



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **Ing. L. J.**
zastoupený Mgr. Tomášem Pelíškem, advokátem
sídlem Bašty 416/8, 602 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno-střed

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 6. 2016, č. j. 25379/16/5200-10422-711473

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se včas podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí (dodatečný platební výměr) Finančního úřadu pro Kraj Vysočina, Územního pracoviště v Jihlavě (dále jen „správce daně“) ze dne 3. 4. 2015, č. j. 730966/15/2901-50524-704656 (dále také jako „dodatečný platební výměr“).

Dodatečným platebním výměrem byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 114 435,- Kč a sděleno penále ve výši 22 887,- Kč.

II. Stručný obsah správního spisu

2. Ze správního spisu krajský soud zjistil, že správce daně v rámci vyhledávací činnosti ve smyslu § 78 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění rozhodném pro projednávanou věc, (dále jen „daňový řád“) zajistil důkazní materiály od Policie České republiky (dále jen „Policie“) k jejímu 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 zjištěno, že O. T. (resp. společnost TA-SERVICE, s.r.o., jímž je jednatelem) 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 byla správcem daně u žalobce zahájena daňová kontrola, jejímž předmětem byla kontrola daně 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“) – šlo faktury č. 1502/02/11, č. 1504/06/11, č. 1506/11/11, č. 1510/05/11 a č. 1511/05/11 (fakturované částky vždy 300 000 Kč). Žalobce uvedl, že předmětné faktury pocházejí ze smluvního vztahu mezi společností Kontrolní a měrová a společností PROTOTYPE TEAM Ltd., která byla na základě mandátního vztahu zastoupena svým zástupce – společností Pavlík a partner. V souvislosti s těmito výdaji předložil žalobce během daňové kontroly také smlouvy o nájmu reklamní plochy včetně dodatků a komentářů, termínové kalendáře akcí, vzorovou fotodokumentaci a zprávu o auditu služby vyhotovené společností AUDIT-INVEST.
4. Během daňové kontroly byly na základě výzev dále předloženy i fotografie závodního auta umístěného před garáží a další vyjádření. Pochyby správce daně však vyvráceny nebyly. Správce daně tedy 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 jelikož byl žalobce 50 % společníkem ve společnosti Kontrolní a měrová, byl žalobci navýšen základ daně mj. o 750 000 Kč, tj. o ½ z neuznaných výdajů plynoucích z výše specifikovaných přijatých faktur společností Kontrolní a měrová, což žalobce nadále rozporuje (další navýšení základu daně sporná nejsou, proto tyto nadále nebudou v podrobnostech předmětem soudního přezkumu). Na základě projednané zprávy o daňové kontrole byl následně vydán dodatečný platební výměr. Proti tomuto platebním výměru podal žalobce odvolání, které bylo napadeným rozhodnutím zamítnuto.

III. Obsah žaloby

5. Žalobce předně namítal, že předložil naprosto věrohodné důkazní prostředky, které osvědčily, že reklama byla fakticky provedena, resp. že byla provedena tak, jak bylo

deklarováno. Dle něj ze všech předložených dokumentů lze jednoznačně dovodit, že účelem smlouvy uzavřené mezi společností Kontrolní a měrová a společností Pavlík a partner byla propagace obchodního jména prvně jmenované společnosti. Žalobce dále uvedl, že faktury byly skutečně uhrazeny, což prokazují pokladní doklady, stejně tak tvrdil, že i pasivní účast vozidla, tj. jeho veřejné vystavení, plní účel reklamy. Dle žalobce byly naplněny podmínky uznatelnosti výdaje (nákladu) ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2013, č. j. 5 Afs 29/2012 – 47. Žalobce v této souvislosti uvedl, že nelze hodnotit (ne)uznatelnost nákladů 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 něhož po žalobci nelze spravedlivě požadovat, aby prokázal výsledky poskytnuté služby materiální povahy a jaký vliv mělo poskytnutí těchto služeb na dosažení a udržení zdanitelných příjmů, přičemž postačí, pokud příjemce prokáže, že mu bylo za fakturovanou částku poskytnuto protiplnění.

6. Dle žaloby 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. Podle rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 20. 9. 2006, č. j. 15 Ca 100/2005 – 36, může mít účinek prezentace ekonomické činnosti i prosté logo či uvedení obchodní firmy, a proto z tohoto důvodu není možné dle zákona o daních z příjmů přijaté plnění zpochybnit.
7. Žalobce tvrdil, že společnost Kontrolní a měrová měla promyšlenou podnikatelskou taktiku, měla k dispozici kalendář akcí, kde byla její reklama prezentována. Kromě toho mohly být akce sledovány na internetu, dle tvrzení žalobce nadto došlo k nárůstu nových zákazníků. Monitoring reklamy prováděla společnost AUDIT-INVEST, která předložila auditorskou zprávu vyhotovenou přímo pro společnost Kontrolní a měrová, spolu s uvedením velikosti pronajaté plochy a odkazem na konkrétní smlouvu o pronájmu plochy, označením závodů apod. (ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 55/2011 – 84). Z posledně uvedeného rozsudku dle žalobce plyne, že pro 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 (což správce daně neměl provést).
8. V další části žaloby byla namítána pochybení procesního charakteru., zejména nevyšlechnutí navrhovaných 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. (tito měli v minulosti opakovaně vypovědět vlastní zjištění o existenci plnění poskytovaného dodavatelskou společností PROTOTYPE TEAM Ltd.) Žalobce tvrdil, že mělo dojít ke kontaktování společnosti AUDIT-INVEST, jakožto klíčového subjektu, stejně jako k výsledku výše uvedených svědků (u zahraničních svědků měla být brána v potaz dohoda mezi vládou České republiky a vládou Britských panenských ostrovů). Správce daně, potažmo žalovaný, tak pouze předjímal, co by bylo obsahem výsledku svědků a že by tyto výsledky ničemu nepřispěly (v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2005, č. j. 1 Afs 51/2004 – 75). Finanční orgány postupovaly v rozporu s ust. § 3 a 2 správního řádu, neboť nezjistily stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti.

9. Žalobce také viděl zaujatost finančních orgánů v tom, že pokud chtěly dodat fotodokumentaci, přičemž věděly, že jí žalobce nedisponuje, jednaly zaujatě. Dále dle jeho názoru po prokázání realizace reklamy nebylo třeba prokazovat zajištění dalších příjmů. V souvislosti s výše uvedeným navíc žalobce odkázal na rozsudky „Nejvyššího soudu ČR ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Asf 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 zpochybňují předložené důkazy.
10. Závěrem proto žalobce navrhl, aby krajský soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalovaného k žalobě

11. V úvodu svého vyjádření žalovaný shrnul dosavadní vývoj ve věci, jakož i obsah podané žaloby. Zdůraznil, že setrvává na svých předchozích závěrech, přičemž k žalobní argumentaci předně odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí.
12. Žalovaný k předložené fotodokumentaci uvedl, že nikterak neprokazovala skutečné umístění reklamy na konkrétním aktivním či pasivním vozidle v době konání konkrétního závodu. Ve vztahu k auditní zprávě žalovaný uvedl, že v ní nebyly sděleny žádné konkrétní skutečnosti, ze kterých by vyplývalo, že na uvedených závodech byla reklama skutečně realizována. Stručně se vyjádřil také k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a závěrem navrhl, aby soud žalobu pro její nedůvodnost zamítl.

V. Obsah nařízeného jednání před soudem

13. V rámci jednání před soudem setrvali účastníci na svých dosavadních procesních stanoviscích, zástupce žalobce žádal, aby soud žalobě vyhověl, zástupce žalovaného navrhl zamítnutí žaloby.

VI. Posouzení věci krajským soudem

14. Napadené rozhodnutí žalovaného krajský soud přezkoumal v řízení podle části třetí, hlavy II, dílu 1, § 65 a násl. s. ř. s. v mezích uplatněných žalobních bodů, ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (ex off), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného správního orgánu, přičemž dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
15. Podstatou věci bylo posouzení toho, zda žalobce splnil podmínky pro odečtení výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů od základu daně dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“), konkrétně pak tu, zda dostatečně prokázal skutečnou realizaci reklamy umístěnou na závodních vozidlech.
16. Správce daně a následně žalovaný své rozhodnutí postavili na tom, že žalobce sice předložil formálně správné doklady, nicméně ty nemohly obstát, pokud neprokázal, že jím objednaná reklamní plnění byla skutečně realizována. Krajský soud se s tímto právním názorem plně ztotožňuje, neboť je opřen o ustálenou judikaturu správních soudů. Pokud se jedná o prokazování výdajů (nákladů) ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, lze odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, v němž tento soud vyslovil právní názor, že „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 bylo judikováno, že „[p]ro 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 (myšlen předchozí zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, pozn. krajského soudu) 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. 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 žalobcem předložených podkladech vyvstaly na základě shora popsáných zjištění (viz odst. 2-4 odůvodnění tohoto rozsudku), které tyto doklady zásadním způsobem zpochybnil, a to včetně auditní zprávy, která v podstatě jako jediná mohla potenciálně prokazovat skutečnou realizaci reklamy. Z ostatních dokladů vč. předložených fotografií nelze 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 nepředstavují nic jiného než jednoduchý soupis závodů několika automobilových sérií. Předložené fotografie pak zjevně nebyly pořízeny v závodním prostředí, neboť zachycují závodní vozidlo či jeho maketu na dvoře zřejmě rodinného domu. Stejně tak pro prokázání samotné realizace reklamy není podstatné, že mělo dojít k propagaci obchodního jména a že měly být faktury uhrazeny. Nic z uvedeného nedokazuje, že vozidlo bylo vystaveno na některém ze závodů nebo že bylo těchto závodů účastno v pozici závodícího vozu. Soud se tak ztotožňuje s hodnocením uvedeným žalovaným v bodě 2) na straně 4 žalobou napadeného odvolacího rozhodnutí.
18. Zpráva o auditu vystavená společností AUDIT-INVEST sice obsahuje potvrzení o prezentaci reklamy na jednotlivých závodech, nicméně neobsahuje žádné bližší informace o jejím způsobu provedení. K tomu přistupují pochyby o nezávislosti společnosti AUDIT-INVEST a skutečné roli jejich jednatelek, zejména provázanost 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, ze které vyplývalo, že M. P. pro tuto společnost vytvářel auditní zprávy v češtině a následně je nechal překládat do angličtiny. Dále byla konstatována 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 popsaná zjištění svědčí minimálně o závěru o 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, ovšem s totožným textem) činí jejich zprávy naprosto

nevěrohodnými. Pochybnosti o tom, zda audit vůbec proběhl, jsou proto zcela zřetelné. Tyto skutečnosti pak dotváří v zásadě ucelený obraz o 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 právé 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 páni 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 je rozdílem 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 nuancemi odkázat na rozsudek Krajského soudu ze dne 12. 5. 2016, č. j. 30 Af 62/2014 - 72.
20. Žalobce dále namítal, že v případě nejasností či nedůvěryhodnosti předložené auditní zprávy si měl správce daně její obsah ověřit výsledkem svědků odpovědných za jejich vydání (Ch. C. v. d. B. a M. J. O'T., resp. společnosti AUDIT-INVEST). Žalobce citoval také 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. Obecně k jejich výsledku správce daně neměl dostatečný právní podklad, jak již dříve uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013 - 37, když aproboval závěr Městského soudu v Praze. Podle tohoto závěru odvolávajícího 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, upravuje v § 1 tento postup totožně), 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 možno žádat o mezinárodní pomoc pouze na základě bilaterální mezinárodní smlouvy. Krajský soud dodává, že mezi vládou České republiky a vládou Britských Panenských ostrovů byla sice skutečně uzavřena dohoda o výměně informací v daňových věcech, která však v čl. 16 stanoví, že její ustanovení se budou provádět pouze ve vztahu ke zdaňovacím obdobím počínajícím k datu platnosti smlouvy (19. 12. 2012), nebo po 1. lednu roku následujícího. V nyní projednávaném případě se ovšem jedná o období roku 2011. Návrh na výsledk těchto osob před krajským soudem je pak (nehledě na složitost až nereálnost předvolání těchto osob na Britských panenských ostrovech) zjevně nadbytečný. Za situace, kdy se ve správním spise nachází jejich písemné vyjádření, by tyto navržené 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 doplnit či proto, že šlo pouze o písemné dokumenty. Tyto dokumenty byly zpochybněny na základě pochybností o reálném uskutečnění auditu, které by přetrvaly i v případě svědeckých výpovědí, viz výše.

21. Ani v případě bývalého (I. B.) a současného jednatele (G. K.) společnosti PROTOTYPE TEAM Ltd. nebylo konkretizováno, co přesně by měl výslech těchto osob přinést (např. že tyto osoby byly přítomny při jednotlivých závodech). Žalobce své návrhy přdestřel obecně, takže lze těžko vyčítat správci daně či žalovanému, že je dříve nevyslechl. Tvrzené skutečnosti měl nadto možnost prokázat množstvím jiných způsobů (fotografiemi, videi přímo ze závodního prostředí apod.). Krajský soud pak k jejich výsledku nepřistoupil i proto, že byla zjištěna propojení M. P. a společnosti PROTOTYPE TEAM Ltd., 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 měrové. Stěží by tak mohly v dané věci něčeho konkrétního ke skutečné realizaci reklamy uvést. Nehledě na to, že se během daňového řízení podařilo o propojení M. P., společností PROTOTYPE TEAM Ltd. a zejména AUDIT-INVEST, a o fiktivnosti jejich činnosti správci daně shromáždit důkazy takového rázu (viz výše), že se jakékoliv dokazování v této věci jeví značně nadbytečné.
22. Jestliže žalobce dále obecně zpochybňoval možnou průkaznost fotografií a jiné grafické dokumentace ze závodního prostředí a tím odůvodňoval vhodnost auditní zprávy, jakožto důkazního prostředku, nelze než tuto námitku posoudit také jako nedůvodnou. Krajský soud samozřejmě nemůže vyloučit žádný z možných postupů, 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 v nyní přezkoumávaném daňovém řízení šlo (otázka prokázání úplného rozsahu realizované reklamy pak může 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 a je zřejmé, že fotografie příp. video z reálného závodiště by jistě měly silnější 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 srov. např. i rozsudek zdejšího soudu 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).
23. Podle žalobce měly být naplněny podmínky uznatelnosti výdaje (nákladu) ve smyslu 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 sporná cena za poskytnutou reklamu, nikoliv samotná realizace. K tomu se ostatně vyjádřil v tomtéž rozsudku sám Nejvyšší správní soud: *„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.” Při pochybnostech o faktické realizaci reklamy žalobci tento rozsudek nijak nesvědčí. Na straně 7 žaloby také žalobce uvádí, že uznatelnost výdajů (nákladů) nelze hodnotit ve vazbě na prokázání deklarovaného dodavatele – bez jakéhokoli posuzování této teorie krajským soudem lze uvést, že s tímto závěrem nebyla žalobcova kauza uzavřena, resp. že toto nebylo důvodem pro neuznání výdaje.

24. Nadto je dále potřeba zdůraznit, že správce daně ani žalovaný nikde nepožadovali doložení skutečné realizace reklamy právě jen fotografiemi či videi ze závodního prostředí. Žalobci, pokud měl pochybnosti o průkaznosti případné fotodokumentace ze závodů, samozřejmě nic nebránilo, aby svá tvrzení prokázal i jinými důkazy (kombinací důkazů), které by si zajistil. Ostatně přesně v tomto duchu hovoří i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 55/2011 - 84, který žalobce sám částečně citoval. Podle tohoto rozsudku 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. Přehlédne-li soud dle jeho názoru dostatečně průkazné grafické záznamy ze závodů (závodních areálů), nabízela se i možnost namátkové kontroly prostřednictvím zaměstnanců žalobce (zvláště pokud měla být reklama prezentována i na jednom závodě v České republice) nebo žalobcem u třetích osob objednaný podrobný monitoring reklamy popisující přesný způsob prezentace reklamy. Jestliže žalobce, resp. společnost Kontrolní a měrová, na reklamu vynakládal milionové prostředky, bylo ostatně v jeho zájmu podrobně kontrolovat uskutečnění reklamních prezentací. Zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 55/2011 - 84 sice skutečně hovoří o využitelnosti monitorovacích zprávách a svědeckých výpovědích, nicméně nehovoří o nich jako o preferovaných či jediných možných důkazních prostředcích. Stejně tak totiž hovoří i o fotografiích. Z tohoto rozsudku navíc vůbec nelze dovozovat, že jakákoliv monitorovací či auditní zpráva bude bez ohledu na zjištěné pochybnosti automaticky a bez dalšího osvědčena jako důkaz skutečné realizace reklamy. Vždy je nutné mít na mysli, že každý případ je nutno posuzovat zvlášť a na základě konkrétního skutkového stavu, obstaných a věrohodných důkazů apod., přičemž zdejší soud již mnohokrát zdůraznil, že nebylo možno dospět k závěru o realizaci reklamy. Tvrzením žalobce nepřispívá ani jeho sdělení, že akce mohly být sledovány na internetu, neboť opět žádný z těchto závodů nezaznamenal a nepředložil jako důkazní prostředek. Stejně tak daný závěr nezvratí ani pouhý kalendář akcí a žalobcem tvrzená promyšlená podnikatelská taktika, neboť již 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 potřeba předně 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 (důkazní povinnost daňového subjektu jistě není bezbřehá, nicméně v souvislosti s dalšími pochybnostmi může vytvářet ucelený obraz o dané obchodní transakci a celém dodavatelsko-odběratelském vztahu). Ekonomická důvodnost dané reklamy nebyla primárním důvodem neuznání výdajů (nákladů). 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. Žalobce též uvedl, že téhož dodavatele využil již v roce 2007, k čemuž krajský soud uvádí, že daná skutečnost nemůže zvrátit v dané věci závěr, že se skutečně žalobci nepodařilo v této konkrétní věci a v konkrétním zdaňovacím období roku 2011 prokázat samotnou realizaci reklamy. Tvrzením ohledně možnosti propagovat svoji společnost byť jen logem apod. (viz rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 20. 9. 2006, č. j. 15 Ca 100/2005 – 36) lze přisvědčit, tato skutečnost však nikterak nenapomáhá žalobci v jeho námitkách proti napadenému rozhodnutí, jinak řečeno neprokazuje, že předmětné plnění bylo 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 tento byl řádně zhodnocen v žalobou napadeném rozhodnutí. K nevyslechnutí správcem daně (a nepřistoupení zdejšího soudu k jejich výsledku) navržených svědků L. M., Z. T. a Ing. A. Ř., kdy tito měli v minulosti opakovaně vypovědět vlastní zjištění o existenci plnění poskytovaného dodavatelskou společností PROTOTYPE TEAM Ltd., krajský soud uvádí, že žalobce neuvedl, co konkrétně v souvislosti s žalobcem měli sdělit. Ze spisu vyplývá, že žalobce tvrdil, že mohou prokázat, že společnost PROTOTYPE TEAM Ltd. poskytla v minulosti určitá plnění, tj. zřejmě to, že skutečně reálně fungovala. Tato otázka však v dané věci položena nebyla, nebyla v dané věci nikterak důležitá, neboť se jednalo o posouzení realizace pouze a jedině konkrétního plnění, tj. reklamy ve vztahu k žalobci, konkrétně tedy společnosti Kontrolní a měrová, k čemuž tito svědkové přispět nemohli a nemohou. I tato námitka se proto míjí ve věci účinkem a je nutné ji shledat nedůvodnou. Krajský soud neshledává pochybení správců daně ohledně neprovedení výsledků svědků, jak dovozoval žalobce, a to ani ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2005, č. j. 1 Afs 51/2004 – 75, zejména s ohledem na zjevnou nesouvislost některých osob s věcí žalobce, s ohledem na reálnou nemožnost jejich výsledku či zjevnou nadbytečnost, k tomu viz výše.
27. Konečně nedůvodnou je i námitka, podle které správce daně svým nikoli nezaujatým postupem navodil stav důkazní nouze, resp. že by správce daně po žalobci požadoval fotodokumentaci, o které věděl, že jí nedisponuje. Předně je potřeba zdůraznit, že se postup správce daně nijak nevymykal standardnímu průběhu daňové kontroly. Všechny jeho výzvy a dotazy zcela odůvodněně byly směřovány 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 důvodnou ani námitku porušení základních zásad řízení (žalobcem vztahených ze správního řádu) – zjištění stavu věci bez důvodných pochybností (kdy ve správě daní nelze striktně hovořit o této zásadě, neboť v ní dochází k přesunu důkazního břemene ze strany finančních orgánů na daňové subjekty a naopak), ochrany dobré víry, zákonného uplatňování pravomoci, zásady postupu orgánů v souladu se zákonem, veřejným zájmem a zásady legitimního očekávání. Správce daně totiž ve zprávě o daňové kontrole, potažmo v žalobou napadeném rozhodnutí, důkazní prostředky a z nich plynoucí důkazy náležitě a zcela srozumitelně a s odkazem na množství zjištěných důvodných pochybností vyhodnotil (zákonně ve smyslu konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu, viz výše) a vysvětlil, proč je jako důkazy

prokazující tvrzení žalobce neosvědčil. Žalobce v předmětné věci neunesl důkazní břemeno vztahující se k povinnosti prokázat svá tvrzení (viz odst. 16 odůvodnění tohoto rozsudku).

VII. Závěr a náklady řízení

28. Krajský soud na základě výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji výrokem I. tohoto rozsudku postupem podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
29. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud postupem podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož platí, že nestanoví-li tento zákon jinak, 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. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní agendy nevznikly.

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 dne 30. 8. 2018

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu