



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobkyně **A. K.**, zast. Mgr. Radkem Látem, advokátem v Pardubicích, Smilova 547, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** (jako nástupci Finančního ředitelství v Hradci Králové), se sídlem v Brně, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 22. října 2012, čj. 6403/12-1100-604189, **t a k t o :**

I. Žaloba se z a m í t á .

II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

K projednávané věci krajský soud v úvodu uvádí, že zákonem č. 456/2011 Sb., účinným ke dni 1. 1. 2013, došlo ke zrušení finančních ředitelství (ust. § 19 odst. 1 této právní úpravy). Na jejich místo nastupuje Odvolací finanční ředitelství, s nímž bude dále krajský soud jednat jako s žalovaným (ust. § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.ř.s.“).

Včas podanou žalobou namítala žalobkyně nezákonnost shora uvedeného rozhodnutí, jímž Finanční ředitelství v Hradci Králové (dále jen „žalovaný“) zamítlo její odvolání do rozhodnutí Finančního úřadu v Přelouči (dále jen „správce daně“) o vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 včetně penále.

Žalobkyně napadla závěry žalovaného týkající se výdajů na propagaci v roce 2008 na základě faktury č. 200810 ve výši 200 000 Kč a faktury č. 200816 ve výši 200 000 Kč. Vyslovila přesvědčení, že k prokázání vynaložených výdajů předložila dostatek důkazních prostředků, které jednoznačně prokazují skutkový stav věci, z něhož předmětné faktury vycházejí. Uvedla, že správci daně předložila fotodokumentaci, ze které je patrná propagace formou jejího loga. Je na ní zachyceno hřiště v Heřmanově Městci, i hřiště areálu pod Kunětickou horou, které žalobkyně několikrát při sportovních akcích navštívila za účelem kontroly, jakým způsobem občanské sdružení DELTA Pardubice plní své závazky ze smlouvy o propagaci. Žalobkyně prováděla kontrolu osobně a fotodokumentaci pořizovala jen zřídka. Tak se stalo, že správci daně nedopatřením předložila fotodokumentaci pořízenou s největší pravděpodobností až v roce 2009. Skutečnost, že se reklama uskutečnila i v roce 2008 však byla podpořena svědeckými výpověďmi, až na výpověď svědka J. B.. Podotkla, že předložená fotodokumentace sice nepochází z roku 2008, avšak minimálně prokazuje podobu loga, které sloužilo pro reklamní účely a to i v podobě, kterou mělo toto logo v roce 2008.

Výpověď svědka M. D., bývalého předsedy občanského sdružení DELTA, dle žalobkyně provedení propagace potvrdila. Přesto správce daně tuto výpověď nezohlednil, protože dle jeho mínění svědek na podporu svých tvrzení nepředložil žádné důkazy. Tento požadavek správce daně označila žalobkyně za nezákonný. Závěr správce daně, že svědecká výpověď byla jen jeho tvrzení, považuje žalobkyně z hlediska teorie za naprosto nepřijatelný. Odkázala přitom na judikaturu Nejvyššího správního soudu obsaženou v jeho rozsudku sp. zn. 5 Afs 44/2008.

Tyto námitky se dle žalobkyně vztahují i ke svědecké výpovědi P. S., k níž se žalovaný nevyjádřil vůbec. I tento svědek popsal spolupráci s žalobkyní zcela jasným způsobem.

K výpovědi svědka J. K., předsedy SK Heřmanův Městec žalobkyně uvedla, že ten potvrdil spolupráci s občanským sdružením DELTA, které mělo v areálu sportovního klubu smluvně zajištěný reklamní prostor. Svědek žalobkyni znal a byl rovněž schopen zcela určitě popsat podobu jejího loga umístěného na mantinelech hřiště. Skutečnost, že svědkovi nebyla známa oblast podnikání žalobkyně, je z jejího pohledu irelevantní. Za neobvyklou nepovažovala ani skutečnost, že svědek si již nepamatoval počet reklamních tabulí, osobu, která loga připevňovala a konkrétní umístění v předmětném zdaňovacím období. Upozornila rovněž, že svědek na otázku ohledně autentičnosti fotodokumentace uvedl, že u fotografií, které byly zveřejňovány, určitě docházelo k jejich úpravám a nikoliv, že

k úpravám mohlo docházet. V tomto světle tedy argument správce daně poukazující na fotografie zveřejněné v Chrudimském deníku považoval za neprůkazný.

K námitce žalovaného, že v účetnictví SK Heřmanův Městec nebyly žádné listiny týkající se spolupráce občanského sdružení DELTA s SK Heřmanův Městec, žalobkyně konstatovala, že tato skutečnost jí nemůže být kladena za vinu, byť tento důkazní prostředek sama navrhovala. Opět přitom odkázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu – rozsudek ze dne 25. 3. 2005, sp. zn. 5 Afs 131/2004.

Rovněž výpověď dalšího svědka, P. Š., hodnotil dle žalobkyně žalovaný nesprávně. Ten totiž potvrdil, že reklama byla umístěna delší dobu při sportovních akcích v období duben až září 2008 a rovněž potvrdil, že předložené fotografie pocházejí z areálu Pod Kunětickou horou. Nemůže mu být vytýkáno, že si nepamatoval, jakou činností se žalobkyně zabývala. To, že si pamatoval přibližný tvar, velikost a barvy vyhotovení loga naopak dle žalobkyně svědčí o tom, že náklady uplatnila oprávněně. Předložené fotografie tak dle žalobkyně spolu se svědeckou výpovědí realizaci reklamy prokazují. Zdůraznila, že akce Pod Kunětickou horou byla pořádána občanským sdružením DELTA Pardubice, tj. obchodním partnerem žalobkyně, za což mu náležela odměna.

Žalobkyně uvedla, že nadále trvá na výsledku provozovatele areálu Pod Kunětickou horou, který tento areál provozoval v roce 2008 a to z důvodu, že žalovaný i správce daně provedené důkazní prostředky zpochybnili.

Žalobkyně se rovněž domáhala provedení důkazu účetnictvím občanského sdružení DELTA. Skutečnost, že toto účetnictví nebylo dostupné, nemůže být přičítána, jak již bylo shora uvedeno, k její tíži.

K výsledku svědka J. B., bývalého předsedy hokejového klubu ERA Svítkov Stars Pardubice, žalobkyně uvedla, že jeho výpověď provedení reklamy nepotvrzují, ale zároveň ji přímo nevylučují. Svědek připustil, že reklama mohla být umístěna na střídačce. Hodnocení této výpovědi provedl žalovaný dle žalobkyně tendenčně, když jeho odpovědi, které se reklamy týkaly, naprosto z hodnocení vypustil. Takový postup považovala za nezákonný.

Za neobjektivní označila žalobkyně hodnocení svědecké výpovědi D. K., bývalého hráče SK Heřmanův Městec. Důvody, které žalovaný uvádí na podporu závěru, že jde o výpověď nevěrohodnou, považuje žalobkyně za spekulativní. Přitom svědek jednoznačně popsal podobu loga žalobkyně a dokonce potvrdil, že mu byl její předmět činnosti znám.

Žalobkyně zdůraznila, že navrhla v průběhu daňové kontroly i odvolacího řízení na podporu svých tvrzení výsledk několika osob. Přesto žalovaný ve shodě s názorem správce daně žádnou výpověď nepovažoval za důkaz svědčící v její prospěch. Zdůraznila přitom, že si je vědoma své povinnosti nést důkazní břemeno. Na druhé straně je povinností správce daně důkazní prostředky provést a vyhodnotit.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že žalobkyně byla v průběhu daňové kontroly vyzvána k vysvětlení, doložení a jednoznačnému prokázání uvedených výdajů na propagaci. Ta předložila smlouvu o reklamě ze dne 12. 1. 2008, o spolupráci s občanským sdružením DELTA Pardubice a příjmové pokladní doklady ze dne 19. 6. 2008 a 2. 12. 2008 bez označení čísla dokladu, které byly opět formální povahy a neprokazovaly skutkový stav. Na další výzvu reagovala žalobkyně opět nedostatečně, neboť situace byla pouze popsána, žádný důkazní prostředek nebyl předložen. Pouze uvedla, že reklama byla umístěna v místním tisku Pernštejn, na mantinelech hokejbalového hřiště v Heřmanově Městci na dvou místech, v prostorách DDM Delta u vchodu do vestibulu po levé straně, logo a podrobný popis firmy byl prezentován vždy při akcích spojených s klubem DDM Delta např. na Kunětické hoře, které se osobně zúčastnila. Uvedla, že velikost reklamy na mantinelech byla o rozměrech cca 1,5x1,5m, smlouvu o reklamě za DELTU Pardubice podepsal M. D. včetně příjmového dokladu při předání hotovosti. Kontrola propagace služeb v první polovině roku 2008 probíhala při její osobní návštěvě hokejbalového hřiště v Heřmanově Městci a při různých akcích DDM Delta. V průběhu 2. pololetí roku 2008 osobně viděla reklamu na hokejbalovém hřišti v Heřmanově Městci, k čemuž doložila čtyři kopie fotografií. Dále byla reklama firmy prezentována na podzimní akci DDM Delta na Kunětické hoře, kde se odehrávaly různé sportovní aktivity. Sdělila, že díky této reklamě se zisk firmy prokazatelně zvýšil. Dále uvedla, že na výstroji hráčů nebyla reklama provedena z důvodu nízké částky její investice do reklamy.

Na výzvu správce daně tak žalobkyně, jak žalovaný uvedl, nepředložila důkaz o tom, že si ověřovala propagaci služeb od občanského sdružení DELTA Pardubice. Nepředložila žádný výtisk z tisku Pernštejn z roku 2008, nedoložila reklamu v prostorách DDM Delta, nepředložila ani žádné vzorky reklam, které mohla obdržet od dodavatele občanského sdružení DELTA Pardubice, nebo které mohla získat sama. Z akce na Kunětické hoře, které se osobně zúčastnila, žádný důkaz správci daně také neposkytl.

K předloženým fotografiím zhotoveným na hokejbalovém hřišti v Heřmanově Městci žalovaný uvedl, že byly pořízeny až po roce 2008, což dokazuje nový umělý povrch hřiště na těchto fotografiích (barva bílá). V roce 2008 měl povrch hřiště černou barvu z asfaltu. Předložené čtyři fotografie tak nemohly být osvědčeny jako důkaz.

Správce daně tedy žalobkyni znovu vyzval k prokázání rozhodných skutečností. K tomu žalobkyně sdělila, že záznamy o provedené reklamě neuskladňovala z důvodu prvního investování do reklamy. Doložila pouze tři fotografie z hřiště pod Kunětickou horou ze dne 24. 5. 2008, kde byla reklama umístěna a písemnost s vyobrazeným logem, která měla sloužit k odsouhlasení nátisku pro DDM Delta a uveřejnění loga do tisku. Z fotografií pod Kunětickou horou nelze jednoznačně seznat, v jakém konkrétním časovém období byly pořízeny. Fotodokumentace neobsahuje žádné jednoznačně nezaměnitelné prvky, dle kterých by bylo možno určit umístění reklamní plochy právě v roce 2008.

K výpovědi svědka M. D., žalovaný uvedl, že vypověděl, že se žalobkyně jednou účastnila akce pod Kunětickou horou, nevzpomínal si, že by spolu kontrolovali provedení a umístění reklamy. Vzhledem k tomu, že svědek předložil fotodokumentaci na CD nosiči, která neprokazovala propagaci firmy v roce 2008 nejen z důvodu bílého povrchu hřiště, ale i z důvodu, že zaznamenaný průběh hry byl pořízen na zápasu Muži A-ČF2-Ježci H.M. v. Jestřábi Přelouč dne 11. 4. 2010 a dále předložil výtisky z denního tisku, které se sice týkaly hokejbalového klubu DELTA Pardubice, ale ani z jednoho článku nebyla patrná reklama pro žalobkyni, pochybnosti správce daně nebyly vyvráceny. Svědek ani nevypovídal v souladu s předmětnou smlouvou, podle které bylo sjednáno, že se občanské sdružení Delta Pardubice zavazuje propagovat firmu v denním tisku, na výstroji svých hráčů, v prostorách DDM Delta Pardubice a při jiných sportovních akcích pořádaných DDM Delta Pardubice tzn., že ani jeden bod způsobu propagace ze smlouvy nebyl shodný s jeho výpovědí. Správce daně tak dle žalovaného správně zhodnotil, že výslech svědka nelze použít jako důkaz, že k uskutečnění reklamy skutečně došlo, neboť je v rozporu s ostatními zjištěními.

V průběhu odvolacího řízení navrhla žalobkyně výslech J. K., předsedy SK Heřmanův Městec, k prokázání autenticity fotografií a prokázání způsobu uskutečnění reklamy v roce 2008 na mantinelech ve sportovním areálu Heřmanův Městec. Ten vypověděl, že v roce 2008 vstoupilo občanské sdružení DELTA do spolupráce s SK Heřmanův Městec. Mezi oběma subjekty vznikla dohoda o sportovní výpomoci tj. přestupy hráčů do hokejbalového oddílu a na základě této spolupráce byl DELTĚ poskytnut reklamní prostor na mantinelech ve sportovním areálu Heřmanův Městec. Svědkovi byla žalobkyně představena panem D. jako partner DELTY Pardubice. Svědek si pamatoval kulaté logo na mantinelech v červenožlutém provedení, ale ačkoliv je z reklamy zřejmá konkrétní činnost subjektu tj. komplexní domácí péče, svědkovi nebylo známo, v jaké oblasti podniká. Reklama z papírové samolepky byla dle svědka umístěna na mantinelech hokejbalového hřiště, počet, kdo připevňoval reklamu na mantinely a konkrétní období umístění v roce 2008, si však nepamatoval. Dále se svědek vyjadřoval k fotodokumentaci reklamy na mantinelech v Heřmanově Městci. Svědek vypověděl, že při zveřejňování fotografií ze zápasů může docházet k úpravě pořízených fotografií. Dále uvedl, že není autorem fotografií v Chrudimském deníku ze dne 5. 5. 2010. Ohledně povrchu hokejbalového hřiště vypověděl, že pokládka bílého povrchu byla provedena v srpnu 2009.

K uvedenému výsledku žalovaný uvedl, že ačkoliv svědek vypověděl, že reklama na mantinelech umístěna byla, nepamatoval si konkrétní období umístění v roce 2008, kde byla umístěna reklama konkrétně a v kolika počtech. Není sporu o tom, že svědek znal podobu loga, neboť v průběhu daňového řízení byla předložena fotodokumentace hokejbalových zápasů v Heřmanově Městci z roku 2010 s logem žalobkyně. Je tak pravděpodobné, že svědek reklamu znal a v současnosti si na podobu vzpomněl. Spor však spočívá v tom, že tato fotodokumentace byla pořízena až z období po srpnu 2009, a to s ohledem na bílý povrch hokejbalového hřiště. Znalost svědka podoby loga tak neznamená, že byla umístěna na mantinelech právě v roce 2008. Žalovaný, jak uvedl, tak nehodnotil, zda došlo k fotomontáži

(dodatečnému vložení reklamy) a kdo byl autorem těchto fotografií, jak šetřil správce daně 1. stupně řízení, ale na základě jednoznačného důkazu o bílém povrchu hřiště zhodnotil, že právě tyto fotodokumentace nemohou pocházet z roku 2008. Navíc výpověď svědka neměla oporu v předložených listinách.

Dále žalovaný uvedl, že v předložených dokladech SK Heřmanův Městec nebyly žádné listinné důkazy týkající se spolupráce občanského sdružení DELTA Pardubice a SK Heřmanův Městec zjištěny. Ani v účetnictví nebyla spolupráce zaznamenána, a to i přesto, že M. D. ve své výpovědi uvedl, že výdaje-poplatky související s umístěním potisků na mantinely hokejbalových stadionů muselo občanské sdružení DELTA Pardubice vlastníkům uhradit. Finanční vztah tak mezi občanským sdružením DELTA Pardubice a SK Heřmanův Městec nevznikl.

Druhý navrhaný svědek P. Š., vypověděl, že v roce 2008 nebyl provozovatelem sportovního areálu Pod Kunětickou horou, pouze se staral o sportovní areál. V roce 2008 nespolupracoval s Domem dětí a mládeže DELTA, pouze s DELTOU prostřednictvím pana Drenka a umožňoval mu zprostředkování sportovních a kulturních akcí v areálu. Vypověděl, že reklama žalobkyně byla umístěna delší dobu při sportovních akcích v období od dubna do září 2008. Svědek potvrdil, že předložené fotografie pocházejí z areálu Pod Kunětickou horou. Žalovaný však uvedl, že ačkoliv svědek vypověděl, že žalobkyně měla umístěnou reklamu v roce 2008 v areálu při sportovních akcích, nevěděl, při jakých konkrétních sportovních akcích a neměl povědomost, jakou činností se zabývala, i když reklama dle výpovědi nebyla umístěna jednorázově, ale na delší dobu a předmětná reklama jednoznačně deklaruje komplexní domácí péči. Přitom jméno žalobkyně spojoval s reklamou na plachtě nebo desce se žlutou barvou a ve tvaru čtverce či kruhu o velikosti 1-2 m. Ačkoliv svědek tušil, že předložené fotografie pocházejí ze sportovního areálu Pod Kunětickou horou z akce turnaje trojboje či šestiboje, z fotografie není zřejmé období jejich pořízení. Ani z výpovědi svědka není zřejmé, že právě tyto konkrétní fotografie pocházejí z akce M. D.. Fotodokumentace a výslech svědka tak nebyly přijaty jako důkaz. Z fotodokumentace není zřejmé, kdy byly fotografie pořízeny, neobsahuje žádné jednoznačně nezaměnitelné prvky, dle kterých by bylo možno určit dobu umístění údajné reklamní plochy. Nejenže svědek dle žalovaného nevěděl, při jakých konkrétních sportovních akcích byla reklama propagována, ale ani neměl povědomost, jakou činnost reklama propagovala. P. Š. vypověděl, že reklama byla umístěna delší dobu při sportovních akcích v období od dubna do září 2008. Tato výpověď je dle žalovaného nevěrohodná, neboť údajný dodavatel pan D. vypověděl, že logo bylo umísťováno v areálu pod Kunětickou horou u Pardubic při akcích pořádaných před a po ukončení sezóny tj. jednorázově. Nejenže existuje nesoulad mezi výpověďmi pana Š. a pana D., ale také akce pod Kunětickou horou nemají oporu v uzavřené smlouvě, podle které se občanské sdružení Delta Pardubice zavazuje propagovat firmu v denním tisku, na výstroji svých hráčů, v prostorách DDM Delta Pardubice a při jiných sportovních akcích pořádaných DDM Delta Pardubice. Sportovní akce v areálu pod Kunětickou horou však nebyla akcí pořádanou DDM Delta Pardubice, což stvrdil výslech paní Mgr. K. J., podle které DDM Delta Pardubice s občanským sdružením Delta Pardubice v roce 2008 nespolupracoval.

Žalobkyně, jak žalovaný uvedl, navrhla vyslechnout provozovatele areálu pod Kunětickou horou. K tomu žalovaný uvedl, že M. D. při výpovědi dne 21. 7. 2010 sdělil, že poplatky za umístění reklamy byly uhrazeny pouze vlastníkům hokejbalových stadionů, výslech provozovatele areálu a ověření případných příjmů v účetnictví za umožnění propagace reklamy, tak považoval za bezpředmětný.

Dále žalobkyně navrhla vyslechnout svědka J. K., současného předsedu občanského sdružení DELTA Pardubice, a to z důvodu předložení listinných důkazů z účetnictví občanského sdružení. K tomu žalovaný uvedl, že J. K. nebyl nalezen v registru obyvatel. Dotazem na registr občanského sdružení bylo zjištěno, že v únoru roku 2011 došlo ke změně názvu a adresy občanského sdružení Delta Pardubice na Delta Praha s adresou Nám. Interbrigády 9, Praha 6 s tím, že předsedu občanského sdružení není možno v registru zjistit. Dožádáním místně příslušnému Finančnímu úřadu pro Prahu 6 bylo navíc zjištěno, že se zástupce občanského sdružení na předvolání nedostavil a při místním ohledání na uvedené adrese nebylo občanské sdružení nikterak označeno. Občanské sdružení Delta Praha tak bylo shledáno jako nekontaktní. Vzhledem k tomu, že nebylo dostupné účetnictví občanského sdružení DELTA PARDUBICE, nebylo ani možné prověřit, zda a kým byla reklama vyrobena.

V rámci doplnění podkladů v odvolacím řízení byl dále vyslechnut z iniciativy správce daně J. B., bývalý předseda hokejbalového klubu ERA Svítkov Stars Pardubice, neboť pan D. ve svědecké výpovědi sdělil, že propagace a reklama byla v roce 2008 na hokejbalovém hřišti v Pardubicích – Svítkově na ulici Přerovská. Svědek vypověděl, že nezná žalobkyni a ani její firmu a s panem Drenkem žádný obchod co se týká reklamy na hokejbalovém hřišti ve Svítkově, nikdy nedělal. Svědek ví, kdo je pan D., ale nebylo mu známo, že by byla žalobkyně na mantinelu hřiště propagována. Svědek sdělil, že ví o existenci hokejbalového klubu DELTA Pardubice s tím, že pakliže hokejbalový klub DELTA Pardubice byl účastníkem oblastní ligy, tak musel v rámci rozpisu soutěží hrát na hokejbalovém hřišti ve Svítkově. Zda to bylo v roce 2008, si nepamatoval, ale určitě to lze dohledat ze záznamů hokejbalového svazu. Svědek vypověděl, že na mantinelech určitě nějaké reklamy byly a jednalo se o přilepené samolepky z PVC. Též sdělil, že se všech zápasů nezúčastnil, a je možné, že při zápasech týmu DELTA Pardubice mohla být na střídačce umístěna nějaká reklama, avšak na mantinelech hokejbalového hřiště ve Svítkově v roce 2008 si myslí, že reklama žalobkyně umístěna nebyla. Vzhledem k tomu, že ač J. B. ví, kdo pan D. je a přesto sdělil, že s ním žádný obchod co se týká reklamy, nikdy na hokejbalovém hřišti ve Svítkově nedělal je zřejmé, že reklama na mantinelech propagována nebyla. Navíc pokud by byla reklama umístěna na těchto mantinelech, musel by určitě její umístění schválit hokejbalový klub, jehož byl svědek předsedou.

Dále žalobkyně navrhla výslech D. K., který se měl pravidelně účastnit žalobkyní sponzorovaných akcí. Svědek vypověděl, že je mu známo, že žalobkyně zajišťovala pro nemohoucí lidi zdravotní péči, pomáhala jim se zajištěním lékařských služeb u nich doma. Svědek byl v roce 2008 aktivním hráčem SK Heřmanův Městec a v současnosti hraje za DELTU Pardubice. Účastnil se pravidelně akcí, kde byla

reklama žalobkyně prezentována, a to při utkání domácího týmu Heřmanova Městce a DDM Delta na hřišti ve Svítkově, kde byl svědek hostujícím trenérem. Uvedl, že viděl logo žalobkyně na mantinelu v Heřmanově Městci a na plachtě, kterou vždy věšel na hřišti ve Svítkově. Popsal reklamu jako žluté kulaté logo se sanitkou uprostřed o rozměrech cca 80x80cm, plachtovinu pak 1x1m. Reklama byla podle svědka umístěna na mantinelu v Heřmanově Městci, někde u trestné lavice, což nevěděl přesně. Ve Svítkově logo věšeli na střídačku nebo na síť za bránu. Dále dělal nějaký turnaj pro sponzory a pro hráče, který se konal v areálu pod Kunětickou horou, kde bylo logo umístěno na plotě nebo na zábranách kolem hřiště, což nevěděl přesně. K tomu žalovaný uvedl, že považuje za neobvyklé, aby aktivní hráč Heřmanova Městce tj. působení svědka v roce 2008, byl současně hostujícím trenérem protýmu DELTY Pardubice a tím mohl údajně umísťovat reklamu na střídačce DELTY Pardubice. Žalovaný tak považoval za nelogické, aby byl svědek hostující trenér DELTY Pardubice a ve Svítkově pravidelně věšel plachtu s reklamou žalobkyně na střídačku DELTY Pardubice nebo na síť za bránu, jak uvedl, a přitom se nezajímal o činnost žalobkyně prvotně u pana M. D., předsedy občanského sdružení a především hráče DELTY Pardubice, kterého podle výpovědi znal, má s ním přátelský vztah a dělal u tohoto týmu hostujícího trenéra. Naopak se svědek podle výpovědi nejprve informoval u vedení Heřmanova Městce, které ho až poté odkázalo na pana D.. Výpověď svědka tak žalovaný považoval za nevěrohodnou, a to tím spíše, když vypověděl, že reklama byla vyvěšena právě na střídačce ve Svítkově a přitom M. D., dodavatel reklamy, vypověděl, že logo s nějakým vysvětlením bylo umístěno na mantinelech hokejbalových hřišť ve Svítkově a v Heřmanově Městci. Nejenže, jak žalovaný uvedl, konkrétní umístění reklamy ve Svítkově nebylo ve shodě s dodavatelem reklamy M. D. a nově navrhovaným svědkem Davidem Kantorem, ale v průběhu celého daňového řízení nebylo stvrzeno, že poplatky související s umístěním potisků na mantinelech hokejbalových stadionů byly vlastníkům hrazeny. Přitom o výdajích souvisejících s umístěním potisků na mantinelech vypověděl právě M. D.. Z účetnictví SK Heřmanova Městce či výpovědi J. B., bývalého předsedy hokejbalového klubu ERA Svítkov Stars Pardubice však nebyla tato skutečnost potvrzena. I když svědek vypověděl, že reklamu pan viděl v roce 2008 na mantinelu hokejbalového hřiště v Heřmanově Městci někde u střídačky, ani to se neshoduje s výpovědí žalobkyně, která správci daně sdělila, že její reklama byla umístěna na mantinelech v Heřmanově Městci na dvou místech. K umístění reklamy v areálu Pod Kunětickou horou žalovaný uvedl, že ačkoliv svědek vypověděl, že viděl reklamu na plotě nebo na zábranách kolem hřiště, což nevěděl přesně a na jinou reklamu pod Kunětickou horou si nevzpomněl, konkrétní časový údaj umístění reklamy v roce 2008 neuvedl.

Žalovaný zdůraznil, že hlavním důvodem nevěrohodnosti výpovědi bylo tvrzené umístění reklamy. Svědek vypověděl, že reklamu na plachtě vždy věšel na střídačku či síť za bránu na hřišti ve Svítkově, tedy jako trenér DELTY Pardubice. Přitom M. D., dodavatel reklamy a současně hráč DELTY Pardubice vypověděl, že logo žalobkyně s nějakým vysvětlením bylo umístěno na mantinelech hokejbalových hřišť ve Svítkově a v Heřmanově Městci. Poplatky související s umístěním potisků na mantinelech hokejbalových stadionů byly pak podle dodavatele reklamy M. D., vlastníkům hrazeny.

Žalovaný tak shrnul, že ačkoliv navrhovaní svědci vypověděli, že reklamu žalobkyně v roce 2008 viděli, a to buď na mantinelech v Heřmanově Městci, ve Svítkově či pod Kunětickou horou, z odůvodnění je jednoznačné, že existovaly ve výpovědích takové nesrovnalosti v souvislosti s ostatními zjištěními, které činily výpovědi svědků nevěrohodnými. Navrhované svědecké výpovědi se tak nestaly důkazem propagace a reklamy v roce 2008.

V písemném vyjádření i žalobě žalovaný uvedl, že nebylo prokázáno ani to základní, tedy uskutečnění plateb. Platby v hotovosti jsou netransparentní, zatímco u bezhotovostních plateb přes účty je jejich uskutečnění kontrolovatelné. Hotovostní platby tak obvykle ztíží daňovému subjektu důkazní situaci. Dále žalovaný k návrhu žalobkyně na výslech svědka J. K. uvedl, že tato osoba nebyla nalezena v registru obyvatel a Občanské sdružení Delta Pardubice, jehož byl předsedou, bylo shledáno nekontaktním. Finanční orgány tak došly k „vyhaslému“ nekontaktnímu subjektu, a tím zmizela i možnost ohledání jeho účetnictví. Navíc žalovaný zdůraznil, že žalobkyně prakticky žádnou kontrolu reklamních a propagačních služeb neprováděla. Přitom se očekávalo, že s její případnou kontrolou mohla být spojena fotodokumentace jako jednoduchý exaktní důkazní prostředek svědčící o uskutečnění propagace.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s.ř.s. Učinil tak bez nařízení jednání dle § 51 odst. 1 s.ř.s., když souhlas žalobce i žalovaného s takovým postupem byl dán za dodržení podmínek stanovených ve větě druhé zmíněného zákonného ustanovení. Po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak dospěl k následujícím skutkovým zjištěním a právním závěrům.

Z obsahu správního spisu krajský soud ověřil, že v průběhu daňové kontroly správce daně zjistil, že žalobkyně evidovala v daňové evidenci výdaje na propagaci v celkové výši 400 000 Kč, kterou mělo uskutečnit občanské sdružení DELTA Pardubice. Jako důkaz o uskutečnění těchto služeb předložila smlouvu o reklamě ze dne 12. 1. 2008 o spolupráci s uvedeným subjektem a příjmové pokladní doklady ze dne 19. 6. 2008 a 2. 12. 2008. Tyto důkazy byly správcem daně považovány pouze za formální, žalobkyně proto byla vyzvána k doložení a prokázání propagace jinými důkazními prostředky. V reakci na výzvu podala žalobkyně podrobné písemné vysvětlení, na podporu svých tvrzení předložila čtyři kopie fotografií zachycující reklamu na mantinelech hokejbalového hřiště. Správce daně proto třetí výzvou žalobkyni opět vyzval ke splnění důkazní povinnosti. Nato žalobkyně sdělila, že záznamy o provedené reklamě neuvedla a doložila pouze tři fotografie z hřiště pod Kunětickou horou ze dne 24. 5. 2008, kde byla reklama umístěna a písemnost s vyobrazením jejího loga. Dále správce daně vyslechl svědka M. D., bývalého předsedu občanského sdružení DELTA Pardubice a Mgr. K. J., ředitelky DDM Delta. Další důkazní řízení již probíhalo v rámci odvolacího řízení a to výsledkem žalobkyní navržených svědků – J. K., předsedy SK Heřmanův Městec, P. Š., současného provozovatele areálu Pod Kunětickou horou. Žalobkyně rovněž navrhla provedení výslechu J. K., současného předsedy občanského sdružení DELTA Pardubice. V rámci doplnění podkladů v odvolacím

řízení byl proveden výslech J. B., bývalého předsedy hokejbalového klubu ERA Svítkov Stars Pardubice. Na návrh žalobkyně byl rovněž proveden výslech D. K., aktivního hráče SK Heřmanův Městec.

Dle ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) si daňový subjekt odečte pro zjištění základu daně výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a to ve výši prokázané poplatníkem. Podle § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb. daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) 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.

Výklad daných hmotně právních i procesně právních ustanovení provedl krajský soud v kontextu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 27. 9. 2012, sp. zn. 9 Afs 71/2011). Dle tohoto rozsudku je „dokazování a rozložení důkazního břemene v daňovém řízení postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ustanovení § 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. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky – ve věci žalobce je podstatné zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená zákonná ustanovení v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně. K otázce dokazování v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud obsáhle vyslovil v rozsudku ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 29/2008 - 88, ve kterém mimo jiné uvedl, že „daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v případě stěžovatele pak také z předpisů účetních. (...) Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu (viz § 7 zákona o účetnictví), kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví

daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. (...) Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví.“ Daná judikatura Nejvyššího správního soudu sice vychází z jednotlivých ustanovení zákona a správy daní, nicméně je aplikovatelná i na prodjednávanou věc, neboť daňový řád, který již byl v době předmětného daňového řízení účinný, upravuje otázku přechodu důkazního břemene obdobně.

Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně konstatoval, že v případě, kdy poplatník uplatňuje výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, leží na něm důkazní břemeno ohledně splnění zákonem stanovených podmínek pro daňovou uznatelnost uplatněných výdajů. „Důkazní břemeno tedy primárně stíhá daňový subjekt, a to v rozsahu tvrzení uvedeném v přiznání k dani. Poplatníka tíží důkazní břemeno ohledně jak faktického vynaložení jím deklarovaných nákladů, tak jejich skutečné výše (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní). Pokud daňový subjekt neprokáže, od koho zboží či služby nabyl a jakou částku na jejich pořízení vynaložil, nelze jím deklarované výdaje uznat za daňově uznatelné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Prokazování uskutečnění výdaje je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Po formální stránce perfektní doklady samy o sobě neprokazují uskutečnění v nich uvedené transakce, je-li relevantním způsobem zpochybněna pravdivost v nich uvedených údajů. Správce daně prokazuje existenci skutečností, které vyvrací věrohodnost, průkaznost či správnost tvrzení poplatníka a správnost jím předložených důkazních prostředků. V souzené věci nešlo o prokazování povinností, které stíhají jiný daňový subjekt, ale o zjištění faktické realizace deklarovaného plnění, ze kterého si žalobce uplatnil daňový výdaj.“

Hodnocením skutkových okolností projednávané věci v kontextu se shora uvedenými závěry Nejvyššího správního soud dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná.

V průběhu daňového řízení žalobkyně své důkazní povinnosti nedostála. Předložila sice formálně perfektní doklady, které ovšem, jak vyplývá ze shora uvedeného, nemohou být pro prokázání daňových výdajů dostatečným podkladem. Žalobkyně ve svých písemných výpovědích současně připustila, že kontrolu realizace smluvních ujednání, jež byly obsahem smlouvy o reklamě, prováděla pouze sporadicky a minimálně a v souvislosti s tímto tvrzením předložila pouze čtyři a následně tři fotografie. Jejich důvěryhodnost však byla správcem daně vyvrácena a žalovaným v odůvodnění napadeného rozhodnutí podrobně odůvodněna, krajský soud se s těmito závěry ztotožňuje a v podrobnostech na ně odkazuje (str. 5

odůvodnění napadeného rozhodnutí). V případě čtyř předložených snímků dospěl správce daně k závěru, že nemohly být pořízeny v předmětném zdaňovacím období roku 2008, neboť v té době měl povrch hrací plochy, u níž měla být reklama umístěna, jinou barvu. V případě předložených tří fotografií z areálu Pod Kunětickou horou nebylo rovněž seznatelné, v jakém období byly pořízeny a navíc dle názoru správce daně nezachycovaly dané sportovní utkání, když z nich nebyla patrná účast veřejnosti. Jednotlivé výsledky svědků, které byly navrženy samotnou žalobkyní, jako i výsledky provedené z iniciativy žalovaného v rámci odvolacího řízení, pak žalovaný hodnotil na str. 6 až 12 odůvodnění napadeného rozhodnutí se závěrem, že je nelze považovat za důkazy osvědčující uskutečnění daňových výdajů ve výši 400 000 Kč. I v tomto hodnocení neshledal krajský soud rozpor. Lze zobecnit, že ani jedna ze svědeckých výpovědí nepostavila najisto, že by reklama žalobkyně byla při sportovních akcích v blízkosti hracích ploch umístěna. Svědecká výpověď M. D. sice potvrdila, že smlouvu o reklamě podepsal, nevzpomínal si však, že by provedení reklamy jakkoliv s žalobkyní kontroloval. Jeho výpověď navíc neodpovídala jednotlivým smluvním ujednáním, pokud šlo o místa prováděné reklamy. Další svědek, J. K., sice potvrdil, že reklama byla na mantinelech sportovního hřiště umístěna, nicméně jeho výpověď nepotvrdila, že by se tak stalo právě v předmětném zdaňovacím období roku 2008. Ani svědek P. Š. nevěděl, na jakých konkrétních sportovních akcích se reklama žalobkyně měla nacházet. Ve prospěch žalobkyně a posílení její důkazní pozice nemohl přispět ani navrhovaný výsledek svědka J. K., který nebyl nalezen v registru obyvatel a rovněž tak občanské sdružení Delta Praha bylo pro dožádaného správce daně nekontaktní. Přítomnost reklamy žalobkyně nepotvrdil ani svědek J. B.. Lze připustit, že svědecká výpověď D. K., by k posílení důkazní pozice mohla částečně přispět, krajský soud se však při jejím hodnocení přiklonil k názoru žalovaného, že důvěryhodnost tohoto tvrzení o místě, kde byla reklama umístěna, je vyvrácena smluvním ujednáním, dle něhož měla být reklama umístěna na mantinelech, nikoliv na střídačce. Ve prospěch tvrzení žalobkyně nesvědčilo ani účetnictví SK Heřmanův Městec.

Krajský soud připouští správnost a logičnost žalobní námitky, že žalobkyně nemůže být stíhána za to, že účetnictví daňového subjektu neobsahuje potřebná data. S tím lze samozřejmě souhlasit. V kontextu důkazních prostředků hodnocených v daném daňovém řízení však absence účetních záznamů u třetího subjektu není přičítána k tíži žalobkyně. Pouze je konstatováno, že by tento eventuální důkazní prostředek mohl její důkazní pozici posílit. Pokud se jej nepodařilo zajistit, bylo na žalobkyni, aby svoje tvrzení obhájila jinými důkazy.

Stejně tak lze souhlasit s žalobní námitkou, že svědecká výpověď je samostatným důkazem a v případě jeho realizace již nelze požadovat, aby svědek svoje tvrzení jakkoliv prokazoval. K tomu však krajský soud uvádí, jak již shora konstatoval, že předestřené svědecké výpovědi ani samostatně ani ve vzájemných vazbách tvrzení žalobkyně neprokázaly. Pokud tedy při výslechu svědků správce daně požadoval, aby svědek svoje tvrzení dále prokazoval, lze přisvědčit žalobkyni, že tento postup neodpovídá požadavkům daňového řádu a zásadě volného hodnocení důkazů, nicméně v případě probíhajícího daňového řízení nelze považovat takové pochybení

za natolik zásadní, že by snad mohlo vést k závěru, že žalobkyně svoje důkazní břemeno unesla.

Lze přisvědčit i žalobní námitce, že s odstupem času si již jednotliví svědci nemuseli detaily požadované na nich správcem daně pamatovat. Ani tato skutečnost však důkazní pozici žalobkyně nemůže posílit. Je naprosto zřejmé, že důkazní břemeno vázlo na žalobkyni jako na poplatníkovi uplatňujícím daňové výdaje, takže měla především povinnost si patřičné důkazy v odpovídající době opatřit. Lze přitom souhlasit s názorem žalovaného, že neoptimálnějšími důkazy by byly důkazy listinné, jež by reklamu v daný čas a na daném místě nejlépe prokázaly. Žalobkyně, jak sama připustila, si v daný okamžik takové důkazy neopatřila, a proto musela být realizace reklamy zjišťována z jednotlivých svědeckých výpovědí. Přitom nelze svědkům samozřejmě vytýkat, že si podrobnosti již s poměrně velkým odstupem času nemohli pamatovat. Žalobkyně s touto eventualitou mohla a měla počítat a svoji důkazní pozici si proto měla ošetřit jiným způsobem, nejlépe důkazy listinnými.

Z uvedeného tedy vyplývá, že správci daně nepříslušelo, aby deklarované výdaje uznal za daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona, o daních z příjmů. Prokazování uskutečnění výdaje je sice prvotně záležitostí dokladovou a v této části důkazního řízení žalobkyně obstála. Nicméně pokud dalšími důkazy služeb od konkrétního dodavatele neprokázala, pak lze mít zato, že soulad skutečného stavu se stavem formálně právním v jeho případě nenastal. Jak již bylo shora konstatováno, po formální stránce perfektní doklady samy o sobě neprokazují uskutečnění v nich uvedené transakce, je-li relevantním způsobem zpochybněna pravdivost v nich uvedených údajů. Správce daně v daném důkazním řízení unesl svoje důkazní břemeno, když na základě navržených důkazů i důkazů, které si v daňovém řízení sám opatřil, vyvrátil věrohodnost, průkaznost a správnost tvrzení žalobkyně a správnost jí předložených důkazních prostředků. Krajský soud tak považuje za důvodné, že výpovědi dalších navrhovaných svědků již žalovaný nepovažoval za nutné realizovat.

Krajský soud je názoru, že správce daně zjistil skutkový stav dostatečným a zákonným způsobem, vyvodil z něho logické závěry, které opřel o platné právní předpisy upravující danou problematiku. Žalovaný v napadeném rozhodnutí reagoval na všechny uplatněné odvolací námitky a svoje závěry vyčerpávajícím a přesvědčivým způsobem zdůvodnil. Krajský soud se proto na toto odůvodnění, jak bylo v úvodu tohoto rozsudku podáno, v plném rozsahu odvolává. Ze všech uvedených důvodů pak neshledal žalobu důvodnou a proto ji v souladu s ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s. Podle něj 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. V řízení před krajským soudem žalobkyně úspěch neměla, žalovaný náhradu nákladů řízení nepožadoval a krajský soud ani nezjistil, že by mu nějaké takové náklady vznikly. Vzhledem k tomu bylo rozhodnuto o náhradě nákladů řízení tak, jak je uvedeno ve výroku II. tohoto rozsudku.

Poučení:

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

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

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

V Hradci Králové dne 25. října 2013

Mgr. Marie Kocourková, v. r.
předsedkyně senátu