



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **elTomas s.r.o.**, IČ 27360181, se sídlem Bojčenkova 1101/1, Praha 9, zast. Mgr. Michalem Šimkům, advokátem, se sídlem Šitkova 233/1, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 6. 2020, č. j. 22044/20/5200-11431-712032, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 7. 2022, č. j. 6 Af 25/2020-59,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 8. 6. 2020, č. j. 22044/20/5200-11431-712032, podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 30. 7. 2018, č. j. 6387130/18/2009-52521-109510, kterým byla doměřena žalobkyni podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 ve výši 776.150 Kč a podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu stanovena povinnost uhradit z částky doměřené daně penále ve výši 155.230 Kč, a dále ze dne 30. 7. 2018, č. j. 6387265/18/2009-52521-109510, kterým byla doměřena žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 5. 2015 ve výši 168.340 Kč a stanovena povinnost uhradit z částky doměřené daně penále ve výši 33.668 Kč.

[2]Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) rozsudkem ze dne 22. 7. 2022, č. j. 6 Af 25/2020-59, žalobu proti tomuto rozhodnutí žalovaného zamítl.

[3]V odůvodnění rozsudku městský soud nejprve podrobně shrnul skutkový stav věci a dále zrekapituloval rozdělení důkazního břemene v daňovém řízení mezi daňový subjekt a správce daně. Konstatoval, že jestliže nedošlo k uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak bylo deklarováno v daňových dokladech, neboť existovaly pochybnosti o jeho faktické realizaci, nemusel být podkladem pro uznání nároku na uplatnění výdajů podle § 24 odst. 1, resp. § 24 odst. 2 písm. j) bodu 5. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) ani doklad se všemi požadovanými náležitostmi. Pouhé formální vykazání výdaje samo o sobě nemuselo stačit pro uznání nároku za daňově účinný výdaj. Nebylo přitom povinností správce daně, aby prokázal rozpor konkrétního účetního případu se skutečností s absolutní jistotou, pokud zároveň řádně formuloval pochybnosti o faktickém uskutečnění deklarováného výdaje. V posuzovaném případě správce daně své pochybnosti řádně vyjádřil v několika výzvách a žalobkyně z nich mohla seznat, ohledně jakých skutečností měl pochybnosti. Zároveň žalobkyně byla poučena, jak tyto pochybnosti odstranit. Městský soud dále s odkazem na výzvu ze dne 16. 2. 2017 ilustroval, jaké pochybnosti správce daně konkrétně pojmenoval a jak zareagovala žalobkyně. Ta k výdajovým pokladním dokladům předložila paragony, z nichž však nevyplývalo, o jaké pracovní cesty se jednalo, kdo byl ubytovaný, za jakým účelem apod. Správce daně přitom žalobkyni konkrétně poučil, které doklady by měla k prokázání deklarováných výdajů na ubytování zaměstnanců předložit. Své důkazní břemeno proto unesl a přenesl jej na žalobkyni.

[4]K námitce ohledně neprovedení žalobkyní navržených důkazů k prokázání deklarováných skutečností městský soud nejprve shrnul podstatu dokazování v daňovém řízení, provádění jednotlivých důkazů i zásadu volného hodnocení důkazů. Zdůraznil, že hodnocení věrohodnosti a pravdivosti důkazů představuje až konečnou fázi dokazování. Správce daně však nebyl povinen provést všechny navržené důkazy, pokud své rozhodnutí řádně odůvodnil. Jestliže by předem odmítl provést důkaz s tím, že od něj nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností, dopustil by se nesprávného postupu. Správce daně v posuzovaném případě detailně popsal, které skutečnosti vzal za prokázané a které důkazy provedl. V odst. 77 až 96 odůvodnění svého rozhodnutí žalovaný vysvětlil, z jakých důvodů nevyslechl svědky P. V., M. Ř., M. K. a J. W. Bylo úkolem žalobkyně, aby přesně označila jednotlivé svědky a popsala, jaké skutečnosti mají být jejich výpověďmi prokázány. V posuzovaném případě správce daně vyhodnotil, že kdyby svědci předmětnou reklamu viděli, potvrdili by jen její faktické uskutečnění. Z těchto výpovědí by však nebylo možno osvědčit, zdali bylo měsíčně odvysíláno 10.000, 10.416 či 20.000 ks reklamních spotů, případně další okolnosti související s přípravou zmíněné reklamy pro žalobkyni či jejím ekonomickým přínosem. Samotné uskutečnění reklamy přitom pro správce daně sporné nebylo, pochybnosti měl pouze o rozsahu reklamy. Předmětné svědecké výpovědi by tak potvrdily jen skutečnosti, o nichž správce daně neměl pochybnosti, a byly by tak nadbytečné. Městský soud zdůraznil, že bylo úkolem žalobkyně, aby shromáždila dostatek důkazů, kterými by následně prokázala svůj nárok na uplatnění výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Z výtky žalovaného, že žalobkyně předkládala jednotlivé důkazy postupně a že někteří jí navržení svědci se k výsledku bez omluvy nedostavili, pak nevyvodil rozhodné závěry. Tyto okolnosti pouze uvedl pro doplnění celé řady dalších relevantních

pokračování

pochybností správce daně a poukázal i na vstřícnost správce daně při procesu dokazování vůči zmíněnému postupu žalobkyně.

[5]Městský soud dále konstatoval, že využití zásady *in dubio mitius* v posuzovaném případě nebylo vůbec na místě, přičemž v této souvislosti odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02. Nebylo totiž sporu o výklad právních norem. Dále rozhodnutí o odvolání netrpělo vadou nepřezkoumatelnosti, neboť bylo srozumitelné, řádně odůvodněné a žalovaný se v něm řádně vypořádal s námitkami žalobkyně. Ve vztahu k otázce jednotlivých sporných výdajů za ubytování a za reklamu v OC Bondy městský soud odkázal na závěry žalovaného. Zdůraznil, že žalobkyně v daňovém řízení nejprve tvrdila, že ubytovala externí zaměstnance, nikoli kmenové zaměstnance, jak jednou uvedla později. Ani jednu z těchto skutečností však přes výzvy správce daně neprokázala. Předložila jen seznam čtyř osob, které byly kmenovými zaměstnanci žalobkyně, z něhož nebylo zřejmé, kdo byl, kdy a kde ubytovaný. Nadto byl předložen pouze k jednomu kontrolnímu zjištění za rok 2015. Žalobkyně neprokázala ani tvrzení, že při následné fakturaci externí zaměstnanci zohlednili zaplacené ubytování z její strany. Svá tvrzení dokládala pouze uzavřenou ústní dohodou, jejíž existenci však nijak neprokázala.

[6]K uplatnění výdajů za reklamu v OC Bondy městský soud zdůraznil, že nebylo sporu o faktickém odvysílání reklamy. Žalobkyně však neprokázala její přesný rozsah, skutečného dodavatele a další skutečnosti prokazující její přímý a bezprostřední vliv na zdanitelné příjmy. Žalobkyně nepředložila ke společnosti TW-INFINITY s.r.o. (dále jen „společnost TW-INFINITY“) žádné písemné ujednání a v případě společnosti HORECA Concept s.r.o. (dále jen „společnost HORECA“) předložila přijaté faktury s fotodokumentací k jinému období, než měla kampaň probíhat. Ve vztahu ke společnosti SPORTSJOB APMC s.r.o. (dále jen „společnost SPORTSJOB“) neodpovídala cena za původně sjednaných 20.000 ks spotů, nýbrž jen 10.000 ks spotů. Společnost Sharp EDGE s.r.o. (dále jen „společnost Sharp EDGE“) pak společnosti SPORTSJOB pronajímala vysílací čas na 10.416 ks spotů. V posuzovaném případě nemohl správce daně uplatnit ani žalobkyní odkazovaný postup podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, jelikož jej lze použít pouze tehdy, kdy by byly shledány všechny daňovým subjektem uplatněné náklady a výnosy za daňově účinné, což v posuzovaném případě nenastalo.

II. Obsah kasační stížnosti a dalších podání účastníků řízení

[7]Proti tomuto rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou blanketní kasační stížnost, v níž označila důvody uvedené v ustanoveních § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[8]V jejím doplnění, jež Nejvyšší správní soud obdržel v zákonné měsíční lhůtě, stěžovatelka namítla, že v daňovém řízení řádně prokázala svá daňová tvrzení, správce daně a žalovaný však zvážili jen ty důkazy, které sloužily ve prospěch jejich předem připraveného názoru na věc. Městský soud pak tato pochybení neshledal důvodnými. Daňové orgány postupovaly v rozporu se zásadami řádné správy daní, nezjistily správně skutkový stav věci a neprovedly správně ani dokazování a hodnocení důkazů.

[9] Konkrétně nejprve stěžovatelka namítla, že správce daně nepřenesl důkazní břemeno na ni, jelikož řádně neprokázal své pochybnosti. Naopak jen obecně vyzýval stěžovatelku k prokázání přijatého plnění. Správce daně přitom měl povinnost za účelem přenesení důkazního břemene na stěžovatelku zcela vyvrátit předložené důkazní prostředky a přesvědčivě zpochybnit její účetnictví. Výzvy správce daně však byly objektivně nesplnitelné, jelikož požadoval mnohahodinovou videodokumentaci reklamy běžící na LED obrazovkách. Stěžovatelka však předložila dostatek důkazů prokazujících auditní stopu mezi daňovými doklady a přijatými plněními, a to v kontextu přijatých reklamních služeb.

[10] Podle stěžovatelky dále daňové orgány pochybily i při procesu dokazování, pokud provedly předběžnou selekci důkazů, kterou zakazují soudní judikatura i právní předpisy. Bylo tak jejich povinností se vypořádat i s navrženými důkazy, které měly doložit odlišná skutková tvrzení. Stěžovatelka předložila standardní důkazní prostředky, především fotodokumentaci, řadu čestných prohlášení, e-mailovou komunikaci s dodavatelem, navrhla výslechy svědků apod. Jednalo se o důkazy běžné pro obchodní praxi a jiné po ní nebylo možné spravedlivě požadovat. Daňové orgány všechny tyto důkazy hodnotily výlučně v neprospěch stěžovatelky, aniž by vyvrátily skutková zjištění z nich plynoucí. K předložení konkrétnějších důkazů ostatně stěžovatelku ani v daňovém řízení nevyzývaly, nadto ani nebylo zřejmé, které důkazy by je přesvědčily. Také nesprávné vymezení rozsahu prokazovaných skutečností je přitom vadou řízení. Pokud daňové orgány hodnotily důkazy výlučně v neprospěch stěžovatelky, dopustily se nepřípustné libovůle. V této souvislosti stěžovatelka odkázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu a shrnula proces dokazování včetně hodnocení provedených důkazů.

[11] Městský soud podle stěžovatelky dospěl k nesprávnému závěru, že výzvami správce daně na ni přenesl důkazní břemeno. Fakticky totiž byly zcela obecné a svou povahou se blížily formulářům, hodily by se tak na jakoukoli daňovou kontrolu. Ostatní požadavky správce daně byly objektivně nesplnitelné. Konkrétně například prokázat šest let zpětně četnost odvysílaných reklamních spotů, jejichž fotodokumentaci ostatně doložila. Stěžovatelka proto namítla, že neměla možnost seznámit se s konkrétními pochybnostmi správce daně a neměla ani dostatečný prostor na ně reagovat. Co se týče důkazních návrhů stěžovatelky, městský soud se vůbec nezabýval jejími žalobními námitkami ohledně neodůvodněného neprovedení navržených důkazů, účelové dezinterpretace provedených důkazů a nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. V odst. 46 až 51 odůvodnění napadeného rozsudku totiž městský soud uvedl pouze obecné závěry, které k vypořádání jejích námitek nepostačily. Stěžovatelka zdůraznila zejména odmítnutí důkazních návrhů s tím, že navržení svědci neměli co uvést k obchodním vztahům stěžovatelky, čímž žalovaný objektivně znemožnil prokázat její daňová tvrzení. Pominul dále i předloženou e-mailovou komunikaci s jejími dodavateli o přípravě grafiky a dalších praktických záležitostech a selektivně komentoval pouze jednu její část, která podle něj neodpovídala období vysílání reklamy.

[12] K uplatněným výdajům na ubytování stěžovatelka namítla, že se městský soud dostatečně nevypořádal s příslušnými žalobními body. Zopakovala, že prokázala účelně vynaložené náklady na ubytování, přičemž jejich chybné zaúčtování nemusí nutně znamenat nesprávný odpočet DPH (stěžovatelka zřejmě měla na mysli daňovou neúčinnost výdaje, pozn. Nejvyššího správního soudu). Naopak prokázala, že důsledkem předmětného výdaje byl pro státní pokladnu značný příjem v podobě odvodů a daní. Ubytování platila v jednom

pokračování

místě (např. pronájem penzionu), kde byli během realizace ubytováni její zaměstnanci i subdodavatelé. Uvedené doložila na podrobné dokumentaci k jedné z významných zakázek. V této souvislosti popsala zvláštní povahu specifické podnikatelské oblasti „automotive“ včetně důležitosti zajištění ubytování pro zaměstnance i subdodavatele přímo v místě realizace zakázky pro její hladký průběh. Příslušný náklad pak subdodavatelé zahrnuli do fakturované částky odměny, kterou ponížili. Státní pokladna proto podle stěžovatelky neutrpěla. Uvedené prokazovala řadou důkazních návrhů, které však daňové orgány daně bezdůvodně odmítly provést.

[13] Ve vztahu k výdajům na reklamu odvyšlanou v OC Bondy stěžovatelka namítla, že i tuto žalobní argumentaci městský soud nevypořádal dostatečně. Již v daňovém řízení totiž prokázala, že náklady na reklamu byly účelně vynaložené a pro ni ekonomicky prospěšné. Rozsah přijetí služeb doložila řádnými účetními doklady, smlouvami, fotodokumentací, e-mailovou komunikací a řadou čestných prohlášení. Navrhla rovněž výslechy svědků, které však správce daně a žalovaný odmítli provést. Vzhledem k značnému časovému odstupu již neměla jiné způsoby, jak prokázat rozsah odvyšlané reklamy, a to kromě navržených svědeckých výpovědí. Stěžovatelka doplnila, že reklama pro ni byla přínosná, jelikož získala nové zakázky, dostala se do povědomí veřejnosti a zvýšil se jí obrát. Tento přínos však daňové orgány ani městský soud nezkoumaly. Naopak jí neoprávněně přičítaly k tíži pozdější nekontaktnost dodavatelů stěžovatelky, a to přes skutečnost, že v průběhu plnění byly tyto společnosti normálně funkční.

[14] Stěžovatelka doplnila, že absenci písemných smluv bylo možné omluvit její nezkušeností, nicméně se společnostmi HORECA a SPORTSJOB písemné smlouvy uzavřela a správci daně je předložila. Ani neuzavření dodatku na provedení většího objemu reklamních služeb a v delším časovém horizontu na uvedeném ničeho nemění. Stěžovatelka zopakovala specifickou povahu podnikatelské oblasti „automotive“ a zdůraznila, že pro soutěžící podnikatelské subjekty je zásadní právě reklama za účelem jejich zviditelnění a prezentování jako úspěšného podniku. Proto reklamu umístila do OC Bondy (umístění sídla společnosti ŠKODA AUTO) a z důvodu realizace většiny svého zisku právě v Mladé Boleslavi. Z čestných prohlášení je zřejmé, že reklamu stěžovatelky tyto osoby vnímaly jako výraznou a často se opakující, umístěnou na strategickém místě. Uvedené skutečnosti však daňové orgány ani městský soud nezvažily. Stěžovatelka uvedla, že nevěděla o případných subdodavatelích reklamy, kteří byli v přímém obchodním vztahu s vlastníkem LED obrazovky v OC Bondy. K ceně reklamy pak zmínila, že nelze objektivně srovnávat přímé náklady na pořízení reklamy s hodnotou reklamy pro prezentovaný subjekt. Žalovaný tak měl správně doměřit daň jen z rozdílu mezi uplatněným (a neuznaným) nákladem a zjištěnou obvyklou cenou takového nákladu za předpokladu, že se podrobně zabýval každým jednotlivým plněním a jeho obvyklou cenou.

[15] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[16] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti nejprve plně ztotožnil se závěry městského soudu uvedenými v napadeném rozsudku. Městský soud se v něm řádně vypořádal s žalobní argumentací stěžovatelky a dostatečně vysvětlil, proč ji považoval za nedůvodnou. Za vadu nelze považovat odkazy na závěry žalovaného, s nimiž se městský soud plně ztotožnil.

[17] Dále žalovaný konstatoval, že výzvami k prokázání skutečností správce daně řádně přenesl důkazní břemeno na stěžovatelku, přičemž prokázal existenci konkrétních pochybností. U výdajů na ubytování se jednalo zejména o nekonkrétnost předmětu plnění uvedeného na předložených daňových dokladech. Pochybnosti o reklamě v OC Bondy spočívaly zejména v absenci stanovení a kalkulace ceny, kdo předmětné spoty vytvořil a za jakým účelem byla reklama pořízena. Pochybnosti spočívaly rovněž v absenci relevantních důkazních prostředků týkajících se předmětných plnění.

[18] Následně žalovaný shrnul některé ze zjištěných pochybností a konstatoval, že nekontaktnost dodavatelů stěžovatelky nebyla v posuzovaném případě důvodem pro neuznání nákladů na reklamu v OC Bondy jako daňově účinných nákladů. V důsledku uvedené skutečnosti však žalovaný neměl možnost ověřit tvrzení stěžovatelky právě u jejích dodavatelů, a ta proto byla odkázána na důkazní prostředky, které měla sama k dispozici. Důvodem pro neuznání uvedených výdajů bylo výhradně neunesení důkazního břemene ze strany stěžovatelky. S výše zmíněnými pochybnostmi byla stěžovatelka v daňovém řízení řádně a opakovaně seznámena a měla možnost na ně reagovat, což však neučinila. Výzvy k prokázání skutečností byly dostatečně konkrétní a správce daně v nich nepožadoval objektivně nesplnitelné. Stěžovatelka tak neprokázala daňovou účinnost nákladů podle § 24 odst. 1, resp. § 24 odst. 2 písm. j) bodu 5. zákona o daních z příjmů.

[19] Žalovaný podle svého dalšího tvrzení řádně vyhodnotil rovněž všechny provedené důkazy, přičemž ve svém rozhodnutí odůvodnil i neprovedení navržených svědeckých výpovědí, jak vyžaduje judikatura Nejvyššího správního soudu. Stěžovatelka v daňovém řízení nedostala své povinnosti předložit ucelený soubor důkazních prostředků, a proto se nyní nemůže domáhat prokázání tvrzených skutečností svědeckými výpověďmi. V posuzovaném případě navíc nešlo o pouhé prohřešky způsobené nezkušeností stěžovatelky. K samotnému odmítnutí provést výslechy svědků žalovaný uvedl, že správce daně nebyl povinen navrhovanou svědeckou výpověď provést, jelikož disponoval uceleným souborem důkazů, které ve svém souhrnu vytvářely hodnověrný obraz reality a navrhovaný důkaz by nebyl způsobilý ke zpochybnění dosavadních zjištění, resp. prokázání tvrzení stěžovatelky. Navržení svědci by nadto potvrdili pouze skutečnosti, o kterých neměl správce daně žádných pochybností.

[20] Dále žalovaný uvedl, že ačkoli stěžovatelka podniká ve specifické oblasti „automotive“, v žádném případě ji to nezabavuje její povinnosti prokázat uplatnění výdaje za ubytování v souladu s § 24 odst. 1, resp. § 24 odst. 2 písm. j) bodem 5. zákona o daních z příjmů. Tuto povinnost nesplnila, pokud nepředložila důkazy k prokázání svých daňových tvrzení. V tomto ohledu tížilo důkazní břemeno stěžovatelku rovněž co do prokázání přesného rozsahu odvysílané reklamy, osoby skutečného dodavatele a bezprostředního vlivu na její zdanitelné příjmy. Bylo pak věcí stěžovatelky, aby měla k dispozici takové důkazní prostředky, kterými by prokázala daňovou účinnost nákladů na reklamu v OC Bondy. O to více měla být vzhledem k problematičnosti prokazování uskutečnění reklamy při jejím sjednávání obezřetná. Samo o sobě pak prokázání reklamy nebylo objektivně nemožné, jak bylo uvedeno v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 2. 2021, č. j. 1 Afs 180/2020-41, na který žalovaný odkázal. V této souvislosti rovněž žalovaný zopakoval jednotlivé nesrovnalosti ohledně předmětného výdaje na reklamu. Námitky stěžovatelky ohledně obvyklé ceny reklamy a její ekonomické účinnosti pak podle něho neměly na výše uvedené žádný vliv. V posuzovaném případě nebyl správce daně ani

pokračování

oprávněn upravit základ daně o rozdíl oproti obvyklé ceně plnění podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, jelikož předmětné výdaje stěžovatelky nebyly uznány za daňově účinné.

[21] S ohledem na tyto skutečnosti žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

[22] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatelka uvedla, že městský soud učinil vlastní rozsudek nepřezkoumatelným zejména tím, že se ztotožnil s nepřezkoumatelnými závěry žalovaného. Zároveň není zřejmé, jakými úvahami se řídil při rozhodování věci.

III. Posouzení kasační stížnosti

[23] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Stěžovatelka v kasační stížnosti odkázala na důvody uvedené v ustanoveních § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[24] Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.* Podle písmena b) téhož ustanovení, *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.* Konečně podle písmene d) stejného ustanovení, *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.*

[25] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu, jejíž důvodnost by sama o sobě stačila k jeho zrušení. Již v rozsudku ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, Nejvyšší správní soud akcentoval, že „*není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na niž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá.*“ V obdobném duchu se nese i navazující judikatura, která zásadně pohlíží na nevypořádání žalobních námitek jako na důvod pro zrušení rozhodnutí soudu (srov. kupříkladu rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 12. 2009, č. j. 8 Afs 73/2007-78, či ze dne 24. 3. 2010, č. j. 1 Afs 113/2009-69). Bohatá rozhodovací činnost se váže též k otázce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí z důvodu jeho nesrozumitelnosti (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2008, č. j. 4 Azs 94/2007-107, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-75, či ze dne 22. 9. 2010, č. j. 3 Ads 80/2009-132).

[26] Stěžovatelka v posuzovaném případě konkrétně namítla, že městský soud pouze převzal nesprávné a nepřezkoumatelné závěry žalovaného, aniž by se zabýval žalobními body. Nezvážil tak předložené důkazy ani důkazní návrhy a nezabýval se otázkou přenosu důkazního břemene v daňovém řízení ze správce daně na stěžovatelku.

[27] V nyní posuzované věci nicméně Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu nepřezkoumatelným neshledal. Z odůvodnění rozsudku je seznatelné, jakými úvahami se při rozhodování věci řídil a k jakým závěrům po posouzení všech relevantních skutečností případu dospěl. Městský soud konkrétně v napadeném rozsudku shrnul jednotlivá skutková zjištění správce daně i jeho pochybnosti ohledně stěžovatelkou uplatněných výdajů podle § 24 odst. 1, resp. § 24 odst. 2 písm. j) bodu 5. zákona o daních z příjmů. Dále se jimi řádně zabýval, přičemž dospěl k závěru, že se stěžovatelce tyto pochybnosti nepodařilo přesvědčivě vyvrátit. Rovněž k hodnocení jednotlivých důkazů správcem daně se městský soud vyjádřil a posoudil postup žalovaného, jímž odmítl provést stěžovatelkou navržené výslechy svědků. Dospěl k závěru, že předložené důkazy nevyvrátily relevantní pochybnosti správce daně. S uvedenými právními názory městského soudu ostatně stěžovatelka v kasační stížnosti polemizuje a vyvrací jeho závěr, že neunesla své důkazní břemeno. Postupu městského soudu, kterým s ohledem na hospodárnost řízení podrobně neopakoval závěry žalovaného, s nimiž se ztotožnil, přitom nelze ničeho vytknout.

[28] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nebyl naplněn.

[29] Nejvyšší správní soud dále považuje za důležité shrnout podstatu rozdělení důkazního břemene mezi daňový subjekt a stěžovatelku, a to v kontextu uplatnění daňově účinného výdaje podle § 24 zákona o daních z příjmů.

[30] Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k této problematice lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Přitom 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. Správce daně je tak povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.

[31] Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49). Je tak

pokračování

na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. z bohaté judikatury Nejvyššího právního soudu např. rozsudek ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, či ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119).

[32] Nejvyšší správní soud dále konstantně judikuje, že o daňově účinný výdaj se podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj. Daňový subjekt, který výdaj zanesl do účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, či ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007-60).

[33] Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68, a ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004-99). Správce daně může vyjádřit vážné a důvodné pochybnosti o souladu předložených záznamů se skutečností, tedy že účetnictví daňového subjektu je v souvislosti s těmito tvrzeními nevěrohodné, neúplné či neprůkazné. Nejvyšší správní soud v této souvislosti již dříve uzavřel, 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“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72).

[34] Pravdou současně je, že formální nedostatky na předloženém účetním dokladu nemohou automaticky vést k doměření daně z příjmů. Daňovému subjektu musí být dán prostor prokázat faktické vynaložení deklarovaného výdaje jinými prostředky. Nelze tedy dospět k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno pouze na základě formálních nedostatků předložených dokladů, popř. na základě nedostatků smluvních ujednání mezi jednotlivými subjekty obchodního vztahu. Nejvyšší správní soud k tomu dále uvedl, že *„daňový subjekt je povinen prokázat vynaložení výdaje vůči konkrétní osobě, nikoli toliko abstraktní vydání peněz, neboť jeho povinností je prokázat uskutečnění výdaje a jeho souvislost se zdanitelnými příjmy. Prokázání abstraktního vydání peněz by nepostačovalo k prokázání souvislosti výdaje se zdanitelnými příjmy“* (srov. rozsudek ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 37/2011-68).

[35] Stěžovatelka namítla, že správce daně na ni v daňovém řízení nepřenesl důkazní břemeno, jelikož ve výzvách k prokázání skutečností řádně nespécifikoval své pochybnosti

ohledně daňových tvrzení. Výzvy samotné pak byly zcela obecné a mohly sloužit pro jakoukoli daňovou kontrolu kteréhokoli daňového subjektu. Stěžovatelka se s pochybnostmi správce daně nemohla seznámit a relevantně na ně reagovat. Požadavky kladené na stěžovatelku v těchto výzvách nadto byly objektivně nesplnitelné, jelikož vyžadovaly prokázat po značném časovém odstupu četnost odvířovaných reklamních spotů.

[36] Nejvyšší správní soud konstatuje, že uvedené námitky stěžovatelky jsou vnitřně rozporné. Na jednu stranu totiž tvrdí, že výzvy správce daně nebyly dostatečně konkrétní, na druhou stranu zcela konkrétně brojí proti požadavku správce daně ohledně prokázání vysílání reklamních spotů na LED obrazovkách v OC Bondy. Pokud by stěžovatelka netušila, jaké pochybnosti vznikly správci daně o jejích daňových tvrzeních, nemohla by v tomto ohledu rozporovat ani požadavky správce daně na předložení důkazů. Správce daně ostatně po stěžovatelce ani nepožadoval, aby předložila výše zmíněný konkrétní důkaz v podobě dlouhého videozáznamu.

[37] Z kasační stížnosti i předchozích podání stěžovatelky v posuzované věci je ostatně nepochybné, že jí bylo zřejmé, o kterých výdajích měl správce daně pochybnosti. Její argumentace totiž přímo na tyto pochybnosti reagovala, vyvracela požadavek správce daně předložit další důkazy a tvrdila, že sporné skutečnosti prokázala již předloženými důkazy. Konkrétně například v kasační stížnosti výslovně zmiňovala problematičnost prokazování rozsahu vysílání reklamních spotů na LED obrazovkách v OC Bondy po značném časovém odstupu od poskytnutí reklamních služeb. Stěžovatelka si tak byla vědoma sporných skutečností.

[38] Z výše uvedeného je tedy zřejmé, že správce daně prokázal dostatečně vážné a důvodné pochybnosti ohledně daňových tvrzení stěžovatelky. Předložené účetnictví k prokázání jejího nároku proto nestačilo. Žalovaný následně ve svém rozhodnutí přesvědčivě odůvodnil, z jakých důvodů ani další důkazy předložené stěžovatelkou v reakci na výzvy správce daně tyto pochybnosti nevyvrátily (viz odst. 52 až 61 a odst. 62 až 115 odůvodnění). Skutečnost, že stěžovatelka v reakci na výzvu správce daně předložila důkazů vícero, resp. podle jejích tvrzení celou řadu důkazů (např. fotodokumentaci, čestná prohlášení, e-mailovou komunikaci s dodavateli, návrhy na výslechy svědků apod.), na uvedeném ničeho nemění, pokud s ohledem na zmíněné pochybnosti správce daně nedokázaly vyvrátit zjištěné rozpory. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného je pak zřejmé, že se předloženými důkazy řádně zabýval a komplexně je vyhodnotil. Nebylo však jeho povinností se podrobně vyjadřovat ke každému jednotlivému důkazu.

[39] Zároveň nelze přisvědčit stěžovatelce, že by nebyla k předložení konkrétnějších důkazů vůbec vyzvána. Podstatou výzev k prokázání skutečností vydaných správcem daně totiž byla právě výzva stěžovatelce, aby prokázala tvrzení uvedená v jejím daňovém tvrzení, a to zejména jinými důkazy než účetnictvím. Je pouze na stěžovatelce, aby si byla vědoma své zákonné důkazní povinnosti a zajistila si věrohodné důkazní prostředky odpovídající povaze výdajů, kterými bude v případě potřeby jejich uskutečnění možné prokázat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, a ze dne 4. 12. 2008, č. j. 9 Afs 210/2007-59). Nebylo proto povinností správce daně stěžovatelce radit či vyjmenovávat, které důkazy má za účelem prokázání vlastních daňových tvrzení předložit.

pokračování

[40] Pokud stěžovatelka při prokazování těchto skutečností například spoléhala na výpovědi svědků, u kterých je zřejmé, že si s odstupem času nemusí být schopni události správně vybaviti, jde o její rozhodnutí, jehož následky musí nést (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2022, č. j. 1 Afs 88/2022-54). Judikatura současně vyžaduje, aby si podnikatelé v obchodních vztazích počínali obezřetně. Součástí této obezřetnosti je také pořízení dokladů pro případné uplatnění výdajů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-37). Volba formy a kvalita těchto důkazních prostředků je nicméně plně v dispozici daňového subjektu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 2. 2021, č. j. 1 Afs 180/2020-41). Bylo tak na stěžovatelce, aby si již v okamžiku uskutečnění výdaje později uplatněného podle § 24 zákona o daních z příjmů zajistila dostatek podkladů, kterými by následně prokázala správci daně jeho daňovou účinnost.

[41] Pokud jde o postup, kterým správce daně odmítl provést důkaz výsledkem navržených svědků, Nejvyšší správní soud konstatuje, že podle rozsudku ze dne 15. 1. 2015, č. j. 9 Afs 98/2014-32, platí, že „*správce daně sice nemusí provést všechny důkazy navrhované daňovým subjektem, avšak pouze tehdy, pokud jsou pro projednávání věci nerozhodné, právně nevýznamné nebo jestliže jejich prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. V opačném případě je správce daně povinen navrhované důkazy provést, neboť vychází-li se v řízení ze závěru, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno, správce daně musí nejprve provést veškeré relevantní důkazy, které tento daňový subjekt navrhl. Správce daně není oprávněn předem odmítnout provedení důkazu s tím, že od něho nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností, neboť správce daně by takto hodnotil důkaz, aniž by jej vůbec provedl.*“ Nejvyšší správní soud dále již v minulosti vyslovil, že pokud daňový subjekt navrhuje výslech svědka, musí jej jednak přesně označit a zásadně musí uvést, co má být jeho výpovědí prokázáno ve vztahu k předmětu daňového řízení (srov. např. rozsudky ze dne 26. 6. 2007, č. j. 8 Afs 65/2005-79, a ze dne 24. 3. 2004, č. j. 3 Afs 1/2003-101).

[42] K obdobným závěrům ostatně dospěl rovněž městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku. Ve shodě s žalovaným správně uvedl, že stěžovatelkou navržení svědci měli prokázat, že viděli reklamní spoty vysílané v OC Bondy. Tato skutečnost však v posuzovaném případě nebyla předmětem pochybností správce daně. Sporný byl totiž pouze rozsah takto odvíjívaných reklamních spotů, nikoli faktické uskutečnění reklamních služeb. Navržený výslech svědků by tak byl pro posouzení věci nadbytečný. Námítka, že daňové orgány dopředu odmítly provést důkaz výsledkem navržených svědků, čímž stěžovatelce neumožnily unést její daňové břemeno, je tak nedůvodná.

[43] Důvodná není ani výtka stěžovatelky, že žalovaný nezohlednil e-mailovou komunikaci s jejími dodavateli, přičemž tak neučinil ani městský soud. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného i rozsudku městského soudu je totiž zřejmé, že tento dílčí důkaz byl zohledněn při celkovém hodnocení skutkového stavu věci. Nebylo přitom nutné, aby se každému z provedených důkazů věnovaly jednotlivě (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS).

[44] Stěžovatelka dále namítla, že k prokázání daňové účinnosti výdaje na ubytování v souladu s § 24 odst. 1, resp. § 24 odst. 2 písm. j) bodu 5. zákona o daních z příjmů předložila v podnikatelské praxi zcela běžně předkládané důkazy, přičemž jiné po ní nebylo možné spravedlivě požadovat. Žalovaný je však hodnotil výlučně v její neprospěch

a městský soud se s jeho závěry ztotožnil. Důsledkem předmětného výdaje získala státní pokladna značné peněžní prostředky ve formě odvodů a daní.

[45] V posuzované věci však Nejvyšší správní soud výše popsané nedostatky rozsudku městského soudu nezjistil. Městský soud řádně přezkoumal všechny okolnosti zjištěné v daňovém řízení a vysvětlil, proč ve shodě s daňovými orgány považoval důkazní prostředky předložené stěžovatelkou za nedostatečné. Konkrétně výdaji na ubytování se zabýval v odst. 44 a následně v odst. 58 odůvodnění napadeného rozsudku. Uvedl, že v tvrzeních stěžovatelky existovaly rozpory, jelikož ta nejprve uvedla, že hradila ubytování za externí pracovníky, následně tvrdila, že rovněž za kmenové zaměstnance. Svá tvrzení navíc nepodložila relevantními důkazy. Z předloženého seznamu se čtyřmi jmény nebylo zřejmé, kdo byl kdy a kde ubytovaný, nadto šlo o seznam vlastních zaměstnanců stěžovatelky. Zároveň byl předložen pouze k jednomu kontrolnímu zjištění za rok 2015, což potvrdila rovněž stěžovatelka v kasační stížnosti. Stěžovatelka neprokázala ani tvrzení, že externí zaměstnanci při následné fakturaci zohlednili zaplacené ubytování. Přesvědčivě nedoložila ani existenci ústní dohody, na kterou odkazovala. Na uvedeném pak nemohla ničeho změnit ani specifika oblasti „automotive“, v níž stěžovatelka podniká. Ani tato skutečnost ji totiž nezabavila výše popsané povinnosti prokázat vlastní daňová tvrzení a v tomto ohledu vyvrátit řádně formulované pochybnosti správce daně. Nejvyšší správní soud se s uvedenými závěry městského soudu a žalovaného plně ztotožnil, přičemž by bylo neúčelné, aby sám dále podrobně rozebíral jednotlivé pochybnosti ohledně předmětného výdaje stěžovatelky.

[46] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkami stěžovatelky ohledně výdajů na reklamu odvyšlanou v OC Bondy. Podle stěžovatelky byl tento výdaj účelně vynaložen a přinesl jí ekonomickou výhodu (nové odběratele, zvýšení povědomí o ní apod.). Rozsah přijetí reklamních služeb od jejich dodavatelů pak doložila řadou důkazů. Jiné důkazy po ní nebylo možné požadovat, jelikož vzhledem k rozsahu a časovému odstupu od uskutečnění reklamy neměla způsob, jak jinak svá tvrzení prokázat.

[47] Rovněž výdaji na reklamní služby se městský soud zabýval v odst. 44 a následně v odst. 59 a 60 odůvodnění napadeného rozsudku. Dospěl k závěru, že nebylo sporu o faktickém odvyšlání reklamních spotů v OC Bondy, nicméně stěžovatelka neprokázala jejich rozsah. Sporná byla rovněž osoba dodavatele, jelikož nepředložila žádné důkazy prokazující ujednání se společností TW-INFINITY. V případě společnosti HORECA předložila doklady ve vztahu k jinému období, než měla být reklama podle jejího tvrzení uskutečněna. Ve vztahu ke společnosti SPORTSJOB existovala pochybnost o skutečné ceně dodávky reklamních spotů, jelikož sjednaná dodávka měla představovat 20.000 ks spotů, zmíněná společnost však měla pronajít vysílací čas na 10.416 ks spotů a deklarovaná cena dodávky odpovídala 10.000 ks spotů. Ačkoli lze souhlasit se stěžovatelkou, že v absenci písemného ujednání nelze spatřovat žádné pochybení, Nejvyšší správní soud konstatuje, že přesto bylo povinností stěžovatelky opatřit si za účelem prokázání rozsahu reklamních služeb jiné podklady. Zákon sice nezapovídá uzavření ústní dohody či změnu sjednané smlouvy dodatkem v ústní formě, to však nezabavuje daňový subjekt povinnosti obstarat si jiné důkazní prostředky, kterými věrohodně doloží rozsah uskutečněného reklamního plnění a celé transakce (srov. rozsudek Nejvyšší správní soudu ze dne 25. 8. 2022, č. j. 1 Afs 88/2022-54). Jiné relevantní důkazy však stěžovatelka nepředložila a existenci ústní dohody nemohli vzhledem k jejich pozdější nekontaktnosti potvrdit ani její dodavatelé.

pokračování

[48] Pokud jde o tvrzenou objektivní nemožnost prokázat odvysílání vysokého počtu reklamních spotů, a to zvláště se značným časovým odstupem, Nejvyšší správní soud konstatuje, že již v rozsudku ze dne 17. 9. 2021, č. j. 10 Afs 368/2020-63, uvedl, že bylo na stěžovatelce, „aby při sjednání reklamní služby myslela i na prokázání jejího dodání, a chtěla-li výdaje na tuto službu daňově uplatnit, mohla nabídnout např. svědecké výpovědi vlastních zaměstnanců, kteří by poskytování reklamy průběžně kontrolovali v namátkově určených intervalech na různých místech, na kterých měla být reklama poskytována (a ideálně o tom vedli nějakou vnitřní evidenci). Pokud by takový systém ověřování stěžovatelka zavedla - a nebyly by pochyby o jeho věrohodnosti - jistě by se jednalo o důkaz zásadního významu (srov. podobně již cit. rozsudek 7 Afs 55/2011-84, FERROS PRAHA). NSS vidí jako naprosto nevhodné počínání stěžovatelky, která si takovouto interní kontrolu reklamy vůbec nezařídila (za situace, kdy za reklamu hradila vysoké sumy), nyní se však pokouší poskytnutí reklamy v deklarovaném rozsahu prokazovat v podstatě náhodnými svědectvími. Takto se jistě obezřetný a racionální podnikatel nechová.“ Předložila-li v této souvislosti stěžovatelka čestná prohlášení, podle nichž jejich autoři vysílání reklamních spotů stěžovatelky viděli, přičemž byla vysílána celkem často a na strategickém místě, nebyl ani z tohoto důkazu přesvědčivě zřejmý rozsah poskytnutých reklamních služeb.

[49] Na výše uvedeném opět nemohou ničeho změnit ani specifika oblasti „automotive“, v níž stěžovatelka podniká. Tato skutečnost ji totiž nijak nezbavila povinnosti opatřit si již v době uskutečnění reklamních služeb dostatek relevantních podkladů, kterými by je prokázala daňovým orgánům. Ani údajný ekonomický přínos a strategičnost poskytnutých reklamních služeb nebyly doloženy žádnými relevantními důkazy. Nadto je zřejmé, že otázkou ekonomické přínosnosti předmětné reklamy se žalovaný rovněž zabýval v odst. 100 a 101 odůvodnění svého rozhodnutí.

[50] Pokud stěžovatelka namítla, že jí byla žalovaným i městským soudem přičtena k tíži pozdější nekontaktnost jejích dodavatelů, Nejvyšší správní soud uvádí, že v obecné rovině nelze daňový subjekt postihovat za takovou skutečnost. Sama nekontaktnost však pozici stěžovatelky nijak nezhoršuje, ale ani nezlepšuje (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, či rozsudek ze dne 18. 2. 2021, č. j. 1 Afs 180/2020-41). Snaha o kontaktování dodavatele naopak stěžovatelce výrazným způsobem pomáhá, neboť umožňuje opatřit důkazy, které se mohou nacházet u jejího dodavatele (například účetnictví, záznamy schůzek, písemná komunikace). Není pravdou, že by z těchto skutečností vycházel správce daně a žalovaný při hodnocení věrohodnosti stěžovatelčiných tvrzení a jí předložených důkazů. Žalovaný však nemohl tvrzení stěžovatelky u těchto dodavatelů ověřit, a proto byly pro posouzení věci rozhodné jen důkazy předložené stěžovatelkou, které měla ve své dispozici. Namítala-li stěžovatelka, že nebyla povinna znát případné subdodavatele reklamních služeb, pak tomuto tvrzení lze přisvědčit. Přesto však tato skutečnost přispěla k celkovým pochybnostem správce daně o skutečném rozsahu poskytnutých reklamních služeb. Správce daně totiž dospěl ke zjištění, že zmínění subdodavatelé neměli pronajatý žádný vysílací čas, který tak logicky nemohli dále poskytnout dodavatelům stěžovatelky. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného je však zřejmé, že uvedená okolnost nebyla pro posouzení věci rozhodná, nýbrž pouze dotvářela celkový obraz sporných skutečností.

[51] Námitkou, že žalovaný nebyl oprávněn srovnávat cenu za přímé pořízení reklamy a její hodnotu pro stěžovatelku, v důsledku čehož měl upravit základ daně, se zabýval již městský

soud v odst. 61 odůvodnění napadeného rozsudku. Správně konstatoval, že popsany postup podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je přípustný pouze v případě daňově účinných příjmů a daňově účinných výdajů. V posuzovaném případě však daňové orgány dospěly ke správnému závěru, že výdaj na ubytování ani výdaj na reklamní služby v OC Bondy nebyly podle § 24 zákona o daních z příjmů daňově účinné.

[52] Z výše uvedeného je zřejmé, že stěžovatelka řádně neprokázala vlastní daňová tvrzení ohledně daňové účinnosti předmětných výdajů. Městský soud přitom v tomto ohledu vycházel z náležitě zjištěného skutkového stavu věci daňovými orgány a správně posoudil příslušné právní otázky. Proto nebyly naplněny ani důvody kasační stížnosti uvedené v ustanoveních § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

IV. Závěr a náklady řízení

[53] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatelka v něm neměla úspěch a žalovanému v něm nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 8. srpna 2023

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu