W. M. M. Podle stěžovatele tuto reklamní aktivitu mateřské společnosti v SRN finanční úřady v této zemi nezpochybňují. Stěžovatel je toho názoru, že aniž vynaložil nějaké prostředky, mohl z této aktivity mateřské společnosti těžit a dosáhnout příjmů tím, že zviditelní reklamní aktivity mateřské společnosti rovněž v České republice. V té době nebyly přenosy Velkých cen Formule 1 v České republice vysílány, a proto stěžovatel uzavřel dohody s novináři o zhotovení textových a obrazových reklamních materiálů o týmu W. M. M. u příležitosti jednotlivých závodů Velkých cen. Konkrétně pak stěžovatel hradil novinářům cestovní náklady na jednotlivé závody s tím, že novináři mohli prodat svoje články do různých médií, aniž museli vynaložit další náklady na jejich pořízení. Podle stěžovatele se díky finanční motivaci dostaly články do více médií a některé se staly podkladem pro klasickou inzerci. Tyto skutečnosti stěžovatel doložil články z novin. Stěžovatel navrhoval jako důkazní prostředek společné stanovisko Advokátní kanceláře K. a B. a mezinárodní auditorské společnosti A. A. k otázce, zda medializace sponzorství je, či není reklamou. Vzhledem k tornu, že správce daně nepolemizoval se stěžovatelem ohledně formy reklamy, která je v České republice považována za legální, nezabýval se tímto dokladem jako možným důkazem k prokázání tvrzení stěžovatele, že se v případě uvedených cestovních nákladů hrazených novinářům, jednalo o výdaje na reklamu značky W. Správce daně v tomto případě neuznal jako doklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů stěžovatele částky uvedených výdajů spojené s účastí novinářů a ostatních osob na Velkých cenách Formule 1, kterými byly úhrady cestovních nákladů, ubytování, stravné a vstupenky na závodiště, neboť stěžovatel neprokázal, že se jednalo o výdaje na reklamu. Zjištěné skutečnosti prokazují, že se v případě účasti uvedených osob na těchto akcích jednalo o akce financované stěžovatelem, u nichž nebyla stěžovatelem prokázána souvislost s reklamní činností v souvislosti s propagací značky W.

Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel žalobu, ve které uvádí, že je výrobcem cigaret prodávaných pod značkou W. Koncern R. je titulárním sponzorem automobilového týmu Formule 1 W. M. M., kde účelem sponzorování je maximální medializace výrobků sponzorů v atraktivním prostředí automobilových závodů. Tato aktivita je vedena jediným účelem - co největší propagací značky cigaret W., co největším prodejem této značky a tím dosažení zisků výrobce.

K nákladům doloženým doklady Z4/157 na částku 293 702,20 Kč, Z4/0132 na částku 973 688,20 Kč a Z4/0154 na částku 300 276,65 Kč a správcem daně vyloučených stěžovatel uvádí, že se jedná o doklady vystavené mateřskou společností za ubytování, odvoz a vstupenky novinářů a dalších osob účastnících se Formule 1 a akcí spojených s týmem W. M. M. na pozvání stěžovatele. Podle stěžovatele je neprokázání skutečnosti, že se jedná o výdaje na reklamu možné chápat dvěma způsoby, a to za prvé tak, že forma reklamy, kterou zvolil stěžovatel (celostránková inzerce akcí, jejichž pořadatelem je koncern R. s logem

značky W., články a reportáže z velkých cen Formule 1 zaměřené na účast stáje W. M., kde jsou fotografie monopostů a jezdců v kombinézách s jasně patrným logem značky W.), vlastně podle správce daně žádnou reklamu nepředstavují, nebo za druhé tak, že popsaná forma reklamy reklamu skutečně představuje a z hlediska stěžovatele jde pouze o podání důkazu ve smyslu prokázání souvislosti vynaložených částek s publikovanými články, reportážemi a inzercí.

Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že problém není v tom, zda tyto částky lze považovat v konečném efektu za výdaje na reklamu, tedy za částky daňově účinné, ale pouze v prokázání souvislosti vynaložených částek s reklamou, tedy zda publikované články, reportáže a inzerce vznikly jako důsledek vynaložení předmětných částek. To je zřejmé až z rozhodnutí o odvolání, neboť správce daně se v průběhu kontroly, ani ve zprávě o daňové kontrole k této otázce v podstatě nevyjádřil. Současně správce daně nedal stěžovateli srozumitelně najevo, že požaduje doplnit právě důkazy k prokázání souvislosti článků s vynaloženými náklady. Správce daně proto staví svůj nález na neprokázání skutečností, které podle stěžovatele nebyly při kontrole předmětem dokazování.

Články včetně fotografických materiálů jsou zaměřeny na účast týmu W. M. Mercedes v seriálu Formule 1, poskytují velký prostor pro opakované umístění loga W. v médiích, jde tedy jednoznačně o propagaci výrobku subjektu. V žádném případě se nejedná o obecné zpravodajské články, kde by se text i obrazový materiál dotýkal všech týmů. V uvedených médiích ani u uvedených novinářů se v minulosti články zaměřené na koncernem sponzorovaný a logy W. opatřený tým neobjevily, a to z objektivního důvodu - nedostatku finančního zajištění. Je tedy zřejmé, že články ke koncernem sponzorovanému a logy W. opatřenému týmu byly zpracovány právě redaktory, jejichž cestu a pobyt hradila společnost stěžovatel, články nejsou obecně zpravodajského typu a články by bez podpory stěžovatele nevznikly. Oba správní orgány měly výše uvedené informace k dispozici, postupovaly však v rozporu se zákonem č. 337/1992 Sb., zejména porušily ust. § 2 odst. 1 a 2 tím, že do poslední chvíle vedly dokazování jiným směrem než k zamýšlenému důvodu doměření daně a nezachovaly tím právo daňového subjektu odstraňovat případné pochybnosti správce daně. Dále porušily ust. § 31 odst. 2 tím, že při dokazování nezjistily všechny dostupné skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně a § 31 odst. 3 tím, že se nevypořádaly s opakovaně navrženým a uplatněným důkazním prostředkem. Výsledkem takto nesprávného dokazování je pak nutně porušení ust. § 2 odst. 3 tím, že žalovaný nezhodnotil všechny důkazy ve vzájemných souvislostech tak, jak mu to zákon ukládá.

K dokladu T1/0245 na částku 26 072,10 Kč stěžovatel uvádí, že zde je konstatování odvolacího orgánu v přímém rozporu s argumentací použitou v odůvodnění rozhodnutí o odvolání pod bodem 3. Subjekt zaplatil částku ve shora uvedené výši za reklamu v souvislosti s cestou redaktora deníku Č. s. na závody Formule 1 v S. P. v Brazílii. Lze důvodně předpokládat, že tato částka zcela jistě nepředstavuje veškeré náklady na cestu, ubytování, vstupenky na závodiště a výdaje na stravu po dobu konání závodu (včetně tréninkových jízd se jedná o tři dny). To znamená, že subjekt touto částkou evidentně neplatil cestu a pobyt redaktora na místě samém, ale pouze prostor v médiu, který bude věnován jeho inzerci. Podle názoru stěžovatele je zcela na uvážení druhé smluvní strany, jak použité finanční částky použije k dosažení výsledku, resp. je smluvní volností stran, jak budou konstruovat ceny za reklamu (inzerci) v časopisu. Že zde byla smluvená odměna odvozená od nákladů na cestu redaktora do Brazílie není nelogické, neboť dotyčný redaktor zde podklady pro reklamu shromažďoval. Je zde prostor pro použití závěrů o formě reklamy, kterou odvolací orgán nezpochybnil. Je-li strategickým výrobkem subjektu R. I. P. značka West a

jedná-li se o tabákový výrobek, pak reklama na něj je ze zákona omezena a je třeba hledat jiné formy reklamy. Používání loga nebo obchodního jména nebo ochranné známky v komunikačních médiích pokládá za přípustnou formu reklamy zákon č. 40/1995 Sb., o regulaci reklamy, který platil v roce 1997. Jinou formu reklamy dokonce zakazuje. Je proto logické, že subjekt za reklamu považuje již zmiňované články, které se závody z prostředí Formule 1 zabývají z pohledu jím sponzorované závodní stáje. Tyto články a fotografie vytvářejí prostor pro nenásilné a opakované umístění loga do předmětného média. Pokud by tato forma reklamy nebyla uznána, pak by obrovské sumy finančních prostředků vydávaných tímto způsobem zcela ztrácely smysl. Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí uvádí, že subjekt neprokázal správci daně, že mu byla v roce 1997 v médiích, které vlastní subjekt Č. s., s. r. o., zveřejněna jakákoliv inzerce značky W. Toto odůvodnění je v příkrém rozporu s předchozím tvrzením odvolacího orgánu, že tuto formu reklamy považuje v České republice za legální. Za předpokladu, že použitá forma reklamy je legální, má stěžovatel souvislost za prokázanou. Ve spisu přiložená inzertní strana se skutečně zabývala značkou W. a její propagací s informacemi a fotografiemi z týmu W. M. M., a protože nebyla stěžovatelem hrazena jinou formou a správce daně pravděpodobně nepochybuje o tom, že zdarma inzerát časopis neposkytl, měl by podle názoru stěžovatele žalovaný v odvolacím řízení akceptovat, že jde o placenou přípustnou reklamní aktivitu jako operaci běžně daňově uznatelnou. Oba správní orgány porušily ust. § 31 odst. 2 tím, že při dokazování nezjistily všechny dostupné skutečnosti rozhodné pro stanovení daně a § 31 odst. 3 tím, že se nevypořádaly s opakovaně navrženým a uplatněným důkazním prostředkem. Výsledkem tohoto nesprávného dokazování je pak nutně porušení ust.§ 2 odst. 3 tím, že žalovaný v závěru řízení nezhodnotil na základě odvolání stěžovatel všechny důkazy ve vzájemných souvislostech tak, jak mu to zákon ukládá.

K dokladům 7D/250 na částku 293 000 Kč a Z4/30 na částku 41 152,14 Kč týkajícím se služebních cest zaměstnanců společnosti do Z., k tvrzením žalovaného, že neprokázal tvrzené skutečnosti, neboť z předložených dokladů vyplývá, že se jednalo o úhrady částek spojených s ubytováním zaměstnanců a s jejich vstupem na okruh Formule 1, a doklady o reklamních aktivitách zaměstnanců v místě konání závodů stěžovatel nepředložil a neprokázal účast zaměstnanců na školení, stěžovatel uvedl, že je nepochybné, že pracovníci zodpovědní za prodej a reklamu značky W. musí projít příslušným školením, jehož součástí musí být i návštěva závodiště a závodu, prohlídka aut, seznámení se s jezdci a týmem atd. Bez osobní znalosti nelze komunikovat se zákazníky, spotřebiteli, žurnalisty a reklamními agenturami a transformovat toto sponzorství do reklamních kampaní. Služební cesta se konala v prvním roce sponzorství, kdy je to nejpotřebnější. Pro školení bylo zvoleno závodiště nákladově nejvýhodnější. Náklady byly takto nižší, než kdyby se školení konalo v centrále mateřské společnosti. Podklady o nákladech tohoto školení stěžovatel předložil a správce daně měl k dispozici vyúčtování služební cesty za jednotlivé zaměstnance a fotodokumentaci z této akce. Jako další důkazní materiál mohly sloužit svědecké výpovědi účastníků, popř. materiály z centrály společnosti, které měl správce daně k dispozici (a není tedy pravda, že daňový subjekt své tvrzení o školení jako důvodu pracovní cesty neprokazoval, jen správce daně předložené důkazy nevyhodnotil a navržené důkazy neprovedl). Oba správní orgány se proto dopustily porušení stejných ustanovení zákona jako v předešlém případě.

Žalovaný podal k žalobě písemné vyjádření v němž k jednotlivým částkám nákladů vynaložených stěžovatelem, které správce daně vyloučil z daňových nákladů, uvedl: Náklady doložené doklady Z4/157 na částku 293 707,20 Kč, Z4/0132 na částku 973 688,20 Kč a Z4/0154 na částku 300 276,65 Kč. Žalovaný uvedl, že trvá na svém stanovisku, že stěžovatel nepředložil správci daně ani žalovanému žádné doklady, které by žalovaný mohl

osvědčit jako důkaz k prokázání, že v případě stěžovatelem vynaložených výše uvedených nákladů se jednalo o náklady vynaložené na reklamu, a tudíž na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný rovněž nesouhlasí se stanoviskem stěžovatele, že byl krácen v průběhu daňové kontroly a odvolacího řízení na právu doplňovat důkazní řízení. Tuto možnost stěžovatel měl až do doby rozhodnutí žalovaného o odvolání a stěžovatel jí také využil. Správce daně ani žalovaný v průběhu daňových řízení nezkoumali, zda stěžovatel porušil zákon, který upravuje formy reklamy na tabákové výrobky, žalovaný pouze požadoval, aby stěžovatel prokázal, že výdaje vynaložené stěžovatelem na úhrady cestovních nákladů novinářů, zaměstnanců a jiných osob v souvislosti s účastí na závodech Velkých cen Formule 1 v různých zemích světa, na jejich ubytování, stravování, pojištění, vstupenky na závody a doprovodný program v průběhu jejich pobytu na různých akcích (např. okružní jízdy L. vč. nájmu autobusu) představovaly svým charakterem výdaje na reklamu na cigarety značky W. Tyto skutečnosti stěžovatel neprokázal, neboť ústní dohody s příslušnými osobami, vysvětlování důvodů a nutnosti vynaložení předmětných výdajů k prokázání daňových výdajů nestačí (daňové subjekty mohou hradit různé výdaje za cizí osoby, avšak z prostředků, které jim zůstanou ze zisku po zdanění daní z příjmů). Žalovaný nesouhlasí s tvrzením stěžovatele, že mu nebylo umožněno, aby správci daně předložil potřebné důkazní prostředky. Pokud se týká reklamy na tabákové výrobky, správci daně nepřísluší kontrolovat dodržování zákona o regulaci reklamy a postihovat subjekty, které zákon porušily, proto se nezabýval jako důkazním prostředkem stěžovatelem uvedeným společným stanoviskem advokátní kanceláře K. a B. a auditorské společnosti A. Žalovaný stejně jako správce daně zkoumal, zda lze stěžovatelem předložené doklady osvědčit jako důkaz k prokázání daňových nákladů. Důkazní břemeno bylo na stěžovateli a ten měl možnost v případě nejasností dotázat se správce daně a doplnit důkazní prostředky, jak v průběhu kontroly, tak v průběhu odvolacího řízení. Správce daně nevyloučil ze základu daně z příjmů stěžovatele výše uvedené náklady z toho důvodu, že nepovažoval stěžovatelem popisovanou formu reklamy za reklamu na tabákové výrobky, jak se domnívá stěžovatel, ale důvodem vyloučení předmětných nákladů ze základu daně z příjmů stěžovatele byla skutečnost, že stěžovatel neprokázal, že se o daňové výdaje vynaložené na reklamu podle ust. § 24 odst. 1 daně z příjmů jednalo. Podle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se pro zjištění základu daně z příjmů odečtou náklady ve výši poplatníkem prokázané. Stěžovatel v průběhu daňového řízení nesplnil povinnost, kterou mu ukládá ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní, neboť neprokázal odůvodněnost zahrnutí předmětných nákladů do základu daně z příjmů.

K dokladu T 1/0245 na částku 26 072,10 Kč žalovaný k námitkám stěžovatele uvedl, že správce daně neuznal uvedenou částku podle faktury přijaté od daňového subjektu Č. s., s. r. o., kterou stěžovatel zahrnul do daňových nákladů jako daňový náklad roku 1997, neboť podle zjištění správce daně se jednalo o úhradu cestovních nákladů redaktora subjektu Č. s., s. r. o., na závody Formule 1, které se konaly v Brazílii, ačkoliv stěžovatel argumentuje, že se jednalo o realizaci dohody o poskytnutí inzerce v médiích, které vlastní subjekt Č. s, s. r. o. Žádnou smlouvu na tuto inzerci stěžovatel správci daně v průběhu daňové kontroly ani žalovanému nepředložil. Podle stěžovatele se jednalo o daňový náklad vynaložený na základě vzájemně výhodné dohody, neboť se jednalo o úhradu prostoru pro inzerci, která byla zveřejněna v sérii článků, které informovaly o Velké ceně Formule 1 konané v Brazílii a ve kterých se v textu objevovala značka W. Stěžovatel v odvolání i v žalobě bez jakýchkoliv důkazů, na základě znění faktury na úhradu cestovních nákladů novináře, dovozuje, za co mohly být výdaje vynaloženy s tím, že ve vynaložené výši nestačily na pokrytí veškerých nákladů na cesty, a tudíž jasně představovaly úhradu prostor na inzerci reklamy značky W. v deníku Č. s. V odvolání stěžovatel uvedl, že částka 26 072,10 Kč byla fakturována za inzerci,

a proto se jedná o daňově uznatelný náklad, ačkoliv na předmětné faktuře žádná zmínka o inzerci není. Stěžovatel nepředložil ani žádnou dohodu se subjektem Č. s., s. r. o., o vynaložení nákladů v uvedené výši na inzerci nebo reklamu. Správce daně neuznal tuto částku jako daňový náklad, neboť stěžovatel neprokázal, že výdaje na cestovní náhrady redaktora subjektu Č. s., s. r. o., jsou nákladem totožným s výdajem na reklamu. Stěžovatel neprokázal správci daně, že mu byla v roce 1997 v médiích, které vlastní subjekt Č. s., s. r. o., zveřejněna jakákoliv inzerce značky W. Doklady ve formě článků obsahujících zpravodajství o závodech Formule 1, včetně zmínek o stáji W. M. M., neosvědčil správce daně jako důkaz, který by mohl sloužit k prokázání poplatníkem tvrzených skutečností, že se v případě nákladů vynaložených na cestu redaktora jmenovaného subjektu jednalo o náklady vynaložené na inzerci či propagaci značky W., a tudíž o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalovaný nezpochybňuje možnost uzavřít dohodu o kalkulaci ceny inzerce v médiích, žádnou takovou dohodu však stěžovatel žalovanému ani správci daně nepředložil. Stěžovatel v daňovém řízení neprokázal, že se v případě částky 26 072,10 Kč jednalo o výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a proto byl ze základů daně z příjmů vyloučen.

K dokladům ID/250 na částku 293 000 Kč a Z4/30 na částku 41 152,14 Kč týkajících se služební cesty zaměstnanců společnosti do Z. žalovaný uvedl, že v případě těchto nákladů se jednalo o náklady vynaložené na služební cestu zaměstnanců a dalších účastníků akce, kterými byli klíčoví odběratelé stěžovatele, na Velkou cenu závodu Formule 1 v rakouském Z. Podle zjištění správce daně v průběhu kontroly byl v hlavní knize u částky podle dokladu ID/250 uveden text „Reklama F 1“ doložena fakturou na charterový let ze S. a zpět, náklady na ubytování a stravování v hotelu R., a u částky podle dokladu Z4/0030 byl uveden text „Vstupenky G. P.“. Stěžovatel opětovně dovozuje účel cesty, kdy se podle stěžovatele jeho zaměstnanci zúčastnili reklamních a propagačních akcí značky W., které celosvětově organizuje mateřská společnost R., se sídlem v H., pořídili materiály, které mohly být využitelné pro akce konané v České republice. Podle tvrzení stěžovatele se jeho zaměstnanci zúčastnili mezinárodního školení zaměstnanců R. pořádaného mateřskou společností. Doklady předložené stěžovatelem k prokázání tvrzených skutečností správce daně neosvědčil jako důkaz, neboť ze stěžovatelem předložených dokladů vyplývá, že se jednalo o úhrady částek spojených s cestou výše uvedených osob na Velkou cenu Formule 1, s ubytováním zaměstnanců a se vstupem zaměstnanců na závodní okruh Formule 1, které nelze osvědčit správcem daně jako výdaje na reklamu a propagaci cigaret W. Doklady, které prokazují další tvrzení stěžovatele, konkrétně doklady o reklamních aktivitách vykonávaných zaměstnanci přímo v místě konání Velké ceny Formule 1, stěžovatel nepředložil a účast svých zaměstnanců na školení konaném mateřským subjektem R. nijak neprokázal. Správce daně neosvědčil amatérsky pořízené fotografie z Velké ceny Formule 1 jako důkaz sloužící k reklamě na cigarety W. a tedy jako důkaz, který by mohl sloužit k prokázání skutečnosti, že vynaložené náklady související s cestou uvedených osob na závody Formule 1 a jejich reklamními aktivitami v místě konání závodů byly v uvedené výši nákladem vynaloženým na reklamu značky W. v České republice, a tudíž neosvědčil tyto doklady jako důkaz, který slouží k prokázání oprávněnosti zahrnutí výše uvedených částek jako daňových nákladů do základu daně z příjmů. Správce daně proto tyto náklady ze základu daně vyloučil. Žalovaný má za to, že ani v tomto případě neporušil ust. § 31 odst. 2 a 3 zákona o správě daní.

Ze správního spisu, který soudu předložil žalovaný je patrné, že ve dnech 20. 10. 1999 až 16. 2. 2000 byla u daňového subjektu R. I. P., spol. s r. o. provedena kontrola daně z příjmů právnických osob a silniční daně za zdaňovací období roku 1995, 1996, 1997, 1998 se závěrem, že tato zpráva je podkladem pro dodatečné vyměření daně z příjmů právnických

osob za uvedená zdaňovací období podle § 46 zákona o správě daní a daňovému subjektu bude sdělen předpis penále podle § 63 zákona o správě daní. Ve spise je založena výzva žalobci ze dne 18. 1. 2000, kterou je podle § 16 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní, v návaznosti na ust. § 31 odst. 9 téhož zákona vyzýván k podání vysvětlení a předložení vyjmenovaných dokladů. Dále se ve spise nalézá protokol o ústním jednání ze dne 2. 3. 2000, při němž se k věci vyjádřili jednatel společnosti a v protokolu označení zaměstnanci, a dále protokol o ústním jednání ze dne 28. 4. 2000, při kterém byly projednány výsledky daňové kontroly. Finanční úřad pro Prahu 1 pak podle § 46 odst. 7 zákona o správě daní dodatečným platebním výměrem č. 1000000170 ze dne 11. 5. 2000, č. j. 107120/00/001911/4020 dodatečně vyměřil žalobci daň z příjmů právnických osob ve výši 841 620 Kč a stanovil lhůtu pro zaplacení doměřené částky. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal stěžovatel odvolání z týchž důvodů, jaké později uvedl v žalobě. Rozhodnutím ze dne 19. 3. 2002, č. j. FR-10879/12/00 žalovaný odvolání stěžovatel zamítl s odůvodněním, jak je shora uvedeno.

Městský soud v Praze na základě podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích stěžovatelem uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

V projednávané věci stěžovatel předložil správci daně doklady označené Z4/157 na částku 293 707,20 Kč, Z4/0132 na částku 973 688,20 Kč a Z4/0154 na částku 300 276,65 Kč s tím, že se jedná o doklady vystavené mateřskou společností za ubytování, odvoz a vstupenky novinářů a dalších osob-účastníků závodů Formule 1 a akcí spojených s týmem W. M. M. na pozvání R. I. P. s. r. o., a uvedené výdaje jsou výdaji na reklamu. Reklamní aktivita se měla realizovat tak, že stěžovatel uzavřel dohodu s novináři, podle níž tito měli vyrobit texty a reklamní materiály o týmu W. M. M. a stěžovatel jim měl hradit cestovní náklady. Stěžovatel sice správci daně předložil články v médiích, které vzhledem k jejich obsahu označil za reklamní, neprokázal však, že tyto články vznikly jako reklamní produkt na základě smlouvy uzavřené s určitým novinářem, a že výdaje spojené s účastí novinářů a dalších osob na Velkých cenách Formule l byly v příčinné souvislosti s reklamní činností zaměřenou na propagaci značky W.

Stěžovatel dále správci daně předložil doklad T1/0245 na částku 26 072 Kč a uvedl, že se jedná výdaj za reklamu v souvislosti s cestou redaktora deníku Č. s. na závody Formule 1 v S. P. v Brazílii. U této částky vynaložených nákladů je třeba především konstatovat, že již ze samotné žaloby je zřejmé, že ani sám stěžovatel přesně neví, na co konkrétně fakturované částky vynaložil, má o tom jen přibližný odhad. K námitkám stěžovatel je třeba uvést, že není sporu o tom, že reklama nesmí nabádat ke kouření, a že v reklamě lze použít logo, obchodní jméno nebo ochrannou známku výrobce tabákových výrobků. Jde však o to, zda daňový subjekt prokáže příčinnou souvislost mezi takovou reklamou a jím vynaloženými náklady. Z dokladů předložených stěžovatelem však příčinná souvislost mezi vynaloženými náklady a reklamou zaměřenou na propagaci značky W. nevyplývá.

K dokladům označeným ID/250 na částku 293 000 Kč a Z4/30 na částku 41 152,14 Kč, které se týkají služební cesty zaměstnanců společnosti do Z. krajský soud uvedl, že školení zaměstnanců o reklamě nelze považovat za výdaj na samotnou reklamu, neboť je-li reklama definována jako přesvědčovací proces zaměřený na potenciální zákazníky, pak školení zaměstnanců takovým procesem není.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Městského soudu v Praze v rozsahu důvodu kasační stížnosti uplatněného dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnosti nelze vyhovět.

V kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. K tvrzené nezákonnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. konstatuje Nejvyšší správní soud, že tato spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikována nesprávná právní věta, popř. je sice aplikována správná právní věta, ale tato je nesprávně vyložena. Vztah mezi skutkovým zjištěním a právním posouzením lze charakterizovat tak, že jde o aplikaci právní normy na konkrétní případ nebo situaci.

Podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti nese ten, kdo tuto skutečnost tvrdí. V daňovém řízení stíhá daňový subjekt rovněž povinnost tvrzení, důkazní břemeno se pak vztahuje k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností vážících se výlučně k daňové povinnosti subjektu. K tíži žalovaného proto nemůže jít, nesplnil-li stěžovatel svoji důkazní zákonnou povinnost v řízení před správním orgánem (NSS 5 Afs 147/2004). Zásada volného hodnocení důkazů neznamená, že by soud ve svém rozhodování měl na výběr, které z provedených důkazů vyhodnotí a které nikoli, nebo o které z provedených důkazů své skutkové závěry opře a které opomene. Neakceptování návrhu na provedení důkazů lze založit pouze argumentem, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dále lze užít argument, dle kterého důkaz není způsobilý vyvrátit nebo potvrdit tvrzenou skutečnost, tzn. nedisponuje vypovídací potencí. Odmítnout provedení důkazu lze konečně pro jeho nadbytečnost, a to tehdy, byla-li již skutečnost, která má být dokazována, v dosavadním řízení bez důvodných pochybností postavena najisto.

Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů 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.

K interpretaci citovaného ustanovení Nejvyšší správní soud pro stručnost odkazuje na ustálenou správní judikaturu (např. NSS 2 Afs 44/2003), podle níž daňovým výdajem je pouze takový výdaj, který byl vynaložen za účelem dosažení zdanitelných příjmů. Prokázat výdaje na dosažení příjmů je povinností daňového subjektu, když povinností správce daně je dbát na úplné zjištění rozhodných skutečností. Pro zjištění, zda daňový subjekt vynaložil určitý výdaj za účelem zajištění, dosažení a udržení příjmů, a zda jde tedy o výdaj daňový, musí finanční orgán zhodnotit všechny shromážděné skutkové podklady v souladu s § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a zásadami formální logiky.

V souzené věci Nejvyšší správní soud konstatuje, že základní příčina, proč uvedené a vyfakturované částky nemohly být považovány za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, spočívala nikoliv v tom, že by byla pochybnost o vlastní povaze reklamy, ale v tom, že stěžovatel neprokázal, že vyfakturované činnosti byly realizovány právě za účelem, který zákon předvídá. I když z ustanovení § 24 odst. 1 zákona

č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah jakési přímé úměry, ale smysl tohoto ustanovení je třeba hledat v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Proto např. ustanovení § 23 odst. 1 stejného zákona při vymezení základu daně hovoří o respektování „věcné a časové souvislosti“ příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah, v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů.

Skutečnost, že správce daně neuznal jako doklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů cestovní náklady, náklady na ubytování, stravné a vstupenky na závodiště Formule 1, vyplývá z toho, že chyběl stěžejní důkaz, o který byl stěžovatel při ústním jednání dne 2. 3. 2000 žádán, totiž smlouva, resp. smlouvy, jež by osvědčovaly vztah mezi těmito vynaloženými náklady a reklamní činností v souvislosti s propagací značky W. V tomto ohledu je třeba přisvědčit jak správci daně, tak i krajskému soudu, že navrhovaný posudek, jenž by měl posoudit otázku medializace sponzorství, by nic nového do případu nemohl vnést, protože problémem nebyla vlastní otázka reklamy, nýbrž souvislost reklamy s daňově uznatelnými výdaji. Stěžovatel však nepředložil správci daně nic, z čeho by bylo možno souvislost mezi vynaloženými výdaji a zajištěnými příjmy dovodit. Žalovaný požadoval předložení smlouvy u výdajů, které se vázaly k třetím subjektům, tedy Československému sportu, s. r. o., (doklad T 1/0245) a účasti hostů na akcích M. E. 97 a Velké ceny Austrálie, Brazílie a S. a Španělska (doklady Z4/157, Z4/0132, Z4/0154); ty však stěžovatel nepředložil. Co se týče vyslání vlastních zaměstnanců do Z., smlouva vyžadována nebyla, neboť to z povahy věci nepřicházelo do úvahy. V rámci této akce však nebyly doloženy žádné aktivity zaměstnanců stěžovatele, u nichž by se dala dovodit souvislost s reklamou. Důkazní břemeno je založeno nejen na právu tvrzení, ale i na povinnosti takové tvrzení současně prokázat; na daňovém subjektu spočívá důkazní břemeno k prokázání rozhodných skutečností, a je pouze na něm, aby věrohodně doložil svá tvrzení. Okruh skutečností, který je daňový subjekt povinen prokazovat, je upraven zejména v ustanovení § 31 odst. 9 daň. ř. ve spojení s tím kterým příslušným ustanovením daňového práva hmotného, v případě stěžovatele pak ve spojení s § 24 odst. 1 ZDP. Podle tohoto ustanovení byl stěžovatel povinen prokázat, že částka jím zaplacená byla výdajem (nákladem) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů. Stěžovatele tedy stíhalo, chtěl-li uvedenou částku uplatnit jako daňově uznatelný náklad, ve vztahu k ní jednak břemeno tvrzení, že částku vydal a že ji vynaložil na dosažení, zajištění a udržení příjmu, jednak břemeno důkazní, že se tak opravu stalo (tj. že jeho tvrzení odpovídá skutečnosti). Součástí břemene tvrzení a břemene důkazního byla u stěžovatele nepochybně v první řadě povinnost tvrdit a prokázat, že služby, jejichž cenu chtěl daňově uplatnit jako náklad, mu vůbec jako takové byly skutečně poskytnuty. Žalovaný i správce daně postupovali správně, pokud po stěžovateli vyžadovali předložení smluv, na jejichž základě by bylo možné tvrzené výdaje a jejich vztah k reklamě prokázat. Nejde tu o situaci, kdy by správce daně nesprávně či nesrozumitelně vymezil rozsah skutečností, které je daňový subjekt v daňovém řízení povinen prokazovat.

Lze tedy uzavřít, že Nejvyšší správní soud akceptuje odůvodnění rozhodnutí Městského soudu v Praze a má za to, že právní i skutkové otázky byly tímto soudem posouzeny v souladu se zákonem. V posuzovaném daňovém řízení byla respektována zásada volného hodnocení důkazů (§ 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb.), a stěžovatel neunesl svoje důkazní břemeno dle ustanovení § 31 odst. 9 stejného zákona, když neprokázal, že předmětné

výdaje byly skutečně vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Proto soud kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nevznikly, resp. je neúčtoval; proto žalovanému náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 21. dubna 2006

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu