



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudkyň Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobce: **Ing. S. C.**
zastoupený advokátem Mgr. Tomášem Pelíškem
sídlem Bašty 416/8, Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 6. 2016, č. j. 25380/16/5200-10422-711473

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno prvostupňové rozhodnutí (dodatečný platební výměr) Finančního úřadu pro Kraj Vysočina, Územního pracoviště v Jihlavě (dále jen „správce daně“), ze dne 3. 4. 2015, č. j. 732085/15/2901-50524-704656. Tímto rozhodnutím byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za

zdaňovací období roku 2011 ve výši 112 500 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 22 500 Kč.

II. Stručný obsah správního spisu

2. Ve vztahu k nyní projednávané věci z obsahu správního spisu vyplynulo, že správce daně v rámci vyhledávací činnosti ve smyslu § 78 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“), zajistil důkazní materiály od Policie České republiky (dále jen „Policie ČR“) k podnětu týkajícímu se trestně stíhané osoby M. P. Správce daně tak zajistil mj. kopii zprávy o auditu (údajně) vyhotovenou společností AUDIT-INVEST LTD., se sídlem Akara Bldg., 24 De Castro Street, Wickhams Cay 1, Road Town, Tortola, British Virgin Islands (dále jen „AUDIT-INVEST“). Dále bylo z podkladů poskytnutých Policií ČR zjištěno, že O. T. překládal pro M. P. texty z českého do anglického jazyka (spolu s fakturami a samotnými texty), přičemž text se doslova shoduje s textem na zprávě o auditu, jež měla prokazovat uskutečnění deklarovaných plnění, a tedy i spojitost mezi M. P. a společností AUDIT-INVEST (ovšem pro jinou společnost). K těmto překladům mělo dojít dne 28. 2. 2011 a dne 12. 9. 2011.
3. Dne 3. 10. 2013 správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu (protokolem č. j. 1359953/13/2901-05401-705817) na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011. Předmětem šetření byly mj. zaúčtované náklady za pronájem reklamní plochy vyfakturované společností Pavlík a partner s.r.o. (dále jen „Pavlík a partner“) společnosti Kontrolní a měrová služba v.o.s. (dále jen „Kontrolní a měrová služba“) – jednalo se konkrétně o faktury č. 1502/02/11 (ze dne 1. 2. 2011 na částku 300 000 Kč), č. 1504/06/11 (ze dne 1. 4. 2011 na částku 300 000 Kč), č. 1506/11/11 (ze dne 1. 6. 2011 na částku 300 000 Kč), č. 1510/05/11 (ze dne 1. 10. 2011 na částku 300 000 Kč) a č. 1511/05/11 (ze dne 1. 11. 2011 na částku 300 000 Kč). Žalobce uvedl, že předmětné faktury pocházejí ze smluvního vztahu mezi společností Kontrolní a měrová služba a společností PROTOTYPE TEAM Ltd., která byla na základě mandátního vztahu zastoupena zástupcem, společností Pavlík a partner. V souvislosti s těmito výdaji žalobce v průběhu daňové kontroly předložil také smlouvy o nájmu reklamní plochy, včetně dodatků a komentářů, termínové kalendáře akcí, vzorovou fotodokumentaci a zprávu o auditu služby vyhotovenou společností AUDIT-INVEST.
4. Na základě vydaných výzev správce daně k prokázání skutečností (č. j. 1502538/13/2901-05401-705817 a č. j. 427802/14/2901-05401-705817) pak žalobce předložil také fotografie závodního auta umístěného před garáží, včetně dalších vyjádření. Správce daně však dospěl k závěru, že žalobci se nepodařilo vyvrátit pochybnosti, které správce daně měl stran doložení a prokázání oprávněnosti zahrnutí těchto výdajů jako daňově uznatelných ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Správce daně uzavřel (viz zpráva o daňové kontrole č. j. 393141/15/2901-60561-705817), že žalobce neprokázal skutečnou realizaci reklamy umístěnou na závodních vozidlech dle předložených faktur a smluv, a že si tak na základě těchto neprokázaných výdajů nezákonně snížil svůj základ daně, a tudíž i daň – konkrétně vzhledem k tomu, že žalobce byl 50 % společníkem ve společnosti Kontrolní a měrová služba, byl žalobci navýšen základ daně mj. o částku 750 000 Kč, tj. o jednu polovinu z neuznaných výdajů plynoucích z výše specifikovaných přijatých faktur. Na základě výsledků daňové kontroly (zachycených v projednané zprávě) byl následně vydán

dodatečný platební výměr, proti němuž se žalobce bránil podaným odvoláním, které bylo žalobou napadeným rozhodnutím zamítnuto.

III. Obsah žaloby

5. Žalobce v podané žalobě žalobce předně namítal, že předložil naprosto věrohodné důkazní prostředky, které osvědčily, že reklama byla fakticky provedena, resp. že byla provedena tak, jak bylo deklarováno. Ze všech předložených dokumentů lze dle žalobce jednoznačně dovodit, že účelem smlouvy uzavřené mezi společností Kontrolní a měrová služba a společností Pavlík a partner byla propagace obchodního jména prvně jmenované společnosti. Žalobce uvedl, že faktury také byly skutečně uhrazeny, což prokazují pokladní doklady, a stejně tak pasivní účast vozidla, tj. jeho veřejné vystavení, naplňuje účel reklamy. Dle žalobce tak byly splněny podmínky uznatelnosti výdaje (nákladu) dle závěrů vyslovených Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 15. 2. 2013, č. j. 5 Afs 29/2012 - 47. Žalobce v této souvislosti připomněl, že (ne)uznatelnost výdajů (nákladů) nelze hodnotit v souvislosti s pochybnostmi ohledně poskytovatele (dodavatele) reklamních služeb. Dále odkázal na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 2. 3. 1999, č. j. 15 Ca 450/97 - 28, dle kterého nelze po žalobci spravedlivě požadovat, aby prokázal výsledky poskytnuté služby materiální povahy a jaký vliv mělo poskytnutí těchto služeb na dosažení a udržení zdanitelných příjmů, když postačí, pokud příjemce prokáže, že mu bylo za fakturovanou částku poskytnuto protiplnění.
6. Dle žalobce je hlavním smyslem a účelem reklamy propagace společnosti, obchodní značky, výrobku či služby, přičemž propagace na významných automobilových závodech zvyšuje prestiž daňového subjektu, což vede k posílení jeho ekonomické pozice a zvýšení zisku. Žalobce navíc reklamu od téhož dodavatele využil již v roce 2007. Dle rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 20. 9. 2006, č. j. 15 Ca 100/2005 - 36, pak může mít účinek prezentace ekonomické činnosti i prosté logo či obchodní firma, a proto z tohoto důvodu není možné dle zákona o daních z příjmů přijaté plnění zpochybnit.
7. Žalobce tvrdil, že společnost Kontrolní a měrová služba měla promyšlenou podnikatelskou taktiku, měla k dispozici kalendář akcí, kde byla její reklama prezentována. Kromě toho mohly být akce sledovány na internetu, dle žalobce nadto došlo k nárůstu nových zákazníků. Monitoring reklamy prováděla společnost AUDIT-INVEST, která předložila auditorskou zprávu vyhotovenou přímo pro společnost Kontrolní a měrová služba, a to spolu s uvedením velikosti pronajaté plochy a odkazem na konkrétní smlouvu o pronájmu plochy, označením závodů ad., vše ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 55/2011 - 84. Z posledně uvedeného rozsudku také vyplývá, že k prokázání uskutečnění reklamy postačuje „playlist“ (termínový seznam závodů), důkaz o existenci reklamního sdělení (zde vzorová fotodokumentace), využití služeb jiného subjektu za účelem monitoringu reklamy (zde zpráva o auditu) a výpovědi zaměstnanců a subdodavatelů (které dle tvrzení žalobce nebyly v předcházejícím řízení provedeny).
8. V další části žaloby byla namítána pochybení procesního charakteru, zejména zmiňované nevyslechnutí navrhaných svědků – Ch. V. d. B., M. J. O'T., G. K. a I. B. (tito měli prokázat faktické provedení reklamy), dále M. P. (který byl vyslechnut v rámci odvolacího řízení), a dále L. M., Z. T. a Ing. A. Ř. (kteří měli v minulosti opakovaně vypovídat o existenci plnění poskytovaného dodavatelskou společností PROTOTYPE TEAM Ltd.)

Žalobce taktéž namítal, že mělo dojít ke kontaktování společnosti AUDIT-INVEST, jakožto klíčového subjektu, stejně jako k výsledku výše uvedených svědků, kdy u zahraničních osob měla být brána v potaz dohoda mezi vládou České republiky a vládou Britských panenských ostrovů. Správce daně, potažmo žalovaný, tak pouze předjímali, co by bylo obsahem výsledku jmenovaných svědků a že by tyto výsledky ničemu nepřispěly, a to v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2005, č. j. 1 Afs 51/2004 - 75. Daňové orgány tak dle žalobce postupovaly v rozporu s ustanovením § 3 a § 2 správního řádu, neboť nezjistily stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti.

9. Žalobce zároveň spatřoval zaujatost finančních orgánů v tom, že tyto chtěly dodat fotodokumentaci, ačkoli věděly, že jí žalobce nedisponuje. Stejně tak dle jeho názoru nebylo třeba stran prokazování realizace reklamy dokládat zajištění dalších příjmů. V souvislosti s výše uvedeným žalobce odkázal na rozsudky Nejvyššího soudu ČR ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119 a ze dne 27. 3. 2012 č. j. 2 Asf 60/2011 - 94, dle kterých musí správce daně jasně identifikovat konkrétní skutečnosti, které předložené důkazy zpochybňují. Žalobce proto závěrem navrhl, aby krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalovaného k žalobě

10. Žalovaný v úvodu svého vyjádření žalovaný shrnul dosavadní průběh řízení, včetně obsahu podané žaloby. Zdůraznil, že setrvává na svých předchozích závěrech obsažených již v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.
11. K předložené fotodokumentaci uvedl, že tato nikterak neprokazovala skutečné umístění reklamy na konkrétním aktivním či pasivním vozidle v době konání konkrétního závodu. Ve vztahu k auditní zprávě pak připomněl, že v ní nebyly sděleny žádné konkrétní skutečnosti, ze kterých by vyplývalo, že by na uvedených závodech byla reklama skutečně realizována. Následně se žalovaný vyjádřil také k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a uzavřel, že žalobcem uplatněné námitky nelze považovat za důvodné. Navrhl proto, aby krajský soud podanou žalobu zamítl s tím, že se žalobci nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení.

V. Obsah nařízeného jednání před soudem

1. Při jednání účastníci setrvali na svých dosavadních tvrzeních a návrzích obsažených již v dříve učiněných písemných podáních, z nichž zdůraznili některé podstatné skutečnosti a body.

VI. Posouzení věci krajským soudem

12. Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jedná se o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). Dle § 75 odst. 1 a 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Krajský soud

přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, přičemž o věci samé rozhodl po provedeném jednání, neboť žalobce vyslovil s rozhodnutím věci bez nařízení jednání svůj nesouhlas. Dospěl přitom k závěru, že žaloba není důvodná.

13. Podstatou sporu v posuzované věci je řešení otázky, zda žalobce v předcházejícím daňovém řízení unesl důkazní břemeno ve vztahu k uplatněným výdajům na základě přijatých faktur, a to jako výdajům daňově uznatelným ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, konkrétně pak toho, zda dostatečně prokázal skutečnou realizaci reklamy umístěnou na závodních vozidlech. Správce daně a žalovaný totiž své závěry založili na tom, že žalobce sice předložil formálně bezvadné doklady, ty však samy o sobě nemohly obstát, neboť žalobce neprokázal, že jím objednaná reklamní plnění byla skutečně realizována.
14. Krajský soud v této souvislosti na úvod připomíná, že pokud jde o rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, je dle § 92 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání (daňovém tvrzení nebo dalších podáních), nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Z četné judikatury Nejvyššího správního soudu v této souvislosti vyplývá, že daňový subjekt primárně prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (srovnej např. již rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, či rozsudek ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, oba dostupné na www.nssoud.cz). Avšak existence (byť i formálně bezvadných) dokladů, tj. např. pokladničních dokladů či faktur, sama o sobě ještě zpravidla neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, uskutečnila na dokladech deklarovaným způsobem (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008 - 68, a obdobně též rozsudek ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004 - 99, oba dostupné na www.nssoud.cz).
15. Daňový subjekt pak bude sporné skutečnosti zpravidla prokazovat jinými důkazními prostředky (opět srovnej již výše uvedené rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, a ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86; shodně však též např. rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, resp. rozsudek ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100, všechny dostupné na www.nssoud.cz). Jak Nejvyšší správní soud vyslovil již ve svém rozhodnutí ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 39/2011 - 109: *„Pokud tedy daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, než je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jedná se však o krajní situaci, kdy daňový subjekt nedodržel obvyklý způsob uplatnění výdaje předpokládaný zákonem.“*
16. Dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro účely stanovení základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem. Daňový subjekt přitom nese důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že předmětný výdaj (náklad) v daném zdaňovacím období skutečně vynaložil a že tento výdaj (náklad) souvisí s dosažením, zajištěním a udržením příjmů (srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004 - 70, dostupný

na www.nssoud.cz). Pokud se jedná o prokazování výdajů (nákladů) ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, lze odkázat např. na již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, dle kterého „*daňově uznatelnými ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů budou výdaje jen za předpokladu, že daňový subjekt bez jakýchkoli pochybností prokáže jak jejich skutečné vynaložení, tak i to, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů*“. V rozsudku ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, pak Nejvyšší správní soud vyslovil, že „*pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo; jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu (pozn.: rozuměj předchozí zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné*“.

17. V předcházejícím řízení žalobce k prokázání svých tvrzení předložil přijaté faktury od společnosti Pavlík a partner, ale také smlouvy o nájmu reklamní plochy včetně dodatků a komentářů, termínové kalendáře akcí, vzorovou fotodokumentaci a zprávu o auditu služby vyhotovenou společností AUDIT-INVEST. Pochybnosti o takto žalobcem předložených podkladech vyvstaly na základě shora popsaných zjištění (viz např. odst. 2 odůvodnění tohoto rozsudku), které tyto doklady zásadním způsobem zpochybnil, a to včetně auditní zprávy, která jako jediná mohla potenciálně prokazovat skutečnou realizaci reklamy. Z ostatních dokladů, včetně předložených fotografií, nebylo možno faktické uskutečnění reklamy vůbec dovozovat. Skutečnou realizaci reklamy totiž faktury ani smlouva (ani dodatky a komentáře k ní) samotné neprokazují; neprokazují ji ani seznamy akcí (termínové kalendáře), které představují toliko prostý soupis závodů několika automobilových sérií. Předložené fotografie pak zjevně nebyly pořízeny v závodním prostředí, neboť zachycují závodní vozidlo či jeho maketu zřejmě na dvoře rodinného domu. Stejně tak k prokázání samotné realizace reklamy není podstatné, že mělo dojít k propagaci obchodního jména a že měly být faktury uhrazeny. Nic z uvedeného totiž není s to prokázat, že by vozidlo bylo vystaveno na některém ze závodů, resp. že by bylo těchto závodů účastno v pozici závodícího vozu. Krajský soud se tak v tomto ohledu ztotožňuje s provedeným hodnocením žalovaného a pro úplnost podotýká, že pokud žalobce v podané žalobě opětovně navrhoval provedení předložených listin také při jednání soudu, krajský soud neshledal důvod tyto listiny znovu provádět k důkazu, neboť jsou všechny obsaženy ve správním spisu, z něhož krajský soud ve své rozhodovací činnosti vychází.
18. Zpráva o auditu vystavená společností AUDIT-INVEST pak sice obsahuje potvrzení o prezentaci reklamy na jednotlivých závodech, nicméně již neobsahuje žádné bližší informace o způsobu provedení. K těmto skutečnostem dále přistupují pochyby o nezávislosti společnosti AUDIT-INVEST a skutečné roli jejích jednatelek, zejména co do provázanosti uvedené společnosti a osoby M. P. (viz materiály poskytnuté dne 27. 6. 2014

správci daně Policií České republiky, Krajským ředitelstvím Kraje Vysočina, oddělení hospodářské kriminality). Jednalo se o objednávky překladů z češtiny do angličtiny pro společnost AUDIT-INVEST, z čehož vyplývalo, že M. P. pro tuto společnost vytvářel auditní zprávy v češtině a následně je nechal překládat do angličtiny. Dále byla konstatována určitá propojenost mezi M. P. a společností PROTOTYPE TEAM Ltd. a AUDIT-INVEST, kdy mělo dojít k zastupování těchto společností osobou M. P. Na základě výše uvedeného lze konstatovat, že učiněná a shora popsána zjištění svědčí minimálně o závěru o určité propojenosti mezi společností AUDIT-INVEST a M. P. Již jen to, že si M. P. nechával vytvářet anglické překlady textů pro AUDIT-INVEST (byť v souvislosti s jiným objednatelem reklamy než žalobcem, resp. společností Kontrolní a měrová služba, ovšem s totožným textem) činí jejich zprávy nevěrohodnými. Pochybnosti o tom, zda audit vůbec proběhl, proto byly zcela na místě. Tyto skutečnosti pak dle krajského soudu dotváří v zásadě ucelený obraz o možné propojenosti mezi společností AUDIT-INVEST a M. P.

19. Lze tedy učinit dílčí závěr, že žalobce v daňovém řízení neprokázal oprávněnost uplatněného nákladu (resp. výdaje) na reklamu, neboť se mu nepodařilo prokázat, že jím objednaná reklama byla skutečně realizována. Shodný závěr ostatně v obdobné věci učinil i Nejvyšší správní soud. Jednalo se o rozsudek ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013 - 37, který se zabýval případem, kdy daňový subjekt (v daném případě společnost ITS 42 s.r.o.) shodně uzavřel smlouvu o nájmu reklamní plochy se společností PROTOTYPE TEAM Ltd., zastoupenou na základě mandátní smlouvy právě společností Pavlík a partner, na jejímž základě měla být užívána část plochy na závodních vozidlech za účelem vystavení reklamy. Během daňového řízení tento subjekt předložil rovněž smlouvy o nájmu reklamní plochy, termínovaný kalendář akcí, vzorovou fotodokumentaci k této smlouvě (grafický náhled obsahu reklamní plochy) a také prohlášení nazvané „svědecké výpovědi“, kterými dle osobního zjištění potvrzují pánové J. R. M. S. W. H. a M. Ch. S. za společnost AUDIT-INVEST, že reklamní plocha pronajatá daňovému subjektu byla prezentována na akcích dle přiloženého seznamu. K předloženým důkazům Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku uvedl, že *„daňové orgány postupovaly v souladu se zákonem, neuznaly-li uplatněné výdaje za odečitatelné dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stěžovatelem předložené doklady dostatečně neprokazují reálné uskutečnění deklarované služby.“* V nyní projednávaném případě se přitom skutkové okolnosti odlišují toliko ve skutečnosti, že písemná prohlášení za společnost AUDIT-INVEST podepsaly jiné zahraniční osoby, konkrétně paní Ch. C. v. d. B. a M. J. O'T. Obdobně lze s drobnými odchylkami zmínit také rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 12. 5. 2016, č. j. 30 Af 62/2014 - 72.
20. Pokud žalobce dále namítal, že v případě nejasností či nedůvěryhodnosti předložené auditní zprávy si měl správce daně ověřit její obsah výsledkem svědků odpovědných za její vydání (konkrétně Ch. C. v. d. B. a M. J. O'T., resp. společnosti AUDIT-INVEST); a v této souvislosti žalobce citoval část rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2005, č. j. 1 Afs 51/2004 - 75 a namítal porušení § 3 a § 2 správního řádu, krajský soud k tomu uvádí následující. Obecně správce daně neměl k výsledku těchto osob dostatečný právní podklad, jak Nejvyšší správní soud uvedl již dříve v rozsudku ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013 - 37, dostupném na www.nssoud.cz, když aproboval závěr Městského soudu v Praze odvolávající se ještě na zákon č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní, ve znění pozdějších předpisů (zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci

při správě daní, který nabyl účinnosti dne 21. 6. 2013 a který v § 1 upravoval tento postup totožně), že lze tuto pomoc poskytnout buď na základě mezinárodní smlouvy, která je součástí právního řádu, ve vztahu ke státu, který je stranou této mezinárodní smlouvy, nebo v souladu s právem Evropských společenství ve vztahu k členským státům Evropské unie. Jelikož Britské Panenské ostrovy nejsou součástí Evropské unie, bylo by možno žádat o mezinárodní pomoc pouze na základě bilaterální mezinárodní smlouvy. Mezi vládou České republiky a vládou Britských Panenských ostrovů pak sice byla uzavřena dohoda o výměně informací v daňových věcech, ta však v čl. 16 stanoví, že její ustanovení se budou provádět pouze ve vztahu ke zdaňovacím obdobím počínajícím k datu platnosti smlouvy (tj. ke dni 19. 12. 2012) nebo po 1. lednu roku následujícího. V nyní projednávaném případě se ovšem jednalo o zdaňovací období roku 2011. Návrh na výslech těchto osob před krajským soudem pak je nutno (nehledě na složitost až nereálnost předvolání těchto osob na Britských panenských ostrovech) hodnotit jako zjevně nadbytečný. Za situace, kdy se ve správním spise nacházejí písemná vyjádření těchto osob, by jejich svědecké výpovědi nemohly vnést do případu nové světlo. Zprávy o auditu totiž nebyly primárně zpochybněny z důvodu nedostatečnosti jejich obsahu, jež by mohly tyto osoby svými výpověďmi doplnit, nebo proto, že se jednalo pouze o písemné dokumenty. Tyto listiny byly znevěrohodněny na základě pochybností o reálném uskutečnění auditu, které by přetrvaly i v případě uskutečněných svědeckých výpovědí (viz výše).

21. Ani v případě osob bývalého jednatele (I. B.) a současného jednatele (G. K.) společnosti PROTOTYPE TEAM Ltd. nebylo konkretizováno, co přesně by měl výslech těchto osob přinést (např. že by tyto osoby byly osobně přítomny při jednotlivých závodech). Žalobce své návrhy předesťel toliko v obecné rovině, takže nelze správci daně či žalovanému vytýkat, že tyto osoby již dříve nevyslechl. Žalobce nadto měl možnost tvrzené skutečnosti prokázat řadou jiných způsobů (např. fotografiemi, videi přímo ze závodního prostředí apod.). Krajský soud pak k výslechu těchto osob nepřistoupil i z toho důvodu, že byla konstatována určitá propojení M. P. a společnosti PROTOTYPE TEAM Ltd. (viz k tomu obdobně rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 12. 5. 2016, č. j. 30 Af 62/2014 - 72) a že tyto osoby, jejichž předvolání k soudu by navíc bylo v podstatě nereálné, nebyly skutečnými řídicími osobami společnosti PROTOTYPE TEAM Ltd. ve vztahu k obchodům společnosti Kontrolní a měrová služba. Stěží by tak mohly v dané věci uvést cokoli konkrétního k vlastní realizaci reklamy. Odhlížet v této souvislosti nelze ani od toho, že během daňového řízení se správci daně podařilo o propojení M. P. a společností PROTOTYPE TEAM Ltd. a zejména AUDIT-INVEST, jakož i o fiktivnosti jejich činnosti, shromáždit důkazy takového rázu (viz výše), že se jakékoliv dokazování v této věci jeví nadbytečným.
22. Zpochybňoval-li pak žalobce možnou průkaznost fotografií a jiné grafické dokumentace ze závodního prostředí, čímž odůvodňoval vhodnost auditní zprávy jako důkazního prostředku, ani tuto námitku nelze hodnotit jako důvodnou. Krajský soud samozřejmě nemůže předvídat možný postup, který by po předložení fotografií (videí) ze závodního prostředí správce daně či žalovaný uplatnili, nicméně pokud by nedovodili úpravu fotografie v grafickém počítačovém programu, jen stěží by mohli zpochybnit podstatu věci, tedy reálné (byť možná částečné) uskutečnění reklamy. A právě o tuto otázku se v nyní přezkoumávaném daňovém řízení jednalo (otázka prokázání úplného rozsahu realizované reklamy by mohla být řešena až v případě, kdy je zřejmé, že vůbec nějaká

reklama realizována byla). V této souvislosti by pak byla důkazní pozice žalobce nepochybně silnější. Jednotlivé důkazy se totiž hodnotí i v jejich vzájemné souvislosti, přičemž je zřejmé, že fotografie (popř. video) z reálného závodiště by jistě měly větší důkazní sílu než vzorová fotografie výřezu vozidla nebo fotografie vozidla postaveného před neidentifikovanou garáží (k relevantnosti obrazové dokumentace jakožto důkazu realizace reklamy na závodních vozidlech srovnej např. i rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 25. 8. 2014, č. j. 62 Af 34/2013 - 78, či rozsudek ze dne 12. 5. 2016, č. j. 30 Af 62/2014 - 72, oba dostupné na www.nssoud.cz).

23. Žalobce v podané žalobě dále argumentoval, že v daném případě měly být naplněny podmínky pro uznatelnost výdajů (nákladů) dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2013, č. j. 5 Afs 29/2012 - 47. Krajský soud však uvádí, že v daňové kauze řešené poukazovaným rozsudkem byla spornou otázkou cena za poskytnutou reklamu, nikoliv její samotná realizace. K tomu se ostatně sám Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku vyjádřil následovně: *„Jakkoli lze v nyní souzené věci sdílet závěr správce daně a žalovaného o tom, že daňový subjekt nemůže uplatnit jakýkoliv výdaj (náklad) jen proto, že má oporu v odpovídajících dokladech (např. ve smlouvě, faktuře apod.), nelze na druhou stranu odhlédnout od faktu, že pochybnosti správce daně nesměřovaly ani tak k fakticitě poskytnutého plnění ve formě reklamy, tedy k tomu, zda skutečně se plnění uskutečnilo, nýbrž zásadní rozpory směřovaly především k výsledné ceně, kdy na konci série obchodních transakcí došlo k extrémnímu navýšení cen za poskytnuté reklamní činnosti, např. z částky 10 000 Kč na 250 000 Kč při jednom fotbalovém utkání. Sám žalovaný ostatně ve svém rozhodnutí uvedl, že videozáznamy předložené stěžovatelem, které se podařilo správci daně shlednout, dokumentovaly, že na různých plochách kolem fotbalových hřišť byla umístěna reklama s logem stěžovatele.“* V případě existujících pochybností o faktické realizaci reklamy pak tento rozsudek nikterak argumentaci žalobce nepodporuje. Pokud pak žalobce uvádí, že uznatelnost výdajů (nákladů) nelze hodnotit v návaznosti na prokázání deklarovaného dodavatele, je možno bez nutnosti dalšího posuzování této teorie krajským soudem uvést, že žalobcův případ nebyl uzavřen s tímto závěrem, resp. tyto závěry nebyly důvodem, pro které by předmětné výdaje nebyly v posuzované věci uznány.
24. Nadto je třeba zdůraznit, že správce daně ani žalovaný nepožadovali doložení skutečné realizace reklamy pouze a jedinečně fotografiemi či videi ze závodního prostředí. Žalobci, měli-li pochybnosti o průkaznosti případné fotodokumentace ze závodů, samozřejmě nic nebránilo, aby svá tvrzení prokázal i jinými důkazy (resp. jejich kombinací), které by si zajistil. Ostatně, přesně v tomto duchu vyslovuje své závěry i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 55/2011 - 84, dostupný na www.nssoud.cz, citovaný zčásti samotným žalobcem, dle kterého je věcí daňového subjektu, aby při sjednání reklamní služby myslel i na prokázání jejího dodání. Žalobce však žádnou skutečnou aktivitu k ověření poskytnutí služeb a zajištění si dostatku důkazních prostředků nevyvinul. Odhlédne-li soud od dostatečně průkazných záznamů pořízených přímo ze závodů (závodních areálů), nabízela se např. i možnost namátkové kontroly prostřednictvím zaměstnanců žalobce (zvláště měla-li být reklama prezentována vždy na dvou závodech v České republice), nebo žalobcem u třetích osob objednaný podrobný monitoring reklamy popisující přesný způsob prezentace reklamy. Jestliže žalobce, resp. společnost Kontrolní a měřová služba, na reklamu vynakládal prostředky v řádu milionů korun, bylo v jeho zájmu podrobně kontrolovat uskutečnění reklamních prezentací.

Zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 55/2011 - 84 pak sice skutečně hovoří o využitelnosti monitorovacích zpráv a svědeckých výpovědí, nicméně nečiní tak jako o preferovaných či jediných možných důkazních prostředcích. Stejně tak totiž hovoří i o fotografiích. Z uvedeného rozsudku navíc nelze vůbec dovozovat, že by jakákoliv monitorovací či auditní zpráva mohla být bez ohledu na zjištěné pochybnosti bez dalšího osvědčena jako důkaz skutečné realizace reklamy. Vždy je třeba mít na mysli, že každý případ je nutno posuzovat zvlášť a na základě konkrétního skutkového stavu, na základě opatřených a věrohodných důkazů apod., přičemž krajský soud již mnohokrát uvedl, z jakých důvodů v daném případě nebylo možno dospět k závěru o realizaci reklamy. Tvzením žalobce pak nepřispívá ani jeho sdělení, že akce mohly být sledovány na internetu, neboť opět žádný z těchto závodů nebyl žalobcem (či kýmkoli jiným) zaznamenán, ani k tomu nebyl předložen žádný relevantní důkazní prostředek. Uvedený závěr pak nemůže zvrátit ani předložený soupis - kalendář akcí či tvrzení žalobce o promyšlené podnikatelské taktice, neboť z povahy věci tyto „důkazy“ nemohou nikterak osvědčit, zda byla reklama skutečně realizována.

25. Pokud jde o prokazování předpokládaného cíle reklamy a doložení jejího dopadu na podnikatelskou činnost žalobce, je třeba uvést, že závěry finančních orgánů byly vystavěny na zpochybnění samotné realizace reklamy a nikoli pouze jejího dopadu na podnikatelskou činnost žalobce. Lze pochopitelně připustit, že prokázání konkrétního dopadu imateriální služby na dosažení a udržení zdanitelných příjmů (např. kolik zákazníků pronájem reklamy přivedl) je často nemožné (a důkazní povinnost daňového subjektu v tomto ohledu jistě není bezbřehá), nicméně v souvislosti s dalšími pochybnosti může vytvářet ucelený obraz o dané obchodní transakci a celém dodavatelsko-odběratelském vztahu. Protože však ekonomická důvodnost dané reklamy nebyla důvodem neuznání výdajů (nákladů), nelze ani takto uplatněné žalobní námitky přisvědčit. Nad rámec řečeného lze ale doplnit, že určitý racionální základ mezi propagací a podnikatelskou činností je samozřejmě potřeba posuzovat vždy, včetně např. přiměřenosti reklamy a úvah o reálném účinku reklamy na potenciální zákazníky. Z tohoto důvodu tak nemůže ničeho zvrátit ani žalobcem uváděný rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 2. 3. 1999, č. j. 15 Ca 450/97 - 28. Pokud pak žalobce poukazoval na skutečnost, že téhož dodavatele využil již v roce 2007, krajský soud k tomu uvádí, že tato skutečnost nic nemění na závěru, že se v této konkrétní věci a konkrétním zdaňovacím období roku 2011 žalobci skutečně nepodařilo prokázat samotnou realizaci reklamy. K tvrzení ohledně možnosti propagovat svou společnost byt' jen logem apod. (viz rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 20. 9. 2006, č. j. 15 Ca 100/2005 - 36) lze sice souhlasit, nikterak však žalobci nepřispívá v jeho námitkách směřujících proti napadenému rozhodnutí, neboť neprokazuje, že by předmětné plnění bylo skutečně realizováno.
26. K namítanému pochybení při nevyslechnutí M. P. krajský soud uvádí, že ačkoliv k jeho výsledku nedošlo před správcem daně, tento výsledek proběhl v rámci odvolacího řízení a byl také řádně zhodnocen v žalobou napadeném rozhodnutí. K nevyslechnutí svědků L. M., Z. T. a Ing. A. Ř., kteří měli v minulosti opakovaně vypovědět o vlastních zjištěních o existenci plnění poskytovaného dodavatelskou společností PROTOTYPE TEAM Ltd. a k jejichž výsledku krajský soud v tomto řízení rovněž nepřistoupil, krajský soud konstatuje, že žalobce neuvedl, co konkrétně měly tyto osoby ve vztahu k žalobci tvrdit a

co konkrétně měly jejich výpovědi osvědčit. Ze spisu v této souvislosti vyplývá, že žalobce v předcházejícím řízení tvrdil, že tito svědci mohou prokázat, že společnost PROTOTYPE TEAM Ltd. poskytla v minulosti určitá plnění, tj. zřejmě to, že skutečně reálně fungovala. Tato otázka však nebyla v dané věci předmětem sporu a nebyla klíčová, neboť se jednalo o posouzení realizace konkrétního plnění, tj. reklamy ve vztahu k žalobci, resp. společnosti Kontrolní a měrová služba, k čemuž tito svědkové nemohli svou výpovědí nikterak přispět. Ani tuto námitku proto krajský soud neshledal důvodnou a nepřistoupil k výsledku takto navržených svědků pro nadbytečnost. V tomto ohledu (stran neprovedení výsledku těchto svědků) tedy krajský soud neshledal pochybení ani na straně daňových orgánů, jak žalobce namítal, a to ani ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2005, č. j. 1 Afs 51/2004 - 75, dostupného na www.nssoud.cz, vzhledem ke zjevné nesouvislosti některých osob s případem žalobce, s ohledem na reálnou nemožnost jejich výsledku či zjevnou nadbytečnost těchto výsledků (k tomu viz výše).

27. Jako nedůvodnou pak krajský soud hodnotí také námitku žalobce, podle které měl správce daně svým nikoli nezaujatým postupem navodit stav důkazní nouze, resp. po žalobci požadovat fotodokumentaci, o které věděl, že jí žalobce nedisponuje. Krajský soud v této souvislosti předně zdůrazňuje, že postup správce daně se nijak nevymykal standardnímu průběhu daňové kontroly. Všechny výzvy a dotazy, které správce daně v průběhu daňové kontroly činil, zcela odůvodněně směřovaly k prokázání skutečné realizace reklamy. Fotodokumentace byla požadována jako jeden z možných způsobů unesení důkazního břemene ze strany žalobce, nikoliv však jako jediný možný důkazní prostředek. Proto krajský soud neshledává ani porušení základních zásad řízení (žalobcem dovozovaných ze správního řádu), konkrétně zjištění stavu věci bez důvodných pochybností (kdy ve správě daní nelze striktně hovořit o této zásadě, neboť zde dochází k přesunu důkazního břemene ze strany finančních orgánů na daňové subjekty a naopak), ochrany dobré víry, zákonného uplatňování pravomoci, zásady postupu správních orgánů v souladu se zákonem, veřejným zájmem a zásady legitimního očekávání. Správce daně totiž ve zprávě o daňové kontrole, potažmo žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí, důkazy náležitě, srozumitelně a s odkazem na množství zjištěných důvodných pochybností vyhodnotil (a to v souladu s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu) a také vysvětlil, proč je jako důkazy prokazující tvrzení žalobce neosvědčil a z jakých důvodů žalobce v posuzované věci důkazní břemeno neunesl.

VII. Závěr a náklady řízení

28. Krajský soud tak na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
29. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého žalobce, který neměl ve věci úspěch, nemá vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Krajský soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 30. srpna 2018

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu