



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **Ing. L. J.**, zastoupený Mgr. Tomášem Pelíškem, advokátem se sídlem Bašty 416/8, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, ve věci žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 6. 2016, č. j. 25379/16/5200-10422-711473, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 8. 2018, č. j. 30 Af 74/2016 – 53,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobce **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 7. 6. 2016, č. j. 25379/16/5200-10422-711473 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl odvolání žalobce a potvrdil 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. 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. Dle správce daně žalobce nesplnil 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 pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), jelikož dostatečně neprokázal skutečnou realizaci reklamy na závodních vozech.

[2] Proti napadenému rozhodnutí podal žalobce žalobu, kterou Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 30. 8. 2018, č. j. 30 Af 74/2016 – 53, zamítl. Dle krajského soudu žalobce v daňovém řízení neprokázal oprávněnost uplatněného nákladu (výdaje) na reklamu, jelikož z doložených dokladů (faktury, smlouvy o nájmu reklamní plochy včetně dodatků a komentářů, termínové kalendáře akcí, vzorová fotodokumentace a zpráva o auditu služby vyhotovená společností AUDIT-INVEST) nelze faktické uskutečnění reklamy vůbec dovozovat. Předložené doklady nedokazují, že vozidlo, na kterém měla být reklama umístěna, bylo vystaveno na některém ze závodů nebo že se těchto závodů přímo účastnilo.

[3] Krajský soud stejně jako správní orgány nepovažoval zprávu o auditu vystavenou společností AUDIT-INVEST za věrohodnou. Zpráva 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 jejích jednatelek, zejména provázanost společnosti a osoby M. P., který zprostředkoval uzavření smlouvy o nájmu reklamní plochy mezi společností PROTOTYPE TEAM Ltd. a společností Kontrolní a měrová služba v. o. s., v níž je žalobce společníkem.

[4] K návrhům na výslech svědků krajský soud uvedl, že v případě osob, které zprávu o auditu vypracovaly, je výslech zjevně nadbytečný, nehledě na složitost až nereálnost předvolání těchto osob nacházejících se na Britských Panenských ostrovech. Ve správním spise se nachází jejich písemné vyjádření, navržené svědecké výpovědi by nemohly vnést do případu nové světlo. Zprávy o auditu nebyly primárně zpochybněny z důvodu nedostatečnosti jejich obsahu, ale na základě pochybností o reálném uskutečnění auditu. Tyto pochybnosti by přetrvávaly i ohledně svědeckých výpovědí. U bývalého a současného jednatele společnosti PROTOTYPE TEAM Ltd. nebylo konkretizováno, co přesně by měl výslech těchto osob přinést.

II. Kasační stížnost

[5] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) v kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě uplatnil důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[6] Stěžovatel předně namítal, že unesl důkazní povinnost. Trvá na tom, že předložená zpráva o auditu je věrohodná. Pro její posouzení je zcela irelevantní jakýkoliv případný vztah pana P. ke společnosti PROTOTYPE TEAM Ltd. a AUDIT INVEST. Dále není v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu nezbytné, aby každý předložený důkaz ze strany stěžovatele prokazoval, že došlo k uskutečnění reklamy v deklarovaném rozsahu, ale je rozhodné, aby předložené důkazy v jejich vzájemné souvislosti prokazovaly, že došlo k uskutečnění reklamy. Při hodnocení všech předložených důkazů v jejich vzájemné souvislosti (smlouva o nájmu reklamní plochy na rok 2011, dodatek a komentář ke smlouvě, vzorová fotodokumentace, faktury a komentáře k nim, kalendář akcí za rok 2011, pokladní doklady o provedených úhradách faktur a zpráva o auditu) měl správce

pokračování

daně a následně i krajský soud dospěl k závěru, že ze strany stěžovatele byly předloženy dostatečné důkazy, které potvrzují uskutečnění reklamy jako takové, tedy že došlo k faktickému plnění služby.

[7] Stěžovatel taktéž trvá na tom, že měly být provedeny výsledky jím navržených svědků (zpracovatelek zprávy o auditu a jednatelů společnosti PROTOTYPE TEAM Ltd.) za účelem prokázání provedení reklamy. Nadto dodává, že nebyl krajským soudem vyzván, aby konkretizoval, za jakým účelem má být proveden výslech svědků. Nelze tedy klást k jeho tíži a vytykat mu, že toto dostatečně neuvedl.

[8] Na základě výše uvedeného navrhl stěžovatel, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[9] Žalovaný má za to, že byl stěžovateli v rámci daňového řízení dán zcela dostatečný prostor k tomu, aby svá tvrzení dostatečně prokázal, a to i jinými důkazy, které by si zajistil. Žalovaný setrvává na svém názoru vyjádřeném v napadeném rozhodnutí, že žádný z důkazů předložených stěžovatelem nedokazuje, že vozidlo nesoucí reklamu bylo vystaveno na některém ze závodů nebo že se těchto závodů účastnilo v pozici závodního vozu.

[10] Provedení navržených výsledků je dle žalovaného nadbytečné, protože by nebyly schopny prokázat skutečnosti, o kterých byly v daňovém řízení pochybnosti.

[11] Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou, zda stěžovatel prokázal oprávněnost uplatněného nákladu (výdaje) na reklamu.

[15] Dle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů *(výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.* (zvýraznění doplnil NSS).

[16] Úvodem Nejvyšší správní soud uvádí, že se ve své rozhodovací činnosti již setkal s pokusy daňových subjektů uplatnit si jako daňově účinné výdaje na reklamu, jejíž provedení měla prokázat obdobná sada důkazů, jaké nyní předkládá stěžovatel (zejména auditní zprávy a neprůkazné fotodokumentace). Ve všech těchto věcech přitom soud

potvrdil závěry daňových orgánů, že daňové subjekty předložením neprokázaly skutečnou realizaci fakturovaných reklamních služeb.

[17] Nejvyšší správní soud, stejně jako krajský soud a správce daně, připouští, že výdaj za reklamu svým charakterem mohl souviset s podnikatelskou činností stěžovatele, mohl být uskutečněn v rámci jeho podnikatelské činnosti a snad i mohl směřovat k dosažení příjmů. Pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je však podstatná nejen jejich souvislost s podnikáním a případně dosaženým příjmem, ale i prokázání jejich skutečné realizace (v tomto případě umístění reklamy na závodních vozech). Taktéž není sporné, že stěžovatel uhradil společnosti PROTOTYPE TEAM Ltd. nájemné sjednané ve smlouvě o pronájmu reklamní plochy – výdaj mu tedy zjevně vznikl. Nejvyšší správní soud však zcela souhlasí s krajským soudem v tom, že stěžovatel neprokázal, že objednaná a zaplacená reklama byla provedena. S důkazy předloženými stěžovatelem se totiž pojí příliš mnoho otázek, které stěžovatel nedokázal přiměřeně přesvědčivě zodpovědět. Nejvyšší správní soud nepovažuje za potřebné znovu opakovat hodnocení listin založených ve správním spise, které se v dostačující míře podrobnosti objevuje v rozsudku krajského soudu i v rozhodnutí žalovaného, a proto zmíní jen některé okolnosti, které považuje ve věci za klíčové.

[18] Stěžovatel k prokázání předložil smlouvu o nájmu reklamní plochy na rok 2011, dodatek a komentář ke smlouvě, vzorovou fotodokumentaci, faktury a komentáře k nim, kalendář akcí za rok 2011, pokladní doklady o provedených úhradách faktur a zprávu o auditu. Žádný z těchto důkazů ani jejich souhrn neprokazují skutečnou realizaci reklamy. Správce daně i žalovaný opakovaně poskytli stěžovateli prostor pro předložení takových důkazních prostředků, které by jednoznačně prokázaly, že reklama byla prezentována na konkrétním závodě. Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i ohledně jeho účelu podle tohoto ustanovení nese daňový subjekt.

[19] Podmínkou skutečné realizace se Nejvyšší správní soud již několikrát ve své rozhodovací činnosti zabýval. Krajský soud zcela přílehlavě citoval vybrané rozsudky (ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, ze dne 21. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013 - 37, a ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 55/2011 - 84). Z novější judikatury se jedná např. o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2019, č. j. 8 Afs 107/2017 - 64, podle něž je na daňovém subjektu, aby jednoznačným a transparentním způsobem prokázal, že výdaje byly uskutečněny přesně tak, jak z předložených dokladů vyplývá. Bylo tedy na stěžovateli, aby prokázal, že došlo k realizaci jím objednané reklamní služby spočívající v umístění reklamy na závodním voze v době konání konkrétního závodu uvedeného v kalendáři akcí. To se mu nepodařilo.

[20] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem a žalovaným i ohledně nadbytečnosti výslechu jednatele (současného i bývalého) společnosti PROTOTYPE TEAM Ltd. v rámci daňového řízení. Není pravděpodobné, že by tato osoba mohla uvést bližší informace o tvrzeném poskytování reklamy, které bylo předmětem kontroly ze strany jiné společnosti. Okolnosti případu navíc svědčí spíše o tom, že veškeré záležitosti ohledně smlouvy obstarával pan P., jehož jméno figuruje na všech listinách předložených stěžovatelem. Není zřejmé, co by měl (resp. mohl) výslech jednatele této společnosti přinést.

pokračování

[21] Stejně tak Nejvyšší správní soud souhlasí s tím, že pro výsledek zástupce společnosti AUDIT-INVEST Ltd. neměl žalovaný odpovídající procesní nástroj, neboť Dohoda mezi vládou České republiky a vládou Britských Panenských ostrovů o výměně informací v daňových záležitostech (vyhlášena pod č. 6/2013 Sb. m. s.) vstoupila v platnost až dne 19. prosince 2012 a na základě svého čl. 16 písm. b) je aplikovatelná až ve vztahu ke zdaňovacím obdobím počínajícím dne 1. ledna 2013. Stěžovateli sice lze přisvědčit, že o předvolání konkrétní osoby je možno uvažovat i bez existence dohody mezi státy – vzhledem k pochybnostem obestírajícím činnost společnosti AUDIT-INVEST Ltd. však lze pochybovat o tom, že by výpovědi auditorek či jednatele této společnosti vnesly do případu více světla. Krajský soud správně dospěl k závěru, že pokud by měly tyto osoby o uskutečnění reklamy nějaké bližší informace, uvedly by je ve zprávě o auditu. Tuto argumentaci nepovažuje soud na rozdíl od stěžovatele za nepřipustnou - žalovaný a následně krajský soud na základě zjištěných skutkových okolností pouze hodnotili, zda je navržený důkaz způsobilý přinést nová podstatná skutková zjištění. Nejednalo se tedy o předčasné hodnocení důkazů neprovedených (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 190/2017 - 34).

IV. Závěr a náklady řízení

[22] Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

[23] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, 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. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. dubna 2020

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu